

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ КАЗЕННОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«МОСКОВСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ МИНИСТЕРСТВА ВНУТРЕННИХ ДЕЛ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ИМЕНИ В.Я. КИКОТЯ»

В. И. Бобошко, Н. М. Бобошко, И. В. Рубцов, Е. В. Рубцова

БУХГАЛТЕРСКАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

Учебное пособие

Москва
2017

ББК 65.052.2

Б72

Бобошко, В. И.

Бухгалтерская финансовая отчетность : учебное пособие / В. И. Бобошко, Н. М. Бобошко, И. В. Рубцов, Е. В. Рубцова. – М. : Московский университет МВД России имени В.Я Кикотя. – 2017. – 142 с. – ISBN 978-5-9694-0446-5.

Учебное пособие разработано для подготовки специалистов в области экономической безопасности, специалистов для подразделений предварительного расследования, специализирующихся на расследовании экономических преступлений, научно-педагогических и научных кадров в соответствии с требованиями Федерального государственного образовательного стандарта высшего образования по программам бакалавриата, программам специалитета, программам магистратуры и программам подготовки научно-педагогических кадров в аспирантуре (адъюнктуре).

ББК 65.052.2

Рецензенты: начальник ЦТДиОЗ ФКУ НПО «СТиС» МВД России **Е. В. Осипцева**; заместитель начальника ЦТДиОЗ ФКУ НПО «СТиС» МВД России, кандидат экономических наук **Д. А. Мамедов**.

ISBN 978-5-9694-0446-5

© Московский университет
МВД России имени В.Я. Кикотя, 2017
© Бобошко В. И., 2017
© Бобошко Н. М., 2017
© Рубцов И. В., 2017
© Рубцова Е. В., 2017

Содержание

Введение.....	5
Т е м а 1. СОСТАВ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ И ТРЕБОВАНИЯ, ПРЕДЪЯВЛЯЕМЫЕ К НЕЙ	6
1. Информационные источники финансового состояния организации.....	6
2. Требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности организации.....	9
3. Элементы финансовой отчетности организации и их содержание.....	11
4. Подходы к оценке риска в отчетности организации	24
Т е м а 2. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС.....	29
1. Сущность и особенности бухгалтерского баланса	29
2. Структура бухгалтерского баланса	30
3. Классификация бухгалтерских балансов.....	49
Т е м а 3. ОТЧЕТ О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ	58
1. Экономические принципы составления отчета о финансовых результатах.....	58
2. Особенности расчета налога на прибыль, постоянных и отложенных налоговых обязательств и активов	59
3. Формирование справочной информации и особенности корректировки суммы налога на прибыль за прошлые годы	64
4. Упрощенная форма отчета о финансовых результатах.....	68
Т е м а 4. ОТЧЕТ ОБ ИЗМЕНЕНИЯХ КАПИТАЛА	70
1. Отчет об изменениях капитала в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.....	70
2. Формирование информации для заполнения отчета об изменениях капитала.....	71

Т е м а 5. ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ	74
1. Отчет о движении денежных средств в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности	74
2. Формирование информации для заполнения отчета о движении денежных средств.....	76
Т е м а 6. ПОЯСНЕНИЯ К БУХГАЛТЕРСКОМУ БАЛАНСУ И ОТЧЕТУ О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ. СПОСОБЫ ВЫЯВЛЕНИЯ И ИСПРАВЛЕНИЯ ОШИБОК	83
1. Информация, подлежащая раскрытию в пояснениях.....	83
2. Типовая форма пояснений в соответствии с российскими стандартами финансовой отчетности	86
3. Содержание пояснений в соответствии с российскими стандартами финансовой отчетности, исправление ошибок в бухгалтерской отчетности	98
4. Пояснительная записка	1200
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	124
ПРИЛОЖЕНИЯ	126

Введение

В условиях рыночных отношений исключительная роль отводится правильной оценке финансового состояния организации. Это связано с тем, что организации приобретают самостоятельность, несут полную ответственность за результаты своей деятельности перед совладельцами (акционерами), работниками, поставщиками, банком и кредиторами.

Финансовое состояние организации – это совокупность показателей, отражающих его способность погасить свои долговые обязательства. Финансовая деятельность охватывает процессы формирования, движения и обеспечения сохранности имущества организации, контроля за его использованием.

Финансовое состояние организации характеризуется обеспеченностью финансовыми ресурсами, необходимыми для ее нормального функционирования, целесообразностью их размещения и эффективностью использования, финансовыми взаимоотношениями с другими юридическими и физическими лицами, платежеспособностью и финансовой устойчивостью. Оно является результатом взаимодействия всех элементов системы финансовых отношений организации и поэтому определяется совокупностью производственно-хозяйственных факторов.

Финансовое состояние организации оценивается по состоянию на отчетную дату по данным бухгалтерской отчетности и в первую очередь по данным бухгалтерского баланса. Оно является важнейшей характеристикой деятельности организации и определяет его технико-экономический потенциал и конкурентоспособность, а также служит гарантом эффективной реализации экономических интересов как всех членов организации, так и его партнеров.

Единственным достоверным источником информации о финансовом состоянии организации является ее бухгалтерская отчетность – единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам.

В современных экономических условиях деятельность каждого хозяйствующего субъекта является предметом внимания широкого круга участников рыночных отношений (организаций и лиц), заинтересованных в результате его функционирования.

Тема 1. СОСТАВ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ И ТРЕБОВАНИЯ, ПРЕДЪЯВЛЯЕМЫЕ К НЕЙ

1. Информационные источники финансового состояния организации

В обеспечении действенности организации определяющую роль играют состав, содержание и качество информации, используемой в финансовом анализе. Для этого используется не только экономическая, но и техническая, технологическая и другие виды информации. Все источники информационных данных делятся на плановые, учетные и внеучетные.

На рис. 1 схематически показаны разные виды информации для лиц, интересующихся деятельностью организации. Как видно, информация может быть количественной и качественной. Количественная информация выражается в числах. Бухгалтерский учет в первую очередь представляет количественную информацию, выраженную в денежных единицах.

Примерами качественной информации могут быть визуальные впечатления, разговоры, телевизионные программы и газетные сообщения.

К плановым источникам относятся все типы планов, которые разрабатываются на организации (оперативные, текущие, прогнозные), а также нормативные материалы, сметы, проектные задания и т. п.

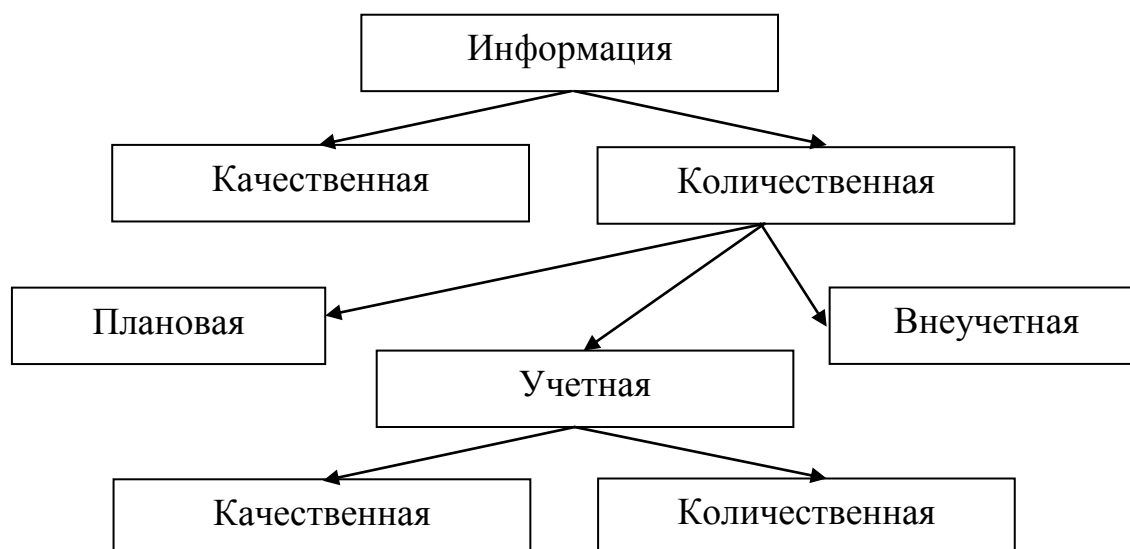


Рис. 1. Виды информации

Учетная функция – важнейшая функция в системе управления, включающая систематический сбор и обобщение информационных данных для управления производством и контролем за ходом выполнения планов. Финансовый анализ позволяет осмыслить такую информацию и использовать ее для оптимизации управления деятельностью организацией.

Источниками информации учетного характера являются все данные, которые содержат документы бухгалтерского, статистического и оперативного учета, а также все виды отчетности, первичную учетную документацию.

Внеучетные источники информации включают документы, регулирующие финансово-хозяйственную деятельность, а также данные, которые не относятся к документальным. Внеучетными источниками являются:

- законодательные документы федерального уровня. В частности, федеральные законы, указы Президента Российской Федерации, постановления Правительства Российской Федерации;
- приказы вышестоящих органов управления;
- хозяйственно-правовые документы, созданные в процессе деятельности организации, и т. п.

Организация для производства продукции или услуг использует материальные и трудовые ресурсы, услуги различных служб, здание и оборудование. Их необходимо финансировать, т. е. оплачивать. Информация о размерах этих ресурсов, способах и источниках их финансирования и достигнутых результатах необходима как управленческому персоналу для эффективной работы, так и «внешним» лицам для оценки деятельности организации. Бухгалтерский учет – это система, обеспечивающая такой информацией.

Необходимая информация об источниках финансирования финансово-хозяйственной деятельности организации, а также результатах их использования может быть систематизирована следующим образом: оперативный учет, финансовый учет и управленческий учет.

В системе управленческого учета подготавливается информация для руководителей внутри организации с целью помочь им принять правильные решения по руководству деятельностью организации. Управленческий учет характеризуют различные показатели – натуральные, трудовые, денежные.

Так как информация, подготовленная бухгалтерами-аналитиками, должна рассматриваться в свете ее конечного влияния на принятие

решений, то необходимым условием для адекватного восприятия управленческого учета является понимание процесса принятия решения. Процесс принятия решения или планирования состоит из пяти этапов:

- 1) определение целей и задач;
- 2) поиск альтернативных вариантов;
- 3) выбор оптимального курса действий из альтернативных вариантов;
- 4) осуществление принятия решения;
- 5) сравнение фактических и планируемых результатов и принятие мер в случае их расхождения.

Результатами управленческого учета являются:

- учет накладных расходов;
- калькуляция себестоимости;
- анализ безубыточности;
- составление смет;
- контроль и анализ себестоимости по отклонениям.

В системе финансового учета подготавливается информация для внешних пользователей о финансовом положении организации на текущий момент времени. Финансовая информация отражается в денежных измерителях. Таким образом, по данным финансового учета определяются:

- себестоимость реализованной продукции;
- стоимость материальных запасов;
- прибыль (убытки) предприятия.

Поиск альтернативных действий для достижения поставленных целей заключается в необходимости для управленческого персонала организации постоянно получать информацию о возможных положительных и отрицательных для организации тенденциях в развитии экономической обстановки. На практике принятие решений – это сравнительная оценка конкурирующих альтернативных способов действий и выбор варианта, в наибольшей степени отвечающего целям организации.

Выбранные решения являются отправной точкой для составления финансового плана, в котором концентрированно выражены намерения организации и ожидаемые результаты.

Сравнение фактических и планируемых результатов или оценка результатов будущей деятельности необходимы для того, осуществления изначальных намерений администрации.

Ежедневно для деятельности организации необходим значительный объем оперативной информации: о ежедневных затратах и результатах, задолженности заказчиков поставщикам, сроках их уплаты и о сумме денег на счете в банке. Оперативная информация обеспечивает исходными данными финансовый и управленческий учет. Высший управленческий персонал пользуется краткими обзорами и другой информацией для выполнения своих управленческих обязанностей. Учетная информация, специально подготовленная в помощь менеджерам, называется управленческой учетной информацией, и используется в процессе планирования, исполнения и контроля.

Ведущая роль в информационном обеспечении анализа принадлежит бухгалтерскому учету. Своевременный и полный анализ данных, которые имеются в отчетных документах и отчетности, обеспечивает принятие необходимых мер, направленных на выполнение плана.

Традиционно источником информации для проведения финансового анализа являются стандартные формы бухгалтерской отчетности.

2. Требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности организации

Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету.

Если при составлении бухгалтерской отчетности выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то в бухгалтерскую отчетность организация включает соответствующие дополнительные показатели и пояснения.

При формировании бухгалтерской отчетности организацией должна быть обеспечена нейтральность информации, содержащейся в ней, т. е. исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими.

Информация не является нейтральной, если посредством отбора или формы представления она влияет на решения и оценки пользова-

телей с целью достижения predetermined результатов или последствий.

Бухгалтерская отчетность организации должна включать показатели деятельности всех филиалов, представительств и иных подразделений (включая выделенные на отдельные балансы).

Организация должна при составлении бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и пояснений к ним придерживаться принятых ею их содержания и формы последовательно от одного отчетного периода к другому.

Изменение принятых содержания и формы бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и пояснений к ним допускается в исключительных случаях, например, при изменении вида деятельности. Организацией должно быть обеспечено подтверждение обоснованности каждого такого изменения. Существенное изменение должно быть раскрыто в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах вместе с указанием причин, вызвавших это изменение.

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

Если данные за период, предшествующий отчетному, несопоставимы с данными за отчетный период, то первые из названных данных подлежат корректировке исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету. Каждая существенная корректировка должна быть раскрыта в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах вместе с указанием причин, вызвавших эту корректировку.

Статьи бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и других отдельных формах бухгалтерской отчетности, которые в соответствии с положениями по бухгалтерскому учету подлежат раскрытию и по которым отсутствуют числовые значения активов, обязательств, доходов, расходов и иных показателей, прочеркиваются (в типовых формах) или не приводятся (в формах, разработанных самостоятельно, и в пояснительной записке).

Показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно в случае их существенности и когда без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка

финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Показатели об отдельных видах активов, обязательств, доходов, расходов и хозяйственных операций могут приводиться в бухгалтерском балансе или отчете о финансовых результатах общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Для составления бухгалтерской отчетности отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода.

При составлении бухгалтерской отчетности за отчетный год отчетным годом является календарный год с 1 января по 31 декабря включительно.

Первым отчетным годом для вновь созданных организаций считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года, а для организаций, созданных после 1 октября, по 31 декабря следующего года.

Бухгалтерская отчетность должна быть составлена на русском языке и в валюте Российской Федерации.

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

В организациях, где бухгалтерский учет ведется на договорных началах специализированной организацией (централизованной бухгалтерией) или бухгалтером-специалистом, бухгалтерская отчетность подписывается руководителем организации и руководителем специализированной организации (централизованной бухгалтерии) либо специалистом, ведущим бухгалтерский учет.

3. Элементы финансовой отчетности организации и их содержание

Данные финансового учета предназначены для управленческого персонала и внешних пользователей, включая акционеров, банкиров и других кредиторов, государственные организации и т. п. Владельцы акций, вложившие капитал, должны обладать информацией о состоянии дел в организации. Та же информация может заинтересовать и предполагаемых покупателей акций. Если организация захочет взять ссуду, банк потребует информацию о ее платежеспособности.

Финансовая отчетность служит основным источником информации о деятельности организации как для руководства самой организации, так и для сторонних пользователей. На основе полученных данных финансовой отчетности осуществляется финансовый, технико-экономический анализ и принимаются управленческие решения.

Финансовые отчеты по своему назначению являются источником информации, поэтому они должны быть составлены по формам и в единицах, обеспечивающих возможность сравнения с показателями других организаций или той же организации за определенный период. Для всех организаций действуют единые формы бухгалтерской отчетности; эти формы и правила их заполнения утверждаются законодательно. Отчетным формам присуща как логическая, так и информационная взаимосвязь. В совокупности отчетные формы полностью с разных сторон отражают деятельность организации и финансовые результаты за отчетный период.

Бухгалтерская финансовая отчетность составляется по данным бухгалтерского учета нарастающим итогом с начала отчетного года (рис. 2).

Законодательством Российской Федерации регламентирован состав бухгалтерской отчетности. В соответствии с действующим законодательством финансовая отчетность является открытым источником информации, ее состав и формы представления унифицированы.

Каждая форма отчетности содержит определенную информацию, которая позволяет решать конкретные задачи финансового анализа. Бухгалтерский баланс дает представление об общей характеристике финансового состояния организации; отчет о финансовых результатах дает представление о финансовых результатах организации; отчет о движении денежных средств – характеризует денежные потоки организации, ее платежеспособность.



Рис. 2. Стандартные формы финансовой отчетности

В настоящее время организация имеет право самостоятельно определять степень детализации и агрегирования статей форм отчетности в зависимости от их существенности и количества граф.

Достоверность финансовой (бухгалтерской) информации обеспечивается системами внутреннего контроля и аудиторскими проверками.

Периодическая бухгалтерская отчетность состоит из бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах, если иное не установлено законодательством или учредителями предприятия.

Информация, которую содержит финансовая отчетность организации, в соответствии с основными критериями объединяется в общие экономические категории – элементы финансовой отчетности.

Элементами финансовой отчетности являются:

- активы;
- капитал;
- обязательства;
- доходы;
- расходы.

Анализ структуры и динамики активов. Активы – это ресурсы организации, имеющие стоимостную оценку, которые контролируются организацией в результате свершившихся хозяйственных операций и событий, обеспечивающие выполнение финансово-производственной деятельности и получение экономической выгоды в будущем (рис. 3).



Рис. 3. Виды активов организации

Активы, вовлекаемые в хозяйственные процессы, приносят экономические выгоды организациям различными способами: каждый в отдельности или используемые в совокупности с другими активами для производства конечной товарной продукции и ее последующей продажи в целях получения прибыли. Денежные средства, получаемые от продажи продукции, представляют собой особый вид активов, назначение которых состоит в обеспечении платежеспособности и ликвидности организации, т. е. для погашения денежных обязательств полностью и в срок.

Основной признак, в соответствии с которым активы подразделяются на внеоборотные и оборотные, – срок обращения. Внеоборот-

ные активы отражают долгосрочные вложения средств на срок более одного года, а оборотные активы отражают краткосрочные вложения на срок менее одного года.

При анализе в первую очередь изучают изменение их состава, структуры с использованием горизонтального и вертикального анализа.

Финансовое положение организации, ее ликвидность и платежеспособность непосредственно зависят от того, насколько быстро средства, вложенные в активы, превращаются в деньги.

Вложение средств во внеоборотные активы формирует основной капитал организации, в связи с чем происходит отвлечение финансовых средств на долгосрочный период времени.

Оборотные активы формируются за счет оборотного капитала организации. Состав оборотных активов крайне неоднороден. Финансовыми источниками оборотных активов являются как собственный оборотный капитал, так и привлеченные средства (обязательства), в частности, кредиты, займы, кредиторская задолженность и т. п.

Актив баланса содержит сведения о размещении капитала, находящегося в распоряжении организации, т. е. о вложении его в конкретное имущество и материальные ценности, в расходы предприятия на производство и реализацию продукции, об остатках свободной денежной наличности.

От вложений в основные и оборотные средства, находящиеся в сфере производства и обращения, их соотношения во многом зависят результаты производственной и финансовой деятельности организации, следовательно, и ее финансовое состояние. Поэтому, анализируя активы организации, средства, вложенные в оборотные активы предприятия, постоянно находятся в обороте, обеспечивают финансирование бизнес-процессов, целью которых является получение прибыли (рис. 4).

Увеличение денежных притоков и финансового результата может быть использовано на увеличение коммерческого оборота. В течение отчетного года организация может совершить несколько таких оборотов. Следовательно, ее денежные потоки непосредственно зависят от ускорения оборачиваемости средств.

Кроме бухгалтерского баланса для анализа активов используются и другие источники данных, в частности, «Приложение к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах», которые позволяют детализировать оценку использования активов организации.

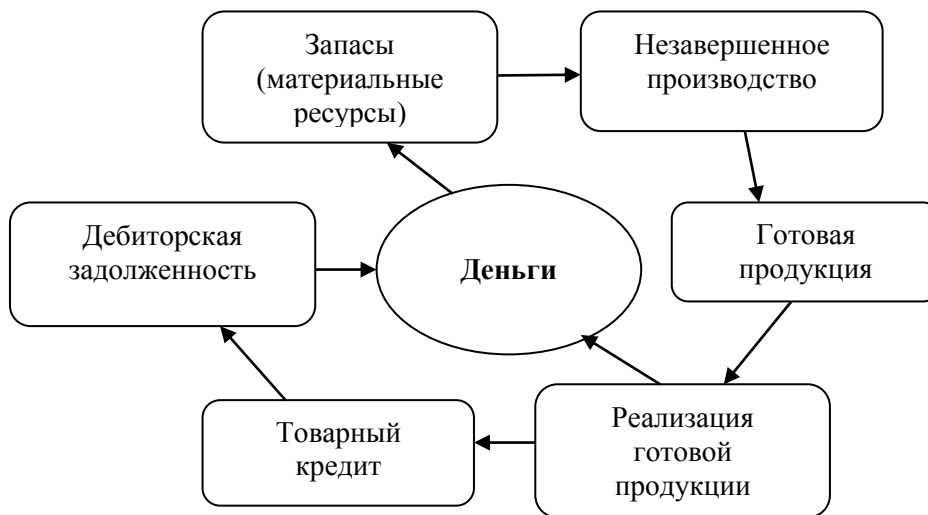


Рис. 4. Схема кругооборота денежных средств

При анализе внеоборотных активов следует иметь в виду, что:

1) высокий удельный вес нематериальных активов и высокая доля их прироста в составе внеоборотных активов свидетельствуют об инновационном характере развития организации;

2) рост суммы и доли основных средств свидетельствует об укреплении материально-технической базы организации, но показывает, что значительная часть привлеченных финансовых ресурсов вложена в менее ликвидные активы, что снижает платежеспособность организации, приводит к замедлению оборачиваемости активов. Уменьшение суммы и доли основных средств может быть следствием реализации части основных средств или их амортизации;

3) наличие незавершенного строительства свидетельствует о том, что организация осуществляет капитальное строительство. Увеличение доли незавершенного строительства при определенных условиях может негативно сказаться на результативности финансовой и хозяйственной деятельности организации. Сокращение доли незавершенного строительства может свидетельствовать о завершении определенного этапа строительства и переводе незавершенных капитальных вложений на баланс;

4) высокий удельный вес долгосрочных финансовых вложений указывает на инвестиционную направленность активов организации. Поскольку при долгосрочных финансовых вложениях предполагается отвлечение денежных средств из оборота на длительное время, что сопряжено со значительным риском, то темп их роста надо сопоставлять с темпом роста доходов организации;

5) отложенные налоговые активы – часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на при-

быль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или последующих отчетных периодах. Отложенный налоговый актив увеличивает условный расход по налогу на прибыль в отчетном периоде. В силу этого отложенные налоговые активы можно рассматривать как специфический вид долгосрочной дебиторской задолженности.

Анализ оборотных активов включает в себя оценку их структуры по таким группам, как: запасы; дебиторская задолженность; денежные средства и краткосрочные финансовые вложения.

Рост суммы и доли оборотных активов свидетельствует о росте мобильности имущества или о расширении хозяйственной деятельности организации. При этом важно установить, за счет каких видов оборотных средств произошло изменение структуры текущих активов.

Кроме того, при анализе оборотных активов следует иметь в виду, что их рост или снижение могут быть обусловлены как изменением объемов производства, инфляцией, так и замедлением их оборота, что вызывает потребность в увеличении их массы.

Анализ структуры и динамики пассивов. Пассивы организации – это собственные и заемные средства, позволяющие обеспечить нормальное протекание ее хозяйственной деятельности (рис. 5).

Анализ структуры пассивов организации, в состав которых входят собственные и заемные средства, позволяет выявить факторы, влияющие на финансовое состояние организации.

Показатель пассива – это состав источников финансовых средств, которыми располагает организация для осуществления своей деятельности.

Между статьями актива и пассива баланса существует тесная взаимосвязь. Каждая статья актива баланса имеет свои источники финансирования. Источниками финансирования долгосрочных активов, как правило, являются собственный капитал и долгосрочные заемные средства.

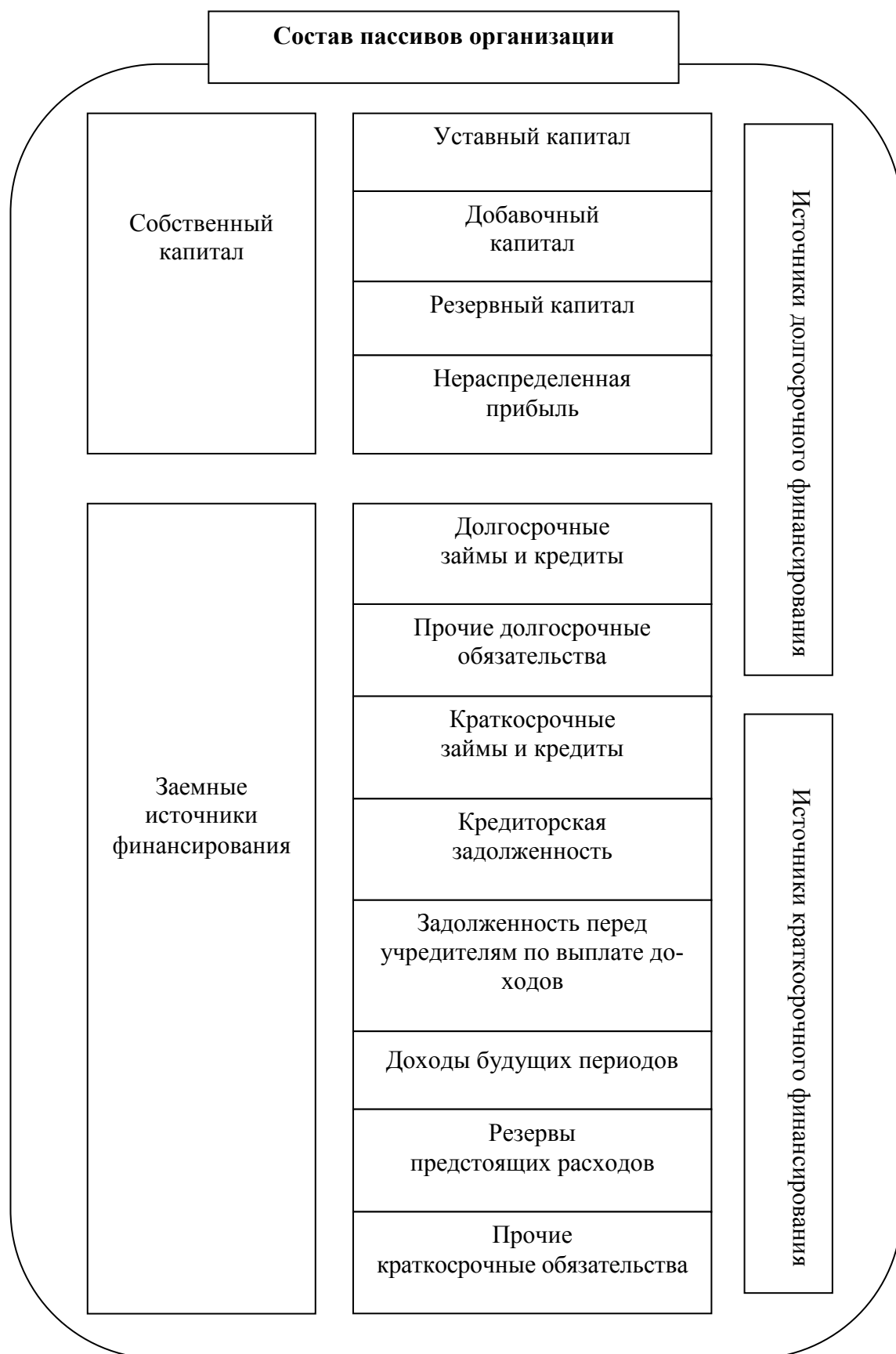


Рис. 5. Виды пассивов организации

Текущие активы образуются не только за счет собственного капитала, но и краткосрочных заемных средств. Желательно, чтобы они были сформированы из собственного и заемного капитала.

Взаимосвязь активов и пассивов организации приведена на рис. 6.



Рис. 6. Взаимосвязь активов и пассивов организации

При анализе структуры пассивов реализуются следующие цели:

1) определяется соотношение между заемными и собственными источниками средств финансирования организации;

2) выделяется обеспеченность запасов и затрат организации собственными средствами, а также с учетом долгосрочного и краткосрочного кредитов. Этот анализ дает наиболее полное представление об обеспеченности запасов собственными источниками финансирования;

3) рассматриваются причины образования кредиторской задолженности (зависящие и не зависящие от предприятия), ее удельный вес, динамика, структура, доля просроченной задолженности;

4) оценивается имущественное состояние организации по нескольким направлениям:

5) сумма оборотных средств, находящихся в распоряжении организации;

6) доля основных средств в активах.

Сведения, которые приводятся в пассиве баланса, позволяют определить, какие изменения произошли в структуре собственного и заемного капитала, сколько привлечено в оборот предприятия долгосрочных и краткосрочных заемных средств. Другими словами, можно

сказать, что пассив баланса показывает, откуда взялись средства и кому обязано за них предприятие.

Собственный капитал и заемные источники средств формируют совокупный капитал, который представляет собой общую стоимость средств в денежной, натуральной и нематериальной формах, инвестированных в формирование активов организации, и является одним из трех основных видов ресурсов: материальных, трудовых и финансовых.

Схема финансирования активов организации и взаимосвязь между разделами актива и пассива баланса представлены на рис. 7.

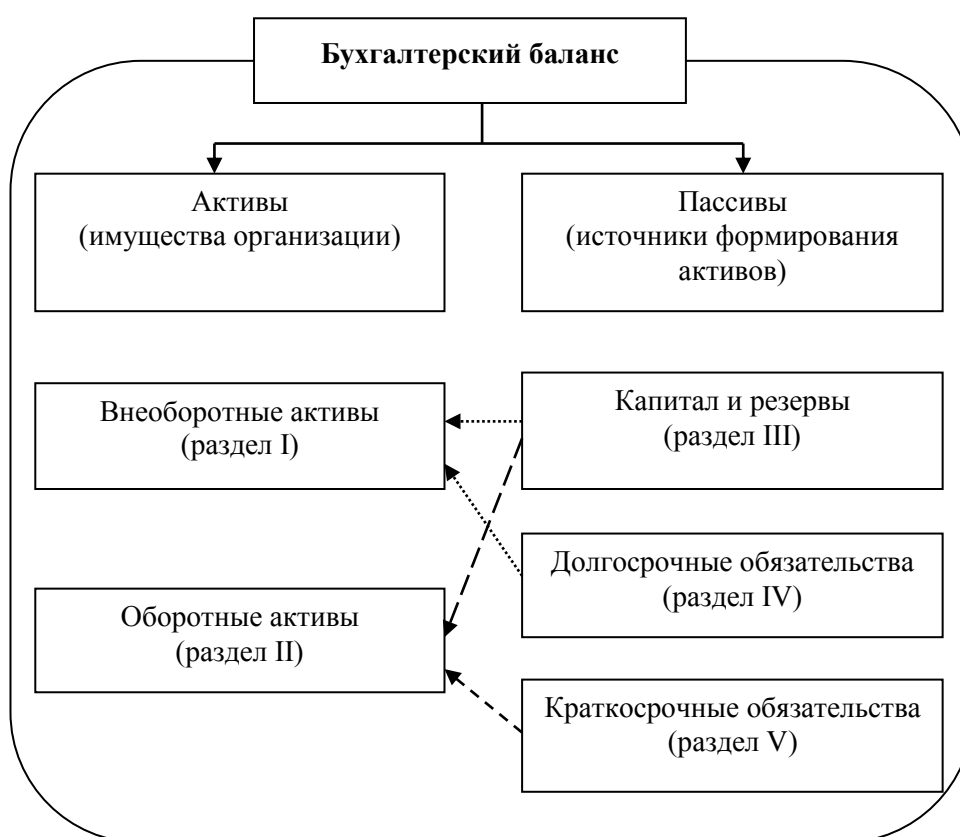


Рис. 7. Схема финансирования активов организации

Собственный капитал – это вложения финансовых средств собственников и накопленная прибыль за время деятельности организации. Состояние капитала отражает пассив баланса организации. Основные составляющие собственного капитала приведены на рис. 8.

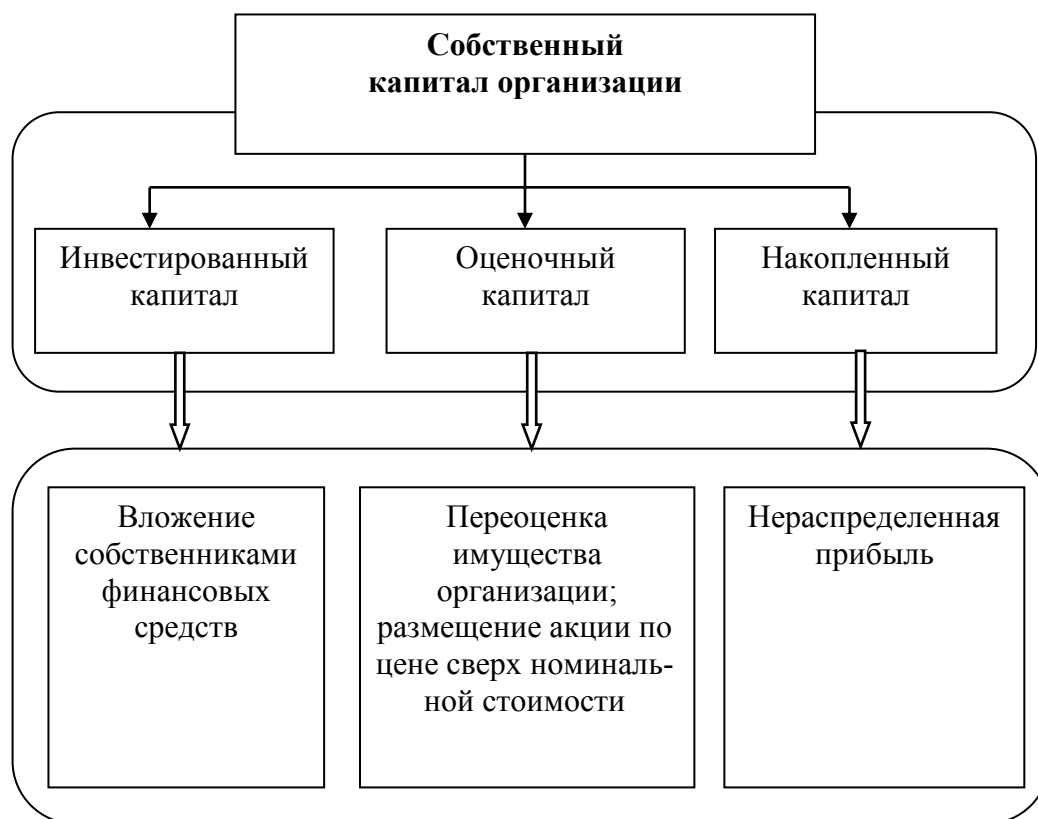


Рис. 8. Структура собственного капитала

Размер и динамика собственного капитала – важнейшая характеристика состояния организации, его надежности. Рост собственного капитала увеличивает стоимость организации и его инвестиционную привлекательность, свидетельствует о росте ее финансовой устойчивости.

В состав собственного капитала организации включаются:

- уставный капитал – состоит из номинальной стоимости акций, приобретенных акционерами, и определяет минимальный размер имущества организации, гарантирующий интерес ее кредиторов;
- добавочный капитал – отражает результат переоценки имущества организации; эмиссионный доход, полученный в результате реализации собственных акций по цене выше их номинальной стоимости; курсовые разницы как результат погашения задолженности участникам (учредителям) по взносам в уставный капитал иностранной валютой;
- резервный капитал – создается за счет чистой прибыли в соответствии с законодательством или уставом организации и предназначен для покрытия убытков, погашения обязательств по облигациям, выплаты дивидендов по привилегированным акциям в случае недостатка или отсутствия прибыли;

- нераспределенная прибыль – представляет собой финансовый ресурс, накопленный путем реинвестирования части чистой прибыли, полученной за весь период деятельности организации, остающейся после ее распределения собственниками, и является устойчивым источником роста внеоборотных и оборотных активов.

Основным источником роста собственного капитала является прибыль, как чистый финансовый результат деятельности организации.

По завершении отчетного года собственники организации принимают решения об распределении полученной прибыли. Часть прибыли может быть направлена на разного рода выплаты (дивиденды, вознаграждения, благотворительные цели и т. п.), а часть присоединена к собственному капиталу (капитализация).

Капитализация прибыли создает условия для роста вложений в активы организации, увеличение масштабов коммерческого оборота и при эффективном использовании активов принесет большую прибыль и организацию в будущем.

Увеличение доли собственного капитала за счет любого из возможных источников приводит к повышению финансовой устойчивости организации. Наличие нераспределенной прибыли можно рассматривать как источник финансирования текущей деятельности организации и снижения краткосрочной кредиторской задолженности.

В целях повышения аналитической обработки отчетной информации форма «Отчета об изменениях капитала» включает сведения о факторах увеличения и уменьшения собственного капитала за счет следующих действий:

- дополнительного выпуска акций;
- уменьшения номинала и количества акций;
- увеличения номинальной стоимости акций;
- реорганизации юридического лица (слияние или присоединение организаций);
- разделения и формирования новых юридических лиц;
- переоценки основных фондов;
- увеличения доходов, которые относятся непосредственно на увеличение капитала;
- снижения расходов, которые относятся непосредственно на уменьшение капитала.

Обязательства организации представляют собой возникшую ранее задолженность перед физическими и юридическими лицами, погашение которой приведет к уменьшению активов.

Наличие обязательств – это конкретный долг, который необходимо будет погасить, либо обязанность действовать (например, отгрузить ранее оплаченную покупателем продукцию). То есть погашение обязательств означает либо передачу организацией денежных средств или иных активов в сумме, равной этому обязательству, либо замену одного обязательства другим, либо включение обязательства в капитал организации в обмен доли в уставном капитале (рис. 9).

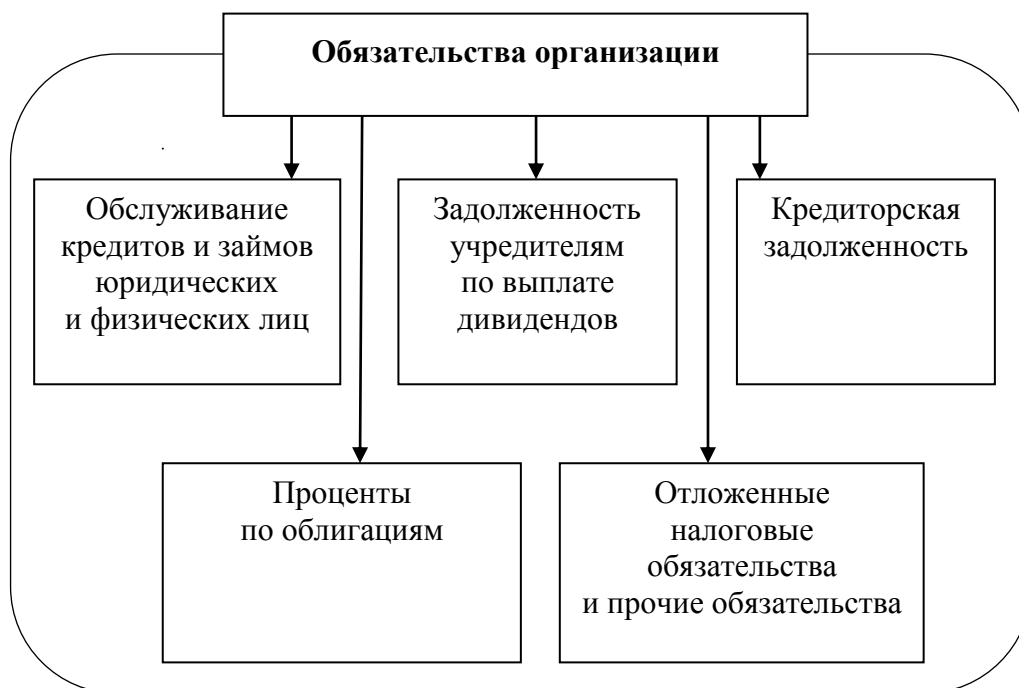


Рис. 9. Виды обязательств организации

Анализ заемных средств начинается с оценки их динамики и внутренней структуры. Особое внимание уделяется анализу движения долгосрочных и краткосрочных кредитов и займов, кредиторской задолженности. При этом выявляются тенденции изменения объема кредитов и займов, не погашенных в срок, что свидетельствует о наличии в организации серьезных финансовых затруднений. В целом увеличение доли заемного капитала, с одной стороны, свидетельствует об усилении финансовой неустойчивости организации и повышении в связи с этим финансовых рисков, а с другой – служит важным источником финансирования текущей деятельности организации.

Увеличение в составе пассивов организации долгосрочных заемных средств свидетельствует о росте экономического потенциала организации. Средства, привлекаемые организацией на долгосрочной основе, направляют на формирование внеоборотных активов, в то время как краткосрочные пассивы являются источником формирования оборотных средств.

Очевидно, что долгосрочные обязательства не только расширяют возможности предприятия, но и являются менее рискованными для него, чем краткосрочные. Вследствие этого требуется, чтобы темп роста долгосрочных обязательств превышал темп роста всего заемного капитала: $T_{до} \geq T_{зк}$. Данное неравенство, свидетельствующее о том, что удельный вес краткосрочных обязательств в структуре заемного капитала не увеличивается, с позиции сохранения и повышения финансовой устойчивости предприятия более предпочтительно, чем противоположное.

Особое внимание в процессе анализа долгосрочных обязательств уделяется отложенным налоговым обязательствам, под которыми понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или последующих отчетных периодах. Отложенные налоговые обязательства уменьшают условный расход по налогу на прибыль в отчетном периоде.

Доходы организации являются увеличением экономических выгод, которое проявляется либо в росте активов, либо в уменьшении обязательств, либо одновременно в том и другом. Доходы приводят к росту собственного капитала организации.

Анализ доходов от основной и прочих видов деятельности и затрат на них проводится с использованием отчета о финансовых результатах, показателей прибыльности, размера накопленного капитала. Причиной увеличения затрат могут быть высокие цены на сырье, материалы, энергию, комплектующие, услуги, установленные поставщиками.

Расходы, возникающие в ходе осуществления хозяйственной деятельности организации, являются уменьшением экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящих к уменьшению капитала организации, за исключением уменьшения вкладов учредителей.

4. Подходы к оценке риска в отчетности организации

В соответствии со статьей 19 Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни. Цель внутреннего контроля – помочь руководству хозяйствующего субъекта или органа управления

(в том числе и органа государственного управления) эффективно выполнять свои функции. Внешним результатом данной системы является отчетность, публикуемая организацией.

На основании данных бухгалтерского учета формируется бухгалтерская (финансовая) отчетность, которая необходима как для пользователей с прямым финансовым интересом: участники (собственники) организации, настоящие и потенциальные инвесторы и кредиторы (в том числе поставщики), так и для пользователей с косвенным финансовым интересом. При этом в российском законодательстве не предусмотрен учет бухгалтерского риска в деятельности хозяйствующего субъекта. Минфин России свою позицию на этот счет представил в виде информации. В процессе хозяйственной деятельности организация подвергается влиянию отраслевых, правовых и прочих внутренних и внешних факторов (существенных условий, событий, обстоятельств, действий). В связи с этим возникают различные риски, способные существенно влиять на финансовое положение и финансовые результаты деятельности организации. Большинство рисков хозяйственной деятельности организации с большой вероятностью имеют финансовые последствия и, следовательно, оказывают влияние на подготавливаемую организацией бухгалтерскую отчетность.

Нельзя недооценивать необходимость исследований влияния бухгалтерских рисков на надежность и достоверность информации, представляемой пользователям в отчетности. Инвесторы и аналитики для адекватного прогноза рыночной стоимости компании в среднесрочной и долгосрочной перспективе не могут опираться на данные бухгалтерской (финансовой) отчетности без их корректировки на фактор риска. Поэтому констатация фактов хозяйственной деятельности или бухгалтерский учет в хозяйствующем субъекте теряет свою актуальность в пользу информации, пригодной для прогнозов и представления перспектив.

При отсутствии национального нормативного регулирования бухгалтерских рисков и их отражения в отчетности компаний Минфин РФ отсылает менеджмент организаций к международным стандартам. Приказ Минфина России от 28 декабря 2015 г. № 217н «О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации» прямо предполагает использова-

ние международного стандарта финансовой отчетности (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» для отражения бухгалтерского риска в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Одной из целей данного стандарта является определение характера и размера рисков, которым организация подвержена в течение отчетного периода, системы управления рисками. Предприятие раскрывает в кратком обзоре основных положений учетной политики следующие элементы системы управления рисками:

- стратегия управления рисками на предприятии;
- влияние системы управления рисками на сумму, сроки и неопределенность возникновения ее будущих денежных потоков;
- влияние, которое оказал учет рисков на отчеты организации о финансовом положении, о совокупном доходе и об изменениях в собственном капитале.

Стратегия управления рисками. Организация должна раскрыть свою стратегию по каждой категории рисков. Это должно помочь пользователям финансовой отчетности оценить, каким образом возникает риск, как организация осуществляет управление каждым риском, и размер рискованных позиций. Для этого прописываются инструменты управления рисками, экономическая взаимосвязь между объектом и инструментом хеджирования, а также каким образом организация устанавливает коэффициенты риска.

Влияние системы управления рисками на сумму, сроки и неопределенность возникновения ее будущих денежных потоков. По каждой категории риска организация должна раскрывать количественную информацию, позволяющую пользователям ее финансовой отчетности оценить условия и параметры инструментов управления рисками, а также их влияние на сумму, сроки и неопределенность будущих денежных потоков организации. Для выполнения данного требования организация должна представить разбивку, в которой раскрывается: структура номинальной стоимости инструмента управления рисками и средняя цена или ставка такого инструмента.

Влияние учета хеджирования на финансовое положение и финансовые результаты. Организация должна раскрыть в табличной форме следующие суммы, относящиеся к инструментам управления рисками отдельно по каждой категории риска: балансовую стоимость инструментов; статью отчета о финансовых результатах, в составе которой отражен инструмент; изменение справедливой стоимости инструмента и номинальные величины инструментов. Организация должна рас-

крыть информацию отдельно по каждой категории риска. Такая разбивка по рискам может быть представлена в пояснениях к финансовой отчетности.

Организация обязана раскрыть информацию, позволяющую пользователям ее финансовой отчетности оценить характер и размер рисков, которым подвергается организация по состоянию на дату окончания отчетного периода. Указанные риски обычно включают:

- кредитный риск;
- риск ликвидности;
- рыночный риск;
- иные риски.

Кредитный риск. Организация должна раскрыть следующую информацию: сумму предельного размера задолженности на дату окончания отчетного периода, без учета любого имеющегося обеспечения; описание полученного в залог обеспечения и других средств повышения кредитного качества, а также их стоимость; информацию о дебиторской задолженности, не являющейся просроченной или безнадежной. По просроченной и безнадежной задолженности организация представляет данные по количеству дней просрочки, а также их сумму по состоянию на отчетную дату.

Риск ликвидности должен отражать анализ сроков погашения обязательств, которые могут существенно повлиять на финансовые результаты и описание того, каким образом организация управляет риском ликвидности.

Рыночный риск подразумевает анализ чувствительности по каждому виду рыночного риска, которому подвержена организация на дату окончания отчетного периода, показывающий влияние на прибыль или убыток и собственный капитал, а также методы и допущения, использованные при подготовке данного анализа.

Таким образом, использование международного стандарта финансовой отчетности (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» позволяет организации в полной мере построить систему управления рисками в части финансовой дисциплины. Стандарт детально прописывает процедуры учета риска в части расчетов предприятия со своими контрагентами. На практике же это подразумевает управление дебиторской и кредиторской задолженностью с применением методов анализа ликвидности и платежеспособности.

Однако в литературе различными авторами раскрывается значительно большее количество факторов риска, требующего учета и

управления со стороны менеджмента компании. В основном теоретики сходятся во мнении по выделению двух групп факторов возникновения бухгалтерского риска – это внешняя и внутренняя среда. К внешней среде, как правило, относят: законодательство, политическую и социально-экономическую ситуацию, отраслевые особенности деятельности, рыночную инфраструктуру и др. Во внутренней среде чаще всего выделяют цель создания фирмы, организацию основной и инвестиционной деятельности, способ ведения учета на предприятии и т. д.

Выявление бухгалтерских рисков возможно при помощи процедур аудита или способов и приемов документальной ревизии. В российской системе бухгалтерского учета направлениями управления рисками организации могут послужить:

- методы оценки активов и обязательств в учетной политике;
- способы учета активов и обязательств в учетной политике;
- формирование резервов;
- внутренний контроль платежной дисциплины;
- управление кредиторской и дебиторской задолженностью;
- управление ликвидностью баланса, платежеспособностью и кредитоспособностью;
- анализ налоговой нагрузки и др.

Система внутрихозяйственного контроля позволяет выявлять причины возникновения рисков и поддерживать финансовую устойчивость предприятия. Современные требования к такой системе велики, вследствие чего менеджерам в целях обеспечения экономической безопасности компании управлять бухгалтерскими рисками своими силами или силами собственных подразделений не столь эффективно. Вполне обоснованно воспользоваться услугами профессиональных аутсорсинговых компаний – это экономия не только средств, но, как правило, и времени.

Система бухгалтерских рисков – это целый комплекс угроз экономической безопасности хозяйствующего субъекта. Недооценивать их нельзя, поэтому руководству организации необходимо пересмотреть свой взгляд на бухгалтерский учет с позиций констатации свершившихся фактов на более современный вариант его применения в качестве инструмента оценки, моделирования и прогнозирования деятельности и финансового состояния предприятия.

Т е м а 2. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

1. Сущность и особенности бухгалтерского баланса

Баланс дает обобщенную характеристику имущества организации. Полнота, правильность, практическое значение этой характеристики зависят от строения (или структуры) баланса.

Под структурой баланса следует понимать определенную систему подразделения актива и пассива на части (разделы, группы, статьи) и расположения их в балансе (Приложение 1).

Структура баланса основывается, прежде всего, на единых принципах группировки имущества и обязательств.

Имущество организации по составу и размещению подразделяется на внеоборотные активы и оборотные активы. По источникам формирования имущество организации подразделяется на две группы: собственные и заемные. Что такое собственные источники формирования имущества, видно из названия. Заемные источники формирования имущества (обязательства перед третьими лицами) используются организацией временно в течение определенного срока, по окончании которого возвращаются собственникам.

Баланс имеет адресную часть, которая заполняется в следующем порядке:

- реквизит «Организация» (по ОКПО) – указывается полное наименование организации (в соответствии с учредительными документами);
- реквизит «Идентификационный номер налогоплательщика» (ИНН) – указывается регистрационный номер налогоплательщика в налоговых органах;
- реквизит «Вид деятельности» (по ОКВЭД) – указывается вид деятельности согласно общесоюзному классификатору видов экономической деятельности;
- реквизит «Организационно-правовая форма/форма собственности» (ОКОПФ/ОКФС) – указывается правовая форма организации;
- реквизит «Единица измерения: тыс. руб. / млн руб.» (по ОКЕИ) – указывается, в каких единицах измерения заполнен баланс;
- реквизит «Местонахождение (адрес)» – указывается полный почтовый адрес организации.

Бухгалтерский баланс состоит из таблицы, разделенной на две части.

Левая часть баланса называется активом, а правая – пассивом.

Актив от латинского слова «aktivus» – деятельный; пассив от латинского слова «passivus» – недейтельный. В настоящее время они утратили смысл и имеют условное обозначение.

Важнейшей особенностью бухгалтерского баланса является равенство итогов актива и пассива, поскольку в активе показывается имущество организации, а в пассиве – за счет каких источников сформировано это имущество.

Актив баланса состоит из двух разделов, а пассив – из трех .

2. Структура бухгалтерского баланса

Актив баланса включает два раздела, представленных по экономической однородности с точки зрения ликвидности имущества следующими основными группами.

Первый раздел «Внеоборотные активы» содержит разнообразные по своей природе активы: нематериальные активы, основные средства, незавершенные капитальные вложения, долгосрочные финансовые вложения, доходные вложения в материальные ценности. Объединяет их длительный характер использования и принадлежность к наименее мобильным (внеоборотным) активам.

Второй раздел актива баланса «Оборотные активы» представляет три блока наиболее ликвидных активов. Это мобильные средства организации, поскольку они в короткое время могут быть обращены в наиболее ликвидную их часть – денежные средства. Здесь представлены средства как непосредственно используемые внутри организации, обязательства внутри и за ее пределами (дебиторская задолженность), краткосрочные финансовые вложения, т. е. предоставленные организациям на срок менее 12 месяцев, так и денежные средства.

Пассив баланса включает три раздела. Нумерация разделов продолжается сквозным образом, поэтому пассив начинается с третьего раздела.

Третий раздел пассива баланса «Капитал и резервы» состоит из следующих статей:

- Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей).
- Собственные акции, выкупленные у акционеров.
- Переоценка внеоборотных активов.
- Добавочный капитал (без переоценки).
- Резервный капитал.
- Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).

Четвертый раздел пассива баланса носит название «Долгосрочные обязательства», он состоит из следующих статей.

- Заемные средства.
- Отложенные налоговые обязательства.
- Оценочные обязательства.
- Прочие обязательства.

«Краткосрочные обязательства» являются пятым разделом пассива баланса, который состоит из следующих статей:

- Заемные средства.
- Кредиторская задолженность.
- Доходы будущих периодов.
- Оценочные обязательства.
- Прочие обязательства.

После составления пяти разделов подводятся итоги актива и пассива баланса.

Такова принципиальная структура и содержание бухгалтерского баланса. Таким образом, бухгалтерский баланс, составленный с учетом изложенных требований, должен раскрывать финансовое положение организации по состоянию на отчетную дату.

Внеоборотные активы (раздел I).

Нематериальные активы (НМА).

При формировании информации о нематериальных активах берутся данные по счетам 04 и 05.

Порядок бухгалтерского учета нематериальных активов регулируется ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов».

К нематериальным активам относятся исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации, перечисленные в ст. 1225 ГК РФ.

Законодательство не позволяет организациям установить стоимостной предел для отнесения активов к нематериальным. Поэтому любые активы, удовлетворяющие условиям, установленным п. 3 ПБУ 14/2007, независимо от их стоимости подлежат учету в составе нематериальных активов.

Результаты исследований и разработок

По этой статье баланса показываются данные о положительных результатах НИОКР, учитываемых на счете 04 «Нематериальные активы».

Порядок бухгалтерского учета расходов на НИОКР регулируется ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы».

Если организация при выполнении НИОКР для собственных нужд получила положительный результат, который будет использоваться в производстве либо в управлении, то расходы на НИОКР принимаются к учету на счете 04 «Нематериальные активы».

Положительные результаты НИОКР в состав нематериальных активов не включаются, а отражаются на счете 04 обособленно, например на отдельном субсчете «Положительные результаты НИОКР».

Речь идет о положительных результатах, на которые у организации нет документов, подтверждающих наличие у нее исключительных прав на эти результаты. При получении таких документов (например, патентов) расходы на НИОКР учитываются в составе нематериальных активов в порядке, предусмотренном ПБУ 14/2007.

Нематериальные и материальные поисковые активы

Эти строки баланса заполняются в соответствии с требованиями ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов».

ПБУ 24/2011 применяется в отношении поисковых затрат, осуществляемых до того момента, когда в отношении участка недр, на котором осуществляются поиск, оценка месторождений полезных ископаемых и разведка полезных ископаемых, установлена и документально подтверждена вероятность (более вероятно, чем нет) того, что экономические выгоды от добычи полезных ископаемых превысят понесенные затраты при условии технической осуществимости добычи полезных ископаемых и при наличии у организации ресурсов, необходимых для добычи полезных ископаемых (коммерческая целесообразность добычи).

Поисковые активы, как правило, относятся к отдельному участку недр, в отношении которого организация имеет лицензию, дающую право на выполнение работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и (или) разведке полезных ископаемых.

Материальные поисковые активы – это поисковые затраты, относящиеся в основном к приобретению (созданию) объекта, имеющего материально-вещественную форму.

Иные поисковые активы признаются нематериальными поисковыми активами.

Материальные и нематериальные поисковые активы учитываются на отдельных субсчетах к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы».

К материальным поисковым активам, как правило, относятся используемые в процессе поиска, оценки месторождений полезных ископаемых и разведки полезных ископаемых:

- а) сооружения (система трубопроводов и т. д.);
- б) оборудование (специализированные буровые установки, насосные агрегаты, резервуары и т. д.);
- в) транспортные средства.

К нематериальным поисковым активам, как правило, относятся:

- а) право на выполнение работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и (или) разведке полезных ископаемых, подтвержденное наличием соответствующей лицензии;
- б) информация, полученная в результате топографических, геологических и геофизических исследований;
- в) результаты разведочного бурения;
- г) результаты отбора образцов;
- д) иная геологическая информация о недрах;
- е) оценка коммерческой целесообразности добычи.

Поисковые активы в отношении определенного участка недр, признанные на счете 08, списываются при наступлении одного из двух обстоятельств:

- 1) подтверждении коммерческой целесообразности добычи;
- 2) признании добычи полезных ископаемых на нем бесперспективной.

Основные средства

Строка «Основные средства» формируется на основании данных, отраженных на счетах:

- 01 и 02 (в части объектов, принятых к учету в составе основных средств);
- 07 и 08 (в части информации о незавершенном строительстве);
- 60 (в части авансов, выданных в связи со строительством);
- 97 (в части крупного капитального ремонта с большим временным шагом).

По данной строке отражается информация только о тех объектах, которые учитываются на счете 01 «Основные средства».

Информация об объектах, приобретенных специально для сдачи в аренду (лизинг), учитываемых на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности», отражается по отдельной статье, которая так и называется.

Если организация имеет объекты, учтенные как на счете 01, так и на счете 03, то амортизация по всем этим объектам начисляется по кредиту счета 02. При этом необходимо обеспечить отдельный учет сумм амортизации по основным средствам, учитываемым на счете 01, и объектам, учитываемым на счете 03.

При заполнении статьи «Основные средства» необходимо брать данные о суммах начисленной амортизации в части только тех объектов, которые учитываются на счете 01.

Подробная информация о наличии и движении основных средств приводится в пояснениях к балансу.

ПБУ 6/01 позволяет при формировании бухгалтерской учетной политики установить стоимостной критерий отнесения имущества к основным средствам.

Если лимит установлен, то «малоценные» основные средства (стоимостью в пределах установленного в приказе об учетной политике лимита) учитываются не на счете 01, а на счете 10 «Материалы» (на отдельном субсчете).

В соответствии с ПБУ 6/01 максимальный стоимостной предел отнесения основных средств к МПЗ составляет 40 тыс. рублей за единицу.

Финансовые вложения

Для заполнения статьи «Финансовые вложения» потребуются данные по счетам 58, 59, 55 (суммы долгосрочных депозитов) и 73 (суммы долгосрочных процентных займов, выданных работникам).

Бухгалтерский учет финансовых вложений регулируется ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений».

К финансовым вложениям, отражаемым на счете 58, относятся:

- ценные бумаги;
- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций;
- займы, предоставленные другим организациям;
- дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования;
- вклады организации-товарища по договору простого товарищества.

Отложенные налоговые активы

Эта строка заполняется теми организациями, которые применяют ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций».

ПБУ 18/02 обязательно к применению всеми организациями, являющимися плательщиками налога на прибыль (кроме кредитных организаций и бюджетных учреждений).

Малым предприятиям и некоммерческим организациям разрешено самостоятельно принимать решение о применении либо неприменении ПБУ 18/02. Соответствующее решение должно быть зафиксировано в приказе об учетной политике для целей бухгалтерского учета.

Отложенные налоговые активы (ОНА) признаются в том отчетном периоде, в котором возникают вычитаемые временные разницы (п. 14 ПБУ 18/02).

Вычитаемая временная разница (ВВР) возникает в двух случаях:

- величина расхода, отраженная в бухгалтерском учете в данном отчетном периоде, превышает сумму расхода, подлежащую включению в состав расходов для целей налогообложения в этом отчетном периоде;

- величина дохода, отраженная в бухгалтерском учете в данном отчетном периоде, меньше суммы, подлежащей включению в состав доходов для целей налогообложения в данном отчетном периоде.

При этом предполагается, что в соответствии с правилами налогового учета эта разница будет учтена для целей налогообложения, но в более поздние периоды, что приведет к уменьшению суммы налога на прибыль в следующих периодах.

Вычитаемой временной разнице соответствует сумма ОНА, которая отражается в бухгалтерском учете в качестве внеоборотных активов на счете 09. Величина ОНА рассчитывается исходя из величины ВВР и ставки налога на прибыль.

Прочие внеоборотные активы

По статье «Прочие внеоборотные активы» может отражаться следующая информация:

- 1) о вложениях во внеоборотные активы, учитываемых на соответствующих субсчетах счета 08 (за исключением субсчета «Строительство объектов основных средств»). Это могут быть, например, учтенные на счете 08 затраты на создание нематериальных активов и затраты на проведение НИОКР;

- 2) о стоимости оборудования, требующего монтажа (данные по счету 07);

- 3) об учтенных в составе расходов будущих периодов (счет 97) суммах платежей за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации, производимых в виде фиксированного разового платежа (п. 39 ПБУ 14/2007);

- 4) об учтенных в составе расходов будущих периодов иных затратах организации, срок списания которых превышает 12 месяцев (данные по счету 97).

Оборотные активы (раздел II)

Запасы

По статье «Запасы» отражается информация о сырье, материалах и других аналогичных ценностях (данные со счетов 10, 14, 15, 16).

При ведении бухгалтерского учета материально-производственных запасов (МПЗ) нужно руководствоваться нормами ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», а также Методическими указаниями по учету МПЗ и Методическими указаниями по учету спецодежды и спецобуви.

Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям

По этой статье отражается информация о суммах «входного» НДС, не предъявленных к вычету на конец года (данные по счету 19).

По дебету счета 19 отражаются следующие суммы НДС:

1) НДС, предъявленный поставщиками при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации (далее – «входной» НДС);

2) НДС, уплаченный на таможне при ввозе товаров на территорию Российской Федерации;

3) НДС, удержанный организацией как налоговым агентом;

4) НДС, начисленный на стоимость строительно-монтажных работ, выполненных собственными силами.

По кредиту счета 19 отражается списание сумм НДС в корреспонденции со следующими счетами:

1) счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» – в части сумм НДС, предъявляемых к вычету;

2) счета учета материальных ценностей (01, 04, 08, 10, 41) – в части сумм НДС, подлежащих учету в стоимости приобретенных товаров;

3) счета учета расходов (затрат) (20, 26, 44, 90, 91 и пр.) – в части сумм НДС, подлежащих учету в стоимости приобретенных товаров (работ, услуг);

4) счет 91 «Прочие доходы и расходы» – в части сумм НДС, которые нельзя предъявить к вычету в связи с невыполнением условий, предусмотренных статьями 171, 172 НК РФ.

Сумму «входного» НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) можно предъявить к вычету при одновременном выполнении следующих условий:

1) приобретенные товары (работы, услуги) предназначены для осуществления операций, облагаемых НДС (п. 2 ст. 171 НК РФ);

- 2) товары (работы, услуги) приняты к учету (п. 1 ст. 172 НК РФ);
- 3) имеется надлежащим образом оформленный счет-фактура поставщика товаров (работ, услуг) (п. 1 ст. 172 НК РФ).

В общем случае вычет НДС предоставляется независимо от факта оплаты приобретенных товаров (работ, услуг), имущественных прав поставщику.

В настоящее время уплата НДС является обязательным условием для вычета в следующих ситуациях:

1) ввоз товаров на территорию РФ. Вычет сумм НДС, уплачиваемых при ввозе товаров на территорию РФ, возможен только в размере фактически уплаченных сумм;

2) вычет НДС налоговыми агентами. Суммы НДС, удержанные налоговыми агентами, принимаются к вычету только после того, как налоговый агент фактически уплатит их в бюджет;

3) приобретение товаров (работ, услуг) на основании товарообменных сделок и (или) сделок, расчеты по которым осуществляются ценными бумагами либо путем зачета взаимных требований. Если товары (работы, услуги) были приняты к учету до 1 января 2009 года, то сумма «входного» НДС может быть предъявлена к вычету только в случае, если она оплачена поставщику безналичным путем (на основании платежного поручения на перечисление денежных средств).

Соответственно, в перечисленных выше случаях до момента оплаты указанные суммы НДС числятся на счете 19 и к вычету не предъявляются.

Дебиторская задолженность (резервы по сомнительным долгам)

По статье «Дебиторская задолженность» показываются данные как о краткосрочной, так и о долгосрочной дебиторской задолженности.

При заполнении этой статьи используются данные о дебетовых остатках на конец 2015 года по счетам 62, 60, 73, 76 за вычетом кредитового сальдо по счету 63 (резервы по сомнительным долгам).

В балансе отсутствует какая-либо расшифровка статьи «Дебиторская задолженность».

Однако Минфин России рекомендует данные о дебиторской задолженности за проданные товары, продукцию, выполненные работы и оказанные услуги (счет 62) в случае их существенности отражать в балансе обособленно от сумм, перечисленных организацией в соответствии с договорами авансов (предоплаты) (счет 60) (письмо Минфина России от 27 января 2012 г. № 07-02-18/01).

В бухгалтерском балансе величина дебиторской задолженности показывается за вычетом суммы резервов по сомнительным долгам.

Создание резервов по сомнительным долгам – это не элемент учетной политики. Наличие в составе дебиторской задолженности сомнительных долгов обязывает организацию начислить соответствующие резервы.

Величина созданного резерва учитывается на счете 63 «Резервы по сомнительным долгам» и относится на финансовые результаты организации.

На предмет сомнительности следует проверять всю дебиторскую задолженность (не только задолженность покупателей за реализованные товары (работы, услуги), но и, например, задолженность поставщиков по выданным им авансам). При выявлении сомнительных долгов под них обязательно создаются резервы.

Жестких правил определения суммы отчислений в резерв в бухгалтерском законодательстве нет.

Резерв формируется за счет отчислений в него сумм сомнительных долгов, выявленных в ходе инвентаризации расчетов. Величина отчислений в резерв определяется исходя из оценки платежеспособности должника и степени вероятности погашения им долга.

Финансовые вложения

В этой строке отражается информация о краткосрочных финансовых вложениях (со сроком обращения (погашения) менее 12 месяцев). При этом в ней не нужно приводить данные о финансовых вложениях, которые могут быть квалифицированы как денежные эквиваленты.

Для заполнения данной строки используются данные по счетам 58 «Финансовые вложения», 55 «Специальные счета в банках» (информация о депозитных счетах); 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (информация о предоставленных работникам процентных займах); 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений».

Детальная информация о финансовых вложениях организации в разрезе долгосрочных (по группам и видам) и краткосрочных (по группам и видам) вложений отражается в пояснениях к балансу. В типовой форме Пояснений для этих целей предусмотрены табл. 3.1 и 3.2.

Денежные средства и денежные эквиваленты

По данной статье приводится информация, отраженная на счетах 50 «Касса»; 51 «Расчетные счета»; 52 «Валютные счета»; 55 «Специальные счета в банках»; 57 «Переводы в пути».

Согласно ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств», денежные эквиваленты – это высоколиквидные финансовые вложения, которые могут быть легко обращены в заранее известную сумму денежных средств и которые подвержены незначительному риску изменения стоимости.

В качестве примера денежных эквивалентов ПБУ 23/2011 приводит открытые в кредитных организациях депозиты до востребования.

Прочие оборотные активы

По строке «Прочие оборотные активы» могут отражаться, например, следующие данные:

- стоимость недостающих или испорченных материальных ценностей, в отношении которых не принято решение об их списании в состав затрат на производство (расходов на продажу) или на виновных лиц, отражаемых по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;

- суммы НДС, исчисленные при отгрузке товаров (продукции), выручка от продажи которых определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете;

- суммы НДС и акцизов, начисленные по неподтвержденному экспорту и впоследствии подлежащие возмещению из бюджета (если организация вовремя не смогла подтвердить правомерность нулевой ставки, но имеет намерение сделать это в ближайшей перспективе);

- не предъявленная к оплате начисленная выручка по договорам строительного подряда в соответствии с требованиями ПБУ 2/2008;

- собственные акции (доли), выкупленные у акционеров (участников) с целью перепродажи.

Расходы будущих периодов

Согласно прежней редакции п. 65 Положения по ведению бухгалтерского учета (действовала до 2011 года) организации имели право самостоятельно признавать расходами будущих периодов любые расходы, произведенные в текущем отчетном периоде, но относящиеся к будущим периодам. При этом организациям было предоставлено также и право самостоятельно устанавливать порядок списания тех или иных расходов будущих периодов (равномерно, пропорционально объему продукции и др.) в течение периода, к которому они относятся.

Капитал и резервы (раздел III)

Уставный капитал

По этой строке отражается сальдо по счету 80, которое должно соответствовать размеру уставного капитала (складочного капитала, уставного фонда), зафиксированному в учредительных документах организации.

При этом не имеет значения, полностью участники на отчетную дату внесли свои вклады или нет.

Собственные акции, выкупленные у акционеров

В разделе III пассива баланса после статьи «Уставный капитал» по отдельной строке отражается стоимость собственных акций, выкупленных у акционеров, которая вычитается из уставного капитала.

Заметим, что собственные акции могут выкупаться обществом как для перепродажи, так и для аннулирования и последующего уменьшения в результате этой операции величины уставного капитала.

В разделе III пассива по строке «Собственные акции, выкупленные у акционеров» показываются акции, выкупленные для аннулирования. Их стоимость показывается в круглых скобках.

Акции, выкупленные для последующей перепродажи, здесь не отражаются. Их стоимость показывается в разделе II актива баланса по статье «Прочие оборотные активы».

Переоценка внеоборотных активов

Переоценка основных средств производится по состоянию на конец отчетного года (п. 15 ПБУ 6/01).

Добавочный капитал без переоценки

По этой статье отражается сальдо по счету 83 без учета данных о переоценке внеоборотных активов.

Добавочный капитал может формироваться за счет следующих средств:

- эмиссионного дохода, представляющего собой сумму разницы между продажной и номинальной стоимостью акций (долей), вырученную в процессе формирования уставного капитала организации (при учреждении организации, при последующем увеличении уставного капитала) за счет продажи акций (долей) по цене, превышающей номинальную стоимость;

- курсовой разницы, связанной с расчетами с учредителями по вкладам, в том числе вкладам в уставный (складочный) капитал организации, выраженным в иностранной валюте (п. 14 ПБУ 3/2006);

– суммы НДС, восстановленного учредителем при передаче имущества в качестве вклада в уставный капитал и переданного учреждаемой организации (в случае, если указанные суммы не являются вкладом в уставный капитал учреждаемой организации) (подп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ, письмо Минфина России от 30 октября 2006 г. № 07-05-06/262).

Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)

По данной статье отражается сальдо по счету 84.

Сумма чистой прибыли организации за отчетный период в бухгалтерском учете отражается по кредиту счета 99 «Прибыли и убытки», а сумма чистого убытка – по дебету счета 99.

Заключительными оборотами декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Начисление дивидендов (как промежуточных, так и по итогам года) отражается по дебету счета 84 в корреспонденции со счетами 75 «Расчеты с учредителями» и 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (если учредитель (участник, акционер) является работником организации).

В общем случае показатели строки «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» на 31 декабря 2015 года и на 31 декабря 2014 года переносятся из бухгалтерских балансов за предыдущие годы.

Однако эти данные могут не совпадать, если в 2016 году:

– были обнаружены существенные ошибки прошлых лет, исправление которых производится с использованием счета 84, а также требует ретроспективного пересчета сравнительных показателей отчетности предыдущих лет (ПБУ 22/2010);

– внесены изменения в учетную политику, которые оказывают существенное влияние на финансовое состояние организации (финансовый результат ее деятельности) и требуют ретроспективного отражения последствий этих изменений (ПБУ 1/2008).

И в том, и в другом случае показатель нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) на 31 декабря соответствующего года, а также данные по связанным статьям отчетности должны быть скорректированы таким образом, как если бы ошибки не было (если речь идет об ошибках) или новая учетная политика применялась с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида (если речь идет об изменении учетной политики).

Информация об исправлениях существенных ошибок прошлых лет и последствиях изменений учетной политики расшифровывается в разделе 2 отчета об изменениях капитала, а также в пояснительной записке.

При этом напомним, что малым предприятиям разрешено исправлять ошибки прошлых лет, в том числе и существенные, в корреспонденции со счетом 91 без ретроспективного пересчета показателей отчетности прошлых лет. Кроме того, малые предприятия могут обойтись без ретроспективного отражения последствий изменения учетной политики.

Долгосрочные обязательства (раздел IV)

Заемные средства

Эта статья предназначена для отражения информации о долгосрочных займах и кредитах.

В бухгалтерском учете задолженность по полученным займам и кредитам подразделяется на краткосрочную (срок погашения которой согласно условиям договора не превышает 12 месяцев) (счет 66) и долгосрочную (срок погашения которой по условиям договора превышает 12 месяцев) (счет 67).

Для заполнения этой строки берутся данные, отраженные на счете 67 «Расчеты по долгосрочным займам и кредитам».

Задолженность по долгосрочным займам и кредитам отражается на счете 67 в сумме денежных средств, фактически полученных по договору займа (кредитному договору) и не возвращенных на отчетную дату.

Отложенные налоговые обязательства

Эта строка заполняется организациями, применяющими нормы ПБУ 18/02.

Признание отложенных налоговых обязательств связано с возникновением налогооблагаемых временных разниц (п. 15 ПБУ 18/02).

Налогооблагаемая временная разница (НВР) возникает в следующих случаях:

- величина расхода, отраженная в бухгалтерском учете в данном отчетном периоде, меньше суммы расхода, подлежащей включению в состав расходов для целей налогообложения в этом отчетном периоде;
- величина дохода, отраженная в бухгалтерском учете в данном отчетном периоде, больше суммы, подлежащей включению в состав доходов для целей налогообложения в данном отчетном периоде.

Выявленные налогооблагаемые временные разницы приводят к увеличению суммы налога на прибыль в следующих отчетных периодах.

Налогооблагаемой временной разнице соответствует сумма отложенного налогового обязательства (ОНО). Отложенное налоговое обязательство отражается в бухгалтерском учете на счете 77 «Отложенные налоговые обязательства».

Величина ОНО определяется исходя из суммы возникшей НВР и ставки налога на прибыль.

При развернутом отражении ОНА и ОНО в бухгалтерском балансе по статье «Отложенные налоговые обязательства» отражается кредитовое сальдо по счету 77.

При сальдированном отражении ОНА и ОНО в бухгалтерском балансе по статье «Отложенные налоговые обязательства» отражается положительная разница между кредитовым сальдо по счету 77 и дебетовым сальдо по счету 09. Если эта разница отрицательная, то по данной статье в балансе ставится прочерк.

Оценочные обязательства

По данной статье следует отражать оценочные обязательства, признанные организацией по правилам, установленным ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

Оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий (п. 5 ПБУ 8/2010):

- у организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной деятельности, исполнения которой организация не может избежать;
- вероятно уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства;
- величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

В частности, оценочные обязательства признаются:

- в связи с предстоящей реструктуризацией деятельности организации, если имеется детальный утвержденный в надлежащем порядке план предстоящей реструктуризации, организация своими действиями и (или) заявлениями создала у лиц, права которых затрагиваются предстоящей реструктуризацией деятельности организации, обоснованные ожидания, что план реструктуризации будет реализован в ближайшем будущем (п. 11 ПБУ 8/2010);

– в связи с выявлением убыточности заключенного организацией договора в случае, если условиями этого договора предусмотрены штрафные санкции за его расторжение.

Величина такого оценочного обязательства определяется как наименьшая из двух величин: превышения неизбежных расходов на выполнение такого договора и ожидаемых поступлений по нему или сумма санкций за расторжение договора.

Принимая во внимание характер оценочного обязательства в случае исполнения организацией заведомо убыточных договоров, при признании его величина относится, как правило, на расходы по обычным видам деятельности отчетного периода (Д-т счета 20 – К-т счета 96).

Признанное оценочное обязательство списывается в счет отражения затрат на исполнение убыточного договора (уменьшение себестоимости продаж) вместе с признанием выручки от его исполнения (одновременно делаются две проводки: признается выручка от реализации по договору (Д-т счета 62 – К-т счета 90) и затраты по договору в размере созданного резерва списываются в уменьшение этого резерва (Д-т счета 96 – К-т счета 20);

– в связи с допущенными организацией нарушениями законодательства, влекущими наложение штрафов, в случае если выполняются все условия признания оценочных обязательств в отношении таких штрафов;

– в связи с участием организации в судебном разбирательстве, если у организации есть основания считать, что судебное решение будет принято не в ее пользу, и она может обоснованно оценить сумму возмещения, которую ей придется заплатить истцу;

– в связи с предстоящими выплатами работникам отпускных ;

– в связи с предстоящими выплатами работникам по итогам года либо за выслугу лет (если такие выплаты предусмотрены коллективным или трудовыми договорами);

– в связи с наличием обязательств организации по гарантийному обслуживанию продаваемой продукции;

– в связи с экологической деятельностью (ожидаемые затраты на ликвидацию опасных объектов основных средств и восстановление природных ресурсов, на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий). Оценочные обязательства, связанные с экологической деятельностью, могут включаться как в стоимость приобретаемых (создаваемых) объектов основных средств

(см. с. 189), так и в состав расходов по обычным видам деятельности или прочих расходов. Подробные рекомендации по созданию таких оценочных обязательств можно найти в письме Минфина России № ПЗ-7/2011 «О бухгалтерском учете, формировании и раскрытии в бухгалтерской отчетности информации об экологической деятельности организации».

При заполнении этой строки баланса используются данные о кредитовом сальдо на отчетную дату по счету 96 в части оценочных обязательств, предполагаемый срок исполнения которых превышает 12 месяцев после отчетной даты.

Прочие обязательства

В составе прочих долгосрочных обязательств могут числиться кредиторская задолженность и обязательства, учитываемые на следующих счетах бухгалтерского учета:

- 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – в части задолженности перед поставщиками и подрядчиками, срок погашения которой превышает 12 месяцев;

- 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – в части задолженности перед покупателями и заказчиками, срок погашения которой превышает 12 месяцев;

- 68 «Расчеты по налогам и сборам» – в части долгосрочной задолженности по налогам и сборам (например, при предоставлении организации инвестиционного налогового кредита, отсрочки или рассрочки по уплате федеральных налогов и сборов);

- 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – в части долгосрочной задолженности по страховым взносам (например, при реструктуризации задолженности перед внебюджетными фондами);

- 86 «Целевое финансирование» – в части обязательств, срок исполнения которых превышает 12 месяцев (например, при получении целевого финансирования организациями-застройщиками от инвесторов, которое порождает обязательства застройщика перед инвесторами по передаче им построенного объекта);

- 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – в части прочей долгосрочной кредиторской задолженности и обязательств.

Краткосрочные обязательства (раздел V)

Заемные средства

Для заполнения этой строки берутся данные по счету 66 «Расчеты по краткосрочным займам и кредитам».

При заполнении данной строки необходимо учитывать сроки погашения не только самих заемных обязательств, но и задолженности по процентам.

Если у организации есть долгосрочные долговые обязательства, по которым на конец 2016 года образовалась задолженность по уплате процентов со сроком уплаты менее 12 месяцев, то задолженность по уплате этих процентов следует включить в показатель строки «Заемные средства» раздела «Краткосрочные обязательства».

При этом, следуя рекомендациям Минфина России, проценты, причитающиеся на конец отчетного периода к уплате по долгосрочным кредитам, отражаемые в бухгалтерском балансе как краткосрочные обязательства, при необходимости должны быть обособлены от данных о краткосрочных кредитах и займах (письмо Минфина России от 24 января 2011 г. № 07-02-18/01).

Кредиторская задолженность

По этой строке показываются суммарные данные обо всех суммах кредиторской задолженности со сроком погашения менее 12 месяцев:

- кредиторская задолженность перед поставщиками и подрядчиками, которая учитывается на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

- кредиторская задолженность перед работниками организации (собираются данные, отраженные на счетах 70, 71, 73);

- кредиторская задолженность перед государственными внебюджетными фондами, отраженная на счете 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;

- кредиторская задолженность по налогам и сборам, отраженная на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

- кредиторская задолженность перед покупателями и заказчиками, возникшая в связи с получением авансов и предоплат и отраженная на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

- кредиторская задолженность перед учредителями (участниками) по выплате доходов, учитываемая на счете 75 «Расчеты с учредителями»;

- прочая кредиторская задолженность, отраженная на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (в частности, расчеты по имущественному и личному страхованию, по претензиям, по ошибочно зачисленным на счета организации суммам и др.).

В форме баланса нет отдельных строк для отражения данных об остатках по видам кредиторской задолженности.

В то же время, по разъяснению Минфина России (письмо от 27 января 2012 г. № 07-02-18/01), данные о кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги) (задолженность перед поставщиками, отраженная на счете 60) отражаются в случае их существенности обособленно от сумм, полученных организацией в соответствии с договорами авансов (предоплаты) (суммы полученных от покупателей авансов, отраженные на счете 62).

Кроме того, расшифровка информации о видах кредиторской задолженности (с подразделением на долгосрочную и краткосрочную) приводится в пояснениях к балансу. В типовой форме Пояснений для этих целей предусмотрена отдельная табл. 5.3 «Наличие и движение кредиторской задолженности».

Также в типовой форме Пояснений есть табл. 5.4, в которой предлагается отразить данные о просроченной кредиторской задолженности. При отражении в балансе информации о суммах кредиторской задолженности в части авансов, полученных от покупателей и заказчиков, обратите внимание на рекомендации, содержащиеся в письме Минфина России от 9 января 2013 г. № 07-02-18/01.

Согласно этим рекомендациям, кредиторская задолженность в части полученных авансов отражается в балансе по статье «Кредиторская задолженность» в оценке за минусом суммы НДС, подлежащей уплате (уплаченной) в бюджет в соответствии с налоговым законодательством.

Таким образом, при заполнении строки «Кредиторская задолженность» надо брать данные об авансах, полученных (счет 62) за вычетом сумм НДС, исчисленных при получении авансов и отраженных на счете 76.

Доходы будущих периодов

Для заполнения этой строки берутся данные, отраженные на счете 98 «Доходы будущих периодов».

При этом следует учитывать, что с 1 января 2011 г. п. 81 Положения по ведению бухгалтерского учета, который устанавливал порядок признания тех или иных доходов в составе «доходов будущих периодов», утратил свою силу.

Это не значит, что самого понятия «доходы будущих периодов» больше не существует. С 2011 года использование счета 98 ограничено лишь теми ситуациями, которые прямо прописаны в нормативных документах.

В первую очередь, счет 98 используется в отношении бюджетных средств, направленных коммерческой организации на финансирование расходов (п. 9 ПБУ 13/2000).

По этой строке могут быть показаны также не использованные на конец отчетного периода остатки средств целевого бюджетного финансирования, предоставленного организации, которые учитываются в бухгалтерском учете на счете 86 «Целевое финансирование» (п. 20 ПБУ 13/2000).

Кроме того, до сих пор действует норма, предусмотренная п. 29 Методических указаний по учету ОС, которая предписывает отражать первоначальную стоимость основных средств, полученных организацией безвозмездно, по дебету счета 08 в корреспонденции с кредитом счета 98 «Доходы будущих периодов».

Отраженная на счете 98 сумма постепенно (по мере начисления амортизации) списывается в кредит счета 91 (ежемесячно в сумме, равной сумме, начисленной по объекту амортизации).

Соответственно, если на конец года на счете 98 осталась несписанная часть первоначальной стоимости безвозмездно полученных основных средств, то эта информация включается в показатель, отражаемый по строке «Доходы будущих периодов».

Оценочные обязательства

По данной статье баланса отражаются оценочные обязательства, признанные по правилам, установленным ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

Оценочные обязательства отражаются на счете учета резервов предстоящих расходов (одноименный счет 96) в корреспонденции со счетами учета соответствующих расходов.

При заполнении строки «Оценочные обязательства» раздела V «Краткосрочные обязательства» баланса используются данные о кредитовом сальдо на отчетную дату по счету 96 в части оценочных обязательств, предполагаемый срок исполнения которых не превышает 12 месяцев после отчетной даты.

Согласно п. 5 ПБУ 8/2010, оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий:

- у организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной деятельности, исполнения которой организация не может избежать;
- вероятно уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства;

– величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

Подробная информация о начислении и использовании оценочных обязательств (как долгосрочных, так и краткосрочных) по их отдельным видам приводится в пояснениях к балансу. В типовой форме Пояснений для этого предусмотрена табл. 7.

Прочие обязательства

В составе прочих краткосрочных обязательств могут отражаться, например, суммы целевого финансирования, полученные организациями-застройщиками от инвесторов и порождающие обязательство по передаче им построенного объекта в течение 12 месяцев после отчетной даты (счет 86).

Если суммы, отраженные по этой строке, существенны, то их можно расшифровать либо путем включения в баланс дополнительных расшифровочных строк либо путем включения дополнительных пояснений в пояснительную записку.

3. Классификация бухгалтерских балансов

Существует множество видов бухгалтерских балансов в зависимости от целей их составления. Для более четкого представления о видах балансов необходимо изучить их классификацию.

По сущности показателей, отраженных в балансе, бухгалтерские балансы классифицируются на следующие виды:

- статические;
- динамические.

Статические балансы формируются на основе моментальных показателей, рассчитанных на определенную дату. Примером статического баланса является инвентарный баланс.

Динамические балансы отражают данные об имуществе экономического субъекта и источниках его образования не только по моментальным показателям, но и в движении – в виде интервальных показателей (оборотов за отчетной период). Примерами динамического баланса могут служить шахматный оборотный баланс и оборотная ведомость.

По времени составления бухгалтерские балансы делятся на следующие виды:

- вступительные (организационные);
- текущие (начальные или входящие, промежуточные и заключительные или исходящие);

- санируемые, т. е. представленные организациями, находящимися на пороге банкротства (несостоятельности погашения своих обязательств);
- ликвидационные (начальные, промежуточные, заключительные);
- разделительные;
- объединительные (фузионные).

Вступительные балансы составляют на момент возникновения организации. Он определяет сумму ценностей, с которыми организация начинает свою деятельность.

Текущие балансы составляют периодически в течение всего времени существования организации. Они подразделяются на начальные (входящие), промежуточные и заключительные (исходящие). Начальный баланс формируется на начало, а заключительный – на конец отчетного года.

Санируемые балансы составляются в тех случаях, когда организации приближаются к банкротству.

Ликвидационные балансы отличаются от обычных главным образом оценкой своих статей (оценка производится по реализационной стоимости, в большинстве случаев более низкой, чем первоначальная балансовая стоимость). Ликвидационный баланс формируют при ликвидации организации. Они также носят название вступительных ликвидационных (на начало периода ликвидации), промежуточных ликвидационных (в течение вышеуказанного периода) и заключительных ликвидационных (на конец периода ликвидации). Вопрос системы бухгалтерских записей, оценки статей баланса при составлении ликвидационного баланса в настоящее время (в условиях приватизации, перехода из одной формы в другую) имеет исключительно актуальное значение.

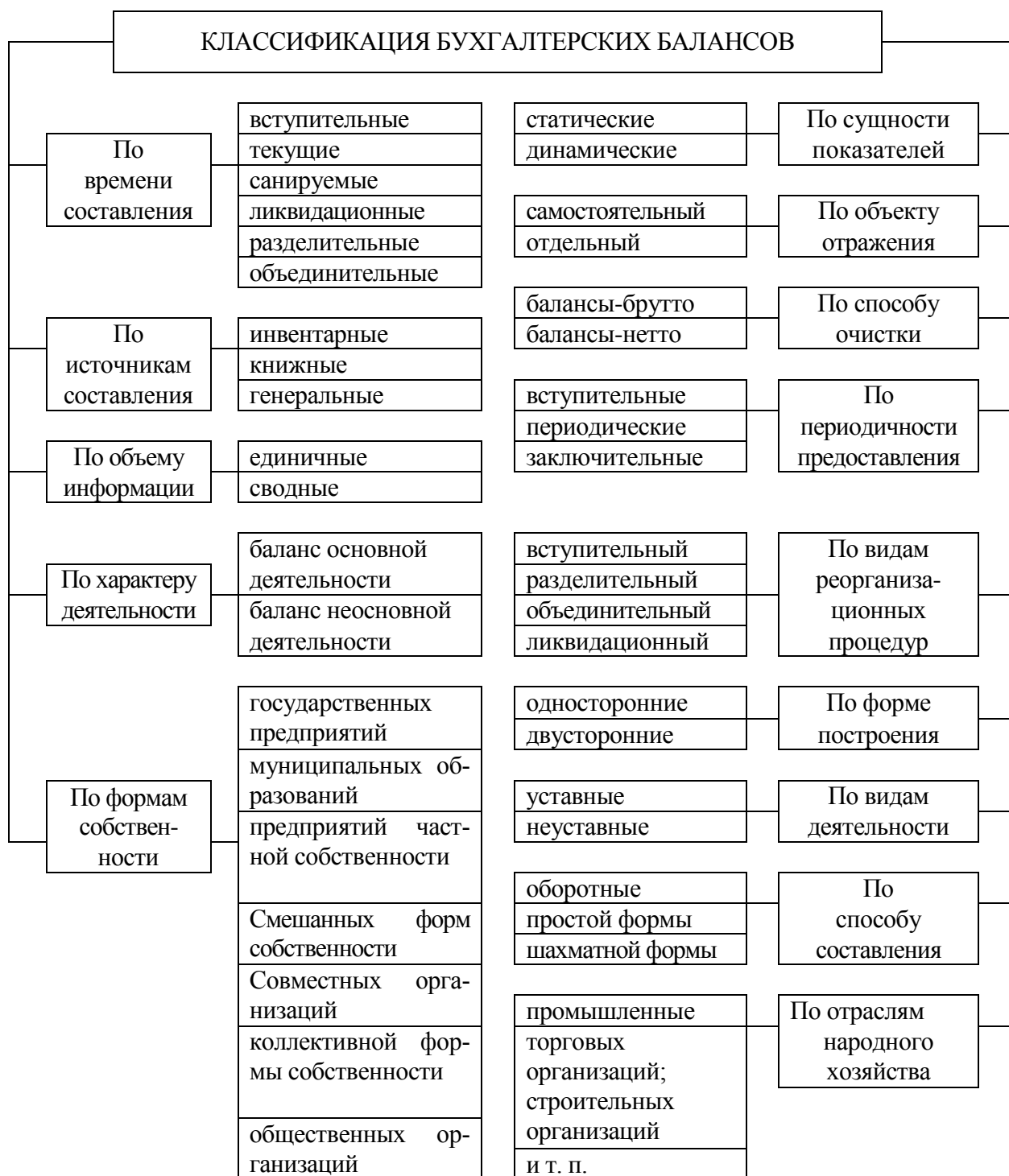


Рис. 10. Классификация бухгалтерских балансов

Разделительные балансы составляют в момент разделения крупной организации на несколько более мелких структурных единиц или передачи одной либо нескольких структурных единиц данной организации другому предприятию. В последнем случае баланс часто называют передаточным.

Объединительный баланс формируют при объединении (слиянии) нескольких организаций в одну или при присоединении одной или нескольких структурных единиц к данному предприятию.

Некоторые авторы считают, что если исходить из временного фактора по каждому отчетному периоду, то балансы можно подразделять на начальные, текущие и годовые (заключительные).

Начальные балансы составляются в начале отчетного года.

Текущие балансы составляются за отчетный период – период, за который организация должна составлять бухгалтерскую отчетность (за исключением на начало и конец финансового года).

Годовые (заключительные) балансы составляются организацией на конец финансового года.

По источникам составления балансы подразделяются на следующие виды:

- инвентарные;
- книжные;
- генеральные.

Инвентарные балансы составляют только на основании инвентаря (описи) средств; они представляют собой сокращенный и упрощенный его вариант. Требуется или при возникновении новой организации на существовавшей ранее имущественной основе, или при изменении хозяйством своей формы (например, превращение его из государственного в акционерное).

Книжный баланс составляют на основании только книжных записей (данных текущего бухгалтерского учета) без предварительной проверки их путем инвентаризации.

Генеральный баланс составляют на основании учетных записей и данных инвентаризации. Согласно последней уточняются остатки средств, и тем самым повышается реальность баланса.

По объему информации балансы подразделяются на единичные и сводные.

Единичный баланс отражает деятельность только одной организации. Его отличительной особенностью является то, что он составляется на основании данных текущего учета.

Сводные балансы получаются путем механического сложения сумм, числящихся на статьях нескольких единичных балансов, и подсчета общих итогов актива и пассива. В таком балансе отдельные графы характеризуют состояние средств тех или иных организаций, а графа «Всего» отображает общее состояние средств всех организаций в целом.

Различают два вида сводных балансов, в зависимости от объекта и способа их составления:

- во-первых, сводные балансы разрабатывают министерства и ведомства, рассчитывая агрегированные данные в целом по отрасли или по подведомственным единичной организации путем простого суммирования одноименных показателей и исключения остатков по взаимным расчетам между организациями внутри отрасли;
- во-вторых, сводные (или консолидированные) балансы составляет группа (холдинг, концерн), представленная материнской и ее дочерними компаниями. Сводный баланс формирует информацию о группе как о едином предприятии и показывает, каким был бы собственный баланс материнской компании, если бы она закрыла все дочерние и сама осуществляла непосредственное управление их деятельностью.

Сводно-консолидируемый – составляется путем объединения балансов юридически самостоятельных организаций, взаимосвязанных между собой экономически; такими балансами пользуются холдинговые компании (владеющие контрольными пакетами акций других компаний), головные организации во взаимоотношениях со своими дочерними и зависимыми обществами.

По характеру деятельности могут быть следующие балансы:

- балансы основной деятельности;
- балансы неосновной деятельности.

Основной называется деятельность, соответствующая профилю организации, его уставу (для промышленных организаций основной является деятельность по производству и реализации промышленной продукции; для строительных организаций – выполнение строительно-монтажных работ; для торговых организаций – покупка и продажа товаров). Все прочие виды деятельности организаций неосновные (подсобные сельские, жилищно-коммунальные и транспортные хозяйства и т. д.).

Подразделения организации, занимающиеся неосновной деятельностью, могут иметь отдельные балансы. Однако во многих случаях показатели работы этих подразделений отражаются на балансе основной деятельности. При этом имущество подразделений, занимающихся неосновной деятельностью, отражается на соответствующих статьях баланса вместе с имуществом по основной деятельности.

По формам собственности выделяются следующие балансы:

- балансы государственных (унитарных) предприятий;
- балансы муниципальных образований;

- балансы предприятий частной собственности;
- балансы смешанных форм собственности (акционерные, хозяйственного товарищества и пр.);
- балансы совместных организаций;
- балансы предприятий коллективной формы собственности;
- балансы общественных организаций.

Основным источником образования собственных средств государственных организаций является уставный фонд, кооперативных – основной, паевой и другие фонды и т. д.

По объекту отражения балансы делятся на следующие виды:

- самостоятельный;
- отдельный.

Самостоятельный (юридический) баланс имеют только организации, т. е. хозяйства, являющиеся юридическими лицами.

Отдельный баланс составляют структурные подразделения организации (филиалы, представительства, автотранспортные и т. п.).

По способу очистки выделяют:

- балансы-брутто;
- балансы-нетто.

Баланс-брутто – это баланс, включающий в себя регулирующие статьи (02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов»). Регулирующими называются статьи, суммы по которым при определении фактической себестоимости (или по остаточной стоимости) средств вычитаются из суммы другой статьи. Например, для расчета остаточной стоимости основных средств из суммы статьи «Основные средства» вычитается сумма регулирующей статьи «Износ основных средств».

Баланс-нетто – это баланс, из которого исключены регулирующие статьи. Исключение из баланса регулирующих статей называется его «очисткой». Баланс-нетто обычно составляют при анализе финансового положения организации для упрощения расчетов.

Различают контрарно-дополнительные регулирующие статьи и контрарно-регулирующие статьи.

Контрарно-дополнительные регулирующие статьи дополняют те статьи, которые регулируют. Речь идет прежде всего о статьях, уточняющих оценку производственных запасов, когда они учитываются в текущем учете по твердым учетным ценам, в то время как в балансе они должны быть отражены по фактической себестоимости.

Контрарно-регулирующие статьи размещаются в противоположной стороне баланса по отношению к тем основным статьям, которые они регулируют. Перечень таких регулирующих статей ограничен: амортизация основных средств, амортизация нематериальных активов и некоторые другие. Они позволяют скорректировать на отчетную дату величину соответствующих основных статей: основные средства, нематериальные активы организации и пр. В настоящее время балансы-брутто в отечественной практике не применяются, используются балансы-нетто, т. е. без регулирующих статей.

По периодичности предоставления выделяются:

- вступительные балансы;
- периодические балансы;
- заключительные балансы.

Заключительные балансы представляются по окончании отчетного года. Одновременно они являются вступительными на начало следующего отчетного года, подчеркивая тем самым один из основополагающих принципов бухгалтерского учета – принцип непрерывности функционирующего предприятия.

По видам реорганизационных процедур бухгалтерские балансы ориентированы на жизненный цикл конкретной организации, который включает в себя слияние, присоединение, разделение, выделение и преобразование.

Различают следующие виды бухгалтерских балансов:

- вступительный;
- разделительный;
- объединительный;
- ликвидационный.

По форме построения различают бухгалтерские балансы:

- односторонние (вертикальные);
- двусторонние (линейные, горизонтальные).

Односторонние бухгалтерские балансы построены по вертикальному признаку: вначале приводятся разделы и статьи актива баланса, а под ним разделы и статьи пассива баланса.

Двусторонние бухгалтерские балансы представлены по горизонтальному признаку. На одной линии показываются статьи и разделы актива баланса, а на этой же линии на противоположной стороне отражаются разделы и статьи пассива баланса.

По видам экономической деятельности предусмотрены следующие виды бухгалтерских балансов:

- уставные;
- неуставные.

Уставные бухгалтерские балансы раскрывают финансовое положение организации по основной деятельности, содержание которой определено в ее уставе.

В соответствии с Общероссийским классификатором видов экономической деятельности (ОКВЭД) уставная деятельность предприятий подразделяется на добывающие, обрабатывающие и предоставляющие услуги.

Неуставные бухгалтерские балансы представляют информацию по прочим (неуставным) видам деятельности соответствующего юридического лица (балансы обслуживающих производств – социальная сфера и пр.).

По отраслям народного хозяйства:

- промышленные;
- балансы транспортных организаций;
- балансы торговых организаций;
- балансы сельскохозяйственных организаций;
- балансы строительных организаций и т. п.

По способу составления бухгалтерские балансы подразделяются на:

- оборотные (оборотнo-сальдовые);
- простой формы;
- шахматной формы.

Оборотные (оборотнo-сальдовые) балансы используются в целях текущего контроля за полнотой проведенных хозяйственных операций (рис. 11).

Шифр счета	Наименование счета	Сальдо начальное		Обороты за период		Сальдо конечное	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Итого:							

Рис. 11. Форма оборотнo-сальдового баланса

Простая форма бухгалтерского баланса является типовой и утверждается Министерством финансов Российской Федерации.

Шахматный баланс включает в себя все признаки (свойства) оборотно-сальдового баланса (рис. 12).

Дт счетов Кт счетов	01	04	10	20	26	43	50	51	52	И т. д.	Итого Дт
01											
10											
И т. д.											
Итого Дт											

Рис. 12. Форма шахматного баланса

Основное же преимущество шахматного баланса проявляется в следующем:

- усиливается контроль за фактами экономических событий, поскольку они обобщаются по однородным хозяйственным операциям;
- однородные хозяйственные операции представлены в балансе с двух позиций: со стороны дебетуемого и со стороны кредитуемого счета;
- сокращается количество счетных записей, поскольку сумма по взаимосвязанным (корреспондирующим) счетам записывается за один прием при сохранении принципа двойной записи: на пересечении и дебетуемого, и кредитуемого счета;
- возрастает наглядность в использовании отдельных активов и источников их формирования, так как строение такого баланса не только раскрывает более глубокое понимание сущности совершаемых хозяйственных процессов, но и отражает обобщенные их показатели.

Рассмотренная классификация бухгалтерских балансов раскрывает познавательные и содержательные аспекты финансово-хозяйственной деятельности организаций с различной организационно-правовой формой собственности за разные отчетные периоды.

Т е м а 3. ОТЧЕТ О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ

1. Экономические принципы составления отчета о финансовых результатах

Отчет о финансовых результатах аккумулирует информацию о доходах и расходах организаций всех видов. Основными показателями, отражаемыми в данной форме являются выручка и себестоимость продаж, разница которых позволяет вычислить сумму валовой прибыли. Помимо них указываются коммерческие и управленческие расходы, доходы от участия в других организациях, проценты к получению и к уплате, а также прочие доходы и расходы.

При заполнении отчета о финансовых результатах организации следует отдельно выделять информацию о расходах, связанных с экологической деятельностью организации. Рекомендации на этот счет можно найти в письме Минфина России № ПЗ-7/2011 «О бухгалтерском учете, формировании и раскрытии в бухгалтерской отчетности информации об экологической деятельности организации». В пункте 8 письма приведен перечень текущих расходов, связанных с экологической деятельностью организации (содержание очистных сооружений, переработка и уничтожение отходов производства, плата за негативное воздействие на окружающую среду и т. п. расходы). В зависимости от существенности этих расходов может выделяться статья «Экологические мероприятия» либо непосредственно в отчете о финансовых результатах, либо в пояснениях к статье (статьям) отчета о финансовых результатах.

Кроме того, при заполнении отчета необходимо учитывать требование п. 28 ПБУ 24/2011. Этот пункт обязывает отражать в отчете о финансовых результатах расходы от списания поисковых активов, относящихся к участку недр, на котором добыча полезных ископаемых признана бесперспективной, обособленно от поисковых затрат, признаваемых расходами по обычным видам деятельности (с учетом существенности).

Заполняя данные о выручке и себестоимости продаж, необходимо помнить о требованиях, закрепленных в п. 18.1 ПБУ 9/99 «Доходы организации» и п. 21.1 ПБУ 10/99 «Расходы организации». Согласно этим требованиям выручка, прочие доходы (выручка от продажи продукции (товаров), выручка от выполнения работ (оказания услуг) и т. п.), составляющие 5 % и более от общей суммы доходов организации за отчетный период, показываются в отчете о финансовых результатах по каждому виду в отдельности. При этом по каждому вы-

деленному в отдельную строку виду доходов показывается соответствующая ему часть расходов.

Организации-экспортеры при заполнении отчета о финансовых результатах показатель выручки отражают в нем с учетом сумм вывозных таможенных пошлин (уменьшать выручку на суммы этих пошлин не нужно). Соответствующие разъяснения приведены в письме Минфина России от 9 января 2013 г. № 07-02-18/01.

Согласно ПБУ 9/99 и 10/99, выручка (расходы) определяется с учетом всех скидок, предоставленных организацией согласно договору. Исходя из этого, если договором предусмотрено предоставление покупателю (заказчику) скидки при соблюдении им определенных договором условий, то: продавец признает выручку по такому договору в сумме за вычетом предусмотренной договором скидки; покупатель (заказчик) признает расходы по такому договору в сумме за вычетом предусмотренной договором скидки (за исключением случая, когда покупатель (заказчик) не способен (или не намерен) соблюдать условия получения скидки). При этом учитываются все скидки, независимо от формы их предоставления (возврат денежных средств покупателю, бесплатное предоставление товаров, и др.).

Если организация в отношении отдельных видов деятельности уплачивает ЕНВД, то при раскрытии в отчете о финансовых результатах информации о формировании чистой прибыли (убытка) отчетного периода сумма единого налога на вмененный доход должна быть отражена по отдельной строке (после показателя текущего налога на прибыль). Такие разъяснения даны в письме Минфина России от 25 июня 2008 г. № 07-05-09/3.

2. Особенности расчета налога на прибыль, постоянных и отложенных налоговых обязательств и активов

Под строкой «Прибыль (убыток) до налогообложения» идет строка «Текущий налог на прибыль». Организации, не применяющие ПБУ 18/02, отражают по этой строке сумму налога на прибыль, исчисленного по правилам главы 25 НК РФ и отраженного в декларации по налогу на прибыль за 2015 год. Следующие три строки отчета о финансовых результатах такими организациями не заполняются. Организации, применяющие ПБУ 18/02, по строке «Текущий налог на прибыль» также должны показать именно ту сумму, которая отражена в декларации по налогу на прибыль.

Показатель этой строки определяется исходя из показателей условного расхода (дохода) по налогу на прибыль (отдельный субсчет счета 99), скорректированного на сумму сальдо постоянных налоговых активов и обязательств, увеличения (уменьшения) отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств.

Сальдо постоянных налоговых активов и обязательств определяется как разница между кредитовым и дебетовым оборотами по счету 99 (отдельный субсчет по учету постоянных налоговых активов и обязательств) и отражается по отдельной строке, «в том числе постоянные налоговые обязательства (активы)".

По строке «Изменение отложенных налоговых активов» отражается разница между дебетовым и кредитовым оборотами по счету 09 «Отложенные налоговые активы» без учета кредитового оборота по счету 09 в корреспонденции со счетом 99.

Если эта разница положительная, то она увеличивает величину условного расхода по налогу на прибыль (уменьшает величину условного дохода по налогу на прибыль). Если разница отрицательная, она отражается в отчете в круглых скобках и уменьшает величину условного расхода (увеличивает величину условного дохода) по налогу на прибыль.

По строке «Изменение отложенных налоговых обязательств» отражается разница между кредитовым и дебетовым оборотами по счету 77 «Отложенные налоговые обязательства» без учета дебетового оборота по счету 77 в корреспонденции со счетом 99.

Если эта разница отрицательная, то она увеличивает величину условного расхода по налогу на прибыль (уменьшает величину условного дохода по налогу на прибыль). Если разница положительная, она отражается в отчете в круглых скобках и уменьшает величину условного расхода (увеличивает величину условного дохода) по налогу на прибыль.

Постоянные налоговые обязательства (ПНО) и постоянные налоговые активы (ПНА) признаются в бухгалтерском учете при возникновении постоянных разниц.

Постоянная разница – это доход (расход), отраженный на счетах бухгалтерского учета, который для целей налогообложения в состав доходов (расходов) не включается.

Под постоянными разницами понимаются те доходы (расходы), которые не включаются в расчет налоговой базы по налогу на прибыль не только в отчетном, но и во всех последующих периодах.

Пример 1

Организация подарила своему сотруднику автомобиль, остаточная стоимость которого к моменту передачи составила 540 000 руб.

В бухгалтерском учете стоимость подаренного автомобиля отражается в составе прочих расходов:

Д-т счета 91 – К-т счета 01 – 540 000 руб. – списана остаточная стоимость автомобиля, подаренного сотруднику.

В целях налогообложения прибыли стоимость безвозмездно переданного имущества в составе расходов, уменьшающих налоговую базу, не учитывается (п. 16 ст. 270 НК РФ).

Таким образом, в бухгалтерском учете в связи с передачей автомобиля образуется постоянная разница.

Постоянные разницы могут возникать и в тех случаях, когда какие-либо доходы (расходы) признаются исключительно в целях налогообложения. При этом в бухгалтерском учете эти суммы вообще не отражаются.

Такие ситуации встречаются достаточно редко.

Например, п. 8 ст. 250 НК РФ предусмотрено включение в состав доходов при исчислении налога на прибыль стоимости безвозмездно полученных работ (услуг) (см. с. 317). В то же время бухгалтерским законодательством не предусмотрено отражение стоимости таких работ (услуг) на счетах бухгалтерского учета. Соответственно, у организации, получившей в отчетном периоде работы (услуги) на безвозмездной основе, появится постоянная разница, равная рыночной стоимости этих работ (услуг).

Пример 2

Учредитель передал организации в безвозмездное пользование помещение, которое используется организацией как офис.

Арендная плата за аналогичное помещение – 75 000 руб. в месяц.

В целях налогообложения прибыли организация ежемесячно признает внереализационный доход в сумме 75 000 руб.

В бухгалтерском учете доход, возникающий в связи с безвозмездным использованием, не отражается.

Таким образом, ежемесячно в бухгалтерском учете образуется постоянная разница в размере 75 000 руб.

Наличие постоянных разниц влечет за собой необходимость доначисления либо уменьшения суммы налога на прибыль, исчисленного исходя из бухгалтерской прибыли. Если какая-то сумма, учтенная в бухгалтерском учете в составе расходов, для целей налогообложения

расходом не признается, то это влечет за собой необходимость доначислить налог на прибыль. Обязанность доначислить налог возникает и в том случае, если организацией выявлены какие-либо доходы, которые увеличивают налоговую базу по налогу на прибыль, а в бухгалтерском учете в составе доходов не отражаются. При этом сумма доначисленного налога будет называться постоянным налоговым обязательством (ПНО). Величина ПНО определяется путем умножения постоянной разницы на установленную законодательством ставку налога на прибыль и отражается в бухгалтерском учете проводкой по дебету счета 99 и кредиту счета 68.

Так, в условиях примера 1 возникает постоянная разница в размере 540 000 рублей. Постоянное налоговое обязательство, исчисленное по ставке 20 % от суммы выявленной постоянной разницы, равно 108 000 рублей ($540\,000 \text{ руб.} \times 0,2$).

Соответственно, в бухгалтерском учете в момент передачи автомобиля должна быть сделана проводка:

Д-т счета 99/ПНО – К-т счета 68/НП – 108 000 руб. – отражена сумма постоянного налогового обязательства.

В условиях примера 2 постоянная разница в размере 75 000 рублей возникает в бухгалтерском учете ежемесячно в течение всего срока пользования помещением. Соответственно, ежемесячно начисляется ПНО в сумме 15 000 рублей ($75\,000 \text{ руб.} \times 0,2$).

Постоянные разницы могут возникать и в том случае, если какие-либо суммы, учтенные в бухгалтерском учете в составе доходов, для целей налогообложения доходами не признаются.

Перечень доходов, не учитываемых для целей налогообложения, содержится в ст. 251 НК РФ.

Наличие таких разниц приводит к необходимости уменьшения суммы налога на прибыль, исчисленную исходя из величины бухгалтерской прибыли. Соответственно, такие разницы приводят к образованию постоянных налоговых активов (ПНА).

Величина ПНА исчисляется умножением величины постоянной разницы на установленную законодательством ставку налога на прибыль и отражается в бухгалтерском учете проводкой по дебету счета 68 и кредиту счета 99.

Пример 3

Организация в марте 2015 года получила от своего учредителя (100 % доли в уставном капитале организации) безвозвратную финансовую помощь в сумме 1 млн руб.:

Д-т счета 51 – К-т счета 91 – 1 млн руб. – поступившие безвозмездно денежные средства признаны в составе прочих доходов.

В соответствии с подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ денежные средства, полученные безвозмездно от учредителя, в налоговую базу по налогу на прибыль не включаются. Поэтому сумма в размере 1 млн руб. является постоянной разницей.

Соответственно, в бухгалтерском учете в марте должна быть сделана проводка:

Д-т счета 68/НП – К-т счета 99/ПНА – 200 000 руб. – отражен постоянный налоговый актив (1 млн руб. \times 0,2).

По строке «Прочее» отражаются сальдо по операциям, учтенным на счете 99, кроме оборотов по начислению условного расхода (дохода) по налогу на прибыль и постоянных налоговых активов и обязательств.

В частности, здесь отражаются:

- сумма доплаты (переплаты) налога на прибыль в связи с обнаружением ошибок (искажений) в предыдущих отчетных (налоговых) периодах, не влияющая на текущий налог на прибыль отчетного периода (речь идет о ситуации, когда несущественная ошибка прошлых лет исправлена записями в учете текущего периода, при этом налоговые обязательства прошлых налоговых периодов скорректированы путем представления уточненных деклараций) (см. пример 2.10 на с. 250);
- штрафы и пени за нарушения налогового законодательства;
- разница, возникающая при пересчете отложенных налоговых активов и обязательств в связи с изменением ставки налога на прибыль (пункты 14 и 15 ПБУ 18/02) и другие суммы.

Если итоговое сальдо дебетовое, то сумма по строке «Прочее» указывается в круглых скобках и вычитается при расчете чистой прибыли.

В случае существенности сумм, отраженных по строке «Прочее», их можно расшифровать в пояснениях к балансу и отчету о финансовых результатах, указав номер соответствующих пояснений в графе «Пояснение» строки «Прочее».

Показатель по строке «Совокупный финансовый результат периода» определяется как сумма:

- чистой прибыли/убытка текущего периода;
- результатов переоценки внеоборотных активов;
- результатов прочих операций, не учитываемых при расчете прибыли/убытка текущего периода.

Никаких официальных разъяснений по порядку заполнения этих строк нет. На наш взгляд, по этим строкам нужно показывать инфор-

мацию об операциях, отражаемых в установленном порядке на счете 84 (изменяющих показатель нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)).

С 2011 года уценка основных средств и нематериальных активов отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы», а не на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», как раньше. Аналогичным образом отражается и дооценка в размере предыдущей уценки. Эти суммы переоценки, отраженные на счете 91, учитываются при расчете чистой прибыли (убытка) текущего периода (отражаются по строкам «Прочие доходы» и «Прочие расходы» отчета о прибылях и убытках).

Если организация производит первичную дооценку внеоборотных активов либо дооценку в сумме, превышающей предыдущую уценку, то сумма дооценки (превышения над уценкой) отражается на счете 83 «Добавочный капитал».

При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки списывается с дебета счета 83 в корреспонденции с кредитом счета 84.

Именно эти суммы, на наш взгляд, и следует отражать по строке «Результат от переоценки внеоборотных активов...».

Никаких официальных разъяснений о том, какие суммы требуется отражать по строке «Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода», до настоящего времени так и не появилось.

При этом большинство специалистов по бухгалтерскому учету, в том числе и по МСФО, склоняются к тому, что в рамках современного российского бухгалтерского законодательства (с учетом норм действующих ПБУ) в этой строке следует отражать разницу, возникающую в результате пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации, используемых для ведения деятельности за пределами Российской Федерации, в рубли, отражаемую на счете 83 (п. 19 ПБУ 3/2006).

3. Формирование справочной информации и особенности корректировки суммы налога на прибыль за прошлые годы

По строке «Базовая прибыль (убыток) на акцию» справочно указывается информация о базовой прибыли (убытке) на акцию, которая отражает часть прибыли (убытка) отчетного периода, причитающейся акционерам – владельцам обыкновенных акций.

По строке «Разводненная прибыль (убыток) на акцию» справочно указывается информация о разводненной прибыли (убытке) на акцию, которая отражает возможное снижение уровня базовой прибыли (увеличение убытка) на акцию в последующем отчетном году (в случае конвертации всех конвертируемых ценных бумаг акционерного общества в обыкновенные акции либо при исполнении всех договоров купли-продажи обыкновенных акций у эмитента по цене ниже их рыночной стоимости).

Обе эти строки заполняются только акционерными обществами.

Порядок расчета этих показателей установлен Методическими рекомендациями по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию, утвержденными Приказом Минфина России от 21 марта 2000 г. № 29н.

Под строкой «Прибыль (убыток) до налогообложения» идет строка «Текущий налог на прибыль». Организации, не применяющие ПБУ 18/02, отражают по этой строке сумму налога на прибыль, исчисленного по правилам главы 25 НК РФ и отраженного в декларации по налогу на прибыль за 2015 год. Следующие три строки отчета о финансовых результатах такими организациями не заполняются. Организации, применяющие ПБУ 18/02, по строке «Текущий налог на прибыль» также должны показать именно ту сумму, которая отражена в декларации по налогу на прибыль.

Если в текущем году обнаружены какие-то ошибки прошлых лет, которые привели к ошибкам в исчислении налоговой базы по налогу на прибыль, то при исправлении этих ошибок нужно учитывать следующие нюансы. Если эта ошибка для целей бухгалтерского учета признается несущественной, то она исправляется записями по соответствующим счетам в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы». Соответственно, выявленные доходы (расходы) прошлых лет участвуют в формировании финансового результата текущего года и влияют на показатель бухгалтерской прибыли текущего года. В целях налогообложения прибыли доходы и убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году, могут быть включены в состав доходов (расходов) текущего периода в двух ситуациях (п. 1 ст. 54 НК РФ):

- 1) если невозможно определить конкретный период, к которому они относятся;
- 2) если выявленная ошибка привела к излишней уплате налога.

Если организация может определить конкретный отчетный (налоговый) период, к которому относятся выявленные (неучтенные) до-

ходы или расходы, и эта ошибка не привела к излишней уплате налога, исправления нужно внести в налоговую отчетность того периода, к которому относятся выявленные ошибки.

Итак, если в 2016 году выявлена ошибка, которая привела к занижению налоговой базы по налогу на прибыль прошлых лет, то необходимо произвести перерасчет налоговой базы прошлых лет. После внесения исправлений в налоговый орган представляется уточненная налоговая декларация за тот период, к которому относится ошибка. Уточненная декларация представляется по форме, действовавшей в тот период, за который она сдается. При заполнении отчета о финансовых результатах за 2015 год сумму доначисленного налога за прошлые годы (в связи с исправлением ошибок, относящихся к прошлым годам) следует отразить по строке «Прочее». В строку «Текущий налог на прибыль» эту сумму включить нельзя, поскольку показатель по строке «Текущий налог на прибыль» должен быть равен сумме налога на прибыль, указанной в налоговой декларации за 2016 год.

Пример 4

В декабре 2016 года обнаружено, что в декабре 2015 года была списана дебиторская задолженность в сумме 100 000 руб., по которой срок исковой давности еще не истек. Ошибка признана организацией несущественной.

На основании бухгалтерской справки в декабре 2016 года в бухгалтерском учете делается проводка:

Д-т счета 62 – К-т счета 91 – 100 000 руб. – восстановлена сумма дебиторской задолженности, неправомерно списанная на расходы в 2015 году.

В целях налогообложения прибыли задолженность, списанная в 2015 году, была учтена в составе внереализационных расходов, уменьшающих налоговую базу за 2015 год. Соответственно, организация неправомерно занизила налоговую базу за 2015 год на 100 000 руб.

В соответствии с п. 1 ст. 54 НК РФ организация должна пересчитать налоговую базу по налогу на прибыль за 2015 год, увеличив ее на 100 000 руб.

Предположим, что по декларации за 2015 год налоговая база составила 500 000 руб., и сумма налога к уплате – 100 000 руб. В результате пересчета налоговая база за 2015 год составит 600 000 руб., а сумма налога к уплате – 120 000 руб. После пересчета организация должна представить в налоговую инспекцию уточненную декларацию по налогу на прибыль за 2015 год.

Предположим, что по итогам 2016 года организация получила прибыль от реализации товаров (работ, услуг) в сумме 10 млн руб. как в бухгалтерском, так и в налоговом учете. Никаких иных доходов и расходов (помимо выявленной ошибки) у организации не было.

В такой ситуации величина налога на прибыль за 2016 год составит 2 млн руб. ($10 \text{ млн руб.} \times 0,2$), сумма доплаты по налогу на прибыль за 2015 год – 20 000 руб. ($100 \text{ 000 руб.} \times 0,2$).

В бухгалтерском учете в 2016 году имеем следующие итоговые проводки:

Д-т счета 90 – К-т счета 99 – 10 млн руб. – отражена прибыль от продаж текущего года;

Д-т счета 91 – К-т счета 99 – 100 000 руб. – отражена итоговая сумма прочих доходов текущего года.

Если организация применяет ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», то в учете делаются следующие проводки:

Д-т счета 99 – К-т счета 68/НП-2016 – 2 020 000 руб. – начислен условный расход по налогу на прибыль за текущий 2016 год ($(10 \text{ млн руб.} + 100 \text{ 000 руб.}) \times 0,2$);

Д-т счета 68/НП-2016 – К-т счета 99/ПНА – 20 000 руб. – начислен постоянный налоговый актив в части доходов 2015 года, выявленных в отчетном году ($100 \text{ 000 руб.} \times 0,2$);

Д-т счета 99 – К-т счета 68/НП-2015 – 20 000 руб. – доначислен налог на прибыль за 2015 год;

Д-т счета 99 – К-т счета 84 – 8 080 000 руб. – выявлена чистая прибыль текущего года.

Заполним отчет о финансовых результатах.

Текущий налог на прибыль, по данным бухгалтерского учета, равен 2 млн руб. (2 020 000 руб. (условный расход по налогу на прибыль) – 20 000 руб. (постоянный налоговый актив)), что совпадает с суммой налога на прибыль, указанной в Декларации по налогу на прибыль за 2016 год.

Доначисленный налог за 2015 год отражается в круглых скобках по строке «Прочее».

В итоге чистая прибыль составит 8 080 000 руб. И эта сумма соответствует данным бухгалтерского учета (сальдо счета 99).

Если организация при ведении бухгалтерского учета не применяет ПБУ 18/02, то в условиях примера 4 вместо трех проводок по счету 68 делаются всего две:

Д-т счета 99 – К-т счета 68/НП-2016 – 2 млн руб. – начислен налог на прибыль за текущий год по данным налогового учета;

Д-т счета 99 – К-т счета 68/НП-2015 – 20 000 руб. – доначислен налог на прибыль за 2015 год.

Отчет о финансовых результатах в этом случае будет заполнен так же, как показано выше, но только по строке «в том числе постоянные налоговые обязательства (активы)» будет стоять прочерк.

Отчет о финансовых результатах за 2016 г. (тыс. руб.)

Наименование показателя	За 2016 г .	За 2015 г.
...		
Прибыль (убыток) от продаж	10 000,0	
Доходы от участия в других организациях	-	
Проценты к получению	-	
Проценты к уплате	-	
Прочие доходы	100,0	
Прочие расходы	-	
Прибыль (убыток) до налогообложения	10 100,0	
Текущий налог на прибыль	(2000,0)	
в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	(20,0)	
Изменение отложенных налоговых обязательств	-	
Изменение отложенных налоговых активов	-	
Прочее	(20,0)	
Чистая прибыль (убыток)	8080,0	

4. Упрощенная форма отчета о финансовых результатах

Организации, которые имеют право применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, в том числе организации, являющиеся субъектами малого предпринимательства, имеют право составлять отчет о финансовых результатах по упрощенной форме, приведенной в Приложении №5 к Приказу № 66н.

Малое предприятие имеет право выбирать, по какой форме составлять отчет о финансовых результатах – упрощенной или стандартной. Соответствующее решение следует закрепить в учетной политике для целей бухгалтерского учета.

В упрощенной форме отчета всего семь строк.

По второй строке «Расходы по обычной деятельности» показывается совокупная информация о себестоимости продаж, коммерческих и управленческих расходах организации.

Далее отражается информация о прочих доходах и расходах. При этом отдельно выделяется только информация о признанных в составе прочих расходов (дебет счета 91) процентах, подлежащих уплате по всем видам долговых обязательств, полученных организацией (строка «Проценты к уплате»). Остальные прочие доходы (кредит счета 91) и расходы (дебет счета 91) отражаются без расшифровки в двух укрупненных строках «Прочие доходы» и «Прочие расходы».

По строке «Налоги на прибыль (доходы)» отражается сумма текущего налога на прибыль, которая совпадает с суммой налога, отраженной в декларации по налогу на прибыль.

Если организация применяет ПБУ 18/02, то в этой строке следует отражать совокупную информацию о текущем налоге на прибыль, а также изменения отложенных налоговых обязательств и активов. Однако на практике такая ситуация вряд ли возможна. Ведь мы говорим об упрощенной форме отчета, предусмотренной только для тех организаций, которым разрешено отказаться от применения ПБУ 18/02.

Последняя строка «Чистая прибыль (убыток)» дает информацию о чистой прибыли (убытке) отчетного года (оборот по счету 99 в корреспонденции со счетом 84). Показатель этой строки должен определяться суммированием предыдущих шести строк отчета (показатели в круглых скобках берутся в расчет со знаком минус).

В бухгалтерской отчетности, представляемой в органы государственной статистики и другие органы исполнительной власти, после графы «Наименование показателя» приводится графа «Код», в которой указываются коды показателей согласно Приложению № 4 к Приказу № 66н. Если организация сдает отчетность по упрощенной форме, показатели которой включают в себя несколько показателей стандартных форм (без детализации), то код каждой строки указывается по показателю, имеющему наибольший удельный вес в составе укрупненного показателя. Например, строка «Расходы по обычной деятельности» упрощенного отчета о финансовых результатах включает в себя данные о себестоимости продаж, коммерческих и управ-

ленческих расходах. Приложением № 4 к Приказу № 66н предусмотрены отдельные коды для строк:

Себестоимость продаж – 2120.

Коммерческие расходы – 2210.

Управленческие расходы – 2220.

Заполняя строку «Расходы по обычной деятельности», бухгалтеру необходимо проанализировать, из каких показателей складываются данные этой строки и какой из них имеет наибольший удельный вес.

Предположим, показатель строки «Расходы по обычной деятельности» равен 2 500 000 рублей, в том числе: себестоимость продаж – 1 500 000 рублей; коммерческие расходы – 700 000 рублей; управленческие расходы – 300 000 рублей. В этой ситуации строке «Расходы по обычной деятельности» следует присвоить код 2120 (код строки «Себестоимость продаж»).

Т е м а 4. ОТЧЕТ ОБ ИЗМЕНЕНИЯХ КАПИТАЛА

1. Отчет об изменениях капитала в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности

Отчет об изменениях капитала предоставляет пользователям информацию об изменениях, произошедших в капитале организации за отчетный период, которые не были признаны в Отчете о финансовых результатах.

В течение отчетного периода на величину капитала организации оказывают влияние две группы операций: операции с владельцами по внесению капитала и выплате дивидендов и операции по получению прибылей и убытков. Часть операций второй группы подлежит раскрытию в Отчете о финансовых результатах, остальные операции раскрываются в Отчете об изменениях капитала.

Перечень информации, подлежащей раскрытию в Отчете об изменениях в собственном капитале:

- доходы (расходы) и прибыль (убыток) за период (признанные в Отчете о финансовых результатах) с учетом доли меньшинства;
- доходы и расходы за период, признаваемые непосредственно в собственном капитале (результаты переоценки основных средств, курсовые разницы, гудвилл);
- воздействие изменений в учетной политике и исправлений ошибок в соответствии с МСФО 8 «Учетная политика, изменение в бухгалтерских расчетах и ошибки».

В российском Отчете об изменениях капитала не учитывается доля меньшинства, но в обязательном порядке подлежат раскрытию резервы, которые в МСФО либо отражаются в балансе, либо в пояснениях к отчетности.

Отчет об изменениях в капитале включает показатели чистой прибыли за отчетный период из Отчета о финансовых результатах и итоговые показатели нераспределенной прибыли, совпадающие с соответствующими показателями Баланса. Форма отчета об изменениях капитала представлена в Приложении 3.

2. Формирование информации для заполнения отчета об изменениях капитала

В разделе 1 отчета об изменениях капитала отражается информация об изменении капитала организации в течение двух лет, предшествующих отчетному.

Результаты переоценки включены в общий перечень оснований изменения капитала в течение года. Это связано с тем, что результаты переоценки отражаются не в так называемом межотчетном периоде, а в текущем периоде (на конец года).

Например, если организация проводила переоценку по состоянию на 31 декабря 2015 года, то ее результаты, которые отражаются на счете 83, показываются по строкам «переоценка имущества», характеризующим изменение капитала за 2015 год. Здесь же показываются данные о суммах дооценки, перенесенных со счета 83 на счет 84 при выбытии объектов, подвергавшихся переоценке.

Аналогичным образом в разделе, отражающем изменение капитала за 2016 год, показывается информация о переоценке, произведенной по состоянию на 31 декабря 2016 года (если таковая производилась).

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

Рекомендации по отражению такой информации в бухгалтерском учете и отчетности приведены в письме Минфина России от 27 января 2012 г. № 07-02-18/01.

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

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

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

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

Пример 1

В 2016 году обнаружено, что в 2015 году проценты по кредиту, привлеченному для финансирования строительства объекта основных средств, в сумме 2 млн руб. были ошибочно включены в состав прочих расходов (дебет счета 91). На самом деле они должны были быть включены в стоимость инвестиционного актива (дебет счета 08).

Выявленная ошибка признана существенной.

Чтобы не усложнять пример, предполагаем, что организация является субъектом малого предпринимательства и ПБУ 18/02 не применяет.

В 2016 году на дату выявления ошибки делается исправительная проводка:

Д-т счета 08 – К-т счета 84 – 2 млн руб. – исправлена существенная ошибка 2015 года.

Эта ошибка не привела к неправильному исчислению налога на прибыль, поэтому не нужно делать никаких пересчетов по налогу за 2015 год.

По данным бухгалтерской отчетности за 2015 год, величина капитала на 31 декабря 2014 года – 50 000 руб.; на 31 декабря 2015 года – 550 000 руб. Весь прирост капитала в 2015 году произошел за счет чистой прибыли (500 000 руб.).

Существенная ошибка 2015 года, выявленная в 2016 году, требует ретроспективного пересчета показателя нераспределенной прибыли 2015 года. В отчетности за 2016 год он должен быть увеличен на 2 млн руб.

Соответствующая корректировка отражается в балансе – по строке «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» баланса за

2016 год в графе «На 31 декабря 2015 г.» приводится показатель нераспределенной прибыли из баланса за 2015 год, увеличенный на 2 млн руб. Кроме того, в балансе 2016 года корректируются данные строки «Основные средства» – в графе «На 31 декабря 2015 г.» приводится показатель из баланса 2015 года, увеличенный на 2 млн руб.

В отчете о финансовых результатах за 2016 год необходимо пересчитать данные (графа «За 2015 г.») по строкам:

«Прочие расходы» (уменьшить цифру в скобках на 2 млн руб.),

«Прибыль (убыток) до налогообложения» (увеличить цифру на 2 млн руб.),

«Чистая прибыль (убыток)» (увеличить цифру на 2 млн руб.).

Раздел 2 отчета об изменении капитала за 2016 год будет заполнен следующим образом:

Таблица 1

**Корректировка в связи с изменением учетной политики
и исправлением ошибок**

Наименование показателя	Код	На 31 декабря 2014 г.	Изменения капитала за 2015 год:		На 31 декабр я 2016 г.
			за счет чистой прибыли (убытка)	за счет иных факто- ров	
Капитал – всего до корректировок	3400	50	500	–	550
корректировка в связи: с изменением учетной политики	3410	–	–	–	–
исправлением ошибок	3420	–	2000	–	2000
после корректировок	3500	50	2500	-	2550
В том числе: нераспределенная прибыль (не- покрытый убыток): до корректировок	3401	50	500		550
корректировка в связи: с изменением учетной политики	3411	–	–	–	–
исправлением ошибок	3421	–	2000	–	2000
после корректировок	3501	50	2500	–	2550
другие статьи капитала, по кото- рым осуществлены корректиров- ки (по статьям): до корректировок	3402				
корректировка в связи: с изменением учетной политики	3412	–	–	–	–
исправлением ошибок	3422	–	–	–	–
после корректировок	3502	–	–	–	–

В разделе 3 отчета об изменениях капитала требуется представить только данные о величине чистых активов по состоянию на 31 декабря:

- отчетного года;
- года, предшествующего отчетному периоду;
- года, который предшествует предшествующему отчетному периоду.

Порядок оценки стоимости чистых активов, который применяют акционерные общества, общества с ограниченной ответственностью, государственные унитарные предприятия, муниципальные унитарные предприятия, производственные кооперативы, жилищные накопительные кооперативы, хозяйственные партнерства, утвержден Приказом Минфина России от 28 августа 2014 г. № 84н. Этот Порядок не распространяется на кредитные организации, акционерные инвестиционные фонды.

Т е м а 5. ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

1. Отчет о движении денежных средств в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности

Информация о движении денежных средств позволяет пользователям отчетности оценить способность организации генерировать потоки денежных средств и их эквивалентов, а также потребность организации в этих потоках. В соответствии с МСФО 7 Отчет о движении денежных средств должен представлять информацию с учетом классификации потоков денежных средств и их эквивалентов по видам деятельности: операционной, инвестиционной и финансовой. Денежные средства включают деньги в кассе и на текущем счете. Эквиваленты денежных средств – это краткосрочные, высоколиквидные вложения, легко обратимые в заранее известную сумму денежных средств, и подвергающиеся незначительному риску изменения стоимости.

Операционная деятельность – основная, приносящая выручку деятельность, и прочая деятельность, отличная от инвестиционной и финансовой.

Инвестиционная деятельность – приобретение и продажа внеоборотных активов и других инвестиций, не относящихся к денежным эквивалентам.

Финансовая деятельность – деятельность, которая приводит к изменениям в размере и составе собственного капитала и заемных средств организации.

Согласно данной классификации, структура отчета о движении денежных средств выглядит следующим образом:

1. Денежные средства, полученные от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.
2. Изменение денежных средств за период.
3. Денежные средства на начало года.
4. Денежные средства на конец года.

В соответствии с МСФО 7 в части операционной деятельности отчет составляется одним из методов:

1. Прямой метод, позволяющий раскрыть информацию об основных видах валовых денежных поступлений и платежей (обеспечивает информацию, необходимую для оценки будущих потоков денежных средств).

- Показатели по операционной деятельности:
- Денежные средства, полученные от покупателей.
- Денежные средства, выплаченные поставщикам.
- Другие денежные средства по операционной деятельности (аренда, зарплата, налог на прибыль и т. д.).
- Результат по операционной деятельности.

2. Косвенный метод, при котором чистая прибыль (убыток) корректируется с учетом результатов операций неденежного характера, любых отложенных или начисленных денежных поступлений (платежей) по основной деятельности, а также статей доходов (расходов), связанных с поступлением (выбытием) денежных средств по инвестиционной и финансовой деятельности. Показатели по операционной деятельности:

- Результат по операционной деятельности до налогообложения.
- Амортизация (+).
- Увеличение (-) или уменьшение (+) запасов.
- Увеличение (-) или уменьшение (+) дебиторской задолженности.
- Увеличение (+) или уменьшение (-) кредиторской задолженности.
- Другие денежные средства по операционной деятельности (изменение аренды, зарплат, налог на прибыль и т. д.).
- Результат по операционной деятельности.

В РСБУ понятие денежных эквивалентов отсутствует, в составе денежных средств учитываются все средства на счетах и в кассе, вне зависимости от того, может ли ими воспользоваться организация (что не-

допустимо в МСФО), невозможна отрицательная величина суммы денежных средств (которая имеет место в МСФО в случаях с овердрафтом), при построении отчета используется прямой метод. Форма отчета о движении денежных средств представлена в приложении 4.

2. Формирование информации для заполнения отчета о движении денежных средств

Порядок заполнения отчета о движении денежных средств регулируется нормами ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств».

В ПБУ 23/2011 используется понятие «денежные потоки», под которыми понимается движение денежных средств и денежных эквивалентов.

Денежные эквиваленты – это высоколиквидные финансовые вложения, которые могут быть легко обращены в заранее известную сумму денежных средств и которые подвержены незначительному риску изменения стоимости. В качестве примера финансовых вложений, которые могут быть отнесены к денежным эквивалентам, в ПБУ 23/2011 приведены открытые в кредитных организациях депозиты до востребования.

Организации необходимо самой определить, какие финансовые вложения она будет признавать денежными эквивалентами, закрепив этот момент в своей учетной политике для целей налогообложения (п. 23 ПБУ 23/2011).

Таким образом, в отчете о движении денежных средств необходимо отражать движение не только денежных средств (счета учета денежных средств), но и денежных эквивалентов (частично счет 58).

Заметим, что при заполнении бухгалтерского баланса нужно руководствоваться тем же подходом, т. е. в разделе «Оборотные активы» стоимость денежных эквивалентов следует показывать по статье «Денежные средства», а не «Финансовые вложения».

Какие операции в отчете о движении денежных средств не отражаются?

Пункт 6 ПБУ 23/2011 относит к ним:

– платежи денежных средств, связанные с инвестированием их в денежные эквиваленты (например, перечисление денежных средств с расчетного счета на депозитный счет);

– поступления денежных средств от погашения денежных эквивалентов (за исключением начисленных процентов) (например, поступление денежных средств с депозитного счета на расчетный);

– валютно-обменные операции (за исключением потерь или выгод от операции) (т. е. по операциям купли-продажи валюты в отчете следует отражать только сальдо от этих операций (в составе денежных потоков от текущих операций));

– обмен одних денежных эквивалентов на другие денежные эквиваленты (за исключением потерь или выгод от операции);

– иные аналогичные платежи организации и поступления в организацию, изменяющие состав денежных средств или денежных эквивалентов, но не изменяющие их общую сумму, в том числе получение наличных со счета в банке, перечисление денежных средств с одного счета организации на другой счет этой же организации.

В ПБУ 23/2011 приведена подробная классификация денежных потоков от различных видов деятельности (см. табл. 1).

Таблица 1

Классификация денежных потоков

Денежные потоки	Текущие денежные потоки (связаны с формированием прибыли (убытка) от продаж)	Инвестиционные денежные потоки (связаны с приобретением, созданием или выбытием внеоборотных активов)	Финансовые денежные потоки (связаны с привлечением финансирования на долговой или долевой основе, приводящего к изменению величины и структуры капитала и заемных средств)
1	2	3	4
Поступления	<ul style="list-style-type: none"> – выручка от реализации товаров (работ, услуг); – поступления арендных платежей, роялти, комиссионных и иных аналогичных платежей; – поступление процентов по дебиторской задолженности покупателей (заказчиков); – поступления от перепродажи финансовых вложений (когда такая перепродажа осуществляется в течение трех месяцев) 	<ul style="list-style-type: none"> – поступления от продажи внеоборотных активов; – поступления от продажи акций (долей участия) в других организациях, долговых ценных бумаг (прав требования), за исключением финансовых вложений, приобретенных с целью перепродажи в течение трех месяцев; – возврат займов, предоставленных другим лицам; – дивиденды и иные поступления от участия в других организациях; – поступления процентов по долговому финансовым вложениям, за исключением приобретенных с целью перепродажи в течение трех месяцев 	<ul style="list-style-type: none"> – денежные вклады собственников (участников), поступления от выпуска акций, увеличения долей участия; – поступления от выпуска облигаций, векселей и других долговых ценных бумаг; – получение кредитов и займов от других лиц

Денежные потоки	Текущие денежные потоки (связаны с формированием прибыли (убытка) от продаж)	Инвестиционные денежные потоки (связаны с приобретением, созданием или выбытием внеоборотных активов)	Финансовые денежные потоки (связаны с привлечением финансирования на долговой или долевого основе, приводящего к изменению величины и структуры капитала и заемных средств)
1	2	3	4
Платежи	<ul style="list-style-type: none"> – платежи поставщикам, подрядчикам; – оплата труда; – уплата налога на прибыль; – уплата процентов по долговым обязательствам 	<ul style="list-style-type: none"> – платежи в связи с приобретением акций (долей участия) в других организациях, долговых ценных бумаг (прав требования), за исключением финансовых вложений, приобретаемых с целью перепродажи в течение трех месяцев; – предоставление займов другим лицам; – платежи поставщикам (подрядчикам) и работникам в связи с приобретением, созданием, модернизацией, реконструкцией и подготовкой к использованию внеоборотных активов, в том числе затраты на НИОКР; – уплата процентов по долговым обязательствам, включаемых в стоимость инвестиционных активов 	<ul style="list-style-type: none"> – платежи собственникам (участникам) в связи с выкупом у них акций (долей участия) организации или их выходом из состава участников; – уплата дивидендов и иных платежей по распределению прибыли в пользу собственников (участников); – платежи в связи с погашением (выкупом) векселей и других долговых ценных бумаг; – возврат кредитов и займов, полученных от других лиц

Если какой-либо денежный поток невозможно однозначно классифицировать, то он относится к текущему.

Могут возникнуть ситуации, когда один и тот же платеж подразделяется на два денежных потока. Например, периодический платеж по банковскому кредиту состоит из тела кредита и процентов. Тело кредита – это финансовый денежный поток, а проценты – это уже текущий поток. Соответственно, при заполнении отчета о движении денежных средств этот платеж нужно делить на составляющие и каждую часть отражать отдельно в своем разделе (финансовом или текущем).

При наличии у организации дочерних (зависимых, основных) обществ (товариществ) в отчете о движении денежных средств необходимо отдельно выделять денежные потоки между организацией и указанными обществами (товариществами).

В ряде случаев денежные потоки следует отражать в отчете свернуто.

В соответствии с п. 16 ПБУ 23/2011 денежные потоки отражаются в отчете о движении денежных средств свернуто в случаях, когда они

характеризуют не столько деятельность организации, сколько деятельность ее контрагентов, и (или) когда поступления от одних лиц обуславливают соответствующие выплаты другим лицам.

Примерами таких денежных потоков являются:

- денежные потоки комиссионера или агента в связи с осуществлением ими комиссионных или агентских услуг (за исключением платы за сами услуги);

- косвенные налоги в составе поступлений от покупателей и заказчиков, платежей поставщикам и подрядчикам и платежей в бюджетную систему Российской Федерации или возмещение из нее;

- поступления от контрагента в счет возмещения коммунальных платежей и осуществление этих платежей в арендных и иных аналогичных отношениях;

- оплата транспортировки грузов с получением эквивалентной компенсации от контрагента.

Требование о свернутом отражении косвенных налогов распространяется на акцизы и НДС.

Требование о свернутом отражении сумм НДС означает, что для целей заполнения отчета бухгалтеру необходимо выделить следующие суммы НДС:

- суммы НДС, полученные от покупателей и заказчиков (НДС, полученный от покупателей). Поступления от покупателей и заказчиков отражаются по строке «поступления от продажи продукции товаров, работ и услуг» (код строки 4111) без учета НДС;

- суммы НДС, перечисленные поставщикам и подрядчикам (НДС, уплаченный поставщикам). Платежи поставщикам и подрядчикам отражаются по строке «платежи поставщикам (подрядчикам) за сырье, материалы, работы, услуги» (код строки 4121) без учета НДС.

Выделять нужно только те суммы НДС, которые в установленном главой 21 НК РФ порядке предъявляются к вычету. Если уплаченные поставщикам суммы НДС к вычету не принимаются (например, по причине осуществления льготированных (не облагаемых НДС) операций), то их не нужно выделять из перечисленных поставщикам сумм (эти суммы НДС отражаются в составе платежей поставщикам и подрядчикам по строке 4121);

- суммы НДС, уплаченные в бюджет;

- суммы НДС, возмещенные из бюджета.

Дальше следует высчитать итоговый поток в части НДС по следующей формуле:

$$\boxed{\begin{array}{c} \text{НДС, полученный} \\ \text{от покупателей} \end{array}} - \boxed{\begin{array}{c} \text{НДС, уплаченный} \\ \text{поставщикам} \end{array}} - \boxed{\begin{array}{c} \text{НДС, упла-} \\ \text{ченный} \\ \text{в бюджет} \end{array}} + \boxed{\begin{array}{c} \text{НДС, возме-} \\ \text{щенный} \\ \text{из бюджета} \end{array}}$$

Итоговая сумма НДС отражается в разделе «Денежные потоки от текущих операций» по строке «прочие поступления» (положительный результат) или «прочие платежи» (отрицательный результат) (письмо Минфина России от 27 января 2012 г. № 07-02-18/01).

Пример 1

По данным за 2016 год:

– поступили платежи от покупателей – 118 млн руб., в том числе НДС – 18 млн руб.;

– перечислено поставщикам – 70,8 млн руб., в том числе НДС – 10,8 млн руб. (10 млн руб. заявлены к вычету, 0,8 млн руб. включены в расходы);

– сумма НДС, уплаченная в бюджет, – 7 млн руб.

Итоговая (свернутая) сумма НДС за 2016 год составит 1 млн руб. (18 млн. руб. – 10 млн руб. – 7 млн руб.). Она включается в текущий поток по строке «прочие поступления».

При заполнении отчета о движении денежных средств в разделе «Денежные потоки от текущих операций» будут отражены следующие данные:

по строке «поступления от продажи продукции...» (4111) – 100 млн руб.;

по строке «прочие поступления» (4119) – 1 млн руб.;

по строке «платежи поставщикам...» (4121) – 60,8 млн руб.

Пример 2

Организация получает доходы от сдачи в аренду нежилых помещений в принадлежащем ей здании. По условиям договоров аренды, заключаемых с арендаторами, арендная плата состоит из двух частей – постоянной и переменной. Переменная часть арендной платы приравнена к стоимости коммунальных услуг, потребляемых арендаторами.

В течение 2016 года организация получила от арендаторов платежи за аренду в сумме 10 млн руб. (без учета НДС), в том числе переменная составляющая арендной платы – 3 млн руб.

При этом в течение 2016 года организация перечислила организациям, предоставляющим коммунальные услуги, сумму в размере 5 млн руб. (без учета НДС), в том числе в части, приходящейся на помещения, сданные в аренду, – 3,5 млн руб.

В данной ситуации необходимо свернуть потоки в части оплаты коммунальных услуг по помещениям, сданным в аренду:

3 млн руб. (переменная арендная плата) – 3,5 млн руб. (оплата коммунальных услуг по переданным в аренду помещениям) = – 0,5 млн руб.

При заполнении отчета о движении денежных средств в разделе «Денежные потоки от текущих операций» будут отражены следующие данные:

- по строке «поступления арендных платежей...» (4112) – 7 млн руб.;
- по строке «платежи поставщикам...» (4121) – 1,5 млн руб.;
- по строке «прочие платежи» (4219) – 0,5 млн руб.

В соответствии с п. 17 ПБУ 23/2011 денежные потоки отражаются свернуто также в случаях, когда они отличаются быстрым оборотом, большими суммами и короткими сроками возврата.

Примерами таких денежных потоков являются:

- взаимно обусловленные платежи и поступления по расчетам с использованием банковских карт;
- покупка и перепродажа финансовых вложений (как правило, в течение трех месяцев);
- осуществление краткосрочных (как правило, до трех месяцев) финансовых вложений за счет заемных средств.

Организациям, осуществляющим операции в иностранной валюте, необходимо обратить внимание на требования, установленные ПБУ 23/2011 в части отражения валютных денежных потоков.

Во-первых, все денежные потоки в иностранной валюте следует пересчитывать в рубли на дату фактического осуществления или получения платежа (п. 18 ПБУ 23/2011).

Если за короткий промежуток времени (не более месяца) фирма совершает множество однородных валютных операций, то можно не пересчитывать в рубли каждый поток по отдельности, а взять средний курс за выбранный период.

Во-вторых, если организация после поступления валюты сразу меняет ее на рубли, то денежный поток следует сразу отражать в сумме фактически полученных рублей. Промежуточного пересчета делать не нужно.

Данное правило действует и в обратном случае: если фирма меняет рубли на валюту и сразу перечисляет ее в пользу сторонних лиц, то исходящий денежный поток следует отразить в сумме фактически

уплаченных рублей (без промежуточного пересчета иностранной валюты в рубли).

В-третьих, операции по купле-продаже валюты в составе денежных потоков вообще не учитываются. В отчете о движении денежных средств отражается лишь результат от таких операций (подп. «в» п. 6 ПБУ 23/2011).

В-четвертых, остатки денежных средств и денежных эквивалентов в иностранной валюте на начало и конец отчетного периода отражаются в отчете о движении денежных средств в рублях в сумме, которая определяется в соответствии с ПБУ 3/2006 (остаток на начало года – по курсу на 1 января, на конец года – по курсу на 31 декабря).

Разница, возникающая в связи с пересчетом денежных потоков организации и остатков денежных средств и денежных эквивалентов в иностранной валюте по курсам на разные даты, отражается в отчете о движении денежных средств отдельно от текущих, инвестиционных и финансовых денежных потоков организации как влияние изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю (последняя строка отчета, в которой отражается общая курсовая разница за год).

Пример 3

Остаток на валютном счете на 1 января 2017 года – 1000 долл. США. 25 ноября 2017 года на валютный счет поступила выручка – 10 000 долл. США.

10 декабря организация продала 5000 долл. США. На расчетный счет поступила выручка от продажи валюты в сумме 327 500 руб.

Остаток на валютном счете 31 декабря 2016 года – 6000 долл. США.

Предположим, что курс ЦБ РФ составил:

1 января – 56 руб./долл. США;

25 ноября – 64 руб./долл. США;

10 декабря – 65 руб./долл. США;

31 декабря – 67 руб./долл. США.

При заполнении отчета о движении денежных средств в него будут включены следующие данные:

– строка «поступления от продажи продукции...» (4111) – 640 000 руб. (10 000 долл. × 64 руб./долл.);

– строка «прочие поступления» (4119) – 2500 руб. (327 500 руб. – 5000 долл. × 65 руб./долл.);

– строка «Остаток денежных средств... на начало отчетного периода» (4450) – 56 000 руб. (1000 долл. × 56 руб./долл.);

- строка «Остаток денежных средств... на конец отчетного периода» (4500) – 402 000 руб. (6000 долл. × 67 руб./долл.);
- строка «Величина влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю» (4490) – 31 000 руб. (1000 долл. × (67 руб./долл. – 56 руб./долл.) + 5000 долл. (65 руб./долл. – 64 руб./долл.) + 5000 долл. (67 руб./долл. – 64 руб./долл.)).

Т е м а 6. ПОЯСНЕНИЯ К БУХГАЛТЕРСКОМУ БАЛАНСУ И ОТЧЕТУ О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ. СПОСОБЫ ВЫЯВЛЕНИЯ И ИСПРАВЛЕНИЯ ОШИБОК

1. Информация, подлежащая раскрытию в пояснениях

В состав годовой бухгалтерской отчетности все организации, за исключением организаций, применяющих упрощенные способы ведения бухгалтерского учета и отчетности, в обязательном порядке включают пояснения к балансу и отчету о финансовых результатах, в которых раскрываются (расшифровываются) показатели баланса и отчета (письмо Минфина России от 23 мая 2013 г. № 03-02-07/2/18285, направлено налоговым органам письмом ФНС России от 20 июня 2013 г. № ЕД-4-3/11174@ и размещено на официальном сайте ФНС). В Приложении № 3 к Приказу № 66н приведен образец оформления пояснений к балансу и отчету о финансовых результатах в табличной форме (далее – типовая форма Пояснений). Нужно понимать, что это лишь образец, примерная форма. Нет обязанности строго следовать этой форме.

Организация может самостоятельно решать, в каком виде давать пояснения к балансу и отчету о финансовых результатах. Не обязательно давать пояснения в табличной форме. Можно их сделать и в обычном текстовом виде. Вид, состав и объем пояснений к балансу и отчету о финансовых результатах каждая организация выбирает самостоятельно, отразив это в учетной политике для целей бухгалтерского учета. При необходимости в нее можно включить любую дополнительную информацию (ввести в рекомендованные Минфином таблицы дополнительные строки и расшифровки, разработать новые таблицы, дополнить таблицы текстовыми пояснениями и т. п.).

Состав и содержание пояснений подлежат определению организацией самостоятельно исходя из взаимосвязанных положений пунктов 24-27 ПБУ 4/99, норм других положений по бухгалтерскому учету в части раскрытия информации, а также подпункта «б» п. 4 Приказа

№ 66н. В частности, пояснения должны раскрывать сведения, относящиеся к учетной политике организации, и обеспечивать пользователей дополнительными данными, которые нецелесообразно включать в бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах, но которые необходимы пользователям бухгалтерской отчетности для реальной оценки финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и движения денежных средств за отчетный период. Как правило, пояснения связаны с числовыми показателями бухгалтерского баланса или отчета о финансовых результатах. В пояснениях в обязательном порядке должно сообщаться о фактах неприменения правил бухгалтерского учета в случаях, когда они не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации, с соответствующим обоснованием. В противном случае неприменение правил бухгалтерского учета рассматривается как уклонение от их выполнения и признается нарушением законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете. В пояснениях к балансу и отчету о финансовых результатах организация объявляет изменения в своей учетной политике на следующий отчетный год.

Согласно требованиям ПБУ 9/99 (пп. 17 и 19), в пояснениях отражается следующая информация:

- о порядке признания выручки;
- способе определения готовности работ, услуг, продукции, выручка от выполнения, оказания, продажи которых признается по мере готовности;
- выручке, полученной в результате выполнения договоров, предусматривающих исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами.

Что касается выручки по договорам, предусматривающим расчеты в безденежной форме, то в пояснительную записку необходимо включить следующие данные:

- общее количество организаций, с которыми заключаются такие договоры, с указанием компаний, на которые приходится основная часть такой выручки;
- доля выручки, полученная по этим договорам со связанными организациями;
- способ определения стоимости продукции (товаров), переданной организацией.

Отдельно в пояснениях отражается информация по договорам строительного подряда в соответствии с требованиями ПБУ 2/2008. По договорам, исполнявшимся в отчетном периоде, приводится следующая информация:

- о сумме выручки, признанной в отчетном периоде по договору;
- о способах определения признанной в отчетном периоде выручки по договору.

Кроме того, в пояснительной записке раскрывается следующая информация по каждому договору, не завершённому на отчетную дату:

- общая сумма понесенных расходов и признанных прибылей (за вычетом признанных убытков) на отчетную дату;
- сумма полученной предварительной оплаты, авансов, задатка на отчетную дату;
- сумма за выполненные работы, не предъявленная заказчику до выполнения определенных условий или до устранения выявленных недостатков работы на отчетную дату.

В части курсовых разниц следует указать официальный курс иностранной валюты к рублю, установленный Банком России на отчетную дату (п. 22 ПБУ 3/2006). Если для пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов или обязательств, подлежащих оплате в рублях, законом или соглашением сторон установлен иной курс, то его раскрывают в бухгалтерской отчетности. Кроме того, отдельно отображается величина курсовых разниц, образовавшихся по операциям пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств, подлежащих оплате: в иностранной валюте; в рублях.

2. Типовая форма пояснений в соответствии с российскими стандартами финансовой отчетности

1. Нематериальные активы и расходы на НИОКР

1.1. Наличие и движение НМА

Наименование показателя	Период	На начало года		Изменения за период							На конец периода	
		первоначальная стоимость	накопленная амортизация и убытки от обесценения	поступило	выбыло		начислено амортизации	убыток от обесценения	переоценка		первоначальная стоимость	накопленная амортизация и убытки от обесценения
					первоначальная стоимость	накопленная амортизация и убытки от обесценения			первоначальная стоимость	накопленная амортизация		
Нематериальные активы – всего	За 2016 г.		()		()		()					()
	За 2015 г.		()		()		()					()
В том числе: (вид НМА)	За 2016 г.		()		()		()					()
	За 2015 г.		()		()		()					()
(вид НМА)	За 2016 г.		()		()		()					()
	За 2015 г.		()		()		()					()
и т. д.												

1.2. Первоначальная стоимость НМА, созданных самой организацией

Наименование показателя	На 31 декабря 2016 г.	На 31 декабря 2015 г.	На 31 декабря 2014 г.
Всего,			
в том числе: (вид НМА)			
(вид НМА)			
и т. д.			

1.3. НМА с полностью погашенной стоимостью

Наименование показателя	На 31 декабря 2016 г.	На 31 декабря 2015 г.	На 31 декабря 2014 г.
Всего,			
в том числе: (вид НМА)			
(вид НМА)			
и т. д.			

1.4. Наличие и движение результатов НИОКР

Наименование показателя	Период	На начало года		Изменения за период				На конец периода	
		первоначальная стоимость	часть стоимости, списанной на расходы	поступило	выбыло		часть стоимости, списанная на расходы за период	первоначальная стоимость	часть стоимости, списанная на расходы
					первоначальная стоимость	часть стоимости, списанная на расходы			
НИОКР – всего	За 2016 г.		()		()		()		()
	За 2015 г.		()		()		()		()
В том числе: (объект, группа объектов)	За 2016 г.		()		()		()		()
	За 2015 г.		()		()		()		()
(объект, группа объектов)	За 2016 г.		()		()		()		()
	За 2015 г.		()		()		()		()
и т. д.									

1.5. Незаконченные и неоформленные НИОКР и незаконченные операции по приобретению НМА

Наименование показателя	Период	На нача- ло года	Изменения за период	На конец периода	принято к учету в каче- стве НМА или НИОКР	
			затраты за период	списано затрат как не давших положи- тельного результата		
1	2	3	4	5	6	7
Затраты по незаконченным исследовани- ям и разработкам – всего	За 2016 г.			()	()	
	За 2015 г.			()	()	
В том числе: (объект, группа объектов)	За 2016 г.			()	()	
	За 2015 г.			()	()	
(объект, группа объектов)	За 2016 г.			()	()	
	За 2015 г.			()	()	
и т. д.						
Незаконченные операции по приобрете- нию НМА – всего	За 2016 г.			()	()	
	За 2015 г.			()	()	
В том числе: (объект, группа объектов)	За 2016 г.			()	()	
	За 2015 г.			()	()	
(объект, группа объектов)	За 2016 г.			()	()	
	За 2015 г.			()	()	
и т. д.						

2. Основные средства

2.1. Наличие и движение основных средств

Наименование показателя	Период	На начало года		Изменения за период						На конец периода	
		первоначальная стоимость	накопленная амортизация	поступило	выбыло		начислено амортизации	переоценка		первоначальная стоимость	накопленная амортизация
					первоначальная стоимость	накопленная амортизация		первоначальная стоимость	накопленная амортизация		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Основные средства (без учета доходных вложений в материальные ценности) – всего	За 2016 г.		()		()		()				()
	За 2015 г.		()		()		()				()
В том числе: (группа ОС)	За 2016 г.		()		()		()				()
	За 2015 г.		()		()		()				()
(группа ОС)	За 2016 г.		()		()		()				()
	За 2015 г.		()		()		()				()
и т. д.											
Учтено в составе доходных вложений в материальные ценности – всего	За 2016 г.		()		()		()				()
	За 2015 г.		()		()		()				()
В том числе: (группа ОС)	За 2016 г.		()		()		()				()
	За 2015 г.		()		()		()				()
(группа ОС)	За 2016 г.		()		()		()				()
	За 2015 г.		()		()		()				()
и т. д.											

2.2. Незавершенные капитальные вложения

Наименование показателя	Период	На начало года	Изменения за период			На конец периода
			затраты за период	списано	принято к учету в качестве ОС или увеличена стоимость	
Незавершенное строительство и незавершенные операции по приобретению, модернизации и т. п. ОС – всего	За 2016 г.			()	()	
	За 2015 г.			()	()	
В том числе: (группа объектов)	За 2016 г.			()	()	
	За 2015 г.			()	()	
(группа объектов)	За 2016 г.			()	()	
	За 2015 г.			()	()	
и т. д.						

2.3. Изменение стоимости ОС в результате достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации

Наименование показателя	За 2016 год	За 2015 год
Увеличение стоимости объектов ОС в результате достройки, дооборудования, реконструкции – всего		
В том числе: (объект ОС)		
(объект ОС)		
и т. д.		
Уменьшение стоимости объектов ОС в результате частичной ликвидации – всего		
В том числе: (объект ОС)	()	()
(объект ОС)	()	()
и т. д.		

2.4. Иное использование ОС

Наименование показателя	На 31 декабря 2016 г.	На 31 декабря 2015 г.	На 31 декабря 2014 г.
Переданные в аренду ОС, числящиеся на балансе			
Переданные в аренду ОС, числящиеся за балансом			
Полученные в аренду ОС, числящиеся на балансе			
Полученные в аренду ОС, числящиеся за балансом			
Объекты недвижимости, принятые в эксплуатацию и фактически используемые, находящиеся в процессе государственной регистрации			
ОС, переведенные на консервацию			
Иное использование ОС (зalog и др.)			

3. Финансовые вложения

3.1. Наличие и движение финансовых вложений

Наименование показателя	Период	На начало года		Изменения за период					На конец периода	
		первоначальная стоимость	накопленная корректировка	поступило	выбыло (погашено)		начисление процентов (исключая доведение первоначальной стоимости до номинальной)	текущей рыночной стоимости (убытков от обесценения)	первоначальная стоимость	накопленная корректировка
					первоначальная стоимость	накопленная корректировка				
Долгосрочные – всего	За 2016 г.				()					
	За 2015 г.				()					
В том числе: (группа, вид)	За 2016 г.				()					
	За 2015 г.				()					
и т. д.										
Краткосрочные – всего	За 2016 г.				()					
	За 2015 г.				()					
В том числе: (группа, вид)	За 2016 г.				()					
	За 2015 г.				()					
и т. д.										
Финансовых вложений – всего					()					

4.2. Запасы в залоге

Наименование показателя	На 31 декабря 2016 г.	На 31 декабря 2015 г.	На 31 декабря 2014 г.
Запасы, не оплаченные на отчетную дату, – всего			
В том числе: (группа, вид)			
и т. д.			
Запасы, находящиеся в залоге по договору, – всего			
В том числе: (группа, вид)			
и т. д.			

5. Дебиторская и кредиторская задолженность

5.1. Наличие и движение дебиторской задолженности

Наименование показателя	Период	На начало года		Изменения за период						На конец периода	
		учтенная по усло- виям до- говора	величина резерва по сомни- тельным долгам	поступление		выбыло			перевод из долгов кратко- срочную зadol- женность	учтен- ная по услови- ям до- говора	величина резерва по сомни- тельным долгам
				в результате хозяйствен- ных опера- ций (сумма долга по сделке, опе- рации)	причита- ющиеся проценты, штрафы и иные начисле- ния	пога- шение	списа- ние на финан- совый результат	восста- новле- ние резерва			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Долгосрочная дебиторская зadolженность – всего	За 2016 г.		()			()	()		()		()
	За 2015 г.		()			()	()		()		()
В том числе: (вид)	За 2016 г.		()			()	()		()		()
	За 2015 г.		()			()	()		()		()
(вид)	За 2016 г.		()			()	()		()		()
	За 2015 г.		()			()	()		()		()
и т. д.											

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Краткосрочная дебиторская задолженность – всего	За 2016 г.		()			()	()				()
	За 2015 г.		()			()	()				()
В том числе: (вид)	За 2016 г.		()			()	()				()
	За 2015 г.		()			()	()				()
(вид)	За 2016 г.		()			()	()				()
	За 2015 г.		()			()	()				()
и т. д.											
Итого	За 2016 г.		()			()	()		х		()
	За 2015 г.		()			()	()		х		()

5.2. Просроченная дебиторская задолженность

Наименование показателя	На 31 декабря 2016 г.		На 31 декабря 2015 г.		На 31 декабря 2014 г.	
	учтенная по условиям договора	балансовая стоимость	учтенная по условиям договора	балансовая стоимость	учтенная по условиям договора	балансовая стоимость
Всего						
В том числе: (вид)						
и т. д.						

5.3. Наличие и движение кредиторской задолженности

Наименование показателя	Период	Остаток на начало года	Изменения за период					Остаток на конец периода
			поступление		выбыло		перевод из долгов краткосрочную задолженность	
			в результате хозяйственных операций (сумма долга по сделке, операции)	причитающиеся проценты, штрафы и иные начисления	погашение	списание на финансовый результат		
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Долгосрочная кредиторская задолженность – всего	За 2016 г.				()	()	()	
	За 2015 г.				()	()	()	
В том числе: (вид)	За 2016 г.				()	()	()	
	За 2015 г.				()	()	()	
и т. д.								
Краткосрочная кредиторская задолженность – всего	За 2016 г.				()	()		
	За 2015 г.				()	()		
В том числе: (вид)	За 2016 г.				()	()		
	За 2015 г.				()	()		
и т. д.								
Итого	За 2016 г.				()	()	X	
	За 2015 г.				()	()	X	

5.4. Просроченная кредиторская задолженность

Наименование показателя	На 31 декабря 2016 г.	На 31 декабря 2015 г.	На 31 декабря 2014 г.
Всего			
В том числе: (вид)			
и т. д.			

6. Затраты на производство

Наименование показателя	На 31 декабря 2016 г.	На 31 декабря 2015 г.
Материальные затраты		
Расходы на оплату труда		
Отчисления на социальные нужды		
Амортизация		
Прочие затраты		
Итого по элементам		
Изменение остатков (прирост (-), уменьшение (+)): не- завершенного производства, готовой продукции и др.		
Итого расходов по обычным видам деятельности		

7. Оценочные обязательства

Наименование показателя	Остаток на начало года	Признано	Погашено	Списано как избыточная сумма	Остаток на конец периода
Оценочные обязательства – всего			()	()	
В том числе:			()	()	
(вид оценочного обязательства)			()	()	
(вид оценочного обязательства)			()	()	
и т. д.					

8. Обеспечения обязательств

Наименование показателя	На 31 декабря 2016 г.	На 31 декабря 2015 г.	На 31 декабря 2014 г.
Полученные – всего,			
в том числе:			
(вид)			
и т. д.			
Выданные – всего,			
в том числе:			
(вид)			
и т. д.			

9. Государственная помощь

Наименование показателя	За 2016 г.		За 2015 г.		
Получено бюджетных средств – всего					
в том числе:					
на текущие расходы					
на вложения во внеоборотные активы					
Бюджетные кредиты – всего	2016 г.	На начало года	Получено за год	Возвращено за год	На конец года
	2015 г.			()	
в том числе:				()	
(наименование цели)	2016 г.			()	
	2015 г.			()	
и т. д.				()	

3. Содержание пояснений в соответствии с российскими стандартами финансовой отчетности, исправление ошибок в бухгалтерской отчетности

Информация о внеоборотных активах

В части основных средств следует раскрыть информацию (п. 32 ПБУ 6/01):

- о способах оценки объектов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами;
- об изменениях стоимости ОС, в которой они приняты к бухгалтерскому учету (достройка, дооборудование, реконструкция, частичная ликвидация и переоценка объектов) (вся информация присутствует в табл. 2.3 типовой формы Пояснений);
- о принятых организацией сроках полезного использования объектов (по основным группам);
- об объектах, стоимость которых не погашается;
- о способах начисления амортизационных отчислений по отдельным группам объектов;
- об объектах недвижимости, принятых в эксплуатацию и фактически используемых, находящихся в процессе государственной регистрации (информация присутствует в табл. 2.4 типовой формы Пояснений).

По нематериальным активам в пояснениях нужно отразить такую информацию (п. 40 ПБУ 14/2007):

- способы оценки активов, приобретенных не за денежные средства;
- принятые организацией сроки их полезного использования;
- способы определения амортизации нематериальных активов, а также установленный коэффициент при начислении амортизации способом уменьшаемого остатка;
- изменения сроков полезного использования;
- изменения способов определения амортизации.

Кроме того, в пояснениях необходимо раскрыть следующую информацию по отдельным видам нематериальных активов (п. 41 ПБУ 14/2007):

- фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования, а также факторы, свидетельствующие о невоз-

возможности надежно определить срок полезного использования таких нематериальных активов, с выделением существенных факторов;

- стоимость переоцененных нематериальных активов, а также фактическая (первоначальная) стоимость, суммы дооценки и уценки таких нематериальных активов (эту информацию можно отразить в табл. 1.1 типовой формы Пояснений);

- оставшиеся сроки полезного использования нематериальных активов в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческих организаций;

- стоимость нематериальных активов, подверженных обесценению в отчетном году, а также признанный убыток от обесценения (эту информацию можно отразить в табл. 1.1 типовой формы Пояснений);

- наименование нематериальных активов с полностью погашенной стоимостью, но не списанных с бухгалтерского учета и используемых для получения экономической выгоды (информация отражается в табл. 1.3 типовой формы Пояснений);

- наименование, фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость, срок полезного использования и иная информация в отношении нематериального актива, без знания о которой заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности (информация отражается в табл. 1.1 типовой формы Пояснений).

При раскрытии в бухгалтерской отчетности информации о нематериальных активах отдельно раскрывается информация о нематериальных активах, созданных самой организацией (для этого в типовой форме Пояснений предусмотрена табл. 1.2).

Информация о выполняемых НИОКР

Если организация выполняет научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы собственными силами и (или) является по договору заказчиком указанных работ, то в соответствии с требованиями п. 17 ПБУ 17/02 в пояснениях отражается следующая информация:

- о способах списания расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам;

- о принятых организацией сроках применения результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ.

Материально-производственные запасы

В части материально-производственных запасов (МПЗ) раскрывается информация (п. 27 ПБУ 5/01):

- о способах оценки МПЗ по их группам (видам);
- последствиях изменения способов их оценки;
- стоимости запасов, переданных в залог (информация приводится в таблице 4.2 типовой формы Пояснений).

Финансовые вложения

По финансовым вложениям в пояснениях следует описать (п. 42 ПБУ 19/02):

- способы оценки финансовых вложений при их выбытии по группам (видам);
- последствия изменений способов оценки финансовых вложений при их выбытии;
- разницу между текущей рыночной стоимостью на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений, по которым определялась текущая рыночная стоимость (эту информацию можно отразить в табл. 3.1 типовой формы Пояснений);
- разницу между первоначальной и номинальной стоимостью в течение срока их обращения, начисляемую в соответствии с правилами учета, – по долговым ценным бумагам, по которым не определялась текущая рыночная стоимость (эту информацию можно отразить в табл. 3.1 типовой формы Пояснений);
- стоимость и виды ценных бумаг и иных финансовых вложений, обремененных залогом (информация приводится в табл. 3.2 типовой формы Пояснений);
- стоимость и виды выбывших ценных бумаг и иных финансовых вложений, переданных другим организациям или лицам (кроме продажи) (информация приводится в табл. 3.2 типовой формы Пояснений);
- данные об оценке долговых ценных бумаг и предоставленных займов по дисконтированной стоимости, о величине их дисконтированной стоимости, о примененных способах дисконтирования.

Займы (кредиты) полученные

В соответствии с п. 17 ПБУ 15/2008 в пояснениях необходимо отразить следующую информацию:

- о суммах процентов, причитающихся к оплате займодавцу (кредитору), подлежащих включению в стоимость инвестиционных активов;
- о величине, видах, сроках погашения выданных векселей, выпущенных и проданных облигаций;

- о сроках погашения займов (кредитов);
- о суммах дохода от временного использования средств полученного займа (кредита) в качестве долгосрочных и (или) краткосрочных финансовых вложений, в том числе учтенных при уменьшении расходов по займам, связанных с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива;
- о суммах, включенных в стоимость инвестиционного актива процентов, причитающихся к оплате займодавцу (кредитору), по займам, взятым на цели, не связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива.

Если организация привлекает займы и кредиты на экологическую деятельность, то информацию о таких заемных средствах следует раскрывать отдельно (письмо Минфина России № ПЗ-7/2011 «О бухгалтерском учете, формировании и раскрытии бухгалтерской отчетности информации об экологической деятельности организации»). В частности, при раскрытии в бухгалтерской отчетности информации о суммах процентов, причитающихся к оплате займодавцу (кредитору), подлежащих включению в стоимость инвестиционных активов, дополнительно раскрывается информация об указанных расходах в рамках проектов, связанных с экологической деятельностью.

Кроме того, отдельно раскрывается информация о займах и кредитах, полученных на инновации и модернизацию производства (письмо Минфина России № ПЗ-8/2011 «О формировании в бухгалтерском учете и раскрытии в бухгалтерской отчетности организации информации об инновациях и модернизации производства»).

В случае неисполнения или неполного исполнения займодавцем договора займа (кредитного договора) организация-заемщик раскрывает в пояснениях к балансу и отчету о финансовых результатах информацию о суммах займов (кредитов), недополученных по сравнению с условиями договора займа (кредитного договора) (п. 18 ПБУ 15/2008).

Информация об оценочных значениях

В пояснениях к балансу и отчету о финансовых результатах организация должна раскрывать следующую информацию об изменении оценочного значения (п. 6 ПБУ 21/2008):

- содержание изменения, повлиявшего на бухгалтерскую отчетность за данный отчетный период;
- содержание изменения, которое повлияет на бухгалтерскую отчетность за будущие периоды, за исключением случаев, когда оценить влияние изменения на бухгалтерскую отчетность за будущие

периоды невозможно. Факт невозможности такой оценки также подлежит раскрытию.

Учет расчетов по налогу на прибыль

В части расчетов по налогу на прибыль при наличии постоянных налоговых активов и обязательств, отложенных налоговых активов и обязательств, корректирующих показатель условного расхода (дохода) по налогу на прибыль, раскрываются следующие данные (п. 25 ПБУ 18/02):

- условный расход (доход) по налогу на прибыль;
- постоянные и временные разницы, возникшие в отчетном периоде и повлекшие за собой корректирование условного расхода (дохода) по налогу на прибыль в целях определения текущего налога на прибыль;
- постоянные и временные разницы, возникшие в прошлых отчетных периодах, но повлекшие корректирование условного расхода (дохода) по налогу на прибыль отчетного периода;
- суммы постоянного налогового актива (обязательства), отложенного налогового актива и обязательства;
- причины изменений применяемых налоговых ставок по сравнению с предыдущим отчетным периодом;
- суммы отложенного налогового актива и обязательства, списанные в связи с выбытием актива (продажей, передачей на безвозмездной основе или ликвидацией) или вида обязательства.

Пунктом 19 ПБУ 18/02 организациям разрешено при составлении бухгалтерской отчетности отражать в бухгалтерском балансе сальдированную (свернутую) сумму отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства, кроме случаев, когда законодательством Российской Федерации о налогах и сборах предусмотрено раздельное формирование налоговой базы.

Если организация решила воспользоваться п. 19 и отражать в балансе сальдированную сумму отложенных налоговых активов и обязательств, то этот момент необходимо раскрыть в пояснительной записке.

Сведения о связанных сторонах

Если в отчетном периоде организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, проводила операции со связанными сторонами, то в пояснениях по каждой связанной стороне раскрывается, как минимум, следующая информация (п. 10 ПБУ 11/2008):

- характер отношений с такими лицами;
- виды операций;

- объем операций каждого вида (в абсолютном или относительном выражении);
- стоимостные показатели по незавершенным на конец отчетного периода операциям;
- условия и сроки проведения (завершения) расчетов по операциям, а также форма расчетов;
- величина образованных резервов по сомнительным долгам на конец отчетного периода;
- величина списанной дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек, других долгов, нереальных к взысканию, в том числе за счет резерва по сомнительным долгам.

Показатели, отражающие аналогичные по характеру отношения и операции со связанными сторонами, могут быть сгруппированы, за исключением случаев, когда их обособленное раскрытие необходимо для понимания влияния операций со связанными сторонами на бухгалтерскую отчетность организации, составляющей бухгалтерскую отчетность.

Указанная выше информация должна раскрываться отдельно для каждой из следующих групп связанных сторон (п. 11 ПБУ 11/2008):

- основного хозяйственного общества (товарищества);
- дочерних хозяйственных обществ;
- преобладающих (участвующих) хозяйственных обществ;
- зависимых хозяйственных обществ;
- участников совместной деятельности;
- основного управленческого персонала организации;
- других связанных сторон.

В отношении основного управленческого персонала в пояснениях необходимо раскрыть сведения о следующих видах вознаграждений (п. 12 ПБУ 11/2008):

- краткосрочных – суммах, подлежащих выплате в течение отчетного периода и 12 месяцев после отчетной даты (оплата труда за отчетный период, начисленные на нее налоги и иные обязательные платежи в соответствующие бюджеты и внебюджетные фонды, ежегодный оплачиваемый отпуск за работу в отчетном периоде, оплата организацией лечения, медицинского обслуживания, коммунальных услуг и тому подобные платежи в пользу основного управленческого персонала);
- долгосрочных – суммах, подлежащих выплате по истечении 12 месяцев после отчетной даты. В эту группу входят, в частности, вознаграждения:

а) по окончании трудовой деятельности (платежи (взносы) организации, составляющей бухгалтерскую отчетность, по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу основного управленческого персонала со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), и иные платежи, обеспечивающие выплаты пенсий и другие социальные гарантии основному управленческому персоналу по окончании трудовой деятельности);

б) опционы эмитента, акции, паи, доли участия в уставном (складочном) капитале и выплаты на их основе.

В письме Минфина России от 2 июня 2010 г. № ПЗ-6/2010, размещенном на официальном сайте Минфина России [www. minfin. ru](http://www.minfin.ru) (Обобщение практики применения законодательства), даны рекомендации по раскрытию в бухгалтерской отчетности государственных корпораций, федеральных государственных унитарных предприятий, открытых акционерных обществ с преобладающим государственным участием, получающих различные виды государственной поддержки, информации о вознаграждениях руководящего состава.

Хотя эти рекомендации адресованы исключительно компаниям с государственным участием, ими можно руководствоваться и всем остальным организациям.

Согласно рекомендациям Минфина в составе информации о размерах вознаграждений, выплачиваемых основному управленческому персоналу, и о каждом из перечисленных в п. 12 ПБУ 11/2008 видов выплат организацией должна раскрываться следующая дополнительная информация:

– о выплате вознаграждений (премий, бонусов, опционов на акции и иных стимулирующих выплат, например, единовременные выплаты материальной помощи к отпуску, не предусмотренных коллективным (трудовым) договором и положением о премировании или выплачиваемых за счет средств специального назначения или целевых поступлений, выплаты и вознаграждения в виде полной или частичной оплаты товаров (работ, услуг, имущественных или иных прав), в том числе коммунальных услуг, питания (чая, кофе), отдыха, оплаты страховых взносов по договорам добровольного страхования, обучения в личных интересах) по каждой категории основного управленческого персонала;

– о среднемесечном размере оплаты труда работников организации и его соотношении со среднемесечной оплатой труда основного управленческого персонала;

- о соотношении в уровнях оплаты труда 10 % работников с наиболее низкой оплатой труда и 10 % – с самой высокой и о соотношении среднемесячной оплаты труда с учетом иных вознаграждений работников организации и основного управленческого персонала;

- о доле управленческих расходов в общей структуре расходов организации;

- о сокращении размеров вознаграждений (премий, бонусов, опционов на акции и иных стимулирующих выплат) основного управленческого персонала, в том числе об отказе от выплат вознаграждений.

Построение аналитического учета должно обеспечивать формирование перечисленной и иной дополнительной информации, определяемой организацией.

События после отчетной даты

В пояснениях следует раскрывать информацию о событиях, произошедших в период после окончания отчетного периода (после 31 декабря 2016 г.) до момента завершения подготовки годовой отчетности, свидетельствующих о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация ведет свою деятельность. Эта информация должна включать краткое описание характера события после отчетной даты и оценку его последствий в денежном выражении. Если невозможно оценить последствия события после отчетной даты в денежном выражении, то в пояснениях следует это указать (п. 11 ПБУ 7/98).

К событиям после отчетной даты, которые необходимо отразить в пояснениях, в частности, относятся:

- дивиденды, рекомендованные или объявленные в установленном порядке по результатам работы за отчетный год;

- принятие решения о реорганизации;

- приобретение предприятия как имущественного комплекса;

- реконструкция или планируемая реконструкция;

- принятие решения об эмиссии акций и иных ценных бумаг;

- крупная сделка, связанная с приобретением и выбытием основных средств и финансовых вложений;

- пожар, авария, стихийное бедствие или другая чрезвычайная ситуация, в результате которой уничтожена значительная часть активов;

- прекращение существенной части основной деятельности, если это нельзя было предвидеть по состоянию на отчетную дату;

- существенное снижение стоимости основных средств, если это снижение имело место после отчетной даты;
- непрогнозируемое изменение курсов иностранных валют после отчетной даты;
- действия органов государственной власти (национализация и т. п.).

Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы

ПБУ 8/2010, вступившее в силу с 2011 года, ввело в оборот понятие «оценочные обязательства», которое заменило собой более привычное российскому бухгалтеру понятие «резервы предстоящих расходов».

Оценочные обязательства отражаются на счете учета резервов предстоящих расходов (счет 96). При признании оценочного обязательства в зависимости от его характера величина оценочного обязательства относится на расходы по обычным видам деятельности или на прочие расходы либо включается в стоимость актива.

Информация об остатках по счету 96 (об оценочных обязательствах) отражается в бухгалтерском балансе в разделах IV «Долгосрочные обязательства» (см. с. 228) и V «Краткосрочные обязательства» (см. с. 235).

По каждому признанному в бухгалтерском учете оценочному обязательству в отчетности необходимо раскрыть в случае существенности, как минимум следующую информацию (п. 24 ПБУ 8/2010):

- а) величину, по которой оценочное обязательство отражено в бухгалтерском балансе, на начало и конец отчетного периода;
- б) сумму оценочного обязательства, признанную в отчетном периоде;
- в) сумму оценочного обязательства, списанную в счет отражения затрат или признания кредиторской задолженности в отчетном периоде;
- г) списанную в отчетном периоде сумму оценочного обязательства в связи с ее избыточностью или прекращением выполнения условий признания оценочного обязательства;
- д) увеличение величины оценочного обязательства в связи с ростом его приведенной стоимости за отчетный период (проценты);
- е) характер обязательства и ожидаемый срок его исполнения;
- ж) неопределенности, существующие в отношении срока исполнения и (или) величины оценочного обязательства;
- з) ожидаемые суммы встречных требований или суммы требований к третьим лицам в возмещение расходов, которые организация

понесет при исполнении обязательства, а также активы, признанные по таким требованиям в соответствии с п. 19 ПБУ 8/2010.

Всю эту информацию можно отразить в табл. 7 типовой формы Пояснений к балансу (см. с. 284), дополнив ее необходимыми текстовыми комментариями.

Помимо оценочных обязательств, которые отражаются на счете 96, ПБУ 8/2010 обязывает организацию признавать условные обязательства и условные активы.

Никаких проводок в связи с признанием условных обязательств (активов) делать не нужно. Информация о них отражается только в пояснениях к бухгалтерской отчетности.

Условное обязательство возникает у организации вследствие прошлых событий ее хозяйственной жизни, когда существование у организации обязательства на отчетную дату зависит от наступления (ненаступления) одного или нескольких будущих неопределенных событий, не контролируемых организацией (п. 9 ПБУ 8/2010).

По каждому условному обязательству в бухгалтерской отчетности раскрывается, как минимум, следующая информация:

- а) характер условного обязательства;
- б) оценочное значение или диапазон оценочных значений условного обязательства, если они поддаются определению;
- в) неопределенности, существующие в отношении срока исполнения и (или) величины обязательства;
- г) возможность поступлений в результате встречных требований или требований к третьим лицам в возмещение расходов, которые организация понесет при исполнении обязательства.

В случае, если по состоянию на отчетную дату уменьшение экономических выгод организации вследствие условного обязательства является маловероятным, организация может не раскрывать указанную информацию.

Информация об оценочных обязательствах и условных обязательствах может раскрываться по их однородным группам (например, оценочные обязательства в связи с выданными организацией гарантиями, судебными разбирательствами).

Если оценочное обязательство и условное обязательство возникли в результате одних и тех же фактов хозяйственной жизни, взаимосвязь между соответствующими оценочным обязательством и условным обязательством должна быть раскрыта.

Условный актив возникает у организации вследствие прошлых событий ее хозяйственной жизни, когда существование у организации актива на отчетную дату зависит от наступления (ненаступления) одного или нескольких будущих неопределенных событий, не контролируемых организацией (п. 13 ПБУ 8/2010).

Информация об условных активах отражается в отчетности только в том случае, если поступление экономических выгод по условному активу является вероятным. При этом организация должна раскрыть по состоянию на конец отчетного периода характер условного актива, а также его оценочное значение или диапазон оценочных значений, если они поддаются определению.

В исключительных случаях, когда раскрытие информации об оценочных обязательствах, условных обязательствах и условных активах в объеме, предусмотренном ПБУ 8/2010, наносит (или может нанести) ущерб организации в ходе урегулирования последствий лежащих в их основе обязательств и фактов, организация может не раскрывать такую информацию. В этом случае организация должна указать общий характер соответствующего оценочного обязательства, условного обязательства или условного актива и причины, по которым более подробная информация не раскрывается.

Информация по сегментам

ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам» обязательно к применению только для публичных компаний, т. е. для тех организаций, которые публично размещают ценные бумаги. При этом не имеет значения, относится ли организация к субъектам малого предпринимательства или нет.

Все остальные организации могут раскрывать информацию по сегментам в бухгалтерской отчетности по собственной инициативе.

В пояснениях приводится следующая информация по отчетным сегментам (ПБУ 12/2010):

а) общая информация (описание основы выделения сегментов, признанных отчетными, а также иная информация, перечисленная в п. 23 ПБУ 12/2010);

б) показатели отчетных сегментов;

в) способы оценки показателей отчетных сегментов;

г) сопоставление совокупных показателей отчетных сегментов с величиной соответствующих статей бухгалтерского баланса или отчета о финансовых результатах организации;

д) иная информация, предусмотренная ПБУ 12/2010.

По каждому отчетному сегменту раскрываются, как минимум, следующие показатели:

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

В пояснительной записке раскрывается также информация о покупателях (заказчиках), выручка от продаж которым составляет не менее 10 % общей выручки от продаж покупателям (заказчикам) организации:

- а) наименование покупателя (заказчика);
- б) общая величина выручки от продаж такому покупателю (заказчику);
- в) наименование отчетного сегмента (отчетных сегментов), к которому относится данная выручка.

При изменении в отчетном периоде структуры отчетных сегментов сравнительная информация за периоды, предшествующие отчетному, должна быть пересчитана в соответствии с новой структурой отчетных сегментов, за исключением случаев, когда такая информация отсутствует и такой пересчет противоречит требованию рациональности. При этом пересчету подлежит сравнительная информация по каждому показателю отчетного сегмента.

Случаи пересчета (невозможности такого пересчета) подлежат раскрытию в составе информации по отчетным сегментам.

Если сравнительная информация не пересчитана в соответствии с новой структурой отчетных сегментов, то информация по сегментам за отчетный период должна быть представлена в разрезе как прежней, так и новой структуры сегментов.

Информация по прекращаемой деятельности

В пояснениях должна быть раскрыта следующая информация по прекращаемой деятельности (ПБУ 16/02):

- а) описание прекращаемой деятельности:
 - операционный или географический сегмент (часть сегмента, совокупность сегментов), в рамках которого (которых) происходит прекращение деятельности;
 - дата признания деятельности прекращаемой;
 - дата или период, в котором ожидается завершение прекращения деятельности организации, если они известны или определимы;

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

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

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

По мере выбытия активов или погашения обязательств, относящихся к прекращаемой деятельности, организация раскрывает непосредственно в отчете о финансовых результатах или в пояснениях к балансу и отчету о финансовых результатах сумму прибыли (убытка), связанной с выбытием активов или погашением обязательств, до налогообложения и сумму соответствующего налога на прибыль.

Для тех активов и обязательств, по которым организация заключила договор (ы) купли-продажи, в пояснениях раскрываются продажная цена актива (после вычета расчетных расходов на выбытие), сроки поступления денежных средств и отражаемая в бухгалтерском балансе сумма соответствующих активов и обязательств.

Информация по прекращаемой деятельности раскрывается в отчетности начиная с отчетного года, в котором деятельность признана прекращаемой, до отчетного периода (включая его), когда завершается прекращение деятельности, т. е. когда программа по прекращению деятельности фактически выполнена (несмотря на то, что расчеты по ней могут быть не закончены) или организация от нее отказалась.

Примеры раскрытия информации по прекращаемой деятельности в бухгалтерской отчетности приведены в Приложении к ПБУ 16/02.

Информация о совместной деятельности (для организаций, являющихся участниками совместной деятельности)

Если организация является участником договора о совместной деятельности, в пояснениях подлежит раскрытию, как минимум, следующая информация об участии в совместной деятельности:

- цель совместной деятельности (производство продукции, выполнение работ, оказание услуг и т. д.) и вклад в нее;
- способ извлечения экономической выгоды или дохода (совместно осуществляемые операции, совместно используемые активы, совместная деятельность);
- классификация отчетного сегмента (операционный или географический);

– стоимость активов и обязательств, относящихся к совместной деятельности;

– суммы доходов, расходов, прибыли или убытка, относящихся к совместной деятельности.

Раскрытие информации об участии в совместной деятельности осуществляется в соответствии с правилами, установленными ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам».

Информация об исправлении существенных ошибок прошлых лет

Если в текущем году были обнаружены и исправлены существенные ошибки, относящиеся к предыдущим отчетным периодам, то в соответствии с ПБУ 22/2010 в пояснениях необходимо раскрыть следующую информацию об исправленных существенных ошибках:

- 1) характер ошибки;
- 2) сумму корректировки по каждой статье бухгалтерской отчетности – по каждому предшествующему отчетному периоду в той степени, в которой это практически осуществимо;
- 3) сумму корректировки по данным о базовой и разводненной прибыли (убытку) на акцию (если организация обязана раскрывать информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию);
- 4) сумму корректировки вступительного сальдо самого раннего из представленных отчетных периодов.

Если определить влияние существенной ошибки на один или более предшествующих отчетных периодов, представленных в бухгалтерской отчетности, невозможно, то в пояснительной записке раскрываются причины этого, а также приводится описание способа отражения исправления существенной ошибки в бухгалтерской отчетности и указывается период, начиная с которого внесены исправления.

Отчет о движении денежных средств

В соответствии с пунктами 24 и 25 ПБУ 23/2011 в пояснениях раскрывается информация об имеющихся по состоянию на отчетную дату возможностях привлечь дополнительные денежные средства, в том числе:

- а) суммы открытых организаций, но не использованных ею кредитных линий с указанием всех установленных ограничений по использованию таких кредитных ресурсов (в том числе о суммах обязательных минимальных (неснижаемых) остатков);
- б) величина денежных средств, которые могут быть получены организацией на условиях овердрафта;

в) полученные организацией поручительства третьих лиц, не использованные по состоянию на отчетную дату для получения кредита, с указанием суммы денежных средств, которые может привлечь организация;

г) суммы займов (кредитов), недополученных по состоянию на отчетную дату по заключенным договорам займа (кредитным договорам) с указанием причин такого недополучения.

Кроме того, необходимо раскрыть с учетом существенности следующую информацию:

а) имеющиеся существенные суммы денежных средств (или их эквивалентов), которые по состоянию на отчетную дату недоступны для использования организацией (например, открытые в пользу других организаций аккредитивы по незавершенным на отчетную дату сделкам), с указанием причин данных ограничений;

б) сумму денежных потоков, связанных с поддержанием деятельности организации на уровне существующих объемов производства, отдельно от денежных потоков, связанных с расширением масштабов этой деятельности;

в) денежные потоки от текущих, инвестиционных и финансовых операций по каждому отчетному сегменту, определенному в соответствии с ПБУ 12/2010 (для организаций, отражающих информацию по сегментам в соответствии с ПБУ 12/2010);

г) средства в аккредитивах, открытых в пользу организации, вместе с информацией о факте исполнения организацией по состоянию на отчетную дату обязательств по договору с использованием аккредитива. В случае если обязательства по договору с использованием аккредитива организацией исполнены, но средства аккредитива не зачислены на ее расчетный или иной счет, то раскрываются причины и суммы незачисленных средств.

Информация о поисковых затратах

ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» применяется организациями, осуществляющими затраты на поиск, оценку месторождений полезных ископаемых и разведку полезных ископаемых (далее – поисковые затраты) на определенном участке недр.

Это ПБУ регулирует учет поисковых затрат, осуществляемых до того момента, когда в отношении участка недр, на котором осуществляется поиск, оценка месторождений полезных ископаемых и разведка полезных ископаемых, установлена и документально под-

тверждена вероятность (более вероятно, чем нет) того, что экономические выгоды от добычи полезных ископаемых превысят понесенные затраты при условии технической осуществимости добычи полезных ископаемых и при наличии у организации ресурсов, необходимых для добычи полезных ископаемых.

Организация в своей учетной политике определяет виды поисковых затрат, признаваемые внеоборотными активами (далее – поисковые активы).

Эти активы делятся на материальные и нематериальные.

В соответствии с п. 28 ПБУ 24/2011 информация о материальных и нематериальных поисковых активах подлежит раскрытию применительно к требованиям, установленным для раскрытия информации соответственно об основных средствах и нематериальных активах организации.

Кроме того, в отношении групп материальных поисковых активов организация должна раскрывать в бухгалтерской отчетности информацию:

- о фактических затратах с учетом осуществленных переоценок, суммах накопленной амортизации и накопленного обесценения на начало и конец отчетного периода;
- остаточной стоимости активов, обесценившихся в отчетном году, на начало и конец отчетного периода и признанного за отчетный период обесценения.

Для отражения информации о поисковых затратах организация может разработать таблицы, аналогичные таблицам разделов 1 и 2 типовой формы Пояснений, в которых отражается информация об основных средствах и нематериальных активах.

Информация о потенциально существенных рисках хозяйственной деятельности

Минфин России рекомендует дополнительно включать в пояснения к балансу и отчету о финансовых результатах информацию о потенциально существенных рисках хозяйственной деятельности, которым подвержена организация (Информация Минфина России № ПЗ-9/2012).

Риски могут быть сгруппированы по следующим видам:

- финансовые;
- правовые (связаны с изменением валютного и таможенного регулирования, налогового законодательства внутри страны и за ее пределами);

- страновые и региональные (связаны с политической и экономической ситуацией (военные конфликты, забастовки и пр.), географическими особенностями (стихийные бедствия) в странах и регионах, в которых организация ведет свою деятельность);

- репутационные (потери клиентов из-за негативного представления о качестве продукции, участия в ценовом сговоре и пр.) и др.

Информация о финансовых рисках связана с их подразделением на следующие группы:

- рыночные риски;
- кредитные риски;
- риски ликвидности.

Рыночные риски связаны с возможными неблагоприятными для организации последствиями в случае изменения рыночных параметров, в частности, цен и ценовых индексов (на товары, работы, услуги, ценные бумаги, драгоценные металлы и др.), процентных ставок, курсов иностранных валют.

Кредитные риски связаны с возможными неблагоприятными для организации последствиями при неисполнении (ненадлежащем исполнении) другими лицами обязательств по предоставленным им заемным средствам (в том числе в форме покупки облигаций, векселей, предоставления отсрочки и рассрочки оплаты проданных товаров, выполненных работ или оказанных услуг).

Риск ликвидности связан с возможностями организации своевременного и в полном объеме погашения имеющихся на отчетную дату финансовых обязательств: кредиторской задолженности поставщикам и подрядчикам, задолженности займодавцам по полученным кредитам и займам (в том числе в форме облигаций, векселей) и др.

По каждому виду рисков в годовой бухгалтерской отчетности раскрывается информация о таких качественных характеристиках хозяйственной деятельности организации, как:

- подверженность организации рискам и причинах их возникновения;

- концентрация риска (описание конкретной общей характеристики, которая отличает каждую концентрацию (контрагенты, регионы, валюта расчетов и платежей и др.));

- механизм управления рисками (цели, политика, применяемые процедуры в области управления рисками и методы, используемые для оценки риска, и т. п.);

- изменения по сравнению с предыдущим отчетным годом.

При раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности рекомендуется учитывать требования МСФО, в частности, МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации».

Дополнительные показатели и пояснения о рисках могут быть оформлены в виде отдельного раздела пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах либо путем включения их в пояснения к соответствующим показателям бухгалтерской отчетности об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах, денежных потоках организации (в том числе в пояснения о забалансовых статьях, финансовых вложениях).

Информация об экологической деятельности организации

В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах приводится информация об экологической деятельности организации. Соответствующие рекомендации можно найти в письме Минфина России № ПЗ-7/2011 «О бухгалтерском учете, формировании и раскрытии в бухгалтерской отчетности информации об экологической деятельности организации».

В частности, в пояснениях дополнительно раскрывается информация:

- о приобретении (создании) объектов, связанных с экологической деятельностью (в пояснениях о движении нематериальных активов, результатов НИОКР, основных средств в течение отчетного года по основным группам);

- о модернизации основных средств для совершенствования технологии и организации производства, улучшения качества продукции в ходе модернизации производственного (технологического) процесса, внедрения и освоения новых технологий производства, повышающих экологическую безопасность (в пояснениях об изменениях стоимости основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции).

Информация об инновациях и модернизации производства

В случае существенности в пояснениях к балансу и отчету о финансовых результатах раскрывается информация о полученных и/или оказанных услугах, связанных с инновациями (предоставление технической помощи, консультаций, инжиниринговые услуги, обучение персонала, услуги по внедрению новых методов управления, маркетинговые услуги по исследованию потенциального рынка сбыта инновационной продукции и т. п.), об исключительных (особых) условиях продажи инновационной продукции и т. д.

Кроме того, описываются факторы, препятствующие осуществлению инноваций и модернизации производства, а именно: недостаток собственных денежных средств, невозможность привлечь кредиты или займы, высокая стоимость инновационных проектов, отсутствие потенциальных и реальных рынков сбыта, неопределенность получения экономических выгод, отсутствие квалифицированного персонала и т. п.

Раскрытию подлежит также иная существенная информация об инновациях и модернизации производства, необходимая для формирования достоверного и полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в финансовом положении.

При этом раскрываемая информация может быть существенной не только с точки зрения величины характеризующих ее стоимостных показателей, но и ее характера, в том числе взаимосвязи с другими показателями, раскрываемыми в бухгалтерской отчетности.

Более подробно вопросы раскрытия в бухгалтерской отчетности информации об инновациях и модернизации производства рассмотрены в Информации Минфина России № ПЗ-8/2011.

Информация о забалансовых счетах

В форме баланса нет строк для отражения информации о забалансовых счетах.

Эта информация приводится в пояснениях к балансу.

В типовой форме Пояснений к балансу и отчету о прибылях и убытках предусмотрены строки для отражения информации об использовании отдельных забалансовых счетов (001 «Арендованные основные средства», 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные» и 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные»).

Кроме того, при составлении отчетности необходимо принимать во внимание рекомендации, содержащиеся в Информации Минфина России от 22 июня 2011 г. № ПЗ-5/2011 «О раскрытии информации о забалансовых статьях в годовой бухгалтерской отчетности организации».

В соответствии с требованиями ПБУ 4/99 с целью формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, повышения прозрачности деятельности организации в годовую бухгалтерскую отчетность организации включаются следующие дополнительные показатели и пояснения о забалансовых статьях (в случае их существенности):

1) информация об условных обязательствах организации в соответствии с ПБУ 8/2010 (счет 009).

В отношении обеспечений, выданных организацией в форме поручительств третьим лицам по обязательствам других организаций, раскрывается следующая информация:

- о характере обязательств, по которым выданы поручительства;
- об организациях, по обязательствам которых выданы поручительства (с обособленным раскрытием информации об организациях, являющихся связанными сторонами отчитывающейся организации);
- о сроках действия и суммах поручительств.

Информация об оценке возможных обязательств организации, которые по условиям договора возникнут у нее в случае неисполнения должником обеспечиваемого обязательства перед кредитором (включая оценку величины процентов, сумм возмещения судебных издержек по взысканию долга и других возможных убытков кредитора), раскрывается обособленно.

В случае, если по состоянию на отчетную дату организацией выданы собственные векселя, по которым встречные обязательства контрагентом не исполнены (не получены денежные средства, товары, работы, услуги), раскрывается информация о сумме таких обязательств;

2) информация, связанная с признанными в бухгалтерском балансе обязательствами.

Если организация выдала обеспечения под собственные обязательства, то по каждому такому обеспечению раскрывается информация:

- о характере обязательств, под которые выдано обеспечение;
- об организациях, по обязательствам перед которыми выданы обеспечения (с обособленным раскрытием информации об организациях, являющихся связанными сторонами отчитывающейся организации);
- о суммах выданных обеспечений.

Особое внимание должно быть уделено раскрытию информации о потенциально существенных рисках неисполнения обязательств, в том числе возможных суммах штрафов, пени, неустоек.

Если стоимость выданного в качестве обеспечения актива, по которой он отражен в бухгалтерском балансе, превышает величину обязательства, которое им обеспечивается, то величина такого превышения раскрывается обособленно.

Не рассматриваются в качестве обеспечений под собственные обязательства, выданные отчитывающейся организацией:

– векселя организации, выданные третьим лицам, в связи с приобретением активов, выполнением работ, оказанием услуг или привлечением кредитных (заемных) средств;

– выданные кредиторам организации поручительства третьих лиц по обязательствам отчитывающейся организации;

3) информация, связанная с признанными в бухгалтерском балансе активами.

Если организация передала в залог имущество (данные по счету 009), то в отношении такого имущества раскрываются:

– факт передачи имущества;

– вид переданного имущества;

– установленные ограничения использования переданного имущества;

– возможности использования переданного имущества данной организацией для ведения обычной деятельности.

В составе информации об имуществе, переданном в залог, раскрывается также его стоимость, отраженная в бухгалтерском балансе.

Если произвести достоверную оценку имущества, переданного в залог, на отчетную дату не представляется возможным, то информация об этом раскрывается обособленно с указанием условий определения залоговой суммы. Примером такой ситуации является передача в залог имущества, состав и оценка которого могут быть определены только в момент неисполнения условий залога и возникновения права у залогодержателя предъявить залоговые требования (например, величина залога определяется в процентах от суммы будущей выручки организации-залогодателя).

Информация об активах, являющихся предметом залоговых отношений в силу закона (например, признанные в бухгалтерском балансе организации-покупателя активы, не оплаченные на отчетную дату), раскрывается обособленно.

В составе информации о полученных организацией-кредитором (займодавцем) обеспечения в форме поручительств третьих лиц (счет 008) раскрывается следующая информация:

– о видах активов (дебиторская задолженность и др.), по которым получены поручительства;

– об организациях-поручителях (с обособленным раскрытием информации об организациях, являющихся связанными сторонами отчитывающейся организации).

В качестве полученных обеспечений не рассматриваются поручительства третьих лиц по обязательствам отчитывающейся организации.

Информация о полученных организацией-кредитором (займодавцем) обеспечениях в форме поручительств третьих лиц должна формироваться с учетом результатов анализа и оценки финансовой надежности поручителя.

Если организация получила в залог имущество (счет 008), то в отношении такого имущества раскрывается следующее:

- факт получения имущества;
- стоимость обеспеченного данным имуществом актива, по которой он отражен в бухгалтерском балансе организации;
- вид полученного имущества;
- договорная стоимость полученного имущества;
- права и возможности использования полученного имущества данной организацией.

В составе информации об имуществе, полученном в залог, раскрывается (если возможно) также его справедливая стоимость, определяемая организацией в соответствии с МСФО.

В составе информации о справедливой стоимости предмета залога организации приводится описание примененных способов ее определения и существенных допущений, лежащих в основе этих способов. Оценка по справедливой стоимости приводится по каждому предмету залога или по однородным группам указанных предметов.

В случае, если справедливая стоимость предмета залога организации не может быть надежно оценена, раскрывается этот факт с объяснением причин.

В составе информации, связанной с денежными средствами и денежными эквивалентами, организация раскрывает показатели, характеризующие ее возможность привлечь дополнительные денежные средства, а также другую информацию в соответствии с ПБУ 23/2011;

4) информация о финансовых инструментах срочных сделок.

Если по состоянию на 31 декабря 2016 года организация является стороной срочной сделки (форвард, фьючерс, опцион, своп и т. п.), то она раскрывает информацию о финансовых инструментах этих сделок.

В отношении финансовых инструментов срочных сделок раскрывается следующая информация:

- цели операций с ними в хозяйственной политике организации (например, хеджирование рисков, перепродажа в краткосрочной перспективе, инвестиции);
- имеющиеся по ним по состоянию на отчетную дату права и обязанности. Информация о таких правах и обязанностях раскрывается с подразделением по срокам исполнения;

- условия сделок, не исполненных в срок;
- о базисных активах (предметах) финансовых инструментов срочных сделок (иностранной валюте, ценных бумагах, ином имуществе и имущественных правах, процентных ставках, кредитных ресурсах, индексах цен или процентных ставках и др.);
- справедливая стоимость их по состоянию на 31 декабря отчетного года;
- прибыли и убытки по ним, не признанные в годовой бухгалтерской отчетности организации.

Информация о финансовых инструментах срочных сделок, обращающихся и не обращающихся на организованном рынке, раскрывается обособленно.

Если финансовые инструменты срочных сделок используются организацией с целью хеджирования рисков, то раскрывается следующая информация:

- об объектах хеджирования (рыночная, справедливая стоимость, денежные потоки и др.);
- о финансовых инструментах срочных сделок, использованных в целях хеджирования;
- о хеджируемых рисках;
- иная необходимая информация.

Кроме того, раскрывается оценка эффективности финансовых инструментов срочных сделок, примененных в целях хеджирования рисков. Такая оценка приводится в форме сверки прибылей и убытков по финансовому инструменту срочных сделок и соответствующему объекту хеджирования.

Информация о сделках с отсрочкой исполнения, заключенных с целью продажи или приобретения товаров, работ, услуг, раскрывается в бухгалтерской отчетности организации в общем порядке.

Указанные в Информации Минфина России дополнительные показатели и пояснения о забалансовых статьях приводятся в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

4. Пояснительная записка

С 2013 года после вступления в силу нового Закона «О бухгалтерском учете» возникла некая путаница в терминологии.

До 2013 года в состав бухгалтерской отчетности включалась пояснительная записка, которую иногда называли также пояснениями к бухгалтерской отчетности.

Теперь же в нормативных документах используются два разных понятия: «пояснения к балансу и отчету о финансовых результатах» и «пояснительная записка».

Это не одно и то же.

Пояснения к балансу и отчету о финансовых результатах входят в состав годовой бухгалтерской отчетности и содержат информацию, раскрывающую показатели баланса и отчета о финансовых результатах.

Пояснительная записка – это некий дополнительный документ, не являющийся частью бухгалтерской отчетности, в котором раскрывается и информация, сопутствующая отчетности.

В соответствии с п. 39 ПБУ 4/99 организация может представлять дополнительную информацию, сопутствующую бухгалтерской отчетности, если исполнительный орган считает ее полезной для заинтересованных пользователей при принятии экономических решений.

Эта дополнительная информация оформляется в виде пояснительной записки.

В ней раскрываются: динамика важнейших экономических и финансовых показателей деятельности организации в течение ряда лет; планируемое развитие организации; предполагаемые капитальные и долгосрочные финансовые вложения; политика в отношении заемных средств, управления рисками; деятельность организации в области научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ; природоохранные мероприятия; иная информация.

Дополнительная информация при необходимости может быть представлена в виде аналитических таблиц, графиков и диаграмм.

При раскрытии дополнительной информации (например, в части природоохранных мероприятий) приводятся сведения об основных проводимых и планируемых организацией мероприятиях в области охраны окружающей среды, влиянии этих мероприятий на уровень вложений долгосрочного характера и доходности в отчетном году, характеристика финансовых последствий для будущих периодов, данные о платежах за нарушение природоохранного законодательства, экологических платежах и плате за природные ресурсы, текущих расходах по охране окружающей среды и степени их влияния на финансовые результаты деятельности организации.

В пояснительной записке можно дать краткую характеристику деятельности организации (обычных видов деятельности; текущей, инвестиционной и финансовой деятельности), основные показатели деятельности и факторы, повлиявшие в отчетном году на финансовые результаты деятельности организации, а также решения по итогам

рассмотрения годовой бухгалтерской отчетности и распределения чистой прибыли.

При оценке финансового состояния на краткосрочную перспективу могут приводиться показатели оценки удовлетворительности структуры баланса (текущей ликвидности, обеспеченности собственными средствами и способности восстановления (утраты) платежеспособности). При характеристике платежеспособности следует обратить внимание на такие показатели, как наличие денежных средств на счетах в банках, в кассе организации, убытки, просроченные дебиторскую и кредиторскую задолженности, не погашенные в срок кредиты и займы, полноту перечисления соответствующих налогов в бюджет, уплаченные (подлежащие уплате) штрафные санкции за неисполнение обязательств перед бюджетом. Следует также обратить внимание на оценку положения организации на рынке ценных бумаг и причины имевших место негативных явлений.

При оценке финансового положения на долгосрочную перспективу приводится характеристика структуры источников средств, степень зависимости организации от внешних инвесторов и кредиторов и пр. Дается характеристика динамики инвестиций за предыдущие годы и на перспективу с определением эффективности этих инвестиций.

Кроме того, в пояснительной записке может приводиться оценка деловой активности организации, критериями которой являются широта рынков сбыта продукции, включая наличие поставок на экспорт, репутация организации, выражающаяся, в частности, в известности клиентов, пользующихся услугами организации, и иная информация; степень выполнения плановых показателей, обеспечения заданных темпов их роста (снижения); уровень эффективности использования ресурсов организации.

Никаких типовых рекомендаций относительно правил составления и оформления пояснительной записки нет и быть не может. В каждой организации вопрос о том, насколько полной и развернутой должна быть пояснительная записка (и вообще нужна ли она), решается сугубо индивидуально.

Определяя конкретное содержание пояснительной записки, нужно исходить из того, что отраженная в ней информация адресована заинтересованным пользователям отчетности (акционерам, кредиторам, инвесторам, в том числе потенциальным, и т. д.). Соответственно, информация, отраженная в пояснительной записке, призвана оказывать влияние на решения (включая управленческие) этих пользовате-

лей, помогая им оценить прошлые, настоящие или будущие события, подтверждая или изменяя ранее сделанные оценки.

Пояснительная записка не входит в состав бухгалтерской отчетности. В налоговую инспекцию и органы статистики ее представлять не нужно. В этой связи в письме Минфина России от 9 января 2013 г. № 07-02-18/01 разъясняется, что в бухгалтерской отчетности не должно быть ссылок на информацию, отраженную в пояснительной записке; из наименования документа (пояснительной записки) у пользователя не должно создаться ошибочное впечатление, что она является частью бухгалтерской отчетности; пояснительная записка должна быть обособлена от бухгалтерской отчетности.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Аронов А. В., Кашин В. А. Налоговая политика и налоговое администрирование : учебное пособие. – М. : Магистр, ИНФРА-М, 2016.
2. Бобошко В. И. Взаимосвязь внутреннего и внешнего финансового контроля // Инновационное развитие экономики. – 2013. – № 2. – С. 65–69.
3. Бобошко В. И. Развитие принципов бухгалтерского учета и отчетности // Инновационное развитие экономики. – 2011. – № 5.
4. Бобошко В. И., Понькина Е. Н. Роль бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта в процессе досудебного урегулирования налоговых споров // Инновационное развитие экономики. – 2016. – № 1 (31). – С. 132–135.
5. Бобошко Н. М., Рубцов И. В., Рубцова Е. В. Бухгалтерские риски как угроза экономической безопасности // Вестник Московского университета. Серия 26: Государственный аудит. – 2017. – № 1. – С. 4–10.
6. Бобошко Н. М., Турманидзе Т. У., Эриашвили Н. Д., Осипов В. С., Косов М. Е. Финансово-экономический анализ : учебное пособие. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2016. – 383 с.
7. Бухгалтерская финансовая отчетность/под ред. Нечитайло А. И., Фоминой Л. Ф. – Ростов-на-Дону: Феникс, 2013. – С. 633.
8. Генералова Н. В. Бухгалтерская (финансовая) отчетность. – М. : Инфра-М, 2015.
9. Журко В. Ф., Бобошко Н. М. Способы проверки хозяйственных операций // Бухгалтерский учет. – 2016. – № 7. – С. 93–95.
10. Колтакова И. А. Бухгалтерский финансовый учет: учебное пособие. – М. : Московский университет МВД России имени В. Я. Кикотя, 2013.
11. Коноваленко С. А. Международные стандарты учета, финансовой отчетности и аудита : учебное пособие. – Рязань: Московский университет МВД России имени В. Я. Кикотя, 2013.
12. Коноваленко С. А., Ефременко П. А. Применение международных стандартов учета в современной классификации финансовой отчетности // Экономика и управление в машиностроении. – 2011. – № 3. – С. 23–25.
13. Коноваленко С. А., Корнилович Р. А. Признаки экономических правонарушений, выявляемые при анализе бухгалтерской отчетности в ходе проверки финансово-хозяйственной деятельности кредитных учреждений // Экономика и предпринимательство. – 2015. – № 11–1 (64-1). – С. 561–569.

14. Милославская М. М. Сопоставление МСФО с российскими стандартами отчетности. – М. : Издательство «Научный консультант», 2015.
15. Миронова О. А. Бухгалтерская (финансовая) отчетность и ее роль в обеспечении финансовой безопасности бизнеса // Экономические науки. – 2015. – № 122. – С. 83–86.
16. Музалев С. В., Федорова Е. В. Комплексный экономический анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия : учебное пособие. – М. : Проспект, 2013.
17. Ровенских В. А., Слабинская И. А. Бухгалтерская финансовая отчетность : учебник. – М. : Дашков и К 2013. – С. 364.
18. Рубцов И. В. Анализ финансовых результатов организации // В сборнике: Обеспечение финансовой безопасности России Москва, 2016. – С. 323–333.
19. Рубцов И. В., Накова М. Р. Экономический анализ : учебное пособие. – М. : Московский университет МВД России имени В.Я. Кикотя, 2016.
20. Рубцова Е. В. Методика анализа финансовых результатов организации // Роль бухгалтерского учета, контроля и аудита в обеспечении экономической безопасности России сборник научных трудов / под общ. Ред. Сигуновой Т. А. – М., 2016. – С. 72–81.
21. Сацук Т. П., Полякова И. А., Ростовцева О. С. Бухгалтерская финансовая отчетность. – М. : КноРус, 2014. – С. 280.
22. Толстова А. С. Бухгалтерские риски и их влияние на достоверность бухгалтерской отчетности : дис. ... канд. экон. наук. – Н. Новгород, 2009. – С. 138.
23. Федорова Е. В. Методика экономического анализа деятельности организации // Вестник университета управления. – 2009. – № 31. – С. 35–39.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение 1

Бухгалтерский баланс
на _____ 20 ____ г.

Форма по ОКУД

Дата (число, месяц, год)

Организация _____ по ОКПО

Идентификационный номер налогоплательщика _____ ИНН

Вид экономической деятельности _____ по ОКВЭД

Организационно-правовая форма/форма собственности _____

по ОКОПФ/ОКФС

Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.) _____ по ОКЕИ

Местонахождение (адрес) _____

Коды		
0710001		
384 (385)		

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	На _____ 20 ____ г. ³	На 31 декабря 20 ____ г. ⁴	На 31 декабря 20 ____ г. ⁵
	АКТИВ			
	I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
	Нематериальные активы			
	Результаты исследований и разработок			
	Нематериальные поисковые активы			
	Материальные поисковые активы			
	Основные средства			
	Доходные вложения в материальные ценности			
	Финансовые вложения			
	Отложенные налоговые активы			
	Прочие внеоборотные активы			
	Итого по разделу I			
	II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
	Запасы			
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям			
	Дебиторская задолженность			
	Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)			
	Денежные средства и денежные эквиваленты			
	Прочие оборотные активы			
	Итого по разделу II			
	БАЛАНС			

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	На _____ 20 ____ г. ³	На 31 декабря 20 ____ г. ⁴	На 31 декабря 20 ____ г. ⁵
	ПАССИВ			
	III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ ⁶			
	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)			
	Собственные акции, выкупленные у акционеров	() ⁷	()	()
	Переоценка внеоборотных активов			
	Добавочный капитал (без переоценки)			
	Резервный капитал			
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)			
	Итого по разделу III			
	IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
	Заемные средства			
	Отложенные налоговые обязательства			
	Оценочные обязательства			
	Прочие обязательства			
	Итого по разделу IV			
	V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
	Заемные средства			
	Кредиторская задолженность			
	Доходы будущих периодов			
	Оценочные обязательства			
	Прочие обязательства			
	Итого по разделу V			
	БАЛАНС			

Руководитель _____
 (подпись) (расшифровка
 подписи)

“ ____ ” _____ 20 ____ г.

Примечания

1. Указывается номер соответствующего пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

2. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. № 43н (по заключению Министерства юстиции Российской Федерации № 6417-ПК от 6 августа 1999 г. указанным Приказ в государственной регистрации не нуждается), показатели об отдельных активах, обязательствах могут приводиться общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

3. Указывается отчетная дата отчетного периода.

4. Указывается предыдущий год.

5. Указывается год, предшествующий предыдущему.

6. Некоммерческая организация именуется указанный раздел "Целевое финансирование". Вместо показателей "Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)", "Собственные акции, выкупленные у акционеров", "Добавочный капитал", "Резервный капитал" и "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" некоммерческая организация включает показатели "Паевой фонд", "Целевой капитал", "Целевые средства", "Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества", "Резервный и иные целевые фонды" (в зависимости от формы некоммерческой организации и источников формирования имущества).

7. Здесь и в других формах отчетов вычитаемый или отрицательный показатель показывается в круглых скобках.

Приложение 2

(в ред. Приказа Минфина России
от 06.04.2015 № 57н)

Отчет о финансовых результатах

за _____ 20__ г.

Форма по ОКУД

Дата (число, месяц, год)

по ОКПО

ИНН

по

ОКВЭД

Организация _____

Идентификационный номер налогоплательщика

Вид экономической
деятельности _____Организационно-правовая форма/форма
собственности _____

по ОКОПФ/ОКФС

Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.)

по ОКЕИ

Коды		
0710002		
384 (385)		

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	За _____ 20__ г. ³	За _____ 20__ г. ⁴
	Выручка ⁵		
	Себестоимость продаж	()	()
	Валовая прибыль (убыток)		
	Коммерческие расходы	()	()
	Управленческие расходы	()	()
	Прибыль (убыток) от продаж		
	Доходы от участия в других организациях		
	Проценты к получению		
	Проценты к уплате	()	()
	Прочие доходы		
	Прочие расходы	()	()
	Прибыль (убыток) до налогообложения		
	Текущий налог на прибыль	()	()
	в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)		
	Изменение отложенных налоговых обязательств		
	Изменение отложенных налоговых активов		
	Прочее		
	Чистая прибыль (убыток)		

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	За _____ 20 ____ г. ³	За _____ 20 ____ г. ⁴
	Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода		
	Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода		
	Совокупный финансовый результат периода ⁶		
	Справочно Базовая прибыль (убыток) на акцию		
	Разводненная прибыль (убыток) на акцию		

Руководител

ь

(подпись)

(расшифровка подписи)

“ ____ ” _____ 20 ____ г.

Примечания

1. Указывается номер соответствующего пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

2. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. № 43н (по заключению Министерства юстиции Российской Федерации № 6417-ПК от 6 августа 1999 г. указанный Приказ в государственной регистрации не нуждается), показатели об отдельных доходах и расходах могут приводиться в отчете о финансовых результатах общей суммой с раскрытием в пояснениях к отчету о финансовых результатах, если каждый из этих показателей в отдельности незначителен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

3. Указывается отчетный период.

4. Указывается период предыдущего года, аналогичный отчетному периоду.

5. Выручка отражается за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов.

6. Совокупный финансовый результат периода определяется как сумма строк "Чистая прибыль (убыток)", "Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода" и "Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) отчетного периода".

Приложение 3

Приложение № 2
к Приказу Министерства финансов
Российской Федерации
от 02.07.2010 № 66н
(в ред. Приказов Минфина России
от 05.10.2011 № 124н,
от 06.04.2015 № 57н)

Формы

отчета об изменениях капитала, отчета о движении денежных средств
и отчета о целевом использовании средств

Отчет об изменениях капитала

за 20__ г.

Организация _____		Форма по ОКУД	Коды
Идентификационный номер налогоплательщика _____		Дата (число, месяц, год)	0710003
Вид экономической _____		по ОКПО	
Организационно-правовая форма/форма собственности _____		ИНН	
_____		по ОКВЭД	
_____		по ОКОПФ/ОКФС	
Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.)		по ОКЕИ	384 (385)

1. Движение капитала

Наименование показателя	Уставный капитал	Собственные акции, выкупленные	Добавочный капитал	Резервный капитал	Нераспределенная прибыль (непокрытый)	Итого
Величина капитала на 31 декабря 20__ г. ¹		()				
За 20__ г. ²						
Увеличение капитала - всего:						
в том числе:						
чистая прибыль	x	x	x	x		
переоценка имущества	x	x		x		
доходы, относящиеся непосредственно на увеличение капитала	x	x		x		
дополнительный выпуск акций				x	x	
увеличение номинальной стоимости акций				x		x
реорганизация юридического лица						

Наименование показателя	Уставный капитал	Собственные акции, выкупленные у акционеров	Добавочный капитал	Резервный капитал	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	Итого
Уменьшение капитала - всего:	()		()	()	()	()
в том числе:						
убыток	x	x	x	x	()	()
переоценка имущества	x	x	()	x	()	()
расходы, относящиеся непосредственно на уменьшение капитала	x	x	()	x	()	()
уменьшение номинальной стоимости акций	()			x		()
уменьшение количества акций	()			x		()
реорганизация юридического лица						()
дивиденды	x	x	x	x	()	()
Изменение добавочного капитала	x	x				x
Изменение резервного капитала	x	x	x			x
Величина капитала на 31 декабря 20__ г. ²		()				
<u>За 20__ г.³</u>						
Увеличение капитала - всего:						
в том числе:						
чистая прибыль	x	x	x	x		
переоценка имущества	x	x		x		
доходы, относящиеся непосредственно на увеличение капитала	x	x		x		
дополнительный выпуск акций				x	x	
увеличение номинальной стоимости акций				x		x
реорганизация юридического лица						
Уменьшение капитала - всего:	()		()	()	()	()
в том числе:						
убыток	x	x	x	x	()	()
переоценка имущества	x	x	()	x	()	()
расходы, относящиеся непосредственно на уменьшение капитала	x	x	()	x	()	()
уменьшение номинальной стоимости акций	()			x		()
уменьшение количества акций	()			x		()
реорганизация юридического лица						()
дивиденды	x	x	x	x	()	()
Изменение добавочного капитала	x	x				x
Изменение резервного капитала	x	x	x			x
Величина капитала на 31 декабря 20__ г. ³		()				

2. Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок

Наименование показателя	На 31 декабря 20__ г. ¹	Изменения капитала за 20__ г. ²		На 31 декабря 20__ г. ²
		за счет чистой прибыли (убытка)	за счет иных факторов	
Капитал - всего				
до корректировок				
корректировка в связи с:				
изменением учетной политики				
исправлением ошибок				
после корректировок				
в том числе:				
нераспределенная прибыль (непокрытый убыток):				
до корректировок				
корректировка в связи с:				
изменением учетной политики				
исправлением ошибок				
после корректировок				
другие статьи капитала, по которым осуществлены корректировки:				
(по статьям)				
до корректировок				
корректировка в связи с:				
изменением учетной политики				
исправлением ошибок				
после корректировок				

3. Чистые активы

Наименование показателя	На 31 декабря 20 ____ г. ³	На 31 декабря 20 ____ г. ²	На 31 декабря 20 ____ г. ¹
Чистые активы			

Руководитель _____
(подпись) (расшифровка подписи)

" ____ " _____ 20 ____ г.

Примечания

1. Указывается год, предшествующий предыдущему.
2. Указывается предыдущий год.
3. Указывается отчетный год.

Приложение 4

(в ред. Приказов Минфина России
от 05.10.2011 № 124н,
от 06.04.2015 № 57н)

Отчет о движении денежных средств

за _____ 20 ____ г.

Форма по ОКУД

Дата (число, месяц, год)

Организация _____ по ОКПО

Идентификационный номер налогоплательщика _____ ИНН

Вид экономической деятельности _____ по ОКВЭД

Организационно-правовая форма/форма собственности _____

по ОКОПФ/ОКФС

Единица измерения: тыс. руб./млн. руб. (ненужное зачеркнуть)

по ОКЕИ

Коды		
0710004		
384/385		

Наименование показателя	Код	За _____ 20 ____ г. ¹	За _____ 20 ____ г. ²
Денежные потоки от текущих операций			
Поступления - всего	4110		
в том числе:			
от продажи продукции, товаров, работ и услуг	4111		
арендных платежей, лицензионных платежей, роялти, комиссионных и иных аналогичных платежей	4112		
от перепродажи финансовых вложений	4113		
прочие поступления	4119		
Платежи - всего	4120	()	()
в том числе:			
поставщикам (подрядчикам) за сырье, материалы, работы, услуги	4121	()	()
в связи с оплатой труда работников	4122	()	()
процентов по долговым обязательствам	4123	()	()
налога на прибыль организаций	4124	()	()
прочие платежи	4129	()	()
Сальдо денежных потоков от текущих операций	4100		

Наименование показателя	Код	За _____ 20__ г. ¹	За _____ 20__ г. ²
Денежные потоки от инвестиционных операций			
Поступления - всего	4210		
в том числе:			
от продажи внеоборотных активов (кроме финансовых вложений)	4211		
от продажи акций других организаций (долей участия)	4212		
от возврата предоставленных займов, от продажи долговых ценных бумаг (прав требования денежных средств к другим лицам)	4213		
дивидендов, процентов по долговым финансовым вложениям и аналогичных поступлений от долевого участия в других организациях	4214		
прочие поступления	4219		
Платежи - всего	4220	()	()
в том числе:			
в связи с приобретением, созданием, модернизацией, реконструкцией и подготовкой к использованию внеоборотных активов	4221	()	()
в связи с приобретением акций других организаций (долей участия)	4222	()	()
в связи с приобретением долговых ценных бумаг (прав требования денежных средств к другим лицам), предоставление займов другим лицам	4223	()	()
процентов по долговым обязательствам, включаемым в стоимость инвестиционного актива	4224	()	()
прочие платежи	4229	()	()
Сальдо денежных потоков от инвестиционных операций	4200		
Денежные потоки от финансовых операций			
Поступления - всего	4310		
в том числе:			
получение кредитов и займов	4311		
денежных вкладов собственников (участников)	4312		
от выпуска акций, увеличения долей участия	4313		
от выпуска облигаций, векселей и других долговых ценных бумаг и др.	4314		
прочие поступления	4319		

Наименование показателя	Код	За _____ 20__ г. ¹	За _____ 20__ г. ²
Платежи - всего	4320	()	()
в том числе: собственникам (участникам) в связи с выкупом у них акций (долей участия) организации или их выходом из состава участников	4321	()	()
на уплату дивидендов и иных платежей по распределению прибыли в пользу собственников (участников)	4322	()	()
в связи с погашением (выкупом) векселей и других долговых ценных бумаг, возврат кредитов и займов	4323	()	()
прочие платежи	4329	()	()
Сальдо денежных потоков от финансовых операций	4300		
Сальдо денежных потоков за отчетный период	4400		
Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на начало отчетного периода	4450		
Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на конец отчетного периода	4500		
Величина влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю	4490		

Руководитель _____
(подпись) (расшифровка подписи)

" ____ " _____ 20__ г.

Примечания

1. Указывается отчетный период.
2. Указывается период предыдущего года, аналогичный отчетному периоду.

Бобошко Владимир Иванович,
доктор экономических наук, профессор;

Бобошко Наталья Михайловна,
доктор экономических наук, профессор;

Рубцов Игорь Вячеславович,
кандидат экономических наук, доцент;

Рубцова Екатерина Владимировна,
кандидат экономических наук

БУХГАЛТЕРСКАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

Учебное пособие

Редактор *Степанова А. А.*
Компьютерная верстка *Трушкиной М. А.*

Подписано в печать 28.12.2017 г.	Формат 60×84 1/16	Тираж 51 экз.
Заказ № 2087	Цена договорная	Объем 7,10 уч.-изд. л. 8,25 усл. печ. л.

Московский университет МВД России имени В.Я. Кикотя
117437, г. Москва, ул. Академика Волгина, д. 12