

**ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ  
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
«ОРЕНБУРГСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ АГРАРНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

**МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ ДЛЯ ОБУЧАЮЩИХСЯ  
ПО ОСВОЕНИЮ ДИСЦИПЛИНЫ**

**Б1.Б.17 Бухгалтерская (финансовая) отчетность**

**Направление подготовки 38.03.01 Экономика**

**Профиль образовательной программы Бухгалтерский учет, анализ и аудит**

**Форма обучения очная**

# 1. КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ

## 1. 1 Лекция №1 (4 часа).

**Тема: «Состав, содержание и основные виды бухгалтерской отчетности»**

### 1.1.1 Вопросы лекции:

1. Сущность и назначение отчетности в условиях рыночной экономики
2. Нормативное регулирование бухгалтерской финансовой отчетности в России.
3. Концептуальные основы бухгалтерской финансовой отчетности.
4. Состав и содержание бухгалтерской финансовой отчетности.
5. Отчетность субъектов малого предпринимательства.
6. Отчетность некоммерческих организаций.
7. Отчетность сельскохозяйственных организаций.

### 1.1.2 Краткое содержание вопросов:

#### 1. Сущность и назначение отчетности в условиях рыночной экономики

Бухгалтерская отчетность — это единая система учетных данных об имуществе, обязательствах, а также результатах хозяйственной деятельности, составляемых на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам. Такое определение дано в ст. 2 Федерального закона «О бухгалтерском учете», введенного в действие 21 ноября 1996 г. Из этого определения следует, что данные, отраженные в бухгалтерской отчетности, по существу представляют особый вид учетных записей, являющихся извлечением из текущего учета итоговых данных о состоянии и результатах деятельности организации (хозяйствующего субъекта) за определенный период.

Отчетность организации можно подразделить на бухгалтерскую (финансовую), оперативную, статистическую и налоговую (рис. 1).

#### ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИИ

Бухгалтерская (финансовая) отчетность	Оперативная отчетность	Статистическая отчетность	Налоговая отчетность
---	---------------------------	------------------------------	-------------------------

Рисунок- 1. Виды отчетности организации

*Бухгалтерская (финансовая) отчетность* содержит сведения о состоянии имущества организации и источников его формирования на отчетную дату, а также о результатах финансово-хозяйственной деятельности за отчетный период. Правила ее составления и представления определяются Федеральным законом «О бухгалтерском учете»<sup>1</sup> и нормативными актами Министерства финансов Российской Федерации и являются обязательными для всех организаций. Показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности выражаются только стоимостными измерителями, что позволяет их сравнивать и составлять сводные, а также консолидированные отчеты. Бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется на основании данных бухгалтерского учета, собранных на синтетических и аналитических счетах. Это обеспечивает ее повышенную достоверность, поскольку формирование информации на счетах осуществляется с использованием таких способов первичного бухгалтерского наблюдения, как документирование, инвентаризация.

Отличительная черта бухгалтерской (финансовой) отчетности - наличие взаимосвязи показателей, выраженных в разных отчетных формах, с показателями бухгалтерского баланса. Бухгалтерский баланс составляет основу бухгалтерской (финансовой) отчетности. Другие отчеты предназначены дополнять и пояснять его данные. Отдельные отчеты, не связанные с бухгалтерским балансом, не обладают характерными чертами

бухгалтерской (финансовой) отчетности и являются оперативными, статистическими или налоговыми отчетами.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность доступна и внутренним, и внешним заинтересованным пользователям.

Данная отчетность имеет двойную терминологию, так как в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» и в нормативных актах Министерства финансов Российской Федерации используется термин «бухгалтерская отчетность», а в гражданско-правовых актах и в международных стандартах, определяющих правила составления и представления отчетности, — термин «финансовая отчетность».

## **2. Нормативное регулирование бухгалтерской финансовой отчетности в России**

Начиная с 1996 г. бухгалтерская отчетность в России регулируется нормативными правовыми актами четырех уровней.

*Первый уровень* — плавную роль в системе указанных правовых актов выполняет Закон «О бухгалтерском учете», в составе которого имеется глава III «Бухгалтерская отчетность», включающая статьи 13—17.

К нормативным документам первого уровня относятся также Гражданский кодекс Российской Федерации, федеральные законы «Об акционерных обществах», «Об обществах с ограниченной ответственностью», «О рынке ценных бумаг», указы Президента Российской Федерации и постановления Правительства, в которых сформулированы базовые определения и понятия бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности.

*Второй уровень* составляют положения (стандарты) бухгалтерского учета. К числу таких документов, прежде всего, относится Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организаций» (ПБУ 4/99), утвержденное приказом Минфина России от 22.07.03 г. № 67н, которое устанавливает состав, содержание и методические основы формирования бухгалтерской отчетности организаций — юридических лиц, кроме кредитных и бюджетных организаций. Для кредитных организаций (банков) состав бухгалтерской отчетности устанавливается Центральным банком Российской Федерации, а для бюджетных организаций — Минфином России,

Содержание ПБУ 4/99 базируется на нормах, зафиксированных как в Законе «О бухгалтерском учете», так и в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. Следует подчеркнуть, что ПБУ 4/99 не является нормативным документом при формировании отчетности организаций для внутренних целей, отчетности для статистического наблюдения, отчетных форм для представления данных кредитным организациям и отчетной информации для иных специальных целей, если в правилах подготовки такой отчетности не предусматривается использование ПБУ 4/99.

Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утверждено приказом Минфина России от 29.07.98 г. № 34н, в ред. приказа Минфина России от 24.03.2000 г. № 31н), повторяя нормы Закона «О бухгалтерском учете», детализирует их, определяя общие подходы к организации бухгалтерского учета. С практической стороны такой подход оправдан, поскольку ст. 165 Бюджетного кодекса Российской Федерации на Минфин России возложены полномочия по осуществлению методологического руководства в области бухгалтерского учета и отчетности юридических лиц страны.

*Третий уровень* включает документы, на основе которых, по существу, установлен порядок формирования и составления бухгалтерской отчетности. К ним относятся методические рекомендации, инструкции, приказы Минфина России:

«О порядке отражения в бухгалтерском учете отдельных операций, связанных с введением в действие первой части Гражданского кодекса Российской Федерации», раскрывающий особенности формирования бухгалтерской отчетности в случае реорганизации и ликвидации организации от 28.07.95 г. № 81;

«О порядке публикации годовой бухгалтерской отчетности открытыми акционерными обществами» от 28.11.96 г. № 101;

«О методических рекомендациях по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности» от 30.12.96 г. № 112;

Четвертый уровень нормативного регулирования бухгалтерской отчетности включает указания, инструкции и другие документы в рамках учетной политики самих хозяйствующих субъектов по составу, формам, адресам и срокам представления сегментной отчетности как для внешних пользователей, так и для внутренних целей.

### **3. Концептуальные основы бухгалтерской финансовой отчетности**

**Бухгалтерская отчетность** — единая система показателей, отражающих состояние имущества организации и источников его формирования на отчетную дату, а также результаты финансово-хозяйственной деятельности организации за отчетный период.

*Отчетная дата* — дата, по состоянию на которую организация должна составлять бухгалтерскую отчетность.

*Отчетный период* — период, за который организация должна составлять бухгалтерскую отчетность.

Цель бухгалтерской отчетности — обобщение учетных данных за определенное время и представление их в наглядной форме заинтересованным пользователям.

В зависимости от периодичности составления бухгалтерская отчетность подразделяется на годовую и промежуточную (текущую, периодическую).

*Годовая* бухгалтерская отчетность составляется за отчетный год. Она содержит наиболее полный комплекс показателей, характеризующих финансово-хозяйственную деятельность организации.

*Промежуточная* (текущая, периодическая) бухгалтерская отчетность составляется за месяц или квартал нарастающим итогом и содержит, как правило, меньше показателей, чем годовая.

Квартальная бухгалтерская отчетность, как и годовая, является обязательной для предъявления внешним пользователям. Другие виды промежуточной отчетности составляются по усмотрению организации для, внутреннего пользования.

В зависимости от степени обобщения информации различают первичную (собственную), сводную и консолидированную бухгалтерскую отчетность.

*Первичная* (собственная) бухгалтерская отчетность — бухгалтерская отчетность одной организации, которая представляет собой самостоятельное юридическое лицо.

*Сводная* бухгалтерская отчетность — бухгалтерская отчетность одной организации как самостоятельного юридического лица, но имеющей филиалы, представительства и иные структурные подразделения. Составляется такая отчетность построчным суммированием отчетных данных головной организации и всех подразделений, выделенных на отдельные балансы.

*Консолидированная* бухгалтерская отчетность — бухгалтерская отчетность группы взаимосвязанных организаций, каждая из которых является самостоятельным юридическим лицом. Составляется такая отчетность на основе первичной бухгалтерской отчетности организаций, входящих в группу, путем обобщения соответствующих данных по определенным правилам.

*Оперативная отчетность* содержит различные сведения о деятельности организации (об объеме продаж, о запасах материалов, о движении денежных средств и т. п.) за короткие промежутки времени (сутки, пятидневку, декаду). Правила ее составления и представления определяются каждой организацией самостоятельно. Показатели оперативной отчетности выражаются разными измерителями (стоимостными, натуральными, трудовыми) и формируются преимущественно на основе данных первичных бухгалтерских документов и оперативных сведений, которые могут и не иметь

документального подтверждения (переданы по электронной почте, по телефону и т. п.). Пользователями оперативной отчетности могут быть только работники организации.

*Статистическая отчетность* содержит сведения об отдельных составляющих финансово-хозяйственной деятельности организации (объемы производства и реализации продукции (работ, услуг), инвестиции, финансовое состояние организации, численность работников и их заработка плата и т. п.). Правила ее составления и представления определяются Государственным комитетом по статистике Российской Федерации. Статистические показатели выражаются разными измерителями. Они интегрируют информацию статистического, бухгалтерского и оперативного учета.

Статистическая отчетность представляется территориальному органу государственной статистики Российской Федерации по месту регистрации организации и служит источником получения соответствующих данных по всему народному хозяйству.

*Налоговая отчетность* содержит сведения, необходимые для исчисления налогов, и данные об уплаченных налогах. Правила ее составления и представления определяются Министерством Российской Федерации по налогам и сборам. Показатели налоговой отчетности выражаются только стоимостными измерителями. Налоговая отчетность может быть составлена на основе данных бухгалтерского учета, приведенных в соответствие с налоговым законодательством, или на основе отдельно организованного налогового учета.

Налоговая отчетность представляется УФНС России по месту регистрации организации.

Из рассмотренных видов отчетности наиболее полным источником информации о деятельности организации является бухгалтерская отчетность. В текущем бухгалтерском учете непрерывно регистрируются сведения о каждой хозяйственной операции, происходящей в организации. Информация, накопленная в учетных регистрах за определенный период времени, обобщается и представляется в компактной форме, удобной для восприятия и понимания людьми, принимающими управленческие решения или оценивающими деятельность организации. Такой формой и служит бухгалтерская отчетность

#### **4. Состав и содержание бухгалтерской финансовой отчетности**

Бухгалтерская отчетность — это завершающая стадия бухгалтерского учета, на которой обобщается, группируется и детализируется информация, накопленная на счетах за отчетный период. Сальдо большинства счетов на отчетную дату входят в отчетный бухгалтерский баланс. Информация, накопленная на регулирующих и операционных счетах, не имеющих сальдо, не может найти отражения в бухгалтерском балансе. Ее отражают в виде отчетов, характеризующих показатели оборотов на счетах. Для составления бухгалтерской отчетности используется также аналитическая информация, расшифровывающая сальдо и обороты синтетических счетов. Отчетные формы содержат и расчетные показатели, которых нет на счетах, но базой для их расчета служит в основном учетная информация.

Таким образом, бухгалтерская отчетность — это совокупность - отчетов, основанных на достоверных данных текущего бухгалтерского учета, являющихся его продолжением и результатом. Как уже отмечалось ранее, все бухгалтерские отчеты тесно связаны с балансом, они развивают и дополняют систему балансовых показателей. Ряд отчетов представляет собой детализацию и расшифровку отдельных статей баланса.

Минимальный состав бухгалтерской отчетности утверждается Министерством финансов Российской Федерации. В настоящее время в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организаций» (ПБУ 4/99) составляющими бухгалтерской отчетности организаций считаются:

- бухгалтерский баланс;
- отчет о прибылях и убытках;

-пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, предусмотренные нормативными актами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета;  
-аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с законодательством подлежит обязательному аудиту.

При определении содержания составляющих бухгалтерской отчетности организациям рекомендовано учитывать перечень сведений, которые согласно действующим положениям по бухгалтерскому учету подлежат раскрытию в определенных формах бухгалтерской отчетности.

Так, *бухгалтерский баланс* должен содержать данные об имуществе организации (активах) и его источниках (пассивах) на начало и конец отчетного периода.

*Отчет о прибылях и убытках* призван характеризовать финансовые результаты деятельности организации за отчетный период и аналогичный период предыдущего года, а также обеспечившие их доходы и расходы по обычным видам деятельности и проч.

В этой форме бухгалтерской отчетности должны содержаться данные о выручке (нетто) от продажи и себестоимости проданных товаров, продукции, работ и услуг.

Отдельными статьями в отчете о прибылях и убытках предусмотрено отражать коммерческие и управленические (при соответствующей организации учета) расходы.

*Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках* должны содержать показатели, обеспечивающие пользователей бухгалтерской отчетности дополнительной информацией, которую нецелесообразно включать в бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках, но которая необходима пользователям для более реальной оценки имущественного и финансового положения организации, а также результатов ее деятельности.

Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках представляются в виде отдельных отчетных форм. Такими формами могут быть отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств, приложение к бухгалтерскому балансу, отчет о целевом использовании полученных средств, пояснительная записка и специализированные формы.

*Отчет об изменениях капитала* предназначен для отражения данных о наличии на начало и конец отчетного и предыдущего годов капитала организации в разрезе его составляющих (уставного капитала, добавочного капитала, резервного капитала, нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)) с выделением причин, обусловивших изменение этих составляющих и всего капитала в целом. В нем также могут отражаться сведения о наличии и движении в отчетном и предыдущем годах резервов (резервов, образованных в соответствии с законодательством, резервов, образованных в соответствии с учредительными документами, оценочных резервов, резервов предстоящих расходов) с выделением каждого резерва, создаваемого организацией. Справочно в рассматриваемой форме отчетности предусмотрено приводить данные о состоянии чистых активов организации и назначении целевого финансирования.

*Отчет о движении денежных средств* должен раскрывать информацию о наличии и движении денежных средств за отчетный период и аналогичный период предыдущего года в разрезе направлений их движения и видов деятельности организации: текущей, инвестиционной и финансовой.

В *Приложении к бухгалтерскому балансу* предусмотрены показатели, характеризующие наличие и движение амортизируемого имущества (нематериальных активов, основных средств, доходных вложений в материальные ценности), расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, расходов на освоение природных ресурсов, а также показатели состава финансовых вложений, дебиторской и кредиторской задолженности, расходов по обычным видам деятельности, обеспечений полученных и выданных, государственной помощи.

*Отчет о целевом использовании полученных средств* рекомендуется включать в состав годовой бухгалтерской отчетности некоммерческим организациям. Его содержание определяется данными о наличии полученных средств и их движении в разрезе источников поступления и направлений использования.

Специфичной в составе бухгалтерской отчетности, в частности в составе пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, является пояснительная записка. Она отличается от других бухгалтерских отчетов по форме. *Пояснительная записка* представляет собой не таблицу, а произвольный текст. При необходимости в текст пояснительной записи могут быть включены графики, диаграммы, небольшие таблицы. Содержание пояснительной записи должно включать краткую характеристику организации, аналитические выводы о результатах финансово-хозяйственной деятельности организации со ссылками на применяемые при анализе методики, отражать специфические моменты учетной политики и ее изменения на следующий отчетный период. В пояснительной записке предусмотрено отражать сведения о чрезвычайных фактах хозяйственной деятельности и их последствиях, о событиях после отчетной даты и условных фактах хозяйственной деятельности, об аффилированных лицах, по прекращаемой деятельности, о природоохранных мероприятиях и др.

*Специализированные формы* включаются в состав бухгалтерской отчетности с целью отражения отраслевых особенностей организации. Их структура и инструкции о порядке заполнения утверждаются соответствующими министерствами и ведомствами в пределах своей компетенции. При этом они не должны противоречить нормативным актам Министерства финансов Российской Федерации.

*Аудиторское заключение* должно содержать такую информацию, как название формы, сведения об аудиторской фирме (аудиторе), кому адресована, наименование экономического субъекта, объект аудита, указание на нормативный акт, которому должна соответствовать бухгалтерская отчетность, общие результаты проверки состояния бухгалтерского учета и отчетности, мнение аудиторской фирмы (аудитора) о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта, дату составления и др.

## **5.Отчетность субъектов малого предпринимательства.**

*Форма №1-фермер* "Сведения об итогах сева под урожай" представляется один раз в год не позже 5 дней после окончания сева яровых культур субъектами малого предпринимательства, основным видом деятельности которых является сельскохозяйственное производство, крестьянские фермерские хозяйства, имеющие посевы сельхозкультур, органу государственной статистики по территориальному признаку.

*Форма № 2 (фермер)* "Сведения о сборе урожая сельскохозяйственных культур", годовая по состоянию на 1 декабря (1 ноября), представляется 2 декабря (2 ноября) органу государственной статистики по месту территориального расположения юридическими лицами, основным видом деятельности которых является сельскохозяйственное производство, имеющими среднюю численность работников до 60 человек, крестьянскими (фермерскими) хозяйствами, имеющими посевы, многолетние насаждения.

*Форма № 3 (фермер)* "Сведения о производстве продукции животноводства и численности скота", годовая, представляется к 6 января органу государственной статистики по территориальному месторасположению субъектами малого предпринимательства, основным видом деятельности которых является сельскохозяйственное производство, крестьянские (фермерские) хозяйства, имеющие поголовье скота (птицы).

## **6.Отчетность некоммерческих организаций.**

*Форма № 1-ижс (срочная)* "Сведения о построенных населением индивидуальных жилых домах", месячная, представляется 3-го числа после отчетного периода органу

государственной статистики по месту территориального расположения органами исполнительной власти городов, поселков, районов, БТИ.

*Форма № 1-ижс (срочная) "Сведения о построенных населением индивидуальных жилых домах", годовая, представляется не позднее 25 января после отчетного периода органу государственной статистики по территориальному месторасположению органами исполнительной власти городов, поселков, районов, БТИ.*

## **7.Отчетность сельскохозяйственных организаций**

*Форма № 9-сх "Сведения о внесении удобрений и проведении работ по химической мелиорации земель", годовая, представляется к 10 января районному (межрайонному) акционерному обществу "Сельхозхимия" юридическими лицами, их обособленными подразделениями, осуществляющими сельскохозяйственное производство (кроме крестьянских (фермерских) хозяйств, субъектов малого предпринимательства). Общество "Сельхозхимия" к 10 января представляет соответствующие сводные данные органу государственной статистики по территориальному признаку.*

*Форма № 29-сх "Сведения о сборе сельскохозяйственных культур (со всех земель)", составляется 1 раз в год (по состоянию на 1 декабря или 1 ноября), представляется 2 декабря или 2 ноября органу государственной статистики по месту территориального расположения юридическими лицами, их обособленными подразделениями, осуществляющими сельскохозяйственное производство и имеющими посевную площадь, сенокосы или только многолетние насаждения (кроме крестьянских (фермерских) хозяйств, субъектов малого предпринимательства).*

*Форма № 10-мех "Сведения о наличии тракторов, сельскохозяйственных машин и энергетических мощностей", годовая, срок представления 20 января органу государственной статистики по месту территориального расположения юридическими лицами, их обособленными подразделениями, осуществляющими сельскохозяйственное производство и обслуживание сельского хозяйства, кроме крестьянских (фермерских) хозяйств.*

*Форма № 1-сх (срочная) "Сведения о наличии семян яровых культур", представляется 6 раз в год, к 1 марта, 1 сентября, 15 сентября, 1 октября, 15 октября, 1 ноября районным сельскохозяйственным органам юридическими лицами, их обособленными подразделениями, осуществляющими сельскохозяйственное производство (кроме крестьянских (фермерских) хозяйств, субъектов малого предпринимательства).*

*Форма № 3-сх (срочная) "Сведения о севе яровых культур", представляется 6 раз в сезон, с начала сева еженедельно по понедельникам районным сельскохозяйственным органам юридическими лицами, их обособленными подразделениями, осуществляющими сельскохозяйственное производство (кроме крестьянских (фермерских) хозяйств, субъектов малого предпринимательства) .*

*Форма № 7-сх (срочная) "Сведения о ходе уборки урожая, сева озимых и вспашки зяби", представляется 8 раз в сезон (с начала уборки — еженедельно) районным и сельскохозяйственным органам юридическими лицами, их обособленными подразделениями, осуществляющими сельскохозяйственное производство (кроме крестьянских (фермерских) хозяйств, субъектов малого предпринимательства).*

*Форма № 6-мех (срочная) "Сведения о состоянии сельскохозяйственной техники и поступлении топлива", месячная, представляется 2-го числа после отчетного периода районным и сельскохозяйственным органам юридическими лицами, их обособленными подразделениями, осуществляющими сельскохозяйственное производство (кроме крестьянских (фермерских) хозяйств, субъектов малого предпринимательства).*

*Форма № 4-сх "Сведения об итогах сева под урожай", годовая, представляется не позднее 5 дней после окончания сева яровых культур органу государственной статистики по территориальному расположению юридическими лицами, их обособленными подразделениями, осуществляющими сельскохозяйственное производство и имеющими*

посевы сельскохозяйственных культур (кроме крестьянских (фермерских) хозяйств, субъектов малого предпринимательства).

## **1.2 Лекция №2 (5 часов)**

**Тема: «Предварительные процедуры перед составлением бухгалтерской отчетности»**

### **1.2.1. Вопросы лекции:**

1. Подготовка бухгалтерской информации к обобщению в отчетности.
2. Инвентаризация – условие составления бухгалтерской отчетности.
3. Порядок закрытия счетов и заполнения Главной книги.
4. Реформация баланса.

### **1.2.2 Краткое содержание вопросов**

#### **1. Подготовка бухгалтерской информации к обобщению в отчетности**

*Публичность* бухгалтерской отчетности осуществляется организациями, перечень которых регламентирован действующим законодательством. К ним отнесены открытые акционерные общества, кредитные и страховые организации, биржи, инвестиционные и иные фонды, созданные за счет частных, общественных и государственных источников.

*Публичность* предполагает публикацию годовой бухгалтерской отчетности и итоговой части аудиторского заключения в средствах массовой информации, доступных ее пользователям, либо распространение ее в соответствующих изданиях (брошюрах, буклетеах и иных изданиях), а также передачу органам государственной статистики по месту регистрации для предоставления заинтересованным пользователям. Сроки публикации отчетности продолжительнее сроков ее представления, что обусловлено необходимостью подготовки отчетных данных для публикации.

Годовая бухгалтерская отчетность должна быть опубликована не позднее 1 июня года, следующего за отчетным годом.

Публикации должна предшествовать аудиторская проверка с обязательным утверждением годового отчета общим собранием акционеров. Из перечня форм годовой отчетности публикации в обязательном порядке подлежат Бухгалтерский баланс (форма № 1) и Отчет о финансовых результатах (счет прибылей и убытков) (форма № 2). Такой подход принят и в международной практике, что позволяет внешним пользователям информации принять обоснованное решение в части вложения капитала в данную компанию.

Бухгалтерский баланс может быть опубликован по сокращенной форме, содержание которой определяется самой организацией в пределах требований, предусмотренных Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организаций» (ПБУ 4/99).

Основанием представления бухгалтерского баланса к публикации является наличие одного из следующих показателей деятельности общества:

- валюта баланса на конец года не должна превышать 500000-кратный размер минимальной месячной оплаты труда, предусмотренный действующим законодательством;
- выручки (нетто) от реализации товаров, продукции, выполненных работ и оказанных услуг за отчетный год, не превышающей 200000-кратный размер минимальной месячной оплаты труда, установленный действующим законодательством.

Бухгалтерская отчетность публикуется в тысячах рублей, а при наличии значительных оборотов — в миллионах рублей с одним десятичным знаком.

Внутренняя бухгалтерская отчетность не подлежит публикации, так как отнесена к коммерческой тайне. За незаконное получение и разглашение сведений, составляющих коммерческую тайну, предусмотрена уголовная ответственность.

Показатели публикуемых форм бухгалтерской отчетности формируются путем прямого переноса аналогичных показателей или объединения соответствующих показателей из годовой бухгалтерской отчетности.

В составе публикуемой отчетности дается информация о результатах аудита годовой бухгалтерской отчетности, проведенного независимым аудитором (аудиторской фирмой). При публикации бухгалтерской отчетности по сокращенным формам вместо полного текста итоговой части аудиторского заключения публикация содержит мнение (оценку) независимого аудитора (аудиторской фирмы) о достоверности бухгалтерской отчетности. Если бухгалтерская отчетность публикуется полностью, то публикация должна включать и полный текст итоговой части аудиторского заключения. При этом в любом случае информация о результатах аудиторской проверки бухгалтерской отчетности должна включать полное наименование аудитора (аудиторской фирмы), вид и номер лицензии на осуществление аудиторской деятельности, дату аудиторского заключения.

## **2. Инвентаризация – условие составления бухгалтерской отчетности**

Для обеспечения контроля за сохранностью имущества и для полного соответствия данных учёта фактическим остаткам используется инвентаризация.

Инвентаризация – это установление фактического наличия средств, их источников путём пересчёта, обмера, взвешивания остатков в натуре и сличения их с данными бухгалтерского учёта.

Основными целями инвентаризации является:

1. Проверка правильности данных текущего учёта и выявление допущенных ошибок.
2. Отражение неучтенных хозяйственных и финансовых операций.
3. Контроль за сохранностью имущества.
4. Контроль за полнотой и своевременностью расчетов по хозяйственным договорам и обязательствам, по уплате налогов и сборов.
5. Проверка условий и порядка хранения материальных ценностей.
6. Выявление залежавшихся, неходовых, устаревших материальных ценностей.
7. Проверка соблюдения принципа материальной ответственности.
8. Проверка состояния учёта и организации движения запасов.

При составлении годовой отчетности устанавливаются следующие сроки инвентаризации. Полная инвентаризация материально-производственных запасов проводится один раз в год перед составлением годового отчёта. Если инвентаризация имущества проводилась после 1 октября текущего года, то его можно не инвентаризовать. По некоторым материалам проводят инвентаризацию чаще, например, по ГСМ – один раз в месяц, остатки кормов, семян, минеральных одобрений проверяют на 1 июля и 1 декабря. Инвентаризацию денежных средств проводят ежемесячно, готовой продукции, товаров, расчетов – ежеквартально. Инвентаризация основных средств проводится 1 раз в три года. Исключение составляет продуктивный и рабочий скот. По ним инвентаризацию проводят ежеквартально.

При смене материально-ответственных лиц и при передаче имущества в аренду инвентаризация проводится в день совершения данного события.

При хищении и порчи ценностей, в случае стихийных бедствий, пожара, аварий инвентаризация проводится сразу после совершения данного факта хозяйственной жизни. При ликвидации или реорганизации организации – перед составлением ликвидационного или разделительного баланса.

При коллективной ответственности инвентаризации проводятся в момент смены руководителя или в момент выбытия из коллектива 50% его членов.

### **3. Порядок закрытия счетов и заполнения Главной книги.**

На калькуляционных счетах (счета 20,23) затраты учитываются по дебету счета, а выход продукции, работ и услуг списывают по кредиту счета, как правило, ежемесячно в размере плановой себестоимости с доведением в конце года до фактической. Разница между плановой и фактической себестоимостью называется калькуляционной разницей. Она списывается туда, куда были списаны услуги по плановой себестоимости. Списание калькуляционной разницы производится дополнительной проводкой, если фактическая себестоимость выше плановой, или методом «красное сторно», если фактическая себестоимость ниже плановой. После списания калькуляционной разницы счет закрывается.

Существует определенная последовательность закрытия счетов. При закрытии счетов наибольшее число условностей приходится на долю счетов, которые закрываются первыми. Это связано с тем, что они не принимают на себя суммы корректировки последующих счетов. Счета, закрываемые в последнюю очередь, наоборот, учитывают калькуляционные разницы, списываемые со всех ранее закрытых счетов. Поэтому в первую очередь закрываются те счета, на которые не должны попадать калькуляционные разницы с других счетов.

В первую очередь закрывается счёт 23 в связи с тем, что вспомогательные производства выполняют работы и услуги для всех отраслей организации. После счета 23 закрывается аналитические счета 1 группы счета 20/1 «Растениеводство», далее закрывают счет 97 «Расходы будущих периодов», потом счета 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы». После этого закрывают аналитические счета 2 группы счета 20/1, затем 3 группы. Аналитические счета 4 группы счета 20/1 не закрываются и показываются в активе балансе. Далее закрываются аналитические счета по переработке продукции растениеводства счета 20/3 «Промышленные производства». Затем закрываются аналитические счета субсчетов 20/2 «Животноводство», 20/3 «Промышленные производства». В последнюю очередь закрывается счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

### **4. Реформация баланса.**

Любой бухгалтерский баланс представляет собой состояние имущественной массы как группировку разнородных видов имущества (материальных ценностей, находящихся в непосредственном владении хозяйства) и прав на эти ценности и одновременно — как капитал, образованный волей определенных хозяйствующих субъектов (предпринимателей, акционеров, государства и др.), а также третьих лиц (кредиторов, инвесторов, банков и др.). Баланс отражает состояние хозяйства в денежной оценке в валюте Российской Федерации. В силу этого вопрос правильной оценки балансовых статей имеет исключительное значение для оценки деятельности хозяйства.

Грамотно построить бухгалтерский баланс — значит:

- полностью охватить хозяйственный процесс организации во всем его многообразии;
- дать надлежащую группировку хозяйственных явлений;
- изучить связь между этими явлениями на основе правильной корреспонденции счетов, что позволит анализировать не только Финансово-хозяйственную деятельность, но и движение средств организации.

Чтобы информация бухгалтерского баланса была достоверной и сопоставимой при его составлении, помимо общих требований к бухгалтерской отчетности, необходимо соблюдать следующее:

- 1.данные бухгалтерского баланса на начало года должны соответствовать данным на конец прошлого года;

2. номенклатура статей утвержденного бухгалтерского баланса за предыдущий отчетный год должна быть приведена в соответствие с номенклатурой и группировкой разделов и статей в них, установленных для бухгалтерского баланса на конец года;
3. нельзя производить зачет между статьями активов и пассивов, статьями прибылей и убытков, кроме случаев, когда такой зачет предусмотрен нормативными актами, регулирующими порядок ведения бухгалтерского учета и составления отчетности;
4. бухгалтерский баланс должен включать числовые значения показателей в нетто-оценке, т. е. за вычетом регулирующих величин.

### **1.3 Лекция №3 (4 часа)**

**Тема: «Бухгалтерский баланс-главная форма бухгалтерской отчетности»**

#### **1.3.1. Вопросы лекции:**

1. Функции и виды бухгалтерского баланса.
2. Схема построения бухгалтерского баланса.
3. Содержание статей актива и пассива баланса.
4. Составление бухгалтерского баланса по международным стандартам.

#### **1.3.2. Краткое содержание вопросов:**

##### **1. Функции и виды бухгалтерского баланса**

Под бухгалтерским балансом понимают способ экономической группировки состава и размещения ресурсов хозяйствующего субъекта, включаемых в актив баланса, и юридических источников их формирования в виде заемного и собственного капитала, отражаемых как пассив (обязательства) баланса на отчетную дату, как правило, на 1-е число месяца.

*Функции бухгалтерского баланса.* Самостоятельный бухгалтерский баланс согласно ст. 48 Гражданского кодекса Российской Федерации является одним из признаков юридического лица, выполняет экономико-правовую функцию. Таким образом обеспечивается реализация одного из важных принципов бухгалтерского учета — имущественной обособленности хозяйствующего субъекта.

Бухгалтерский баланс служит основным источником информации для обширного круга пользователей, поскольку он знакомит собственников, менеджеров и других лиц, причастных к управлению, с имущественным состоянием организации. Другими словами, из баланса заинтересованные пользователи узнают, какой имущественной массой, то есть собственным капиталом, располагает собственник. Это вторая функция баланса.

Следующей (третьей) функцией баланса является информирование о степени предпринимательского риска, то есть из баланса получают ответ на вопрос — сумеет ли организация в ближайшее время выполнить взятые на себя обязательства перед третьими лицами (инвесторами, кредиторами, покупателями, продавцами и др.) или ей угрожают финансовые затруднения.

По бухгалтерскому балансу определяют финансовые результаты работы организации в виде наращения собственного капитала за отчетный период (четвертая функция), на основании которых судят о способности руководителей сохранять и приумножать вверенные им материальные и денежные ресурсы.

Особенность бухгалтерского баланса состоит в том, что в нем сопоставляются имущество, права и обязательства (долги). При этом имущество может оказаться равным долгам, быть больше или меньше долгов. Если имущество равно долгам, то права и обязательства взаимно погашаются. Если оно больше долгов, имеется превышение имущества над обязательствами. Если имущество меньше долгов, возникает дефицит. В

теории бухгалтерского учета имущество стали называть активом, долги (обязательства) — пассивом.

В отечественной экономической литературе отмечается несколько упрощенный взгляд на форму построения и оценку статей баланса: как правило, рассматривается только один вид баланса — бухгалтерский баланс действующей организации. Между тем в практической деятельности различают несколько видов бухгалтерских балансов по функциональному назначению:

- вступительный;
- операционный, в котором выделяют два подвида — промежуточный (месячный, квартальный) и годовой;
- соединительный;
- разделительный;
- санируемый;
- ликвидационный;
- сводный;
- сводно-консолидируемый;
- отдельный.

Все эти виды балансов отличаются как номенклатурой статей, так и методами оценки.

Составлением *вступительного (организационного)* баланса открывается, по существу, ведение бухгалтерского учета в каждой организации. Следует обратить внимание на то, что баланс заново создаваемых организаций отличается от баланса организации, являющейся правопреемником ранее действовавшей. В первом случае бухгалтерский баланс будет крайне простым, так как показываемая в нем имущественная масса состоит в основном из двух—четырех статей: денежных вкладов, организационных расходов, уставного капитала и расчетов с учредителями. При этом организационные расходы в отечественной практике часто отражаются свернуто по статье «Нематериальные активы» (при условии, что в учредительных документах эти расходы определены как: вклад одного из участников в уставный капитал). Во втором случае количество балансовых статей может быть больше, чем в балансе вновь созданной организации. Другое отличие заключается в методах оценки статей, используемых при составлении баланса организации-правопреемника.

*Промежуточный (месячный, квартальный) и годовой (операционные)* бухгалтерские балансы по форме могут не отличаться один от другого (как правило, используется одна и та же форма бланка). В то же время техника формирования промежуточного (месячного, квартального) и техника формирования годового бухгалтерских балансов имеет значительные различия, о которых часто забывают. Промежуточный баланс составляется обычно на основе книжных данных. Формированию годового бухгалтерского баланса обязательно предшествуют семь основных этапов (Приложение 1).

После выполнения этих семи этапов годовой бухгалтерский баланс выступает как заключительный баланс для отчетного года и одновременно как вступительный — для нового хозяйственного года. Заключительный и вступительный балансы формально должны быть тождественны, так как только при этом условии обеспечивается выполнение одного из важнейших требований к бухгалтерской отчетности — преемственности балансов.

*Соединительный баланс* составляется при слиянии двух и более хозяйствующих субъектов в одно юридическое лицо. Вступительный баланс нового хозяйствующего субъекта и будет соединительным балансом. Он составляется на основании заключительных (ликвидационных) балансов сливающихся организаций путем суммирования показателей.

*Разделительный баланс* составляется при разделении одного хозяйствующего субъекта на ряд юридических лиц или при выделении из единого баланса хозяйства некоторой доли

капитала для образования новой организации. На практике ему также, как правило, предшествует составление ликвидационного баланса.

*Санируемый баланс* составляется в тех случаях, когда организация приближается к банкротству. В этих условиях перед субъектом возникает дилемма: либо ликвидироваться путем объявления о банкротстве, либо договориться с кредиторами об отсрочке платежей. Но кредиторы, даже если они склоняются к соглашению, хотят предварительно узнать, насколько велик понесенный убыток и есть ли надежда на покрытие его в будущем.

Санируемый баланс составляется, как правило, с привлечением аудитора еще до окончания отчетного периода с целью показать реальное состояние дел в организации. В отличие от операционного баланса, который составляется по книжным данным, формирование санируемого баланса предполагает обязательное проведение полной инвентаризации. Если в операционном балансе отдельные статьи могут рассматриваться как реальные, то в санируемом балансе эти же статьи могут не приниматься в расчет либо подвергаться значительной уценке, если будет установлено, что их значения не соответствуют действительности (например, наличие неликвидных материальных запасов или отдельных видов дебиторской задолженности, нереальной к взысканию).

*Ликвидационный баланс* отличается от других как оценкой своих статей актива (производимой по реализационной стоимости, в большинстве случаев более низкой, чем первоначальная балансовая стоимость), так и их структурой. Некоторые статьи, обычные для операционного баланса, в ликвидационном могут отсутствовать, например бюджетно-распределительные статьи — «Доходы будущих периодов», «Расходы будущих периодов». С другой стороны, в ликвидационном балансе могут появиться и такие статьи, которых раньше не было, например, стоимость деловой репутации фирмы (гудвилл) и т. п. Обязательным условием составления ликвидационного баланса является полная инвентаризация всех объектов учета.

*Сводный баланс* формируется путем соединения отдельных заключительных балансов. При этом отчетные показатели по макету суммируются и сводятся в особой колонке в виде общего итога актива и общего итога пассива. Такой баланс составляют различные министерства и ведомства.

*Сводно-консолидируемый баланс* — новое явление в отечественной учетной практике. Он представляет собой объединение балансов организаций, юридически самостоятельных, но связанных экономическими отношениями. Такой баланс объединяет бухгалтерский баланс головной организации, ее дочерних и зависимых обществ. Особенность сводно-консолидируемого баланса состоит том, что из него исключаются все внутренние обороты. Он представляет активы и обязательства различных предприятий группы в качестве активов и обязательств единой организации.

*Отдельный баланс* — это баланс подразделения (филиала), его форма определяется учетной политикой организации.

В зависимости от полноты оценки отдельных статей балансы могут быть разделены на балансы-нетто и балансы-брутто.

Если сальдо всех счетов Главной книги, за исключением результатных, включаются в баланс, то и сальдо регулирующих счетов соответственно показываются в балансе. Сальдо дополнительных счетов увеличивает сальдо тех счетов, которые они дополняют; при этом сальдо контрарных счетов показываются со знаком «минус», как и дополнительные счета (показанные со знаком «плюс») вслед за счетом, оценку которого они дополняют (увеличивая или уменьшая). В этом случае сальдо контрарного счета уменьшает итог баланса, и такой баланс называется «баланс-нетто». Если сальдо, контрарного счета показывается со знаком «плюс», то итог баланса увеличивается, и такой баланс называется «баланс-брутто». Такие балансы в российской практике составлялись до 1996 г.

В качестве учетных регистров организации широко используют оборотно -сальдовые балансы (ведомости), которые еще называют пробными или проверочными, а также шахматные балансы.

Оборотный баланс, по существу, представляет собой перечень всех счетов, приведенных в Главной книге, или более детализированный согласно рабочему плану счетов, принятому в составе учетной политики организации. В него включаются все счета, даже те, которые не имеют сальдо, поэтому оборотный баланс можно также называть балансом-брутто. Сальдовый же баланс (операционный, вступительный и др.), который, по существу, представляет собой извлечение из оборотного баланса, по отношению к оборотному балансу можно назвать балансом-нетто.

Оборотный баланс в практике часто недостаточен для изучения динамики хозяйственных операций. В нем приводятся только итоги дебетования и кредитования счетов, однако из него не видны основания, по которым каждый счет был дебетовым и кредитовым — не известна взаимосвязь счетов при отражении той или иной хозяйственной операции. В бухгалтерском учете эта взаимосвязь определяется корреспонденцией счетов. Поэтому если в оборотно -сальдовую ведомость (оборотный баланс) занести данные о корреспонденции счетов по всем оборотам, то оборотный баланс может быть трансформирован в шахматный баланс, который будет характеризовать всю динамику хозяйственной деятельности. На практике этот вид баланса используется реже ввиду трудоемкости заполнения при наличии большого количества синтетических счетов в рабочем плане счетов организации.

Указанные виды балансов могут составляться не только за год, но и за месяц и даже за день в виде особых ведомостей. Шахматный баланс делится на ряд клеток, получающихся при пересечении горизонтальных и вертикальных линий. Каждая клетка предназначена для отдельного счета Главной книги. При этом порядок следования счетов одинаков как в горизонтальном, так и в вертикальном направлении (обычно в горизонтальном направлении принято записывать счета-дебиторы). Сумма, записанная в клетке, всегда будет стоять против какого-нибудь счета-дебитора в горизонтальном направлении и против другого счета-кредитора в вертикальном направлении, показывая, что по данным хозяйственной операции один счет был дебетован, а другой — кредитован. Зная основания корреспонденции счетов, легко определить и характер той или иной хозяйственной операции.

## **2. Схема построения бухгалтерского баланса.**

Любой бухгалтерский баланс представляет собой состояние имущественной массы как группировку разнородных видов имущества (материальных ценностей, находящихся в непосредственном владении хозяйства) и прав на эти ценности и одновременно — как капитал, образованный волей определенных хозяйствующих субъектов (предпринимателей, акционеров, государства и др.), а также третьих лиц (кредиторов, инвесторов, банков и др.). Баланс отражает состояние хозяйства в денежной оценке в валюте Российской Федерации. В силу этого вопрос правильной оценки балансовых статей имеет исключительное значение для оценки деятельности хозяйства.

Грамотно построить бухгалтерский баланс — значит:

- полностью охватить хозяйственный процесс организации во всем его многообразии;
- дать надлежащую группировку хозяйственных явлений;
- изучить связь между этими явлениями на основе правильной корреспонденции счетов, что позволит анализировать не только Финансово-хозяйственную деятельность, но и движение средств организации.

Чтобы информация бухгалтерского баланса была достоверной и сопоставимой при его составлении, помимо общих требований к бухгалтерской отчетности, необходимо соблюдать следующее:

- 1.данные бухгалтерского баланса на начало года должны соответствовать данным на конец прошлого года;
- 2.номенклатура статей утвержденного бухгалтерского баланса за предыдущий отчетный год должна быть приведена в соответствие с номенклатурой и группировкой разделов и статей в них, установленных для бухгалтерского баланса на конец года;
- 3.нельзя производить зачет между статьями активов и пассивов, статьями прибылей и убытков, кроме случаев, когда такой зачет предусмотрен нормативными актами, регулирующими порядок ведения бухгалтерского учета и составления отчетности;
- 4.бухгалтерский баланс должен включать числовые значения показателей в нетто-оценке, т. е. за вычетом регулирующих величин.

### **3. Содержание статей актива и пассива баланса.**

В первом разделе актива баланса **«Внеоборотные активы»** по статье **«Нематериальные активы»** отражаются данные об объектах бухгалтерского учета организации, являющихся ее нематериальными активами.

При заполнении этой статьи следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету **«Учет нематериальных активов»** (ПБУ 14/2000).

Нематериальные активы, по которым погашается стоимость посредством амортизации, должны быть показаны в бухгалтерском балансе по остаточной стоимости.

Остаточная стоимость различных нематериальных активов может быть исчислена по-разному. Если амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на счете 05 **«Амортизация нематериальных активов»**, то их остаточная стоимость определяется как разница между дебетовым сальдо по счету 04 **«Нематериальные активы»** и кредитовым сальдо по счету 05 по состоянию на 31 декабря отчетного года. Если амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются в бухгалтерском учете за счет уменьшения их первоначальной стоимости, то остаточная стоимость такой группы нематериальных активов соответствует конечному сальдо по счету 04 по состоянию на 31 декабря отчетного года.

Счетами, информация которых обобщается в бухгалтерском балансе по статье **«Нематериальные активы»**, являются 04 **«Нематериальные активы»** и 05 **«Амортизация нематериальных активов»**.

Необходимо помнить, что на счете 04 **«Нематериальные активы»** могут учитываться результаты научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ. Правила формирования информации о, них в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности установлены Положением по бухгалтерскому учету **«Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы»** (ПБУ 17/2002).

По статье **«Основные средства»** должны быть показаны данные по основным средствам организации, как действующим, так и находящимся на консервации, в запасе, аренде, доверительном управлении.

При заполнении этой статьи следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету **«Учет основных средств»** (ПБУ 6/2001).

Как и нематериальные активы, основные средства отражаются в бухгалтерском балансе по остаточной стоимости. Исключение составляют основные средства, по которым в соответствии с установленным порядком погашение стоимости не производится. Например, земельные участки, объекты природопользования показываются в бухгалтерском балансе в сумме фактических затрат. Остаточная стоимость основных средств определяется как разница между их первоначальной стоимостью и суммой начисленных амортизационных отчислений.

Счетами, информация которых обобщается в бухгалтерском балансе по статье «Основные средства», являются 01 «Основные средства» и 02 «Амортизация основных средств».

Следует иметь в виду, что результаты переоценки основных средств, проведенной организацией в соответствии с установленным порядком по состоянию на 1-е число отчетного года, подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно. Они **не включаются** в данные бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года и **принимаются** при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года.

По статье «*Незавершенное строительство*» отражается стоимость незавершенных строительных работ независимо от способа их осуществления (подрядным или хозяйственным), включая оборудование отечественное и импортное, предназначенные к установке.

Кроме того, по этой статье показываются затраты по формированию основного стада и затраты на геологоразведочные работы.

К незавершенному строительству относятся также объекты капитального строительства, находящиеся во временной эксплуатации до ввода их в постоянную эксплуатацию, и объекты недвижимого имущества, на которые отсутствуют документы, подтверждающие их государственную регистрацию.

При заполнении рассматриваемой статьи следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» (ПБУ 2/94).

Объекты незавершенного строительства должны отражаться в бухгалтерском балансе по фактическим затратам.

Счетами, информация которых обобщается в бухгалтерском балансе по статье «Незавершенное строительство», являются 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

По статье «*Доходные вложения в материальные ценности*» должны быть отражены данные об имуществе организации, имеющем материально-вещественную форму и приобретенном (поступившем) для предоставления за плату с целью получения дохода во временное пользование (временное владение и пользование) по договору лизинга, по договору проката и т. п.

Объекты, предоставленные за плату во временное пользование (временное владение и пользование), отражаются в бухгалтерском балансе по остаточной стоимости.

Счетами, информация которых обобщается в бухгалтерском балансе в составе доходных вложений в материальные ценности, являются 03 «Доходные вложения в материальные ценности» и 02 «Амортизация основных средств» в части амортизации материальных ценностей, предоставляемых во временное пользование с целью получения дохода.

По статье «*Долгосрочные финансовые вложения*» представляются данные о долгосрочных инвестициях организации в дочерние и зависимые общества, о приобретенных на срок более 12 месяцев долговых ценных бумагах, о займах, предоставленных другим организациям на срок более 12 месяцев, и т. п.

При заполнении этого подраздела следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/2002).

Финансовые вложения, по которым можно исчислить в установленном порядке текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного периода по текущей рыночной стоимости.

Финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, подлежат отражению в бухгалтерской отчетности на отчетную дату по первоначальной стоимости.

В случае когда по объекту финансовых вложений, ранее оцениваемому по текущей рыночной стоимости, на отчетную дату текущая рыночная стоимость не вычисляется, такой объект финансовых вложений отражается в бухгалтерской отчетности по стоимости его последней оценки.

Счетами, информации которых обобщается в бухгалтерском балансе в составе долгосрочных финансовых вложений, являются 58 «Финансовые вложения» и 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений».

#### Строка 145 "Отложенные налоговые активы"

В соответствии с п. 14 ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль" под отложенным налоговым активом (ОНА) понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах. Организация признает отложенные налоговые активы в том отчетном периоде, когда возникают вычитаемые временные разницы, при условии существования вероятности того, что она получит налогооблагаемую прибыль в последующих отчетных периодах.

ОНА отражаются в бухгалтерском учете с учетом всех вычитаемых временных разниц, за исключением случаев, когда существует вероятность того, что вычитаемая временная разница не будет уменьшена или полностью погашена в последующих отчетных периодах.

Отложенные налоговые активы равняются величине, определяемой как произведение вычитаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

ОНА отражаются в бухгалтерском учете на отдельном синтетическом счете по учету отложенных налоговых активов — 09 "Отложенные налоговые активы", сальдо которого и отражается по строке 145 бухгалтерского баланса, однако в аналитическом учете отложенные налоговые активы учитываются дифференцированно по видам активов, в оценке которых возникла вычитаемая временная разница.

Во втором разделе актива баланса «Оборотные активы» в подразделе «Запасы» организация показывает данные об остатках сырья, материалов, готовой продукции, товаров, незавершенного производства, животных на выращивании и откорме, расходов будущих периодов и т. п.

При заполнении этого подраздела следует руководствоваться ПБУ 5/2001 «Учет материально-производственных запасов» и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденными приказом Министерства финансов РФ от 28 декабря 2001 г. № 119н (с учетом изменений, внесенных приказом Министерства финансов РФ от 28 апреля 2002 г. № 33н).

Материально-производственные запасы (МПЗ) отражаются в бухгалтерской отчетности в соответствии с их классификацией (распределением по группам (видам)).

На конец отчетного периода МПЗ отражаются в бухгалтерском балансе по стоимости, исчисляемой из используемых способов их оценки. МПЗ, морально устаревшие, полностью или частично потерявшие свое первоначальное качество или текущая рыночная стоимость которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

МПЗ, принадлежащие организации, но находящиеся на отчетную дату в пути или переданные покупателю под залог, отражаются в бухгалтерском балансе в оценке, предусмотренной в договоре.

Затраты в незавершенном производстве (издержках обращения) должны быть представлены в бухгалтерском балансе в их фактической сумме.

В случае если организация использует в текущем учете затрат на производство счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», по статье «Готовая продукция и товары для

«перепродажи» показывается нормативная (плановая) себестоимость выпущенной и сданной на склад готовой продукции.

Организации торговли и общественного питания по указанной статье показывают остаток приобретенных товаров по покупной стоимости.

Организации общественного питания в эту статью включают остатки сырья на кухнях и в кладовых, остатки товаров в буфетах, а также издержки обращения, приходящиеся на остаток нереализованных товаров и сырья.

По статье «Товары отгруженные» отражаются данные по фактической себестоимости (или иной оценке, предусмотренной Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации) отгруженной продукции (товаров), в случае если договором предусмотрен отличный от общего порядка момент перехода права собственности на нее от организации к покупателю.

По статье «Расходы будущих периодов» показывается сумма расходов, произведенных в отчетном году, но подлежащих погашению в следующих отчетных периодах путем отнесения на издержки производства (обращения) или другие источники в течение срока, к которому они относятся. Например, суммы арендной платы, перечисленной авансом, расходы по неравномерно производимому ремонту основных средств и т. п.

Счетами, информация которых обобщается в бухгалтерском балансе в составе запасов, являются 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», 20 «Основное производство», 21 «По-луфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», 44 «Расходы на продажу», 45 «Товары отгруженные», 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам», 97 «Расходы будущих периодов».

По статье «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» показывается остаток по счету 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», не принятый к зачету бюджетом.

Информация о состоянии дебиторской задолженности с учетом ожидаемых сроков ее погашения представляется во втором разделе бухгалтерского баланса самостоятельными подразделами: *дебиторская задолженность, платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев; дебиторская задолженность, платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты.*

В составе дебиторской задолженности отражается задолженность покупателей и заказчиков, дочерних и зависимых обществ, участников (учредителей) по взносам в уставный капитал, задолженность, числящаяся за финансовыми и налоговыми органами, внебюджетными фондами, включая переплату по налогам, сборам, отчислениям в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд обязательного медицинского страхования и др. Кроме того, по данным статьям показываются непогашенные суммы задолженности отдельных работников данной организации по займам или ссудам, предоставленным им на разные цели, независимо от источников, остатки непогашенных ими подотчетных сумм, невостребованные суммы по претензиям к поставщикам за нарушение последними договорных обязательств и т. п.

Расчеты с дебиторами в части покупателей и заказчиков отражаются в бухгалтерском балансе организации на основе учетных записей, признаваемых ею правильными. Расчеты же по налогам и сборам, по социальному страхованию и обеспечению обязательно должны быть согласованы с соответствующими органами. Отражение в бухгалтерском балансе неотрегулированных сумм по указанным расчетам не допускается.

В целях страхования рисков по расчетам с отдельными юридическими и физическими лицами за продукцию, товары, работы и услуги организация в соответствии со своими

учредительными документами и учетной политикой в конце отчетного года может создавать резерв по сомнительным долгам. Дебиторская задолженность по таким лицам в годовом бухгалтерском балансе уменьшается на сумму этих резервов. При этом информация со счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» в бухгалтерском балансе не отражается.

Счетами, информация которых обобщается в бухгалтерском балансе в составе дебиторской задолженности, являются 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (в части расчетов по авансам выданным), 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 63 «Резервы по сомнительным долгам», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 75 «Расчеты с учредителями», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

По статье «*Краткосрочные финансовые вложения*» отражаются данные о вложениях в краткосрочные ценные бумаги, о займах, предоставленных другим организациям на срок менее 12 месяцев, и т. п.

При заполнении этого подраздела следует руководствоваться ПБУ 19/2002 «Учет финансовых вложений».

Правила оценки балансовых статей, составляющих данный подраздел, соответствуют правилам отражения в бухгалтерском балансе долгосрочных финансовых вложений, рассмотренным ранее.

Счетами, информация которых обобщается в бухгалтерском балансе в составе краткосрочных финансовых вложений, являются 58 «Финансовые вложения» и 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги».

По статье «*Денежные средства*» показывается остаток средств организации в кассе, на расчетных, валютных и специальных счетах в банках, а также денежные документы и переводы в пути. Счетами, информация которых обобщается в бухгалтерском балансе в составе денежных средств, являются 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Переводы в пути».

По статье «*Прочие оборотные активы*» показываются активы, не вошедшие в предыдущие статьи раздела II «Оборотные активы».

В разделе III пассива баланса «*Капитал и резервы*» по статье «*Уставный капитал*» должно быть отражено сальдо по счету 80 «Уставный капитал», соответствующее сумме оплаченного капитала и величине, зафиксированной в учредительных документах организации.

В текущем бухгалтерском учете записи по счету 80 «Уставный капитал» могут иметь место лишь в случаях увеличения или уменьшения уставного капитала. Увеличение или уменьшение уставного (складочного) капитала осуществляется по результатам рассмотрения итогов финансово-хозяйственной деятельности за предыдущий год после внесения необходимых изменений в учредительные документы организации. Увеличение уставного капитала в акционерных обществах допускается увеличением номинальной стоимости акций или размещением дополнительных акций.

Уменьшение уставного капитала может происходить за счет уменьшения номинальной стоимости акций или сокращения их общего количества.

По статье «*Собственные акции, выкупленные у акционеров*» приводятся соответствующие данные, отраженные на счете 81 «Собственные акции (доли)». Данная сумма показывается в балансе со знаком «минус» и при подсчете третьего раздела баланса «Капитал и резервы» вычитается.

По статье «*Добавочный капитал*» отражаются:

сумма дооценки основных средств, объектов капитального строительства и других материальных объектов имущества организации со сроком полезного использования свыше 12 месяцев, проводимой в установленном порядке;

сумма, полученная сверх номинальной стоимости размещенных акций (эмиссионный доход акционерного общества).

Указанные суммы учитываются по кредиту счета 83 «Добавочный капитал». Использование добавочного капитала (дебетовые записи по счету 83 «Добавочный капитал») может иметь место лишь в случаях: погашения сумм снижения стоимости внеоборотных активов, выявившихся по результатам их переоценки; направления средств на увеличение уставного капитала; распределения сумм между учредителями организации.

По статье «Резервный капитал» отражается сальдо счета 82 «Резервный капитал».

Резервный капитал организации может включать резервы, образованные в соответствии с законодательством, и резервы, образованные в соответствии с учредительными документами.

Согласно Федеральному закону «Об акционерных обществах» (от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ в редакции Федерального закона от 13 июня 1996 г. № 65-ФЗ) акционерные общества обязаны создавать резервный фонд в размере, предусмотренном уставом общества, но не менее 15 % его уставного капитала.

Резервный фонд акционерного общества формируется путем обязательных ежегодных отчислений до достижения им размера, установленного уставом общества. Размер ежегодных отчислений предусматривается уставом общества, но не может быть менее 5% чистой прибыли до достижения размера, установленного уставом общества.

Резервный фонд акционерного общества предназначен для покрытия его убытков, погашения облигаций и выкупа собственных акций в случае отсутствия иных средств.

Резервный фонд акционерного общества, образованный в соответствии с законодательством, не может использоваться для иных целей.

Порядок формирования и использования резервов, образуемых в соответствии с учредительными документами, определяется этими документами.

По статье «Нераспределенная прибыль {непокрытый убыток}» в годовом бухгалтерском балансе отражается соответствующее сальдо счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». При составлении промежуточной отчетности по указанной статье приводится сумма сальдо счета 99 «Прибыли и убытки» и сальдо счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

При подсчете итога раздела III «Капитал и резервы» из суммы показателей всех строк непокрытый убыток вычитается (должен быть показан в бухгалтерском балансе в круглых скобках).

Некоммерческие организации в раздел «Капитал и резервы» вместо статей «Уставный капитал», «Резервный капитал» и «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» включают статью «Целевое финансирование».

Кредиторская задолженность в части кредитов банков и займов в бухгалтерском балансе приводится в разделах IV и V пассива баланса («Долгосрочные обязательства» и «Краткосрочные обязательства») в разрезе сроков их погашения: подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты и подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты.

При заполнении соответствующих статей следует руководствоваться ПБУ 15/2001 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию».

Задолженность по полученным кредитам и займам показывается в бухгалтерском балансе с учетом причитающихся к уплате процентов.

Счетами, информация которых обобщается в бухгалтерском балансе по соответствующим статьям «Займы и кредиты», являются 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

В соответствии с ПБУ 18/2002 «Учет расчетов по налогу на прибыль» в составе долгосрочных обязательств отдельной статьей предусмотрено показывать сумму *отложенных налоговых обязательств*.

*Кредиторская задолженность* по расчетам с поставщиками и подрядчиками отражается в бухгалтерском балансе организации на основе учетных записей, признаваемых ею правильными. Расчеты же по налогам и сборам, по социальному страхованию и обеспечению, так же, как и по дебиторской задолженности, обязательно должны быть согласованы с соответствующими органами. Отражение в бухгалтерском балансе неотрегулированных сумм по указанным расчетам не допускается.

При заполнении статьи «*Прочие кредиторы*» следует иметь в виду, что в ее состав включаются обязательства, не погашенные организацией и не нашедшие отражения по другим статьям подраздела «Кредиторская задолженность». Здесь могут быть отражены обязательства организации перед банками по полученным ссудам для последующей выдачи своим работникам на индивидуальное жилищное строительство, задолженность работников организации торговым организациям за товары, проданные им в кредит; задолженность перед подотчетными лицами и т. п.

Счетами, информация которых обобщается в бухгалтерском балансе в составе кредиторской задолженности, являются 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (в части расчетов по авансам полученным), 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

Статья «*Задолженность перед участниками (учредителями) по выплате доходов*» должна характеризовать остатки непогашенных обязательств организации перед юридическими и физическими лицами, связанных с выплатой дивидендов, процентов по акциям, облигациям, займам и т. п.

Соответствующая информация накапливается в текущем бухгалтерском учете по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями».

По статье «*Доходы будущих периодов*» отражается кредитовый остаток по счету 98 «Доходы будущих периодов». Он может включать суммы предстоящих поступлений в виде арендной и квартирной платы, суммы задолженности по недостачам имущества, подлежащие взысканию с виновных лиц, и т. п. Планируемые, но не полученные доходы в отчётность не включаются.

По данной статье в бухгалтерских балансах коммерческих организаций могут быть отражены остатки средств целевого характера, полученных в виде ассигнований из государственного, регионального или местного бюджета, отраслевых и межотраслевых фондов специального назначения, от других организаций и физических лиц.

Средства целевых финансирования и поступлений расходуются в соответствии с утвержденными сметами в установленном порядке. Использование этих средств не по назначению запрещается.

Необходимая информация формируется в бухгалтерском учете на счете 86 «Целевое финансирование». При представлении в бухгалтерском балансе сведений о целевом финансировании следует руководствоваться ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи».

По статье «*Резервы предстоящих расходов и платежей*» отражаются остатки неиспользованных средств резервов, например, на оплату отпусков работников, на выплату вознаграждения за выслугу лет, на ремонт основных средств и т. п.

Данные, необходимые для заполнения этой статьи, в текущем бухгалтерском учете формируются на счете 96 «Резервы предстоящих расходов».

По статье «*Прочие краткосрочные обязательства*» показывается сумма краткосрочных пассивов, не нашедших отражения по другим статьям раздела V «Краткосрочные обязательства».

В *Справке о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах*, отражается стоимость ценностей, учтенных на забалансовых счетах: арендованных основных средств; товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение; материалов, принятых в переработку; товаров, принятых на комиссию; бланков строгой отчетности; списанной в убыток задолженности неплатежеспособных дебиторов; обеспечения обязательств и платежей полученные; обеспечения обязательств и платежей выданные; износ жилищного фонда; основные средства, сданные в аренду, и т. п.

При ее заполнении следует воспользоваться указаниями, приведенными в Инструкции к Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций.

#### **4. Составление бухгалтерского баланса по международным стандартам.**

**Бухгалтерский баланс** содержит информацию о финансовом положении организации. Компания может разделять свои активы и обязательства на краткосрочные и долгосрочные, или предоставлять их в порядке ликвидности. МСФО рекомендует предоставлять баланс в горизонтальном или вертикальном виде.

В горизонтальном виде валюта баланса соответствует суммарным активам. Данные активы в балансе делятся на долгосрочные и краткосрочные.

Долгосрочные активы – это основные средства, деловая репутация (гудвил – превышение рыночной оценки совокупных активов компании над суммой индивидуальных рыночных цен этих же активов), производственные лицензии, инвестиции в компании, прочие финансовые активы.

Краткосрочные активы – запасы, задолженность покупателей и заказчиков, предоплаты, денежные средства и их эквиваленты.

Пассив горизонтального баланса включает в себя: капитал и резервы, долгосрочные и краткосрочные обязательства.

Капитал и резервы включает: выпущенный капитал, фонды (резервы), накопленную прибыль (убытки).

Долгосрочные обязательства – это долгосрочные займы, включающие выплату процентов, отложенные налоги, пенсионные обязательства.

Краткосрочные обязательства – это кредиторская задолженность, краткосрочные займы, резерв по гарантиям.

Бухгалтерский баланс в России предоставляется в горизонтальном виде.

В вертикальном виде валюта баланса соответствует чистым активам, которые также подразделяются на долгосрочные и краткосрочные. Пассив включает долгосрочные и краткосрочные обязательства, а также финансирование чистых активов.

В качестве дополнительной информации к бухгалтерскому балансу предоставляется: расшифровка дебиторской и кредиторской задолженности; параметры материнской, дочерних, ассоциированных компаний; характеристика акционерного капитала; количество выпущенных, оплаченных акций, их номинальная стоимость.

#### **1.4 Лекция №4 (5 часов)**

**Тема: «Порядок составления отчета о прибылях и убытках»**

##### **1.4.1. Вопросы лекции:**

1.1. Принципы составления отчета о прибылях и убытках.

1.2. Структура и содержание отчета о прибылях и убытках.

1.3. Составление отчета о прибылях и убытках в соответствии с международными стандартами учета и отчетности

##### **1.4.2. Краткое содержание вопросов**

## **1. Принципы составления отчета о прибылях и убытках**

Согласно требованиям, п. 11 ПБУ 4/99 при отражении в Отчете о прибылях и убытках видов доходов, каждый из которых в отдельности составляет 5 % и более от общей суммы доходов организации за отчетный период, в нем показывается соответствующая каждому виду часть расходов.

Согласно Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденных приказом Минфина России от 22.07.2003 № 67н, организация может представлять в Отчете о прибылях и убытках (форма № 2) показатели, приведенные в разделе «Расшифровка отдельных прибылей и убытков» типового образца формы № 2, в виде расшифровок к соответствующим статьям Отчета («в том числе» или «из них»).

Графа 4 Отчета заполняется на основе данных графы 3 Отчета за предыдущий год. При этом, если данные за предыдущий год несопоставимы с данными за отчетный год, то первые из вышеназванных данных подлежат корректировке исходя из изменений учетной политики, законодательных и иных нормативных актов, исправительные записи в регистрах бухгалтерского учета при этом не делаются.

Значения в строках формы № 2 проставляют в тысячах (или миллионах) рублей, а значения, учитываемые со знаком «минус», пишут в круглых скобках.

## **2. Структура и содержание отчёта о прибылях и убытках**

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

Показатель «Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)» отражает выручку от продажи готовой продукции (работ, услуг), товаров и т.п., исчисленную в соответствии с принятой организацией учетной политикой и правилами ведения бухгалтерского учета с учетом скидок, накидок, суммовых разниц, изменений условий договоров, расчетов неденежными средствами и других обстоятельств, относящихся к формированию данной выручки. Важнейшим условием признания выручки в бухгалтерском учете является переход права собственности на продукцию от продавца к покупателю (п. 12 ПБУ 9/99). При выполнении работ (оказании услуг) выручка признается, когда работа или услуга принята заказчиком. Таким образом, если по условиям договора переход права собственности на продукцию от продавца к покупателю не совпадает с датой отгрузки, выручка от продажи такой продукции включается в отчет о прибылях и убытках на дату перехода права собственности.

Выручка от продажи учитывается на кредите счета 90 «Продажи», субсчете 1 «Выручка» и определяется по методу учета «по отгрузке» независимо от момента признания выручки в целях налогообложения. Страна заполняется по данным аналитического учета к счету 90 (журнал-ордер № 11 или аналогичный учетный регистр). При этом в бухгалтерском учете делается запись:

Д 50, 51, 62 — К 90-1 — отражена выручка от продажи товаров продукции, работ, услуг.

Выручка показывается за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов, налога на реализацию ГСМ и экспортных пошлин, на суммы которых в бухгалтерском учете делается запись:

Д 90-3 — К 68, 76 — отражена сумма налоговых обязательств организации по налогам и сборам.

Показатель «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг» отражает затраты на производство продукции, работ, услуг в доле, относящейся к проданным в отчетном периоде продукции, работам, услугам. Организации, осуществляющие торговую деятельность, отражают по данной статье покупную стоимость товаров, выручка от продажи которых отражена в данном отчетном периоде.

При этом в зависимости от учетной политики по этой статье может отражаться как производственная себестоимость проданной продукции, выполненных работ, оказанных услуг, так и сокращенная себестоимость, когда общехозяйственные расходы списывают в дебет счета 90, субсчет 2 «Себестоимость продаж», при этом в бухгалтерском учете организации делается запись:

Д 90 — К 20, 41,43,45 — списана себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг.

Организации, которые используют для учета затрат на производство счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», сумму превышения фактической себестоимости товаров (работ, услуг) над нормативной (плановой) себестоимостью отражают по статье «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг», при этом в бухгалтерском учете делаются записи:

Д 90-2 — К 40 — списано превышение фактической себестоимости готовой продукции над нормативной (плановой), если фактическая себестоимость превысила нормативную;  
Д 90-2 — К 40 (сторно) — себестоимость продукции уменьшена на сумму превышения плановой себестоимости над фактической, если фактическая себестоимость ниже нормативной (плановой). В этом случае данные по строке 020 уменьшаются.

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

По строке «Валовая прибыль» отражается валовая прибыль организации, которая определяется расчетным путем как разница между выручкой от продаж и себестоимостью проданных товаров, продукции, работ, услуг.

Показатель «Коммерческие расходы» отражает затраты, связанные со сбытом продукции, и издержки обращения. Данные виды расходов учитываются в бухгалтерском учете на счете 44 «Расходы на продажу». Коммерческие расходы отражаются в отчете о прибылях и убытках отдельно и в том случае, если учетной политикой организации предусмотрено, что она полностью включает коммерческие расходы в себестоимость проданных товаров в отчетном периоде. Сумма коммерческих расходов списывается в зависимости от принятой учетной политики полностью или частично в дебет счета 90 «Продажи». При частичном списании они подлежат распределению. При списании коммерческих расходов в бухгалтерском учете делается запись:

Д90 — К44 — отражено списание расходов коммерческого характера.

Показатель «Управленческие расходы» отражает управленческие расходы организации, если ее учетной политикой установлено, что эти расходы полностью признаются в себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг. В качестве условно постоянных они подлежат списанию в дебет счетов в полном объеме:

Д 90 — К 26 — отражено списание полностью учтенных в отчетном периоде расходов управленческого характера. Если указанные расходы списываются в дебет счета 20 «Основное производство», то отражаются по строке 020 «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг».

Показатель «Прибыль (убыток) от продаж» отражает финансовый результат от продажи товаров, продукции, работ и услуг. Он рассчитывается как разница между выручкой от продажи товаров, продукции, работ, услуг и суммой их себестоимости, коммерческими и управленческими расходами. Если организация получила убыток от продажи товаров, продукции, работ, услуг, сумма убытка показывается в круглых скобках.

#### *Раздел «Прочие доходы и расходы»*

В разделе «Прочие доходы и расходы» отражаются доходы и расходы, признанные организацией в бухгалтерском учете как прочие в соответствии с условиями, определенными в ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации».

Показатель «Проценты к получению» включает суммы причитающихся доходов, не связанных с участием организации в уставных капиталах других организаций либо с ведением совместной деятельности. По этой строке, в частности, указываются:

- проценты, начисленные по облигациям, депозитам;
- проценты по государственным ценным бумагам;
- проценты по предоставленным займам;
- суммы, причитающиеся от кредитных организаций за пользование остатками средств, находящихся на счетах организации.

Показатель «Проценты к уплате» включает проценты, начисленные организации за временное пользование займами и кредитами. К этой группе расходов относятся проценты по кредитам и займам, не связанным с приобретением имущества. Проценты по кредитам, взятым на покупку основных средств, материалов, товаров, включаются в их фактическую себестоимость. По этой строке, в частности, указываются: -

суммы подлежащих в соответствии с договорами к уплате процентов по облигациям, акциям;

- проценты по кредитам и займам, предоставленным организации.

Показатель «Доходы от участия в других организациях» отражает поступления от долевого участия в уставных капиталах других организаций, а также прибыль от совместной деятельности. Доходы от долевого участия в уставных капиталах других организаций и дивиденды по акциям отражаются в бухгалтерском учете по мере объявления их размеров источником. По этой строке показываются выплаты, подлежащие к получению:

- от участия в уставных капиталах других организаций, которые должны быть получены в срок, установленный учредительными документами (дивиденды по акциям, доходы от долевого участия);
- от участия в совместной деятельности без образования юридического лица (по договору простого товарищества).

С 1 января 2007 года расшифровывать придется только отдельные виды прочих расходов. Это проценты к получению и уплате. А также доходы от участия в других организациях. Все прочие расходы вносят в строки 090 и 100. Это же можно сказать и о чрезвычайных доходах и расходах.

По строке «Прибыль (убыток) до налогообложения» показывается финансовый результат от деятельности организации в отчетном периоде. Он равен сумме прибыли (убытка) от продаж и прочих доходов за минусом прочих расходов.

По строке «Отложенные налоговые активы» показывается на основании аналитических данных к одноименному счету 09 величина отложенных налоговых активов, которые были сформированы и погашены за отчетный период. Показатель рассчитывается как разница между оборотом по дебету счета 09 «Отложенные налоговые активы» в корреспонденции со счетом 68 за отчетный период и оборотом по кредиту счета 09 в корреспонденции со счетом 68 за отчетный период. Исчисленная разница может иметь отрицательный знак, в этом случае она отражается в ф. № 2 в круглых скобках.

Показатель «Отложенные налоговые обязательства» формируется на основании аналитических данных к одноименному счету 77 и отражает величину отложенных налоговых обязательств, которые были сформированы и погашены за отчетный период.

Показатель «Отложенные налоговые обязательства» рассчитывается как разница между оборотом по дебету счета 68 и кредиту счета 77 за отчетный период и оборотом по дебету счета 77 и кредитом счета 68 за отчетный период. Исчисленная разница может иметь отрицательный знак. В этом случае она отражается в ф. № 2 в круглых скобках.

По строке «Текущий налог на прибыль» отражается сумма налога на прибыль (доход), исчисленная организацией в соответствии с установленным законодательством. Текущим налогом на прибыль признается налог на прибыль для целей налогообложения, определяемый исходя из величины условного расхода, скорректированной на суммы

постоянного налогового обязательства, отложенного Налогового актива и отложенного налогового обязательства отчетного периода.

Текущий налог на прибыль за каждый отчетный период должен признаваться в бухгалтерской отчетности в качестве обязательства, равного сумме неоплаченной величины налога.

Для заполнения строки «Текущий налог на прибыль» по данным ф. № 2 следует провести такой расчет:

УРНП + ПНО + ОНА - ОНО,

где УРНП — условный расход (доход) по налогу на прибыль определяется как произведение прибыли (убытка) до налогообложения на ставку налога на прибыль;

ПНО — постоянное налоговое обязательство;

ОНА — отложенный налоговый актив;

ОНО — отложенное налоговое обязательство.

Постоянное налоговое обязательство — это суммы налога на прибыль, которые возникают только в налоговом учете и отражаются в бухгалтерском учете на счете прибылей и убытков.

Показатель «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода» для целей бухгалтерского учета и составления отчетности формируется расчетным путем. Прибыль (убыток) для целей налогообложения уменьшается на величину отложенных налоговых обязательств и текущего налога на прибыль. Такой алгоритм расчета правомерен при положительных значениях показателей «Отложенные налоговые активы» и «Отложенные налоговые обязательства». В противном случае и при наличии убытков от производственно-финансовой деятельности возможны иные алгоритмы расчета.

Результат по строке «Чистая прибыль (убыток) до налогообложения» рассчитывается следующим образом:

$$\begin{aligned} & \text{чистая прибыль (убыток)} \\ & = \\ & \text{прибыль до налогообложения} \\ & \quad (+-) \\ & \text{отложенные налоговые активы} \\ & \quad (-+) \\ & \text{отложенные налоговые обязательства} \\ & \quad (-) \\ & \text{текущий налог на прибыль} \\ & \quad (-+) \\ & \text{доходы и расходы, списанные на счет 99,} \\ & \text{но не формирующие прибыль до налогообложения.} \end{aligned}$$

В справочном разделе формы № 2 указываются по строке «Постоянные налоговые обязательства (активы)» определяемые путем умножения постоянных разниц на 24 процента. Постоянные разницы возникают, если момент признания расходов (доходов) в бухгалтерском и налоговом учете совпадает, но их величина различается. Определить постоянную разницу можно как разность между суммой данного вида расхода, признанной в бухгалтерском учете, и суммой данного вида расходов, признанной в налоговом учете. В бухгалтерском учете они отражаются следующим образом:

Дебет 99 Кредит 68 — на сумму постоянного налогового обязательства;

Дебет 68 Кредит 99 - на сумму постоянного налогового актива.

Строки: «Базовая прибыль (убыток) на одну акцию» и «Разводненная прибыль (убыток) на одну акцию» заполняются на основании расчетов произведенных в соответствии с Методическими рекомендациями по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию (утверждены Приказом Минфина России от 21 марта 2000 г. № 29н).

### **3. Составление отчета о прибылях и убытках в соответствии с международными стандартами учета и отчетности**

Отчет о прибылях и убытках предоставляет информацию о результатах деятельности компании. МСФО предлагают использовать один из двух видов отчетов.

Первый вид. Отчет, сформированный путем распределения расходов между функциональными направлениями компании (отражает функции затрат). Он включает в себя следующие статьи:

1. Выручка,
2. Себестоимость продаж,
3. Валовая прибыль,
4. Прочий операционный доход.
5. Затраты на распространение,
6. Административные расходы,
7. Прочие операционные расходы,
8. Прибыль (убыток) от операционной деятельности,
9. Затраты на финансирование,
10. Доля прибыли, убытка по методу долевого участия,
11. Прибыль, убыток до налогообложения,
12. Расходы по налогам,
13. Прибыль, убыток,
14. Доля меньшинства,
15. Доля материнской компании.

В таком виде отчет предоставляется в российских организациях.

Второй вид. Отчет отражает характер затрат. В данном случае меняются 1-8 статьи отчета.

1. Выручка,
2. Прочий операционный доход,
3. Изменение в запасах готовой продукции и незавершенного производства,
4. Работа, выполненная компанией,
5. Использованное сырье и материалы.
6. Заработная плата,
7. Расходы на амортизацию,
8. Прочие операционные расходы,
9. Прибыль, убыток от операционной деятельности.

В примечаниях к отчету, согласно МСФО, указывается сумма дивидендов на одну акцию.

#### **1.5 Лекция №5 (4 часа)**

**Тема: «Порядок формирования отчета об изменении капитала»**

##### **1.5.1. Вопросы лекции:**

1. Структура и содержание отчета об изменении капитала
2. Порядок составления отчета об изменении капитала
3. Содержание отчета об изменении собственного капитала в соответствии с международными стандартами учета и отчетности

##### **1.5.2. Краткое содержание вопросов**

###### **1 Структура и содержание отчета об изменении капитала**

В разделе 1 отражается информация об изменении капитала организации. Результаты переоценки включены в общий перечень оснований изменения капитала в течение года. Это связано с тем, что результаты переоценки отражаются не в так называемом межотчетном периоде, а в текущем периоде (на конец года).

Если организация проводила переоценку по состоянию на 31 декабря 2013 г., то ее результаты, которые отражаются на счете 83, показываются по строкам "переоценка имущества", характеризующим изменение капитала за 2013 год. Здесь же показываются данные о суммах дооценки, перенесенных со счета 83 на счет 84 при выбытии объектов, подвергавшихся переоценке.

Аналогичным образом в разделе, отражающем изменение капитала за 2014 год, показывается информация о переоценке, произведенной по состоянию на 31 декабря 2014 г. (если таковая производилась).

В этом разделе отражается информация и о суммах объявленных и невостребованных акционерами дивидендов.

Рекомендации по отражению такой информации в бухгалтерском учете и отчетности приведены в письме Минфина России от 27.01.2012 N 07-02-18/01.

Направление части прибыли отчетного года на выплату доходов учредителям (участникам) организации по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности отражается по дебету счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" и кредиту счетов 75 "Расчеты с учредителями" и 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда". Аналогичная запись делается при выплате промежуточных дивидендов.

По истечении установленного действующим законодательством Российской Федерации срока выплаты дивидендов объявленные и невостребованные дивиденды отражаются в бухгалтерском учете по дебету счетов 75 и 70 в корреспонденции с кредитом счета 84. Указанная сумма отражается в Отчете об изменениях капитала.

В разделе 2 необходимо отразить изменения капитала в результате корректировок, связанных с изменением учетной политики и исправлением ошибок.

Чтобы не иметь проблем с заполнением этого раздела, логично выделить на счете 84 отдельный субсчет для отражения корректировок, обусловленных изменением учетной политики, отдельный - для отражения исправлений существенных ошибок прошлых лет.

## **2. Порядок составления отчета об изменении капитала**

Отчет содержит показатели о состоянии и движении капитала и включает четыре раздела:

- I «Капитал»;
- II «Резервы предстоящих расходов»;
- III «Оценочные резервы»;
- IV «Изменение капитала».

В разделе I «Капитал» приводятся данные о наличии и движении всех видов источников собственных средств организации: уставного (складочного) капитала, добавочного капитала, резервного фонда, нераспределенной прибыли прошлых лет. Здесь же показываются средства целевых финансирования и поступлений, полученные из бюджета и отраслевых и межотраслевых внебюджетных фондов.

В разделе II «Резервы предстоящих расходов» отражаются наличие и движение резервов предстоящих расходов. Если учетной политикой предусмотрено образование разных видов резервов предстоящих расходов, то их наличие и движение отражаются в форме № 3 отдельно по каждому их виду.

В разделе III «Оценочные резервы» отражаются наличие и движение оценочных резервов, которые также подлежат расшифровке в случае формирования разных их видов.

Раздел IV «Изменение капитала», который заполняют и представляют в составе годовой бухгалтерской отчетности только хозяйствственные товарищества и общества. Данный раздел характеризует причины увеличения уставного, добавочного, резервного капиталов (за счет дополнительного выпуска акций, переоценки имущества и др.), а также его уменьшения (за счет уменьшения номинала, количества акций, реорганизации предприятия и др.). В справке к отчету об изменениях капитала отражают данные о стоимости чистых активов организации.

### **3. Содержание отчета об изменении собственного капитала в соответствии с международными стандартами учета и отчетности**

В отчете об изменениях капитала показываются изменения, произошедшие в капитале компании, её фондах (резервах), прибыли, эмиссионного дохода. Данные изменения могут происходить в результате корректировки учетной политики, переоценки имущества, курсовой разницы валют, операций с акционерами (эмиссия акций, выплата дивидендов), а также в результате полученной прибыли и убытка, не отраженных и отраженных в отчете о прибылях и убытках.

МСФО предлагает два варианта отчета об изменении капитала. В первом варианте даются изменения по каждому виду капитала, фонда (резерва), прибыли отдельно. Во втором все изменения даются в общем, а расшифровка по видам дается в примечании к отчету. В России используется первый вариант.

#### **1.6 Лекция №6 (5 часов)**

**Тема: «Порядок формирования отчета о движении денежных средств»**

##### **1.6.1. Вопросы лекции:**

- 1.1. Понятие и классификация денежных потоков
- 1.2. Методы составления отчета о движении денежных средств
- 1.3. Составление отчета о движении денежных средств по международным стандартам

##### **1.6.2. Краткое содержание вопросов:**

###### **1 Понятие и классификация денежных потоков**

Отчет о движении денежных средств в последние десятилетия стал одним из основных элементов бухгалтерской (финансовой) отчетности в мировой практике. В специальной учетной литературе подчеркивается, что для инвесторов этот отчет более важен, чем баланс и отчет о прибылях и убытках.

Отчет о движении денежных средств дополняет основные формы отчетности и поясняет изменения, произошедшие с денежными средствами организации — от одной даты составления бухгалтерского баланса до другой. Анализ движения денежных средств за отчетный период позволяет определить изменения главных источников получения денежных средств и направления их использования. Информация о движении денежных средств может быть применена в качестве базы для оценки способности организации привлекать и использовать денежные средства.

К основным направлениям использования информации о движении денежных средств относится:

- оценка способности организации выполнять все свои обязательства по расчетам с кредиторами, выплате дивидендов и прочим операциям по мере наступления сроков погашения;
- определение потребности в дополнительном привлечении денежных средств со стороны;
- определение величины реальных капиталовложений в основные средства и прочие внеоборотные активы;
- расчет размеров финансирования, необходимых для увеличения инвестиций в долгосрочные активы или поддержания производственно-хозяйственной деятельности на настоящем уровне;
- оценка способности организации влиять на величину и регулярность потоков денежных средств и получать положительные денежные потоки в будущем;
- оценка дисконтированной стоимости денежных потоков разных организаций.

В отчете отражается движение денежных средств:

- по текущей деятельности;
- по инвестиционной деятельности;
- по финансовой деятельности.

Такая группировка потоков денежных средств позволяет отразить влияние каждого из них на деятельность организации. Комбинированное их воздействие на денежные средства определяет чистое изменение денежных средств за период, которое выверяется с начальным и конечным сальдо денежных средств.

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

*Инвестиционная деятельность* — деятельность организации, связанная с приобретением земельных участков, зданий и иной недвижимости, оборудования, нематериальных активов и других внеоборотных активов, а также их продажей; с осуществлением собственного строительства, расходов на 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.).

*Финансовая деятельность* — деятельность организации, в результате которой изменяются величина и состав собственного капитала организации, заемных средств (поступления от выпуска акций, облигаций, предоставление другим организациям займов, погашение заемных средств и т. п.).

Все три вида деятельности формируют единую сумму денежных ресурсов организации. При этом происходит постоянный перелив денежных потоков из одной сферы в другую, что является залогом работоспособности организации. Если прибыльная текущая деятельность не всегда может приносить достаточную сумму денег для приобретения внеоборотных активов, то данная проблема решается путем привлечения внешних источников финансирования. В условиях кризиса неплатежей по текущим операциям организация вынуждена искать дополнительные источники финансирования оборотного капитала. Изменение потока денежных средств за период можно выразить следующим уравнением:

$$\Pi_{dc} = \Pi_o + \Pi_{sk} - \Pi_{no},$$

где  $\Pi_{dc}$  — прирост денежных средств;  $\Pi_o$  — прирост обязательств;  $\Pi_{sk}$  — прирост собственного капитала;  $\Pi_{no}$  — прирост неденежных операций.

Таким образом, увеличение обязательств или собственного капитала является источником увеличения потока денежных средств в организацию. А увеличение неденежных инвестиционных и финансовых операций является источником сокращения притока денежных средств. В российской практике неденежные операции представлены бартером, относящимся к текущей деятельности. В отдельных случаях такие операции достигали до 90% объема продаж организации. Поэтому для пользователей финансовой отчетности важно получить информацию о подобных операциях.

Информация по неденежным операциям может быть представлена в отдельной таблице, которая приводится в приложении к бухгалтерской отчетности или в пояснительной записке. Требование по раскрытию подобной информации не является обязательным в российском законодательстве. В МСФО 7 «Отчет о движении денежных средств» требование к раскрытию подобной информации является одним из главных.

При расчете денежного потока в форме № 4 «Отчет о движении денежных средств» используются два вида активов:

- реально существующие денежные средства (информация о денежных средствах со счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках»);
- эквиваленты денежных средств — высоколиквидные ценные бумаги, которые характеризуются краткосрочностью, высокой степенью ликвидности и незначительным риском обесценения.

Поток денежных средств за период рассчитывается как разность между суммой денежных средств на начало и конец отчетного периода. Данный показатель используется для анализа влияния источников финансирования текущей и инвестиционной деятельности организации на эффективность ее деятельности.

## **2. Методы составления отчета о движении денежных средств**

В отчете о движении денежных средств, составленном прямым методом, все поступления и выплаты денежных средств отражаются полностью в суммах, поступивших и реально оплаченных наличными деньгами или путем денежных перечислений. При этом денежные потоки показываются по всем основным группам перечислений и платежей: поступление выручки от продажи продукции, работ, услуг; выплаты сотрудникам; оплата материально-производственных запасов и все виды прочих поступлений и выплат.

Прямой метод заключается в группировке и анализе данных бухгалтерского учета денежных средств организации. Он считается более информативным, так как основан на изучении всех денежных операций и определении, к какому виду деятельности организации они относятся: текущей, инвестиционной или финансовой. Данный метод считается более сложным, но позволяет делать оперативные выводы относительно достаточности денежных средств для платежей в разрезе видов деятельности организации. По существу, отчет о движении денежных средств, составленный прямым методом, приобретет черты аналога отчета о прибылях и убытках с той лишь разницей, что раскрывает не формирование финансового результата, а изменение денежных средств за период. В то же время в случае расхождения изменения денежной наличности на счетах организации с финансовым результатом за период деятельности, данный метод не раскрывает причин таких расхождений. Эти причины могут быть вызваны:

- применением принципа начисления при отражении доходов и расходов организации в соответствии с принятой учетной политикой;
- привлечением и погашением кредитов и займов;
- приобретением и продажей внеоборотных активов (изменение денежных средств при этом определяется суммой полученной выручки от продажи);
- влиянием на величину финансового результата расходов, не сопровождающихся реальным оттоком денежных средств (суммы начисленной амортизации), и доходов, не сопровождающихся реальным притоком денежных средств (дебиторская задолженность в составе выручки от продажи);
- изменениями в составе собственного оборотного капитала.

Перечисленные причины должны быть раскрыты с целью формирования полного представления о финансовом положении организации.

Косвенный метод основан на группировке и корректировке данных бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках с целью пересчета финансовых потоков в денежные за определенный период.

При использовании косвенного метода чистая прибыль до налогообложения приводится прежде всего к промежуточному показателю операционного дохода до учета влияния на него 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 внеоборотных 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;
- исключаются курсовые разницы, относящиеся к счетам внеоборотного капитала, которые были отнесены в состав внераализационных расходов.

Полученный промежуточный показатель текущего дохода не учитывает изменений в оборотном капитале, произошедших за отчетный период. Поэтому он должен быть скорректирован на изменение сумм дебиторской задолженности поставщикам, авансов полученных и выданных и задолженности прочих дебиторов, на изменение стоимости материально-производственных запасов и сумм кредиторской задолженности. Если оборотные активы на конец отчетного периода возрастают, это означает, что чистая прибыль, отраженная в учете, больше реального прироста денежных средств за отчетный период.

Влияние изменений кредиторской задолженности противоположно. Показатель текущего дохода для его приведения к чистым денежным средствам, полученным от текущей деятельности, корректируется на изменение оборотных активов и краткосрочных обязательств.

Косвенный метод более информативен для целей анализа и позволяет широко применять ситуационное моделирование.

Основные различия в формах отчета о движении денежных средств, составленных прямым и косвенным методом, содержатся в первом разделе. В отчете, составленном косвенным методом, не показываются данные о налогах и сборах, денежных средствах, перечисленных в оплату процентов, штрафах и т.п. Вместе с тем в отчете, составленном косвенным методом, показывается информация, характеризующая источники финансирования — нераспределенную прибыль, амортизационные отчисления, изменения в оборотных средствах, в том числе образуемых за счет собственного капитала.

Таким образом, прямой метод составления отчета о движении денежных средств ориентирован на выявление валовых потоков денег как платежных средств. Косвенный метод позволяет анализировать денежные потоки.

### **3. Составление отчета о движении денежных средств по международным стандартам**

Согласно МСФО №7, все компании обязаны отчитываться о движении денежных средств и их эквивалентов. Денежные средства включают в себя средства в кассе, вклады до востребования, овердрафты к получению до востребования. Денежные эквиваленты – краткосрочные, высоколиквидные инвестиции, легкообратимые в денежные средства. В отчете о движении денежных средств, классифицируются денежные потоки по трем видам деятельности:

1. Операционная – основная деятельность, приносящая доход,
2. Инвестиционная – деятельность, связанная с приобретением и продажей долгосрочных активов и других инвестиций, которые не относятся к денежным эквивалентам.
3. Финансовая – деятельность, которая приводит к изменениям в составе капитала и заемных средств компании.

МСФО предлагает два метода отражения движения денежных средств от операционной деятельности: прямой и косвенный.

При первом методе чистый прирост денежных средств от операционной деятельности равняется разнице между денежными средствами, полученными от клиентов, и денежными средствами, выплаченными клиентам. Этот метод используется в российской отчетности.

При втором методе для расчета используется следующая формула:

Чистый прирост денежных средств от операционной деятельности = прибыль от операционной деятельности до налогообложения + амортизация – увеличение запасов + уменьшение дебиторской задолженности – уменьшение кредиторской задолженности.

## **1.7 Лекция №7 (4 часа)**

**Тема: «Порядок составления пояснительной записки и аудиторское заключение – часть годовой бухгалтерской отчетности»**

### **1.7.1. Вопросы лекции:**

- 1.1. Назначение и состав пояснительной записки
- 1.2. Положения по бухгалтерскому учету, содержащие требования о раскрытии информации в пояснительной записке
- 1.3. Роль аудиторского заключения в бухгалтерской финансовой отчетности

### **1.7.2. Краткое содержание вопросов:**

#### **1 Назначение и состав пояснительной записки**

Федеральным законом «О бухгалтерском учете» и приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» определено, что пояснительная записка включается в состав бухгалтерской отчетности организаций. Не предоставляют пояснительную записку в составе годовой бухгалтерской отчетности субъекты малого предпринимательства, не подлежащие обязательной аудиторской проверке, некоммерческие и общественные организации.

Пояснительная записка должна содержать существенную информацию об организации, о финансовом положении, сопоставимости данных за отчетный и предшествующий ему годы, методах оценки и существенных статьях бухгалтерской отчетности (п. 4 ст. 13 Федерального закона № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»). В пояснительной записке должно быть указано, что бухгалтерская отчетность сформирована исходя из действующих в Российской Федерации правил бухгалтерского учета и отчетности. Если организация в соответствии с п. 4 ст. 13 Федерального закона «О бухгалтерском учете» допустила при формировании бухгалтерской отчетности отступления от этих правил, то информация об этом должна быть представлена в составе пояснительной записки.

В пояснительной записке должны быть раскрыты не только значения показателей, но и качественные характеристики деятельности организации за отчетный период. К таким показателям можно отнести: среднесписочную численность работающих, фондаемость и материалоемкость производства, возрастную структуру парка оборудования, текучесть кадров, индексы роста и прироста и прочие показатели экономических, статистических и иных «небухгалтерских» отчетов причины сложившегося положения, перспективы его изменения и т.д. В пояснительной записке можно раскрыть наметившиеся тенденции, расшифровать агрегированные показатели, указать на взаимосвязь каких-либо характеристик. Поэтому пояснительная записка становится основой доклада главного бухгалтера или финансового директора на ежегодном общем собрании акционеров, а также инвестиционного меморандума в случаях подготовки к привлечению инвестиций.

Если при подготовке бухгалтерской отчетности имеется значительная неопределенность в отношении событий и условий, которые могут породить существенные сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности, то организация должна указать в пояснительной записке на такую неопределенность и однозначно описать, с чем она связана. Под такой неопределенностью понимаются сомнения составителей отчетности относительно того, что в ближайшем обозримом будущем организация будет продолжать свою деятельность, и при этом не возникнет необходимость существенного сокращения объемов производства. В составе пояснительной записки представляется информация об аффилированных лицах (ПБУ 11/2000), информация по сегментам (ПБУ 12/2000), а с 2003 г. и информация по прекращаемой деятельности (ПБУ 16/02).

Разделы пояснительной записки могут соответствовать разделам форм отчетности, но такая структура не является единственно возможной. Л.В. Сотникова предлагает группировать информацию по:

- влиянию на динамику развития организации;
- подсистемам системы управления организацией;
- видам деятельности.

На наш взгляд, наиболее приемлемым является подход, позволяющий выделить следующие блоки информации:

- общие сведения об организации и собственниках;
- раскрытие информации к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках (основной блок информации);
- основные показатели деятельности и факторы, повлиявшие в отчетном году на финансовые результаты деятельности организации;
- информация, сопутствующая бухгалтерской отчетности.

## **2. Положения по бухгалтерскому учету, содержащие требования о раскрытии информации в пояснительной записке**

Общие сведения об организации и собственниках

Согласно требованиям ПБУ 4/99 к общим сведениям относятся:

- юридический адрес организации;
- основные виды деятельности;
- размер уставного (складочного) капитала;
- среднегодовая численность работников за отчетный период или численность работающих на отчетную дату;
- состав (фамилии и должности) членов исполнительных и контрольных органов организации;
- сумма вознаграждения, выплаченного членам совета директоров с указанием всех видов выплаченных вознаграждений;
- краткая характеристика основных видов деятельности с отражением обычных видов деятельности, ради которых организация создавалась;
- краткая характеристика инвестиционной и финансовой деятельности.

Раскрытие информации к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках

*Сведения об учетной политике организации, применяемой для целей как бухгалтерского, так и налогового учета*

Согласно п. 13 ПБУ 1/08 «Учетная политика организации» и п. 24 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», если учетная политика организации сформирована исходя из общепринятых допущений (имущественной обособленности, непрерывности деятельности, последовательности применения учетной политики и временной определенности факторов хозяйственной деятельности), эти допущения могут не раскрываться в пояснительной записке. Следует лишь указать, что бухгалтерская отчетность сформирована исходя из действующих в Российской Федерации правил бухгалтерского учета и отчетности (п. 25 ПБУ 4/99). Однако в случае применения иных допущений они должны быть раскрыты вместе с причинами их применения.

Организация должна раскрыть в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности принятые при формировании учетной политики способы бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности.

Существенными признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового положения, движения денежных средств или финансовых результатов деятельности организации.

В случае публикации бухгалтерской отчетности не в полном объеме информация об учетной политике подлежит раскрытию как минимум в части, непосредственно относящейся к опубликованным материалам.

Промежуточная бухгалтерская отчетность может не содержать информацию об учетной политике организации, если в последней не произошли изменения со времени составления годовой бухгалтерской отчетности за предшествующий год, раскрывшей учетную политику.

К способам ведения бухгалтерского учета, принятым при формировании учетной политики организации и подлежащим раскрытию в бухгалтерской отчетности, относятся:

- способы амортизации основных средств, нематериальных и иных активов;
- оценка производственных запасов, товаров, незавершенного производства и готовой продукции;
- признание прибыли от продажи продукции, товаров, работ, услуг и другие способы.

Для того чтобы пользователь мог делать правильные выводы о динамике показателей отчетности, в ней должна быть обеспечена сопоставимость отчетных данных с показателями за предшествующий отчетный год (годы) или соответствующие периоды предшествующих отчетных периодов. Изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации, подлежат обосбленному раскрытию в пояснительной записке. Информация о них должна как минимум включать: причину изменения учетной политики; оценку последствий изменений в денежном выражении; указание на то, что включенные в бухгалтерскую отчетность за отчетный год соответствующие данные периодов, предшествовавших отчетному, скорректированы (п. 22 ПБУ 1/98).

Если организация воспользовалась правом отказа от применения правил бухгалтерского учета в случаях, когда они не позволяют достоверно отразить имуществоное состояние и финансовые результаты ее деятельности, данную информацию необходимо отразить в пояснительной записке. Следует обосновать каждый факт неприменения правил бухгалтерского учета и дать в отчетности количественную оценку изменений, произошедших по этим причинам. Необходимо также произвести расчет оценки соответствующих отчетных показателей по действующим правилам и по собственной отчетности, а также привести доказательства повышения информативности отчетности, полученной при отступлении от правил.

#### *Расшифровка существенных агрегированных показателей*

Заполняя формы бухгалтерской отчетности, бухгалтер должен решить, достаточны ли имеющиеся данные для формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Если не достаточны, то в бухгалтерскую отчетность организации должны быть включены соответствующие дополнительные показатели и пояснения.

Решение о существенности показателя принимается на основе следующих условий:

1. Нераскрытие показателя может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе отчетной информации.

Приведем условный пример. Пользователь отчетности — специалист банка, который принимает решение о выдаче организации кредита, заинтересован в оценке ликвидности финансовых вложений будущего заемщика. Информация пояснительной записки о том, что организация является держателем банковских векселей (21% всего портфеля ценных бумаг), вероятнее всего будет расценена положительно, поскольку банковские векселя, как правило, наиболее ликвидные. Если же пояснительная записка такой расшифровки не содержит, то скорее всего банк запросит соответствующие сведения дополнительно.

2. Показатель имеет значение в сумме, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не менее 5%.

Приведем условный пример. Бухгалтер должен расшифровать строку финансовых вложений, если валюта актива баланса составляет не более 3100 млн руб. (если больше, то финансовые вложения составляют менее 5% активов и расшифровка не требуется).

3. Подлежат раскрытию данные статей, по которым в бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках отражаются прочие внеоборотные активы, прочие запасы и затраты, прочие оборотные активы, прочие кредиторы, прочие дебиторы, прочие обязательства и другие «прочие» данные в случае их существенности.

#### *Информация об имуществе организации*

В пояснительной записке должны быть представлены подробные сведения об активах организации в соответствии с требованиями ПБУ 4/99.

В части сведений о нематериальных активах рекомендуется раскрыть информацию согласно п. 30,31 ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов».

В части сведений об основных средствах с учетом существенности подлежит раскрытию следующая информация:

- доля активной части основных средств;
- коэффициенты обновления;
- коэффициенты выбытия;
- прочая информация.

Рекомендуется определять тенденции изменения основных показателей, а также качественные изменения в имущественном положении, их причины.

В части сведений о материально-производственных запасах в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом существенности следующая информация:

- способы оценки материально-производственных запасов по их группам (видам) и последствия изменений способов их оценки;
- стоимость материально-производственных запасов, переданных в залог;
- величина и движение резервов под снижение стоимости материальных ценностей, создаваемых по материально-производственным запасам, которые морально устарели или частично потеряли свое первоначальное качество, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

Пояснения должны раскрывать данные о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода отдельных видов финансовых вложений.

В обязательном порядке пояснительная записка должна содержать сведения об имуществе, переданном в залог либо полученном в залог, переданном в доверительное управление, а также о стоимости амортизируемого имущества, по которому в соответствии с требованиями нормативных документов амортизация не начисляется или начисление временно приостановлено.

*Информация об операциях в иностранной валюте* Согласно п. 22 ПБУ 3/2000 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» в пояснительной записке должны быть отражены данные об операциях в иностранной валюте. Такими данными можно считать виды операций (покупка, продажа, платежи, кредиты и т.п.), объемы в количественном выражении, виды используемых валют и прочие существенные аспекты.

#### *Раскрытие информации о доходах и расходах организации*

В пояснительной записке в части доходов и расходов должны быть раскрыты следующие сведения:

- объемы продаж продукции, товаров, работ, услуг по видам (отраслям) деятельности и географическим рынкам сбыта (деятельности);
- состав затрат на производство (издержки обращения);
- состав резервов предстоящих расходов и платежей, наличие их на начало и конец отчетного периода, движение средств каждого резерва в течение отчетного периода;
- состав внереализационных доходов и расходов;

- чрезвычайные факты хозяйственной деятельности и их последствия.

*Сведения о формировании значений показателей, отражаемых в формах отчетности в нетто-оценке*

Пояснительная записка должна содержать информацию об исчислении показателей в нетто-оценке:

- по нематериальным активам, основным средствам и доходным вложениям в материальные ценности (счета 01,03 и 04) приводятся данные о первоначальной (восстановительной) стоимости, начисленной амортизации (счета 02 и 05) и как разность — данные об остаточной стоимости (за исключением неамортизируемых объектов);
- по материально-производственным запасам, ценным бумагам и дебиторской задолженности (счета 10, 58, 62 и 76) приводятся данные об учетной стоимости, сумме начисленных оценочных резервов (счета 14, 59 и 63) и как разность — данные о рыночной стоимости указанных активов (если рыночная стоимость ниже учетной);
- по нераспределенной прибыли отчетного года (счет 99) приводятся данные о величине балансовой прибыли, сумме начисленного налога на прибыль и налоговых санкций (счет 68) и как разность — данные о прибыли, подлежащей распределению по окончании отчетного года. Сумма нераспределенной прибыли должна быть отражена в развернутом виде.

*Информация о переводе долгосрочной дебиторской и кредиторской задолженности в краткосрочную.* Как дебиторская, так и кредиторская задолженность, представляемая в бухгалтерском балансе как долгосрочная и предполагаемая к погашению в отчетном году, может быть представлена на начало этого отчетного года как краткосрочная. Этот факт необходимо раскрыть в пояснениях к бухгалтерскому балансу.

*Информация об аффилированных лицах*

Требования к данному разделу пояснительной записи регулируются ПБУ 11/2000 «Информация об аффилированных лицах».

*Аффилированными* называются лица (как юридические, так и физические), которые способны оказывать влияние на деятельность организации. Открытые акционерные общества обязаны ежегодно (в течение 30 дней после окончания года) публиковать список своих аффилированных лиц в средствах массовой информации, доступных всем акционерам этого общества, с указанием количества и категорий акций, принадлежащих этим лицам на последний день года.

В соответствии с ПБУ 11/2000 под информацией об аффилированных лицах понимаются данные об операциях между организацией и ее аффилированными лицами. Операцией между организацией, подготавливающей бухгалтерскую отчетность, и аффилированным лицом считается любая операция по передаче каких-либо активов или обязательств между организацией, подготавливающей бухгалтерскую отчетность, и аффилированным лицом.

Операциями с аффилированным лицом могут быть:

- приобретение и продажа товаров (работ, услуг), основных средств и других активов;
- аренда имущества и предоставление имущества в аренду;
- передача результатов научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ;
- финансовые операции, включая предоставление займов и участие в уставных (складочных) капиталах других организаций;
- предоставление и получение гарантий и залогов;
- другие операции.

В бухгалтерской отчетности организации раскрывается информация об аффилированных лицах в случаях, когда:

- контролируется или оказывается значительное влияние на организацию, подготавливающую бухгалтерскую отчетность, другой организацией или физическим лицом;

- организация, подготавливающая бухгалтерскую отчетность, контролирует или оказывает значительное влияние на другую организацию;
- организация, подготавливающая бухгалтерскую отчетность, и другая организация контролируются (непосредственно или через третьи организации) одним и тем же юридическим или одним и тем же физическим лицом (одной и той же группой лиц).

Если в отчетном периоде организация проводила операции с аффилированными лицами, то в бухгалтерской отчетности по каждому аффилированному лицу раскрывается как минимум следующая информация:

- характер отношений с ним;
- объем операций каждого вида (в абсолютном или относительном выражении);
- стоимостные показатели по незавершенным на конец отчетного периода операциям;
- использованные методы определения цен по каждому виду операций с ним.

Если организация или физическое лицо контролирует другую организацию или организация контролируется (непосредственно или через третьи организации) одним и тем же юридическим или одним и тем же физическим лицом (одной и той же группой лиц), то характер отношений между ними подлежит описанию в бухгалтерской отчетности независимо от того, имели ли место в отчетном периоде операции между ними.

#### *Информация по сегментам*

Требования к данному разделу пояснительной записки регулируются ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам». Данный раздел должен обеспечивать заинтересованных пользователей информацией, позволяющей лучше оценивать деятельность организации, перспективы ее развития, подверженность рискам и получению прибыли.

Информация по сегменту — это информация, раскрывающая часть деятельности торговой организации в определенных хозяйственных условиях посредством представления установленного перечня показателей бухгалтерской отчетности организации (п. 5 ПБУ 12/2000). Цель сегментирования — определить перечень отчетных сегментов и построить аналитический учет таким образом, чтобы получить значения приведенных выше показателей по каждому сегменту с достаточной степенью достоверности и с наименьшими для учетного персонала трудовыми затратами.

ПБУ 12/2000 выделяет два вида сегментов — операционные и географические, из состава которых организация должна выделить отчетные сегменты. Операционный или географический сегмент считается отчетным, если значительная величина его выручки получена от продажи внешним покупателям (не входящим в состав финансовой группы, составляющей консолидированную отчетность) и выполняется хотя бы 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, активы данного сегмента составляют не менее 10% суммарных активов всех сегментов.

Представляемая информация по сегментам делится на первичную и вторичную. В составе первичной информации по отчетному сегменту в бухгалтерской отчетности раскрываются следующие показатели, относящиеся к отчетному сегменту:

- общая величина выручки, в том числе полученная от продажи внешним покупателям и от операций с другими сегментами;
- финансовый результат (прибыль или убыток);
- общая балансовая величина активов;
- общая величина обязательств;
- общая величина капитальных вложений в основные средства и нематериальные активы;

- общая величина амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам;
- совокупная доля в чистой прибыли (убытке) зависимых и дочерних обществ, совместной деятельности, а также общая величина вложений в эти зависимые общества и совместную деятельность.

Если риски и прибыли организации определяются, главным образом, различиями в товарах, то первичной признается раскрытие информации по операционным сегментам, а вторичной — по географическим сегментам; если различиями в географических регионах деятельности, то первичной признается раскрытие информации по географическим сегментам, а вторичной — по операционным сегментам. Если риски и прибыли определяются в равной мере различиями в товарах и в географических регионах, то первичной считается информация по операционным сегментам, а вторичной — по географическим сегментам.

*Информация о событиях после отчетной даты и условных фактах хозяйственной деятельности* Требования по формированию данного раздела регулируются ПБУ 7/98 «События после отчетной даты» и ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности».

Бухгалтеру при составлении пояснительной записки необходимо решить три задачи:

- 1) выделить те события, которые относятся к категории «события после отчетной даты»;
- 2) разделить их на две группы, имеющие различный порядок отражения в учете в соответствии с нормативными требованиями;
- 3) сформировать корреспонденции счетов, отражающие события после отчетной даты в учете, а также текст пояснений к отчетности — для событий, которые системно не отражаются.

Согласно ПБУ 8/01 в пояснительной записке раскрывается информация об условных активах и условных обязательствах. Под условным активом понимается такое последствие условного факта, которое в будущем с очень высокой (95—100%) или высокой (50—95%) степенью вероятности приведет к увеличению экономических выгод организации. Условные активы на счетах бухгалтерского учета не отражаются и не подлежат оценке в денежном выражении.

Информация об условных активах раскрывается в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации за отчетный период в том случае, если существует высокая или очень высокая вероятность того, что организация их получит. Информация об условных активах, раскрываемая в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности, не должна содержать указания на степень вероятности или величину оценки условного актива.

Под условными обязательствами понимается такое последствие условного факта, которое в будущем с очень высокой (95—100%) или высокой (50—95%) степенью вероятности может привести к уменьшению экономических выгод организации.

К условным обязательствам относятся:

- I тип — существующее на отчетную дату обязательство организации, в отношении величины либо срока исполнения которого существует неопределенность;
- II тип — возможное обязательство организации, существование которого на отчетную дату может быть подтверждено исключительно наступлением либо ненаступлением будущих событий, не контролируемых организацией.

Информация по условным обязательствам II типа подлежит раскрытию в пояснительной записке. Условные обязательства организация оценивает в денежном выражении.

*Раскрытие в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности информации о прибыли, приходящейся на одну акцию*

Данное требование распространяется на акционерные общества. Акционерные общества раскрывают информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию, в двух величинах:

- 1) базовой прибыли (убытке) на акцию, которая отражает часть прибыли (убытка) отчетного периода, причитающейся акционерам — владельцам обыкновенных акций;
- 2) прибыли (убытке) на акцию, которая отражает возможное снижение уровня базовой прибыли (увеличение убытка) на акцию в последующем отчетном периоде.

Порядок раскрытия информации о прибыли, приходящейся на одну акцию, изложен в Методических рекомендациях по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию, утвержденных приказом Минфина России от 21 марта 2000 г. № 29н.

### **3. Роль аудиторского заключения в бухгалтерской финансовой отчетности**

В соответствии со ст. 7 Федерального закона от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» под *обязательным аудитом* понимается ежегодная обязательная аудиторская проверка ведения бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организации.

Обязательный аудит осуществляется в случаях, если:

- 1) организация имеет организационно-правовую форму открытого акционерного общества;
- 2) организация является кредитной организацией, страховой организацией или обществом взаимного страхования, товарной или фондовой биржей, инвестиционным фондом, государственным внебюджетным фондом, источником образования средств которого являются предусмотренные законодательством Российской Федерации обязательные исчисления, производимые физическими и юридическими лицами, фондом, источниками образования средств которого являются добровольные отчисления физических и юридических лиц;
- 3) объем выручки организации от реализации продукции (выполнения работ, оказания услуг) за один год превышает в пятьсот тысяч раз установленный законодательством Российской Федерации минимальный размер оплаты труда или сумма активов баланса превышает на конец отчетного года в двести тысяч раз установленный законодательством Российской Федерации минимальный размер оплаты труда;
- 4) организация является государственным унитарным предприятием, муниципальным унитарным предприятием, основанным на праве хозяйственного ведения, если финансовые показатели его деятельности соответствуют показателям, приведенным в п. 3 (при этом для муниципальных унитарных предприятий законом субъекта Российской Федерации финансовые показатели могут быть понижены);
- 5) обязательный аудит в отношении каких-либо организаций предусмотрен федеральным законом. Аудиторская проверка осуществляется не позднее I квартала года, следующего за отчетным.

Аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности, представляющее мнение аудиторской фирмы (аудитора) о ее достоверности, содержит оценку соответствия этой отчетности нормативным актам, регулирующим ведение бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации.

*Целью аудиторских проверок* предприятий и организаций является формирование и выражение мнения о достоверности финансовой отчетности экономического субъекта и в зависимости от сложившегося мнения — либо подтверждение ее достоверности для внешних пользователей, либо нет.

Это мнение может способствовать большему доверию к отчетности со стороны пользователей, заинтересованных в информации о данном экономическом субъекте. Источниками информации выступают формы бухгалтерской отчетности, применяемые предприятиями и организациями: Бухгалтерский баланс (ф. № 1); Отчет о прибылях и убытках (ф. № 2); Отчет об изменениях капитала (ф. № 3); Отчет о движении денежных

средств (ф. № 4); Приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5); Пояснительная записка к годовому отчету; все формы промежуточной отчетности предприятия за год.

К источникам информации, помимо форм отчетности, относятся также Положение об учетной политике предприятия, учетные регистры, регистры налогового учета, налоговые декларации, Главная книга, разработочные таблицы, бухгалтерские справки и т.д.

Для формирования профессионального мнения относительно указанных форм отчетности аудиторы должны:

- проверить соответствие отчетности предприятия требованиям нормативных актов РФ, предъявляемым к ее составлению и представлению;
- проверить состав и содержание форм бухгалтерской отчетности;
- проанализировать увязку основных показателей отчетности между собой;
- проверить правильность оценки статей отчетности;
- подтвердить достоверность показателей отчетности;
- подтвердить полноту раскрытия в отчетности всех существенных показателей деятельности предприятия за проверяемый период;
- проверить правильность формирования сводной отчетности.

Приступая к проверке, аудиторы должны учитывать, что в соответствии с ПБУ 4/99 организации имеют право самостоятельно разрабатывать формы бухгалтерской отчетности и определять ее объемы. За основу необходимо принимать формы, утвержденные приказом Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций». Наличие в отчетности предприятия дополнительных показателей по сравнению с типовыми формами отчетности не должно расцениваться аудитором как отступление от правил заполнения отчетности, так как предприятия, согласно действующему законодательству, обязаны обеспечить раскрытие в отчетности всех существенных аспектов деятельности за отчетный период.

Приступая к проверке, аудиторы должны принимать во внимание специфику составления отчетности субъектов малого предпринимательства, некоммерческих и общественных организаций:

- *субъекты малого предпринимательства*, не применяющие упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности и не обязаны проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности, могут не представлять в составе годовой бухгалтерской отчетности Отчеты об изменениях капитала и движении денежных средств, Приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 3, 4 и 5) и пояснительную записку;
- *некоммерческие организации* имеют право не представлять в составе годовой бухгалтерской отчетности *Отчет о движении денежных средств* (ф. № 4), а также при отсутствии соответствующих данных — Отчет об изменениях капитала (ф. № 3) и Приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5);
- *общественные организации* (объединения), не осуществляющие предпринимательскую деятельность и не имеющие, кроме выбывшего имущества, оборотов по продаже товаров (работ, услуг), промежуточную бухгалтерскую отчетность не составляют. Указанные организации в составе годовой бухгалтерской отчетности не представляют Отчеты об изменениях капитала и о движении денежных средств (ф. № 3, 4), Приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5) и Пояснительную записку. Изучая состав и содержание форм бухгалтерской отчетности предприятия, аудиторы выясняют их соответствие требованиям нормативных документов: наличие всех установленных форм, полноту их заполнения, присутствие необходимых реквизитов; осуществляют арифметический контроль показателей и проверяют их взаимосвязь. Увязка показателей предполагает соответствие значений одинаковых показателей, отраженных в различных формах отчетности.

При анализе достоверности показателей отчетности аудиторам следует изучить результаты инвентаризации, проводимой перед составлением годового отчета. Все расхождения с данными бухгалтерского учета, а также все ошибки и нарушения,

выявленные в ходе инвентаризации, должны быть исправлены и отражены в соответствующих учетных регистрах до представления годового отчета. Суммы статей баланса по расчетам с финансовыми, налоговыми органами должны быть согласованы с ними и тождественны. Целесообразно проконтролировать соответствие данных по всем счетам Главной книги показателям форм бухгалтерской отчетности.

Проверяя правильность оценки статей отчетности, аудиторы должны удостовериться в соблюдении следующих принципиальных положений при ее составлении:

- 1) отражение в отчетности стоимости имущества и обязательств предприятия должно производиться в рублях;
- 2) оценка имущества и обязательств должна осуществляться путем суммирования произведенных расходов;
- 3) зачет между статьями активов и пассивов, статьями прибылей и убытков не допускается (кроме случаев, специально оговоренных в нормативных документах);
- 4) отражение в «Бухгалтерском балансе» (ф. № 1) числовых показателей должно осуществляться в нетто-оценке, то есть за вычетом регулирующих величин;
- 5) методики формирования показателей отчетности должны соответствовать требованиям нормативных документов. При наличии отступлений от них, их следует раскрыть в пояснительной записке с указанием причин и результата, который эти отклонения оказали на формируемые показатели отчетности.

Проверяя информацию в балансе, аудитор должен обращать внимание на то, что активы и обязательства должны разделяться в балансе на долгосрочные и краткосрочные, отрицательное значение показателя следует отражать в статье баланса в круглых скобках. В форме № 2 себестоимость проданных товаров, продукции подразделяется по видам деятельности организации. Если доходы от других видов деятельности, кроме основной, существенны, то их указывают в строках отчета отдельно. Прибыль подразделяется на прибыль до налогообложения, после налогообложения и чистую прибыль отчетного года. Также аудитор должен проверить направления использования чистой прибыли и расшифровку отдельных прибылей и убытков.

В том случае, если проверяемое предприятие составляет сводную отчетность, аудиторам следует проверить и правильность ее составления, исходя из установленных правил отражения в ней показателей отчетности дочерних и зависимых обществ. Порядок формирования сводной отчетности отражен в «Методических рекомендациях по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности», утвержденных Приказом МФ РФ от 30.12.1996 г. № 112 (в ред. Приказа МФ РФ от 12.05.1999 г. № 36н).

Аудитору следует учитывать, что при составлении сводной отчетности показатели активов и пассивов балансов основного общества и дочерних обществ суммируются. Если доля основного общества в уставном капитале дочернего общества меньше 50%, то показатели активов и пассивов такого дочернего общества складываются исходя из доли участия материнской компании в его уставном капитале. Показатели бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках, отражающие взаимные расчеты и обязательства основного и дочернего общества, а также взаимные объемы реализации между ними, в сводную отчетность не включаются. Прибыль основного и дочерних обществ суммируется.

Если основное общество имеет только инвестиции в зависимые общества, то в свою сводную отчетность показатели бухгалтерской отчетности таких обществ оно не включает. Лишь в пояснительной записке к годовому отчету, основное общество делает расшифровку своих вложений в каждое зависимое общество, указывая его название, юридический адрес, величину уставного капитала и долю в нем основного общества, намерения в части дальнейшего участия.

Одним из основных приемов аудиторской проверки отчетности является ее дезагрегирование, т.е. последовательное подразделение данных отчетности на статьи, статей — на счета бухгалтерского учета, счетов — на хозяйствственные операции, совершение

которых послужило основанием для отражения операции в учете. Процесс дезагрегирования бухгалтерской отчетности облегчает работу аудиторов по проверке ее достоверности и значительно повышает ее эффективность. Разделение отчетности на отдельные сегменты возможно двумя способами:

- 1) выделение в качестве сегментов циклов хозяйственных операций — цикл приобретения, цикл производства, цикл продаж и формирования финансового результата;
- 2) выделение в качестве сегментов объектов бухгалтерского учета — основные средства, нематериальные активы, МПЗ, расчеты и т.д.

Все выявленные в ходе аудита ошибки и искажения отчетности регистрируются в рабочих документах и обобщаются в аналитической части аудиторского заключения.

Если при проверке различных видов хозяйственных операций предприятия за отчетный период были установлены существенные ошибки и определено их количественное влияние на показатели отчетности, то следует рекомендовать руководству предприятия внести соответствующие изменения в формы отчетности.

В том случае, когда аудиторы не обнаружили нарушений в отчетности или выявленные нарушения незначительны, аудиторская организация вправе выдать положительное аудиторское заключение.

Если ошибки и искажения, обнаруженные аудиторами, существенны и влияют на достоверность отчетности или наносят ущерб государству, учредителям (собственникам), аудиторская организация предоставляет администрации предприятия-клиента время для устранения выявленных нарушений. Если нарушения не исправлены, то аудиторы не вправе выдавать положительное заключение.

## **1.8 Лекция №8 (5 часов)**

**Тема: «Специализированные формы отчетности в сельском хозяйстве»**

### **1.8.1. Вопросы лекции:**

- 1.1. Порядок составления формы №5-АПК «Численность и заработная плата работников сельскохозяйственных предприятий».
- 1.2. Порядок составления специализированной формы годового отчета №7-АПК «Реализация продукции», №8-АПК «Отчет о затратах на основное производство».
- 1.3. Порядок составления специализированных форм №9,13-АПК «Сведения о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции растениеводства» и «Сведения о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции животноводства»

### **1.8.2. Краткое содержание вопросов:**

#### **1 Порядок составления формы №5-АПК «Численность и заработная плата работников сельскохозяйственных предприятий».**

В форме №5-АПК отражается численность персонала сельскохозяйственного предприятия и их заработная плата.

По строке "Всего по организации" в графе 3 "Среднесписочная (среднегодовая) численность" показывают среднюю численность всех работников предприятия.

По строке "Работники, занятые в сельскохозяйственном производстве" показывают численность работников, занятых в сельскохозяйственном производстве: работники, занятые в растениеводстве, животноводстве, в обслуживающих и вспомогательных производствах.

По строке "Рабочие постоянные" учитывают численность постоянных рабочих. К ним относятся рабочие, принятые на работу без указания срока.

По строке "Рабочие сезонные и временные" учитывают численность сезонных и временных рабочих. К сезонным относят рабочих, поступивших на период сезонных работ (сроком не более 6 месяцев), к временным - принятых на работу на срок до 2 месяцев, а при замещении временно отсутствующих работников - до 4 месяцев. По этой строке показывают также пенсионеров, домохозяек, студентов высших и средних учебных заведений, учащихся общеобразовательных школ, работающих в период каникул или в отдельные дни, если они заключили с предприятием трудовой договор. В случае если студенты и школьники привлечены на сельскохозяйственные работы по договору подряда или другому договору гражданско-правового характера (например, на выполнение объема работ), заключенному с учебным заведением, то их следует показать по строке "Работники списочного состава других организаций, учреждений, привлеченных на сельскохозяйственные работы". Кроме того, здесь учитывают также лиц, привлекаемых для работы в хозяйстве по специальным договорам с государственными учреждениями (например, военнослужащих). Их среднесписочную численность определяют путем деления числа отработанных ими человеко-дней на число рабочих дней месяца. Отдельно выделяют работников подсобных промышленных производств, жилищно-коммунального хозяйства и культурно-бытовых учреждений, торговли и общественного питания, работников, занятых на строительстве хозяйственным способом, работников детских учреждения и пр.

В графе 4 показывают фонд заработной платы. В его состав включаются начисленные предприятием (организацией) суммы оплаты труда в денежной и натуральной формах за отработанное и неотработанное время, стимулирующие доплаты и надбавки, компенсационные выплаты, связанные с режимом работы и условиями труда, премии и единовременные поощрительные выплаты, а также выплаты на питание, жилье, топливо, носящие регулярный характер. При этом показывают начисленные к выплате (без вычета налогов и других удержаний в соответствии с законодательством) денежные суммы, независимо от источников их выплаты в соответствии с платежными документами, по которым с работниками были произведены расчеты по заработной плате, премии и т.д., независимо от срока их фактической выплаты.

В графе 5 отражены выплаты социального характера. В состав таких выплат включаются компенсации и социальные льготы, предоставленные работникам, в частности на лечение, отдых, проезд, трудоустройство (без социальных пособий из государственных и негосударственных фондов).

При натуральной форме оплаты труда и предоставлении трудовых и социальных выплат в отчет включают суммы исходя из расчета по рыночным ценам, сложившимся в данном регионе на момент начисления. Если товары или продукты предоставлялись по пониженным ценам, то включается разница между их полной стоимостью и суммой, уплаченной работниками.

Форма N 7-АПК содержит информацию о реализации на сельскохозяйственных предприятиях. Форма имеет особенное значение в связи с тем, что является базой для расчета удельного веса реализации сельскохозяйственной продукции в общей реализации предприятия. Это, в свою очередь, при соотношении более 70% дает право на льготы, предоставленные сельскохозяйственным предприятиям.

В этой форме отражают операции по реализации сельскохозяйственной и другой продукции, товарам, выполненным работам и оказанным услугам на сторону, учтенные на счете 90, субсчет 1 "Продажи".

Полную себестоимость реализованной продукции и выручку отражают без суммы налога на добавленную стоимость, без акциза, экспортной таможенной пошлины.

В графе 3 "Количество в натуре", показатели которой измеряются в центнерах, приводят количество всей продукции, проданной (поставленной) в отчетном году.

В графе 4 показывают полную фактическую себестоимость реализованной продукции, включая невозмещаемые заготовителями расходы по доставке и все сбытовые расходы на

прочую реализацию, а в графе 5 - фактически вырученную сумму от реализации продукции, т.е. фактически уплаченную (перечисленную) или подлежащую уплате (перечислению) сельскохозяйственному предприятию за вычетом суммы НДС, акциза и экспортных таможенных пошлин.

В графах 3-5 также приводят количество, себестоимость и выручку по продукции, проданной работникам, выданную в порядке натуральной оплаты и в счет арендной платы по арендованным земельным долям.

Продукция, выданная работникам (включая привлеченных лиц), оценивается по государственным регулируемым, а при их отсутствии - по свободным рыночным ценам и приводится здесь же. Здесь же отражается отпуск продукции по бартерным сделкам, а также проданная в Федеральный страховой семенной фонд.

## **2. Порядок составления специализированной формы годового отчета №7-АПК «Реализация продукции», №8-АПК «Отчет о затратах на основное производство».**

Из данных формы № 8-АПК можно получить необходимую информацию о затратах предприятия в течение отчетного года в разрезе отраслей производства по элементам затрат. Данные этой формы должны соответствовать данным формы № 2 "Отчет о прибылях и убытках" и подтверждать налоговую базу по соответствующим налогам.

В графе 3 "Всего на основное производство" формы № 8-АПК отражают все затраты (с 1 января по 31 декабря) в разрезе элементов основных, вспомогательных и подсобных промышленных производств, включая услуги сторонних организаций, связанные с производством и реализацией продукции. Здесь также отражают затраты, связанные с выполнением услуг для сторонних организаций, своего капитального строительства, жилищно-коммунального хозяйства, столовой, детсада и т.д.

Под элементами затрат понимают затраты, однородные по своему экономическому содержанию.

В графах 4 "Растениеводство" и 5 "Животноводство" показывают затраты на производство продукции растениеводства и животноводства с учетом затрат на закладку новых и уход за молодыми многолетними насаждениями до перевода их в основные средства, а также затраты под урожай будущего года в сумме превышения (или уменьшения) этих затрат от начала до конца года и затраты, связанные с реализацией продукции растениеводства и животноводства.

При заполнении формы необходимо помнить некоторые особенности:  
по строке "Затраты на оплату труда с отчислениями на социальные нужды" отражают оплату труда всего персонала основной деятельности хозяйства. Оплата труда, относимая на растениеводство и животноводство (графы 4 и 5), определяется расчетным путем. Данные для расчета берут из аналитического учета к счетам 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы";

по строке "Материальные затраты, включенные в себестоимости продукции", показывают стоимость продуктов сельского хозяйства и промышленности, услуг сторонних организаций, использованных на производство продукции (работ, услуг) хозяйства. Материальные затраты в растениеводстве и животноводстве, графы 4 и 5 соответственно, определяются как разница между всеми затратами и оплатой труда с отчислениями на социальные нужды, износ основных средств и нематериальных активов и прочими нематериальными затратами в этих отраслях производства;

по строкам: "Семена и посадочный материал", "Корма", "Корма промышленного производства" и "Прочая продукция сельского хозяйства" используют цены фактического приобретения, а по произведенным в своем хозяйстве - фактическую (производственную) себестоимость. При этом семена, корма и другие продукты сельского хозяйства, произведенные в прошлом году, оцениваются по себестоимости прошлого года, а произведенные в данном году - по себестоимости отчетного года;

в затраты, как на покупные, так и на произведенные в своем хозяйстве семена, корма и другие продукты сельского хозяйства, никакие другие расходы данного года (транспортировка до хозяйства и внутри хозяйства, доработка, подготовка к скармливанию и т.д.) не включаются. Они относятся на производство по соответствующим элементам затрат (оплата труда, горючее, оплата услуг, выполненных сторонними организациями, и др.);

по строке "Минеральные удобрения" показывают стоимость минеральных удобрений, фактически использованных в отчетном году. Затраты по транспортировке минеральных удобрений в хозяйство, подготовке к внесению в почву, вывозке их на поля и т.п. в эти статьи не включают. Они указываются по соответствующим элементам затрат;

затраты на электроэнергию, как полученную со стороны, так и выработанную своими электростанциями, отражаются по строке "Электроэнергия";

по строкам "Топливо" и "Нефтепродукты" учитывают стоимость горючих и смазочных материалов, израсходованных на производственные нужды хозяйства. Затраты по перевозке горючих и смазочных материалов собственным и наемным транспортом по этой статье не указывают. В графах 4 и 5 приводят стоимость горючих и смазочных материалов, израсходованных на работу тракторов, комбайнов и других сельскохозяйственных машин, участвовавших непосредственно в производстве продуктов растениеводства и животноводства и их транспортировке;

по строке "Оплата услуг и работ, выполненных сторонними организациями, и прочие материальные затраты - всего" в графе 3 отражаются стоимость сырья, переданного на переработку в своем хозяйстве, недостача и порча имущества в пределах норм естественной убыли, оплата услуг и работ, выполненных сторонними организациями (включая стоимость полученной тепловой энергии со стороны);

отдельной строкой выделяется амортизация основных средств;

строка "Прочие затраты" отражает прочие затраты, понесенные хозяйством. К таким затратам можно отнести налоги, сборы, платежи, вознаграждения за изобретения и рационализаторские предложения; затраты на командировки, подъемные, оплата за пожарную и сторожевую охрану, за подготовку и переподготовку кадров, оплата услуг связи, вычислительных центров, износ по нематериальным активам, арендные платежи по арендованным земельным долям, страховые платежи по страхованию урожая сельскохозяйственных культур, лизинговые платежи (если лизинговое имущество находится на балансе у лизингодателя), а также другие нематериальные затраты, входящие в состав себестоимости продукции.

### **3. Порядок составления специализированных форм №9,13-АПК «Сведения о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции растениеводства» и «Сведения о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции животноводства»**

Форма № 9-АПК является источником информации о производстве и себестоимости продукции растениеводства. Форма состоит из двух частей. Слева отражены затраты по культурам в целом с отражением посевных площадей. Справа - количество произведенной продукции с указанием общей себестоимости определенного вида продукции и себестоимости 1 ц.

В эту форму включают данные о производстве всех видов продукции растениеводства, затратах средств и труда на их возделывание, за исключением затрат по полностью погибшим посевам и культурам, не давшим продукции.

В графе 3 "Фактически посевная площадь" указывают:

а) по озимым культурам и многолетним сеяным травам - площадь посевов, сохранившихся к концу массового сева яровых. При этом к погибшим озимым следует относить озимые, полностью погибшие в осенне-зимний период до начала массового сева яровых (независимо от того, пересевались они яровыми посевами или нет); озимые,

погибшие весной и пересеянные яровыми культурами, не пересеянные площади погибших весной озимых, на которых сохранились подсевянные многолетние травы;

б) по яровым культурам - первоначальную площадь посева, т.е. всю засеянную весной площадь, не исключая летней гибели.

Если площадь посева той или иной культуры была использована не по первоначальному назначению, то в графе 3 эта площадь отражается по фактическому использованию. Однако посев зерновых культур (озимых и яровых), погибших в летний период и не пересеянных (в том числе и использованных на выпас, сено, зеленый корм и силос), из числа зерновых культур не исключается и, следовательно, не переводится в число кормовых культур.

Если погибшие в летний период яровые культуры были пересеяны другими культурами, то в годовом отчете должны быть указаны посевные площади тех культур, которыми был произведен пересев. Особое внимание необходимо обращать на правильность заполнения графы 1: нельзя допускать завышения или занижения в отчетах размера посевной или убранной площади за счет гибели озимых, произошедшей до конца массового сева яровых, и дублирования площади яровых культур при наличии пересева.

Погибшие в летний период площади озимых и яровых культур, если они даже были использованы для получения сена, зеленого корма или на выпас, в однолетние травы не включают, а учитывают в числе первоначального посева, т.е. по зерновым культурам.

В графе 4 "Затраты - всего" приводят все затраты, отнесенные на культуры (группы культур), за исключением затрат по полностью погибшим посевам.

Графы с 5 по 9 являются расшифровкой по основным статьям затрат к графе 4. При этом при определении затрат труда на продукцию растениеводства в расчет включают человеко-часы рабочих, отнесенные в себестоимость продукции в составе затрат отчетного года и прошлых лет, а себестоимость основной продукции зерновых культур определяют по количеству произведенной продукции в весе после доработки, т.е. за вычетом усушки и веса неиспользуемых отходов. При этом используемые зерновые отходы переводят в полноценное зерно исходя из данных лабораторного анализа по определению процента содержания зерна в этих отходах. Для этого рекомендуется сделать специальный расчет. Кроме того, в себестоимость продукции растениеводства не включают затраты по убранным, но необмолоченным или неубранным культурам, которые на конец года показывают в балансе в составе затрат незавершенного производства по растениеводству.

По строке "Картофель" в правой части формы учитывают весь сбор картофеля в физической массе, включая выданный в порядке натуроплаты работникам хозяйства и другим лицам за работы по уборке его, а также картофель, полученный в результате перепашки поля после основной уборки.

Себестоимость овощей открытого грунта, картофеля, винограда рассчитывают в среднем по всей продукции, без подразделения на стандартную и нестандартную.

Кроме вышеуказанных существуют некоторые особенности по отражению в отчетности затрат на производство таких нетипичных культур, как табак, виноградники, чай и т.д., описание которых можно найти в методических указаниях Министерства сельского хозяйства РФ.

По строкам 1 и 2 справки к форме N 9-АПК о фактически убранных площадях на сено приводят по многолетним и однолетним травам соответственно площадь, убранную на сено. В этом случае при двух и более укосах площадь по соответствующим кодам должна быть учтена только один раз и урожайность с 1 га должна исчисляться путем деления валового сбора со всех укосов на эту площадь в натуре.

Затраты по сеянным однолетним и многолетним травам, используемым для получения с одной площади посева нескольких видов продукции, в планировании и учете распределяются на объекты исчисления себестоимости по следующим коэффициентам.

Однолетние травы:

сено 1 ц. = 1,0; семена 1 ц. = 9,0; солома 1 ц. = 0,1; зеленая масса 1 ц. = 0,25.

Многолетние травы:

сено 1 ц. = 1,0; семена 1 ц. = 75,0; солома 1 ц. = 0,1; зеленая масса 1 ц. = 0,3.

При использовании улучшенных сенокосов, улучшенных и культурных пастбищ и других естественных угодий для получения нескольких видов продукции затраты на производство каждой культуры складываются исходя из общих затрат, распределяемых по культурам, пропорционально сбору продукции с 1 га, исчисленному в кормовых единицах.

В разделе 13 "Землепользование по состоянию на 31.12.200\_ г." указывают общую площадь сельскохозяйственных угодий хозяйства. По этому коду не учитывают земли хозяйства, закрепленные за рабочими и служащими в качестве приусадебных участков, коллективных садов и огородов.

Форма N 10 "Отчет о средствах целевого финансирования" подробным образом представляет информацию о субсидиях, полученных сельскохозяйственными товаропроизводителями. Группировка статей финансирования в форме сделана в соответствии с видами и формами бюджетных ассигнований, выделяемых сельскохозяйственным организациям из федерального бюджета.

При этом субсидии должны показываться только в той сумме, которая либо уже получена на счета организации, либо, несомненно, будет получена (имеется уведомление или другие оформленные документы, подтверждающие намерение бюджета о перечислении средств в организацию). Если же получение субсидии вызывает сомнение, то следует подождать с ее принятием к бухгалтерскому учету до тех пор, пока сумма субсидии к выплате не будет точно подтверждена финансовыми органами (требование осмотрительности). В данном отчете показываются все субсидии отчетного года.

По графе 10 справочно приводятся суммы из справок-расчетов, составленных организациями и представленных в территориальные органы для финансирования. Указанные суммы могут не совпадать с фактическим финансированием и должны быть обоснованы производственными показателями самой организацией.

На основании данных, указанных в графе 10, можно получить представление о размерах фактически полученной субсидии и необходимых ее объемах для сельскохозяйственной организации.

Форма N 13-АПК аналогична форме N 9-АПК и содержит информацию о производстве и себестоимости продукции животноводства. Она состоит из двух частей. В левой части формы содержится информации о поголовье (среднегодовом) и общих затратах на его содержание (по видам скота), в правой - информация о количестве произведенной продукции животноводства, ее полной себестоимости и себестоимости единицы продукции (привес, приплод и т.д.).

В эту форму включают данные о производстве всех видов продукции и затратах труда, средствах по выращиванию, добрачиванию и откорму скота. Здесь не отражают затраты по отраслям животноводства, не давшим продукции. Аналогично форме N 9-АПК рассмотрим отражение производственных затрат только по типичным для всех регионов группам скота.

В графе 3 "Среднегодовое поголовье" отражают среднегодовое поголовье по соответствующим видам животных и птицы, которое исчисляется путем деления общего количества их кормодней на 366 (число дней в году). При этом берется общее количество кормодней стойловых и пастбищных периодов. Количество кормодней за год определяется путем суммирования количества кормодней скота и птицы за каждый месяц. В общее количество кормодней включаются кормодни павших животных и птицы.

По строке "КРС молочного направления" в графе 3 приводится среднегодовое поголовье только по коровам молочного направления, а в затраты на содержание молочного стада коров должны включаться также затраты на содержание быков-производителей.

В среднегодовое поголовье молочного стада не должны включаться коровы, переведенные на откорм (нагул), во время нахождения их на откорме в отчетном году.

После исключения из общей суммы затрат стоимости навоза, шерсти-линьки и волосасырца оставшиеся затраты распределяют: на молоко - 90%, на приплод - 10%.

В валовой надой молока от коров молочного стада включают молоко, полученное от коров основного молочного стада.

По строке "Приплод КРС" в правой стороне формы отражают число голов полученных живых телят (без мертворожденных), а их живую массу при отеле - по строке "Масса телят при рождении" в графе 11.

В графе 5 указывают по соответствующим видам и группам животных прямую оплату труда рабочих, занятых непосредственно в процессе производства продукции животноводства, и отчисления на социальные нужды от заработной платы.

В графе 6 приводят расход всех видов кормов, включая фактическую себестоимость зеленой массы культурных пастбищ, сеянных трав, скормленных животным путем выпаса. Затраты, связанные с приготовлением кормов в кормоцехах, также отражают по этой графе. Однако здесь не показывают затраты по транспортировке кормов непосредственно на фермы с мест их хранения.

В графе 7 отражают затраты на содержание производственных зданий животноводческого назначения, рабочих машин и оборудования, используемых непосредственно в производстве продукции животноводства.

По строке "Животные на выращивании и откорме" в графе 4 приводят затраты по содержанию молодняка крупного рогатого скота всех возрастов и коров-кормилиц, а также расходы по откорму коров, быков и волов, выбракованных из основного стада.

Основной продукцией этой группы животных является только фактически полученный прирост живой массы (за вычетом прироста павших животных), включая прирост телок старше двух лет, полученный в отчетном году до перевода их в основное стадо коров (живая масса на день перевода в коровы после отела минус масса по учетным данным на начало года или на день последнего взвешивания).

По строке "Прочие отрасли" показывается побочная продукция животноводства: шерсть-линька, пух, перо-линька, волос-сырец, яйцо миражное, мясо петушков яичных кур, забитых в суточном возрасте, рога, копыта, мясо забитых зверей, шкуры и утилизированные тушки павших животных (от незаразных заболеваний), которые оцениваются по ценам возможной реализации (использования). Стоимость их относится на уменьшение затрат по соответствующим видам и группам животных и птиц. По этому коду показывается также стоимость использованного навоза.

Затраты по незавершенному производству животноводства в форме N 13-АПК не отражают, а показывают в балансе.

Распределение затрат труда между отдельными видами продукции, получаемой от соответствующих видов животных, производится либо методом прямого отнесения затрат на соответствующие виды продукции, либо методом распределения их применительно к порядку исчисления себестоимости видов продукции.

По строке "Всего выращено скота и птицы в живой массе" справки к форме N 13-АПК приводят количество произведенного (выращенного) скота и птицы в живой массе (молодняка крупного рогатого скота, свиней, овец, коз, птицы и кроликов), а также живой массы реализованных на мясо лошадей и других животных, продукция которых не выделена в форме.

В разделе 10 "Себестоимость живого веса скота" показывается наличие животных на начало и конец года, а также его движение в течение отчетного года.

## **2. МЕТОДИЧЕСКИЕ МАТЕРИАЛЫ ПО ПРОВЕДЕНИЮ ПРАКТИЧЕСКИХ ЗАНЯТИЙ**

### **2.1 Практическое занятие №1 (4 часа).**

**Тема: «Состав, содержание и основные виды бухгалтерской отчетности»**

#### **2.1.1 Задание для работы:**

1. Разобрать со студентами следующие вопросы:

1. Сущность и назначение отчетности в рыночной экономике
2. Нормативное регулирование бухгалтерской финансовой отчетности в России
3. Состав и содержание бухгалтерской финансовой отчетности
4. Концептуальные основы бухгалтерской финансовой отчетности

2. Решение задачи:

Задание 1.

В какой оценке будут отражены в балансе активы в следующих ситуациях (при условии использования линейного метода):

Организация приобрела станок стоимостью 100 000 руб., затраты на доставку составили 20 000 руб. Проценты за предоставленный кредит 30 000 руб. (из них половина была начислена до ввода станка в эксплуатацию). Станок использовался в течение 5 лет, сумма начисленной амортизации – 60 000 руб. В настоящий момент станок может быть продан за 40 000 руб.

Задание 2.

В какой оценке будут отражены в балансе активы в следующих ситуациях (при условии использования линейного метода):

Фирма приобрела земельный участок за 3 млн. руб. Помимо этой суммы также были уплачены 500 000 руб. за риэлтерские услуги, связанные с поиском участка, 200 000 руб. в счет комиссии за юридические услуги. Спустя два года фирме предложено купить участок за 5 млн. руб.

#### **2.1.2 Краткое описание проводимого занятия:**

Устный опрос по теме практического занятия. Письменное решение задач.

#### **2.1.3 Результаты и выводы:**

Усвоение студентами знаний по теме практического занятия.

### **2.2 Практическое занятие №2 (5 часов).**

**Тема: «Предварительные процедуры перед составлением бухгалтерской отчетности»**

#### **2.2.1 Задание для работы:**

1. Разобрать со студентами следующие вопросы:

1. Подготовка бухгалтерской информации к обобщению в отчетности
2. Инвентаризация – условие составления бухгалтерской отчетности
3. Порядок закрытия счетов и заполнения главной книги
4. Реформация баланса

2. Решение задачи:

### Задание 1.

Ремонтная фирма приобрела керамическую плитку для выполнения ремонтных работ. Плитка покупалась тремя партиями по 10 000 штук в каждой:

- первая партия приобретена 1.01.201\_г. по цене 35 000 руб.;
- вторая партия приобретена 3.02.201\_г. по цене 36 000 руб.;
- третья партия приобретена 2.03.201\_г. по цене 39 000 руб.

В марте фирма приступила к выполнению работ, в ходе которых было израсходовано 25 000 штук плитки.

Требуется рассчитать балансовую стоимость остатка плитки при списании ее на производство способами ФИФО и средней себестоимости.

### 2.2.2 Краткое описание проводимого занятия:

Устный опрос по теме практического занятия. Письменное решение задач.

### 2.2.3 Результаты и выводы:

Усвоение студентами знаний по теме практического занятия.

## 2.3 Практическое занятие №3 (4 часа).

### Тема: «Бухгалтерский баланс-главная форма бухгалтерской отчетности»

#### 2.3.1 Задание для работы:

1. Разобрать со студентами следующие вопросы:

1. Функции и виды бухгалтерского баланса
2. Схема построения бухгалтерского баланса
3. Содержание статей актива и пассива баланса
4. Составление бухгалтерского баланса по международным стандартам

2. Решение задачи:

### Задание 1.

Составить первоначальный баланс предприятия.

В счет уставного капитала парикмахерской были внесены следующие активы:

- запатентованные способы укладки и окрашивания волос – 50 000 руб.
- парикмахерские принадлежности и инвентарь (срок службы более 1 года) – 12 000 руб.
- косметические средства – 28 000 руб.
- денежные средства – 30 000 руб.
- здание парикмахерской – 200 000 руб.

Кроме того, был получен кредит в размере 100 000 руб., на который планируется закупить мебель и оборудование.

Актив	Сумма, руб.
Внеоборотные активы	
Нематериальные активы	
Основные средства	
Оборотные активы	
Запасы	
Денежные средства	
Итого	
Пассив	

Капитал и резервы	
Уставный капитал	
Краткосрочные обязательства	
Заемные средства	
Итого	

### Задание 2.

Организацией в текущем году было продано товара на сумму 118 000 руб., в том числе НДС – 18 000 руб. Себестоимость проданных товаров равна 65 000 руб. Расходы на доставку товаров к покупателям составили 15 000 руб.

Требуется составить корреспонденцию и определить финансовый результат от реализации.

### **2.3.2 Краткое описание проводимого занятия:**

Устный опрос по теме практического занятия. Письменное решение задач.

### **2.3.3 Результаты и выводы:**

Усвоение студентами знаний по теме практического занятия.

## **2.4 Практическое занятие №4 (5 часов).**

**Тема: «Порядок составления отчета о прибылях и убытках»**

### **2.4.1 Задание для работы:**

1. Разобрать со студентами следующие вопросы:

1. Принципы составления отчета о прибылях и убытках
2. Структура и содержание отчета о прибылях и убытках
3. Составление отчета о прибылях и убытках в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности

### 2. Решение задачи:

#### Задание 1.

В ноябре текущего года ЗАО «Стройландия» продало, то есть отгрузило партию товаров общей стоимостью 236 000 руб. (в том числе НДС – 36 000 руб.).

До конца ноября покупатели частично оплатили товары, перечислив 118 000 руб., оставшиеся 118 000 руб. были перечислены в декабре.

Требуется составить корреспонденцию и определить финансовый результат.

#### Задание 2.

В текущем году ЗАО «Север» и ОАО «Юг» заключают договор мены, согласно которому ЗАО «Север» обязуется передать ОАО «Юг» партию товара себестоимостью 100 000 руб. В обмен на переданные товары ЗАО «Север» получит от ОАО «Юг» необходимые материалы. В обычных условиях ЗАО «Север» реализует такую партию товара за 220 000 руб.

Требуется составить корреспонденцию и определить финансовый результат.

### **2.4.2 Краткое описание проводимого занятия:**

Устный опрос по теме практического занятия. Письменное решение задач.

### **2.4.3 Результаты и выводы:**

Усвоение студентами знаний по теме практического занятия.

## 2.5 Практическое занятие №5 (4 часа).

**Тема: «Порядок формирования отчета об изменении капитала»**

### 2.5.1 Задание для работы:

1. Разобрать со студентами следующие вопросы:

1. Структура и содержание отчета об изменении капитала
2. Порядок составления отчета об изменении капитала
3. Содержание отчета об изменении собственного капитала в соответствии с международными стандартами учета и отчетности

2. Решение задачи:

Задание 1.

Бизнес-план химчистки «Чистый мир» выглядит так:

В январе:

1. В капитал химчистки будет вложено 5000 тыс.руб.;
2. 500 тыс.руб. будет истрачено на приобретение чистящих и моющих средств;
3. 3400 уйдет на покупку оборудования для чистки;
4. 450 тыс.руб. на рекламу;
5. будет получен заем в размере 1000 тыс.руб. Сумма начисленных процентов за январь составит 100 тыс.руб.
6. Аренда помещения 2400 тыс.руб.

7. Ожидаемая выручка за январь составит 1200 тыс.руб. (800 тыс.руб. будет получено наличными, 400 – дебиторская задолженность), при этом должно быть израсходовано моющих средств на 350 тыс.руб., начислена амортизация оборудования на 150 тыс.руб.

В феврале:

1. Будут получены новые моющие средства в кредит на сумму 600 тыс.руб.;
2. Планируется получить 2800 тыс.руб. выручки (2200 тыс.руб. наличными, а 600 тыс.руб. – дебиторская задолженность);
3. Ожидается, что январские дебиторы заплатят 400 тыс.руб. долга;
4. На рекламу будет истрачено 40 тыс.руб.;
5. Будут приобретены облигации, выпущенные на 3 месяца, номинальной стоимостью 500 тыс.руб., фактическая стоимость 450 тыс.руб.

6. Будет предоставлен заем другой организации в размере 500 тыс.руб. сроком на 2 года, а заем в сумме 1000 тыс.руб. плюс проценты возвращены банку.

Требуется определить финансовый результат деятельности организации и показать движение денежных средств.

Январь	
Выручка	1200
Расходы на моющие средства	(350)
Расходы на рекламу	(150)
Расходы на аренду	(200)
Проценты по кредиту	(100)
Амортизация	(150)
Прибыль	250
Февраль	
Выручка	2800
Расходы на моющие средства	(650)

Расходы на рекламу	(120)	
Расходы на аренду	(200)	
Проценты по кредиту	0	
Амортизация	(150)	
Прибыль	1680	
Теперь отразим движение денежных средств за те же периоды		
Поступления / расходы	Январь	Февраль
Общее поступление наличных денежных средств из всех источников		
Взнос в уставный капитал	5000	0
Продажи за наличные деньги	800	2200
Поступления от дебиторов	0	400
Поступления от банка	1000	0
Итого поступлений	6800	2600
Общее расходование наличных денежных средств		
На текущие расходы		
Расходы на моющие средства	(500)	0
Расходы на рекламу	(450)	(40)
Расходы на аренду	(2400)	0
Амортизация	0	0
Расходы на уплату процентов	0	(100)
На приобретение основных средств		
Оборудование	(3400)	0
На финансовые вложения		
Облигации	0	(450)
Займы, предоставленные другим фирмам	0	(500)
Возврат банковского займа	0	(1000)
Итого отток денежных средств	6750	2090

Таким образом, первоначальный баланс денег у химчистки равен 0 руб. В январе будет получено 6800 тыс.руб., израсходовано 6750 тыс.руб. Остаток на начало февраля 50 тыс.руб.

В феврале будет получено 2600 тыс.руб., израсходовано 2090 тыс.руб. С учетом остатка на начало месяца баланс денежных средств на конец февраля составит 560 тыс.руб.

Требуется составить корреспонденции по представленным хозяйственным операциям, составить «Отчет о прибылях и убытках»

### **2.5.2 Краткое описание проводимого занятия:**

Устный опрос по теме практического занятия. Письменное решение задач.

### **2.5.3 Результаты и выводы:**

Усвоение студентами знаний по теме практического занятия.

## **2.6 Практическое занятие №6 (5 часов).**

**Тема: «Порядок формирования отчета о движении денежных средств»**

### **2.6.1 Задание для работы:**

1. Разобрать со студентами следующие вопросы:

1. Понятие и классификация денежных потоков

2. Методы составления отчета о движении денежных средств
3. Составление отчета о движении денежных средств по международным стандартам
2. Решение задачи:

Задание 1.

Цель: научиться составлять отчет о движении денежных средств.

Остаток денежных средств ЗАО «Север» на начало периода был равен 20 000 руб.

В течение периода имели место следующие хозяйствственные операции.

Наименование хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Получен аванс от покупателя			10 000
Получены материалы от поставщика			800
Начислена заработка плата рабочим основного производства			1500
Начислен ЕСН с зарплаты работников основного производства			
Начислен НДФЛ с зарплаты работников основного производства			
Получен авансовый отчет от бухгалтера, вернувшегося из командировки (деньги пока не выплачены)			400
Предъявлен счет за рекламу			700
Взят кредит в банке на 6 месяцев, деньги поступили на расчетный счет			200 000
Оплачено приобретение объектов основных средств, они приняты на баланс			180 000
Начислены проценты за кредит			12 000
Реализована вся произведенная продукция (материалов израсходовано на сумму 150 000 руб.)			280 000
Оплачен счет поставщика материалов			800
Выплачена зарплата работникам основного производства			
Уплачен ЕСН			
Уплачен НДФЛ			
Уплачено бухгалтеру по авансовому отчету			400
Оплачен счет за рекламу			700
Выплачена часть кредита банка			100 000
Уплачены проценты за кредит			12 000
Покупатель оплатил счет			160 000
Начислена амортизация основного производства			40 000
Приобретены акции ЗАО «Газпром»			1 200
Себестоимость произведенной продукции и прочие расходы списаны на финансовый результат организации			
Начислен налог на прибыль за текущий год			2 000
Определена сумма нераспределенной прибыли			
Начислены дивиденды акционерам за текущий год			5000
Уплачен в бюджет налог на прибыль			2000

Уплачены из кассы дивиденды			5000
-----------------------------	--	--	------

Требуется: Составить корреспонденции по представленным хозяйственным операциям, составить «Отчет о движении денежных средств».

**2.6.2 Краткое описание проводимого занятия:**

Устный опрос по теме практического занятия. Письменное решение задач.

**2.6.3 Результаты и выводы:**

Усвоение студентами знаний по теме практического занятия.

**2.7 Практическое занятие №7 (4 часа).**

**Тема: «Порядок составления пояснительной записи и аудиторское заключение – часть годовой бухгалтерской отчетности»**

**2.7.1 Задание для работы:**

1. Разобрать со студентами следующие вопросы:

1. Назначение и состав пояснительной записи
2. Положения по бухгалтерскому учету, содержащие требования о раскрытии информации в пояснительной записке
3. Роль аудиторского заключения в бухгалтерской финансовой отчетности

**2.7.2 Краткое описание проводимого занятия:**

Устный опрос по теме практического занятия. Письменное решение задач.

**2.7.3 Результаты и выводы:**

Усвоение студентами знаний по теме практического занятия.

**2.8 Практическое занятие №8 (3 часа).**

**Тема: «Специализированные формы отчетности в сельском хозяйстве»**

**2.8.1 Задание для работы:**

1. Разобрать со студентами следующие вопросы:

1. Порядок составления формы №5-АПК «Численность и заработная плата работников сельскохозяйственных предприятий».
2. Порядок составления специализированной формы годового отчета №7-АПК «Реализация продукции», №8-АПК «Отчет о затратах на основное производство».
3. Порядок составления специализированных форм №9,13-АПК «Сведения о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции растениеводства» и «Сведения о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции животноводства»

2. Решение задачи:

Задание 1. Заполнить форму №5 – АПК «Численность и заработка работников сельскохозяйственных предприятий» на основании следующих данных. В организации работают 22 человека, из них занятые в сельскохозяйственном производстве – 22. Постоянные рабочие – 14 человек, трактористы – машинисты – 9, операторы машинного доения – 5. Руководитель организации 1 человек, специалистов – 7. Обработав данные расчетно-платежных ведомостей за год, была получена следующая информация. Всего начислено за год – 1164 тыс.руб., постоянным рабочим 685 тыс.руб., трактористам – машинистам 484 тыс.руб., служащим – 479 тыс.руб., руководителю – 154 тыс.руб.

Показатель	код	Среднегодовая численность, чел	Начислено за год заработной платы	Выплаты социального характера
По организации –всего:	010			
В том числе:				
Работники, занятые в сельскохозяйственном производстве – всего:	020			
В том числе				
Рабочие постоянные	030			
Из них:				
Трактористы-машинисты	031			
Операторы машинного доения	032			
...				
Рабочие сезонные и временные	040			
Служащие	050			
Из них				
Руководители	051			
специалисты	052			

Задание 2. Заполнить форму №8 – АПК «Затраты на основное производство». Организация, основная деятельность которой – растениеводство произвела за отчетный и предыдущий периоды, следующие расходы. Данные получены из производственных отчетов продукции растениеводства. Материальные затраты 12517 тыс.руб. и 7656 тыс.руб., семена и посадочный материал – 10 000 и 2388 тыс.руб., минеральные удобрения – 392 и 3024 тыс.руб., электроэнергия – 90 и 140 тыс.руб., нефтепродукты – 1510 и 1316 тыс.руб., запасные части – 400 и 522 тыс.руб., оплата услуг и работ, выполненных сторонними организациями – 125 и 266 тыс.руб., затраты на оплату труда – 1036 тыс.руб. и 393 тыс.руб., отчисления на социальные нужды – 128 и 47 тыс.руб., амортизация - 206 тыс.руб., прочие затраты – 571 и 1666 тыс.руб. соответственно.

Показатель	код	Всего за:		В том числе на производство			
				растениеводства		животноводства	
		Отчетный год	Предыдущий год	Отчетный год	Предыдущий год	Отчетный год	Предыдущий год
1.Материальные затраты в том числе:	100						
Семена и посадочный материал	111						
Корма	112						
Минеральные удобрения	115						
Электроэнергия	116						
Нефтепродукты	118						
Запасные части	119						
Оплата услуг и работ,	120						

выполненных сторонними организациями						
2.Затраты на оплату труда	200					
3.Отчисления на социальные нужды	300					
4.Амортизация	400					
5.Прочие расходы	500					
Итого затрат по основному производству	600					

Задание 3. Заполнить форму №9 – АПК «Производство и себестоимость продукции растениеводства». Организация занимается растениеводством, в частности производством озимых и яровых зерновых. Для заполнения отчета имеются следующие данные. Площадь, занятая озимыми зерновыми 207 га, убранная 100 га, площадь, занятая яровыми зерновыми – 2350 га, убранная 2132 га. В производственных отчетах имеется следующая информация: оплата труда с отчислениями на социальные нужды по озимым зерновым – 98 тыс.руб., по яровым – 984 тыс.руб., семена и посадочный материал по яровым – 10 000 тыс.руб., удобрения минеральные и органические по яровым зерновым – 392 тыс.руб., содержание основных средств по озимым зерновым 229 тыс.руб., по яровым – 2305 тыс.руб.

Показатель	код	Площа		Затраты-всего, тыс.руб.	Из них			
		посевная	убранная		Оплата труда с отчислениями на социальные нужды	Семена и посадочный материал	Удобрения минеральные и органические	Содержание основных средств
Зерновые и зернобобовые (озимые и яровые) без кукурузы В том числе Озимые зерновые Яровые зерновые	010							
	020							
	030							

### 2.8.2 Краткое описание проводимого занятия:

Устный опрос по теме практического занятия. Письменное решение задач.

### 2.8.3 Результаты и выводы:

Усвоение студентами знаний по теме практического занятия.

Разработал(и): \_\_\_\_\_

А.Р. Хаметова