



Ольга Алексеевна Заббарова
Бухгалтерская (финансовая)
отчетность организации

*Текст предоставлен правообладателем
http://www.litres.ru/pages/biblio_book/?art=180411*

*Бухгалтерская (финансовая) отчетность организации : учеб. пособие / О. А. Заббарова. : Эксмо;
Москва, 2009
ISBN 978-5-699-30589-6*

Аннотация

Основная цель учебного пособия – научиться составлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность организаций. Автор подробно излагает методики и техники заполнения форм баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях капитала, отчета о движении денежных средств.

Особое внимание в книге уделено международной стандартизации, консолидации и сегментированию бухгалтерской отчетности.

Контрольные вопросы и тесты, приведенные в конце каждой из рассмотренных тем, помогут закрепить полученные знания.

Учебное пособие написано в соответствии с требованиями Государственного стандарта высшего профессионального образования.

Для студентов и преподавателей экономических вузов, слушателей системы послевузовского образования.

Содержание

Предисловие	4
Глава 1	6
1.1. Виды отчетности организации	7
1.2. Бухгалтерская (финансовая) отчетность как источник информации о хозяйственной деятельности организации	9
1.3. Значение и функции бухгалтерской отчетности	11
1.4. Международная стандартизация бухгалтерской отчетности	15
1.5. Переход России на международные стандарты финансовой отчетности	20
1.6. Состав годового и промежуточного бухгалтерских отчетов	24
1.7. Этапы подготовительной работы, предшествующие составлению годовой бухгалтерской отчетности	27
Контрольные вопросы и задания	29
Тесты	30
Глава 2	34
2.1. Значение и функции бухгалтерского баланса	35
2.2. Принципы и схемы построения бухгалтерского баланса	37
2.3. Виды и формы бухгалтерских балансов	39
2.4. Взаимосвязь бухгалтерского баланса с другими формами отчетности	42
2.5. Методы оценки отдельных статей баланса и требования к представлению информации об активах и обязательствах в бухгалтерской отчетности организации	44
2.6. Техника составления бухгалтерского баланса	51
Конец ознакомительного фрагмента.	56

Ольга Алексеевна Заббарова

Бухгалтерская (финансовая)

отчетность организации: учеб. пособие

Предисловие

В современных условиях большое значение имеет оптимальное управление как динамический процесс, который заключается в умелом применении руководителем как неформальных методов управления (опыта, логики, интуиции), так и формализованных методов, основанных на использовании разнообразной информации. Информационное обеспечение процесса управления включает в себя бухгалтерскую (финансовую) отчетность, статистическую отчетность, данные оперативного учета и неформализованные внеучетные сведения.

Бухгалтерская отчетность служит одним из важнейших источников информации о финансовом положении организации, финансовых результатах деятельности и изменениях в ее финансовом положении, доступных разным группам ее внешних и внутренних пользователей.

В процессе реформирования системы бухгалтерского учета и отчетности в России большое значение придается повышению качества бухгалтерской отчетности. При формировании бухгалтерской отчетности существенное внимание уделяется концептуальным основам составления отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). От степени соблюдения требований МСФО зависят прозрачность информации, представленной в бухгалтерской отчетности, и в конечном счете ее полезность и степень рисковости решений, принимаемых на основе отчетных данных.

Особенность данного учебного пособия заключается в том, что оно охватывает все разделы учебной программы, рекомендованной УМО для подготовки студентов по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». Кроме того, в учебном пособии определена цель изучения каждой главы и даны практические материалы, позволяющие лучше усвоить содержание каждого вопроса изучаемой темы.

В процессе освоения курса «Бухгалтерская (финансовая) отчетность» перед студентами ставятся следующие задачи:

- изучение сущности основных нормативных требований к составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- изучение современных подходов к оценке показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- изучение техники формирования показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности с учетом последних изменений нормативных документов по бухгалтерскому учету и отчетности;
- организация информационной системы для широкого круга внутренних и внешних пользователей.

Способствовать достижению поставленных целей может предлагаемое учебное пособие. В нем последовательно рассмотрены нормативные требования к представлению информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности (глава 1). Особое внимание уделено принципам и методам построения и оценки статей баланса (глава 2). Проанализированы взаимосвязи показателей баланса с другими формами отчетности. Описан порядок расчета его показателей. В главе 3 определены роль и место отчета о прибылях и убытках (форма № 2) в информационной системе организации. Изложена техника формирования показате-

лей формы № 2 с учетом изменений нормативного регулирования по признанию и классификации доходов и расходов организации. В главах 4–6 рассмотрена техника формирования показателей приложений к годовой бухгалтерской отчетности, а также изложены требования к информации пояснительной записки к годовому бухгалтерскому отчету организации. В главе 7 освещены основные виды искажений бухгалтерской отчетности, способы их выявления и порядок исправления обнаруженных ошибок в отчетности. В главе 8 изложены принципы консолидации в соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса», в главе 9 – нормативные требования к составлению отчетности по сегментам. Для закрепления теоретических знаний и приобретения практических навыков приведены вопросы и тесты для самопроверки по главам, а также примеры заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности.

Изложенный материал основан на нормативных актах, регулирующих бухгалтерский учет и отчетность организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству в Российской Федерации, кроме кредитных, бюджетных и страховых организаций.

Важность поставленных задач реформирования бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с МСФО, изменения в нормативном регулировании признания в отчетности доходов, расходов, активов и обязательств и собственного капитала, отсутствие необходимых учебников, ограниченность специальной литературы и недостаточное обеспечение студентов нормативными документами обусловили написание данного учебного пособия по курсу «Бухгалтерская (финансовая) отчетность». Оно ориентировано прежде всего на студенческую аудиторию, но может быть полезно и бухгалтерам, повышающим квалификацию, и лицам других экономических специальностей, так как многие из них являются пользователями информации, представленной в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Глава 1

Нормативное регулирование и перспективы представления информации в бухгалтерской отчетности

Цель – изучить принципы подготовки и требования к представлению информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности как информационной системе для широкого круга внутренних и внешних пользователей (субъектов рынка) исходя из их требований и запросов в процессе принятия решений.

В результате изучения главы 1 будут получены знания:

- о видах и роли бухгалтерской (финансовой) отчетности организации как информационной базы для внешних и внутренних пользователей – участников процесса воспроизводства;
- о системе нормативного регулирования бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- об информационных приоритетах основных групп заинтересованных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- об основных подходах к процессу международной гармонизации концептуальных основ представления информации в отчетности;
- о структуре и содержании информации, предоставляемой внешним пользователям, в отчетности, составленной по МСФО;
- о проблемах интеграции России в процесс формирования отчетности российских публичных компаний по МСФО и дискуссионных вопросах, касающихся развития бухгалтерского учета и отчетности;
- о составе и нормативных требованиях к представлению информации в годовой и промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности в зависимости от типов организаций;
- об этапах основных подготовительных работ, предшествующих составлению годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

1.1. Виды отчетности организации

Представляемая организациями отчетность разнообразна. Она является информационной основой для принятия управленческих решений всех уровней ответственности и может классифицироваться по следующим признакам:

- видам;
- объему сведений, включаемых в отчеты;
- назначению;
- целям, для которых составляются отчеты;
- периодам, охватываемым отчетностью;
- степени обобщения данных.

По видам отчетность делится на бухгалтерскую, финансовую, управленческую, налоговую, статистическую и оперативную.

Бухгалтерская отчетность – это единая система данных о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, составляемая на основе данных бухгалтерского учета¹.

Данные синтетического и аналитического учета подтверждаются надлежаще оформленными первичными документами. Годовой бухгалтерской отчетности присуща более высокая достоверность, так как ее данные подтверждаются материалами инвентаризации и, как правило, аудиторским заключением.

Финансовая отчетность – это структурированное представление финансового положения и операций, осуществляемых компанией (МСФО (IFRS) 1). Существенное различие финансовой и бухгалтерской отчетности заключается в характере раскрытия в них данных бухгалтерского учета, ориентированного на интересы лиц, принимающих финансовые решения.

Финансовая отчетность представляет собой способ обобщения системных данных бухгалтерского учета, который позволяет представить полезную информацию финансового характера основным группам заинтересованных лиц.

Управленческая отчетность представляет собой механизм обработки данных управленческого учета (включая данные бухгалтерского учета, данные систем контроля за производством и т. д.), их агрегирования и представления в виде отчетов о деятельности подразделений и в целом субъекта хозяйствования за отчетный период. При этом система управленческой отчетности дает возможность пользователям самостоятельно формировать отчеты в желаемых аналитических разрезах и проводить ее всесторонний анализ.

Налоговая отчетность представляет собой развернутый расчет налоговой базы за отчетный (налоговый) период либо на отчетную дату в соответствии с нормативными актами, регулирующими налоговые платежи организаций и данных налогового учета.

Статистическая отчетность – это комплекс показателей в денежном и натуральном выражении, представляемых предприятиями по установленным Федеральной службой государственной статистики формам в целях формирования сводной официальной статистической информации о социально-экономическом и демографическом положении страны. Статистическую отчетность организации обязаны в установленные сроки представлять в региональные статистические органы.

Статистическая отчетность служит для отражения отдельных сторон деятельности организации и их статистического изучения. Она составляется на основе данных бухгал-

¹ См.: Указания об объеме форм бухгалтерской отчетности, утвержденные приказом Минфина России от 22.07.2003 № 67н.

терского, статистического и оперативного учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности по единой методике, установленной Федеральной службой государственной статистики и Минфином России.

Оперативная отчетность предназначена для текущего контроля и управления внутри организации в момент совершения хозяйственных операций или сразу же после их завершения. В ней содержатся сведения о выполнении планов поставок продукции, соблюдении договоров, финансовом положении организации.

По объему содержащихся в отчетах сведений различают частную и общую отчетность.

Частная отчетность включает в себя информацию о работе организации на одном участке ее деятельности.

Общая отчетность характеризует хозяйственную деятельность организации в целом.

По назначению отчетность подразделяется на внешнюю и внутреннюю.

Внешняя отчетность служит средством информирования внешних пользователей – заинтересованных юридических и физических лиц о характере деятельности, доходности и имущественном положении организации. В соответствии с международной практикой она обязательно подлежит опубликованию, поэтому ее называют публичной.

Внутренняя отчетность формируется для целей оперативного и общего управления организацией.

По охватываемым периодам отчетность подразделяется на текущую (внутригодовую) и годовую.

Текущая (внутригодовая) отчетность составляется на внутригодовую дату. Текущая бухгалтерская отчетность называется промежуточной. К ней относится месячная и квартальная отчетность. Текущие отчеты составляются регулярно через определенные промежутки времени. Эту отчетность подразделяют на ежедневную, месячную, квартальную, полугодовую и за девять месяцев. Анализ текущей отчетности служит целям оперативного управления деятельностью организации.

Годовая отчетность составляется по окончании года и характеризует все стороны хозяйственной деятельности организации за финансовый год.

По степени обобщения данных отчетность подразделяется на индивидуальную, сводную и консолидированную.

Индивидуальная отчетность составляется по данным текущего учета конкретной организации.

Сводная отчетность составляется вышестоящими организациями, органами Федеральной службы государственной статистики по территориальному принципу и отраслям экономики путем обработки индивидуальной отчетности организаций.

Консолидированная отчетность – это объединенная отчетность двух и более юридически самостоятельных организаций, находящихся в определенных юридических и финансово-хозяйственных взаимоотношениях.

Общей целью составления отчетности всех видов является формирование качественной и своевременной информации о финансово-хозяйственной деятельности организации.

1.2. Бухгалтерская (финансовая) отчетность как источник информации о хозяйственной деятельности организации

Бухгалтерская отчетность составляется на основе всех видов текущего учета: бухгалтерского, статистического и оперативного, поэтому обеспечивает возможность всестороннего отражения хозяйственной деятельности организации и является завершающим этапом учетной работы.

Под отчетностью в широком смысле подразумевается вся совокупность учетных записей, по которой можно проследить хозяйственную деятельность организации.

В узком смысле отчетность представляет собой систему таблиц, отражающих сводные данные, по которым можно судить о финансовом состоянии организации и эффективности ее деятельности. В отчетность входят также и текстовые пояснения.

Данные отчетности используются внешними пользователями для оценки эффективности работы организации, а также в самой организации для проведения экономического анализа. Кроме того, отчетность необходима для руководства хозяйственной деятельностью и служит исходной базой для последующего планирования.

На основе данных бухгалтерской отчетности определяют возможные варианты решения коммерческих, производственных и организационных вопросов: вероятные объемы производства и реализации продукции, установление уровня цен на продукцию, возможные скидки с цены при условии досрочной оплаты продукции. Данные бухгалтерской отчетности используются не только управленческим персоналом, но и широким кругом внешних пользователей. Бухгалтерская отчетность в обязательном порядке должна быть представлена администрацией организации ее собственникам и государственным органам.

На базе отчетности оцениваются:

- риски предпринимательской деятельности, начисляются налоги и рассчитываются дивиденды;
- возможность выдачи кредитов и займов;
- финансовое положение потенциальных клиентов, поставщиков, конкурентов или партнеров и принимаются решения о целесообразности и условиях ведения дел с тем или иным партнером.

Отчетность организации (управленческая и бухгалтерская) может содержать как количественные, так и качественные характеристики, стоимостные и натуральные показатели. При этом отчетные данные, сгруппированные в регистрах, не могут содержать таких оборотов, которых не было в текущих учетных записях.

Нормативное регулирование правил подготовки бухгалтерской отчетности осуществляется на четырех уровнях следующими документами:

- *первый уровень* – Федеральным законом от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» и Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н;
- *второй уровень* – Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденным приказом Минфина России от 06.06.1999 № 43н, а также всеми остальными положениями по бухгалтерскому учету;
- *третий уровень* – приказом Минфина России от 22.07.2003 № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организации» (далее – Приказ № 67н), а также иными методическими указаниями и методическими рекомендациями Минфина России;

- *четвертый уровень* – внутренними документами организации в рамках ее учетной политики, в частности, утвержденными формами внешней и внутренней бухгалтерской отчетности, учитывающими специфику и отраслевую принадлежность хозяйствующего субъекта.

В перечисленных нормативных документах изложены принципы составления и представления бухгалтерской отчетности и требования к ней.

После введения в действие ПБУ 4/99 начиная с отчетности за 2000 г. организациям предоставлено право самостоятельно разрабатывать формы бухгалтерской отчетности. Минфин России рекомендует при этом использовать образцы форм бухгалтерской отчетности, являющиеся приложением к Приказу № 67н. Минфин России налагает лишь ряд ограничений, определяя состав, содержание и методические основы формирования бухгалтерской отчетности, в частности, закрепляет понятия отчетной даты, отчетного года.

Кроме того, в п. 14 ПБУ 4/99 дан перечень обязательных реквизитов, которые должна содержать каждая составляющая часть бухгалтерской отчетности: наименование организации, отчетная дата или период и др.

При самостоятельной разработке организацией форм отчетности должны соблюдаться общие требования к бухгалтерской отчетности. Это делается в целях обеспечения пользователей достаточной финансовой информацией для принятия решений о размещении ограниченных финансовых ресурсов.

1.3. Значение и функции бухгалтерской отчетности

Бухгалтерская (финансовая) отчетность выступает как средство для наблюдения пользователями за работой организации. Это достигается путем представления в сжатом виде информации об основных показателях деятельности данного субъекта хозяйствования.

В экономически развитых странах финансовая (бухгалтерская) отчетность является базой для построения концептуальных основ бухгалтерского учета.

Исходным пунктом в построении системы бухгалтерского учета являются интересы лиц, нуждающихся в информации, создаваемой системой бухгалтерского учета. В связи с этим при разработке концептуальных основ подготовки отчетности Совет по международным стандартам финансовой отчетности предварительно сформировал Правила подготовки и представления финансовой отчетности. Данный документ определил цели и общие принципы составления финансовой отчетности, правила признания и оценки элементов финансовой отчетности.

Концептуальные основы существуют в той или иной форме практически во всех странах. Например, в США действуют положения о концепциях финансового учета, определяющие цели составления финансовой отчетности, качественные характеристики учетной информации, элементы финансовой отчетности, концепции признания и оценки информации.

В России аналогичные принципы определены ПБУ 4/99. К ним относятся:

- достоверность;
- полнота;
- сравнимость;
- нейтральность.

Достоверной считается отчетность, сформированная в соответствии с установленными нормативными актами по бухгалтерскому учету, при условии, что она не содержит существенных ошибок или пристрастных оценок и правдиво отражает хозяйственную деятельность организации. Достоверность отчетности должна быть обеспечена в процессе ведения бухгалтерского учета. При отражении хозяйственных операций приоритет должен отдаваться их экономическому содержанию. Организация должна придерживаться осмотрительности в оценках.

Полной считается отчетность, содержащая информацию обо всех фактах хозяйственной деятельности за отчетный период с учетом существенности информации и затрат на ее получение. Требование полноты реализуется через требование существенности.

Требование существенности в соответствии с Приказом № 67н – это способность информации влиять на решения заинтересованных пользователей такой информации, принимаемые на основе данных отчетности.

Признание показателя существенным зависит от его оценки, характера, конкретных обстоятельств формирования. Иными словами, существенность при составлении бухгалтерской отчетности определяется совокупностью качественных и количественных факторов.

Стоимостная оценка существенности показателя, подлежащего обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности, может базироваться на уровне 5 % (Приказ № 67н).

Количественная оценка существенности показателя может находиться и на другом уровне. Организация должна решить это самостоятельно.

Количественную оценку показателя существенности можно применять как к валюте баланса в целом, так и к отдельным статьям отчетности. При этом количественная оценка показателя существенности для разных форм отчетности может различаться. То есть критерий существенности для раскрытия информации в формах № 3–5 может быть, напри-

мер, выше, чем для бухгалтерского баланса. Организации вправе определять разные количественные оценки уровня существенности для различных видов активов и обязательств, но при условии соответствующей мотивации.

Сравнимой считается отчетность, в которой по каждому числовому показателю приводятся данные как минимум за два отчетных периода. При этом организации следует придерживаться последовательности применения установленной учетной политики, которая должна быть известна как в течение текущего периода, так и за ряд предшествовавших периодов в соответствии с правилами, установленными нормативными актами по бухгалтерскому учету.

Заинтересованные пользователи должны иметь возможность сравнивать информацию об организации за разные периоды, для того чтобы определить тенденции в ее финансовом положении и финансовых результатах деятельности.

Нейтральной считается бухгалтерская отчетность, не нацеленная на интересы определенных групп пользователей отчетности.

Организация вправе принять решение о представлении бухгалтерской отчетности по формам, приведенным в приложении к Приказу № 67н, если показатели, определенные в этих образцах форм, позволяют соблюдать установленные требования к бухгалтерской отчетности. В случае отсутствия у организации данных по соответствующим активам, обязательствам, доходам, расходам, хозяйственным операциям, показатели (строки, графы) по которым предусмотрены в образцах форм, эти показатели (строки, графы) в формы, разработанные организацией, не включаются.

При разработке форм отчетности самостоятельно рекомендуется применять коды итоговых строк и коды строк разделов и групп статей, приведенных в бухгалтерском балансе (форма № 1). Кроме того, в формах бухгалтерской отчетности «Бухгалтерский баланс» и «Отчет о прибылях и убытках» должны быть сохранены общая структура, содержание и последовательность отражения в них показателей деятельности организации за два периода.

Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должны раскрывать все необходимые сведения, обеспечивающие реальную оценку финансового положения организации пользователями бухгалтерской отчетности. Существенные показатели деятельности организации подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности обособленно следующими способами:

- путем расшифровки показателей непосредственно в утвержденных формах отчетности;
- в виде таблиц и пояснений к этим формам;
- в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности.

Данные представляемой бухгалтерской отчетности приводятся в тысячах рублей без десятичных знаков. Организация, имеющая существенные обороты продаж, обязательств и т. п., может приводить данные в представляемой бухгалтерской отчетности в миллионах рублей без десятичных знаков.

В формах бухгалтерской отчетности не должно быть никаких подчисток и помарок.

Бухгалтерская отчетность, составленная в соответствии с рассмотренными принципами и требованиями, выполняет следующие функции:

- является важным инструментом управления экономикой не только организации, но и страны;
- служит информационной базой для принятия управленческих решений руководителями организации;
- характеризует инвестиционную привлекательность конкретной организации;
- выполняет контрольную функцию;
- является базой для разработки текущих и перспективных планов и др.

Бухгалтерская отчетность представляет собой основу информационного обеспечения процесса управления, поэтому состав финансовой отчетности определяется потребностями ее пользователей. Классификация пользователей бухгалтерской отчетности может быть выполнена по-разному, однако чаще всего выделяют три группы пользователей (табл. 1.1).

Таблица 1.1

Основные группы пользователей финансовой информации, представленной в отчетности организации

1. Государство (пользователь с косвенным финансовым интересом)		2. Общество (внешние заинтересованные лица с прямым финансовым интересом)	3. Заинтересованные лица внутри организации
Фискальные органы	Органы управления экономикой	Инвесторы, кредиторы, работники организации, контрагенты, профсоюзы	Менеджмент, собственники
Налоговая отчетность	Статистическая отчетность	Финансовая отчетность	Управленческая отчетность

Интересы представителей *первой группы* связаны с желанием иметь достоверную и документально подтвержденную информацию о финансовых результатах деятельности и финансовом состоянии данной организации.

Ко *второй группе* относят внешних пользователей с прямым финансовым интересом, в том числе:

- собственников коммерческой организации, которые чаще всего не принимают непосредственного повседневного участия в управлении организацией;
- инвесторов, предоставляющих капитал в виде как прямых и портфельных инвестиций, так и долгосрочных займов и кредитов;
- поставщиков сырья и материалов и покупателей продукции организации;
- финансовые институты и др.

К *третьей группе* относится персонал бухгалтерской службы и управленческий персонал данной организации. Заинтересованность, проявляемая представителями данной группы к содержательной части отчетности, выражена гораздо менее отчетливо по сравнению с внешними пользователями. Дело в том, что их интересы лежат в сфере организации управленческого учета, поэтому показатели бухгалтерской отчетности представляют для них интерес прежде всего с позиции реализации, принятых способов учетной политики и инвестиционных решений.

Группы внешних пользователей часто имеют противоречивые интересы, так как руководствуются мотивами собственной выгоды. Отсюда возникает различие взглядов деловых партнеров на ценность одной и той же информации. В условиях современного рынка каждый из участников в зависимости от поставленных им целей и задач осуществляет сбор и обработку данных в контексте сформулированных им целевых установок. Процесс нормативного регулирования составления бухгалтерской (финансовой) отчетности исходя из принципа нейтральности информации должен быть организован либо на уровне государства, либо на уровне саморегулируемых профессиональных бухгалтерских и аудиторских организаций.

В связи с этим была принята Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (2004–2010 гг.), которая направлена на повышение качества информации в бухгалтерском учете и отчетности и обеспече-

ние гарантированного доступа к ней заинтересованных пользователей (подробнее см. параграф 1.5). Данный процесс требует постоянного обновления российской базы нормативного регулирования бухгалтерского учета и составления отчетности.

Исходя из вышесказанного, при участии профессионального сообщества разработан и прошел два чтения проект новой редакции Федерального закона «О бухгалтерском учете». Внесены изменения в нормативные акты по бухгалтерскому учету, в том числе в ПБУ 9/99, ПБУ 10/99, ПБУ 6/01, ПБУ 8/01, ПБУ 16/02, ПБУ 17/02, ПБУ 19/02. Приняты новые положения: ПБУ 11/08 «Информация о связанных сторонах» и ПБУ 14/07 «Учет нематериальных активов». Должны быть приняты ПБУ «Отчет о движении денежных средств» и «Промежуточная бухгалтерская отчетность» и т. д.

1.4. Международная стандартизация бухгалтерской отчетности

Регулирование бухгалтерского учета в разных странах имеет существенные различия. В одних странах (Аргентина, Франция, Германия) многие учетные стандарты возведены в ранг государственных законов, обязательных для исполнения, в других (США, Великобритания) большая часть стандартов носит рекомендательный характер.

Дело осложняется с выходом компании на международный рынок. Здесь необходимо руководствоваться и учетными стандартами третьих стран, а также крупнейших фондовых бирж. Усиление роли мультинациональных корпораций явилось одним из решающих факторов возникновения потребности гармонизации учета. Значительные расхождения в национальных правилах учета и составления отчетности оказывают существенное влияние на рынки международного капитала.

Следовательно, встает проблема гармонизации учета на международном уровне. Гармонизация учета ведется по разным направлениям: международным, региональным, национальным. Рассмотрим наиболее важное направление, которое ведет Международная федерация бухгалтеров (IFAC), основанная 7 октября 1977 г. 63 профессиональными бухгалтерскими организациями из 51 страны, в том числе из Австралии, Канады, Франции, Японии, Германии, Великобритании, Мексики, Голландии, Ирландии и США. В рамках данной структуры до апреля 2001 г. действовал Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (далее – Комитет по МСФО), который в настоящее время преобразован в Совет по международным стандартам финансовой отчетности.

В настоящее время в IFAC входят 155 бухгалтерских организаций из 118 стран. С отчета за 2005 г. стали применяться 13 обновленных международных стандартов финансовой отчетности.

К концу 2006 г. Комитет по МСФО ввел в следующие стандарты (табл. 1.2).

Таблица 1.2

Перечень международных стандартов финансовой отчетности

Номер стандарта	Наименование стандарта	Год ввода в действие	Год пересмотра
IAS 1	Представление финансовой отчетности (обновленный)	1975	2005 (проект усовершенствования)
IAS 2	Запасы (обновленный)	1975	2003
IAS 7	Отчеты о движении денежных средств	1977	1992
IAS 8	Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки (обновленный)	1979	2003
IAS 10	События, произошедшие после отчетной даты (обновленный)	1980	2003
IAS 11	Договоры подряда	1980	1993
IAS 12	Налоги на прибыль	1980	1996
IAS 14	Сегментная отчетность	1981	1997
IAS 16	Основные средства (обновленный)	1983	2003
IAS 17	Аренда (обновленный)	1984	2003
IAS 18	Выручка	1984	1993
IAS 19	Вознаграждение работникам	1985	1993
IAS 20	Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи	1984	1995
IAS 21	Влияние изменений валютных курсов (обновленный)	1985	2003

IAS 23	Затраты по займам	1986	1993
IAS 24	Раскрытие информации о связанных сторонах (обновленный)	1986	2003
IAS 28	Учет и отчетность по программам пенсионного обеспечения	1988	1995
IAS 27	Консолидированная и индивидуальная финансовая отчетность (обновленный)	1990	2003
IAS 28	Учет инвестиций в ассоциированные компании (обновленный)	1990	2003
IAS 29	Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции	1990	1995
IAS 31	Финансовая отчетность об участии в совместных предприятиях (обновленный)	1991	1995
IAS 32	Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации (обновленный)	1996	2003
IAS 33	Прибыль на акцию (обновленный)	1998	2003
IAS 34	Промежуточная финансовая отчетность	1999	
IAS 35	Прекращаемая деятельность	1999	
IAS 36	Обесценение активов (обновленный)	1999	2003
IAS 37	Резервы, условные обязательства и условные активы	1999	
IAS 38	Нематериальные активы (обновленный)	1999	2005
IAS 39	Финансовые инструменты: признание и оценка (обновленный)	2000	2005
IAS 40	Инвестиционная собственность (обновленный)	2001	2003
IAS 41	Сельское хозяйство	2001	

В 2004–2007 гг. Комитетом по МСФО была проведена большая работа по конвергенции МСФО и американских GAAP. К 2007 г. разработаны 9 новых стандартов (табл.1.3).

Таблица 1.3

Перечень международных стандартов финансовой отчетности, выпущенных после 2001 г.

Номер стандарта	Наименование стандарта	Год ввода в действие
1	2	3
IFRS 1	Первое применение международных стандартов финансовой отчетности	2003
IFRS 2	Выплаты долевыми инструментами	2004
IFRS 3	Объединение бизнеса	2004
IFRS 4	Договоры страхования	2005
IFRS 5	Выбытие внеоборотных активов, удерживаемых для продажи, и прекращенная деятельность	2004
IFRS 6	Разведка и оценка минеральных ресурсов	С отчетности за 2006 г.
IFRS 7	Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации	2005
IFRS 8	Операционные сегменты	2007

Если до 2000 г. Комитет по МСФО (IASB) ставил задачу гармонизации (harmonization) национальных бухгалтерских стандартов, то новый Устав IFRS предусматривает процесс конвергенции (convergency). Конвергенция рассматривается как поиск консенсуса и принятие по одному и тому же вопросу национальных стандартов, максимально приближенных друг к другу решений, если единства в отношении международного стандарта по этой теме достигнуть невозможно.

Таким образом, конвергенция предполагает сокращение различий и максимальное сближение национальных стандартов. Достигнутое между IASB и FASB (американским Советом по стандартам финансовой отчетности) соглашение предусматривает, что должны быть выявлены и сформулированы основные различия между двумя системами стандартов, что позволит в дальнейшем сформировать единый комплект практически реализуемых глобальных стандартов учета на международном уровне.

Вместе с тем исследования Комитета по МСФО национальных систем финансовой отчетности 59 стран, в том числе России, показали, что во многих национальных стандартах продолжают сохраняться существенные отличия от МСФО. Исследование охватывало главным образом компании, акции которых котируются на фондовых биржах. Из 59 обследованных стран 56 приняли или намерены были на тот момент принять МСФО либо планировали осуществить конвергенцию².

При этом стратегия конвергенции имеет ряд различий и предполагает варианты:

- постепенное принятие МСФО в качестве обязательных национальных стандартов;
- замена национальных стандартов на МСФО с дополнениями по вопросам, не отраженным в МСФО;

² См.: GAAP-2002: Конвергенция. Отчет по оценке прогресса в конверсии к МСФО в 59 странах.

- устранение различий между МСФО и национальными стандартами, где это возможно и целесообразно.

Существуют серьезные препятствия на пути конвергенции.

Прежде всего это сложный характер некоторых стандартов по финансовым инструментам и стандартов, в основе которых лежит учет по справедливой стоимости. Важной проблемой является налоговая ориентация национальных систем бухгалтерского учета. Существующая связь между бухгалтерским и налоговым учетом рассматривается как потенциальный барьер на пути конвергенции.

Далее, возникают сложности с национальными планами счетов, которые не всегда адаптированы к требованиям МСФО, а также сложности, вызванные отсутствием подробных инструкций по первому применению МСФО.

Важным аспектом является также ограниченность национальных рынков капитала, что изначально снижает ценность применения МСФО.

МСФО переведены еще не на все языки мира, кроме того, не все переводы утверждены Комитетом по МСФО.

Ограничены возможности обучения МСФО профессиональными организациями всех желающих. Почти в 30 % стран обучение МСФО на национальном языке не проводится, что создает дополнительные трудности для тех, кто составляет и аудитует финансовую отчетность.

Учитывая отмеченные трудности, при разработке планов конвергенции и их реализации следует анализировать необходимость и целесообразность составления отчетности по МСФО для разных групп организаций. В странах, где существуют многочисленные отличия национальных стандартов бухгалтерского учета от МСФО, переход может быть эффективен лишь для ограниченного числа компаний, акции которых котируются на фондовых биржах, при наличии хорошо подготовленных специалистов в области бухгалтерского учета.

1.5. Переход России на международные стандарты финансовой отчетности

Российская система бухгалтерского учета (РСБУ) находится в стадии реформирования, что обусловлено формированием в настоящее время системы хозяйствования с учетом новых экономических требований. В связи с этим нужна ориентация бухгалтерской информации на международные стандарты, т. е. эта информация должна быть достаточной, уместной, необходимой и понятной иностранным пользователям, чтобы они могли проводить анализ, контроль и управлять своими вложениями. В качестве такого ориентира выбраны принципы, содержащиеся в системе МСФО, как наиболее адекватно отражающей потребности рыночной экономики.

В связи с отмеченными обстоятельствами постановлением Правительства РФ от 06.03.1998 № 283 была утверждена Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (далее – Программа). Это положило начало реализации намеченных мероприятий по перестройке РСБУ.

Программой предусматривалось: сформировать систему стандартов учета и отчетности, обеспечивающих полезной информацией пользователей, в первую очередь инвесторов; обеспечить увязку реформы бухгалтерского учета в России с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне; оказать методическую помощь организациям в процессе освоения и внедрения реформированной модели бухгалтерского учета. Для достижения цели реформы и решения поставленных задач был утвержден План мероприятий по реформированию бухгалтерского учета, в который были включены три условные группы мероприятий: создание новой нормативной базы бухгалтерского учета, становление бухгалтерской профессии и повышение квалификации специалистов бухгалтерского учета.

В 2004 г. была принята Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (далее – Концепция), определяющая программу действий на период 2004–2010 гг.

Концепция направлена на повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности, и обеспечение гарантированного доступа к ней заинтересованных пользователей.

Необходимость разработки и принятия Концепции обусловлена следующими причинами:

- недостаточными темпами реформирования бухгалтерского учета и отчетности в течение 1992–2003 гг.;
- тенденциями развития бухгалтерского учета в мире;
- административной реформой в России.

Целью развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу является создание приемлемых условий и предпосылок для последовательного и успешного выполнения системой бухгалтерского учета и отчетности присущих ей функций в экономике России. Для достижения данной цели необходима активизация использования МСФО путем создания необходимой инфраструктуры и построения эффективного учетного процесса.

Для этого в Концепции намечены следующие основные направления дальнейшего развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу (2004–2010 гг.):

- повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности;
- создание инфраструктуры применения МСФО;
- изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности;
- усиление контроля качества бухгалтерской отчетности;

- существенное повышение квалификации специалистов, занятых организацией и ведением бухгалтерского учета и составлением отчетности, аудитом бухгалтерской отчетности, а также пользователей бухгалтерской отчетности.

В области создания новой нормативной базы бухгалтерского учета к 2003 г. были разработаны 20 положений по бухгалтерскому учету, касающиеся различных вопросов учета. Эти положения применяются с 1 января 2003 г. Некоторые положения уже имеют повторную редакцию.

В соответствии с Концепцией продолжится работа над национальными стандартами (положениями по бухгалтерскому учету) для регламентации общих правил индивидуальной бухгалтерской отчетности для юридических лиц (организаций) исходя из национального законодательства и требований МСФО.

Необходимость такого подхода вызвана потребностями российских внешних пользователей в данных бухгалтерской отчетности. Пришло время отдельные положения МСФО зафиксировать в соответствующих национальных нормативных актах – Федеральном законе «О бухгалтерском учете» и других нормативных актах, относящихся к сфере регулирования бухгалтерского учета. Это обусловлено тем, что без юридических оснований применение МСФО – дело добровольное и не влечет за собой наказания за их неприменение.

В этих целях следовало бы принять Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности». Этот документ уже подготовлен и проходит стадию согласования в соответствующих ведомствах. Предполагается, что в нем будут закреплены новые нормы, в частности обязательность составления консолидированной отчетности группами взаимосвязанных организаций по МСФО.

Ведущую роль в обновлении нормативной базы бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности должны играть переориентация нормативного регулирования с учетного процесса на бухгалтерскую (финансовую) отчетность; органичное сочетание нормативных предписаний федеральных органов исполнительной власти с профессиональными рекомендациями; взвешенное использование международных стандартов в национальном регулировании.

Другим направлением государственной политики является совершенствование процесса аттестации профессиональных бухгалтеров (главных бухгалтеров, бухгалтеров-консультантов, иных специалистов бухгалтерского учета). В международной практике Комитет по образованию IFAC выдвигает ряд серьезных требований к желающим стать профессиональными бухгалтерами и получить соответствующий сертификат (аттестат). Среди них – обязательное получение дополнительного образования к имеющемуся высшему образованию, наличие стажа работы по специальности. Указанные требования соблюдает только Институт профессиональных бухгалтеров России, проводящий аттестацию с 1997 г. и постоянно повышающий требования к получению аттестата.

Важное место в реформировании бухгалтерского учета продолжает занимать проблема подготовки специалистов высшего профессионального образования (ВПО) по новым правилам бухгалтерского учета, формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности, постановки управленческого учета и иным направлениям в учетной области. В связи с этим в соответствии с Концепцией необходима и далее целенаправленная и координирующая работа по созданию третьего поколения стандартов ВПО в контексте современных подходов к подготовке кадров бухгалтеров и аудиторов в рамках Болонского процесса.

При наличии федерального органа исполнительной власти в области образования существенная роль в подготовке специалистов XXI века должна принадлежать саморегулируемым профессиональным бухгалтерским и аудиторским организациям. В настоящее время они ведут целенаправленную работу по привлечению студентов в профессиональное

сообщество путем реализации образовательных программ для студентов и проведения студенческих олимпиад разного уровня.

Задачи, поставленные при разработке Концепции, выполнены еще не в полной мере. Вместе с тем уже можно отметить улучшение понимания экономического смысла проводимой реформы. В частности, возросло количество организаций, раскрывающих отчетную информацию в соответствии с требованиями МСФО.

По мнению руководителя Департамента методологии бухгалтерского учета и отчетности А. С. Бакаев³, к причинам, которые не позволяют в полной мере реализовать новые подходы к постановке учета и раскрытию информации в отчетности, относятся:

1) избирательное применение новых правил бухгалтерского учета, о чем говорят исследования ИПБ России и письменные обращения Минфина России;

2) чрезмерное влияние на развитие бухгалтерского учета требований налоговых органов, а также налогового законодательства;

3) недостаточно активное участие аудиторского сообщества во внедрении новых подходов к формированию бухгалтерской отчетности;

4) негативное отношение к нововведениям со стороны собственников и управленческого персонала;

5) отставание законодательной и иной нормативной базы от вводимых новых правил бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности;

6) отсутствие нормальной рыночной инфраструктуры в связи с тем, что оценочная и аудиторская деятельность находится пока в процессе становления, закон соответствия спроса и предложения не реализуется, недостаточно динамично развиваются системы связи и т. п.

Со времени опубликования статьи А. С. Бакаева многое было сделано, но еще больше предстоит сделать.

Реальное реформирование бухгалтерского учета, несмотря на срок, предусмотренный в Программе, должно занять, на наш взгляд, от 10 до 15 лет. В частности, необходимо время для смены целого поколения специалистов в области бухгалтерского учета и пользователей бухгалтерской информации.

Сейчас лишь отдельные российские компании составляют сводную отчетность по МСФО. Эти компании проделали огромную подготовительную работу. Они разработали учетную политику для составления отчетности по МСФО, расширили информационную емкость действующего Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (далее – План счетов) путем включения в него многочисленных субсчетов. Для составления сводной отчетности по МСФО дочерние компании представляют большой объем дополнительной информации. При этом компании содержат бухгалтерские подразделения, составляющие параллельную бухгалтерскую отчетность.

Другие организации, которым необходимо представлять финансовую отчетность по МСФО, прибегают к услугам крупных аудиторских фирм по трансформации и составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом они зачастую не имеют утвержденной учетной политики по МСФО, что приводит к произвольной интерпретации аудиторскими фирмами требований МСФО применительно к таким организациям. Составленная подобным образом бухгалтерская (финансовая) отчетность настороженно воспринимается западными финансовыми аналитиками.

³ См.: Бакаев А. С. Реформа бухгалтерского учета – 5 лет реализации правительственной программы // Финансовая газета. – 2003. – № 28.

Для решения отмеченных проблем государством будет осуществляться поддержка перехода ряда организаций на формирование консолидированной бухгалтерской (финансовой) отчетности по МСФО.

1.6. Состав годового и промежуточного бухгалтерских отчетов

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации и ПБУ 4/ 99 «Бухгалтерская отчетность организации» организация составляет и представляет в установленные адреса и сроки годовую бухгалтерскую отчетность в следующем составе:

- бухгалтерский баланс – форма № 1;
- отчет о прибылях и убытках – форма № 2;
- приложения к ним – формы № 3–6;
- пояснительную записку;
- аудиторское заключение, если организация в соответствии с Федеральным законом от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» подлежит обязательному аудиту.

В состав промежуточной бухгалтерской отчетности организации включают бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках.

В ПБУ 4/99 достаточно подробно определяются содержание и показатели таких форм, как бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет о движении денежных средств. В отношении других форм указано только то, что они должны раскрывать сведения, относящиеся к учетной политике организации, и обеспечивать пользователей дополнительными данными, которые нецелесообразно включать в формы № 1, 2, 4. Приводится также перечень дополнительных данных, подлежащих раскрытию в пояснениях.

«О формах бухгалтерской отчетности организаций»

Приказом Минфина России № 67н утверждены Указания об объеме форм бухгалтерской отчетности и Указания о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности. Приказ конкретизировал отдельные позиции ПБУ 4/99. Изменения в образцах форм бухгалтерской отчетности вызваны требованиями, изложенными в введенных в действие после принятия ПБУ 4/99 положениях по бухгалтерскому учету (ПБУ 11/08 – ПБУ 20/02). После утверждения ПБУ 4/99 были приняты также дополнения и изменения к Плану счетов и инструкции по его применению. Кроме того, при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности следует учитывать ряд других новых нормативных документов по бухгалтерскому учету.

При формировании бухгалтерской отчетности организация должна придерживаться следующих правил:

- соблюдать в течение отчетного года принятую учетную политику отражения хозяйственных операций и оценки имущества и обязательств;
- раскрывать в бухгалтерской отчетности информацию об изменениях учетной политики, оказавшую или способную оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации. Такое раскрытие может быть осуществлено организацией путем включения соответствующих показателей, таблиц, расшифровок непосредственно в формы бухгалтерской отчетности или в пояснительную записку;
- придерживаться принятых организацией содержания и форм бухгалтерской отчетности последовательно от одного отчетного периода к другому, обеспечивать достоверное и полное представление информации об имущественном и финансовом положении организации, а также финансовых результатах ее деятельности;
- обеспечивать нейтральность информации;
- включать в сводную отчетность показатели деятельности филиалов, представительств и иных подразделений, в том числе выделенных на отдельные балансы;

- составлять отчетность на русском языке и в валюте Российской Федерации – рублях;
- указывать обязательные реквизиты, которые должна содержать каждая составляющая часть бухгалтерской отчетности: наименование организации, отчетную дату или период и т. п.

Указания об объеме форм бухгалтерской отчетности определяют состав бухгалтерской отчетности в зависимости от типа организаций (субъекты малого предпринимательства, некоммерческие организации, общественные организации) (табл. 1.4).

Таблица 1.4

Состав годовой бухгалтерской отчетности в зависимости от типа организации

Тип организации	Состав годовой бухгалтерской отчетности
Субъекты малого предпринимательства, которые могут не проводить обязательную аудиторскую проверку	Бухгалтерский баланс — форма № 1 Отчет о прибылях и убытках — форма № 2
Субъекты малого предпринимательства, которые должны проводить обязательную аудиторскую проверку	Бухгалтерский баланс — форма № 1 Отчет о прибылях и убытках — форма № 2 Пояснительная записка Аудиторское заключение
Некоммерческие организации Из них: общественные организации (объединения), не осуществляющие предпринимательскую деятельность и не имеющие кроме вышедшего имущества оборотов по продаже товаров (работ, услуг)	Бухгалтерский баланс — форма № 1 Отчет о прибылях и убытках — форма № 2 Пояснительная записка Отчет о целевом использовании полученных средств — форма № 6 (рекомендуется)
Остальные организации	Бухгалтерский баланс — форма № 1 Отчет о прибылях и убытках — форма № 2 Отчет об изменениях капитала — форма № 3 Отчет о движении денежных средств — форма № 4 Приложение к бухгалтерскому балансу — форма № 5 Пояснительная записка Аудиторское заключение
Из них: организации, получающие бюджетные средства	Бухгалтерский баланс — форма № 1 Отчет о прибылях и убытках — форма № 2 Отчет об изменениях капитала — форма № 3 Отчет о движении денежных средств — форма № 4 Приложение к бухгалтерскому балансу — форма № 5 Пояснительная записка Аудиторское заключение Отчетная информация о характере использования бюджетных средств — по формам, установленным Минфином России

Согласно п. 5 Указаний об объеме форм бухгалтерской отчетности представляемая бухгалтерская отчетность прилагается к сопроводительному письму организации, оформленному в установленном порядке и содержащему информацию о составе представляемой отчетности.

Отчетным годом для всех организаций является период с 1 января по 31 декабря календарного года включительно.

Организации, за исключением бюджетных учреждений, в обязательном порядке представляют годовую и квартальную отчетность:

- участникам и собственникам их имущества;
- территориальным органам государственной статистики по месту регистрации организации;
- другим органам исполнительной власти, банкам, финансовым органам, налоговой инспекции и иным пользователям, на которых в соответствии с действующим законодательством возложена проверка отдельных сторон деятельности организации и получение соответствующей отчетности.

Бухгалтерская отчетность представляется в указанные адреса бесплатно по одному экземпляру. Квартальная отчетность представляется в течение 30 дней по окончании квартала, годовая – в течение 90 дней по окончании года.

Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации.

В организациях, где бухгалтерский учет ведется на договорных началах специализированной организацией или специалистом, бухгалтерская отчетность подписывается руководителем организации и руководителем специализированной организации либо специалистом, ведущим бухгалтерский учет.

1.7. Этапы подготовительной работы, предшествующие составлению годовой бухгалтерской отчетности

Показатели годовой бухгалтерской отчетности должны быть сформированы после выполнения следующих этапов подготовительных работ.

1. Исправление выявленных до даты утверждения годовой бухгалтерской отчетности ошибок при отражении хозяйственно-финансовых операций.

Исправления производятся путем внесения соответствующих записей в бухгалтерские регистры, составленные в декабре года, за который подготавливается отчетность.

2. Уточнение оценок активов и обязательств, принятых к бухгалтерскому учету организации, путем:

- проведения полной инвентаризации имущества и обязательств в соответствии со ст. 12 Федерального закона «О бухгалтерском учете» и отражения ее результатов на счетах бухгалтерского учета;
- создания и корректировки оценочных резервов на дату составления годовой бухгалтерской отчетности;
- уточнения оценки финансовых вложений, по которым можно определить текущую рыночную стоимость;
- пересчета в рубли на дату составления годовой бухгалтерской отчетности активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте;
- отражения в бухгалтерской отчетности информации о последствиях событий после отчетной даты, подтверждающих существование на отчетную дату хозяйственных условий, в которых организация вела свою деятельность;
- отражения в бухгалтерской отчетности условных фактов хозяйственной деятельности и условных обязательств;
- уточнения оценки имущества (работ, услуг), полученных по неотфактурованным поставкам, сопроводительные документы по которым получены до даты представления бухгалтерской отчетности.

3. Формирование финансового результата деятельности организации путем:

- отражения доходов и расходов, которые относятся к отчетному периоду, но по ним отсутствуют первичные документы;
- закрытия субсчетов, открытых к счету 90 «Продажи», на субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж»;
- закрытия субсчетов, открытых к счету 91 «Прочие доходы и расходы», на субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»;
- списания чистой прибыли (убытка) отчетного года на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

4. Составление оборотной ведомости по счетам синтетического учета, охватывающей все исправительные, корректирующие и дополнительные записи, вызванные описанными выше действиями.

Порядок внесения исправлений в первичные документы и учетные регистры рассмотрен в гл. 7.

5. Проверка тождества данных синтетического и аналитического учета на дату составления отчетности.

Данная процедура актуальна в организациях, применяющих компьютерную обработку данных лишь на отдельных сегментах учета. При этом для сверки данных аналитического

и синтетического учета и сличения оборотов и остатков по всем синтетическим счетам составляют оборотно-сальдовые ведомости. Проводится сверка итоговых сумм, отраженных на аналитических счетах, с данными синтетического счета. Итоги оборотно-сальдовой ведомости по аналитическим счетам сверяются с данными соответствующих счетов в оборотно-сальдовой ведомости по синтетическим счетам.

6. Отражение в годовой бухгалтерской отчетности данных с учетом рассмотрения итогов деятельности организации за отчетный год, принятых решений о покрытии убытков, выплате дивидендов.

В настоящее время в России учетная трактовка операций по распределению прибыли согласуется с Положением по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98, утвержденным приказом Минфина России от 25.11.1998 № 56н). В нем в отношении одного из основных направлений распределения прибыли – дивидендов – сказано, что событием после отчетной даты признается также объявление годовых дивидендов по результатам деятельности акционерного общества за год.

Относя операции по распределению прибыли к событиям после отчетной даты, ПБУ 7/98 устанавливает и порядок их отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности. Данный документ обязывает акционерные общества раскрывать информацию о сумме дивидендов, рекомендованных или объявленных по результатам работы организации за отчетный год, в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, не предусматривая при этом никаких записей в бухгалтерском (синтетическом и аналитическом) учете в отчетном периоде.

Контрольные вопросы и задания

1. В чем заключается сущность и необходимость бухгалтерской отчетности?
2. Перечислите формы бухгалтерской отчетности.
3. Какие основные требования предъявляются к бухгалтерской отчетности?
4. Кто подписывает бухгалтерскую отчетность?
5. За какие периоды составляют бухгалтерскую отчетность?
6. Что представляет собой отчетный год?
7. Кому представляют бухгалтерскую отчетность в обязательном порядке?
8. Назовите сроки представления квартальной и годовой бухгалтерской отчетности.
9. Какой срок считается датой представления бухгалтерской отчетности?
10. Назовите основные причины необходимости признания МСФО в России.
11. Сколько этапов перехода на МСФО групп российских организаций предусматривает Концепция развития учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, разработанная Минфином России?

Тесты

1. Определение бухгалтерской отчетности можно сформулировать:
 - а) как систему данных о результатах производственно-хозяйственной деятельности организации, сформированных на базе статистической, оперативной отчетности и данных бухгалтерского учета;
 - б) как единую систему данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемую на основе данных бухгалтерского учета;
 - в) как систему таблиц, отражающих сводные данные, по которым можно судить о финансовом состоянии организации и эффективности ее деятельности.
2. Бухгалтерская отчетность организации в хозяйственной практике используется как база:
 - а) для расчета отчислений в государственные внебюджетные фонды;
 - б) для оценки финансового положения организации основными группами пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности;
 - в) для процесса отражения фактов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета.
3. Организации могут составлять отчетность по формам:
 - а) принятым и разработанным ими самостоятельно;
 - б) утвержденным приказом Минфина России;
 - в) утвержденными органами ФНС России.
4. Основной целью при составлении бухгалтерской отчетности является:
 - а) формирование информационной базы для составления налоговой отчетности;
 - б) обеспечение полезности результатной информации бухгалтерского учета для пользователей финансовой информации;
 - в) искажение отдельных показателей отчетности в целях формирования имиджа организации на финансовом рынке.
5. Бухгалтерская отчетность составляется:
 - а) на базе данных синтетического и аналитического учета, подтвержденного первичными документами и результатами инвентаризации;
 - б) по единой методике и формам, утвержденным Минфином России;
 - в) для текущего контроля и управления внутри организации.
6. Из указанных видов отчетности организации к финансовой отчетности относится:
 - а) статистическая;
 - б) частная;
 - в) консолидированная.
7. Бухгалтерская отчетность должна отвечать следующим требованиям:
 - а) оказывать влияние на решения и оценки отдельных групп пользователей в отношении имущественного и финансового положения организации;
 - б) основываться на данных оперативного и статистического учета;
 - в) должна быть достоверной, полной, включать показатели деятельности филиалов; основываться на данных унифицированных форм первичной документации синтетического и аналитического учета, должна быть составлена на русском языке в валюте Российской Федерации и подписана руководителем и главным бухгалтером организации.
8. Отчетность считается достоверной, если она:
 - а) предполагает ненацеленность на интересы определенных групп пользователей финансовой информации;

б) не содержит существенных ошибок или пристрастных оценок и правдиво отражает хозяйственную деятельность;

в) сформирована в соответствии с требованиями, установленными нормативными актами по бухгалтерскому учету.

9. Отчетность считается сопоставимой, если в ней:

а) данные за периоды, предшествующие отчетному, сопоставимы с данными за отчетный период;

б) данные организации сопоставимы с данными других организаций;

в) содержится информация обо всех фактах хозяйственной деятельности организации.

10. Бухгалтерская отчетность выполняет следующие функции:

а) позволяет снижать затраты на формирование отчетной финансовой информации;

б) обеспечивает преемственность в построении Плана счетов;

в) является информационной базой для принятия управленческих решений руководителями организации.

11. Потребность в гармонизации учета и подходов к составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности на международном уровне обусловлена:

а) неоднозначностью информации бухгалтерской (финансовой) отчетности, вызванной национальными различиями в ее составлении;

б) выходом национальных компаний на международный рынок;

в) требованиями крупнейших фондовых бирж к листингу ценных бумаг корпораций.

12. Основное направление работ по гармонизации бухгалтерского учета:

а) территориальное;

б) региональное, национальное, международное;

в) юридическое.

13. Полный комплект годовой отчетности согласно МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» должен включать:

а) бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств, учетную политику и примечания;

б) бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств, аудиторское заключение;

в) бухгалтерский баланс, отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств, аналитические материалы, пояснения к отчетности.

14. Подготовка и представление отчетности в соответствии с МСФО имеют свои особенности:

а) отдельные балансовые статьи могут не соответствовать учетным данным согласно с принятыми учетными принципами;

б) расположение балансовых статей регламентируется;

в) составление отчета о движении денежных средств производится только прямым методом.

15. Для реформирования национальной системы бухгалтерского учета в качестве ориентира выбраны принципы:

а) разработанные в рамках Европейского сообщества;

б) содержащиеся в системе МСФО;

в) разработанные в соответствии с общепринятыми принципами бухгалтерского учета (GAAP).

16. Методические подходы к формированию бухгалтерской отчетности регламентирует:

а) Федеральный закон «О бухгалтерском учете»;

б) ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»;

в) приказ Минфина России от 27.03.2003 № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организации».

17. В состав годовой бухгалтерской отчетности в России входят:

а) бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, пояснения к бухгалтерскому балансу;

б) отчет о прибылях и убытках, пояснения к бухгалтерскому балансу, отчет о целевом использовании полученных средств;

в) бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, приложение к бухгалтерскому балансу, пояснительная записка, аудиторское заключение, если организация в соответствии с федеральным законодательством подлежит обязательному аудиту.

18. Достоверность публикуемой бухгалтерской (финансовой) отчетности подтверждается:

а) налоговой инспекцией;

б) независимой аудиторской организацией;

в) статистическими органами.

19. К предварительным работам при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности относятся:

а) формирование машинограмм по счетам бухгалтерского учета;

б) проведение инвентаризации имущества и обязательств;

в) внезапная инвентаризация кассы организации.

20. При составлении форм бухгалтерской (финансовой) отчетности в основном используются:

а) данные Главной книги (при ручном способе составления финансовой отчетности);

б) данные аналитического и синтетического учета, данные Главной книги, машинограмм по счетам учета, оборотные ведомости;

в) данные оперативного и статистического учета.

21. Порядок составления бухгалтерской (финансовой) отчетности регламентируется требованиями:

а) МСФО;

б) Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденных Приказом № 67н;

в) Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации.

22. Датой представления бухгалтерской отчетности для организации считается:

а) день ее утверждения в порядке, установленном учредительными документами;

б) день ее представления на утверждение;

в) дата ее почтового отправления или дата фактической передачи по принадлежности в установленные адреса.

23. Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности:

а) является коммерческой тайной;

б) не является коммерческой тайной.

24. Субъекты малого предпринимательства, подлежащие обязательному аудиту, в составе годовой бухгалтерской отчетности (отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств, а также приложение к бухгалтерскому балансу):

а) обязаны приложение представлять;

б) если отсутствуют соответствующие данные, могут не представлять;

в) могут не представлять.

25. Ответственность за ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности организации несет:

- а) руководитель организации;
- б) главный бухгалтер организации.

26. ПБУ 4/99 устанавливает, что данные бухгалтерского баланса на начало отчетного периода должны быть сопоставимы с данными бухгалтерского баланса за период, предшествующий отчетному периоду. Данное требование к составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности обеспечивается следующим допущением формирования учетной политики:

- а) допущением непрерывности деятельности;
- б) допущением временной определенности фактов хозяйственной деятельности;
- в) допущением последовательности применения учетной политики.

27. Паритетное удовлетворение интересов всех групп пользователей бухгалтерской отчетности обеспечивает прежде всего следующее требование к информации, содержащейся в бухгалтерской отчетности организации:

- а) целостности;
- б) последовательности;
- в) нейтральности;
- г) существенности.

Глава 2

Бухгалтерский баланс

Цель – определить значение, изучить принципы подготовки, нормативные требования к представлению информации в основной форме бухгалтерской (финансовой) отчетности – бухгалтерском балансе организации, познакомиться с видами и формами баланса в зависимости от целей представления информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В результате изучения главы 2 будут получены знания:

- о значении и функциях бухгалтерского баланса в современной экономике;
- о видах и формах бухгалтерских балансов;
- о взаимосвязи показателей баланса с другими формами отчетности;
- о возможных способах оценки активов, применяемых как в отечественной, так и в международной практике;
- о технике составления бухгалтерского баланса и порядке формирования данных по отдельным его статьям.

2.1. Значение и функции бухгалтерского баланса

Термин «баланс» происходит от латинских слов *bi* – дважды и *lanx* – чаша весов, что буквально означает двучашие и употребляется как символ равенства. Этот термин принят в экономической литературе, как правило, для обозначения системы интервальных показателей, характеризующих источники образования каких-либо ресурсов и направления их использования за определенный период времени, например, баланс производства и распределения валового внутреннего продукта, материальные балансы (угля, хлеба и т. д.), баланс денежных доходов и расходов государства. Балансовый метод как способ представления данных в виде двусторонних таблиц с равными итогами широко используется в планировании, учете и экономическом анализе.

В бухгалтерском учете слово «баланс» имеет два значения:

- 1) равенство итогов, когда равны итоги записей по аналитическим счетам и по соответствующему синтетическому счету, итоги актива и пассива бухгалтерского баланса и т. д.;
- 2) наиболее важная форма бухгалтерской отчетности, показывающая состояние средств организации в денежной оценке на определенную дату.

Равные итоги по активу и пассиву баланса горизонтальной формы располагаются на одном уровне, занимая строго горизонтальное положение, подобно коромыслу весов, находящихся в положении равновесия.

По определению Я. В. Соколова, баланс есть модель, с помощью которой в интересах пользователей представляется на определенный момент времени финансовое положение организации⁴.

В современных экономических условиях рыночной экономики значение баланса настолько велико, что его часто выделяют в самостоятельную отчетную единицу, дополнением к которой является совокупность всех других форм бухгалтерской отчетности. Роль прочих форм бухгалтерской отчетности состоит в расшифровке данных, которые содержатся в балансе. В основу построения современных балансов положена классификация хозяйственных средств и источников их формирования. Вместе с тем возможен и функциональный подход к созданию формата баланса.

В экономике любого государства бухгалтерский баланс выполняет важные функции, в том числе:

- баланс организации знакомит собственников, менеджеров и других лиц, связанных с управлением, имущественным состоянием организации;
- по балансу определяют ликвидность и показатели платежеспособности организации;
- по балансу определяют конечный финансовый результат деятельности организации в виде прироста собственного капитала за отчетный период;
- на показателях баланса строится оперативное финансовое планирование любой организации, осуществляется контроль за движением денежных средств;
- данные баланса широко используются налоговыми органами, кредитными учреждениями и органами государственного управления для анализа деятельности организации и контроля за ней.

Многие организации имеют сложную структуру, а их подразделения ведут самостоятельный бухгалтерский учет и составляют самостоятельные балансы. Располагая балансами и отчетностью дочерних и зависимых организаций, руководители акционерного общества могут координировать деятельность всей группы взаимосвязанных организаций.

⁴ См.: Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2005.

Каждый пользователь бухгалтерской (финансовой) отчетности с помощью модели баланса стремится решать свои задачи.

Кредиторов волнует платежеспособность организации, поэтому они склонны рассматривать баланс как категорию бухгалтерского учета, позволяющую на определенный момент времени представить в денежном измерении имущественное положение организации.

Покупателей и продавцов волнует вопрос, что выгоднее: продать предприятие в целом или же, ликвидировав его, распродать его имущество.

В этом случае составляется актуарный баланс, в котором имущество оценивается по цене возможной реализации и который представляет собой одну из разновидностей статического баланса.

Администрацию и собственников волнует движение капитала, который должен приносить прибыль, поэтому они рассматривают баланс как категорию бухгалтерского учета, позволяющую представить финансовый результат хозяйственной организации за отчетный период.

Для налоговых органов составляются налоговые декларации, которые могут быть увязаны с балансом, например по налогу на имущество организации.

В практике российского учета преобладает статическая трактовка баланса. В балансе показывается состояние хозяйственных средств организации в денежной оценке на определенную дату. Эти средства классифицируются по составу, источникам формирования, размещению, юридической принадлежности и т. д. Следовательно, в основу построения бухгалтерского баланса положена классификация хозяйственных средств организации.

2.2. Принципы и схемы построения бухгалтерского баланса

Модель бухгалтерского баланса предусматривает два разреза: вертикальный и горизонтальный.

Вертикальный разрез предполагает деление баланса на две части: актив и пассив. В зависимости от интересов пользователей актив можно истолковывать как средства, а пассив – как источники (статический баланс) либо как разные стадии кругооборота капитала (динамический баланс).

Горизонтальный разрез зависит от взаимосвязи между учетными объектами, представленными в балансе. Во всех случаях каждой статье баланса соответствует определенное сальдо счета или группы счетов. Дебетовое сальдо, как правило, показывается в активе, кредитовое – в пассиве. Если сальдо отрицательное, то оно может быть показано в круглых скобках как в активе, так и в пассиве в зависимости от принятого порядка заполнения бланка баланса.

В России в настоящее время принята преимущественно юридическая трактовка статического баланса. Согласно данному подходу объектом баланса выступает имущество организации, принадлежащее ей на праве собственности. Структура пассива при этом производна от структуры актива, так как она отражает только задолженность, которая есть у организации. В экономическом смысле главная задача составления статического баланса сводится к оптимизации структуры актива и пассива баланса. Изменение структуры актива, как правило, может повлиять на эффективность хозяйственной деятельности. Так, рост запасов может указывать на замедление оборачиваемости и, следовательно, приводит к снижению рентабельности. Если рассматривать актив как основное содержание статического баланса, то его статьи должны располагаться в порядке их ликвидности. Статьи пассива должны быть сгруппированы по мере их возможного изъятия. При этом в активе и пассиве показываются одни и те же средства, но в разной группировке: в одном случае – по составу, а в другом – по их источникам.

Иную схему построения имеет динамический баланс, когда его объектом выступает кругооборот капитала во всех своих основных фазах. Актив баланса трактуется не как набор средств, а как расходы организации, переходящие в затраты, пассив – как доходы, которые должны стать ценностями. Данная трактовка отражает кругооборот капитала.

В современных условиях в едином балансе осуществлен синтез элементов статического и динамического балансов. При этом если требуется повысить точность в оценке имущественного комплекса, то большее внимание уделяется элементам статического баланса, и наоборот, если желательно более точно определить финансовый результат, то в большей степени используют элементы динамического баланса.

В МСФО активы определены как ресурсы, контролируемые организацией, использование которых, возможно, вызовет в будущем приток экономических выгод. Будущие экономические выгоды – это потенциал, «вкладываемый» прямо или косвенно в приток денежных средств или их эквивалентов. Статьи актива в соответствии с законодательством и традициями отдельных стран группируются по определенной системе по степени ликвидности. В отечественной практике актив строится в соответствии с требованиями ПБУ 4/99 в порядке возрастающей ликвидности с подразделением активов в зависимости от срока обращения на краткосрочные и долгосрочные.

В некоторых странах (США, Англия и др.) актив баланса строится в порядке убывающей ликвидности. На первом месте в балансе стоят статьи денежных средств, товаров, запасов и др. Такое построение актива баланса было характерно и для России до конца 1920-х гг.

Пассив баланса показывает, во-первых, какая величина собственного и привлеченного капитала вложена в хозяйственную деятельность организации, и, во-вторых, кто и в какой форме участвовал в создании имущественной массы организации. В современной экономике пассив в большей степени определяется как обязательства за полученные ценности или требования на полученные организацией ресурсы.

Обязательства прежде всего группируются по субъектам: одни из них являются обязательствами перед собственниками организации, другие – перед третьими лицами, что позволяет группировать их по срочности погашения. Обязательства перед собственниками составляют практически постоянную часть баланса, не подлежащую погашению в процессе деятельности организации. Обязательства перед третьими лицами имеют ту или иную срочность.

В международной практике особо выделяется понятие «собственный капитал», которое трактуется еще как чистое имущество, представляющее собой остаток всего имущества организации за вычетом внешних обязательств. Собственный капитал – это остаток всего капитала (итог пассива) минус заемный капитал (внешние обязательства). Так как актив равен пассиву, «чистое имущество» и «собственный капитал» – тождественные понятия.

Показатель «чистые активы» новый для российских организаций. Его появление связано с введением в действие Гражданского кодекса Российской Федерации и фиксацией в нем требования сравнения показателя чистых активов с зарегистрированной величиной уставного капитала организации. В связи с этим показатель «чистые активы» является, по существу, индикаторным для оценки финансового состояния.

Другой составляющей пассива являются внешние обязательства (долги), которые подразделяются на долгосрочные и краткосрочные обязательства. В практике этот вид обязательств еще принято называть заемным капиталом.

Статьи пассива баланса группируются по степени срочности возврата обязательств. В российской практике статьи пассива располагаются по возрастающей срочности возврата.

2.3. Виды и формы бухгалтерских балансов

Существует множество видов бухгалтерских балансов в зависимости от цели их составления. Для более четкого представления видов балансов можно выделить восемь принципов классификации бухгалтерских балансов:

- по источникам составления;
- по срокам составления;
- по объему информации;
- по характеру деятельности;
- по форме собственности;
- по формату;
- по реформированию;
- по времени;
- по полноте.

По источникам составления бухгалтерские балансы могут быть инвентарными, книжными и актуарными.

Инвентарные балансы составляются только по данным инвентаризации. Ее итог фиксирует величину актива. Бухгалтер, вычитая кредиторскую задолженность, определяет величину средств, вложенных собственником.

Книжные балансы составляются по данным счетов Главной книги без предварительной их проверки путем инвентаризации.

Актуарные балансы составляются по данным, собранным по статистике страховых, торговых и подобных им предприятий.

На практике чаще всего составляется книжный (счетный) баланс, но его данные корректируются по данным инвентаризационных описей.

По срокам составления бухгалтерские балансы могут быть начальными (вступительными), текущими (периодическими), санируемыми, ликвидационными, разделительными, объединительными.

Начальный (вступительный) баланс составляют на момент возникновения организации. Он определяет сумму ценностей, с которой организация начинает свою деятельность, и составляется после регистрации устава организации и внесения в уставный капитал активов.

Текущие (периодические) балансы составляются в течение всего времени существования организации. Они подразделяются на вступительные, промежуточные и заключительные.

Вступительные балансы формируются на 1 января отчетного года, а *заключительные* – на 31 декабря отчетного года.

Промежуточные балансы отличаются от заключительных, во-первых, тем, что к последним прилагается большее число отчетных форм, раскрывающих те или иные статьи баланса, а во-вторых, промежуточные балансы составляются в большей мере на основе данных текущего учета, не подтвержденных инвентаризацией.

Санируемые балансы составляются в тех случаях, когда организации приближаются к банкротству. В этих условиях организация стоит перед выбором: самоликвидироваться путем объявления о банкротстве или договориться с кредиторами об отсрочке платежей. Кредиторам необходимо знать, как велик понесенный убыток, поэтому санируемый баланс составляется с помощью аудитора еще до окончания отчетного периода в целях показать реальное положение дел.

Ликвидационные балансы формируют при ликвидации организации. Эти балансы составляют в течение всего периода ликвидации, они также носят название вступительных

ликвидационных балансов (на начало периода ликвидации), промежуточных ликвидационных балансов (в течение указанного периода) и заключительных ликвидационных балансов (на конец периода ликвидации).

Разделительные балансы составляются при реорганизации организации в формах разделения и выделения.

Объединительный баланс формируют на основании передаточного акта при реорганизации в формах слияния нескольких организаций в одну или при присоединении одной или нескольких структурных единиц к данной организации.

По объему информации балансы подразделяются на индивидуальные, сводные и консолидированные.

Индивидуальный баланс отражает деятельность только одной организации.

Сводный баланс агрегирует данные включаемых в него индивидуальных балансов. В таком балансе отражается общее состояние средств группы организаций в целом.

Консолидированный баланс – это баланс корпоративной группы, условно представленной как единое предприятие.

По характеру деятельности балансы могут быть основной и неосновной деятельности.

Основной называется деятельность, соответствующая профилю организации, ее уставу. Все прочие виды деятельности организации *неосновные*, например подсобные сельскохозяйственные, жилищно-коммунальные.

Подразделения организации, занимающиеся неосновной деятельностью, могут иметь отдельные балансы.

По форме собственности различают балансы государственных, муниципальных, кооперативных, коллективных, частных, смешанных и совместных организаций, а также общественных организаций.

По формату баланс может быть представлен так:

- двусторонний – актив слева, пассив справа, иногда наоборот;
- односторонний – актив сверху, пассив под активом (возможен обратный порядок);
- разделенный – по центру приводятся названия статей, а слева и справа от них указываются числовые значения актива и пассива;
- шахматный – матрица, по строкам которой перечисляются статьи актива, а по столбцам – статьи пассива (возможен обратный порядок).

По реформированию различают балансы реформированные и нереформированные.

Баланс считается *реформированным*, когда прибыль, полученная за данный отчетный период, уже распределена и в балансе отдельной строкой не показывается.

Нереформированным считается баланс, когда прибыль, полученная в отчетном периоде, еще не распределена и показывается в балансе отдельной строкой.

По времени составления различают провизорный, перспективный и директивный балансы.

Провизорный баланс – это баланс, составленный в конце месяца до наступления отчетной даты. Такой баланс служит целям управления.

Перспективный баланс составляется на будущие периоды статистическими методами. Если такой баланс не соответствует потенциальным возможностям организации, то на основе его анализа составляется директивный баланс.

Директивный баланс строят исходя из оптимальной структуры использования ресурсов организации.

По полноте различают баланс-брутто и баланс-нетто.

Баланс-брутто – это баланс, включающий в себя регулирующие статьи.

Баланс-нетто – это баланс, из которого исключены регулирующие статьи.

Исключение из баланса регулирующих статей называется его *очисткой*.

Таким образом, существует множество видов балансов, которые различаются по ряду признаков.

2.4. Взаимосвязь бухгалтерского баланса с другими формами отчетности

Показатели форм бухгалтерской (финансовой) отчетности взаимодействуют между собой. Рассмотрим взаимосвязь формы № 1 «Бухгалтерский баланс» с формой № 2 «Отчет о прибылях и убытках». Экономические ресурсы формируются за счет разности между доходами и расходами организации за отчетный период. Если доходы превышают расходы, то объем ресурсов (актив или пассив) растет. Если расходы превышают доходы, то объем ресурсов и источников их формирования уменьшается. В первом случае организация получает прибыль, во втором – убыток.

Связь между отчетом о прибылях и убытках и бухгалтерским балансом раскрывается постулатом Пизани.

Согласно этому постулату разность между величиной собственного капитала на конец и начало отчетного периода, отраженная в пассиве бухгалтерского баланса, образует прибыль, которая должна быть равна разности между доходами и расходами отчета о прибылях и убытках. Бухгалтерский баланс показывает статику, а отчет о прибылях и убытках – динамику хозяйственной деятельности организации.

$$A_0 - O_0 = K_0,$$

где A_0 – актив на начало периода;

O_0 – обязательства на начало периода;

K_0 – собственный капитал.

$$A_1 - \Pi_1 = K_1,$$

где A_1 , Π_1 , K_1 – те же величины, но на конец отчетного периода.

$$K_1 - K_0 = (\pm) L,$$

где L – финансовый результат.

$$D - P = (\pm) L,$$

где D – доходы;

P – расходы. Их разность образует финансовый результат.

В научном мире идет дискуссия о том, что важнее: бухгалтерский баланс или отчет о прибылях и убытках. Так, знаменитый американский экономист Ирвинг Фишер считал, что ресурсы организации – это следствие потока капитала, поэтому отчет о прибылях и убытках – причина, а бухгалтерский баланс – следствие, поскольку он лишь отражает наличие ресурсов.

Американский бухгалтер Д. Р. Скотт, напротив, исходил из того, что обороты, а значит, и прибыль – это только результат эффективности использования ресурсов, следовательно, бухгалтерский баланс – это причина, а отчет о прибылях и убытках – следствие.

В действительности величины активов, привлеченного капитала, доходов и расходов не могут быть исчислены точно, поэтому постулат Пизани не позволяет реально выявлять финансовый результат деятельности организации.

Современная бухгалтерская отчетность представлена в отечественной и зарубежной практике двумя основными формами отчетности. Исторически первой отчетной формой был бухгалтерский баланс. Тем не менее он представляет собой логическое следствие отчета о прибылях и убытках.

Вместе с тем для коммерческих организаций в нашей стране главную роль играет бухгалтерский баланс. На макроуровне решающее значение имеет национальное счетоводство, полностью ориентированное на отчет о прибылях и убытках.

Приложение к бухгалтерскому балансу дает расшифровки отдельных показателей баланса.

Форма № 3 «Отчет об изменениях капитала» расшифровывает изменения, произошедшие с составляющими собственного капитала как за отчетный период, так и за период, предшествующий ему. Взаимная увязка должна происходить по входящим (на 1 января) и исходящим (на 31 декабря) показателям бухгалтерского баланса по строкам 410 «Уставный капитал», 420 «Добавочный капитал», 430 «Резервный капитал» и 470 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» с соответствующими остатками составляющих собственного капитала, отраженными в разделе I формы № 3 на пять отчетных дат.

В форме № 3 приводится расшифровка причин увеличения и уменьшения всех составляющих капитала. Раздел II формы № 3 увязан с показателями бухгалтерского баланса по строкам 431 «Резервы, образованные в соответствии с законодательством» и 432 «Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами» и с соответствующими показателями раздела II формы № 3. Кроме того, увязка проводится со строкой 650 «Резервы предстоящих расходов» бухгалтерского баланса и расшифровкой аналогичного резерва в форме № 3.

Увязка показателей бухгалтерского баланса с формой № 4 проводится по показателям строки 260 «Денежные средства», графа 3, с показателем строки 100 «Остаток денежных средств на начало отчетного года», за исключением сальдо счета 57 «Переводы в пути», отраженного в бухгалтерском балансе. Остаток денежных средств на конец отчетного периода по показателю строки 260 «Денежные средства», графа 4, должен соответствовать показателю строки 430 «Остаток денежных средств на конец отчетного года» формы № 4.

Расшифровка ряда показателей баланса приводится в форме № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу», например таких показателей, как «Нематериальные активы», «Основные средства», «Финансовые вложения», «Дебиторская и кредиторская задолженность».

2.5. Методы оценки отдельных статей баланса и требования к представлению информации об активах и обязательствах в бухгалтерской отчетности организации

Оценка – это способ перевода учетных объектов из натурального измерителя в денежный. При оценке статей бухгалтерского баланса организации должны обеспечить соблюдение требований и допущений, предусмотренных Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации и Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98), утвержденным приказом Минфина России от 09.12.1998 № 60н.

Оценка объектов учета согласно этим нормативным документам зависит от видов объектов и целей оценки. При этом существуют особенности оценки: при постановке объектов на бухгалтерский учет, отражении учетных объектов в бухгалтерской (финансовой) отчетности, налоговых расчетах, составлении статистической отчетности и др.

При отражении имущества в бухгалтерском балансе оно может оцениваться:

- по первоначальной стоимости объекта, в том числе по фактической себестоимости;
- по рыночной стоимости;
- по стоимости, обусловленной соглашением сторон;
- по остаточной стоимости, которая определяется расчетным путем, когда из учетной (первоначальной) стоимости имущества вычитаются суммы начисленной амортизации (износа);
- по восстановительной стоимости. В этой оценке имущество отражается после его переоценки;
- по цене возможной реализации. Эта оценка применяется в случае превышения учетной стоимости имущества над ценой его возможной реализации.

Обязательства в бухгалтерском балансе в соответствии с установленными правилами могут:

- оцениваться из сумм, вытекающих из договора, установленных по соглашению сторон;
- уменьшаться или увеличиваться на сумму процентов (доходов), предусмотренных к получению на соответствующие отчетные даты до момента завершения сделки;
- корректироваться на сумму резерва по сомнительным долгам в случае, если резерв образуется по дебиторской задолженности.

Данные бухгалтерского баланса на начало отчетного периода должны быть сопоставимы с данными бухгалтерского баланса за период, предшествовавший отчетному. В графе «На начало отчетного года» показываются данные на начало года, которые должны соответствовать данным графы «На конец отчетного периода» предыдущего года с учетом проведенной на начало отчетного года переоценки внеоборотных активов, а также изменений в учетной политике организации.

Рассмотрим особенности оценки отдельных видов имущества и обязательств в соответствии с требованиями Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации и МСФО.

Нематериальные активы (НМА) показываются в балансе по остаточной стоимости, которая формируется как разность между фактической (первоначальной) стоимостью НМА и суммой начисленной амортизации, а также убытков от обесценения. Фактическая (первоначальная) стоимость НМА зависит от их вида и способа поступления в организацию.

Фактической (первоначальной) стоимостью НМА признается сумма, исчисленная в денежном выражении, равная величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности, уплаченная или начисленная организацией при приобретении, создании активов и обеспечении условий для использования актива в запланированных целях.

Деловая репутация определяется расчетным путем как разница между покупной ценой, уплачиваемой продавцу при приобретении предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части), и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу на дату его покупки (приобретения).

Согласно МСФО 38 «Нематериальные активы» при первоначальном признании требуется оценка НМА по первоначальной стоимости (себестоимости). Себестоимость НМА определяется по тем же принципам, что и при учете других активов. Оценка после первоначального признания допускает основной и альтернативный подходы. Основной подход предполагает оценку по первоначальной стоимости минус последующая накопленная амортизация и любые последующие убытки.

Допустимый альтернативный подход предполагает оценку по переоцененной сумме, которая представляет собой справедливую стоимость НМА на дату переоценки минус любая последующая накопленная амортизация и любые последующие убытки от обесценения.

В бухгалтерской отчетности НМА должны отражаться в порядке, установленном согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/07), утвержденному приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н.

Основные средства, как действующие, так и находящиеся на реконструкции, модернизации, консервации или в запасе, отражаются в балансе по остаточной стоимости, за исключением объектов основных средств, по которым амортизация не начисляется. Изменение первоначальной стоимости основных средств согласно действующим нормативным документам допускается в случаях достройки, реконструкции и частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств. Обратите внимание, что оприходование материальных ценностей, полученных от ликвидации основных средств, предусмотрено по рыночной стоимости на дату списания основных средств. Соответствующая сумма зачисляется на прочие доходы коммерческой организации.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденному приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н, установлен порядок формирования первоначальной стоимости объектов основных средств, которые внесены в качестве вклада в уставный капитал, переданы организации безвозмездно или получены по договору, предусматривающему исполнение обязательств неденежными средствами. По перечисленным сделкам в состав дополнительных расходов могут быть включены любые расходы, связанные со сделкой, а не только затраты по приведению объектов в состояние, в котором они пригодны для использования. Установлен порядок формирования первоначальной стоимости объектов основных средств, приобретенных за иностранную валюту. Для целей определения первоначальной стоимости суммы иностранной валюты пересчитывают в рубли на дату принятия объекта к учету в качестве вложений во внеоборотные активы, а не в качестве основных средств.

Согласно МСФО 16 «Основные средства» актив, признанный в качестве объекта основных средств, оценивается при первоначальном признании по фактической стоимости. Фактическая стоимость – это сумма уплаченных денежных средств или их эквивалентов, либо справедливая стоимость другого возмещения, переданного для приобретения актива на момент его приобретения или сооружения, либо сумма себестоимости. В отчетности вместо себестоимости отражается амортизируемая стоимость объекта основных средств. Аморти-

зируемая стоимость – себестоимость актива или сумма, отраженная в отчетности вместо себестоимости, за вычетом ликвидационной стоимости.

Последующая оценка основных средств предполагает в качестве главного подхода учет по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения. Допустим альтернативный подход: учет по переоцененной стоимости, являющейся справедливой стоимостью объекта основных средств на дату переоценки, за вычетом амортизации и убытков от обесценения, накопленных впоследствии.

Переоценка возможна, если возникает значительное расхождение между балансовой и реальной стоимостью основных средств. Земельные участки и объекты природопользования переоценке не подлежат. Способ проведения переоценки основных средств определяется учетной политикой организации (п. 15 ПБУ 6/01).

Суммы дооценки в случае увеличения балансовой стоимости основных средств согласно ПБУ 6/01 относятся на увеличение добавочного капитала. Суммы уценки основных средств относятся в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды, и отражается в бухгалтерском учете по дебету счета учета добавочного капитала и кредиту счета учета основных средств. Превышение суммы уценки объекта над суммой дооценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, отражается по дебету счета учета нераспределенной прибыли (убытка) в корреспонденции с кредитом счета учета основных средств.

Незавершенные капитальные вложения отражаются в бухгалтерском балансе по статье «Незавершенное строительство» в оценке согласно требованиям Положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» ПБУ 2/94, утвержденного приказом Минфина России от 20.12.1994 № 167:

- при подрядном способе строительства – по договорной стоимости работ согласно оплаченным или принятым к оплате счетам подрядных организаций;
- при хозяйственном способе – по фактической себестоимости работ, выполненных организацией-застройщиком собственными силами.

Доходные вложения в материальные ценности (имущество, переданное в лизинг или по договору проката) отражаются в балансе по остаточной стоимости указанного имущества.

С 1 января 2006 г. объекты, предназначенные исключительно для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование в целях получения дохода, квалифицируются не в качестве самостоятельного вида внеоборотных активов, а как разновидность основных средств. При этом они должны отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе доходных вложений в материальные ценности. В связи с этим нет необходимости раскрытия в бухгалтерской отчетности информации об объектах основных средств, учитываемых в составе доходных вложений в материальные ценности.

Согласно МСФО 17 «Аренда» актив, находящийся в финансовой аренде, в отчетности должен отражаться по наименьшей из величин:

- приведенной дисконтированной стоимости поступлений, гарантированных в рамках договора аренды;
- приблизительной справедливой стоимости объекта аренды.

Если нельзя с достаточной степенью уверенности утверждать, что в конце срока аренды арендатор приобретает право собственности, объект аренды подлежит амортизации в течение кратчайшего периода аренды или срока экономической службы.

Долгосрочные финансовые вложения (кроме займов). Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02), утвержденному приказом Минфина России от 10.12.2000 № 126н, для целей последующей оценки эти вложения подразделяются на две группы:

- 1) финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость (ценные бумаги, обращающиеся на организованном рынке);
- 2) финансовые вложения, по которым их текущая рыночная стоимость не определяется.

Финансовые вложения первой группы отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. Такую корректировку организация может проводить ежемесячно или ежеквартально с отнесением результата на финансовые результаты у коммерческой организации.

Финансовые вложения второй группы подлежат отражению в бухгалтерском учете и в бухгалтерской отчетности на отчетную дату по первоначальной стоимости, т. е. в сумме фактических затрат на их приобретение для инвестора. Устойчивое существенное снижение стоимости таких финансовых вложений ниже величины уменьшения выгод, которые организация рассчитывала получить от данных финансовых вложений в обычных условиях ее деятельности, признается обесценением финансовых вложений. В этом случае организация должна осуществить проверку наличия условий устойчивого снижения стоимости финансовых вложений по всем видам финансовых вложений организации, по которым наблюдаются признаки обесценения.

Если проверка на обесценение подтверждает устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, организация должна создать резерв под обесценение финансовых вложений за счет финансовых результатов деятельности организации.

Проверка на обесценение финансовых вложений проводится не реже одного раза в год по состоянию на 31 декабря отчетного года при наличии признаков обесценения. Организация имеет право проводить проверку на отчетные даты промежуточной бухгалтерской отчетности.

По долговым ценным бумагам и предоставленным займам организация может составлять расчет оценки по дисконтированной стоимости. При этом записи в бухгалтерском учете не выполняются. Информация о применении такой оценки и способах расчета дисконтированной стоимости должна приводиться в пояснительной записке. Кроме того, организация должна обеспечить подтверждение обоснованности расчета путем привлечения специалистов – аудиторов или оценщиков.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006), утвержденному приказом Минфина России от 27.11.2006 № 154н, вложения в долгосрочные ценные бумаги, стоимость которых выражена в иностранной валюте, отражаются в бухгалтерской отчетности в оценке в рублях по курсу Банка России, действовавшему на дату совершения операции в иностранной валюте, и переоценке не подлежат.

Пересчет стоимости краткосрочных ценных бумаг проводится на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату.

Согласно МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» при первоначальной оценке финансовых активов и финансовых обязательств их следует оценивать по фактическим затратам, т. е. по справедливой стоимости внесенного (в случае актива) или полученного (в случае обязательства) за него возмещения. Затраты по совершению сделки включаются в первоначальную оценку всех финансовых активов и обязательств.

Последующие оценка финансовых обязательств и оценка финансовых активов различаются. Финансовые обязательства, как правило, следует оценивать по амортизированным затратам. Исключение составляют обязательства, предназначенные для торговли, и обязательства по производным инструментам, которые в последующие периоды оцениваются по справедливой стоимости.

Финансовые активы в целях последующих оценок классифицируются по четырем категориям:

- 1) ссуды и дебиторская задолженность, предоставленные компанией и не предназначенные для торговли, которые оцениваются по амортизированной первоначальной стоимости с использованием метода эффективной ставки процента;
- 2) инвестиции, которые удерживаются до погашения и оцениваются по амортизированной первоначальной стоимости с использованием метода эффективной ставки процента;
- 3) финансовые активы, которые имеются в наличии для продажи и оцениваются по справедливой стоимости;
- 4) финансовые активы, предназначенные для торговли, которые оцениваются по справедливой стоимости.

Материально-производственные запасы (МПЗ) согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ5/01), утвержденному приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н, при постановке на бухгалтерский учет оцениваются по фактической себестоимости, включая расходы по доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях.

На определенные отчетные даты оценка МПЗ зависит от способа их оценки при списании. Согласно учетной политике списание МПЗ возможно одним из трех способов:

- 1) по стоимости каждой единицы ценностей;
- 2) по средней себестоимости;
- 3) по стоимости первых закупок (по методу ФИФО).

МПЗ отражают в бухгалтерской отчетности в соответствии с их классификацией исходя из способа использования в производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг либо для управленческих нужд организации. В 2006 г. предельная сумма лимита/списания на затраты приобретенных и отпущенных на производство (эксплуатацию) основных средств возросла с 10 000 руб. до 20 000 руб. Данные активы в пределах лимита, установленного в учетной политике, но не более 20 000 руб. за единицу должны первоначально отражаться в бухгалтерском учете как МПЗ.

МПЗ, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество либо текущая рыночная стоимость, стоимость продажи которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей образуется за счет финансовых результатов деятельности организации на величину разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью МПЗ, если последняя выше текущей рыночной стоимости. При этом в бухгалтерском учете организации делается проводка:

Дебет счета 91 – Кредит счета 14 – начислен резерв под снижение стоимости материальных ценностей.

МПЗ, принадлежащие организации, но находящиеся в пути либо переданные покупателю под залог, учитываются в бухгалтерском учете в оценке, предусмотренной в договоре, с последующим уточнением фактической себестоимости.

Согласно требованиям МСФО 2 «Запасы» МПЗ должны оцениваться по наименьшей из двух оценок: по себестоимости или по возможной чистой цене продаж. Предполагается, что активы не должны оцениваться выше сумм, которые будут получены при их возможной реализации. Себестоимость запасов должна включать в себя все затраты на приобретение, затраты на переработку и прочие затраты, понесенные для того, чтобы доставить запасы до их настоящего местоположения и довести их до текущего состояния. Возможная чистая цена продаж представляет собой оценочную цену продажи в обычных условиях хозяйствования за вычетом возможных затрат на доработку и реализацию. При этом балансовая сто-

имость активов не должна превышать сумму, которая может быть получена от их продажи или использования.

Затраты в незавершенном производстве отражаются в балансе в оценке, принятой организацией при формировании учетной политики в соответствии с нормативными положениями по бухгалтерскому учету, т. е. одним из четырех методов:

- 1) по фактической производственной себестоимости;
- 2) по нормативной (плановой) производственной себестоимости;
- 3) по прямым статьям затрат;
- 4) по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

Однако в этом вопросе существуют определенные сложности: до сих пор отсутствуют соответствующие рекомендации относительно того, каким из указанных методов следует пользоваться в настоящее время в конкретных отраслях промышленности и в отдельных организациях. В современных условиях хозяйствования предпочтительной становится оценка незавершенного производства по прямым или материальным затратам.

В международной практике незавершенное производство, кроме незавершенных работ по договорам подряда, и готовая продукция оцениваются аналогично МПЗ.

Готовая продукция отражается в бухгалтерском балансе по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости, включающей затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов, и другие затраты на производство продукции либо по прямым статьям затрат. При этом в зависимости от принятой учетной политики фактическая или нормативная (плановая) производственная себестоимость может быть полной либо неполной.

Товары отражаются в бухгалтерском балансе по покупной стоимости за вычетом косвенных налогов.

В годовом бухгалтерском балансе товары и готовая продукция должны показываться по текущим рыночным ценам, если эти цены ниже стоимости товаров и готовой продукции, отраженной в учете, т. е. за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

Товары отгруженные отражаются в балансе в оценке по полной фактической или нормативной (плановой) полной себестоимости, включающей наряду с производственной себестоимостью затраты, связанные с продажей продукции (работ, услуг), возмещаемые договорной контрактной ценой.

В целях приближения отечественной практики учета к требованиям международных стандартов в специальной литературе предлагается, чтобы готовая продукция и товары отгруженные оценивались в годовом бухгалтерском балансе по чистой стоимости реализации исходя из текущих рыночных цен. При этом должно соблюдаться условие, предусматривающее, что чистая стоимость реализации должна быть меньше производственной либо полной себестоимости, учтенной на счетах 43 «Готовая продукция» и 45 «Товары отгруженные».

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (п. 73) расчеты с дебиторами и кредиторами отражаются каждой стороной в ее отчетности в суммах, которые показаны в бухгалтерском учете и признаны ею правильными. Периодически расчеты с юридическими и физическими лицами должны выверяться и уточняться, что должно быть отражено в учетной политике организации. Остатки по счетам бухгалтерского учета, отражающим расчеты, в бухгалтерском балансе приводятся в развернутом виде: остатки по счетам аналитического учета, по которым имеется дебетовое сальдо, – в активе; а остатки, по которым имеется кредитовое сальдо, – в пассиве.

Организация может создавать резервы по сомнительным долгам по расчетам с другими организациями и гражданами за продукцию, товары, работы и услуги с отнесением сумм резервов на финансовые результаты организации. При создании резервов по сомнительным долгам по расчетам с другими организациями и гражданами за продукцию, товары, работы и услуги дебиторская задолженность, по которой созданы резервы, в бухгалтерском балансе уменьшается на сумму этих резервов (без корреспонденции по счетам бухгалтерского учета).

Остатки средств организации по валютным счетам, другие денежные средства (включая денежные документы), дебиторскую и кредиторскую задолженность в иностранной валюте отражают в отчетности в рублях, в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты по курсу Банка России, действующему на последнее число отчетного периода.

Согласно МСФО такие статьи, как расчетный счет, дебиторская и кредиторская задолженность, оцениваются в денежных единицах, реально отражающих состояние этих статей на дату составления отчетности. Если они выражены в иностранной валюте, они переоцениваются по соответствующему курсу на конец отчетного периода.

В соответствии с п. 73 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации полученные займы и кредиты показываются на конец отчетного периода с учетом сумм процентов, которые причитаются к уплате.

Отражаемые в отчетности суммы по расчетам с налоговыми органами, учреждениями банков должны быть согласованы с ними и тождественны. Оставление на балансе неурегулированных сумм по этим расчетам не допускается.

В международной практике согласно МСФО 23 «Затраты по займам» в качестве основного подхода затраты по займам должны признаваться в том отчетном периоде, в котором они были произведены. Возможен альтернативный подход: в определенных обстоятельствах расходы по привлечению заемных средств допустимо относить в состав расходов на подготовку активов к целевому использованию или продаже. При этом затраты по займам могут капитализироваться, если они непосредственно относятся к приобретению, строительству или производству квалифицируемого актива. Капитализированная сумма должна представлять собой фактические затраты по займам, без учета какого-либо дохода, полученного от временного инвестирования средств.

Рассмотренные варианты оценки объектов бухгалтерского учета для отражения их в бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также требования к раскрытию информации, представленной в ней, имеют большое значение для оценки пользователями этой отчетности информации об имущественном и финансовом состоянии и результатах финансовой деятельности за период составления бухгалтерской (финансовой) отчетности организации.

2.6. Техника составления бухгалтерского баланса

Под техникой составления бухгалтерского баланса понимается совокупность всех необходимых учетных процедур. Применение этих процедур – трудоемкий процесс, который в методическом плане доступен только специалистам в области бухгалтерского учета.

В целях обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств. При проведении инвентаризации организациям необходимо руководствоваться:

- Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации;
- Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными приказом Минфина России от 13.06.1995 № 49;
- постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 № 88 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации».

Количество инвентаризаций в отчетном году, порядок, сроки их проведения, а также состав инвентаризируемого имущества и обязательств определяет руководитель организации, кроме случаев, когда в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» проведение инвентаризаций обязательно.

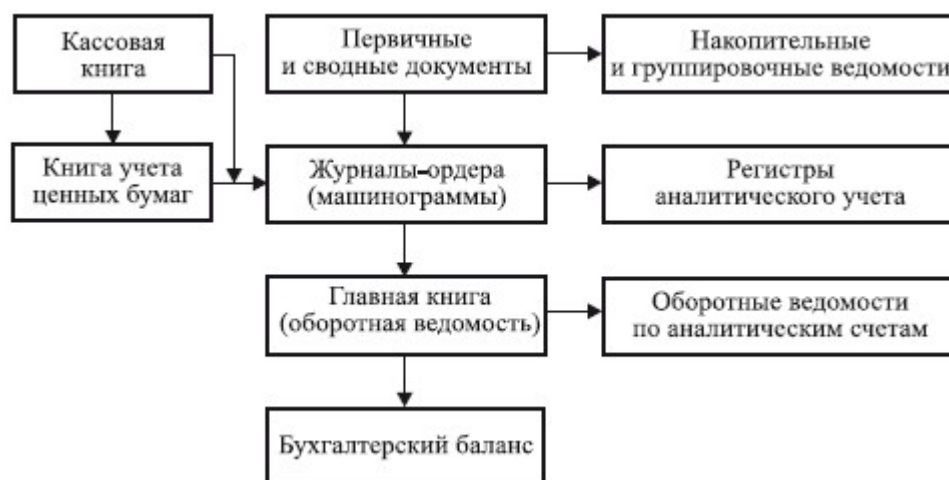
Результаты инвентаризации рассматриваются инвентаризационной комиссией с принятием решения, за счет кого должны быть отнесены недостатки, выявленные при инвентаризации, или как должны быть оприходованы излишки. Решения комиссии протоколируются. Протоколы в зависимости от размера и характера недостатков утверждаются руководителем организации или вышестоящей организацией по ходатайству руководителя организации.

На основании утвержденных протоколов бухгалтерия производит записи по счетам, приводя тем самым в соответствие данные инвентаризации и текущего учета.

После проведения инвентаризации для обеспечения своевременного составления квартального или годового отчетов вводят сводный график работ всех подразделений бухгалтерии с указанием сроков выполнения работ.

Основой для составления бухгалтерского баланса являются учетные записи, подтвержденные оправдательными документами. При ведении учета с помощью журнально-ордерной формы счетоводства бухгалтерский баланс составляется на основе данных Главной книги. Обороты по дебету отдельных счетов собирают в Главную книгу из ряда журналов-ордеров и оборотных ведомостей. Обороты по кредиту каждого счета записывают в Главную книгу только из журналов-ордеров. Хозяйственные операции записывают в журналы-ордера по мере их совершения и формирования документации. Систематическая запись в журналы-ордера является одновременно хронологической записью. Проверенные месячные итоги из журналов-ордеров записывают в Главную книгу. Журналы-ордера и Главная книга взаимно дополняют друг друга: в журналах-ордерах делается расшифровка кредитового оборота каждого счета, а в Главной книге – дебетового оборота этого же счета.

Схема обобщения данных при журнально-ордерной форме счетоводства



Статьи баланса отражаются в двух разрезах: графа 3 «На начало отчетного года»; графа 4 «На конец отчетного периода». Данные графы 3 должны соответствовать данным графы 4 предыдущего года с учетом проведенной на начало отчетного года реорганизации, а также изменений в оценке показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности. В графе 4 показываются данные о стоимости активов, капитала, резервах и обязательствах на конец отчетного периода (месяц, квартал, год).

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

Рассмотрим порядок заполнения формы № 1 (пример заполнения формы № 1 приведен на с. 90–92), используя результаты решения практического задания по составлению бухгалтерского баланса организации.

Актив баланса

Раздел I. Внеоборотные активы

По строке 110 «Нематериальные активы» отражается наличие НМА по остаточной стоимости, за исключением объектов НМА, по которым в соответствии с установленным порядком амортизация не начисляется.

Расшифровки групп статей должны приводиться в пояснениях к бухгалтерскому балансу, например в приложении к бухгалтерскому балансу (форма № 5), либо в пояснительной записке.

Так, организация может представить в расшифровке к бухгалтерскому балансу стоимость патентов, лицензии, товарных знаков, иных аналогичных перечисленным прав и активов. При этом статья заполняется по данным аналитического учета к счетам 04 и 05. По строке 110 приводится общая стоимость данных активов в оценке по их остаточной стоимости. (В нашем примере 540 тыс. руб. = 835 тыс. руб. – 295 тыс. руб.)

При заполнении статьи «Нематериальные активы» следует учитывать требования Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02), утвержденного приказом Минфина России от 19.11.2002 № 115н. Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКиТР), которые дали положительный результат, отражаются в балансе по статье «Нематериальные активы», но НМА не являются. Положительный результат подтверждается патентом или другим документом.

По строке 120 «Основные средства» приводятся показатели по основным средствам как действующим, так и находящимся на реконструкции, модернизации, восстановлении, консервации или в запасе, – по остаточной стоимости, за исключением объектов основных средств, по которым в соответствии с установленным порядком амортизация не начисляется. Согласно ПБУ 6/01 «Учет основных средств» для принятия актива к бухгалтерскому учету в качестве основных средств должны быть выполнены следующие условия:

- объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, а также для управленческих нужд организации;
- объект предназначен для использования в течение длительного срока более 12 месяцев;
- организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;
- объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

С 1 января 2006 г. ПБУ 6/01 предусматривает, что основные средства (доходные вложения в материальные ценности) стоимостью не более 20 000 руб. за единицу можно списывать на затраты единовременно по мере их передачи в эксплуатацию без начисления амортизации.

Если в отчетном периоде организация воспользовалась этим правом, то активы должны первоначально отражаться в бухгалтерском учете как МПЗ, а не в составе основных средств.

Показатель строки 120 заполняется расчетным путем как разница между суммой остатков по счетам 01 «Основные средства» и 03 «Доходные вложения в материальные ценности» (за исключением данных, отраженных по строке 135) и суммой остатка по счету 02 «Амортизация основных средств».

В нашем примере: 4667 тыс. руб. = 9856 тыс. руб. – 5189 тыс. руб.

Результаты проведенной переоценки в соответствии с установленным порядком должны учитываться при формировании данных по основным средствам на начало отчетного года.

По строке 130 «Незавершенное строительство» показываются затраты на строительно-монтажные работы, приобретение зданий, оборудования, транспортных средств, инструмента, инвентаря, иных материальных объектов длительного пользования, прочие капитальные работы и затраты, стоимость оборудования, требующего монтажа и предназначенного для установки, а также затраты по формированию основного стада. Кроме того, здесь отражаются авансы, выданные застройщикам, и другие авансовые платежи, связанные с осуществлением капитальных вложений (счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»). Показатель формируется путем суммирования остатков по счетам 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 60 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Авансы выданные».

В нашем примере: 445 тыс. руб. равно сальдо счетов 07 – 220 тыс. руб. и 08 – 225 тыс. руб.

При заполнении статьи «Незавершенное строительство» следует учитывать, что при выполнении НИОКиТР затраты по ним предварительно собираются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». В связи с этим остатки затрат по незаконченным НИОКиТР также отражаются по строке 130 «Незавершенное строительство».

По строке 135 «Доходные вложения в материальные ценности» отражают остаточную стоимость основных средств, переданных в лизинг или по договору проката. Показатель строки формируют по данным аналитического учета расчетным путем как разницу между суммой остатков по счету 03 «Доходные вложения в материальные ценности», субсчета «Доходные вложения для передачи в лизинг» и «Доходные вложения для передачи в про-

кат», и суммой остатка по счету 02 «Амортизация основных средств», субсчет «Амортизация имущества, предоставленного во временное пользование».

Здесь же учитываются и объекты жилого фонда, используемые для извлечения дохода. Если основные средства, учтенные на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности», не используются по первоначальному назначению, то их стоимость переносится на счет 01 «Основные средства» или 10 «Материалы». Данные о стоимости такого имущества по строке 135 не отражаются. В нашем примере строка отсутствует, так как организация не имеет на балансе соответствующих активов.

По строке 140 «Долгосрочные финансовые вложения» показывается общая сумма: долгосрочных (на срок более года) инвестиций организации в государственные и муниципальные ценные бумаги, ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные бумаги, в которых дата и стоимость погашения определены (облигации, векселя); вкладов в уставный (складочный) капитал других организаций (в том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ); предоставленных другим организациям займов, депозитных вкладов в кредитных организациях, дебиторской задолженности, приобретенной на основании уступки права требования, и пр.

В составе финансовых вложений показывается также сумма вкладов организации-товарища по договору простого товарищества. Оценка финансовых вложений для целей представления информации в бухгалтерском балансе рассмотрена ранее. Статья 140 баланса формируется по данным аналитического учета к счетам 58 «Финансовые вложения», 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» и 55 «Специальные счета в банках», субсчет 3 «Депозитные счета». В нашем примере строка отсутствует, так как организация не имеет на балансе соответствующих активов.

По строке 145 «Отложенные налоговые активы» отражается 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.

Отложенные налоговые активы отражаются 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.

Статья баланса формируется как сальдо счета 09 «Отложенные налоговые активы». В нашем примере – 2 тыс. руб.

По строке 150 «Прочие внеоборотные активы» отражаются данные о средствах и вложениях, которые не были записаны по другим строкам раздела I бухгалтерского баланса. В нашем примере строка отсутствует, так как организация не имеет на балансе соответствующих активов.

Раздел II. Оборотные активы

По группе строк «Запасы» показывается стоимость всех МПЗ и затрат организации. При отнесении имущества организации к данной группе следует руководствоваться требованиями ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов». Эти активы следует расшифровывать по видам запасов.

Подраздел заполняется путем суммирования строк баланса 211–217, которые приведены в том числе по строке 210. Стоимость запасов и затрат составляет в примере 2775 тыс. руб.

По строке 211 «Сырье, материалы и другие аналогичные ценности» по аналитическим данным по счетам 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» (в части стоимости материалов в пути) и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» отражается фактическая себестоимость материалов, комплектующих, топлива, тары, запасных частей, а также покупных полуфабрикатов. Фактическая себестои-

мость формируется с учетом скидок (наценок) согласно договору по приобретенным материалам. Порядок заполнения строки 211 зависит от способа учета поступления материалов, установленного учетной политикой организации. Если в учете затрат применяется только счет 10 «Материалы» и материалы оцениваются на нем по фактической себестоимости, то строка заполняется по данным остатка на счете 10. В нашем примере – 2582 тыс. руб.

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.