

Министерство образования, науки и молодежной политики Краснодарского края
государственное бюджетное профессиональное образовательное учреждение

Краснодарского края
«КРАСНОДАРСКИЙ ТЕХНИЧЕСКИЙ КОЛЛЕДЖ»

ЖУКОВА СВЕТЛАНА ЯКУБОВНА

ЛЕКЦИИ

по МДК.04.01. Технология составления бухгалтерской отчетности
по специальности 38.02.01 «Экономика и бухгалтерский учет (по отраслям)»

Краснодар
2017

УТВЕРЖДАЮ
Заместитель директора по УМР

«_____» _____ 2017 г.

_____ И.В.Мутьева

РАССМОТРЕНО
на заседании цикловой комиссии
преподавателей спец. 38.02.01 и 38.02.07
Протокол от «___» «_____» 2017 г. № _

Председатель _____ Ю.С. Волкова

В учебном пособии в краткой и доступной форме рассмотрены все основные вопросы, предусмотренные государственным образовательным стандартом и рабочей программой по профессиональному модулю ПМ.04 Составление и использование бухгалтерской отчетности.

Лекции позволяют быстро получить знания по модулю, а также качественно подготовиться к зачетам и экзаменам.

Рекомендуется студентам третьего курса специальности 38.02.01 Экономика и бухгалтерский учет (по отраслям)

Разработчик:

Жукова Светлана Якубовна, преподаватель спец.дисциплин ГБПОУ КК КТК

Содержание

Глава 1. Концепция бухгалтерской (финансовой) отчетности в России и международной практике

- 1.1 Понятие, назначение и содержание бухгалтерской отчетности
- 1.2 Стандартизация бухгалтерской (финансовой) отчетности в международной практике
- 1.3 Пользователи бухгалтерской (финансовой) отчетности
- 1.4 Нормативное регулирование бухгалтерской (финансовой) отчетности в РФ
- 1.5 Формирование бухгалтерской отчетности
- 1.6 Виды бухгалтерской отчетности
- 1.7 Требования к бухгалтерской (финансовой) отчетности

Глава 2. Правила оценки статей бухгалтерской (финансовой) отчетности

- 2.1 Незавершенные капитальные вложения
- 2.2 Финансовые вложения
- 2.3 Основные средства
- 2.4 Нематериальные активы
- 2.5 Сырье, материалы, готовая продукция и товары
- 2.6 Незавершенное производство
- 2.7 Капиталы и резервы
- 2.8 Расчеты с дебиторами и кредиторами
- 2.9 Прибыль (убыток) организации.
- 3.0 Особенности оценки статей отчетности в условиях гиперинфляции

Глава 3. Этапы подготовительной работы, предшествующие составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности

- 3.1 Проверка соответствия данных первичных учетных документов данным бухгалтерского учета
- 3.2 Проведение инвентаризации имущества и финансовых обязательств
- 3.3 Уточнение оценки имущественных статей баланса
- 3.4 Проверка записей на счетах бухгалтерского учета
- 3.5 Закрытие счетов, проведение реформации баланса и составление оборотной ведомости

Глава 4. Бухгалтерский баланс. Отчет о финансовых результатах

- 4.1 Назначение и строение баланса в российской и международной практике
- 4.2 Общие требования к составлению баланса
- 4.3 Структура и содержание отчета о прибылях и убытках
- 4.4 Отчет об изменениях капитала

Глава 5. Содержание и порядок составления отчета о движении денежных средств

- 5.1 Структура и содержание Отчета о движении денежных средств
- 5.2 Порядок формирования показателей Отчета о движении денежных средств
- 5.3 Порядок составления Отчета о движении денежных средств в соответствии с МСФО

Глава 6. Приложение к бухгалтерскому балансу. Отчет о целевом использовании полученных средств. Пояснительная записка к бухгалтерской (финансовой) отчетности

- 6.1 Содержание приложения к бухгалтерскому балансу

- 6.2 Содержание отчета о целевом использовании полученных средств
- 6.3 Пояснительная записка к бухгалтерской (финансовой) отчетности

Глава 7. Публичность бухгалтерской отчетности

- 7.1 Нормативное регулирование порядка представления и публикации бухгалтерской отчетности в РФ
- 7.2 Порядок публикации годовой бухгалтерской отчетности открытыми акционерными обществами

Глава 8. Ошибки при составлении бухгалтерской отчетности и порядок их исправления

- 8.1 Виды ошибок при составлении бухгалтерской отчетности
- 8.2 Способы выявления ошибок при формировании бухгалтерской отчетности
- 8.3 Способы исправления ошибок при формировании бухгалтерской отчетности

Глава 9. Консолидированная бухгалтерская отчетность

- 9.1 Нормативное регулирование консолидированной и сводной отчетности в РФ
- 9.2 Состав консолидированной бухгалтерской отчетности и факторы, обуславливающие необходимость ее составления
- 9.3 Общий порядок составления и представления консолидированной бухгалтерской отчетности
- 9.4 Порядок объединения показателей бухгалтерской отчетности головной организации и дочерних обществ в консолидированную бухгалтерскую отчетность
- 9.5 Правила отчета и отражения доли меньшинства и включения консолидированную отчетность показателей зависимых обществ
- 9.6 Пояснения к консолидированному Бухгалтерскому балансу и Отчету о прибылях и убытках

Глава 10. Сегментарная отчетность организации

- 10.1 Содержание и нормативное регулирование сегментарной отчетности в РФ
- 10.2 Порядок формирования внешней сегментарной отчетности в РФ

Глава 11. Трансформация бухгалтерской отчетности российских организаций в отчетность, составляемую по международным стандартам

- 11.1 Понятие, необходимость и цели трансформации бухгалтерской отчетности
- 11.2 Методы трансформации бухгалтерской отчетности
- 11.3 Основные этапы трансформации бухгалтерской отчетности

Глава 12. Составление налоговых деклараций по налогам и сборам в бюджет, и форм расчетов страховых взносов

- 12.1 Составление налоговых деклараций по налогам и сборам в бюджет
- 12.2 Составление форм расчетов страховых взносов в государственные внебюджетные фонды

КОНЦЕПЦИИ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ В РОССИИ И МЕЖДУНАРОДНОЙ ПРАКТИКЕ

1.1 ПОНЯТИЕ, НАЗНАЧЕНИЕ И СОДЕРЖАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Бухгалтерская (финансовая) отчетность - это единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и результатах ее хозяйственной деятельности, формируемая на основе данных бухгалтерского (финансового) учета.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность позволяет оценить общую стоимость имущества, стоимость иммобилизованных и мобильных средств, материальных оборотных средств, величину собственных и заемных источников средств в организации.

По данным бухгалтерской (финансовой) отчетности устанавливается излишек или недостаток источников средств для формирования оборотных фондов организации, то есть определяется обеспеченность организации собственными и заемными источниками.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность дает возможность оценить кредитоспособность организации, то есть способность полностью и своевременно рассчитываться по обязательствам.

Бухгалтерская отчетность является информационной базой финансового анализа, результаты которого используются для управления финансово-хозяйственной деятельностью организации, для оценки эффективности деятельности ее руководства, для выбора направлений инвестирования капитала.

Составление бухгалтерской (финансовой) отчетности – одна из стадий бухгалтерского (финансового) учета, который включает:

- документирование различных хозяйственных фактов;
- классификацию учетных данных и отражение на счетах бухгалтерского учета – в учетных регистрах и Главной книге;
- формирование бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- анализ деятельности организации, результаты которого используются для принятия различных управленческих решений.

Посредством бухгалтерской (финансовой) отчетности реализуется основная задача бухгалтерского учета – формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении и и предоставление этой информации внутренним и внешним пользователям.

Для удовлетворения общих потребностей заинтересованных пользователей бухгалтерская отчетность содержит информацию о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении.

Финансовое положение организации определяется существующими в ее распоряжении ресурсами, структурой источников этих ресурсов, ликвидностью и платежеспособностью организации, а также ее способностью адаптироваться к изменениям в среде функционирования.

Информация о финансовых результатах деятельности организации требуется, чтобы оценить потенциальные изменения в ресурсах, которые организация будет контролировать в будущем, прогнозировать способность генерировать денежные потоки на основе имеющихся ресурсов, обосновать эффективность, с которой организация может использовать дополнительные ресурсы.

Изменения об изменениях финансового положения организации дает возможность оценить ее инвестиционную финансовую и операционную деятельность в отчетном периоде.

1.2 СТАНДАРТИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ В МЕЖДУНАРОДНОЙ ПРАКТИКЕ

Из всех зарубежных моделей бухгалтерского учета в качестве ориентира для отечественного учета выбраны международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). Этот выбор законодательно закреплен постановлением Правительства Российской Федерации от 6 марта 1998 г. № 283, которым утверждена Программа реформации бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.

Можно выделить **несколько моделей (систем) бухгалтерского учета и отчетности** объединяющих страны с общими подходами к организации и методологии бухгалтерского учета и отчетности.

1. Англосаксонская модель. По этой модели работают в США, Канаде, Мексике, Великобритании и ее бывших колониях (Австралии, Новой Зеландии, Южной Африки). Для этих стран характерно ориентация на интересы таких пользователей, как инвесторы и акционеры, а также наличие развитого рынка ценных бумаг, влияющего на требования качества бухгалтерской отчетности. В этих странах государственное регулирование бухгалтерского учета отсутствует или незначительно. Учет и отчетность регламентируются стандартами, разрабатываемыми независимыми профессиональными учетными организациями. Высоко развита система подготовки учетных кадров, выходящая далеко за пределы национальных границ.

2. Континентальная, или европейская модель. Объединяет Германию, Францию, Италию, Бельгию, Швейцарию и другие страны. Основными чертами этой модели являются: сильное воздействие законодательства на регулирование учета; тесная связь учета и налогообложения; ориентация на государственные нужды; более слабое развитие профессиональных организаций, выполняющих консультативную роль.

3. Латиноамериканская модель. По этой модели работают Бразилия, Аргентина, Чили, Перу и другие страны, для которых характерны высокие темпы инфляции и государственное регулирование многих учетных вопросов.

4. Прочие модели. Международные стандарты финансовой отчетности стали разрабатываться из потребностей транснациональных корпораций. Имея дочерние предприятия, филиалы и представительства на территории нескольких государств, такие корпорации столкнулись с существенными различиями в порядке ведения бухгалтерского учета, в налоговом законодательстве, оценке средств в балансе. Несопоставимость отчетных данных и недостаточная прозрачность отчетности не давали возможности выявить подлинное финансовое положение партнеров по бизнесу в разных странах.

Для гармонизации и унификации учетной теории и практики в 1973 г. профессиональными бухгалтерскими организациями был создан **Совет по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО)**. В настоящее время в нем участвуют более 100 профессиональных бухгалтерских объединений и ассоциаций из 76 стран. Это независимая, неправительственная организация.

Основные задачи СМСФО:

- разрабатывать и публиковать учетные стандарты, которые должны приниматься во внимание при составлении финансовой отчетности;

- способствовать распространению этих стандартов, их принятию и соблюдению на международном уровне;
- осуществлять работу по совершенствованию и гармонизации национальных стандартов и процедур составления отчетности.

На мировом уровне Совет – единственная официально признанная организация, выпускающая стандарты финансовой отчетности.

1.3 ПОЛЬЗОВАТЕЛИ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

Заинтересованными пользователями информации, формирующейся в бухгалтерском учете и отражаемой в бухгалтерской отчетности, считаются лица, имеющие какие-либо потребности в информации об организации, обладающие достаточными познаниями и навыками для того, чтобы понять, оценить и использовать эту информацию, а также желающие изучать эту информацию.

Внутренние пользователи ведут свою деятельность в рамках данного экономического субъекта. Информация бухгалтерской отчетности используется ими прежде всего для обоснования и принятия различных управленческих решений, для разработки стратегии и тактики функционирования и развития организации. Внутренние пользователи, в отличие от внешних, располагают возможностью использовать данные не только бухгалтерской отчетности, но и бухгалтерского, оперативного и статистического учета. Для внешних пользователей эта информация недоступна, так как составляет коммерческую тайну организации.

С точки зрения информационных потребностей внутренних пользователей следует отметить, что им необходима информация о текущем и перспективном финансовом состоянии организации и о финансовых результатах ее деятельности в разрезе различных отраслевых и географических сегментов. Работники заинтересованы в информации о стабильности и прибыльности работодателей; способности организации гарантировать оплату труда и сохранение рабочих мест.

Внешние пользователи в своей деятельности обособлены по отношению к данному экономическому субъекту, но нуждаются в информации о нем. Они могут иметь прямой или косвенный финансовый интерес к данной организации.

Пользователи с прямым финансовым интересом – это собственники, настоящие и потенциальные инвесторы, кредитующие банки, поставщики организации. Они заинтересованы в информации о рискованности и доходности предполагаемых или осуществленных ими инвестиций; возможности и целесообразности распорядиться инвестициями; способности организации выплачивать дивиденды. Поставщики и подрядчики заинтересованы в информации о платежеспособности организации, позволяющей своевременно погасить обязательства.

Пользователи с косвенным финансовым интересом – налоговые и финансовые органы, которые контролируют сбор налогов и формирование бюджетов различных уровней. Они заинтересованы в информации о налогооблагаемых показателях, которые в основной своей массе формируются в бухгалтерском учете и отражаются, в том числе в бухгалтерской отчетности. Обслуживающие банки и страховые организации на основании отчетных данных оценивают возможность заключения договоров по расчетно-кассовому обслуживанию и договоров страхования. Правительственные органы заинтересованы в информации по осуществлению возложенных на них функций: распределению ресурсов, регулированию экономики, разработке и реализации общегосударственной политики. Покупатели и заказчики заинтересованы в информации о продолжении деятельности организации. Аудиторские организации подтверждают достоверность бухгалтерской отчетности, а так как их услуги являются платными, то присутствует косвенный

финансовый интерес в информации о финансовом положении и финансовых результатах клиентов.

Отдельную группу внешних пользователей бухгалтерской отчетности составляют **пользователи без финансового интереса** – органы статистики, арбитраж, биржи. Сбор и обработка отчетных данных являются обязательным атрибутом деятельности этих пользователей, возложенными на них обязанностями, выполнение которых не связано с прямым или косвенным финансовым интересом.

Информационные потребности внешних пользователей бухгалтерской отчетности в силу их многочисленности различаются. Но все внешние пользователи ориентируются, как правило, на публичную бухгалтерскую отчетность или, как ее еще называют, бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Она доступна пользователям, не содержит сведений, относящихся к коммерческой тайне, и унифицирована по объему информации.

1.4 НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ В РФ

В настоящее время в России сложилась **четырёхуровневая система регулирования учета и отчетности.**

Первый уровень наряду с другими законодательными актами образует Федеральный закон «О бухгалтерском учете». В качестве одной из основных задач бухгалтерского учета названный Закон предусматривает обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и за их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами.

В законе о бухгалтерском учете дается определение бухгалтерской отчетности как единой системы данных об имущественном и финансовом положении организации и результатах ее хозяйственной деятельности, составляемой на основе данных бухгалтерского учета.

В одном ряду с Законом о бухгалтерском учете стоят другие законы, например федеральные законы «Об акционерных обществах», «Об обществах с ограниченной ответственностью»; указы Президента РФ; постановления Правительства РФ, например «Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности» от 6 марта 1998 г. № 283. Эти документы прямо или косвенно регулируют ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности. Важными нормативными актами первого уровня являются Гражданский кодекс РФ, Налоговый кодекс РФ, Кодекс об административных правонарушениях РФ и др.

Одним из важнейших методологических документов в области бухгалтерского учета является Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, в котором сформулированы важнейшие принципы учета в организациях. В дальнейшем многие статьи данного Положения были приняты в новой редакции в связи с введением в действие части первой ГК РФ и других нормативных актов. Заменив ранее действовавшие положения о бухгалтерских отчетах, главных бухгалтеров, законодатели учли в указанном Положении требования рыночной экономики. Однако, несмотря на всю важность данного документа, его нельзя однозначно отнести к документам первого уровня, поскольку оно утверждено не законодательным органом, а приказом Минфина России.

Второй уровень составляют Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), которые были разработаны Минфином России согласно государственной программе перехода

Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистике в соответствии с требованиями развития рыночной экономики. В этих ПБУ рассматриваются отдельные методологические вопросы учета конкретных операций, например основных средств и запасов. Перечень приоритетных вопросов, подлежащих регулированию, утвержден упомянутой выше Программой. Многие Положения по бухгалтерскому учету непосредственно связаны с составлением отчетности - это прежде всего ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», утвержденное приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. № 43н.

К числу документов второго уровня следует отнести также План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и Инструкцию по его применению, являющиеся базовыми документами системы бухгалтерского учета России. План счетов – документ общего порядка; этот документ является единым, обязательным к применению в организациях любых видов деятельности и всех отраслей экономики независимо от форм собственности, подчиненности, за исключением бюджетных организаций и банков.

Третий уровень объединяет ведомственные документы; инструкции, указания, конкретизирующие общие методологические указания, изложенные в законах и ПБУ, в соответствии с отраслевой спецификой.

Документы третьего уровня регулируют конкретные операции. Так, если ПБУ 4/99 является документом второго уровня, то приказы Минфина России, издаваемые в его развитие и конкретизирующие требования к отчетности текущего года, являются документами третьего уровня (например, приказ от 02 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций»).

Четвертый уровень включает приказы, указания, инструкции, выпускаемые самой организацией. Так, рабочий план счетов, составленный на основе единого Плана счетов, или учетная политика организации, принятая в соответствии с ПБУ 1/98, являются документами четвертого уровня.

На современном этапе развития рыночной экономики за Министерством финансов Российской Федерации, работающим при активном участии бухгалтерской общественности, сохраняются функции регулирования, постановки бухгалтерского учета и составления отчетности. Вместе с тем все более активное участие в разработке методологических вопросов и подготовке профессиональных учетных кадров принимает созданная в 1997 г. организация – **Институт профессиональных бухгалтеров (ИПБ)**, имеющий разветвленную сеть во всех регионах России.

Формирование современной системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности в нашей стране происходит под активным влиянием процесса распространения во всем мире международных стандартов финансовой отчетности – МСФО, разрабатываемых **Советом по международным стандартам финансовой отчетности (International Accounting Standard Committee – IASC)**.

С целью приведения национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и МСФО; формирования системы национальных стандартов учета и отчетности, обеспечивающих полезной информацией пользователей, в первую очередь инвесторов; обеспечения увязки реформы бухгалтерского учета в России с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне; оказание методической помощи организациям в понимании и внедрении реформированной модели бухгалтерского учета была разработана **Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности**.

В Федеральном законе «О бухгалтерском учете» определены состав бухгалтерской отчетности, порядок ее представления и публикации. В «Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ» содержатся правила составления отчетности и оценки ее статей. В ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»

установлены требования к отчетности, содержание и методологические основы ее формирования. Приказом № 66н утверждены перечень форм годовой и промежуточной отчетности и указания по их составлению.

1.5 ФОРМИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Отчетность подразделяется на:

- промежуточную (за 1 квартал, полугодие, 9 месяцев);
- годовую.

В состав **промежуточной бухгалтерской отчетности** включаются:

- 1) Бухгалтерский баланс;
- 2) Отчет о финансовых результатах.

В состав **годовой бухгалтерской отчетности организаций, являющихся юридическими лицами**, кроме кредитных, страховых и бюджетных организаций включаются:

- 1) Бухгалтерский баланс;
- 2) Отчет о финансовых результатах;
- 3) Отчет об изменениях капитала;
- 4) Отчет о движении денежных средств;
- 5) Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах;
- 6) Пояснительная записка;
- 7) Аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности, если организация подлежит обязательному аудиту.

Субъекты малого предпринимательства, не обязанные проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности, могут принять решение о представлении бухгалтерской отчетности в объеме Бухгалтерского баланса и Отчета о финансовых результатах без дополнительных расшифровок в указанных формах и имеют право не представлять в составе бухгалтерской отчетности Отчет об изменениях капитала, Отчет о движении денежных средств, Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, Пояснительную записку.

Субъекты малого предпринимательства, обязанные проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности, имеют право не представлять в составе бухгалтерской отчетности Отчет об изменениях капитала, Отчет о движении денежных средств, Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах при отсутствии соответствующих данных.

Некоммерческие организации могут не представлять в составе бухгалтерской отчетности Отчет об изменениях капитала, Отчет о движении денежных средств, Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах при отсутствии соответствующих данных.

Некоммерческим организациям рекомендуется включать в состав бухгалтерской отчетности Отчет о целевом использовании полученных средств.

Таким образом, в зависимости от объемов деятельности возможны **три варианта формирования бухгалтерской отчетности**:

- упрощенный – для субъектов малого предпринимательства некоммерческих (кроме бюджетных) организаций;

- стандартный – для коммерческих организаций, относящихся к группе средних и крупных организаций. Бухгалтерская отчетность формируется исходя из образцов форм, приведенных в приложении к Приказу Минфина России от 02 июля 2010 г. № 66н.

- множественный – для коммерческих организаций, относящихся к группе крупнейших и крупных организаций, осуществляющих несколько видов деятельности. В этом случае количество форм, составляющих бухгалтерскую отчетность организации, и

вариантов представления отчетной информации значительно увеличивается. Вместо одной формы Пояснения к бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах целесообразно представлять показатели отдельных ее разделов в виде самостоятельных форм бухгалтерской отчетности. В крупных компаниях важную роль приобретает информация по сегментам (операционным и географическим).

1.6 ВИДЫ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Бухгалтерская отчетность делится на виды по следующим основным признакам:

1. **По назначению** различают внешнюю и внутреннюю отчетность. Внешняя отчетность служит средством информирования внешних пользователей о характере деятельности, доходности и имущественном положении хозяйствующего субъекта. Состав внешней бухгалтерской отчетности регламентируется Министерством финансов РФ. Внешняя бухгалтерская отчетность в соответствии с международными стандартами подлежит обязательному опубликованию. Поэтому она называется «публичной». Внутренняя отчетность удовлетворяет информационные потребности самой организации в процессе принятия управленческих решений. Она строится на данных управленческого учета. Состав, сроки и ответственные за предоставление внутренней отчетности устанавливаются руководителем организации и отражаются в приказе об учетной политике.

2. **По периодичности** различают годовую и промежуточную отчетность. Отчетность, составляемая по состоянию на конец отчетного года, - это годовая отчетность. Отчетность, составляемая на внутригодовую дату, - это промежуточная отчетность. Внешняя промежуточная отчетность составляется за квартал, полугодие и девять месяцев. Периодичность составления внутренней промежуточной отчетности определяет руководитель организации (суточная, недельная, декадная, месячная и др.).

3. **По степени обобщения отчетных данных** различают индивидуальную, сводную и консолидированную отчетность, индивидуальная отчетность характеризует положение и результаты деятельности отдельного хозяйствующего субъекта – юридического лица. Сводная отчетность составляется министерствами и другими федеральными органами исполнительной власти для статистического обобщения или в рамках одного юридического лица на основании данных по его подразделениям и филиалам, выделенным на отдельный баланс, но не являющихся самостоятельными юридическими лицами. Консолидированная отчетность составляется группой организаций по совместно контролируемому имуществу. Такая группа представлена материнской компанией и ее дочерними предприятиями. Консолидируемая отчетность, в отличие от сводной, должна показывать прежде всего инвесторам и другим заинтересованным лицам результаты финансово-хозяйственной деятельности группы взаимосвязанных предприятий, юридически самостоятельных, но фактически являющихся единым хозяйственным организмом.

1.7 ТРЕБОВАНИЯ К БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

К бухгалтерской (финансовой) отчетности в РФ предъявляют следующие требования:

1. **Достоверность.** Это объективное и правдивое отражение событий, представленных в отчетности, а также отсутствие существенных ошибок и отклонений. Согласно ПБУ 4/99 достоверной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету.

2. Существенность. Это значимость информации, представленной в отчетности. Информация считается существенной, если ее отсутствие или искажение может повлиять на экономическое решение пользователей, принятое по данной отчетности.

Если при составлении бухгалтерской отчетности, исходя из правил ПБУ 4/99, выявляется недостаточность данных для формирования полного представления об имущественном и финансовом положении, то организация имеет право включать в отчетность соответствующие дополнительные показатели и пояснения.

3. Нейтральность. Это отсутствие пристрастных оценок, на оказание влияния на какую-либо категорию пользователей. В бухгалтерской отчетности должно быть исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими. Информация не является нейтральной, если при выборе или определенном представлении она влияет на решения оценки пользователей таким образом, что достигаются predetermined результаты или последствия.

4. Целостность. Это необходимость включения в бухгалтерскую отчетность данных обо всех хозяйственных операциях, осуществленных как организацией в целом, так и ее филиалами, представительствами и иными подразделениями, в том числе выделенными на отдельные балансы. Под отдельным балансом понимается система показателей, формируемая подразделение организации и отражающая его имущественное и финансовое положение на отчетную дату, что требуется для нужд управления организацией, в том числе для составления отчетности.

5. Последовательность. Означает необходимость соблюдения постоянства в содержании форм баланса, отчета о финансовых результатах и пояснений к ним от одного отчетного года к другому.

6. Сопоставимость. Это сравнимость отчетной информации за несколько отчетных периодов. В бухгалтерской отчетности по каждому числовому показателю должны быть приведены данные минимум за два года – отчетный и предшествующий отчетному. Если данные за предшествующий период несопоставимы с данными за отчетный период (реорганизация, изменение учетной политики), то первые из названных данных подлежат корректировке исходя из правил установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету.

7. Требование соблюдения отчетного периода. Отчетный период – период, за который организация должна составлять бухгалтерскую отчетность; отчетная дата – дата, за которую организация должна составлять бухгалтерскую отчетность.

В качестве отчетного года в РФ принят с 1 января по 31 декабря включительно. Отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода (для годового отчета – это 31 декабря, для промежуточных – 31 марта, 30 июня, 30 сентября). Первым отчетным годом для вновь созданной организации считается период с даты государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года, а для организаций, созданных после 1 октября, - по 31 декабря следующего года.

8. Требование правильного оформления отчетности. Бухгалтерская отчетность составляется на русском языке, в валюте РФ, подписывается руководителем и главным бухгалтером. Статьи типовых форм отчетности, по которым отсутствуют числовые значения показателей, в формы организации не включаются. Каждая составляющая часть бухгалтерской отчетности должна содержать следующие данные: наименование составляющей части, указание отчетной даты или отчетного периода, за который составлена отчетность, полное наименование организации, идентификационный номер налогоплательщика (ИНН), вид деятельности, организационно-правовая форма, единица измерения, местонахождение (адрес), дата утверждения, дата отправки.

Глава 2

ПРАВИЛА ОЦЕНКИ СТАТЕЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

Одним из условий выполнения требований, которые предъявляются к бухгалтерской (финансовой) отчетности, являются соблюдение правил оценки ее статей. Поскольку основным источником информации об имущественном и финансовом положении организации является баланс, наиболее актуальным представляется рассмотрение правил оценки именно балансовых статей.

2.1 НЕЗАВЕРШЕННЫЕ КАПИТАЛЬНЫЕ ВЛОЖЕНИЯ

К незавершенным капитальным вложениям относятся не оформленные актами приемки-передачи основных средств и иными документами (включая документы, подтверждающие государственную регистрацию объектов недвижимости) затраты на строительные-монтажные работы, приобретение зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств, инструмента, инвентаря, иных материальных объектов длительного пользования, прочие капитальные вложения и затраты.

Незавершенные капитальные вложения отражаются в бухгалтерском балансе по сумме фактических затрат для застройщика (инвестора).

2.2 ФИНАНСОВЫЕ ВЛОЖЕНИЯ

Финансовые вложения принимаются к учету по первоначальной стоимости.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на их приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов.

Первоначальная стоимость финансовых вложений, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, может изменяться.

Для целей последующей оценки **финансовые вложения подразделяются на две группы:**

- финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость;
- финансовые вложения, по которым их текущая рыночная стоимость не определяется.

Финансовые вложения первой группы отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. Указанную корректировку организация может производить ежемесячно или ежеквартально (Дебет 91 Кредит 58 или Дебет 58 Кредит 91).

Финансовые вложения второй группы подлежат отражению в бухгалтерском учете и в бухгалтерской отчетности на отчетную дату по первоначальной стоимости.

По долговым ценным бумагам, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, организации разрешается разницу между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно по мере причитающегося по ним в соответствии с условиями выпуска дохода относить на финансовые результаты коммерческой организации (в составе операционных доходов или расходов).

По долговым ценным бумагам и предоставленным займам организации может составлять расчет их оценки по дисконтированной стоимости. При этом записи в бухгалтерском учете не производятся.

Устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, по которым не определяется их текущая рыночная стоимость, ниже величины экономических выгод, которые организация рассчитывает получить от данных финансовых вложений в обычных условиях ее деятельности, признается обесценением финансовых вложений. В этом случае на основе расчета организации определяется **расчетная стоимость финансовых**

вложений, равная разнице между их стоимостью, по которой они отражены в бухгалтерском учете (учетной стоимостью), и суммой такого снижения.

В случае выявления устойчивого существенного снижения стоимости финансовых вложений организация организует резерв по обеспечению финансовых вложений на величину разницы между учетной стоимостью и расчетной стоимостью таких финансовых вложений.

В бухгалтерской отчетности стоимость таких финансовых вложений показывается по учетной стоимости за вычетом суммы образованного резерва под их обесценение.

Объекты финансовых вложений (кроме займов), не оплаченные полностью, показываются в активе бухгалтерского баланса в полной сумме фактических затрат на их приобретение по договору с отнесением непогашенной суммы по статье кредиторов в пассиве бухгалтерского баланса в случае, когда к инвестору перешли права на объект. В остальных случаях суммы, внесенные в счет подлежащих приобретению объектов финансовых вложений, показываются в активе бухгалтерского баланса по статье дебиторов.

2.3 ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА

Основные средства отражаются в бухгалтерском балансе по остаточной стоимости, то есть по фактическим затратам на их приобретение, сооружение и изготовление за вычетом суммы начисленной амортизации.

Начисление амортизации основных средств производится независимо от результатов хозяйственной деятельности организации в отчетном периоде одним из следующих способов:

- линейным;
- способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг);
- способом уменьшаемого остатка;
- способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования.

Не начисляется амортизация по следующим основным средствам:

- земельным участкам и объектам природопользования;
- музейным предметам и коллекциям.

Начисление амортизации приостанавливается:

- на период реконструкции, модернизации и капитального ремонта основных средств, если срок проведения этих работ превышает один год;
- если основные средства переведены на консервацию на срок более трех месяцев.

Перечисленные объекты основных средств отражаются в балансе по первоначальной стоимости.

Не подлежат амортизации объекты основных средств некоммерческих организаций.

Коммерческая организация имеет право не чаще одного раза в год (на начало года) переоценивать объекты основных средств по восстановительной стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам с отнесением возникающих разниц на счет добавочного капитала.

2.4 НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ

Нематериальные активы отражаются в бухгалтерском балансе по остаточной стоимости, то есть по фактическим затратам на приобретение, изготовление и затратам по

их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, за минусом начисленной амортизации.

Начисление амортизации нематериальных активов производится независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде одним из следующих способов:

- линейным;
- способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг);
- способом уменьшаемого остатка.

Выбор способа определения амортизации нематериального актива производится организацией исходя из расчета ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования актива, включая финансовый результат от возможной продажи данного актива. В том случае, когда расчет ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования нематериального актива не является надежным, размер амортизационных отчислений по такому активу определяется линейным способом.

По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, амортизация не начисляется.

Начисление амортизации нематериальных активов приостанавливается в случаях консервации организации. По нематериальным активам некоммерческих организаций амортизация не начисляется.

Приобретенная деловая репутация организации должна быть скорректирована в течение 20 лет (но не более срока деятельности организации). Амортизационные отчисления по положительной деловой репутации организации определяются линейным способом. Отрицательная деловая репутация организации в полной сумме относится на финансовые результаты организации в качестве прочих доходов.

2.5 СЫРЬЕ, МАТЕРИАЛЫ, ГОТОВАЯ ПРОДУКЦИЯ И ТОВАРЫ

Сырье, основные и вспомогательные материалы, топливо, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, запасные части, тара и другие материальные ресурсы отражаются в бухгалтерском балансе по фактической себестоимости.

Определение фактической себестоимости материальных ресурсов, списываемых в производство, разрешается производить по одному из следующих методов оценки запасов:

- себестоимость единицы запасов;
- средней себестоимости;
- себестоимости первых по времени приобретений (ФИФО).

Готовая продукция отражается в балансе по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости, включающей затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов, и другие затраты на производство, либо показывается по прямым статьям затрат.

Товары в организациях, занятых торговой деятельностью, отражаются в бухгалтерском балансе по фактической себестоимости.

Отгруженные товары, сданные работы и оказанные услуги отражаются в бухгалтерском балансе по фактической или нормативной (плановой) полной себестоимости, включающей наряду с производственной себестоимостью затраты, связанные с реализацией продукции, работ, услуг, возмещаемых договорной ценой.

Материально-производственные запасы, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, либо текущая рыночная стоимость,

стоимость продажи которых снизилась, отражается в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

2.6 НЕЗАВЕРШЕННОЕ ПРОИЗВОДСТВО

К незавершенному производству относятся продукция (работы), не прошедшая всех стадий, предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неупакованные, не прошедшие испытания и технической приемки.

Незавершенное производство в массовом и серийном производстве может отражаться в бухгалтерском балансе по следующим расходам:

- фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости;
- прямым статьям затрат;
- стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

При единичном производстве продукции незавершенное производство отражается в балансе по фактически произведенным затратам.

2.7 КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ

В составе собственного капитала организации учитываются уставный (складочный), добавочный и резервный капитал, нераспределенная прибыль и прочие резервы.

В бухгалтерском балансе отражается величина **уставного (складочного) капитала**, зарегистрированная в учредительных документах, как совокупность вкладов (долей, акций, паевых взносов) учредителей (участников) организации.

Уставный капитал и фактическая задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал отражаются в бухгалтерском балансе отдельно.

Как **добавочный капитал** в балансе отражаются:

- сумма дооценки основных средств;
- эмиссионный доход;
- курсовые разницы при внесении в уставный капитал валютных ценностей;
- сумма целевого финансирования, использованная на финансирование капитальных вложений в некоммерческих организациях.

Отдельно в балансе отражается **резервный капитал**, созданный для покрытия убытков организации, для погашения облигаций и выкупа собственных акций.

В целях равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства и обращения отчетного периода организация может создавать **резервы предстоящих расходов**. В балансе отдельной строкой отражаются остатки резервов, переходящие на следующий год.

2.8 РАСЧЕТЫ С ДЕБИТОРАМИ И КРЕДИТОРАМИ

Расчеты с дебиторами и кредиторами отражаются каждой стороной в своей бухгалтерской отчетности в суммах, вытекающих из бухгалтерских записей и признаваемых ею правильными. Отражаемые в отчетности суммы дебиторской и кредиторской задолженности должны быть согласованы с соответствующими организациями и тождественны.

Размер дебиторской задолженности определяется из цены, установленной договором между организацией и покупателем (заказчиком). Если цена в договоре не предусмотрена и не может быть установлена исходя из его условий, то для определения

величины дебиторской задолженности принимается цена, по которой организация обычно определяют выручку в организации аналогичной продукции (товаров, работ, услуг).

Сумма дебиторской задолженности по товарообменным договорам отражается в учете исходя из стоимости товаров (ценностей), полученных организацией в обмен. При этом стоимость таких товаров (ценностей) устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей). При невозможности установить стоимость полученных товаров (ценностей) сумма дебиторской задолженности определяется из стоимости продукции (товаров), переданной организацией.

По полученным кредитам и займам задолженность отражается с учетом причитающихся на конец отчетного периода к уплате процентов.

Дебиторская и кредиторская задолженность **в иностранной валюте** отражаются в отчетности в рублях в суммах, определяемых путем перерасчета иностранных валют по курсу ЦБ РФ, действующему на отчетную дату.

При составлении отчетности предприятие может выявить суммы дебиторской задолженности, не погашенной в установленные сроки и не обеспеченной соответствующими гарантиями (**сомнительную дебиторскую задолженность**). По такой задолженности могут создаваться резервы сомнительных долгов.

Дебиторская задолженность, **по которой срок исковой давности истек, а также другие долги, нереальные для взыскания**, списываются по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа руководителя организации. Списанные суммы относятся соответственно на счет средств резерва сомнительных долгов либо на счет прочих доходов и расходов.

Списание долга в убыток вследствие неплатежеспособности должника не является аннулированием задолженности. Эта задолженность должна отражаться за балансом в течение пяти лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника.

2.9 ПРИБЫЛЬ (УБЫТОК) ОРГАНИЗАЦИИ

Бухгалтерская прибыль (убыток) представляет собой конечный финансовый результат, выявленный за отчетный период на основании бухгалтерского учета всех хозяйственных операций.

Прибыль, выявленная в отчетном году, но относящаяся к следующим отчетным периодам, отражается в балансе отдельной статьей как доходы будущих периодов. Эти доходы подлежат отнесению на финансовые результаты при наступлении отчетного периода, к которому они относятся.

В бухгалтерском балансе финансовый результат отчетного периода отражается как нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), то есть конечный финансовый результат, выявленный за отчетный период, за минусом причитающихся за счет прибыли к уплате налогов и иных аналогичных платежей.

3.0 ОСОБЕННОСТИ ОЦЕНКИ СТАТЕЙ ОТЧЕТНОСТИ В УСЛОВИЯХ ГИПЕРИНФЛЯЦИИ

Влияние инфляции на финансово-хозяйственную деятельность предприятий многогранно. Инфляция ведет к обеспечению доходов предприятия, занижению реальной

стоимости его имущества и себестоимости продукции, искажению финансовых результатов деятельности и изъятию в бюджет фактически не существующей прибыли, снижению инвестиционных возможностей предприятия.

В условиях инфляции возрастание издержек происходит по всем элементам затрат, в наибольшей степени затрагивая материальные затраты, расходы на энергоресурсы и на транспортные услуги. Финансовое благополучие предприятия зависит при этом от того, насколько адекватен рост цен на готовую продукцию росту цен на материальные ресурсы.

Инфляционные процессы привели к ухудшению инвестиционных возможностей предприятий. Это нашло отражение в утрате амортизационным фондом своих функций источника средств для обновления и расширения производства.

Отрицательно влияя на весь воспроизводственный процесс, инфляция ухудшает и искажает финансовое положение предприятий и затрудняет его анализ. Инфляционное воздействие носит всеобщий массовый характер и нуждается в экономической оценке.

Международный стандарт финансовой отчетности 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции» предусматривает, что отчетность в странах с гиперинфляционной экономикой должна подготавливаться в особом порядке. Этим стандартом, введенным в действие с 1991 г., установлено, что в случае, когда экономика страны находится в условиях гиперинфляции, финансовая отчетность компании, выраженная в национальной валюте, должна быть представлена в единицах измерения, действующих на отчетную дату.

В МСФО 29 установлены **критерии, позволяющие назвать экономику гиперинфляционной:**

- большая часть населения предпочитает хранить свои сбережения в не денежной форме или в относительно стабильной иностранной валюте;
- большая часть населения рассматривает денежные суммы не в местной валюте, а в относительно стабильной иностранной валюте;
- цены могут указываться в относительно стабильной иностранной валюте;
- продажи и покупки в кредит осуществляются по ценам, которые компенсируют предполагаемую потерю покупательской способности денег в течение срока кредита, даже если этот период непродолжителен;
- процентные ставки заработная плата и цены связанные с индексом цен;
- совокупный рост инфляции за три года приближается к 100% или превосходит эту величину.

В мировой практик успешно применяются **методы учета последствий инфляционного воздействия.** К ним относятся:

- периодическая переоценка активов по установленным индексам или текущим рыночным ценам;
- составление бухгалтерской отчетности в твердой валюте;
- поправка на изменение покупательной способности денег, то есть с учетом изменения общего уровня цен;
- учет по текущим затратам на приобретение активов.

Рассмотренные подходы учета факторы инфляции имеют как общие черты, так и различия. Выбор того или иного метода должен определяться конкретными целями, доступностью объективной информации, интересами пользователей.

Трансформирование отчетности согласно МСФО 29 являются одним из самых сложных моментов при подготовке отчетности в соответствии с международными стандартами.

Влияние инфляции выражается прежде всего в падении покупательной способности денег и денежных эквивалентов, принадлежащих компании, что приводит к возникновению прибыли или убытка по чистой денежной позиции.

Чистой денежной позицией принято называть положительную или отрицательную разницу между денежными активами и денежными обязательствами компании. В случае ускоряющейся инфляции отрицательная денежная позиция (превышение величины денежных пассивов над величиной денежных активов) приводит к выигрышу для компании и наоборот. Таким образом, в условиях инфляции компаниям выгодно брать деньги в займы.

Процедура инфлирования, описанная в МСФО 29, основана на принципиальном разделении статей бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах на **денежные** и **не денежные** (монетарные и немонетарные).

Денежные статьи в МСФО 29 определены как выраженные в денежном измерении и возможные к получению в денежных единицах. Это собственно денежные средства, а также дебиторская и кредиторская задолженности. Все прочие статьи – не денежные.

Учет влияния инфляции заключается в приведении всех данных финансовой отчетности к единице измерения, действующей на отчетную дату.

Глава 3

ЭТАПЫ ПОДГОТОВИТЕЛЬНОЙ РАБОТЫ, ПРЕДШЕСТВУЮЩИЕ СОСТАВЛЕНИЮ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ)

3.1 ПРОВЕРКА СООТВЕТСТВИЯ ДАННЫХ ПЕРВИЧНЫХ УЧЕТНЫХ ДОКУМЕНТОВ ДАННЫМ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Целесообразно перед окончанием года предупредить ответственных лиц о необходимости представления в бухгалтерию первичных учетных документов по всем заверенным хозяйственным операциям (например, авансовые отчеты подотчетных лиц).

Все обработанные бухгалтерией первичные документы перед составлением отчетности должны быть проверены на их соответствие утвержденным формам.

Документы, по которым на предусмотрены типовые формы, должны быть утверждены приказом об учетной политике организации.

При проверке документов также следует обратить внимание на наличие подписей ответственных за формирование этими документами операции (руководитель, главный бухгалтер и т.д.).

Таким образом, если при проверке документов обнаружится, что к учету приняты ненадлежащие оформленные документы, их необходимо переделать (если это внутренние документы) или получить от сторонней организации (если это внешние документы). Если какие-либо документы утеряны, необходимо сделать их копии и заверить у организации контрагента. Если такой возможности нет, необходимо в бухгалтерском учете произвести сторнировочные записи по операциям, отраженным на основании ненадлежащим образом оформленных документов.

При проверке первичных учетных документов отчетного года обращают внимание на наличие контрировки на них, то есть обозначения номеров счетов по дебету и кредиту. Это свидетельствует об обработке данного документа бухгалтером. Если на документе контрировка отсутствует, должны быть проверены сам документ и записи в бухгалтерском учете, сделанным на его основании.

3.2 ПРОВЕДЕНИЕ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ ИМУЩЕСТВА И ФИНАНСОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

Инвентаризации подлежит все имущество организации независимо от места нахождения и все виды финансовых обязательств. В ходе инвентаризации выявляется фактическое наличие имущества, которое сопоставляется с данными бухгалтерского учета, а также проверяется полнота отражения в учете обязательств.

Перед составлением годовой отчетности инвентаризацию незавершенного производства и полуфабрикатов собственно производства, готовой продукции и товаров на складе, материалов обычно проводят не ранее 1 октября, капитальных вложений – не ранее 1 декабря, основных средств – 1 ноября. При этом инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов – 1 раз в пять лет. Денежные средства, денежные документы, бланки строгой отчетности должны подвергаться внезапной проверке не реже одного раза в месяц. Расчеты с банком по расчетным, специальным и прочим счетам проверяются на 1 число каждого месяца, расчеты с дебиторами и кредиторами обычно не реже двух раз в год.

Выявление при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета отражаются на счетах в следующем порядке.

1. Излишек имущества приходится по рыночной цене на дату проведения инвентаризации, и соответствующая сумма учитывается в составе прочих доходов (Дебет 10, 41, 50... Кредит 91-1).

2. Недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относится на затраты производства:

- а) выявленная недостача (Дебет 94 Кредит 01, 10, 41...);

б) списанная недостача (дебет 20, 23, 25, 26, 44... Кредит 94).

3. Недостача имущества и его порча сверх норм естественной убыли относится на виновных лиц:

а) недостача по балансовой стоимости (дебет 73-2 Кредит 94);

б) разница между балансовой и рыночной стоимостью (Дебет 73-2 Кредит 98);

в) удержана из заработной платы (внесена в кассу) сумма материального ущерба (Дебет 70 (50) Кредит 73-2);

г) соответствующая сумма доходов будущих периодов учтена в составе прочих доходов (дебет 98 Кредит 91-1).

4. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи имущества и его порчи списываются, то есть учитываются в составе прочих расходов (дебет 91-2 Кредит 94).

3.3 УТОЧНЕНИЕ ОЦЕНКИ ИМУЩЕСТВЕННЫХ СТАТЕЙ БАЛАНСА

Прямая переоценка стоимости на счетах предусмотрена только для основных средств и финансовых вложений.

Коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости путем индексации или прямого перерасчета по документально подтвержденным рыночным ценам (Дебет 01 Кредит 83, Дебет 83 Кредит 02 или Дебет 83 Кредит 01).

Финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного периода по текущей рыночной стоимости. Эту корректировку организация может производить ежемесячно, ежеквартально или ежегодно (Дебет 58 Кредит 91-1 или Дебет 91-2 Кредит 58).

По другим балансовым статьям реальность их оценки в отчетности обеспечиваются путем создания оценочных резервов.

Действующее бухгалтерское законодательство предусматривает начисление организациями трех видов оценочных резервов.

Резервы под снижение материальных ценностей учитываются на счете 14, который используется для учета резервов:

- под отклонения стоимости сырья, материалов, топлива и т.п. от их рыночной стоимости;

- под снижение стоимости других средств в обороте: незавершенного производства, готовой продукции, товаров и др.

Резервы под снижение стоимости материальных ценностей формируются, когда эти ресурсы испорчены, морально устарели или их рыночные цены имеют устойчивую тенденцию к снижению. Сумма резерва определяется как разница между фактической себестоимостью заготовления (приобретения) материальных ценностей по каждому номенклатурному номеру или группам однородных материалов и текущей рыночной стоимостью (стоимостью возможной продажи) на конец отчетного периода.

Если организация в начале отчетного периода не списала сумму созданных резервов, то они списываются при выбытии материальных ценностей (использования в организации, продаже, дарении, передаче по договору мены и др.).

Резервы под обесценение финансовых вложений. Организация образует резерв на величину разницы между учетной стоимостью и расчетной стоимостью таких финансовых вложений. Проверка на обеспечение финансовых вложений производится не

реже одного раза в год по состоянию на 31 декабря отчетного года. Организация имеет право производить указанную проверку на отчетные даты промежуточной бухгалтерской отчетности.

Резервы по сомнительным долгам могут быть использованы лишь на покрытие убытков от безнадежных долгов.

При составлении бухгалтерского баланса суммы оценочных резервов в пассиве не отражаются, а вычитаются в активе из остатков по тем статьям, для регулирования оценки которых резервы были созданы.

3.4 ПРОВЕРКА ЗАПИСЕЙ НА СЧЕТАХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Цикл учетной работы за любой месяц (в межотчетном периоде) можно разделить на **три этапа:**

- составление бухгалтерских записей (проводок) на основании первичных документов, накопительных и группировочных ведомостей;
- перенос всех фактов хозяйственной деятельности организации за месяц из первичных документов в регистры бухгалтерского учета;
- формирование информации об объектах бухгалтерского учета на счетах Главной книги на основании итоговых данных учетных регистров.

В конце отчетного периода по всем счетам Главной книги подсчитываются дебетовые и кредитовые обороты, по большинству выводится конечное сальдо.

Счета 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» ежемесячно закрываются, их обороты по дебету и кредиту обязательно равны, сальдо отсутствует.

Со счетов 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» в конце каждого месяца финансовый результат переносится на счет 99 «Прибыли и убытки». Но все субсчета этих счетов имеют сальдо, величина которых накапливается с начала года. В конце года производятся внутренние записи по закрытию всех субсчетов. Счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается один раз в конце года.

По некоторым счетам, например, счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 75 «Расчеты с учредителями», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», надо исчислять развернутое сальдо. Отражение развернутого сальдо в балансе (в активе дебетового, в пассиве кредитового) необходимо для объективной характеристики финансового положения организации. Взаимное погашение дебиторской и кредиторской задолженности (свертывание сальдо) приводит к фальсификации баланса.

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

Для проверки полноты и правильности записей по счетам используются различные приемы, которые зависят от организации формы бухгалтерского учета.

Обычно проверку записей по счетам Главной книги проводят по следующим **направлениям:**

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

Для сверки данных аналитического и синтетического учета составляют оборотно-сальдовые ведомости отдельно по всем синтетическим счетам и отдельно по аналитическим, объединенным одним синтетическим счетом. То есть составляются несколько оборотно-сальдовых ведомостей по аналитическим счетам и одна – по синтетическим.

Равенство остатков и оборотов свидетельствует о правильности записей на счетах бухгалтерского учета.

3.5 ЗАКРЫТИЕ СЧЕТОВ, ПРОВЕДЕНИЕ РЕФОРМАЦИИ БАЛАНСА И СОСТАВЛЕНИЕ ОБОРОТНОЙ ВЕДОМОСТИ

Составлению промежуточной и годовой бухгалтерской отчетности предшествует процедура закрытия счетов, причем при формировании годовой отчетности она является более сложной.

В течение отчетного месяца на счетах 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» собираются прямые затраты, связанные с изготовлением конкретных видов продукции, выполнение работ, оказанием услуг. Косвенные расходы, связанные с обслуживанием производства и управлением, учитываются на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

Собранные по дебету счета 25 расходы в конце месяца полностью списываются на счет 20, то есть остатка на счете 25 не должно быть. Собранные по дебету счета 26 расходы в конце месяца полностью списываются в зависимости от учетной политики на счет 20, или на счет 90 «Продажи».

В конце месяца по данным счета 20 исчисляют фактическую себестоимость готовой продукции, работ, услуг.

Незавершенное производство на начало месяца + Затраты за месяц – Незавершенное производство на конец месяца – Стоимость возвратных отходов – Себестоимость окончательного брака.

В зависимости от выбранного в учетной политике варианта учета готовой продукции фактическая себестоимость списывается с кредита счета 20 или в дебет счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» (при учете продукции по нормативной (плановой) себестоимости) или в дебет счета 43 «Готовая продукция» (при учете продукции по фактической себестоимости).

Информация о выручке от продаж по обычным видам деятельности накапливается на счете 90 «Продажи». В конце каждого месяца на счете 90 выявляется финансовый результат от продажи товаров, продукции, работ, услуг. По окончании отчетного года (31 декабря) все субсчета, открытые к счету 90, закрываются внутренними записями на субсчет 90-9.

На счете 91 «Прочие доходы и расходы» обобщается информация о прочих доходах расходах (операционных и внереализационных). В конце каждого месяца на счете 91 выявляется финансовый результат – сальдо прочих доходов и расходов. По окончании отчетного года (31 декабря) все субсчета, к счету 91, закрываются внутренними записями на субсчет 91-9.

Для обобщения информации конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году предназначен счет 99 «Прибыли и убытки». Записи на нем ведутся накопительно в течение года путем списания соответствующих сумм со счетов 90 и 91. Непосредственно на счете 99 отражаются чрезвычайные доходы и расходы, а также суммы налога на прибыль и экономических санкций за нарушение налогового законодательства.

В конце отчетного года (31 декабря) при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 закрывается. Процесс закрытия счета 99 и списания выявленной чистой прибыли поучил название реформации баланса. Заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (непокрытого убытка) отчетного года переносится со счета 99 на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», то есть на первое число следующего месяца за отчетным годом остатка по счету 99 быть не должно.

Глава 4

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС, ОТЧЕТ О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ, ОТЧЕТ ОБ ИЗМЕНЕНИЯХ КАПИТАЛА

4.1 НАЗНАЧЕНИЕ И СТРОЕНИЕ БАЛАНСА В РОССИЙСКОЙ И МЕЖДУНАРОДНОЙ ПРАКТИКЕ

Бухгалтерский баланс – это способ экономической группировки и обобщения информации об имуществе предприятия и источниках его образования в денежной оценке на определенную дату.

Строение баланса основывается на принципе двойственности, управление которой можно записать в следующем виде:

Активы = Собственный капитал + Обязательства

Активы – это экономические ресурсы, контроль над которыми организация получила в результате совершившихся фактов хозяйственной деятельности и которые должны привести ей экономические выгоды в будущем. Активы имеют тип характерных признака:

- к ним относятся экономические ресурсы, полученные в результате операций за прошлый год;
- их должна контролировать организация;
- они могут быть оценены достаточно объективно.

Под экономическими ресурсами понимаются такие, которые способны приносить в будущем прибыль организации. Это возможно при следующих условиях:

- если это денежные средства или они могут быть обращены в деньги;
- если они представлены имуществом, которое может быть продано;
- если ожидается, что их можно использовать в будущем в хозяйственной деятельности.

Капитал – это вложения собственников и прибыль, накопленная за все время деятельности организации. Эти средства отражаются в балансе в обобщенном виде, без указаний, на какие цели они были использованы. Размещение финансовых источников предъявлено различными статьями актива баланса.

Обязательства – это существующая на отчетную дату задолженность организации, которая образовалась вследствие ведения хозяйственной деятельности и расчеты по которым должны привести к оттоку активов. Эти обязательства возникают в результате прошлых операций. Обязательства означают требования кредиторов на активы, поскольку погашение задолженности должно привести к оттоку денежных, материальных или нематериальных ресурсов организации.

Общая идея применения балансового метода состоит в выравнивании суммарного значения показателей, записанных в левой и правой сторонах управления.

По внешнему виду баланс представляет собой таблицу, состоящую из двух частей: в первой ее части отражаются имущество по составу и размещению (актив баланса). В правой части отражаются источники формирования этого имущества (пассив баланса). Всегда соблюдается равенство сумм актива и пассива баланса: $A=P$.

Основной элемент бухгалтерского баланса – балансовая статья, которая соответствует виду имущества, капитала или обязательств. Балансовые статьи объединяются в группы, группы в – разделы. Объединение балансовых статей в группы или разделы осуществляется исходя из их экономического содержания.

Бухгалтерский баланс в РФ содержит два раздела в активе, три – пассиве:

1. Внеоборотные активы;
2. Оборотные активы;
3. Капитал и резервы;
4. Долгосрочные обязательства;
5. Краткосрочные обязательства.

Итоги по активу и пассиву баланса называются валютой баланса.

4.2 ОБЩИЕ ТРЕБОВАНИЯ К СОСТАВЛЕНИЮ БАЛАНСА

Годовая отчетность организации составляется по формам, утвержденным Приказом Минфина России от 02 июля 2010 г. № 66н. Этим же приказом утверждены Указания о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности. Формы бухгалтерской отчетности имеют рекомендательный характер.

При разработке и формировании форм бухгалтерской отчетности организации не вправе изменять принципы построения этих форм.

Организации имеют право самостоятельно определить перечень показателей в формах бухгалтерской отчетности, исходя из отраслевой принадлежности, видов деятельности и размеров предприятия. Но это не должно противоречить общим требованиям, предъявляемым к бухгалтерской отчетности и другим условиям, влияющим на раскрытие достоверной и полной информации о финансовом состоянии предприятия.

Заголовочная часть бухгалтерского баланса включает:

- наименование формы;
- дату, по состоянию на которую составлен баланс;
- полное наименование организации;
- идентификационный налогоплательщика (ИНН);
- вид деятельности;
- организационно-правовую форму и форму собственности (согласно ОКОПФ и ОКФС);
- единицу измерения (тыс. руб. или млн. руб.);
- местонахождение (адрес организации);
- дату утверждения;
- дату отправки.

При составлении баланса должны соблюдаться определенные требования. Не допускается зачет между статьями актива и пассива, статьями прибылей и убытков, кроме случая, когда такой зачет предусмотрен соответствующими положениями по бухгалтерскому учету.

1. Амортизируемые виды имущества (нематериальные активы, основные средства, доходные вложения в материальные ценности) отражаются в балансе по остаточной стоимости.

2. Активы и обязательства делятся в зависимости от сроков их обращения (погашения) на долгосрочные и краткосрочные.

3. Если какой либо показатель необходимо вычесть, то его отражают в круглых скобках.

4. При формировании оценочных резервов (под снижение стоимости материальных ценностей, под обесценение финансовых вложений, по сомнительным долгам) их суммы вычитаются из стоимости тех активов, в отношении которых были сформированы соответствующие резервы.

Бухгалтерский баланс заполняется на основании остатков по счетам Главной книги. Статьи актива включают дебетовые остатки активных счетов; статьи пассива – кредитовые остатки пассивных счетов.

Для формирования некоторых показателей используются данные аналитического учета (ведомости, журналы-ордера и другие регистры). Но основным источником информации для заполнения бухгалтерского баланса является Главная книга.

4.3 СТРУКТУРА И СОДЕРЖАНИЕ ОТЧЕТА О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ

Отчет о финансовых результатах обобщает информацию о доходах и расходах организации за отчетный период. Сведения о формировании прибыли, содержащиеся в отчете о финансовых результатах рассматриваются пользователями в качестве важнейшей части бухгалтерской отчетности.

Показатели финансовых результатов представлены в отчете в двух разрезах:

- за отчетный период;
- за аналогичный период предыдущего года.

В отчетах о финансовых результатах данные о доходах, расходах и финансовых результатах представлены в сумме нарастающим итогом с начала года до отчетной даты. Все расходы уменьшающие финансовый результат, отражаются в круглых скобках.

При составлении Отчета о финансовых результатах организации следует руководствоваться основными принципами, закрепленными в ПБУ 9/99 «Доходы организации», утвержденном Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н, и ПБУ 10/99 «Расходы организации», утвержденном Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н, а именно:

- соблюдение критериев признания доходов и расходов;
- соблюдение классификации доходов и расходов (по обычным видам деятельности и пр.);
- принцип равномерного обоснованного распределения доходов и расходов между отчетными периодами;
- принцип взаимности доходов и обуславливающих их получение расходов;
- принцип списания расхода (списания актива) при наличии данных о том, что от использования этого актива экономическая выгода получена не будет.

Выручка и прочие доходы, составляющие пять и более процентов от общей суммы доходов организации за отчетный период, показываются в отчете о финансовых результатах по каждому виду отдельности.

В бухгалтерском учете доходы и расходы организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими доходами и расходами.

В зарубежной практике отчет о финансовых результатах может иметь одноступенчатую форму, когда отдельно группируются все доходы и расходы, а чистая прибыль составляет разницу между ними, и многоступенчатую форму, когда чистая прибыль получается путем последовательных расчетов. Многоступенчатая форма в настоящее время применяется в РФ.

Наиболее распространена многоступенчатая форма. Она также может быть составлена по двум форматам. Первый формат основан на раскрытии расходов на производство по элементам затрат, а второй – на себестоимости продукции. Оба формата позволяют получить совершенно одинаковые результаты, по разному раскрывают данные о формировании финансовых результатов.

4.4 ОТЧЕТ ОБ ИЗМЕНЕНИЯХ КАПИТАЛА

В состав пояснений к бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах включается Отчет об изменениях капитала, который содержит данные о величине капитала на начало и конец отчетного периода, об увеличении капитала с разделением по причинам увеличения и уменьшения капитала с разделением по причинам.

В форме Отчета об изменениях капитала отражаются данные о движении собственного капитала, к которому относятся:

- уставный (складочный) капитал организации;
- добавочный капитал;
- резервный капитал;
- нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).

Кроме того, в этой форме указывают суммы резервов, которые были сформированы или израсходованы организацией.

Информацию о наличии и изменениях капитала организации в бухгалтерской отчетности обязаны раскрывать в виде отдельной формы хозяйственные товарищества и общества (п.30 ПБУ 4/99). В первую очередь речь идет об акционерных обществах с ограниченной и дополнительной ответственностью.

Кооперативы, некоммерческие организации, бюджетные учреждения отчет об изменениях капитала представлять не обязаны.

Форму Отчет об изменениях капитала имеют право не представлять в составе бухгалтерской отчетности малые предприятия, не обязанные проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности в соответствии с законодательством РФ.

Форма Отчет об изменениях капитала включает три раздела:

- 1) Изменение капитала;
- 2) Резервы;
- 3) Справки.

Раздел I «Изменение капитала»

В этом разделе отражают данные о наличии и движении составных частей капитала организации. Все названия составляющих собственного капитала представлены соответственно в графах 3-6, а в графе 7 приведены итоговые данные по всем составляющим капитала.

При заполнении формы Отчет об изменениях капитала нужно отразить данные за два года – предыдущий и отчетный.

Раздел I построен по балансовому принципу:

Сальдо на начало года + Увеличение каждой составляющей капитала за год – Уменьшение каждой составляющей капитала за год = Сальдо на конец года.

Форма раздела показывает, за счет каких факторов меняется величина каждой из составляющих капитала организации.

Раздел II «Резервы»

Раздел построен по балансовому принципу:

Остаток резерва на начало года + Поступило, отчислено в резерв – Использовано средств резерва за год = Остаток на конец отчетного года.

В разделе выделены резервы, которые образуются за счет нераспределенной прибыли организации. Это:

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

Раздел «Справки»

В разделе «Справки» к Отчету приводятся данные о стоимости чистых активов на начало и конец отчетного года. При исчислении данного показателя необходимо руководствоваться Приказом Минфина Российской Федерации от 28 августа 2014 г. N 84н «Об утверждении порядка определения стоимости чистых активов».

Чистые активы являются показателем, характеризующим финансовую устойчивость организации. Успешно развивающаяся, прибыльная организация ежегодно наращивает свои чистые активы за счет прибыли. В убыточной организации чистые активы снижаются, так как убытки уменьшают величину собственного капитала, который и представлен чистыми активами.

В том случае, если чистые активы снизятся настолько, что окажутся ниже уставного капитала, организация будет обязана снизить уставный капитал до их величины. Это связано с тем, что уставный капитал должен быть обеспечен собственными средствами как гарант минимальной платежеспособности организации.

Если в результате снижения уставного капитала он выйдет за минимально допустимые законодательством РФ границы, то организация должна быть ликвидирована. Если при определении суммы чистых активов получен отрицательный результат, то он указывается в круглых скобках.

Глава 5

СОДЕРЖАНИЕ И ПОРЯДОК СОСТАВЛЕНИЯ ОТЧЕТА О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

5.1 СТРУКТУРА И СОДЕРЖАНИЕ ОТЧЕТА О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

В состав приложений к бухгалтерскому балансу входит форма «Отчет о движении денежных средств». В форме Отчет о движении денежных средств отражается информация о движении денежных средств (поступление и использование), учитываемых на счетах 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» и 55 «Специальные счета в банках» на основании записей на счетах бухгалтерского учета.

Сведения о движении денежных средств организации, учитываемых на соответствующих счетах учета денежных средств, находящихся в кассе организации, на расчетных, валютных, специальных счетах отражаются нарастающим итогом с начала года и представляются в валюте Российской Федерации.

Отчет о движении денежных средств представляет собой таблицу. В графе 3 отражаются данные за отчетный год, а в графе 4 – за предыдущий год.

В случае наличия (движения) денежных средств в иностранной валюте сначала составляется расчет в иностранной валюте по каждому ее виду. После этого данные каждого расчета, составленного в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по курсу Центрального банка РФ на дату составления бухгалтерской отчетности. Полученные данные по отдельным расчетам суммируются при заполнении соответствующих показателей отчета.

Данные отчета о движении денежных средств характеризуют изменения в финансовом положении организации в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

Текущая деятельность - это деятельность, организации, преследующая извлечение прибыли в качестве основной цели, либо не имеющая цели извлечения прибыли в качестве таковой в соответствии с предметом и целями деятельности (производство промышленной продукции, выполнении строительных работ, сельское хозяйство, продажа товаров, оказание услуг общественного питания, заготовка сельскохозяйственной продукции, сдача имущества в аренду и др.).

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

Финансовой деятельностью считается деятельность организации, в результате которой изменяются величина и состав собственного капитала организации, заемных средств (поступления от выпуска акций, облигаций, получение от других организаций займов, погашение заемных средств и т.п.).

5.2 ПОРЯДОК ФОРМИРОВАНИЯ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ОТЧЕТА О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

Показатели Отчета о движении денежных средств условно можно разбить на пять разделов.

В первом разделе отражается остаток денежных средств организации на начало отчетного периода.

Второй раздел Отчета посвящен поступлению и выбытию денежных средств в рамках текущей деятельности организации.

Третий раздел отражает движение денежных средств по инвестиционной деятельности.

Четвертый раздел характеризует движение денежных средств по финансовой деятельности организации.

Второй, третий и четвертый разделы построены по единому принципу. Сначала приводится группа строк, которая отражает поступление денежных средств по той или иной деятельности. Затем следует группа строк, которая содержит данные о выбытии денежных средств. В конце приводится строка, которая отражает сальдо движения денежных средств по той или иной деятельности. То есть эта строка позволяет узнать, увеличилось количество денежных средств у организации по той или иной деятельности или уменьшилось.

В пятом разделе Отчета отражается:

- суммарное число увеличения (уменьшения) денежных средств за отчетный и предыдущий годы;

- остаток денежных средств на конец отчетного периода;

- величина влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю.

В качестве остатка на начало года отражается сумма денежных средств, числящаяся на счетах предприятия и находящаяся в кассе по состоянию на 1 января отчетного года, а в графе 4 – остаток денежных средств на 1 января предыдущего года.

Строка «Остаток денежных средств на начало отчетного года» заполняется по данным Главной книги путем сложения дебетовых сальдо по счетам 51 и 55 на 1 января соответствующего года. А по счету 50 «Касса» суммируется дебетовый остаток только по субсчету «Касса в рублях».

При наличии остатков валютных ценностей сальдо в иностранной валюте по счету 50, субсчет «Валютная касса» и счету 52 на 1 января пересчитывается по курсу ЦБ РФ на 31 декабря отчетного года и прибавляется к дебетовым остаткам по счетам 50, 51 и 55.

Полученная величина отражается по строке 010.

5.3 ПОРЯДОК СОСТАВЛЕНИЯ ОТЧЕТА О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ В СООТВЕТСВИИ С МСФО

Составление о движении денежных средств регламентируется отдельным стандартом МСФО 7 Отчеты о движении денежных средств (Cashflowstatements, 1992); целью стандарта является представление информации об исторических изменениях в денежных средствах и их эквивалента посредством отчетов, в которых производится классификация потоков денежных средств в результате осуществления компанией операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

МСФО 7 требует, денежные потоки были классифицированы по трем видам деятельности - операционной, инвестиционной и финансовой видам деятельности, определенным для формирования отчета о движении денежных средств в РФ.

Информация о денежных потоках операционной деятельности может быть представлена двумя методами:

- прямым (directmethod), предполагающим непосредственное раскрытие денежных потоков по семи основным группам поступлений и платежей: поступление выручки, выплаты сотрудникам, приобретение сырья и комплектующих и т.п.;

- косвенным (indirectmethod), основанным на корректировке величины чистой прибыли до налогообложения за отчетный период путем исключения влияния на нее не денежных операций и доходов (расходов) от инвестиционной деятельности.

С помощью прямого метода раскрывается информация об основных видах валовых поступлений и платежей, которая может быть получена:

- из данных бухгалтерского учета;
- путем корректировки продаж и их себестоимости.

Прямой метод представления денежных потоков в Отчете дает возможность оценить ликвидность предприятия, так как детально раскрывает движение денежных средств на его счетах и позволяет делать оперативные выводы относительно достаточности средств для платежей по текущим обязательствам, для инвестиционной и финансовой деятельности.

В то же время этому методу присущ серьезный недостаток, поскольку он не раскрывает взаимосвязи полученного финансового результата и изменения денежных средств на счетах компании. Компания может получать большую прибыль, но не генерировать значительные денежные средства. Типичный случай – прибыльная компания, осуществляющая крупные инвестиции в основные средства, но не обладающая достаточным объемом собственных долгосрочных заемных источников. Другой пример – крупное вложение средств в материально-производственные запасы и дебиторскую задолженность, как правило, требующее оттока денежных средств. Отчет о движении денежных средств, показывающий динамику денежных потоков между последовательно составляемыми балансами, раскрывает причины несоответствия финансовых результатов – чистой прибыли (рассчитанной методом начисления) и чистого денежного потока (в целом и по видам деятельности), являющегося результатом кассовых оборотов.

При использовании косвенного метода чистая прибыль до налогообложения приводится, прежде всего, к промежуточному показателю операционного дохода до учета влияния изменений в оборотных средствах. Это достигается с помощью следующих, наиболее распространенных поправок:

- восстанавливаются суммы амортизационных отчислений, процентов к уплате, убытка от реализации основных средств и прочих долгосрочных активов, которые первоначально уменьшили величину прибыли;
- исключается доход от инвестиций, а также суммы уменьшения оценочных резервов, которые первоначально были отнесены в кредит счета прибылей и убытков.

Отчет о движении денежных средств показывает, откуда в компанию пришли деньги в течении отчетного периода и на что были потрачены. Данный отчет вместе с остальными, входящими в состав финансовой отчетности, обеспечивает представление информации, позволяющей оценить показатели денежного оборота, а также понять произошедшие изменения в чистых активах компании, финансовую структуру (в том числе ликвидность и платежеспособность), способность регулировать время и плотность денежных потоков в условиях постоянно изменяющихся внешних и внутренних факторов. Включение отчета о движении денежных средств в финансовую отчетность позволяет моделировать текущую стоимость будущих денежных потоков для сравнительной оценки компаний. При этом сравнительный анализ денежных потоков не имеет ограничений, связанных с зависимостью от показателей прочей отчетности и от выбранной компанией учетной политики.

Глава 6

ПРИЛОЖЕНИЕ К БУХГАЛТЕРСКОМУ БАЛАНСУ. ОТЧЕТ О ЦЕЛЕВОМ ИСПОЛЬЗОВАНИИ СРЕДСТВ.

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА К БУХГАЛТЕРСКОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

6.1 СОДЕРЖАНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ К БУХГАЛТЕРСКОМУ БАЛАНСУ

Форма Приложение к бухгалтерскому балансу содержит показатели, которые расшифровывают данные формы «Бухгалтерский баланс».

В форме Приложение к бухгалтерскому балансу указываются:

- наличие и движение нематериальных активов и основных средств;
- наличие и движение доходных вложений в материальные ценности;
- расходы на НИОКР;
- расходы на освоение природных ресурсов;
- наличие долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений;
- наличие дебиторской и кредиторской задолженности;
- информация о расходах по обычным видам деятельности;
- данные о полученных и выданных обеспечениях;
- данные о полученной государственной помощи.

Приложение к бухгалтерскому балансу по многим позициям дополняет показатели баланса. Так, по отдельным видам имущества (основным средствам, нематериальным активам, доходным вложениям) в приложении отражается их движение (поступление и выбытие) за отчетный период по первоначальной стоимости, в отличие от баланса, где приведены только остатки на начало и конец года в оценке по остаточной стоимости.

Наличие свободных строк в Приложение к бухгалтерскому балансу дает возможность вписать дополнительную информацию, которую организация сочтет необходимым отразить в том или ином разделе. Например, можно расшифровать сумму амортизации по объектам основных средств, расходы на НИОКР по их направлениям и т.д.

Поскольку Приложение к бухгалтерскому балансу является лишь детализацией отдельных статей баланса, сводные данные по разделам приложения должны с ними совпадать. Соблюдение взаимосвязки однотипных показателей в балансе в приложении к нему является необходимым условием достоверности бухгалтерской отчетности.

Структурно приложение к балансу состоит из десяти абсолютно автономных разделов, содержащих дополнительную к бухгалтерскому балансу информацию, раскрывающую отдельные стороны деятельности организации.

Согласно п. 3 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденных приказом Минфина России от 02 июля 2010 г. № 66н, отдельные показатели включенные в форму согласно образцу, могут представляться в виде самостоятельных форм бухгалтерской отчетности или включаются в пояснительную записку. Поэтому разделы в образце формы «Приложение к бухгалтерскому балансу» не пронумерованы.

6.2 СОДЕРЖАНИЕ ОТЧЕТА О ЦЕЛЕВОМ ИСПОЛЬЗОВАНИИ ПОЛУЧЕННЫХ СРЕДСТВ

Некоммерческие организации включают в состав годовой отчетности Отчет о целевом использовании полученных средств.

Общественные организации (объединения), не осуществляющие предпринимательской деятельности и не имеющие, кроме выбывшего имущества,

оборотов по продаже товаров (работ, услуг), в составе бухгалтерской отчетности обязаны представлять форму Отчет о целевом использовании полученных средств.

Отчет о целевом использовании полученных средств характеризует движение средств, поступающих в распоряжение некоммерческой организации. Если для каких-либо существенных данных в образце формы Отчет о целевом использовании полученных средств не предусмотрены отдельные статьи, организации самостоятельно определяют необходимые расшифровки и включают в форму отчета при его разработке и принятии дополнительных статей, поскольку образец отчета является рекомендуемым.

Некоммерческие организации в Отчете о целевом использовании полученных средств отражают данные по основной (уставной) деятельности об остатках средств на начало отчетного года, поступление средств за год из различных источников, направлениях использования поступивших средств, а также остатки средств на конец отчетного года.

Указанные данные заполняются на основе информации, учтенной на счетах учета фактических расходов, связанных с деятельностью некоммерческой организации, и списанных на уменьшение целевых поступлений.

6.3 ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА К БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

Годовой бухгалтерский отчет позволяет пользователям оценить реальные изменения финансового положения организации за год. В этих условиях существенно возрастает роль такой составляющей годового бухгалтерского отчета, как пояснительная записка. Для ее подготовки составители используют не только данные промежуточной отчетности, но и большой объем иной информации – регистров управленческого учета, проспектов эмиссии ценных бумаг, сведений из реестров акционеров, внутренней отчетности по сегментам и др.

Пояснительная записка представляет аналитическую часть бухгалтерской отчетности и содержит сведения о деятельности организации за отчетный период, которые не получили раскрытия в формах бухгалтерской отчетности.

Пояснительную записку в состав бухгалтерской (финансовой) отчетности **могут не включать** следующие организации:

- субъекты малого предпринимательства, не обязаны проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности в соответствии с законодательством РФ;
- общественные организации (объединения), не осуществляющие предпринимательской деятельности и не имеющие кроме выывшего имущества оборотов по продаже товаров (работ, услуг).

Пояснительная записка содержит информацию о деятельности организации, отсутствия раскрытия которой, приведет к снижению достоверности отчетных показателей и (или) принятию пользователями отчетности неадекватных управленческих и инвестиционных решений.

Каждая организация самостоятельно определяет объем информации, приводимой в пояснительной записке, и форму подачи материала – в виде текста, таблиц, схем, диаграмм и т.п.

Пояснительная записка выполняет следующие задачи:

- обеспечивает разграничение данных, включаемых бухгалтерскую отчетность, между формами бухгалтерской отчетности и текстовыми комментариями (расшифровками);

- детализирует данные, содержащиеся в формах бухгалтерской отчетности.

Может быть рекомендована следующая структура пояснительной записки:

- 1) Общая часть пояснительной записки;

2) Расшифровки и текстовые пояснения.

В общую часть пояснительной записки включаются разделы:

- краткая характеристика организации и основных направлений деятельности;
- учетная политика организации;
- основные факторы, повлиявшие в отчетном году на хозяйственные и финансовые результаты деятельности организации.

Блок пояснительной записки «Расшифровки и текстовые пояснения» состоит из разделов, включаемых в бухгалтерскую отчетность на основании Положений по бухгалтерскому учету (ПБУ), других нормативных актов по бухгалтерскому учету и отчетности в РФ.

Раздел пояснительной записки «Краткая характеристика организации и основных направлений деятельности» отражает следующую информацию:

- сведения об организованной структуре хозяйствующего субъекта, представленные с позиции как состава и компетенции управленческих звеньев, так и исходя из положения (основного, зависимого, дочернего), занимаемого данным субъектом в объединенной группе компаний. В случае формирования сводной бухгалтерской отчетности головная организация может представить данные о дочерних и зависимых обществах с указанием характера осуществляемого контроля, включая расшифровку величины финансовых вложений в зависимые общества;

- данные о количестве акций, выпущенных и полностью оплаченных; количестве акций, выпущенных, но не оплаченных или оплаченных частично; номинальной стоимости акций, находящихся в собственности самого акционерного общества, дочерних и зависимых обществ, если годовой отчет подготавливается акционерным обществом;

- информацию о наличии, месте нахождения, наименовании и направлениях деятельности, материнской и дочерних (зависимых) организаций, раскрытую в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой видов деятельности.

Раздел пояснительной записки «Учетная политика организации» содержит следующую информацию:

- об основных положениях учетной политики, включенных в состав учетной политики организации на следующий отчетный год, включая новые положения, относящиеся к видам хозяйственных операций, не проводимых организацией в отчетном году;

- об основных положениях учетной политики, действовавшей в отчетном году.

Раздел пояснительной записки «Основные факторы, повлиявшие в отчетном году на хозяйственные и финансовые результаты деятельности организации» включает информацию о существенных операциях и содержит следующие данные:

- наименование хозяйственной операции (группы операций), существенно повлиявшей на изменение финансового положения в отчетном периоде, включая количественное выражение произведенного влияния;

- описание операций (фактов хозяйственной деятельности) отчетного года, по которым не представляется возможным провести количественную оценку, но значительно повлиявших на условия деятельности организации в отчетном периоде (кроме условных факторов и событий после отчетной даты).

Раздел «Расшифровки и текстовые пояснения к формам бухгалтерской отчетности» включает раскрытие активов и обязательств в соответствии с требованием существенности и положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ).

При выборе основного способа раскрытия данных в данном разделе пояснительной записки представляются текстовые пояснения к существенным показателям следующих форм отчетности: бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах, отчет об изменении капитала, отчет о движении денежных средств.

В отношении Приложения к бухгалтерскому балансу и отчета о целевом использовании полученных средств помимо текстовых пояснений необходимы в отдельных случаях дополнительные числовые расшифровки. Такой подход объясняется расширением объема раскрываемых данных в связи с выходом положений по бухгалтерскому учету.

Глава 7

ПУБЛИЧНОСТЬ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

7.1 НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ПОРЯДКА ПРЕДСТАВЛЕНИЯ И ПУБЛИКАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ В РФ

Годовая бухгалтерская отчетность организаций является открытой для заинтересованных пользователей: банков, инвесторов, кредиторов, покупателей, поставщиков и др., которые могут знакомиться с годовой бухгалтерской отчетностью и получать ее копии.

Ознакомление пользователей с бухгалтерской отчетностью предприятия получило в действующем законодательстве наименование публичной бухгалтерской отчетности.

Организации обязаны представлять годовую бухгалтерскую отчетность:

- учредителям, участникам организации или собственникам ее имущества;
- территориальным органам государственной статистики по месту их регистрации.

Обязанность по представлению бухгалтерской отчетности в налоговые органы по месту учета возложена на организации ст. 23 части первой Налогового кодекса РФ.

Организации обязаны представлять годовую бухгалтерскую отчетность в течение 90 дней по окончании года, а промежуточную – в течение 30 дней по окончании квартала. При этом годовая бухгалтерская отчетность должна представляться не ранее 60 дней по окончании отчетного года.

Представление бухгалтерской отчетности может по решению организации осуществляться на бумажном носителе или в электронном виде. Бухгалтерская отчетность представляется в сброшюрованном виде или в отдельной папке.

В обязательном порядке обязаны публиковать годовую бухгалтерскую отчетность не позднее 1 июня года, следующего за отчетным, хозяйствующие субъекты:

- публичное акционерное общество;
- банк и другие кредитные организации;
- страховые организации;
- биржи;
- инвестиционные и другие фонды, создающиеся за счет частных, общественных и государственных средств (взносов).

Публикация бухгалтерской отчетности происходит в газетах и журналах, доступных пользователям бухгалтерской отчетности. Среди них могут распространяться брошюры, буклеты и другие издания, содержащие бухгалтерскую отчетность. Кроме этого, бухгалтерская отчетность передается территориальным органам государственной статистики по месту регистрации организации для предоставления заинтересованным пользователям.

Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности (п.90) требует также публичного опубликования итоговой части аудиторского заключения. Такое опубликование должно производиться во всех случаях, когда согласно действующему законодательству бухгалтерская отчетность подлежит обязательному аудиту.

7.2 ПОРЯДОК ПУБЛИКАЦИИ ГОДОВОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОТКРЫТЫМИ АКЦИОНЕРНЫМИ ОБЩЕСТВАМИ

В соответствии со ст. 92 Федерального закона РФ «Об акционерных обществах» от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ открытые акционерные общества обязаны ежегодно публиковать в средствах массовой информации, доступных для всех акционеров данного общества, годовую бухгалтерскую отчетность. Кроме того, ежегодной публикации подлежат:

- проспект эмиссии акций общества в случаях, предусмотренных правовыми актами Российской Федерации;
- сообщение о проведении общего собрания акционеров в порядке, предусмотренном Федеральным законом «Об акционерных обществах»;
- списки аффилированных лиц общества с указанием количества и категорий (типов) принадлежащих им акций;
- иные сведения, определяемые Федеральной комиссией по ценным бумагам и фондовому рынку при Правительстве Российской Федерации.

Публикация годовой отчетности производится в соответствии с Порядком Публикации годовой бухгалтерской отчетности акционерными обществами, утвержденным п. 13 Федерального закона от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ.

Согласно порядку **публикацией бухгалтерской отчетности** признается объявление обществом бухгалтерской отчетности в средствах массовой информации для всеобщего сведения.

Бухгалтерская отчетность общества считается опубликованной в средствах массовой информации, доступных для акционеров данного общества, если публикация фактически состоялась хотя бы в одном периодическом издании, которое может быть определено уставом общества или решением общего собрания общества.

Общество может опубликовать бухгалтерскую отчетность, если выполнено каждое из двух условий:

- отчетность проверена и подтверждена независимым аудитором (аудиторской фирмой);
- отчетность утверждена общим собранием акционеров.

В обязательном порядке подлежат публикации бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах. Вместе с бухгалтерской отчетностью должна публиковаться информация о результатах аудита, проведенная независимым аудитором (аудиторской фирмой), бухгалтерской отчетности, составленной по типовым формам, утверждены Минфином России.

Форма Отчета о финансовых результатах, представляемая для публикации, должна включать все показатели, предусмотренные ПБУ 4/99, при этом допускается:

- не включать в форму отчета промежуточные итоги, предусмотренные ПБУ 4/99;
- не приводить статьи отчета, по которым у общества отсутствуют показатели, кроме случаев, когда соответствующие показатели имели место в году, предшествовавшем отчетному.

Кроме того, отчет должен включать сведения о решении общего собрания акционеров о распределении прибыли, или покрытии убытков общества за отчетный год, если такие сведения не опубликованы отдельно или в составе какого-либо иного документа.

Согласно п. 2.4 Порядка акционерное общество должно придерживаться принятой им для публикации формы бухгалтерской отчетности от одного отчетного года к другому. Изменение избранных для публикации форм отчетности допускается в случае изменения условий, в соответствии с которыми общество может (не может) публиковать отчетность в сокращенном виде, и иных случаях, обоснованность которых подтверждена независимым аудитором (аудиторской фирмой).

По каждому числовому показателю бухгалтерской отчетности, кроме отчетности общества, публикуемой за первоначальный отчетный год, должны быть приведены данные за период, предшествовавший отчетному.

Бухгалтерская отчетность публикуется в тысячах рублей. Общество, имеющее значительные обороты товаров, обязательств и т.п., может публиковаться отчетность в миллионах рублей с одним десятичным знаком.

Показатели публикуемых форм бухгалтерской отчетности формируются путем прямого переноса аналогичных показателей и (или) объединения соответствующих

показателей из годовой бухгалтерской отчетности общества, составленной по типовым формам.

Не допускаются ни какие расхождения между показателями публикуемых форм бухгалтерской отчетности и соответствующими показателями годовой бухгалтерской отчетности, составленной по типовым формам.

Вместе с бухгалтерской отчетностью должна публиковаться информация о результатах аудита, проведенного независимыми аудиторскими фирмами (аудиторской фирмой).

Глава 8

ОШИБКИ ПРИ СОСТАВЛЕНИИ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ И ПОРЯДОК ИХ ИСПРАВЛЕНИЯ

8.1 ВИДЫ ОШИБОК ПРИ СОСТАВЛЕНИИ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Известные отечественные ученые Я.В. Соколов, В.Л. Новодворский, С.М. Бычкова в своих трудах разработали и обосновали классификацию типов бухгалтерских ошибок. Систематизация этих подходов позволила в таблице 1 представить группировку бухгалтерских ошибок по различным классификационным признакам.

Таблица 1

Классификация ошибок при формировании бухгалтерской отчетности

Классификационный признак	Вид ошибок	Характеристика ошибок
По степени влияния на достоверность	Существенные	Пользователь бухгалтерской отчетности не в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения
	Несущественные	Не обнаружение ошибки не изменит показателей бухгалтерской отчетности так, что это введет в заблуждение пользователей, которые могут принять неверные решения по данной отчетности
По характеру возникновения	Преднамеренные	Являются частью деловой политики, направленной на искажение состояния и положения имущества организации или финансовых результатов ее деятельности
	Не преднамеренные	Допущены по некомпетентности, халатности и невнимательности, а также вызваны несовершенством системы бухгалтерского учета и действующего законодательства
По степени влияния на бухгалтерскую информацию	Локальные	Затрагивают один документ и не влекут за собой другие ошибки
	Транзитные	Проходят через несколько регистров и приводят к последующим ошибкам
По отношению к процедуре бухгалтерского учета	Технические (по форме)	Затрагивают только технику оформления хозяйственных операций

	Процедурные (по содержанию)	Связаны с неправильным отражением экономической информации в бухгалтерском учете и отчетности
По способу отражения в бухгалтерском учете	Неполнота фактов хозяйственной жизни	Полностью или частично отсутствует регистрация фактов хозяйственной жизни
	Необоснованность учетных записей	Факты хозяйственной жизни отражены без достаточных оснований или отражены не имевшие место в действительности факты на основании фальсифицированных документов
	Ошибки в периодизации	Вследствие нарушения принципа временной определенности фактов хозяйственной жизни факт отражен в учете не в том отчетном периоде, к которому его следовало отнести
	Ошибки в корреспонденции	Факт хозяйственной жизни отражен не на тех счетах бухгалтерского учета, которые предусмотрены планом счетов
	Ошибки в оценке	Связаны с неверной оценкой в учете или отчетности элементов активов, капитала, обязательств, доходов или расходов
	Ошибки в представлении информации в бухгалтерской отчетности	Неправильное расположение или отсутствие информации в бухгалтерской отчетности вследствие нарушений требований нормативных актов по бухгалтерском учету

8.2 СПОСОБЫ ВЫЯВЛЕНИЯ ОШИБОК ПРИ ФОРМИРОВАНИИ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Процедура выявления ошибок подразумевает их локализацию и идентификацию.

Локализация заключается в установлении временного интервала возникновения ошибки и перечня ее возможных документальных носителей.

Идентификация предполагает определение точного места нахождения и конкретного ошибочного значения показателя.

Основными способами выявления ошибок с помощью системы внутреннего контроля и самоконтроля являются:

- инвентаризация;
- динамическая (горизонтальный) и структурный (вертикальный) анализ показателей бухгалтерской отчетности;
- тестирование бухгалтерских записей;
- самоконтроль при составлении отчетов (арифметико-логистический контроль, проверка взаимной увязки показателей).

Инвентаризация проводится силами инвентаризационной комиссии, назначаемой руководителем организации. По результатам инвентаризации каждой балансовой статьи определяются фактические данные об остатках по всем видам активов и о размерах задолженности перед каждым кредитором. На основе полученных значений при необходимости корректируется сальдо соответствующих счетов, на которых отражаются выявленные излишки и недостачи.

Динамический (горизонтальный) и структурный (вертикальный) анализ показателей бухгалтерской отчетности заключается в построении специальных аналитических отчетов (таблиц) и последующей обработке содержащихся в информации. При проведении динамического (горизонтального) анализа исследуется изменение показателей во времени с помощью рядов динамики. При этом рассчитываются темпы роста (прироста) каждой статьи по отношению к ее базисному (предыдущему) значению.

Для получения объективных выводов динамический (горизонтальный) анализ дополняется структурным (вертикальным). Вертикальный анализ – это представление бухгалтерской отчетности в виде относительных показателей, которые характеризуют структуру итоговых данных. То есть рассчитываются удельные веса каждой статьи в совокупном значении по форме отчетности или по ее отдельной части.

Тестирование бухгалтерских записей находит широкое применение в условиях автоматизированной обработки данных и основано на очевидном факте наличия и взаимосвязи между данными бухгалтерского учета и отчетными показателями. Тестирование включает формирование выборки хозяйственных операций, внесение данных в компьютерную систему или ручную их обработку по принятым в организации алгоритмам и сравнение полученных итоговых показателей с заранее определенными результатами.

Самоконтроль при составлении отчетов находит выражение в проведении арифметико-логического контроля и проверке взаимной увязки показателей. Арифметико-логический контроль состоит в проверке правильности выполнения расчетов, группировки и разности показателей, порядка формирования отчетных форм. При этом показатели, подлежащие отражению в бухгалтерской отчетности, сравниваются с другими документальными, определяется объективная возможность достижения отчетными показателями тех значений, в размере которых их планируется в отчетности отразить. Арифметико-логический контроль предполагает сравнение показателей, содержащихся в регистрах синтетического и аналитического учета, в Главной книге и регистрах синтетического учета, в формах бухгалтерской отчетности и Главной Книге.

8.3 СПОСОБЫ ИСПРАВЛЕНИЯ ОШИБОК ПРИ ФОРМИРОВАНИИ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Определив тип допущенной ошибки, можно приступить к ее исправлению. Исправительные записи в бухгалтерском учете могут производиться **одним из трех способов:**

1. Выявленная ошибочная сумма **сторнируется**, и делается правильная запись. Как правило, это бывает в том случае, когда предприятием допущены ошибки при отражении операций по счетам бухгалтерского учета (неправильная корреспонденция счетов). Такой способ в основном используется для корректировки ошибок текущего отчетного периода (года).

2. Проводится **дополнительная запись** на сумму, не отраженную на счетах бухгалтерского учета.

3. Проводятся **обобщающие учетные записи**, в результате чего в учетных регистрах организации отражается информация, которая была бы там в случае первоначального правильного отражения операций. Данный способ корректировки применяется в основном при нахождении бухгалтерских ошибок прошлых отчетных периодов (лет) и позволяет не исказить показатели себестоимости и выручки текущего отчетного периода.

Методика исправления выявленных процедурных ошибок, связанных с неверным отражением хозяйственных операций в следствие нарушения установленных правил ведения бухгалтерского учета, напрямую **зависит от периода, к которому относится ошибка.**

1. При выявлении неправильного отражения хозяйственных операций текущего периода **до окончания отчетного года** исправления производятся записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного периода, когда эти искажения выявлены.

2. При выявлении неправильного отражения хозяйственных операций в отчетном году **после его завершения**, но за который годовая бухгалтерская отчетность не представлена и не утверждена в установленном порядке, исправления производятся записями декабря того года, за который подготавливается бухгалтерская отчетность.

3. При выявлении в текущем отчетном периоде неправильного отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета **в прошлом году**, за который бухгалтерская отчетность утверждена в установленном порядке, исправления в бухгалтерский учет и отчетность за прошлый год не вносятся. Это связано с тем, что перечень пользователей бухгалтерской отчетности теоретически на ограничен и в ряде случаев практически невозможно представить пользователю исправленную отчетность за предыдущие периоды. Поэтому согласно п.39 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации все изменения, относящиеся как к отчетному, так и предшествовавшим периодам, производятся в отчетности, составляемой за отчетный период, в котором были обнаружены искажения ее данных. В таких случаях выявленные доходы (расходы) согласно п.8 ПБУ 9/99 «Доходы организации» и п. 80 Положения подлежат обособленному отражению на счете 91 в составе внереализационных доходов (расходов) как прибыль (убыток), выявленная в отчетном году, но относящаяся к операциям прошлых лет. Организация должна отражать результаты произведенных корректировок в расшифровке отдельных прибылей и убытков в Отчете о финансовых результатах, поскольку эта информация интересует пользователей отчетности.

КОНСОЛИДИРОВАННАЯ БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

9.1 НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ И СВОДНОЙ ОТЧЕТНОСТИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Консолидированная бухгалтерская отчетность – это система показателей, отражающих финансовое положение на отчетную дату и финансовые результаты за отчетный период Групп взаимосвязанных организаций.

При этом в систему показателей включаются не только числовые данные бухгалтерского баланса и других отчетов, но и пояснительная информация, раскрывающая отдельные стороны деятельности Группы.

Группа представляет собой совокупность взаимосвязанных организаций. В основе такой взаимосвязи лежит участие головной организации в дочерних и зависимых обществах и (или) возможность осуществления контроля за их деятельностью. Консолидированная бухгалтерская отчетность Группы объединяет бухгалтерскую отчетность головной организации ее дочерних обществ, а также включает данные о зависимых обществах. По отношению к дочерним обществам головная организация выступает как основное общество, по отношению к зависимым обществам – как преобладающее (участвующее) общество.

Группа не является самостоятельным юридическим лицом. Она не имеет собственных органов управления и в настоящее время не рассматривается в качестве субъекта налогообложения.

Консолидированная бухгалтерская отчетность составляется при наличии у организации дочерних и зависимых обществ.

Хозяйственное общество признается дочерним, если другое (основное) хозяйственное общество или товарищество в силу преобладающего участия в его уставном капитале, либо в соответствии с заключенным между ними договором, либо иным образом имеет возможность определять решения, принимаемые таким обществом.

Хозяйственное общество признается **зависимым**, если другое (преобладающее, участвующее) общество более 20% голосующих акций акционерного общества или 20 % уставного капитала общества с ограниченной ответственностью.

Составление консолидированной бухгалтерской отчетности вменяется в обязанность головной организации кроме составления собственного бухгалтерского отчета.

Сводная бухгалтерская отчетность составляется для статистического обобщения, а консолидированная – несколькими собственниками по совместно контролируемому имуществу.

Финансово-промышленная группа (ФПГ) – совокупность юридических лиц, действующих в качестве основного и дочерних обществ, полностью или частично объединивших свои материальные и нематериальные активы (система участия) на основе договора о создании ФГ в целях технической или экономической интеграции для реализации инвестиционных и иных проектов и программ, направленных на повышение конкурентоспособности и расширение рынков сбыта товаров и услуг, повышение эффективности производства, создание новых рабочих мест.

Участниками ФПГ признаются юридические лица, подписавшие договор о создании ФПГ, и учрежденная ими центральная компания ФПГ либо основное или дочерние общества, образующие ФПГ.

Среди участников ФПГ обязательно наличие организаций, действующих в сфере производства товаров и услуг, а также банков или иных кредитных организаций.

В состав участников ФПГ могут также входить инвестиционные институты, негосударственные пенсионные и иные фонды, страховые организации, участие которых обусловлено их ролью в обеспечении инвестиционного процесса в ФПГ.

Центральная компания ФПГ выступает от имени участников ФПГ в отношениях, связанных с созданием и деятельностью ФПГ; ведет сводный (консолидированные) учет, отчетность и баланс ФПГ; готовит ежегодный отчет о деятельности ФПГ.

9.2 СОСТАВ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ И ФАКТОРЫ, ОБУСЛАВЛИВАЮЩИЕ НЕОБХОДИМОСТЬ ЕЕ СОСТАВЛЕНИЯ

Формы консолидированной отчетности Методические рекомендации предписывают разрабатывать непосредственно своей головной организации, исходя из Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) на основе типовых форм бухгалтерской отчетности. При этом они могут дополняться статьями и данными, необходимыми заинтересованным пользователям сводной бухгалтерской отчетности.

Головная организация должна придерживаться принятых форм консолидированной отчетности от одного отчетного периода к другому.

Бухгалтерская отчетность дочернего общества объединяется в консолидированную бухгалтерскую отчетность, если:

- головная организация обладает более 50% голосующих акций акционерного общества (АО) или более 50% уставного капитала общества с ограниченной ответственностью (ООО);

- головная организация имеет возможность определять решения, принимаемые дочерним обществом, в соответствии с заключением между головной организацией и дочерним обществом договором;

- в случае наличия у головной организации иных способов определения решений, принимаемых дочерним обществом.

Данные о зависимых обществах включаются в консолидированную бухгалтерскую отчетность, если головная организация имеет более 20% голосующих акций АО или 20% уставного капитала ООО.

Данные о дочерних обществах или зависимых обществах в консолидированную отчетность не включаются в следующих случаях:

- доля голосующих акций или доля в уставном капитале дочернего или зависимого общества приобретена на краткосрочный период с целью последующей перепродажи;

- головная организация не может определять решения, принимаемые дочерним обществом;

- данные о дочернем или зависимом обществе не оказывают существенного влияния на формирование представления о финансовом положении и финансовых результатах деятельности Группы. Например, если величина уставного капитала дочернего общества не превышает 3% величины капитала Группы, а в сумме с капиталом других дочерних обществ, участие в которых отражается в сводной бухгалтерской отчетности в общем порядке, установленном для отражения финансовых вложений, - 10% величины капитала Группы;

- включение бухгалтерской отчетности дочернего (зависимого) общества в сводную бухгалтерскую отчетность противоречит требованию рациональности, установленному ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» (например, в силу чрезвычайных ситуаций). Обоснованность не включения при этом подтверждается независимым аудитором (аудиторской фирмой);

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

- 100% ее голосующих акций или уставного капитала принадлежат другой головной организации, которая не требует составления сводной бухгалтерской отчетности;

- 90% или более голосующих акций или уставного капитала принадлежит другой головной организации и остальные акционеры (участники) не требуют составления сводной бухгалтерской отчетности.

Каждый такой случай подлежит раскрытию в пояснениях к консолидированному бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Данные о зависимых обществах не включаются в консолидированную бухгалтерскую отчетность в случае наличия у головной организации только зависимых обществ.

9.3 ОБЩИЙ ПОРЯДОК СОСТАВЛЕНИЯ И ПРЕДОСТАВЛЕНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Формирование отчетных показателей целесообразно начинать в дочерних и зависимых обществах, а затем объединять полученные показатели в совокупный отчет группы (с применением тех же форм) путем построчного суммирования данных. Это позволяет расшифровывать при необходимости отдельные обобщенные показатели до уровня детализации конкретного предприятия, в котором они отражены в бухгалтерском учете.

Наличие единой учетной политики Группы и корпоративного рабочего плана счетов позволяет упростить процесс формирования консолидированной отчетности.

Достоверность составления и соблюдение порядка представления консолидированной бухгалтерской отчетности обеспечивает руководитель головной организации.

Объем и порядок, включая сроки предоставления бухгалтерской отчетности дочерних и зависимых обществ головной организации (в том числе дополнительной информации, необходимой для составления консолидированной бухгалтерской отчетности), устанавливает головная организация.

До составления консолидированной бухгалтерской отчетности следует выверить и урегулировать все взаимозачеты и иные финансовые взаимоотношения головной организации и дочерних обществ, а также между дочерними обществами.

В случае наличия у головной организации дочерних и зависимых обществ одновременно консолидированная бухгалтерская отчетность составляется путем объединения показателей бухгалтерской отчетности головной организации и бухгалтерской отчетности дочерних обществ и включения данных об участии в зависимых обществах.

Показатели бухгалтерской отчетности дочернего общества включаются в консолидированную бухгалтерскую отчетность с первого числа месяца, следующего за месяцем приобретения головной организацией соответствующего количества акций, доли в уставном капитале дочернего общества, либо возможности определения решения, принимаемые дочерним обществом.

Данные о зависимом обществе включаются в консолидированную бухгалтерскую отчетность с первого числа месяца, следующего за месяцем приобретения головной организацией соответствующего количества акций или доли в уставном капитале зависимого общества.

Консолидированная бухгалтерская отчетность представляется учредителям (участникам) головной организации. Иным заинтересованным пользователям консолидированная бухгалтерская отчетность представляется в случаях, установленных законодательством Российской Федерации, или по решению головной организации.

9.4 ПОРЯДОК ОБЪЕДИНЕНИЯ ПОКАЗАТЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ГОЛОВНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ И ДОЧЕРНИХ ОБЩЕСТВ В КОНСОЛИДИРОВАННУЮ БУХГАЛТЕРСКУЮ ОТЧЕТНОСТЬ

В консолидированную бухгалтерскую отчетность объединяются все активы и пассивы, доходы и расходы головной организации и дочерних обществ.

Бухгалтерская отчетность объединяется путем построчного суммирования соответствующих данных, составленных за один и тот же отчетный период и на одну и ту же отчетную дату.

В случае невозможности составления промежуточной бухгалтерской отчетности дочернего общества в консолидированную бухгалтерскую отчетность включаются данные бухгалтерской отчетности дочернего общества, составленной на иную отчетную дату при условии, что расхождение между отчетной датой консолидированной бухгалтерской отчетности и отчетной датой бухгалтерской отчетности дочернего общества не превышает трех месяцев.

Для включения в консолидированную бухгалтерскую отчетность показатели бухгалтерской отчетности дочернего общества, составленной в иностранной валюте, пересчитываются в рубли следующим образом:

- пересчет стоимости активов и пассивов, величины доходов и расходов производится по курсу Центрального банка РФ;
- пересчет стоимости активов и пассивов производится по курсу, последнему по времени котировки в отчетном периоде;
- пересчет величины доходов и расходов, формирующих финансовые результаты деятельности дочернего общества, производится с использованием курсов, действовавших на соответствующие даты совершения операций в иностранной валюте, либо с использованием средней величины курсов, исчисленной как результат от деления суммы произведений величин курсов и дней их действия в отчетном периоде на количество дней в отчетном периоде;
- разницы, возникающие в результате пересчета стоимости активов и пассивов, величины доходов и расходов, отражаются в сводном бухгалтерском балансе в составе добавочного капитала и отдельно раскрываются в пояснениях к сводному бухгалтерскому балансу и сводному отчету о финансовых результатах.

При объединении бухгалтерской отчетности головной организации и дочерних обществ в консолидированный бухгалтерский баланс не включаются:

- финансовые вложения головной организации в уставные капиталы дочерних обществ и соответственно уставные капиталы дочерних обществ в части, принадлежащей головной организации;
- показатели, отражающие дебиторскую и кредиторскую задолженность между головной организацией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами;
- прибыль и убытки от организаций между головной организацией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами;
- дивиденды, выплачиваемые дочерними обществами головной организации, либо другим дочерним обществам той же головной организации, а также головной организацией своим

дочерним обществам. В консолидированной бухгалтерской отчетности отражаются лишь дивиденды, подлежащие выплате организациям и лицам, не входящим в Группу;

- части активов и пассивов дочерних обществ, не относящихся к деятельности Группы, когда головная организация имеет 50% и ниже голосующих акций акционерного общества или уставного капитала в обществе с ограниченной ответственностью. Доля активов и пассивов дочернего общества в этом случае для включения в консолидированную бухгалтерскую отчетность определяется исходя из доли голосующих акций дочернего общества, принадлежащих головной организации, в их общем количестве или доли участия головной организации в уставном капитале дочернего общества.

9.5 ПРАВИЛА РАСЧЕТА И ОТРАЖЕНИЯ ДОЛИ МЕНЬШИНСТВА И ВКЛЮЧЕНИЯ В КОНСОЛИДИРОВАННУЮ ОТЧЕТНОСТЬ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ЗАВИСИМЫХ ОБЩЕСТВ

При объединении бухгалтерской отчетности головной организации и бухгалтерской отчетности дочернего общества, в котором организация имеет более 50%, но не менее 100% голосующих акций акционерного общества или более 50%, но не менее 100% уставного капитала общества с ограниченной ответственностью, в сводном бухгалтерском балансе и сводном отчете о финансовых результатах выделяются отдельно расчетные показатели, отражающие долю меньшинства соответственно в капитале и финансовых результатах деятельности общества.

В консолидированном бухгалтерском балансе показатель доли меньшинства отражает величину капитала дочернего общества, не принадлежащего головной организации. Доля меньшинства в консолидированном бухгалтерском балансе определяется исходя из величины капитала дочернего общества по состоянию на отчетную дату и процента не принадлежащих головной организации голосующих акций в их общем количестве (доли не принадлежащего головной организации уставного капитала в его общей величине). За величину капитала дочернего общества на отчетную дату принимается итог раздела III «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса.

В консолидированном бухгалтерском балансе показатель доли меньшинства отражается отдельной статьей «Доля меньшинства» за итогом раздела III «Капитал и резервы», а составляющие капитала Группы – за минусом доли меньшинства.

Включение данных о зависимых обществах и консолидированную бухгалтерскую отчетность осуществляется посредством отражения в ней двух расчетных показателей:

- показателя, отражающего стоимостную оценку участия головной организации в зависимом обществе, - показывается в консолидированном бухгалтерском балансе отдельной статьей в группе статей «Долгосрочные финансовые вложения» по величине, рассчитываемой следующим образом: фактические затраты, произведенные организацией при осуществлении (покупки и др.) инвестиций, плюс/минус доля головной организации в прибылях/убытках зависимого общества за период с момента осуществления инвестиций;

- показателя, отражающего долю головной организации в прибылях или убытках зависимого общества за отчетный период, - рассчитывается исходя из величины нераспределенной прибыли или непокрытого убытка зависимого общества за отчетный период и процента принадлежащих головной организации голосующих акций в их общем количестве (доля принадлежащего головной организации уставного капитала в его общей величине).

Доля головной организации в прибылях ли убытках зависимого общества за отчетный период отражается в консолидированном отчете о финансовых результатах отдельной статьей «Капитализированный доход (убыток)» после группы статей по

внерезультативным доходам и расходам и включается финансовый результат деятельности Группы.

За величину капитала зависимого общества на отчетную дату принимается итог раздела III «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса.

9.6 ПОЯСНЕНИЯ К КОНСОЛИДИРОВАННОМУ БУХГАЛТЕРСКОМУ БАЛАНСУ И ОТЧЕТУ О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ

В пояснениях к консолидированному бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах раскрываются следующие данные о дочерних обществах:

- перечень дочерних обществ (полное наименование); место государственной регистрации и (или) место ведения хозяйственной деятельности; доля участия головной организации в дочернем обществе; доля принадлежащих головной организации голосующих акций;

- стоимостная оценка влияния на финансовое положение Группы, оказанного приобретением и выбытием дочерних и зависимых обществ на отчетную дату, и на финансовые показатели ее деятельности за отчетный период.

В пояснениях к консолидированному бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах производится перечень зависимых обществ с указанием: полного наименования; место государственной регистрации и (или) место ведения хозяйственной деятельности; величины уставного капитала; доли участия головной организации в зависимом обществе; доли принадлежащих головной организации голосующих акций.

Унитарное предприятие, основанное на праве хозяйственного ведения, имеющие дочерние предприятия, составляет консолидированную бухгалтерскую отчетность по правилам, установленным Методическими рекомендациями, и представляет государственному органу или органу местного самоуправления, уполномоченному на его создание, в определенные им сроки.

Группа может не составлять консолидированную бухгалтерскую отчетность по правилам, предусмотренным нормативными актами и методическими указаниями по бухгалтерскому учету Министерства финансов Российской Федерации, в случае, если одновременно соблюдаются следующие условия:

- консолидированная бухгалтерская отчетность составлена на основе Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), разработанных Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности;

- Группой должна быть обеспечена достоверность консолидированной бухгалтерской отчетности, составленной на основе МСФО;

- пояснительная записка к консолидированной бухгалтерской отчетности содержит перечень применяемых требований бухгалтерской отчетности, раскрывает способы ведения бухгалтерского учета, включая оценки, отличающиеся от правил, предусмотренных нормативными актами и методическими указаниями по бухгалтерскому учету Министерства финансов Российской Федерации.

СЕГМЕНТАРНАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИИ

10.1 СОДЕРЖАНИЕ НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ СЕГМЕНТАРНОЙ ОТЧЕТНОСТИ В РФ

По степени охвата деятельности хозяйствующего субъекта отчетность можно подразделить на сводную (консолидированную), и сегментарную. Составление сводной бухгалтерской отчетности предусмотрено в случае наличия у акционерного общества дочерних и зависимых обществ, а так же если учредительными документами объединений юридических лиц (ассоциаций, союзов и др.), созданных на добровольных началах, на хозяйствующий субъект возложено составление сводной бухгалтерской отчетности. Отчетность по сегментам содержит информацию о части деятельности организации в определенных хозяйственных условиях посредством представления установленного перечня показателей. Составление сегментарной отчетности регулируется положением по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2010), утвержденным Приказом Минфина России от 08.11. 2011 г. № 143н и рядом других нормативных документов.

Коммерческая организация обязана представлять отчетность по сегментам в том случае, если выполняется одно из следующих условий:

- организация или ассоциация является составителем сводной бухгалтерской отчетности;
- организация осуществляет различные виды деятельности или производит товары, различающиеся по технологическому процессу, группам потребителей, способам реализации и т.п.;
- организация осуществляет свою деятельность в различных географических районах.

Таким образом, внешняя сегментарная отчетность – это часть внешней (финансовой) отчетности организации, составляемой по отчетным сегментам (направлениям) деятельности и раскрывающей по этим сегментам финансовую информацию с целью обеспечения заинтересованных пользователей отчетности необходимыми данными для принятия оптимальных решений в отношении рассматриваемой организации, а так же для осуществления прогнозного анализа будущих результатов, изменений активов и обязательств.

Сегментарная отчетность может быть организована по операционным и (или) географическим сегментам.

Операционный сегмент специализируется на производстве определенного товара, выполнении определенной работы, оказании определенной услуги или однородных групп товаров, работ, услуг; его деятельность связана с рисками и прибылями, отличными от рисков и прибылей по другим товарам, работам, услугам или однородным группам товаров, работ, услуг.

Географический сегмент охватывает часть деятельности организации по производству товаров, выполнению работ, оказанию услуг в определенном географическом регионе, которая связана с рисками и прибылями, отличиями от рисков и прибылей, имеющих место в других географических регионах деятельности организации.

10.2 ПОРЯДОК ФОРМИРОВАНИЯ ВНЕШНЕЙ СЕГМЕНТАРНОЙ ОТЧЕТНОСТИ В РФ

При формировании доходов, расходов, активов и обязательств отчетного сегмента необходимо учитывать следующие нормы, определенные законодателем (ПБУ 12/2010):

1. Выручкой (доходами) отчетного сегмента не являются:

- проценты и дивиденды, кроме случая, если такие доходы являются предметом деятельности отчетного сегмента;
- доходы от продажи финансовых вложений, кроме случая, если финансовые вложения являются предметом деятельности отчетного сегмента.

При формировании информации о выручке (доходах) отчетного сегмента от операций с другими сегментами передачи между ними должны оцениваться на основе фактически применяемых организацией цен.

2. Расходами отчетного сегмента не являются:

- проценты, кроме случая, если предметом деятельности отчетного сегмента является получение доходов от финансовой деятельности;
- расходы, связанные с продажей финансовых вложений, кроме случая, если финансовые вложения являются предметом деятельности отчетного сегмента;
- налог на прибыль;
- общехозяйственные расходы и прочие расходы, относящиеся к организации в целом.

3. Финансовый результат отчетного сегмента для представления в сводной бухгалтерской отчетности рассчитывается до поправок на долю меньшинства.

4. В обязательства отчетного сегмента не включается задолженность по налогу на прибыль.

Процесс составления сегментарной отчетности включает следующие этапы:

- определение отчетных сегментов;
- выбор формата и содержания сегментарной отчетности в соответствии с системой методов и критериев учетной политики организации;
- сбор и обобщение информации из регистров управленческого и финансового учета организации;
- раскрытие информации по первичному и вторичному формату сегментарной отчетности в соответствии с нормативными документами, регулирующими представление информации по сегментам.

Информация по отчетному сегменту должна подготавливаться в соответствии с учетной политикой организации. Учетная политика в отношении информации по отчетному сегменту устанавливается организацией, на которую возложено составление сводной бухгалтерской отчетности. Изменения в учетной политике, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованных пользователей информации по отчетным сегментам (определение отчетных сегментов, способы определения доходов, расходов между отчетными сегментами и т.п.), а так же причины этих изменений и оценка их последствий в денежном выражении подлежат обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности (сводной бухгалтерской отчетности).

Операционный или географический сегмент считается отчетным, если значительная величина его выручки получена от продаж внешним покупателям и выполнено одно из следующих условий:

- выручка от продажи внешним покупателям и от операций с другими сегментами данной организации составляет не менее 10% общей суммы выручки (внешней и внутренней) всех сегментов;
- финансовый результат деятельности данного сегмента (прибыль или убыток) составляет не менее 10% суммарной прибыли или суммарного убытка всех сегментов (в зависимости от того, какая величина больше в абсолютном значении);

- активы данного сегмента составляют не менее 10% суммарных активов всех сегментов.

На отчетные сегменты, выделенные при подготовке бухгалтерской отчетности организации, должно приходиться не менее 75% выручки организации.

ТРАНСФОРМАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ РОССИЙСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ В ОТЧЕТНОСТЬ, СОСТАВЛЯЕМУЮ ПО МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ

11.1 ПОНЯТИЕ, НЕОБХОДИМОСТЬ И ЦЕЛИ ТРАНСФОРМАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Для приведения показателей, содержащихся в российской отчетности, к международным стандартам финансовой отчетности осуществляется перегруппировка отчетных (учетных) данных, или трансформация бухгалтерской отчетности.

Цели финансовой отчетности, сформулированные в ст. 5 МСФО 1 «Представление финансовой отчетности», заключается в представлении информации о финансовом положении, финансовых результатах и движении денежных средств компании, полезной для широкого круга пользователей при принятии экономических решений.

В настоящее время в связи с расширением международных деловых связей российских организаций и увеличение числа иностранных пользователей бухгалтерской отчетности возникает необходимость трансформации бухгалтерской отчетности по российским правилам учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности для компаний, акции которых котируются на фондовых биржах.

Отчетность, составленная в соответствии с МСФО, позволяет пользователям:

- получать представление о сопоставимости финансовом положении организации, стоимости ее активов, результатах деятельности, движении денежных средств;
- объективно оценивать эффективность управления;
- привлекать отечественных и зарубежных инвесторов и ссудодателей, заинтересованных в прозрачно и достоверной финансовой отчетности;
- развивать коммерческие связи с иностранными фирмами, взаимодействие с которыми упрощается при помощи единого бухгалтерского языка при единых методологических подходах к составлению отчетности.

На практике выделяют два способа получения отчетности, соответствующей МСФО:

- параллельный учет;
- трансформация отчетности.

Параллельный учет для российского предприятия – это ведение двух баз данных финансовой отчетности – по российским стандартам и МСФО. Параллельный учет более точен и стоит обычно дороже из-за специализированного программного обеспечения. Обычно такой учет ведется в специальной программе: при вводе проводки один раз результат ее попадает как в базу российского учета, так и в базу МСФО. Однако не все операции можно автоматически разнести по базам ввиду различности принципов учета по МСФО и российским стандартам бухгалтерского учета (РСБУ).

Трансформация (restatement) – это периодическая подготовка отчетов по МСФО на заданную дату путем реклассификации статей российской отчетности и внесения корректировок в эти статьи.

Если на отчетные сегменты, выделенные при подготовке бухгалтерской отчетности, приходится менее 70% выручки, то должны быть выделены дополнительные отчетные сегменты.

При подготовке бухгалтерской отчетности должна быть обеспечена последовательность в выделении отчетных сегментов. Отчетный сегмент выделенный в периоде, предшествовавшем отчетному, должен выделяться в отчетном периоде.

При формировании бухгалтерской отчетности раскрытие информации по отчетным сегментам осуществляется посредством представления определенного перечня показателей; при этом выделяется первичная и вторичная информация по сегментам.

Выделение первичной и вторичной информации по отчетным сегментам производится исходя из преобладающих источников и характера имеющихся рисков и полученных прибылей деятельности акционерного общества. Преобладающие источники и характер рисков и прибылей выявляются на основе организационной и управленческой структуры акционерного общества, а так же системы его внутренней отчетности.

11.2 МЕТОДЫ ТРАНСФОРМАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Трансформация – это перегруппировка учетной информации фирмы в другой бухгалтерский стандарт.

При трансформации отчетности применяется анализ сводных оборотов и остатков по счетам, субсчетам и номенклатурным группам.

К методам трансформации отчетности относятся:

- детализация остатков;
- реклассификация остатков;
- переоценка остатков.

Детализация остатков.

Расшифровка статей отчетности и детализация остатков бухгалтерских счетов являются первичными методами трансформации. Отправным моментом служит российская бухгалтерская отчетность.

Корректность сделанных при трансформации регулировок проверяется на основе анализа исходной отчетности. Рабочие документы трансформации должны демонстрировать прозрачную взаимосвязь между статьями национальной бухгалтерской отчетности и отчетами, полученными в результате трансформации.

Бухгалтерская отчетность рабочим материалом для трансформации являться не может. Статьи российского бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах необходимо вначале расшифровать по остаткам включенных в них счетов.

Связь между статьями баланса и остатками по счетам должна быть однозначно установлена. Если остатки по одному счету участвуют в формировании нескольких отчетных статей, то необходимо разделить остатки и обороты по такому счету на несколько субсчетов. Такая детализация информации осуществляется по отношению к счетам бухгалтерского учета внесистемно.

Реклассификация остатков.

Ряд объектов учета, формирующих статьи отчетности по МСФО в соответствии ПБУ и с учетной политикой российской организации, не отражаются на счетах бухгалтерского учета. Поскольку российская система учета и система учета в соответствии с МСФО в трансформационных таблицах дает бухгалтерскую интерпретацию одних и тех же фактов

хозяйственной жизни, то большинство учетных объектов находит свое отражение и в той и в другой системе отчетности.

Реклассификация остатков – способ устранения формальных различий в структуре и составе показателей российской отчетности и отчетности, составляемой по международным стандартам.

Установленная связь показывает, какая отчетная позиция является абсолютным либо относительным аналогом данного счета.

В трансформационной таблице остатки по счетам учета активов связываются по статьям отчетности, отражающими наличие активов; обязательства в российском учете стыкуются с обязательствами в международной отчетности, капитал – с капиталом, доходы и прибыли – с доходами и прибылями, а расходы и убытки – с расходами и убытками.

Переоценка остатков.

Различия и отражения одних и тех же фактов хозяйственной деятельности могут получать принципиально различную интерпретацию в учете и отчетности. Например, стоимость материалов, принадлежностей, инвентаря, предназначенных для снабжения офиса, остающаяся в наличии на отчетную дату, по российским стандартам находит отражение в бухгалтерско балансе в качестве актива, в то время как по международным стандартам конкретный объект должен включаться в расходы данного отчетного периода.

Переоценкой остатков являются любые корректировки остатков балансовых счетов, влекущие одновременные изменения собственного капитала: прибылей и убытков отчетного года, нераспределенной прибыли (накопленного убытка), добавочного капитала и других статей собственного капитала.

Переоценка остатков применяется в следующих случаях:

- когда критерии признания активов или обязательств в российском учете и для целей составления отчетности по международным стандартам отличаются друг от друга;

- когда необходимо исключить расходы (убытки), возникшие в результате движения активов, не признанных такими для целей подготовки отчетности по международным стандартам;

- при начислении или доначислении оценочных резервов.

Переоценка может быть вызвана необходимостью учета инфляции. Вопрос о формах и методах учета влияния инфляции на оценку статей отчетности является актуальным для трансформации российской отчетности.

В условиях инфляции рублевая стоимость аналогичных активов, приобретенных в разное время, становится несопоставимой. То же самое происходит с доходами и расходами, учтенными в разных отчетных периодах. По этой причине полезность отчетной информации, берущей за основу оценку активов по фактическим затратам на их приобретение, существенно уменьшается. Чтобы такого не происходило, фактор

гиперинфляции должен быть учтен в оценке активов, капитала, доходов и расходов за отчетный период.

11.3 ОСНОВНЫЕ ЭТАПЫ ТРАНСФОРМАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Стратегия трансформации бухгалтерской отчетности основана на поэтапном выполнении трансформационных процедур.

1. Выявляются расхождения в учете по российским стандартам с МСФО. Для этого, в частности, проводится:

- инвентаризация запасов на отчетную дату, в процессе которой определяется их рыночная стоимость;
- инвентаризация дебиторской задолженности с целью начисления резерва сомнительных и безнадежных долгов;
- инвентаризация основных средств на предмет установления их чистой рыночной стоимости и обесценения, вызванного моральным и физическим износом функционирующих в настоящее время активов;
- оценка долгосрочных финансовых инвестиций и инвестиционной собственности по рыночной стоимости с последующим начислением резерва переоценки этих активов.

2. Составляются корректировочные проводки, а план счетов приводится в соответствие с планом счетов по МСФО.

При составлении корректировочных проводок в действующем российском Плане счетов рекомендуется выделить два дополнительных счета:

- счет 84-11 «Корректировки нераспределенной прибыли/непокрытого убытка отчетного периода» - для группировки корректировочных проводок по событиям, относящимся к отчетному периоду;
- счет 84-12 «Корректировки нераспределенной прибыли/непокрытого убытка прошлых лет» - для группировки корректировочных проводок по событиям прошлых лет.

Международные стандарты финансовой отчетности не предписывают определенную структуру для плана счетов, а также их нумерацию. Поэтому каждая организация в зависимости от вида своей деятельности вправе самостоятельно разработать свой план счетов. Схематически его структуру можно представить следующим образом:

- текущие (оборотные) активы;
- долгосрочные (внеоборотные) активы;
- краткосрочные обязательства;
- долгосрочные обязательства;
- собственный капитал;
- доходы от основной деятельности;
- расходы от основной деятельности;
- расходы по реализации и административно-управленческие расходы;

- доходы и расходы от основной деятельности.

3. Разрабатывается трансформационная модель отчетности.

Трансформация отчетности проводится непосредственно в электронных таблицах, куда заносятся данные российской бухгалтерской отчетности, корректировки и получаемые в результате данные международной отчетности. Совокупность таких таблиц называется трансформационной моделью предприятия. В самом простом варианте у предприятия может быть всего одна трансформационная таблица, в которой по срокам показывается наименование статей баланса и отчета о финансовых результатах по МСФО, а по столбцам остатки по данным российского бухгалтерского учета, номера трансформационных проводок и выводимые на их основе цифры отчетности по МСФО.

4. Составляются проводки по реклассификации.

Это означает, что необходимо перенести уже скорректированные остатки с российского Плана счетов на план счетов по МСФО. План счетов по МСФО организация разрабатывает самостоятельно в зависимости от вида своей деятельности.

5. Составляется трансформированная отчетность.

СОСТАВЛЕНИЕ НАЛОГОВЫХ ДЕКЛАРАЦИЙ ПО НАЛОГАМ И
СБОРАМ В БЮДЖЕТ, ФОРМ СТАТИСТИЧЕЧКОЙ ОТЧЕТНОСТИ И
ФОРМ РАСЧЕТОВ СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ

**12.1 СОСТАВЛЕНИЕ НАЛОГОВЫХ ДЕКЛАРАЦИЙ ПО НАЛОГАМ И
СБОРАМ В БЮДЖЕТ**

Налоги являются одним из наиболее эффективных инструментов косвенного регулирования экономических процессов. Обоснованный, с учетом экономических реальностей, характеризующих текущую ситуацию, комплекс налоговых мер, способен оказать существенное влияние на экономическое поведение хозяйствующих субъектов, усиливать экономическую и инвестиционную активность.

Государственное регулирование экономики посредством использования налоговых рычагов в первую очередь должно быть направлено на обеспечение и поддержание сбалансированного роста, эффективное использование ресурсов, стимулирование инвестиционной и предпринимательской активности. Эффективной может считаться только та налоговая политика, которая стимулирует накопление и инвестиции.

Действующие в настоящий момент чрезмерно высокие ставки налогов способствуют углублению накопившихся противоречий и вызывают тотальное уклонение от налогов. С позиции, стоящих перед Россией экономических проблем и осуществляемых ныне преобразований, целями налоговой политики должны стать раскрепощение сил рынка, преодоление потери гибкости производства, стабилизация экономики, стимулирование развития приоритетных сфер деятельности и структурных сдвигов.

Высокий уровень налогообложения неизбежно вызывает у предприятия стремление переложить тяжесть налогового бремени на конечного потребителя, включив всю сумму налогов в цену товаров. В результате цена производителя (включая в себя издержки, налоги и минимальную

прибыль, остающуюся после уплаты налогов) нередко превышает ту, которую может заплатить покупатель. Следствием увеличения ставок и количества, взимаемых государством налогов фактически всегда является усиление инфляционных тенденций.

Стремление организации обеспечить конкурентоспособность своих товаров и услуг при данной системе налогообложения обуславливает необходимость поиска сбалансированного уровня платежей, при котором оптимизируются интересы самих организаций и интересы государства. Среди экономистов и хозяйственников утвердилось мнение, что под оптимизацией налоговых платежей следует понимать их минимизацию. Такой подход может считаться обоснованным, если рассматривать взаимоотношения налогоплательщиков и государства в статичном состоянии как разовую операцию уплаты налога. При рассмотрении этих взаимоотношений как периодически возобновляющихся форм финансовых отношений организации и государства, минимизация налоговых платежей в текущем периоде является одной из основных целей оптимизации.

Определяющим критерием оптимизации налоговых платежей организации при данной системе налогообложения должно стать достижение максимального объема финансовых ресурсов, остающихся в ее распоряжении в целях обеспечения конкурентоспособности организации и удовлетворения интересов ее собственников.

В Российской Федерации в силу выраженного фискального значения налогов, неразвитости налогового планирования и культуры налоговых отношений организации занимают две противоположные позиции. Первая заключается в стремлении утаить, скрыть, занижить налоговую базу или вообще действовать в теневом (ненаблюдаемом) секторе экономики.

Другая позиция состоит в том, чтобы рассчитываться полностью и своевременно, чтобы исключить санкции налоговых органов, формировать свою налоговую историю (наподобие кредитной истории ссудозаемщика, являющегося объектом изучения банком при решении вопроса о

предоставлении кредита). Приверженцы второй позиции могут путем моделирования уровня и структуры налогообложения, во-первых, выйти на оптимальный при данных условиях показатель налоговой нагрузки в планируемом году, во-вторых, обеспечить варьирование суммами налоговых платежей.

Основными налогами и сборами в Российской Федерации являются;

- налог на прибыль;
- налог на доходы физических лиц;
- налог на добавленную стоимость;
- налог на имущество;
- единый налог на вмененный доход;
- упрощенная система налогообложения.

12.2 СОСТАВЛЕНИЕ ФОРМ РАСЧЕТОВ СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ В ГОСУДАРСТВЕННЫЕ ВНЕБЮДЖЕТНЫЕ ФОНДЫ

В нашем государстве финансовые ресурсы, которые привлекаются специально для общественных нужд, перераспределяются внебюджетными фондами. Такие организации являются одной из составляющих общественной финансовой системы и пополняются за счет налогов, сборов, займов и бюджетных средств.

Центральный денежный фонд Российской Федерации является единственным и носит название «государственный бюджет». Внебюджетные фонды призваны реализовывать конституционные права россиян.

Государственные фонды, формирующиеся вне единого бюджета, пополняются за счет обязательных отчислений, которые перечисляют в них как физические, так и юридические лица. Так как расходы и доходы внебюджетных фондов регулируются и утверждаются только на

законодательном уровне, то и все финансовые средства, находящиеся в них, являются собственностью государства.

К функциям государственных внебюджетных фондов относят:

- влияние на производительность госпредприятий (например, с помощью кредитования или субсидирования);
- обеспечение мероприятий по защите и охране окружающей среды;
- оказание социальной финансовой поддержки для всех слоев населения нашего государства;
- предоставление денежных займов для иностранных государств.

Следует учитывать, что фондовая система отличается гибкостью управления своими денежными ресурсами и эффективностью их использования.

Все внебюджетные фонды можно разделить на несколько групп, имеющие

определенное назначение:

1. Целевое:

- экономические (для урегулирования процессов, связанных с хозяйственными государственными службами, предоставления субсидий и кредитов частным, а также государственным компаниям);
- социальные (для оказания помощи различным социальным слоям населения нашей страны);
- научно-исследовательские (помогают в финансировании всяческих исследований в области науки);
- кредитные (для формирования ресурсов, которые государство использует в качестве возврата задолженностей и уплаты процентов).

2. Управленческое:

- общегосударственные;
- региональные.

Обязательные отчисления, которые производят работодатели из начисленной заработной платы работника, идут в социальные страховые

фонды. Именно такие организации относят к внебюджетным. В России работает три таких внебюджетных фонда социальной направленности. Рассмотрим каждый более подробно.

1. ПФР – Пенсионный фонд России, который формируется благодаря:

- страховым взносам (от работодателей, физических лиц, индивидуальных предпринимателей и иных категорий работающих россиян);
- отчислениям из Государственного фонда занятости (в виде возмещения назначения досрочных пенсий, предназначенных для безработных россиян);
- взносам на добровольной основе от юридических и физических лиц и другим денежным поступлениям. Эти деньги, накапливающиеся в этом финансовом резерве, предназначаются для выплат, в первую очередь государственных пенсий.

2. ФСС – Фонд социального страхования, регулярно пополняется за счет отчисления, предусмотренного законодательством нашего государства:

- страховых взносов (от работодателей, простых граждан, индивидуальных предпринимателей и т. д.);
- доходов от инвестиций некоторой части финансов фондовых средств (например, вложение их в ценные бумаги, вклады);
- ассигнований из государственного бюджета федерального уровня для покрытия льготных расходов (для пострадавших россиян в результате аварий или катастроф, типа чернойбыльской);
- сумм штрафов и т. д.

При этом их денежных средств фонда оплачиваются:

- пособия, официально назначенные при временной нетрудоспособности (больничные, декретные);
- дополнительные выходные дни, используемые для ухода за ребенком-инвалидом;

- средства на оплату санаторно-курортного лечения, путевок в детские лагеря с целью оздоровления;
- содержание детских спортивных школ (аренда помещений, заработная плата тренерам и подобное);
- расходы на проведение разъяснительной работы среди местного населения.

Это специализированная структурированная организация, представляющая собой часть государственной системы, созданной специально для защиты граждан нашего государства. Федеральное законодательство предусматривает все нюансы, связанные с деятельностью этого внебюджетного фонда, и дает определенные гарантии в выплате всех предусмотренных пособий.

3. ФОМС – Фонд обязательного медицинского страхования, специально создан для денежного обеспечения всех проблем, касающихся медицинского обслуживания населения. Благодаря федеральным законам и нормативным актам, любой россиянин имеет возможность получить не только медицинскую помощь, но и медикаментозную. Источниками поступления денежных средств в

ФОМС являются:

- налоговые отчисления;
- средства из федерального бюджета (закон «О федеральном бюджете»);
- различные выплаты в виде штрафных санкций, пеней, недоимок и т. д.

Все денежные средства, накапливаемые здесь, предназначаются для:

- неработающего населения, в том числе и детей;
- реализации запланированных обязательных страховых мероприятий;

- обеспечения медикаментами определенных категорий российских граждан.

Этот фонд следит за рациональным и эффективным использованием денежных вложений россиян в систему обязательного медицинского страхования.

Эти внебюджетные фонды специалисты относят к федеральной собственности, потому что они выполняют ряд задач, касающихся социальной защиты населения, его благосостояния, сохранения здоровья и оказания ряда определенных услуг. Они имеют свою отчетность, которую представляют в обязательном порядке на рассмотрение и утверждение правительством нашей страны. При этом все денежные операции контролируются специально назначенным органом – Федеральным казначейством.

Производить все плановые отчисления во внебюджетные государственные фонды должен только работодатель, а не сам работник.

Процедура такого отчисления заключается в следующем: бухгалтер организации (компании, фирмы, предприятия) при проведении расчета зарплаты отдельного работника, пользуясь официально утвержденными тарифными ставками, высчитывает необходимую сумму и перечисляет деньги в бюджет.

полномочии по администрированию страховых взносов с 01 января 2017 года передаются налоговым органам России.

В связи с этим полномочии разграничиваются между налоговыми органами и государственными внебюджетными фондами при передаче администрирования страховых взносов.

Полномочия налоговых органов:

- контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты страховых взносов в соответствии с положениями НК РФ;

- прием от плательщиков страховых взносов расчетов по страховым взносам, начиная с представления расчета по страховым взносам за отчетный период - 1 квартал 2017 года;

- осуществление зачета/возврата сумм страховых взносов, в том числе за

- периоды, истекшие до 1 января 2017 г., по решениям ПФР и ФСС;

- предоставление отсрочки (рассрочки) по страховым взносам;

- взыскание недоимки по страховым взносам и задолженности по пеням и штрафам, в том числе возникшей до 1 января 2017 года, начиная с меры по взысканию, следующей за мерой, примененной органами ПФР и ФСС РФ.

Полномочия Пенсионного фонда Российской Федерации и Фонда социального страхования Российской Федерации:

- прием от плательщиков страховых взносов расчетов (уточненных расчетов) по страховым взносам за отчетные (расчетные) периоды, истекшие до 1 января 2017 года;

- контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты страховых взносов за периоды до 1 января 2017 года (камеральные и выездные проверки);

- прием заявлений от плательщиков о возврате сумм страховых взносов, пеней, штрафов за отчетные периоды до 1 января 2017 года, принятие решений

- по данным заявлениям и направление указанных решений в налоговые органы для исполнения;

- за органами ФСС РФ сохранены функции по проверке расходов, понесенных плательщиками на цели социального страхования в связи с временной нетрудоспособностью и в связи с материнством и возмещение сумм превышения понесенных расходов над исчисленными взносами.

- за органами ПФР сохранены функции по ведению персонифицированного учета и контроля за уплатой страховых взносов по добровольному пенсионному страхованию.

С 1 января 2017 года уплата страховых взносов, в том числе за расчетные периоды, истекшие до 1 января 2017 года, должна производиться на КБК, закрепленных за ФНС России приказом Минфина России от 07.12.2016 № 230н «О внесении изменений в Указания о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации, утвержденной приказом Минфина России от 01 июля 2013г. № 65н».

Расчеты по страховым взносам за отчетные (расчетные) периоды, начиная с отчетности за 1 квартал 2017 года, представляются плательщиками страховых взносов в налоговые органы по месту учета по форме и формату, утвержденным приказом ФНС России от 10.10.2016 № ММВ-7-11/551@ (Зарегистрировано в Минюсте России 26.10.2016 № 44141).

Расчет по начисленным и уплаченным страховым взносам на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, а также по расходам на выплату страхового обеспечения по форме 4-ФСС, представляется плательщиками страховых взносов в территориальные органы ФСС России, начиная с отчетности за 1 квартал 2017 год.

Представление справок о состоянии расчетов и актов совместной сверки расчетов по налогам, сборам, страховым взносам, пеням, штрафам, процентам – Приказ ФНС России от 16.12.2016 №ММВ-7-17/685@ «Об утверждении формы Акта совместной сверки расчетов по налогам, сборам, страховым взносам, пеням, штрафам, процентам» (зарегистрировано в Минюсте России 13.01.2017 № 45194.Приказ ФНС России от 28.12.2016 № ММВ-7-17/722@ «Об утверждении форм справок о состоянии расчетов по налогам, сборам, страховым взносам, пеням, штрафам, процентам, порядка их заполнения и форматов представления справок в электронной форме» (зарегистрирован в Минюсте России (зарегистрировано в Минюсте России 25.01.2017 за № 45396).

Что изменилось в администрировании?

Дорожная карта передачи администрирования страховых взносов, именуемая «Создание единого механизма администрирования страховых взносов на обязательное пенсионное и социальное страхование», проект которой был приведен в Письме ФНС от 02.02.2016 № БС-4-11/1539@, предусматривала изменения по страховым взносам с 2017 года. Эти изменения предполагали возложение на ФНС функций администрирования страховых взносов, уплачиваемых в ПФР, ФСС и ФФОМС.

Заявленная цель всего этого – совершенствование порядка исчисления и уплаты страховых взносов в фонды.

Реализация положений Дорожной карты привела к тому, что с 01.01.2017 администрированием страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и обязательное медицинское страхование будет заниматься ФНС.

ФСС, как и раньше, останется ответственным за администрирование страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний.

В связи с изменением порядка администрирования страховые взносы с 01.01.2017 будут перечисляться в ФНС. Соответственно, изменятся и КБК для уплаты взносов. Отчетность по взносам нужно будет сдавать в свою налоговую инспекцию.

С 1 января 2017 года все положения, связанные с исчислением и уплатой страховых взносов перенесены в НК РФ. При этом НК РФ дополнен новым разделом XI «Страховые взносы в Российской Федерации» и новой главой 34 «Страховые взносы».

Кроме того, у ПФР сохраняется обязанность ведения индивидуального (персонифицированного) учета в системе обязательного пенсионного страхования, а ФСС РФ остается администратором страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний и, учитывая сохранение

«зачетного» механизма в системе обязательного социального страхования. За ФСС РФ сохраняются полномочия по проведению проверок правильности заявленных расходов на выплату страхового обеспечения на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и сообщению об итогах данных проверок в налоговые органы.

Особенности постановки на учет плательщиков страховых взносов состоят в том, что с 1 января 2017 года все плательщики страховых взносов будут учитываться в налоговых органах.

При этом процедура постановки на учет (снятия с учета) в налоговых органах организаций и индивидуальных предпринимателей не претерпела значительных изменений.

Так, постановка на учет в налоговых органах российской организации по месту нахождения организации, месту нахождения ее обособленных подразделений, иностранной некоммерческой неправительственной организации по месту осуществления ею деятельности на территории Российской Федерации через отделение, а также индивидуального предпринимателя по месту его жительства осуществляется на основании сведений, содержащихся соответственно в Едином государственном реестре юридических лиц, Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей.

Постановка на учет (снятие с учета) физического лица в качестве плательщика страховых взносов, в качестве медиатора осуществляется налоговым органом по месту его жительства на основании заявления этого физического лица о постановке на учет (снятии с учета) в качестве плательщика страховых взносов (в качестве медиатора), представляемого в любой налоговый орган по его выбору.

Информационное обеспечение обучения

Основные источники:

Законодательные и нормативные акты:

1. Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011 г. (ред. от 23.05.2016 г.)
2. Указание Банка России от 11.03.2014г. № 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства»;
3. Методические рекомендации о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации, утвержденные приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28.06.2000 г. № 60.0.06.2003).
4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Министра финансов РФ от 31.10.2000 г. № 94н (в ред. от 08.11.2010 г. № 142н).
5. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, утвержденное приказом Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н (в ред. от 24.12.2010 г. № 186н с изм. от 08.07 2016 г..
6. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 4/99) «Бухгалтерская отчетность организаций», утвержденное приказом Минфина РФ от 06.07.99 № 143н (в ред. от 08.11.2010 г. № 142н).
7. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ) 9/99 «Доходы организации», утвержденное приказом Минфина РФ от 06.05.99 г. № 33н (в ред. от 27.04.2012 г. № 55н).
8. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ) 10/99 «Расходы организации», утвержденное приказом Минфина РФ от 06.05.99 г. № 33н (в ред. от 06.04.2015 г. № 57н).
9. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 5/01) «Учет материально-производственных запасов», утвержденное приказом Минфина РФ от 09.06.2001 г. № 44н (в ред. от 25.10.2010 г. № 132н).
10. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 6/01) «Учет основных средств», утвержденное приказом Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н (в ред. от 24.12.2010 г. № 186н).
11. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 1/2008) «Учетная политика организации», утвержденное приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н (в ред. от 06.04.2015 г.).
12. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 14/2007) «Учет нематериальных активов», утвержденное приказом Минфина РФ от 27.12.2007 г. № 153н (в ред. от 24.12.2010 г. № 186н).

13. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 15/2008) «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию», утвержденное приказом Минфина РФ от 02.07.2002 г. № 66н (в ред. от 27.04.2012 г. № 55н).

14. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 19/02) «Учет финансовых вложений», утвержденное приказом Минфина РФ от 10.12.2002 г. № 126н (в ред. от 27.04.2012 г. № 55н).

15. Методические указания по инвентаризации имущества финансовых обязательств, утвержденные приказом Минфина РФ от 13.06.1995 № 49 (в ред. от 08.11.2010 г. № 142н).

Основные источники литературы:

16. Бабаев Ю.А. Петров А.М. Теория бухгалтерского учета: учебник- М .2012

17. Бабаев Ю. А. Бухгалтерский учет: учебник М.: Проспект, 2015 г.;

18. Гомола А. И. Бухгалтерский учет М. Академия 2014 г.

19. Налоговый кодекс на дату применения. (гл. 34)

20. Жукова С. Я. Методические указания по практическим занятиям МДК 04.01 Технология составления бухгалтерской отчетности 2017 г.

21. Мещеряков В.И. Практическое пособие по составлению и сдаче годового отчета 2016

22. Жукова С. Я. Лекции по МДК 04.01. Технология составления бухгалтерской отчетности.

23. Анализ финансово-хозяйственной деятельности: учеб.для СПО / С.М. Пястолов. – 13-е изд., стер. – М.: Издательский центр «Академия», 2015. – 364 с.

Дополнительные источники:

24. Бухгалтерский учет: учебник для СПО/ А. И. Гомола, В. Е. Кириллов, С. В. Кириллов. - 11-е изд., исп. и доп. - М.: Академия, 2014. - 480 с.

25. Бабаев Ю.А., Петров А.М., Мельникова Л.А. Бухгалтерский учет.уч. для бакалавров.-5-е изд.-М.:Проспект,2015. – 424 с.

Периодические издания:

Журналы «Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения», «БУХ.1С», «Бухгалтерский учет», «Бухгалтерский бюллетень», «Главбух», «Делопроизводство и документооборот на предприятии», «Консультант бухгалтера», «Московский бухгалтер», «Международный бухгалтерский учет».

Интернет-ресурсы

Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

Справочно-правовая система «Гарант».

<http://www.edu.ru> Российское образование Федеральный портал

<http://www.buhsoft.ru> Программы для бухгалтерии BUHSOFT Электронный ресурс

<http://www.buh.ru> БУХ.1С - Интернет-ресурс для бухгалтера

www.buhgalteria.ru Образовательный ресурс по бухгалтерскому учету

<http://www.kadis.ru/ipb/> Библиотека бухгалтера, информационный центр «Кадис».

<http://www.buh.ru> Ресурс для бухгалтеров.