

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ
ЯДЕРНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ «МИФИ»

Н.Н. Кувяткина, А.А. Санжаров

Бухгалтерская финансовая отчетность

Рекомендовано УМО «Ядерные физика и технологии»
в качестве учебного пособия
для студентов высших учебных заведений

Москва 2012

УДК 657.6(075)
ББК 65.052я7
К 88

Кувяткина Н.Н., Санжаров А.А. **Бухгалтерская финансовая отчетность: учебное пособие.** М.: НИЯУ МИФИ, 2012. – 56с.

В учебном пособии рассматриваются состав и содержание бухгалтерской финансовой отчетности. Описываются процессы формирования основных форм бухгалтерской отчетности коммерческих организаций. Даются пояснения к основным положениям бухгалтерского учета (стандартам) по формированию бухгалтерской финансовой отчетности. Даны вопросы для самоконтроля по дисциплине «Бухгалтерская финансовая отчетность».

Учебное пособие предназначено для студентов различных форм обучения экономических специальностей НИЯУ МИФИ. Пособие может применяться преподавателями, ведущими лекционные и практические занятия по курсу «Бухгалтерская финансовая отчетность».

Подготовлено в рамках Программы создания
и развития НИЯУ МИФИ

Рецензент Бондарчук Н.В., доктор экономических наук, профессор

ISBN 978-5-7262-1800-7 © Национальный исследовательский
ядерный университет «МИФИ», 2012

Редактор Т.В. Волвенкова

Подписано в печать 15.11.2012 Формат 60×84 1/16
Уч.-изд. л. 3,75. Печ. л. 3,75. Тираж 220 экз.
Изд. № 012-1. Заказ № 75

Национальный исследовательский ядерный университет «МИФИ».
115409, Москва, Каширское ш., 31
ООО «Полиграфический комплекс “Курчатовский”».
144000, Московская область, г. Электросталь, ул. Красная, д.42

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	4
РАЗДЕЛ 1. ПОНЯТИЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ, ЕЕ СОСТАВ И СОДЕРЖАНИЕ.....	6
Понятие бухгалтерской отчетности.....	6
Порядок формирования бухгалтерской отчетности	10
Виды бухгалтерской отчетности.....	12
РАЗДЕЛ 2. СУЩНОСТЬ И СОДЕРЖАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА.....	14
Содержание бухгалтерского баланса	16
Содержание отчета о прибылях и убытках.....	18
Содержание отчета об изменениях капитала	22
Содержание отчета о движении денежных средств	23
Содержание пояснительной записки	28
РАЗДЕЛ 3. БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ, СФОРМИРОВАННАЯ ПО МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ (МСФО)	39
Элементы финансовой отчетности по МСФО.....	40
Порядок оценки активов и обязательств в соответствии с МСФО	41
Основополагающие допущения и принципы подготовки и формирования финансовой отчетности	42
Состав и группировка информации в отчете о финансовом положении	43
Информация, подлежащая представлению в отчете о совокупном доходе	44
Раскрытие информации в отчете об изменениях в капитале .	45
Отчет о движении денежных средств	45
РАЗДЕЛ 4. КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИИ. ПОРЯДОК ЕЕ СОСТАВЛЕНИЯ И ПРЕДСТАВЛЕНИЯ.....	47
ТЕСТЫ	51
КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ.....	53
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	55

ВВЕДЕНИЕ

Бухгалтерская финансовая отчетность – одна из профилирующих базовых дисциплин, установленных Государственным образовательным стандартом высшего профессионального образования для специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

Изучению данной дисциплины предшествует общее ознакомление с бухгалтерской отчетностью как одним из элементов метода бухгалтерского учета в курсе «Теория бухгалтерского учета», а также в курсах «Бухгалтерский финансовый учет» и «Бухгалтерский управленческий учет».

Целью современного специального курса «Бухгалтерская финансовая отчетность» является обобщение, обновление и значительное дальнейшее углубление полученных ранее профессиональных знаний в области бухгалтерского учета.

Изменения, произошедшие в экономической системе страны, требуют обновления соответствующего механизма управления экономическими процессами, включая одну из существенных его частей – бухгалтерский учет и основанную на его базе бухгалтерскую отчетность.

Публичная бухгалтерская финансовая отчетность отдельных хозяйствующих субъектов рынка за последнее столетие по существу стала одним из важнейших инструментов рыночных отношений.

В наши дни бухгалтерская отчетность подвержена нормативному регулированию не только национальным законодательством, но и международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Пособие «Бухгалтерская финансовая отчетность» предполагает подготовить будущих специалистов в области формирования и аналитического использования отчетных бухгалтерских данных к восприятию необходимости расширения информационных возможностей бухгалтерской финансовой отчетности, повышения ее достоверности и прогнозной ценности.

В пособии рассмотрены основы формирования бухгалтерской финансовой отчетности в условиях глобализации экономики и гармонизации российской бухгалтерской практики с МСФО. Раскрывается состав, назначение годовой отчетности в международной и

российской практике, этапы ее формирования и представления пользователям.

Значительная часть пособия посвящена составлению годовой и промежуточной бухгалтерской финансовой отчетности, а также бухгалтерской финансовой отчетности, сформированной по МСФО, рассмотрен порядок составления и представления консолидированной финансовой отчетности.

РАЗДЕЛ 1. ПОНЯТИЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ, ЕЕ СОСТАВ И СОДЕРЖАНИЕ

Понятие бухгалтерской отчетности

Бухгалтерская отчетность – единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составленной на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам.

Бухгалтерская отчетность состоит из следующих отчетных форм:

- 1) Бухгалтерского баланса;
- 2) Отчета о прибылях и убытках;
- 3) Приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках (отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств, отчет о целевом использовании полученных средств);
- 4) Пояснительной записки;
- 5) Аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она подлежит обязательному аудиту в соответствии с федеральными законами.

К организациям, подлежащим обязательному аудиту, согласно Федеральному закону «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008 г. относятся:

- открытые акционерные общества;
- организации, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг;
- кредитные организации, бюро кредитных историй, организации, являющиеся профессиональными участниками рынка ценных бумаг, страховые организации, клиринговые организации, общества взаимного страхования, товарные, валютные или фондовые биржи, негосударственные пенсионные или иные фонды.

Обязательный аудит проводится, если объем выручки за предшествовавший отчетному год превышает 400 млн руб., или сумма активов бухгалтерского баланса на конец предшествовавшего года

превышает 60 млн руб., а также, если организация публикует консолидированную финансовую отчетность.

Субъекты малого предпринимательства могут формировать бухгалтерскую отчетность по следующей упрощенной схеме.

1. В Бухгалтерский баланс и Отчет о прибылях и убытках включаются показатели только по группам статей (без детализации показателей по статьям).

2. В Приложениях к Бухгалтерскому балансу и Отчету о прибылях и убытках приводится только наиболее важная информация, без знания которой невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Если организация решит, что у нее нет никакой важной информации, подлежащей раскрытию, то Приложения можно не составлять.

Организации – субъекты малого предпринимательства – вправе формировать бухгалтерскую отчетность в полном объеме.

Некоммерческим организациям, за исключением общественных организаций (объединений), не осуществляющих предпринимательской деятельности и не имеющих кроме вышедшего имущества оборотов по продаже товаров, работ, услуг, рекомендуется включать в состав бухгалтерской отчетности Отчет о целевом использовании полученных средств.

Организации самостоятельно определяют детализацию по статьям Бухгалтерского баланса и Отчета о прибылях и убытках и Приложений к ним. Приложение (пояснения) к Бухгалтерскому балансу и Отчету о прибылях и убытках оформляется в табличной и/или текстовой форме. Содержание пояснений, оформленных в табличной форме, определяется организациями самостоятельно.

Детализация показателей по статьям отчетов осуществляется исходя из принципа существенности, а также специфики видов деятельности и особенностей ведения бизнеса. Такая детализация статей отчетности должна быть зафиксирована в учетной политике организации. В то же время информацию о добавочном капитале в Бухгалтерском балансе необходимо показывать в разукрупненном виде, то есть, отдельно раскрывая результаты переоценки внеоборотных активов и добавочный капитал без переоценки (эмиссионный доход, курсовые разницы по взносам в уставный капитал и по

хозяйственной деятельности организации за пределами Российской Федерации).

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

Необходимость составления бухгалтерской отчетности порождается одним из основополагающих принципов бухгалтерского учета – принципом непрерывности деятельности организации.

В современных условиях бухгалтерская финансовая отчетность служит одним из основных источников информации не столько для менеджмента различного уровня самой организации, сколько для внешних пользователей. В соответствии с этим бухгалтерская отчетность должна создавать необходимые условия пользователям информации для принятия ими управленческих решений для взаимодействия с данной организацией. В свою очередь это достигается адекватностью отражения состояния экономических ресурсов организации. При этом такая адекватность подразумевает представление в бухгалтерской отчетности активов, обязательств перед организацией (формированием) доходов, расходов, прибылей и убытков и капитала организации. Данные качественные характеристики бухгалтерской отчетности определяют ее содержание. В свою очередь, содержание бухгалтерской отчетности невозможно рассматривать без ее базовых понятий, к которым относятся:

- 1) система учетных показателей (натуральное, денежное выражение и т.д.);
- 2) хозяйственная деятельность коммерческой организации;
- 3) период информационного охвата;
- 4) данные бухгалтерского учета (показатели синтетических и аналитических счетов);
- 5) обязательность формирования отчетности.

Бухгалтерская отчетность составляется на основе данных бухгалтерского учета. При составлении бухгалтерской отчетности должны соблюдаться следующие общие требования:

- 1) **полнота** – в бухгалтерскую отчетность должны включаться показатели, необходимые для формирования достоверного и полного представления о финансовом положении организации, финан-

совых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении;

2) **существенность** – организация может отражать отдельные показатели дополнительной строкой, если они существенны и если отсутствие данного показателя может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе отчетной информации;

3) **нейтральность** – информация должна быть объективной по отношению к различным пользователям;

4) **достоверность** – сведения, приводимые в отчетности, должны быть обоснованы и подтверждены результатами инвентаризации и заключением независимой аудиторской фирмы;

5) **доступность** – отчетность должна быть доступна всем заинтересованным пользователям бухгалтерской отчетности;

6) **тождественность** – это равенство данных синтетического и аналитического учета;

7) **сопоставимость** – сопоставление отчетных данных с данными за период, предшествующий отчетному (либо за два предшествующих периода);

8) **публичность** – опубликование финансовой отчетности в журналах, газетах, буклетах и других средствах массовой информации, доступных пользователям бухгалтерской отчетности.

При составлении организациями бухгалтерской отчетности должны соблюдаться общие требования, предъявляемые к ней, которые перечислены выше.

На формах бухгалтерской отчетности обязательно наличие следующих данных: наименование формы отчетности; указание отчетной даты (на 31 марта, на 30 июня, на 30 сентября и на 31 декабря); полное наименование юридического лица в соответствии с учредительными документами; ИНН; вид деятельности; организационно-правовая форма; единица измерения; место нахождения (только на форме бухгалтерского баланса); дата утверждения (указывается установленная дата для годовой бухгалтерской отчетности); дата отправки или принятия (дата отправки или дата ее фактической передачи по принадлежности); данные приводятся в тыс. руб. или млн руб. без десятичных знаков; в бухгалтерской отчетности не должно быть подчисток или помарок.

Порядок формирования бухгалтерской отчетности

При составлении и представлении бухгалтерской отчетности следует руководствоваться Федеральным законом «О бухгалтерском учете», ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» и другими стандартами; Планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по его применению; приказом Минфина РФ «О формах бухгалтерской отчетности организации» и т.п.

При отражении в бухгалтерской отчетности показатели, которые имеют отрицательное значение или должны вычитаться из соответствующих показателей, указываются в *круглых скобках*.

Некоммерческие организации в бухгалтерском балансе в разделе «Капитал и резервы» вместо статей «уставный капитал», «резервный капитал», «нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» включают группу следующих статей: «паевой фонд», «целевой капитал», «целевые средства», «фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества», «резервный фонд и иные целевые фонды» и т.п., в зависимости от организационно-правовой формы некоммерческой организации и источников формирования имущества.

В годовом бухгалтерском балансе данные по группам статей «резервный капитал» и «нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» показывают без учета рассмотрения итогов деятельности организации за отчетный год.

Данные Отчета о движении денежных средств должны характеризовать изменение финансового положения организации в разрезе текущих, инвестиционных и финансовых операций. Сведения о движении денежных средств представляются в валюте Российской Федерации.

Годовая бухгалтерская отчетность должна представляться в соответствующие инстанции не позднее 90 дней по окончании отчетного года.

Открытые акционерные общества, банки, страховые компании, биржи, фонды обязаны публиковать годовую бухгалтерскую отчетность и аудиторское заключение не позднее 1 июля года, следующего за отчетным, если иное не установлено законодательством Российской Федерации.

Бюджетные организации представляют годовую бухгалтерскую отчетность вышестоящим органам, которым они подчиняются, в сроки, им установленные. Если бюджетная организация состоит из федерального бюджета, то она обязана представить бухгалтерскую отчетность в территориальный орган федерального казначейства.

Промежуточная отчетность (Бухгалтерский баланс и Отчет о прибылях и убытках, но по желанию организации могут представляться и другие формы) представляется в соответствующие органы не позднее 30 дней после отчетного квартала.

По каждому числовому показателю в бухгалтерской отчетности, кроме отчета, составленного за первый отчетный период, должны быть приведены данные минимум за два года (отчетный и предшествующий отчетному).

Для составления бухгалтерской отчетности отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода (ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»). Первым отчетным годом для вновь созданных организаций считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря текущего года, а для организаций, созданных после 1 октября, – по 31 декабря следующего года.

Бухгалтерскую отчетность подписывают руководитель и главный бухгалтер организации. В организациях, где бухгалтерский учет ведется на договорных началах специализированной организацией или бухгалтером-специалистом, бухгалтерская отчетность подписывается руководителем организации и руководителем специализированной организации, ведущей учет, либо бухгалтером-специалистом, ведущим бухгалтерский учет.

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

Правила исправления ошибок и порядок раскрытия информации об ошибках в бухгалтерском учете и отчетности организаций регламентирует ПБУ 22/10 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности».

Ошибка отчетного года, выявленная до окончания этого года, исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного года, в котором выявлена ошибка.

Ошибка отчетного года, выявленная после окончания этого года, но до даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год, исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года (года, за который составляется годовая бухгалтерская отчетность).

Существенная ошибка предшествующего отчетного года, выявленная после даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год, но до даты представления такой отчетности исправляется в аналогичном порядке. Если указанная бухгалтерская отчетность была представлена каким-либо иным пользователям, то она подлежит замене на отчетность, в которой выявленная существенная ошибка исправлена (пересмотренная бухгалтерская отчетность).

Существенная ошибка предшествующего отчетного года, выявленная после представления бухгалтерской отчетности за этот год, но до даты утверждения такой отчетности в установленном законодательством Российской Федерации порядке, исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года (года, за который составляется годовая бухгалтерская отчетность). При этом в пересмотренной бухгалтерской отчетности раскрывается информация о том, что данная бухгалтерская отчетность заменяет первоначально представленную бухгалтерскую отчетность, а также об основаниях составления пересмотренной бухгалтерской отчетности.

Пересмотренная бухгалтерская отчетность представляется во все адреса, в которые была представлена первоначальная бухгалтерская отчетность.

Виды бухгалтерской отчетности

Отчетность организации классифицируется по видам, периодичности составления и степени обобщения отчетных данных.

По видам отчетность подразделяют на:

1) *бухгалтерскую* – содержит сведения об имуществе, обязательствах и финансовых результатах по стоимостному показателю и составляется на основании данных бухгалтерского учета за ме-

сяц, квартал, полугодие, 9 месяцев, за год нарастающим итогом с начала года;

2) *статистическую* – содержит сведения по отдельным показателям хозяйственной деятельности организации как в натуральном, так и в стоимостном выражении и составляется по данным статистики, бухгалтерского и оперативного учета;

3) *оперативную* – содержит сведения на основе показателей за короткий промежуток времени (за сутки, неделю, декаду и т.д.) и составляется на основании данных оперативного учета.

По периодичности составления отчетность подразделяется на:

1) *внутригодовую отчетность* – составляется на определенную дату в течение года и называется периодической, так как составляется регулярно через определенные промежутки времени (месяц, квартал, полугодие, девять месяцев);

2) *годовую отчетность* – это отчетность о хозяйственной деятельности организации за отчетный год.

По степени обобщения отчетных данных отчетность подразделяется на:

1) *внутреннюю отчетность* – включает информацию о работе на каком-либо одном участке деятельности организации (сегменте). Составление внутренней отчетности обусловлено потребностями самой организации;

2) *внешнюю отчетность* – характеризует хозяйственную деятельность организации в целом и служит средством для информирования заинтересованных лиц о характере хозяйственной деятельности, доходности и имущественном положении того или иного хозяйствующего субъекта.

РАЗДЕЛ 2. СУЩНОСТЬ И СОДЕРЖАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА

В хозяйственном обороте организация выступает как юридическое лицо, обладающее определенной суммой хозяйственных средств. Наделение организации основными и оборотными средствами (активы организации), необходимыми для выполнения возложенных на нее задач, осуществляется путем финансирования банковского кредитования, вноса вкладов учредителей организации и т.д.

Активы динамичны по своей природе. В процессе функционирования организации величина активов и их структура претерпевают постоянные изменения. Получаемые из различных источников финансовые ресурсы используются для приобретения основных средств, их ремонта, строительства, пополнения производственных запасов и т.д. При этом один из важнейших признаков устойчивости финансового положения организации – правильность вложения финансовых средств в активы.

В бухгалтерской отчетности хозяйственные средства отражаются в различных отчетных формах. Наиболее общая характеристика состава и размещения хозяйственных средств организации приводится в активе баланса.

Величина хозяйственных средств в стоимостной оценке, отраженных в балансе и находящихся в распоряжении организации, не совпадают, так как не все виды хозяйственных средств отражены в той оценке, которая соответствует их реальной стоимости на момент составления баланса. Например, основные средства и нематериальные активы показываются по остаточной стоимости, которая существенно отличается от их текущей стоимости. Помимо этого организация может распоряжаться средствами, ей не принадлежащими, но находящимися у нее во временном пользовании или хранении.

Если актив баланса характеризует состав хозяйственных средств, то в пассиве баланса показано, за счет каких источников эти средства образованы. Источники делятся на собственные и

привлеченные. Основными видами привлеченных источников являются заемные средства и кредиторская задолженность.

Пассив баланса – это сумма обязательств организации. Например, кредиты банка – это обязательство организации перед банком по ссудам, полученным на различные цели, кредиторская задолженность – это обязательства перед контрагентами организации и т.п.

Актив и пассив уравнивается соответствующими статьями пассива и актива в бухгалтерском балансе.

К бухгалтерскому балансу предъявляются следующие требования.

1. *Правдивость (верность)* – это баланс, составленный на основании записей, сделанных по всем документам, отразившим факты хозяйственной деятельности организации за отчетный период. Условие правдивости – обоснование показателей документами, записями на бухгалтерских счетах, бухгалтерскими расчетами и инвентаризацией.

Обязательное условие правдивости баланса – сверка записей по счетам синтетического и аналитического учета перед его составлением.

2. *Реальность баланса* – соответствие оценок его статей объективной действительности.

Правдивость и реальность – это неоднозначные понятия. Баланс может быть правдивым, но не реальным. Например, на балансе числится долг за физическим лицом 5000 руб. по выявленной у него недостаче материальных ценностей. В этом отношении баланс правдив, но если данное лицо неплатежеспособно, то в этой части баланс нереален.

Что представляет собой оценка, соответствующая действительности?

Существует три теории балансовых оценок: объективная, субъективная, книжная.

Теория объективных оценок основана на принципе продажных цен, которые могли бы быть установлены при продаже имущества на момент составления баланса.

Теория субъективных оценок основана на том, что стоимость хозяйственных средств зависит от индивидуальных условий, в ко-

торых находится организация. Один и тот же предмет может иметь разную стоимость у разных организаций и даже в одной и той же организации в различные периоды ее работы.

Теория книжных оценок базируется на той оценке, по которой хозяйственные средства числятся в учете (в книгах).

Ни одна теория не дает однозначного решения вопроса об оценке, то есть получается реальность относительная, и поэтому соответствие баланса определяется нормативными документами.

Реальность в большей степени зависит от ликвидности средств организации. Под ликвидностью в данном случае понимается способность средств пройти кругооборот и в конечном итоге принять денежную форму.

3. *Единство* – это построение баланса на единых принципах учета и оценки. Это означает применение во всех структурных подразделениях организации единой номенклатуры счетов бухгалтерского учета, одинаковое их содержание, корреспонденции счетов и т.д.

4. *Преемственность* означает, что каждый последующий баланс должен вытекать из баланса предыдущего. Преемственность заключается также в единообразии методов оценок и составлении баланса.

Содержание бухгалтерского баланса

Бухгалтерский баланс – это способ группировки и отражения состояния имущества, собственного капитала и обязательств в денежной оценке на определенную дату по конкретной организации.

Бухгалтерский баланс должен характеризовать финансовое положение организации по состоянию на отчетную дату. В балансе активы и обязательства должны представляться с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочные и долгосрочные.

Активы и обязательства представляются как краткосрочные, если срок обращения (погашения) по ним не более 12 месяцев. Все остальные активы и обязательства представляются как долгосрочные.

Бухгалтерский баланс должен содержать следующие показатели, указанные в табл. 2.1.

Таблица 2.1

Примерная форма бухгалтерского баланса***Актив***

Раздел	Статьи
I. Внеоборотные активы	1. Нематериальные активы 2. Результаты исследований и разработок 3. Нематериальные поисковые активы 4. Материальные поисковые активы 5. Основные средства 6. Доходные вложения в материальные ценности 7. Финансовые вложения (долгосрочные) 8. Отложенные налоговые активы 9. Прочие внеоборотные активы
II. Оборотные активы	1. Запасы 2. Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям 3. Дебиторская задолженность 4. Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов) 5. Денежные средства и денежные эквиваленты 6. Прочие оборотные активы

Пассив

III. Капитал и резервы	1. Уставный капитал 2. Собственные акции, выкупленные у акционеров 3. Переоценка внеоборотных активов 4. Добавочный капитал (без переоценки) 5. Резервный капитал 6. Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)
IV. Долгосрочные обязательства	1. Заемные средства 2. Отложенные налоговые обязательства 3. Оценочные обязательства 4. Прочие обязательства
V. Краткосрочные обязательства	1. Заемные средства 2. Кредиторская задолженность 3. Доходы будущих периодов 4. Оценочные обязательства 5. Прочие обязательства

Сведения об остатках имущества и обязательств представляют в бухгалтерском балансе за три отчетные даты: по состоянию на отчетную дату отчетного периода; на 31 декабря предыдущего года; на 31 декабря года, предшествующего предыдущему.

Бухгалтерский баланс дает возможности для анализа динамики и структуры активов, капитала и обязательств организации, для оценки тенденций изменения имущественного и финансового её положения.

Детализацию статей бухгалтерского баланса организация определяет самостоятельно, включая в нее существенную отчетную информацию об остатках активов и обязательств, без знания которой невозможна оценка имущественного и финансового положения организации. Кроме того, представление детальной информации по отдельным видам имущества и обязательств предусмотрено в Пояснении к Бухгалтерскому балансу и Отчету о прибылях и убытках.

В Бухгалтерском балансе не представляется информация о наличии материальных ценностей на забалансовых счетах. Данная информация раскрывается в Пояснениях к Бухгалтерскому балансу и Отчету о прибылях и убытках.

Содержание отчета о прибылях и убытках

Отчет о прибылях и убытках российских организаций в последние годы существенно трансформирован. Он стал более прозрачным и компактным для пользователей бухгалтерской информации и по своей структуре и содержанию приблизился к требованиям и формату международных стандартов финансовой отчетности.

По статье «Выручка» отражаются доходы, полученные от обычных видов деятельности организации. Это выручка от продажи продукции, товаров, а также поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг. Из суммы доходов исключаются косвенные налоги (НДС, акцизы) и экспортная пошлина. Помимо выручки от реализации к доходам от обычных видов деятельности могут быть отнесены поступления от сдачи имущества в аренду, от участия в уставных капиталах других организаций и т.д., если данные операции признаются предметом деятельности организации, в противном случае они учитываются в составе прочих доходов (основные виды деятельности определяются уставом организации).

В состав доходов не включаются:

1) суммы, поступившие комиссионерам (агентам) для перевода их комитентам;

2) авансы, задатки, суммы залога, а также суммы, поступившие в погашение заемных средств.

Согласно ПБУ 9/99 «Доходы организации» выручка – это сумма денежных средств и стоимости иного имущества, поступивших в оплату за продукцию, товары, работу, услуги, а также сумма дебиторской задолженности по данной операции, поэтому, если даже не вся отгруженная продукция оплачена, выручка в данной форме показывается полностью.

По строке «Себестоимость продаж» отражаются расходы по обычным видам деятельности – это затраты, связанные с изготовлением и продажей продукции, работ, услуг, приобретением и продажей товаров. Производственные организации по этой строке указывают себестоимость проданной готовой продукции, работ, услуг. Торговые организации указывают по данной строке покупную стоимость товаров, которые были проданы в отчетном периоде.

По строке «Валовая прибыль (убыток)» отражается разница между выручкой и себестоимостью продаж.

По строке «Коммерческие расходы» показываются расходы, связанные со сбытом продукции у производственных организаций. Организации торговли по этой строке отражают сумму издержек обращения.

По строке «Управленческие расходы» отражаются расходы, связанные с управлением производством (общехозяйственные расходы). Если общехозяйственные расходы списываются на формирование себестоимости продукции, работ, услуг то по данной строке ставится прочерк.

Строка «Прибыль (убыток) от продаж» определяется как валовая прибыль (убыток) за минусом коммерческих и управленческих расходов.

По строке «Доходы от участия в других организациях» отражаются доходы от долевого участия в других организациях, включаются проценты и иные доходы по ценным бумагам, а также прибыль от совместной деятельности. Данные доходы отражаются в

бухгалтерском учете по мере объявления их размеров источником выплаты.

По строке «Проценты к получению» отражаются суммы доходов от получения процентов по облигациям, депозитам, за пользование денежными средствами, находящимися на банковских счетах организации, за предоставление денежных средств (другого имущества) по договору займа.

По строке «Проценты к уплате» указываются проценты, уплачиваемые организацией по облигациям, кредитам и займам.

По строкам «Прочие доходы» и «Прочие расходы» отражаются прочие доходы и расходы, согласно ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации».

По следующей строке просчитывается прибыль (убыток) до налогообложения.

В строке «Текущий налог на прибыль» отражается сумма, подлежащая к уплате в бюджет за отчетный период. В данный показатель включены постоянные налоговые обязательства (активы).

Далее отражаются показатели «Изменение отложенных налоговых обязательств» и «Изменение отложенных налоговых активов» за отчетный период, нарастающим итогом с начала года (данные показатели рассчитываются согласно ПБУ 18/02 «Налог на прибыль»).

По строке «Чистая прибыль (убыток)» проставляется общая сумма чистой прибыли (убытка), полученная организацией за отчетный период.

Например, если выручка от продажи товаров составила в отчетном периоде 590 000 руб. с НДС 18 %, себестоимость проданных товаров 460 000 руб., расходы на доставку до покупателя 7 080 руб. с НДС 18 %, то соответствующие строки будут заполнены следующим образом (табл. 2.2).

Таблица 2.2

Пример заполнения отчета о прибылях и убытках

Выручка	500
Себестоимость продаж	(460)
Валовая прибыль (убыток)	40
Коммерческие расходы	(6)
Управленческие расходы	–
Прибыль (убыток) от продаж	34

Справочно в форме «Отчет о прибылях и убытках» отражаются показатели:

1) результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода;

2) результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода, по данной строке отражаются курсовые разницы, возникшие при пересчете финансовых отчетов организаций, находящихся за границей; доходы от переоценки финансовых активов, имеющихся в наличии для продажи и т.п.;

3) совокупный финансовый результат периода – определяется как сумма строк «Чистая прибыль (убыток)», «Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода» и «Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) отчетного периода».

Помимо этого справочно показываются еще два показателя по доходности акции:

1) «Базовая прибыль (убыток) на акцию» – расчет производится следующим образом: сначала определяется средневзвешенное количество обыкновенных акций – для этого количество обыкновенных акций на первое число каждого месяца отчетного периода суммируют и делят на количество месяцев. После этого из чистой прибыли вычитают сумму дивидендов по привилегированным акциям и остаток делят на полученное средневзвешенное число обыкновенных акций;

2) «Разводненная прибыль (убыток) на акцию». Для расчета представляют, что все привилегированные акции обменены на обыкновенные. После этого чистую прибыль делят на суммарное

количество обыкновенных акций – тех, что были с самого начала и тех, что получены в результате конвертации привилегированных акций.

Например, по итогам 20... года организация получила чистую прибыль 500 000 руб. Средневзвешенное количество акций за этот период равно 11 000 единиц. Кроме того, организация выпустила в 20... году 1 000 единиц привилегированных акций с правом получения дивидендов 20 руб. на каждую и правом конвертации одной привилегированной акции в три обыкновенные. Базовая прибыль на одну акцию будет равна:

$$(500\,000 - (1\,000 \times 20)) / 11\,000 = 43,64 \text{ руб.}$$

Разводненная прибыль на одну акцию будет равна:

$$500\,000 / (11\,000 + 1\,000 \times 3) = 35,71 \text{ руб.}$$

Содержание отчета об изменениях капитала

Данный отчет объединяет показатели в три раздела: движения капитала; корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок; чистые активы.

В разделе «Движение капитала» отражаются данные об остатках, увеличении и уменьшении капитала за отчетный и предыдущий годы. При этом величина уставного капитала, собственных акций, выкупленных у акционеров, добавочного капитала, резервного капитала и нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) показана на три отчетные даты: на 31 декабря отчетного года, на 31 декабря предыдущего года и на 31 декабря года, предшествующего предыдущему.

Показатели, которые влияют на величину собственного капитала организации, разделены на две группы – увеличение и уменьшение собственного капитала.

Раздел «Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок» содержит сведения об изменениях величины капитала в целом, и в том числе по каждой статье капитала в отдельности. Эта информация может быть использована для глубокого исследования факторов, под влиянием которых увеличивалась и уменьшалась величина капитала, и более объективной оценки финансового положения организации.

В разделе «Чистые активы» отражается один из важнейших показателей финансового положения организации «Чистые активы», который выражает величину реального собственного капитала и служит критерием способности организации генерировать собственные источники для ее развития. Его используют при определении обеспеченности организации собственным капиталом, ее финансовой независимости и устойчивости, оценке рентабельности собственного капитала и скорости его оборота. Сопоставление стоимости чистых активов с величиной уставного капитала позволяет оценить дееспособность организации, поскольку в соответствии с действующим законодательством, стоимость чистых активов не может быть меньше величины уставного капитала организации.

Стоимость чистых активов обществ с ограниченной ответственностью используют при определении действительной стоимости доли участника общества в его уставном капитале.

Представление информации о стоимости чистых активов на три отчетные даты позволяет получить более полное представление о динамике этого показателя и объективно оценить финансовое положение организации и результаты ее деятельности.

Содержание отчета о движении денежных средств

В «Отчете о движении денежных средств» обобщаются данные о денежных средствах и краткосрочных высоколиквидных финансовых вложениях (эквиваленты денежных средств).

В данном отчете движение денежных потоков (денежные средства и их эквиваленты) отражено отдельно по текущим, инвестиционным и финансовым операциям. При этом в каждом разделе предусмотрены статьи «Поступления – всего» и «Платежи – всего», что позволяет четко структурировать и упорядочить отчетную информацию о движении денежных средств.

Денежные потоки организации классифицируются в зависимости от характера операций, с которыми они связаны, а также от того, каким образом информация о них используется для принятия решений пользователями бухгалтерской отчетности организации.

Денежные потоки организации от операций, связанных с осуществлением обычной деятельности организации, приносящей выручку, классифицируются как денежные потоки от текущих опера-

ций. Денежные потоки от текущих операций, как правило, связаны с формированием прибыли (убытка) организации от продаж.

Информация о денежных потоках от текущих операций показывает пользователям бухгалтерской отчетности организации уровень обеспеченности организации денежными средствами, достаточными для погашения кредитов, поддержания деятельности организации на уровне существующих объемов производства, выплаты дивидендов и новых инвестиций без привлечения внешних источников финансирования.

Примерами денежных потоков от текущих операций являются:

а) поступления от продажи покупателям (заказчикам) продукции и товаров, выполнения работ, оказания услуг;

б) поступления арендных платежей, роялти, комиссионных и иных аналогичных платежей;

в) платежи поставщикам (подрядчикам) за сырье, материалы, работы, услуги;

г) оплата труда работников организации, а также платежи в их пользу третьим лицам;

д) платежи налога на прибыль организаций (за исключением случаев, когда налог на прибыль организаций непосредственно связан с денежными потоками от инвестиционных или финансовых операций);

е) уплата процентов по долговым обязательствам, за исключением процентов, включаемых в стоимость инвестиционных активов в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Учет расходов по займам и кредитам" (ПБУ 15/2008);

ж) поступление процентов по дебиторской задолженности покупателей (заказчиков);

з) денежные потоки по финансовым вложениям, приобретаемым с целью их перепродажи в краткосрочной перспективе (как правило, в течение трех месяцев).

Денежные потоки организации от операций, связанных с приобретением, созданием или выбытием внеоборотных активов организации, классифицируются как денежные потоки от инвестиционных операций.

Информация о денежных потоках от инвестиционных операций показывает пользователям бухгалтерской отчетности организации

уровень затрат организации, осуществленных для приобретения или создания внеоборотных активов, обеспечивающих денежные поступления в будущем.

Примерами денежных потоков от инвестиционных операций являются:

а) платежи поставщикам (подрядчикам) и работникам организации в связи с приобретением, созданием, модернизацией, реконструкцией и подготовкой к использованию внеоборотных активов, в том числе затраты на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;

б) уплата процентов по долговым обязательствам, включаемым в стоимость инвестиционных активов в соответствии с ПБУ 15/2008;

в) поступления от продажи внеоборотных активов;

г) платежи в связи с приобретением акций (долей участия) в других организациях, за исключением финансовых вложений, приобретаемых с целью перепродажи в краткосрочной перспективе;

д) поступления от продажи акций (долей участия) в других организациях, за исключением финансовых вложений, приобретенных с целью перепродажи в краткосрочной перспективе;

е) предоставление займов другим лицам;

ж) возврат займов, предоставленных другим лицам;

з) платежи в связи с приобретением долговых ценных бумаг (прав требования денежных средств к другим лицам), за исключением финансовых вложений, приобретаемых с целью перепродажи в краткосрочной перспективе;

и) поступления от продажи долговых ценных бумаг (прав требования денежных средств к другим лицам), за исключением финансовых вложений, приобретенных с целью перепродажи в краткосрочной перспективе;

к) дивиденды и аналогичные поступления от долевого участия в других организациях;

л) поступления процентов по долговым финансовым вложениям, за исключением приобретенных с целью перепродажи в краткосрочной перспективе.

Денежные потоки организации от операций, связанных с привлечением организацией финансирования на долговой или долевой

основе, приводящих к изменению величины и структуры капитала и заемных средств организации, классифицируются как денежные потоки от финансовых операций.

Информация о денежных потоках от финансовых операций обеспечивает основу для прогнозирования требований кредиторов и акционеров (участников) в отношении будущих денежных потоков организации, а также будущих потребностей организации в привлечении долгового и долевого финансирования.

Примерами денежных потоков от финансовых операций организации являются:

- а) денежные вклады собственников (участников), поступления от выпуска акций, увеличения долей участия;

- б) платежи собственникам (участникам) в связи с выкупом у них акций (долей участия) организации или их выходом из состава участников;

- в) уплата дивидендов и иных платежей по распределению прибыли в пользу собственников (участников);

- г) поступления от выпуска облигаций, векселей и других долговых ценных бумаг;

- д) платежи в связи с погашением (выкупом) векселей и других долговых ценных бумаг;

- е) получение кредитов и займов от других лиц;

- ж) возврат кредитов и займов, полученных от других лиц.

Наряду с денежными средствами используется также понятие «денежных эквивалентов», представляющих собой высоколиквидные финансовые вложения, которые могут быть легко обращены в заранее известную сумму денежных средств и которые подвержены незначительному риску изменения стоимости. К денежным эквивалентам могут быть отнесены, например, открытые в кредитных организациях депозиты до востребования.

Денежные средства и их эквиваленты, которые не могут быть однозначно классифицированы в соответствии с ПБУ 23/10 «Отчет о движении денежных средств», классифицируются как денежные потоки от текущих операций.

Платежи и поступления от одной операции могут относиться к разным видам денежных потоков. Например, уплата процентов является текущим денежным потоком, а возврат основной суммы

долга является финансовым денежным потоком. При погашении кредита обе части денежных средств могут выплачиваться одной суммой, в этом случае данная сумма должна быть разделена и отражена в соответствии с классификацией денежных потоков.

Каждый существенный вид поступлений или выплат денежных средств и их эквивалентов отражается в «Отчете о движении денежных средств» раздельно, за исключением денежных потоков транзитного или массового характера, представляемых свернуто. Например, денежные потоки комиссионера или агента в связи с осуществлением ими комиссионных или агентских услуг (за исключением платы за сами услуги); поступления от покупателей и заказчиков платежи в бюджет косвенных налогов и т.п.

Денежный поток имеет транзитный характер когда он отражает в основном деятельность контрагентов организации, либо когда поступления от одних лиц обуславливают соответствующие выплаты другим лицам.

Показатели «Отчета о движении денежных средств» отражаются в валюте Российской Федерации – в рублях.

Величина денежных потоков в иностранной валюте пересчитывается в рубли по официальному курсу этой иностранной валюты к рублю, устанавливаемому Центральным банком РФ на дату осуществления или поступления платежа.

При несущественном изменении официального курса иностранной валюты к рублю пересчет в рубли, связанный с совершением большого количества однородных операций в такой иностранной валюте, может производиться по среднему курсу, исчисленному за месяц или более короткий период.

Если в течение нескольких дней после поступления платежа в иностранной валюте организация меняет полученную сумму валюты на рубли, либо за несколько дней до платежа в иностранной валюте, организация меняет рубли на необходимую сумму иностранной валюты, то денежный поток отражается в данном отчете без промежуточного пересчета иностранной валюты в рубли.

Остатки денежных средств и их эквивалентов в иностранной валюте на начало и конец отчетного периода отражаются в рублях, пересчет из иностранной валюты в рубли производится по курсу Центрального банка РФ на конец отчетного периода.

Разница, возникающая в связи с пересчетом денежных потоков и остатков денежных средств и их эквивалентов в иностранной валюте по курсам на разные даты, отражается в «Отчете о движении денежных средств» отдельной статьей как величина влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю.

Данные «Отчета о движении денежных средств» позволяют судить об объемах, динамике и структуре денежных потоков по каждому виду деятельности, оценивать способность организации генерировать денежные средства по текущей деятельности, осуществления капитальных вложений и финансовых инвестиций, привлекать внешние источники финансирования.

Содержание пояснительной записки

Пояснительная записка – это текстовая часть годовой бухгалтерской отчетности, информация в которой может быть представлена в четырех разделах:

Раздел I. Сведения об организации, где приводятся следующие данные:

- 1) наименование, регистрационный номер организации, дата государственной регистрации;
- 2) информация о реестродержателе общества для акционерных обществ;
- 3) количество акционеров, зарегистрированных в реестре;
- 4) сведения о наиболее крупных акционерах (наименование акционеров, сумма акций в тыс. руб., количество акций, доля в уставном капитале);
- 5) сведения о структуре управления;
- 6) информация о видах деятельности организации;
- 7) сведения о наличии филиалов и обособленных структурных подразделениях;
- 8) состав членов совета директоров (наблюдательного совета), членов исполнительного органа (для акционерных обществ) и т.д.

Раздел II. Раскрытие информации к Бухгалтерскому балансу и Отчету о прибылях и убытках. В данном разделе можно выделить следующие параграфы.

2.1. Методологические аспекты учетной политики. В данном разделе должны раскрываться принятые при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, которые существенно влияют на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности. Состав и содержание подлежащей раскрытию информации об учетной политике по конкретным вопросам бухгалтерского учета устанавливаются соответствующими Положениями по бухгалтерскому учету. К таким способам ведения бухгалтерского учета относятся:

- 1) порядок признания поступлений доходов от обычных видов деятельности и прочих доходов;
- 2) порядок признания выручки с длительным циклом изготовления по мере готовности работы, услуг, готовой продукции;
- 3) способы оценки имущества;
- 4) способ начисления амортизации по основным средствам и нематериальным активам;
- 5) порядок учета ремонта производственных основных средств;
- 6) проведение переоценки основных средств и нематериальных активов;
- 7) порядок отражения в бухгалтерском учете процесса приобретения и изготовления материалов;
- 8) способ списания отпущенных в производство материалов;
- 9) способ оценки товаров;
- 10) учет расходов по заготовке и доставке товаров на склад;
- 11) вариант учета выпуска готовой продукции;
- 12) оценка незавершенного производства;
- 13) порядок списания общехозяйственных расходов;
- 14) способы распределения косвенных расходов между объектами калькулирования;
- 15) порядок создания резервов по сомнительным долгам и т.д.

2.2. Изменение в способах ведения бухгалтерского учета и их последствия. Изменения в учетной политике, оказывающие существенное влияние на финансовое положение организации, движение денежных средств, финансовые результаты деятельности орга-

низации оцениваются в денежном выражении и подлежат обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности. Информация о них должна включать:

- 1) причину изменения учетной политики;
- 2) оценку последствий изменения в денежном выражении;
- 3) указания на то, что включенные в бухгалтерскую отчетность за отчетный год соответствующие данные периодов, предшествовавших отчетному, скорректированы;
- 4) изменение учетной политики на год, следующий за отчетным.

2.3. Раскрытие информации о событиях после отчетной даты (ПБУ 7/98 «События после отчетной даты»). Все существенные события, произошедшие после отчетной даты (после 31 декабря) и имеющие отношение к деятельности организации, подлежат отражению в бухгалтерской отчетности за отчетный год. Последствия событий, произошедших после отчетной даты, отражаются в бухгалтерской отчетности путем уточнения данных о соответствующих активах, обязательствах организации либо путем раскрытия соответствующей информации в пояснительной записке. В данном разделе в обязательном порядке должна быть раскрыта информация о годовых дивидендах по результатам работы организации за отчетный период и другие направления использования прибыли.

2.4. Согласно ПБУ 8/10 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» организация отражает информацию об оценочных, условных обязательствах и условных активов организации.

Оценочным обязательством является обязательство организации с неопределенной величиной и (или) сроком исполнения, которое может возникнуть:

- а) из норм законодательных и иных нормативных правовых актов, судебных решений, договоров;
- б) в результате действий организации, которые вследствие установившейся прошлой практики или заявлений организации указывают другим лицам, что организация принимает на себя определенные обязанности, и, как следствие, у таких лиц возникают обособленные ожидания, что организация выполнит такие обязанности.

Оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий:

а) у организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, исполнения которой организация не может избежать. В случае, когда у организации возникают сомнения в наличии такой обязанности, организация признает оценочное обязательство, если в результате анализа всех обстоятельств и условий, включая мнения экспертов, более вероятно, что обязанность существует;

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

в) величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

Условное обязательство возникает у организации вследствие прошлых событий ее хозяйственной жизни, когда существование у организации обязательства на отчетную дату зависит от наступления (ненаступления) одного или нескольких будущих неопределенных событий, не контролируемых организацией.

Условный актив возникает у организации вследствие прошлых событий ее хозяйственной жизни, когда существование у организации актива на отчетную дату зависит от наступления (ненаступления) одного или нескольких будущих неопределенных событий, не контролируемых организацией.

2.5. Согласно ПБУ 11/08 «Информация о связанных сторонах» подлежит раскрытию информация об операциях между организацией и связанной стороной, которыми считаются любые операции по передаче (поступлению) активов, оказанию (потреблению) услуг или возникновению (прекращению) обязательств.

Связанными сторонами являются юридические и (или) физические лица, способные оказывать влияние на деятельность организации, составляющей бухгалтерскую отчетность, или на деятельность которых организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, способна оказывать влияние.

Организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, раскрывает информацию о связанных сторонах в случаях, когда:

- такая организация контролируется или на нее оказывается значительное влияние юридическим и (или) физическим лицом;

- такая организация контролирует или оказывает значительное влияние на юридическое лицо;

- такая организация и юридическое лицо контролируются или на них оказывается значительное влияние (непосредственно или через третьи юридические лица) одним и тем же юридическим и (или) одним и тем же физическим лицом (одной и той же группой лиц).

В бухгалтерской отчетности по каждой связанной стороне раскрывается, как минимум, следующая информация:

- характер отношений;
- виды операций;
- объем операций каждого вида (в абсолютном или относительном выражении);
- стоимостные показатели по не завершенным на конец отчетного периода операциям;
- условия и сроки осуществления (завершения) расчетов по операциям, а также форму расчетов;
- величина образованных резервов по сомнительным долгам на конец отчетного периода;
- величина списанной дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек, других долгов, нереальных для взыскания, в том числе за счет резерва по сомнительным долгам.

2.6. Раскрытие информации о государственной помощи (ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи»). В данном разделе указываются виды государственной помощи (инвестиции, займы, налоговые освобождения и т.д.), ее размеры, сроки и условия государственной помощи.

В бухгалтерском учете формируется информация о государственной помощи, предоставленной в форме субвенций, субсидий, бюджетных кредитов (за исключением налоговых кредитов, отсрочек и рассрочек по уплате налогов и платежей и других обязательств), включая предоставление в виде ресурсов, отличных от денежных средств (земельные участки, природные ресурсы и другое имущество), и в прочих формах. Информация о государственной помощи формируется независимо от вида предоставленных ре-

сурсов (в виде денежных средств или (и) в виде ресурсов, отличных от денежных средств).

Для целей бухгалтерского учета бюджетные средства подразделяются на:

- средства на финансирование капитальных расходов, связанных с покупкой, строительством или приобретением иным путем внеоборотных активов (основных средств и др.). Предоставление этих средств может сопровождаться дополнительными условиями, ограничивающими приобретение определенных видов активов, их местонахождение или сроки приобретения и владения;
- средства на финансирование текущих расходов. К ним относятся бюджетные средства, отличные от предназначенных на финансирование капитальных расходов.

Организация принимает бюджетные средства, включая ресурсы, отличные от денежных средств, к бухгалтерскому учету при наличии следующих условий:

а) имеется уверенность, что условия предоставления этих средств организацией будут выполнены. Подтверждением могут быть заключенные организацией договоры, принятые и публично объявленные решения, технико-экономические обоснования, утвержденная проектно-сметная документация и т.п.;

б) имеется уверенность, что указанные средства будут получены. Подтверждением могут быть утвержденная бюджетная роспись, уведомление о бюджетных ассигнованиях, лимитах бюджетных обязательств, акты приемки-передачи ресурсов и иные соответствующие документы.

В случае предоставления организации государственной помощи в виде ресурсов, отличных от денежных средств (земельные участки, природные ресурсы и другое имущество), указанные ресурсы принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, равной стоимости полученных или подлежащих получению активов. Стоимость активов, полученных или подлежащих получению, определяется организацией исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно она устанавливает стоимость таких же или аналогичных активов.

В бухгалтерской отчетности организации подлежит раскрытию, как минимум, следующая информация в отношении государственной помощи:

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

2.7. Раскрытие информации о прекращенных операциях (ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности»). Указываются факты прекращения выпуска определенных видов продукции, работ, услуг, причины прекращения операций и оценка в денежном выражении потерь, связанных с прекращенными операциями.

Под информацией по прекращаемой деятельности понимается информация, раскрывающая часть деятельности организации (такую как операционный или географический сегмент, его часть либо совокупность сегментов) 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 организацией решением подлежит прекращению.

Приостановление части деятельности организации без намерения прекратить ее не рассматривается и не раскрывается в бухгалтерской отчетности как прекращаемая деятельность.

Прекращаемая деятельность может быть выделена операционно и (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, расходы относятся или могут быть отнесены к прекращаемой деятельности в том случае, если они будут проданы, погашены или иным образом выбывают в ре-

зультате осуществления прекращения части деятельности организации.

Прекращение части деятельности организации может осуществляться:

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

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

в) путем отказа от продолжения части деятельности.

Кроме того, прекращение деятельности может осуществляться при реорганизации организации в форме выделения из ее состава одного или нескольких юридических лиц.

Организация в годовой бухгалтерской отчетности раскрывает следующую информацию по прекращаемой деятельности:

а) описание прекращаемой деятельности:

- операционный или географический сегмент (часть сегмента, совокупность сегментов), в рамках которого (которых) происходит прекращение деятельности;

- дату признания деятельности прекращаемой;

- дату или период, в котором ожидается завершение прекращения деятельности организации, если они известны или определимы;

б) стоимость активов и обязательств организации, предполагаемых к выбытию или погашению в рамках прекращения деятельности;

в) суммы доходов, расходов, прибылей или убытков до налогообложения, а также сумму начисленного налога на прибыль, относящиеся к прекращаемой деятельности;

г) движение денежных средств, относящееся к прекращаемой деятельности, в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности в течение текущего отчетного периода.

2.8. Сведения о сегментах организации (ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам»). Раскрывается информация о филиалах и

других структурных подразделениях организации и производится оценка деятельности данных сегментов.

Выделение сегментов заключается в обособлении информации о части деятельности организации:

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

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

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

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

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

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

- в) географические регионы, в которых осуществляется деятельность;

- г) структурные подразделения организации.

Информация по сегменту, выделенному в качестве отчетного, обособленно раскрывается в бухгалтерской отчетности.

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

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

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

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

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

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

В составе общей информации по отчетным сегментам организацией приводится:

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

По каждому отчетному сегменту раскрываются следующие показатели:

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

2.9. Финансовые обязательства – раскрывается информация о всех выданных и полученных обеспечениях обязательств и платежей.

2.10. Раскрытие информации об оценочных значениях (ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений»). Раскрывается информация оценочных значений, которые произвела организация на конец отчетного периода, и каким образом эти значения повлияли на финансовый результат отчетного года и будущие отчетные периоды организации.

Изменением оценочного значения признается корректировка стоимости актива (обязательства) или величины, отражающей по-

гашение стоимости актива, обусловленная появлением новой информации, которая производится исходя из оценки существующего положения дел в организации, ожидаемых будущих выгод и обязательств и не является исправлением ошибки в бухгалтерской отчетности.

Оценочным значением является величина резерва по сомнительным долгам, резерва под снижение стоимости материально-производственных запасов, других оценочных резервов, сроки полезного использования основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, оценка ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования амортизируемых активов и др.

Если какое-то изменение в данных бухгалтерского учета не поддается однозначной классификации в качестве изменения учетной политики или изменения оценочного значения, то для целей бухгалтерской отчетности оно признается изменением оценочного значения.

В пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организация должна раскрывать следующую информацию об изменении оценочного значения:

- содержание изменения, повлиявшего на бухгалтерскую отчетность за данный отчетный период;
- содержание изменения, которое повлияет на бухгалтерскую отчетность за будущие периоды, за исключением случаев, когда оценить влияние изменения на бухгалтерскую отчетность за будущие периоды невозможно. Факт невозможности такой оценки также подлежит раскрытию.

2.11. Раскрытие информации об исправленных ошибках, связанных с неправильным применением законодательства, учетной политики, неточностями в вычислениях, неправильной классификацией или оценкой фактов хозяйственной деятельности и т.д., их влияние на финансовый результат организации. Правила исправления таких ошибок осуществляется согласно ПБУ 22/10 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности».

Раздел III. Аналитическая часть. В этом разделе пояснительной записки приводятся данные анализа показателей производственной деятельности организации; факторы, оказавшие влияние на изме-

нение показателей; тенденции изменения показателей. Это показатели оценки деловой активности организации, оценка рентабельности организации, показатели оценки имущественного положения (фондоотдача и фондоемкость), показатели оценки ликвидности, финансовой устойчивости организации и т.д. Информация по названным показателям представляется в аналитических таблицах, диаграммах и т.п., к которым составляются выводы, пояснения и экономические характеристики исчисленных показателей.

Раздел IV. Информация, сопутствующая бухгалтерской отчетности (ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», раздел VIII). В данном разделе может приводиться информация о планируемом развитии организации, о предполагаемых капитальных и долгосрочных вложениях, деятельности организации в области научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, осуществление природоохранных мероприятий и т.д.

РАЗДЕЛ 3. БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ, СФОРМИРОВАННАЯ ПО МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ (МСФО)

При подготовке и представлении финансовой отчетности общего назначения в соответствии с МСФО регламентирует МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности». Финансовая отчетность представляет собой структурированное отображение финансового положения и финансовых результатов предприятия.

Целью финансовой отчетности является представление информации о финансовом положении, финансовых результатах и движении денежных средств предприятия, которая будет полезна широкому кругу пользователей при принятии ими экономических решений. Кроме того, важной ролью финансовой отчетности является раскрытие информации об эффективности деятельности руководства компании в области управления ресурсами компании. Для этого финансовая отчетность содержит следующие сведения о показателях деятельности предприятия: активы; обязательства; капитал; доходы и расходы, включая прибыли и убытки; взносы и рас-

пределения среди собственников (прочие изменения в капитале); денежные потоки.

Полный комплект финансовой отчетности по МСФО включает:

- «Отчет о финансовом положении»;
- «Отчет о совокупном доходе»;
- «Отчет об изменениях в капитале»;
- «Отчет о движении денежных средств»;
- «Примечания», состоящие из краткого обзора основных принципов учетной политики и прочей пояснительной информации, например, дается описание и разбивка статей, представленных в отчетных формах, а также информация о некорректирующих событиях после отчетной даты, но до утверждения ее к выпуску и т.п.

Элементы финансовой отчетности по МСФО

Элементы финансовой отчетности представляют собой широкие категории финансовых результатов операций, объединенные в соответствии с их экономическими характеристиками.

Элементы финансовой отчетности делятся на две группы: непосредственно связанные с оценкой финансового положения – активы, обязательства и капитал (отражаются в «Отчете о финансовом положении»); непосредственно связанные с измерениями результатов деятельности организации – доходы и расходы (отражаются в «Отчете о совокупном доходе»).

Активы – это ресурсы, контролируемые компанией в результате прошлых событий, от которых компания ожидает получение экономических выгод.

Обязательства – существующая задолженность компании, возникающая в результате прошлых событий, погашение которой, как ожидается, приведет к оттоку ресурсов компании, содержащих экономическую выгоду.

Капитал – остаточная доля активов компании после вычета всех ее обязательств.

Доход – приращение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме притока или увеличения активов или уменьшения обязательств, что выражается в увеличении капитала, не связанного с вкладами собственников.

Расход – уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или амортизации активов или увеличении обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанному с его распределением между собственниками.

Критерии признания активов, обязательств, доходов и расходов в финансовой отчетности:

1) актив признается в случаях, когда существует вероятность получения экономических выгод, и его стоимость может быть достоверно определена;

2) обязательство признается, если существует вероятность оттока ресурсов компании, содержащих экономическую выгоду, в связи с урегулированием существующего обязательства и сумма, необходимая для его погашения, может быть надежно определена;

3) доход признается, когда возникает увеличение экономических выгод, связанных с увеличением активов или уменьшением обязательств, и его можно надежно оценить;

4) расход признается, когда возникает уменьшение экономических выгод, связанных с уменьшением активов или увеличением обязательств, и его можно надежно оценить.

Порядок оценки активов и обязательств в соответствии с МСФО

Оценка – это процесс определения сумм, по которым элементы финансовой отчетности должны признаваться и вноситься в «Отчет о финансовом положении» и в «Отчет о совокупном доходе».

Для оценки активов и обязательств применяются следующие виды оценок:

1) фактическая себестоимость: активы учитываются по сумме уплаченных за них денежных средств или их эквивалентов или по справедливой стоимости, предложенной за них в момент их приобретения; обязательства учитываются по сумме дохода, полученного в обмен на долговое обязательство, или, в некоторых случаях, по суммам денежных средств или их эквивалентов, уплата которых ожидается при нормальном ходе дел;

2) справедливая стоимость: для актива – сумма денежных средств, на которую можно обменять актив при совершении сделки

между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку независимыми сторонами; для обязательства – сумма денежных средств, необходимая для погашения обязательств при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку независимыми сторонами;

3) текущая стоимость (восстановительная) – стоимость активов определяется как текущая стоимость их приобретения. Сумма обязательства определяется как сумма денежных средств, необходимая для погашения обязательства без учета дисконтирования;

4) чистая цена реализации (продажи) – активы оцениваются по возможной продажной стоимости за минусом затрат на продажу;

5) дисконтированной стоимости – активы оцениваются по дисконтированной стоимости чистых денежных потоков, ожидаемых от их использования за оставшийся срок службы. Обязательства оцениваются по дисконтированной стоимости чистых денежных потоков, необходимых для их погашения.

Основополагающие допущения и принципы подготовки и формирования финансовой отчетности

Организация, составляющая финансовую отчетность по МСФО, должна соблюдать следующие основополагающие допущения:

1) финансовая отчетность составляется только в отношении действующих предприятий. Предприятие считается действующим, если на отчетную дату у ее руководства нет оснований предполагать, что предприятие прекратит существование и не сможет погасить имеющуюся у него задолженность;

2) при признании доходов и расходов необходимо использовать принцип начисления, который означает, что доходы и расходы признаются в том периоде, в котором они возникли независимо от факта оплаты.

При отражении операций в бухгалтерском учете необходимо исходить из принципа преобладания экономической сущности над юридической формой.

Помимо этого при составлении финансовой отчетности по МСФО следует соблюдать следующие основные требования к ка-

честву информации: надежность, ее характеристики: правдивость, нейтральность, осмотрительность и полнота; уместность – отражает характер информации и существенность, сопоставимость; полнотность.

Состав и группировка информации в отчете о финансовом положении

МСФО (IAS) 1 разрешает формировать данный отчет, группируя активы по убыванию или возрастанию ликвидности.

В «Отчете о финансовом положении» активы делятся на долгосрочные и краткосрочные.

К краткосрочным относятся активы, которые предполагается реализовать или удерживать для целей потребления в пределах обычного операционного цикла компании, или их предполагается продать в течение ближайших 12 месяцев, или данные активы относятся к денежным средствам или денежным эквивалентам.

Все прочие активы классифицируются как долгосрочные.

Если в соответствии с МСФО (IFRS) 5 компания признала долгосрочные активы, классифицированные в качестве предназначенных для продажи, то в отчете они отражаются как отдельная группа активов.

Обязательства делятся на долгосрочные и краткосрочные. Обязательство классифицируется как краткосрочное (текущее), если оно подлежит погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты. При этом из состава долгосрочных обязательств выделяется часть задолженности, подлежащая погашению в течение ближайших 12 месяцев после отчетной даты. Эта часть долгосрочных обязательств отражается в составе текущей кредиторской задолженности.

В составе капитала организации отражаются: акционерный капитал, резервы переоценки, накопленные курсовые разницы, нераспределенная прибыль, непокрытый убыток.

Акционерный капитал содержит следующие статьи: выпущенный капитал; эмиссионный доход; собственные акции, выкупленные у акционеров (отражается как отрицательная величина в составе собственного капитала).

Запрещается проводить взаимозачет активов и обязательств в «Отчете о финансовом положении», кроме случаев, когда это разрешено или требуется конкретным стандартом.

Организация должна представить дополнительные статьи, заголовки и промежуточные итоговые суммы в данном отчете, если такое представление необходимо для понимания пользователями финансовой отчетности положения организации. Организация использует суждение о том, следует ли отдельно представлять дополнительные статьи на основании оценки: характера и ликвидности активов; функции активов в пределах компании; сумм, характера и сроков погашения обязательств.

Информация, подлежащая представлению в отчете о совокупном доходе

В данном Отчете должны быть представлены следующие статьи: выручка; результаты операционной деятельности; затраты по финансированию; доля прибылей (убытков) ассоциированных компаний и совместной деятельности, учитываемых по методу долевого участия; налоговые расходы; прибыль (убыток) от обычной деятельности; доля неконтролирующих акционеров; чистая прибыль (убыток) за период.

В Отчете и Примечаниях к нему необходимо давать аналитическую характеристику доходов и расходов. МСФО (IAS) 1 рекомендует два подхода к классификации затрат:

1) метод характера затрат (классификация по элементам затрат – материалы, амортизация, заработная плата, транспортные расходы и т.д.);

2) метод функции затрат – предполагает классификацию затрат в зависимости от их целевой направленности: себестоимость продаж, расходы на продажу, административные расходы и т.д.

Организации, представляющие Отчет по функции затрат, обязаны раскрыть в примечаниях дополнительную информацию о характере расходов по элементам. Помимо этого, следует раскрыть информацию – суммы дивидендов на акции, объявленных или предложенных к объявлению за отчетный период.

Названия статей Отчета, их число и число иных рубрик могут меняться в зависимости от характера операций, проведенных организацией, и в интересах достоверного и полного представления информации о формировании финансовых результатов в отчетном периоде.

Раскрытие информации в отчете об изменениях в капитале

В «Отчете об изменениях в капитале» раскрывается следующая информация:

- 1) операции с собственниками, включая операции по эмиссии акций и распределению дивидендов;
- 2) итоговая информация о совокупном доходе за период;
- 3) признание реализованной прибыли от переоценки основных средств и нематериальных активов.

При изменении учетной политики ретроспективным методом, либо исправлении ошибок прошлых периодов в Отчете отражается информация о корректировке входящих остатков нераспределенной прибыли.

Отчет о движении денежных средств

Составление данного отчета регламентирует МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств».

Отчет должен представлять потоки денежных средств и их эквивалентов за отчетный период с подразделением и группировкой потоков от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

Отчет может формироваться прямым либо косвенным методом. Предпочтение отдается прямому методу, поскольку он, несмотря на большую громоздкость и меньшую аналитичность, более прозрачен и обеспечивает информацию, полезную для оценки будущих потоков денежных средств, которая недоступна при использовании косвенного метода. При прямом методе информация об основных видах валовых денежных поступлений и валовых денежных выплат может быть получена либо из учетных записей организации, либо путем корректировки сумм продаж, себестоимости

продаж и иных аналогичных доходов и расходов из «Отчета о совокупном доходе» с учетом изменений аналогичных статей в «Отчет о финансовом положении».

При составлении Отчета косвенным методом прибыль или убыток до налогообложения корректируется с учетом результатов операций неденежного характера и с корректировкой показателей изменения в запасах, дебиторской и кредиторской задолженности от операционной деятельности в течение периода, а также прочих статей, ведущих к возникновению потоков денежных средств от инвестиционной или финансовой деятельности. При этом прочие прибыли показываются со знаком «минус», а прочие убытки – «плюс», чтобы не было повторного счета.

При составлении Отчета косвенным методом раскрываются операции, за счет которых чистая прибыль отличается от чистого денежного потока, что ценно для аналитиков, аудиторов, финансовых менеджеров, так как позволяет формировать механизмы управления денежной составляющей чистой прибыли.

Конвертация облигаций в обыкновенные акции отражается в Примечаниях к Отчету или в Примечаниях к финансовой отчетности в целом.

Финансовая отчетность представляется внешним пользователям ежегодно. При этом организация имеет право изменить отчетную дату, в результате чего финансовая отчетность будет представлена за период отличный от года. В этом случае организация обязана раскрыть следующую информацию: о причинах использования такого отчетного периода; факт, что сравнительная информация, представленная в отчетности, не в полной мере сопоставима.

Требования МСФО (IAS) 1 не применяются к промежуточной финансовой отчетности.

Промежуточная финансовая Отчетность регламентируется МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность», в соответствие с которым организация имеет право формировать промежуточную финансовую отчетность поквартально или за полугодие. Составление такой отчетности может быть обусловлено нормами законодательства, соответствующего государства, либо решением руководством компании.

Промежуточная финансовая отчетность содержит набор сокращенных финансовых отчетных форм за промежуточный период:

- сокращенный отчет о финансовом положении;
- сокращенный отчет о совокупном доходе;
- сокращенный отчет об изменениях в капитале;
- сокращенный отчет о движении денежных средств;
- избранные примечания к отчетности.

Промежуточный период – это отчетный период, продолжительность которого меньше, чем полный год.

Данная отчетность призвана облегчить пользователям оценку финансового состояния и ликвидности компании, а также понимания того, насколько она способна зарабатывать прибыль и генерировать потоки денежных средств.

РАЗДЕЛ 4. КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИИ. ПОРЯДОК ЕЕ СОСТАВЛЕНИЯ И ПРЕДСТАВЛЕНИЯ

Консолидированная финансовая отчетность представляет собой систематизированную информацию, которая отражает финансовое положение, финансовые результаты деятельности и изменения финансового положения организации, организаций и (или) иностранных организаций – группы организаций, определяемой в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.

Консолидированная финансовая отчетность должна составляться кредитными, страховыми и иными организациями, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг.

Данная отчетность составляется наряду с индивидуальной бухгалтерской отчетностью этой организации, составляемой в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете».

Годовая консолидированная финансовая отчетность должна представляться как внутренним, так и внешним пользователям финансовой отчетности на русском языке, до проведения общего собрания участников организации, но не позднее 120 дней после окончания года, за который составлена данная отчетность.

Промежуточная консолидированная финансовая отчетность представляется участникам организации, в том числе акционерам, если такое представление предусмотрено ее учредительными документами.

Консолидированная отчетность подписывается руководителем организации и (или) иными лицами, уполномоченными на это учредительными документами организации.

Годовая консолидированная финансовая отчетность подлежит обязательному аудиту.

Публикация консолидированной отчетности вместе с аудиторским заключением осуществляется организацией не позднее 30 дней после дня представления такой отчетности пользователям.

Консолидированная финансовая отчетность составляется согласно требованию Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности», а также в соответствии с МСФО (IAS) 27 «Консолидированная финансовая отчетность».

В процессе консолидации финансовой отчетности Группы стоимость инвестиции в дочернюю компанию замещается на справедливую стоимость приобретенных чистых активов.

Справедливая стоимость чистых активов приобретенной компании определяется на дату объединения бизнеса в соответствии с порядком, установленным МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса».

Положительная разница между стоимостью инвестиции и справедливой стоимостью чистых активов отражается как гудвилл (деловая репутация) в активах консолидированного баланса. Полный гудвилл равен разнице между полной инвестицией и справедливой стоимостью всех чистых активов. Инвестиция полная равна: инвестиция материнской компании плюс стоимость неконтролирующего пакета акций. Стоимость неконтролирующего пакета акций определяется одним из двух методов:

- 1) по справедливой стоимости доли неконтролирующих собственников в чистых активах, приобретенной компании;
- 2) по справедливой (рыночной) стоимости акций на дату объединения бизнеса с учетом возможного их увеличения при срочном приобретении.

Доля неконтролирующих собственников отражается в консолидированной отчетности в составе собственного капитала Группы. Ее стоимость рассчитывается на конец каждого отчетного периода исходя из справедливой стоимости чистых активов дочерней компании и остатка гудвилла, относящегося к неконтролирующим собственникам.

Если в результате объединения бизнеса образовалась Группа компаний, то материнская компания обязана формировать консолидированную отчетность Группы на конец каждого отчетного периода. Материнская компания – это компания, имеющая одну и более дочерних компаний. Дочерней является компания, которая контролируется другой компанией. На наличие контроля указывает факт, что инвестору принадлежит более 50 % голосующих акций, приобретенной компании. Если инвестору принадлежит не более 50 % голосующих акций, то на наличие контроля могут указывать следующие дополнительные факторы:

- 1) инвестор имеет возможность управлять более чем половиной акций, имеющих право голоса по соглашению с другими инвесторами;
- 2) инвестор имеет полномочия определять финансовую политику компании на основании Устава или Соглашения;
- 3) инвестор имеет возможность назначать или смещать большинство членов Совета директоров;
- 4) инвестор имеет возможность получать большинство голосов в Совете директоров.

Консолидированная отчетность Группы составляется на дату отчетности материнской компании. Формируется данная отчетность исходя из учетной политики материнской компании.

Консолидированная отчетность составляется методом построчной консолидации.

В отчете о финансовом положении основные показатели рассчитываются в следующем порядке.

1. Консолидированные активы:

$A_{\text{конс}} = A_{\text{МК}} - \text{Инвестиции в ДК} + A_{\text{ДК}} + \text{ГВ} \pm \text{консолидированные корректировки.}$

2. Консолидированные обязательства:

$O_{\text{конс}} = O_{\text{МК}} + O_{\text{ДК}} \pm \text{консолидированные корректировки.}$

3. Капитал группы:

$K_{\text{группы}} = \text{акционерный капитал материнской компании} + \text{резервы переоценки группы} + \text{нераспределенная прибыль группы} + \text{доля неконтролирующих собственников.}$

4. НП группы:

$\text{НП}_{\text{группы}} = \text{НП}_{\text{мк}} \pm \text{консолидированные корректировки} - \text{убыток от обесценения ГВ} + (\text{НП}_{\text{дк}} \text{ на дату отчетности} - \text{НП}_{\text{дк}} \text{ на дату объединения}) \times \text{доля материнской компании в \%}.$

Основные виды консолидационных корректировок:

1) дебиторская и кредиторская задолженность по расчетам внутри группы полностью исключается;

2) при консолидации отчетности необходимо исключить нереализованную прибыль по торговым операциям между компаниями группы. В большинстве случаев нереализованная прибыль возникает при наличии запасов, приобретенных по сделкам внутри группы, но не проданных на отчетную дату;

3) корректировки при продаже основных средств внутри группы. При этом организация должна:

- исключить нереализованную прибыль по сделке;
- пересчитать амортизацию, исходя из первоначальной стоимости, по которой объект учитывался до продажи.

При формировании Консолидированного отчета о совокупном доходе необходимо:

1) исключить обороты по продажам товаров и оказанию услуг внутри группы;

2) исключить нереализованные прибыли по продажам товаров внутри группы;

3) исключить доходы и расходы в виде процентов по финансовым операциям внутри группы;

4) отразить убытки от обесценения гудвилла за отчетный период.

Финансовый результат, полученный в Консолидированном отчете о совокупном доходе, подразделяется на прибыль (убыток), относящийся к неконтролирующим собственникам, и прибыль (убыток) Группы.

ТЕСТЫ

для программированного контроля

Вопросы	Варианты ответов
1. Что представляет собой бухгалтерская отчетность?	1. Систему показателей имущества и финансового положения организации по результатам хозяйственной деятельности за отчетный период 2. Составление баланса, отчета о прибылях и убытках, пояснительной записки 3. Единую систему данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составленной по данным бухгалтерского учета
2. В какие сроки представляется годовая бухгалтерская отчетность?	1. В течение 30 дней 2. В течение 90 дней 3. В течение 180 дней
3. Какие организации обязаны публиковать годовую бухгалтерскую отчетность?	1. Все организации независимо от вида деятельности и формы собственности 2. Только общества с ограниченной ответственностью 3. Акционерные общества открытого типа
4. В какие сроки должны быть опубликована бухгалтерская отчетность?	1. Не позднее 30 апреля года, следующего за отчетным 2. Не позднее 1 июля года, следующего за отчетным 3. С 1 июня по 1 июля года, следующего за отчетным
5. Когда организации представляют годовую бухгалтерскую отчетность территориальным органам государственной статистики?	1. В обязательном порядке в соответствии с законодательством 2. По своему усмотрению 3. По решению собрания учредителей

6. Как часто представляется квартальная бухгалтерская отчетность?	1. В течение 15 дней по окончании квартала 2. В течение 30 дней по окончании квартала 3. В течение 10 дней по окончании квартала
7. В какой форме бухгалтерской отчетности дается расшифровка нематериальных активов?	1. В Бухгалтерском балансе 2. В Отчете о прибылях и убытках 3. В Отчете об изменениях в капитале
8. В основном по данным каких счетов составляется Отчет о прибылях и убытках?	1. Счета 99, 90, 91 2. Счетов 90 и 99 3. Счетов 90 и 91
9. На основании данных каких счетов составляется Отчет о движении денежных средств?	1. Счетов 51, 52, 55 2. Счетов 50, 51, 52, 55, 57 3. Счетов 50, 51, 52, 55
10. В какой валюте оценивают имущество на территории РФ?	1. В евро 2. В рублях 3. В американских долларах

Ответы

по результатам тестирования для программированного контроля

1 – 3; 2 – 2; 3 – 3; 4 – 3; 5 – 1; 6 – 2; 7 – 1; 8 – 3; 9 – 3; 10 – 2.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Дайте определение понятию «бухгалтерская отчетность».
2. Перечислите состав форм бухгалтерской отчетности.
3. Раскройте принципы составления бухгалтерской отчетности.
4. Раскройте структуру бухгалтерского баланса.
5. Какие разделы должна содержать пояснительная записка?
6. Чем объясняется равенство актива и пассива бухгалтерского баланса?
7. Для каких целей составляется «Отчет о движении денежных средств»?
8. Раскройте содержание «Отчета о движении средств».
9. Раскройте содержание и технику заполнения «Отчета о прибылях и убытках».
10. Какие организации должны представлять в составе бухгалтерской отчетности аудиторское заключение о достоверности отчетности?
11. Какие формы включаются в состав промежуточной бухгалтерской отчетности?
12. Какие формы имеют право представлять в составе промежуточной отчетности субъекты малого предпринимательства?
13. Какие организации в обязательном порядке должны публиковать свою отчетность?
14. Что понимается под текущей, инвестиционной и финансовой деятельностью организации?
15. Раскройте содержание «Отчета об изменении в собственном капитале».
16. Раскройте содержание Пояснительной записки.
17. Раскройте формирование финансовой отчетности по МСФО.

18. Назовите элементы финансовой отчетности по МСФО и дайте им характеристику.
19. Какие виды оценок применяются для отражения элементов финансовой отчетности по МСФО?
20. Раскройте основополагающие допущения и принципы составления отчетности по МСФО.
21. Раскройте состав и группировку статей «Отчета о финансовом положении» по МСФО.
22. Раскройте содержание «Отчета о совокупной прибыли» по МСФО.
23. Раскройте содержание отчетных форм «Отчет об изменениях в капитале» и «Отчет о движении денежных средств» по МСФО.
24. Раскройте содержание промежуточной финансовой отчетности по МСФО.
25. Назовите критерии признания элементов финансовой отчетности по МСФО.
26. Что входит в состав финансовой отчетности по МСФО?
27. Дайте определение консолидированной финансовой отчетности.
28. В какие сроки должна представляться и публиковаться консолидированная отчетность?
29. Дайте определение материнской и дочерней компаний.
30. Перечислите виды корректировок консолидированной финансовой отчетности.
31. Раскройте понятие «гудвилл».

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации.
2. Федеральный закон от 05.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».
3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (приказ Министерства финансов РФ от 29.07.1998 г. № 34н).
4. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 (приказ Министерства финансов РФ от 06.10.2008 г. № 106н).
5. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 (приказ Министерства финансов РФ от 06.07.1999 г. № 43н).
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 (приказ Министерства финансов РФ от 09.06.2001 г. № 44н).
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (приказ Министерства финансов РФ от 30.03.2001 г. № 26н).
8. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 (приказ Министерства финансов РФ от 06.05.1999 г. № 32н).
9. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (приказ Министерства финансов РФ от 06.05.1999 г. № 33н).
10. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007 (приказ Министерства финансов РФ от 27.12.2007 г. № 153н).
11. Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» ПБУ 7/98 (приказ Министерства финансов РФ от 25.11.1998 г. № 56н).
12. Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» ПБУ 8/2010 (приказ Министерства финансов РФ от 13.12.2010 г. № 167н).

13. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» ПБУ 15/2008 (приказ Министерства финансов РФ от 06.11.2008 г. № 107н).

14. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02 (приказ Министерства финансов РФ от 19.11.2002 г. № 114н).

15. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/02 (приказ Министерства финансов РФ от 02.07.2002 г. № 66н).

16. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02 (приказ Министерства финансов РФ от 10.12.2002 г. № 126н).

17. Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03 (приказ Министерства финансов РФ от 24.11.2003 г. № 105н).

18. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» ПБУ 2/2008 (приказ Министерства финансов РФ от 24.10.2008 г. № 116н).

19. Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» ПБУ 22/2010 (приказ Министерства финансов РФ от 28.06.2010 г. № 63н).

20. Положение по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» ПБУ 23/2011 (приказ Министерства финансов РФ от 02.02.2011 г. № 11н).

21. Положение по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» ПБУ 24/2011 (приказ Министерства финансов РФ от 06.10.2011 г. № 125н).

23. Крутякова Т.Л. Годовой отчет 2011. – М.: «АйСи Групп», 2011.

24. Мещеряков В.И. Годовой отчет – 2011. – М.: «Бератор», «Эксмо», 2011.

25. Состав годового отчета по МСФО // Советник бухгалтера. 2011. № 2.

26. Информационно-справочная система «Гарант».

27. Информационно-справочная система «КонсультантПлюс».