

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РФ
Федеральное государственное бюджетное образовательное
учреждение высшего образования
«Тверской государственный университет»
Институт экономики и управления

Е.Н. Ястребова

УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ

**БУХГАЛТЕРСКАЯ (ФИНАНСОВАЯ)
ОТЧЕТНОСТЬ**

Тверь, 2017

УДК 657.3/.4(075.8)
ББК У052.206.1я73-1
Я 85

Ястребова Е. Н.

Я 85 **Бухгалтерская (финансовая) отчетность:** Учеб. пособие. – Тверь: Твер. гос. ун-т, 2017.
– 128 с.

Предназначено для студентов всех форм обучения направления «Экономика» профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

Пособие подготовлено с использованием нормативно-законодательных актов и специальной литературы СПС «КонсультантПлюс».

Утверждено на заседании кафедры бухгалтерского учёта, протокол № 5 от 20.01.2017.

Содержание:

Пояснительная записка	4
Тема 1. Общие положения по бухгалтерской отчетности организации	6
1.1 Нормативное регулирование бухгалтерских отчетов в рыночной экономике.....	6
1.2. Общие требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности.....	7
Тема 2. Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности и требования к ней	9
2.1.Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности.....	9
2.2. Правила составления бухгалтерской отчетности.....	12
2.3.Ответственность за не предоставление бухгалтерской отчетности.....	13
2.4. Исправление бухгалтерских ошибок в учете и отчетности.....	14
Тема 3. Порядок формирования и оценки показателей бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах	16
3.1. Правила оценки статей бухгалтерского баланса в активе.....	16
3.2. Правила оценки статей бухгалтерского баланса в пассиве.....	23
3.3. Порядок формирования показателей отчета о финансовых результатах.....	27
Тема 4. Порядок составления пояснений к годовой бухгалтерской отчетности	39
4.1. Отчет об изменениях капитала.....	39
4.2. Отчет о движении денежных средств.....	53
4.3. Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.....	65
4.4. Отчет о целевом использовании средств.....	75
4.5. Пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности.....	77
Тема 5. Обязательная и промежуточная финансовая отчетность в соответствии с МСФО	79
5.1. Общие требования по составлению отчетности.....	79
5.2. Порядок составления форм финансовой отчетности.....	84
Приложения	93
Литература	126

Пояснительная записка

Цели и задачи дисциплины

Целью освоения дисциплины (модуля) является: формирование у бакалавра экономики теоретических знаний и практических навыков по методологии составления бухгалтерской финансовой отчетности с учетом требований внешних и внутренних пользователей и конкретных условий функционирования организаций и целей предпринимательства различных форм собственности.

Задачами освоения дисциплины (модуля) являются:

- приобретение теоретических и практических знаний по составлению бухгалтерской финансовой отчетности,
- умение ориентироваться в особенностях формирования отчетности с учетом формы собственности, вида и размера деятельности организации,
- формирование у будущих бакалавров экономики мышления для принятия управленческих решений в области достоверной и полной оценки финансового положения организации в бухгалтерской отчетности.

Место дисциплины в структуре образовательной программы

Дисциплина «Бухгалтерская отчетность» является дисциплиной модуля дисциплин, формирующих компетенции по дополнительному виду деятельности: расчетно-экономическая (Б1.В.ОД.3.2).

Дисциплина имеет теоретическую и практическую направленность и играет важную роль в подготовке бакалавра экономики по направлению «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». Для изучения дисциплины необходимы знания в области: микроэкономики, теории бухгалтерского учета, бухгалтерского (финансового) учета, которые позволяют ориентироваться в решении общеэкономических и финансовых проблем, в методологии и специфике организации учета в России и мировых тенденциях стандартизации бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

Дисциплина дает методологические и практические знания для изучения проблем бухгалтерского учета и отчетности в РФ и служит основой для профессиональной ориентации бакалавра и изучения курсов «Аудит», «Анализ финансовой отчетности».

Объем дисциплины (или модуля):

4 зачетных единиц, 144 академических часов, **в том числе**

контактная работа: лекции 30 часов, практические занятия 30 часов, лабораторные работы _____ часов, **самостоятельная работа:** 48 часов.

Перечень планируемых результатов обучения по дисциплине (или модулю), соотнесенных с планируемыми результатами освоения образовательной программы

Формируемые компетенции	Требования к результатам обучения В результате изучения дисциплины (модуля) студент должен:
ПК -2 - способностью на основе типовых методик и действующей нормативно-правовой базы рассчитать экономические и социально-экономические показатели, характеризующие деятельность хозяйствующих субъектов	Владеть: профессиональными суждениями при раскрытии в бухгалтерской отчетности финансового и имущественного положения экономического субъекта и умением принимать организационно-управленческие решения на основе оценки экономической обоснованности раскрываемых показателей; Уметь: систематизировать экономическую информацию в бухгалтерской отчетности с целью предоставления внешним и внутренним пользователям и для принятия управленческих решений; Знать: особенности бухгалтерского учета имущества и обязательств и особенности их отражения в отчетности в соответствии с нормативно-законодательной базой и в зависимости от направлений деятельности хозяйствующих субъектов.

6. Форма промежуточной аттестации экзамен

7. Язык преподавания русский.

Тема 1. Общие положения по бухгалтерской отчетности организации

1.1. Нормативное регулирование бухгалтерских отчетов в рыночной экономике.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность - информация о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, систематизированная в соответствии с требованиями, установленными Федеральным законом от 6 декабря 2011 года N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 23.05.2016). В законе «О бухгалтерском учете» установлены общие требования к бухгалтерской (финансовой) отчетности (ст. 13), состав бухгалтерской (финансовой) отчетности (ст. 14), особенности бухгалтерской (финансовой) отчетности при реорганизации юридического лица (ст.16), особенности бухгалтерской (финансовой) отчетности при ликвидации юридического лица (ст.17), порядок представления и публикации отчетности (ст.18).

Основным нормативным документом до принятия федеральных стандартов является Приказ Минфина от 6 июля 1999 г. N 43н «Об утверждении ПБУ «Бухгалтерская отчетность организации» (в ред. Приказа Минфина РФ от 08.11.2010). Положение устанавливает состав, содержание и методические основы формирования бухгалтерской отчетности организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации, кроме кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений.

Положение не применяется при формировании отчетности, разрабатываемой организацией для внутренних целей, отчетности, составляемой для государственного статистического наблюдения, отчетной информации, представляемой кредитной организацией в соответствии с ее требованиями, и составления отчетной информации для иных специальных целей, если в правилах подготовки такой отчетности и информации не предусматривается использование настоящего Положения.

Положение применяется Министерством финансов Российской Федерации при установлении:

типовых форм бухгалтерской отчетности и инструкции о порядке составления отчетности;

упрощенного порядка формирования бухгалтерской отчетности для субъектов малого предпринимательства и некоммерческих организаций;

особенностей формирования сводной бухгалтерской отчетности;

особенностей формирования бухгалтерской отчетности в случаях реорганизации или ликвидации организации;

особенностей формирования бухгалтерской отчетности страховыми организациями, негосударственными пенсионными фондами, профессиональными участниками рынка ценных бумаг и иными организациями сферы финансового посредничества;

порядка публикации бухгалтерской отчетности.

Бухгалтерская отчетность составляется и представляется по формам, утвержденным Приказом Минфина России от 02.07.2010 N 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (в ред. от 06.04.2015). Для организаций - субъектов малого предпринимательства установлены специальные формы Бухгалтерского баланса и Отчета о финансовых результатах (п 6.1 Приказа N 66н, Информация Минфина России N ПЗ-10/2012).

Формат представления бухгалтерской (финансовой) отчетности в электронной форме утвержден Приказом ФНС России от 31 декабря 2015 г. N АС-7-6/711@

1.2. Общие требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности.

Основными требованиями, которым должна удовлетворять бухгалтерская отчетность, являются:

Достоверность.

Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Информация о финансовом положении формируется главным образом в виде Бухгалтерского баланса, информация о финансовых результатах деятельности организации - в виде Отчета о финансовых результатах, информация об изменениях в финансовом положении организации - в виде Отчета о движении денежных средств.

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка. Порядок и сроки проведения инвентаризации определяются руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно. Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности проведение инвентаризации является обязательным (кроме имущества, инвентаризация которого производилась не ранее 1 октября отчетного года). Порядок проведения инвентаризации установлен Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными Приказом Минфина России от 13.06.1995 N 49 (в ред. от 08.11.2010).

Полезность.

Информация, представляемая в бухгалтерской отчетности, должна быть полезна. Информация считается полезной, если она уместна, надежна, сравнима и своевременна .

Информация уместна, если наличие или отсутствие ее оказывает или способно оказать влияние на решения (включая управленческие) пользователей отчетности, помогая им оценить прошлые, настоящие или будущие события, подтверждая или изменяя ранее сделанные оценки.

Сравнимость информации означает возможность для пользователей отчетности сравнивать показатели деятельности за разные периоды времени, чтобы определить тенденции в финансовом положении организации и финансовых результатах ее деятельности. Пользователи должны также иметь возможность сопоставлять информацию о разных организациях, чтобы сравнить их финансовое положение, финансовые результаты деятельности и изменения в финансовом положении.

Информация своевременна, если она способна наилучшим образом удовлетворить потребности пользователей, связанные с принятием решений, т.е. если достигнут баланс между ее уместностью и надежностью.

Полнота.

Бухгалтерская отчетность должна давать полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Полнота обеспечивается единством указанных выше отчетов, а также соответствующими дополнительными данными.

Существенность.

В бухгалтерскую отчетность должны включаться существенные показатели. Показатель считается существенным, если его раскрытие может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе отчетной информации. Решение организацией вопроса, является ли данный показатель существенным, зависит от оценки показателя, его характера, конкретных обстоятельств возникновения. То есть существенность показателя при формировании бухгалтерской отчетности определяется совокупностью качественных и количественных факторов.

Нейтральность.

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 пользователей с целью достижения predetermined результатов или последствий.

Последовательность.

Организация должна при составлении отчетности придерживаться принятых ею содержания и форм отчетности 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.

Тема 2. Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности и требования к ней

2.1. Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Бухгалтерская отчетность составляется и представляется по формам, утвержденным Приказом Минфина России от 02.07.2010 N 66н (в ред. 06.04.2015). При этом детализацию показателей по статьям отчетов организации определяют самостоятельно.

В общем случае годовая бухгалтерская отчетность коммерческих организаций (кроме страховых и кредитных) включает:

- бухгалтерский баланс (форма ОКУД 0710001);
- отчет о финансовых результатах (форма ОКУД 0710002);
- приложения к ним:
 - отчет об изменениях капитала (форма ОКУД 0710003);
 - отчет о движении денежных средств (форма ОКУД 0710004);
 - отчет о целевом использовании средств (форма ОКУД 0710006)

рекомендуется применять при формировании соответствующих пояснений организациям, являющимся некоммерческими;

- иные приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. На основании п. 4 Приказа N 66н иные приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах оформляются в табличной и (или) текстовой форме. Содержание пояснений, оформленных в табличной форме, определяется организациями самостоятельно, учитывая приложение №3 к Приказу N 66н.

С 1 января 2013 г. пояснительная записка не входит в состав бухгалтерской отчетности. Организация может представлять дополнительную информацию, сопутствующую бухгалтерской отчетности, если считает ее полезной для заинтересованных пользователей при принятии экономических решений (п. 39 ПБУ 4/99, ч. 1. ст.30 Федерального закона N 402-ФЗ). Однако такая информация не является приложением к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах (Информация Минфина России N ПЗ-10/2012).

Аудиторское заключение также не упомянуто в п.1. ст. 14 Закона N 402-ФЗ в качестве составной части бухгалтерской (финансовой) отчетности. Обязательность аудита бухгалтерской отчетности установлена в ст. 5 Федерального закона от 30.12.2008 N 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», а в ст. 13 Закона N 402-ФЗ установлена обязательность публикации отчетности вместе с аудиторским заключением. Поэтому то, что аудиторское заключение не является частью бухгалтерской отчетности, не отменяет ни обязательность проведения аудита для определенных организаций, ни обязанность организаций публиковать аудиторское заключение вместе с опубликованием самой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Согласно ч. 4 ст. 13 Закона 402-ФЗ промежуточная бухгалтерская

(финансовая) отчетность составляется за отчетный период менее отчетного года. Случаи, когда экономические субъекты обязаны составлять промежуточную отчетность, установлены законодательством Российской Федерации, нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета. Например, необходимость составления промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности установлена Федеральным законом «Об организации страхового дела в Российской Федерации» - квартальная бухгалтерская отчетность представляется субъектом страхового дела в орган страхового надзора; Федеральным законом «О рынке ценных бумаг» - квартальная бухгалтерская отчетность эмитента ценных бумаг подлежит раскрытию.

Согласно ст. 30 Закона N 402-ФЗ и после 1 января 2013 г. продолжает действовать ПБУ 4/99, п. 48 которого предписывает организациям составлять промежуточную бухгалтерскую отчетность за месяц, квартал нарастающим итогом с начала отчетного года, если иное не установлено законодательством Российской Федерации. Требование составлять промежуточную бухгалтерскую отчетность содержится также в п. 29 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н (в ред. от 24.12.2010 с измен. 08.07.2016). Таким образом, организации обязаны составлять промежуточную бухгалтерскую отчетность за месяц, квартал нарастающим итогом с начала отчетного года в составе, определяемом самостоятельно. Промежуточная бухгалтерская отчетность может включать:

- Бухгалтерский баланс;
- Отчет о финансовых результатах
- другие формы.

В соответствии с Федеральным законом № 402-ФЗ и Приказом Минфина России от 02.07.2010 N 66н "О формах бухгалтерской отчетности организаций" (в ред. от 06.04.2015) субъект малого предпринимательства вправе самостоятельно принять решение о формировании бухгалтерской отчетности:

- по упрощенной системе;
- в общем порядке.

При принятии решения о формировании бухгалтерской отчетности в общем порядке субъект малого предпринимательства должен соблюдать общие требования к бухгалтерской отчетности, установленные ПБУ 4/99 и требования п.п. 1-4 Приказа Минфина России N 66н.

Упрощенная система бухгалтерской отчетности состоит из бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах. При этом отчеты могут включать показатели только по группам статей без их детализации по статьям. В случае необходимости пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах субъект малого предпринимательства составляет также приложение. В приложении к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах приводится только наиболее важная

информация, без знания которой невозможна оценка финансового положения субъекта малого предпринимательства или финансовых результатов его деятельности.

По каждому числовому показателю бухгалтерской отчетности, кроме отчета, составляемого за первый отчетный год, должны быть приведены данные минимум за два года - отчетный и предшествующий отчетному. Для этого форма Бухгалтерского баланса, утвержденная Приказом N 66н, содержит графы, в которых по каждой статье приводятся показатели на отчетную дату, на 31 декабря предыдущего года и на 31 декабря года, предшествующего предыдущему. Отчет о финансовых результатах содержит графы для отражения показателей за отчетный период и за период предыдущего года, аналогичный отчетному.

В формах представляемой бухгалтерской отчетности обязательно наличие следующих данных:

- наименование формы бухгалтерской отчетности;
- указание отчетной даты, по состоянию на которую составлена бухгалтерская отчетность, или отчетного периода, за который составлена бухгалтерская отчетность.
- полное наименование юридического лица (в соответствии с учредительными документами, зарегистрированными в установленном порядке);
- идентификационный номер налогоплательщика (ИНН);
- вид деятельности (указывается вид деятельности, который признается основным);
- организационно-правовая форма/форма собственности
- единица измерения (указывается формат представления числовых показателей: тыс. руб. ; млн. руб.).
- местонахождение (адрес) (указывается в Бухгалтерском балансе);
- дата подписания.

Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации. В организациях, где бухгалтерский учет ведется на договорных началах специализированной организацией или бухгалтером-специалистом, бухгалтерская отчетность подписывается руководителем организации и руководителем специализированной организации либо специалистом, ведущим бухгалтерский учет. После подписания экземпляра бухгалтерской отчетности на бумажном носителе руководителем она считается составленной (ч. 8 ст. 13 Закона N 402-ФЗ).

В соответствии со ст. 18 Закона N 402-ФЗ срок представления годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности органу государственной статистики - не позднее трех месяцев после окончания отчетного периода, а в соответствии с п.1 ст.23 Налогового кодекса РФ, организации обязаны не позднее трех месяцев после окончания отчетного года представлять годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность в налоговый орган по месту своего нахождения.

Бухгалтерская отчетность составляется, хранится и представляется пользователям бухгалтерской отчетности в установленной форме на бумажных носителях. При наличии технических возможностей и с согласия пользователей бухгалтерской отчетности организация может представлять бухгалтерскую отчетность в электронном виде. Формат представления бухгалтерской (финансовой) отчетности в электронной форме утвержден Приказом ФНС России от 31 декабря 2015 г. N АС-7-6/711@ . Формат представления бухгалтерской (финансовой) отчетности субъектов малого предпринимательства в электронной форме утвержден Приказом ФНС России от 31 декабря 2015 г. N АС-7-6/710@.

Пользователями бухгалтерской отчетности являются руководители, учредители (участники), собственники имущества, инвесторы, кредитные организации, кредиторы, покупатели, поставщики, работники и другие лица, заинтересованные в информации об организации. Организация должна обеспечить возможность для пользователей ознакомиться с бухгалтерской отчетностью.

Бухгалтерская отчетность может быть представлена пользователям организацией непосредственно или передана через ее представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения или передана по телекоммуникационным каналам связи.

Днем представления отчетности считается:

- дата отправки почтового отправления с описью вложения;
- дата отправки по телекоммуникационным каналам связи;
- дата фактической передачи по принадлежности .

2.2. Правила составления бухгалтерской отчетности

При составлении бухгалтерской отчетности организацией должны быть соблюдены следующие правила.

1. Бухгалтерская отчетность должна быть составлена на русском языке
2. Бухгалтерская отчетность должна быть составлена в валюте РФ (в рублях) .
3. Данные бухгалтерской отчетности приводятся в тысячах рублей без десятичных знаков. Организация, имеющая существенные обороты продаж, обязательств и т.п., может приводить данные в представляемой бухгалтерской отчетности в миллионах рублей без десятичных знаков.
4. В бухгалтерской отчетности не должно быть никаких подчисток и помарок.
5. Если значение какого-либо числового показателя отсутствует, то в строке (графе) ставится прочерк.
6. Вычитаемый показатель или показатель, имеющий отрицательное значение, указывается в круглых скобках .
7. Статьи бухгалтерской отчетности оцениваются по правилам, установленным соответствующими положениями по бухгалтерскому учету. При оценке статей отчетности организация обязана обеспечить соблюдение

допущений и требований, предусмотренных п. 5 и 6 Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008), утвержденного Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 106н (в ред. 18.12.2012).

8. Бухгалтерский баланс должен включать числовые показатели в нетто-оценке, т.е. за вычетом регулирующих величин, которые должны раскрываться в пояснениях к Бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах

9. В бухгалтерской отчетности не допускается зачет между статьями активов и пассивов, статьями прибылей и убытков, кроме случаев, когда такой зачет предусмотрен соответствующими положениями по бухгалтерскому учету

10. Данные бухгалтерской отчетности должны быть сопоставимы с данными за предшествующие отчетные периоды.

2.3. Ответственность за не предоставление бухгалтерской отчетности.

Статьей 120 НК РФ установлена ответственность налогоплательщика за систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений:

- если эти деяния совершены в течение одного налогового периода - взимается штраф в размере 10 000 руб. (п. 1 ст. 120 НК РФ);
- если эти деяния совершены в течение более одного налогового периода - взимается штраф в размере 30 000 руб. (п. 2. ст. 120 НК РФ);
- если эти деяния повлекли занижение налоговой базы - взимается штраф в размере 20% от суммы неуплаченного налога, но не менее 40 000 руб. (п. 3 ст. 120 НК РФ).

Кроме того, ст. 15 КоАП РФ установлена ответственность для должностных лиц организации в виде штрафа в размере от 2000 до 3000 руб. за грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, под которым понимаются:

- искажение сумм начисленных налогов и сборов не менее чем на 10%;
- искажение любой статьи (строки) бухгалтерской отчетности не менее чем на 10%.

Непредставление в налоговый орган в установленный срок форм бухгалтерской отчетности (в том числе аудиторского заключения в случаях, когда проведение аудиторской проверки обязательно) влечет наложение на организацию штрафа в размере 200 руб. за каждую непредоставленную форму, а на должностных лиц организации - от 300 до 500 руб. Причем уплата этих штрафов не освобождает от необходимости представить бухгалтерскую отчетность в налоговую инспекцию.

2.4. Исправление бухгалтерских ошибок в учете и отчетности.

Ошибка признается существенной, если она в отдельности или в совокупности с другими ошибками, за один и тот же отчетный период, может повлиять на принятие экономических решений пользователями при использовании ими бухгалтерской отчетности, составленной за этот период.

Устанавливая критерий существенности ошибки в учетной политике, организация тем самым сообщает заинтересованным пользователям, какие ошибки являются существенными. Организации следует самостоятельно определить количественный критерий существенности, а при необходимости - применительно к каждой статье бухгалтерской отчетности.

Причинами существенной ошибки являются:

- неправильное применение законодательства о бухгалтерском учете и нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету, учетной политики организации;

- неправильная классификация или оценка фактов хозяйственной деятельности;

- неточности в вычислениях;

- неправильное использование информации, имеющейся на дату подписания бухгалтерской отчетности;

- недобросовестные действия должностных лиц организации.

Решающим фактором при оценке существенности ошибки является ее размер, характер или сочетание того и другого. Существенными могут быть как одна ошибка, так и их сумма. Например, обнаружены три ошибки, каждая из которых незначительно влияет на статьи баланса, но в целом их сумма существенно искажает показатель чистой прибыли организации. В такой ситуации ошибки будут существенными. Выявленные организацией существенные ошибки подлежат обязательному исправлению.

Для выбора способа корректировки бухгалтерской отчетности необходимо учитывать период, в котором допущена существенная ошибка (время возникновения ошибки), также обнаружена существенная ошибка (момент выявления неправильного отражения).

Различают два основных типа существенных ошибок:

- ошибки текущего отчетного периода (года), допущенные и выявленные в одном и том же отчетном году, до даты подписания годовой бухгалтерской отчетности;

- ошибки предшествующего отчетного периода, допущенные при составлении отчетности за предыдущие годы и обнаруженные в текущем отчетном периоде, после подписания годовой бухгалтерской отчетности.

Среди ошибок, выявленных в текущем отчетном периоде, необходимо различать те, которые относятся к прошлым годам, и те, которые относятся к текущему году. В зависимости от этого применяется различный порядок их исправления в бухгалтерском учете и внесения корректировок в отчетность.

Порядок исправления существенных ошибок представлен в таблице 1.

Таблица 1. Порядок исправления ошибок

Период обнаружения существенной ошибки	Порядок исправления ошибки
Отчетный год, в котором допущена ошибка	Ошибку необходимо исправлять датой ее обнаружения в том месяце, в котором она выявлена (п. 5 ПБУ 22/2010)
После окончания года, в котором допущена ошибка, но до подписания годовой отчетности	Ошибку необходимо исправлять записями декабря года, в котором она допущена (п. 6 ПБУ 22/2010)
После подписания годовой отчетности, но до ее представления в налоговую инспекцию и другим пользователям	Ошибку необходимо исправлять записями декабря года, в котором она допущена (п. п. 6, 7 ПБУ 22/2010)
После подписания и представления годовой отчетности пользователям (например, в налоговую инспекцию), но до ее представления собственникам	Ошибку необходимо исправлять записями декабря года, в котором она допущена (п. п. 6, 7 ПБУ 22/2010). Неправильную отчетность, уже представленную пользователям, необходимо заменить на пересмотренную (п. 8 ПБУ 22/2010)
После подписания годовой отчетности и ее представления собственникам	Ошибку необходимо исправлять записями декабря года, в котором она допущена (п. п. 6, 8 ПБУ 22/2010). Неправильную отчетность следует заменить на пересмотренную, в которой необходимо указать, что она заменяет ранее представленную. Также следует указать основания для составления пересмотренной отчетности (п. 8 ПБУ 22/2010)
После подписания и утверждения годовой отчетности собственниками	Ошибку необходимо исправлять датой ее обнаружения в том месяце, в котором она выявлена. Также следует пересчитать сравнительные показатели (т.е. те же, но за другой период) отчетности за предшествующие отчетные периоды, отраженные в текущей отчетности (ретроспективный пересчет) (п. 9 ПБУ 22/2010)

Тема 3. Порядок формирования и оценки показателей бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах

3.1. Правила оценки статей бухгалтерского баланса в активе.

По строке 1110 "Нематериальные активы" отражается информация об объектах нематериальных активов по остаточной стоимости. Остаточная стоимость нематериальных активов определяется как разница между сальдо по счетам 04 и 05 (с учетом переоценки и обесценения).

По строке 1120 "Результаты исследований и разработок" отражается информация о расходах на завершённые научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР), учитываемых на счете 04 "Нематериальные активы" обособленно (п. 16 ПБУ 17/02). По этой строке указывается сумма расходов на выполнение НИОКР, отраженная на счете 04 и не списанная на отчетную дату на расходы по обычным видам деятельности и (или) на прочие расходы.

По строке 1130 "Нематериальные поисковые активы" организации, осуществляющие затраты на поиск, оценку месторождений полезных ископаемых и разведку полезных ископаемых на определенном участке недр, учитывают нематериальные поисковые активы в соответствии с нормами Положения по бухгалтерскому учету "Учет затрат на освоение природных ресурсов" (ПБУ 24/2011), утвержденного Приказом Минфина России от 06.10.2011 N 125н. По строке 1130 приводится информация о сумме фактических затрат на приобретение (создание) нематериальных поисковых активов с учетом переоценки, амортизации и обесценения (п. 35 ПБУ 4/99, п. 28 ПБУ 24/2011). Объекты нематериальных поисковых активов принимаются к учету на отдельном субсчете к счету 08 "Вложения во внеоборотные активы" в сумме фактических затрат на их приобретение (создание), которая определяется в порядке, установленном п. п. 13 - 15 ПБУ 24/2011. Последующая оценка объектов нематериальных поисковых активов (включая амортизацию, переоценку и признание обесценения) производится в порядке, установленном ПБУ 14/2007 для объектов нематериальных активов (п. 16 ПБУ 24/2011). Суммы начисленной амортизации, а также суммы обесценения учитываются на отдельных субсчетах к счету 05 "Амортизация нематериальных активов". По этой строке бухгалтерского баланса указывается остаточная стоимость нематериальных поисковых активов (фактические затраты с учетом осуществленных переоценок за вычетом накопленных амортизации и обесценения), которая определяется как разница между остатками по соответствующим аналитическим счетам синтетических счетов 08 и 05 (с учетом переоценки и обесценения).

По строке 1140 "Материальные поисковые активы" организации, осуществляющие затраты на поиск, оценку месторождений полезных ископаемых и разведку полезных ископаемых на определенном участке недр, приводится информация о сумме фактических затрат на приобретение (создание) материальных поисковых активов с учетом переоценки, амортизации и обесценения (п. 35 ПБУ 4/99, п. 28 ПБУ 24/2011).

Объекты материальных поисковых активов принимаются к учету на отдельном субсчете к счету 08 "Вложения во внеоборотные активы" в сумме фактических затрат на их приобретение (создание), которая определяется в порядке, установленном п. п. 13 - 15 ПБУ 24/2011. Последующая оценка объектов материальных поисковых активов (включая амортизацию и переоценку) производится в порядке, установленном ПБУ 6/01 для объектов основных средств (п. 16 ПБУ 24/2011). Суммы начисленной амортизации, а также суммы обесценения объектов материальных поисковых активов учитываются на отдельных субсчетах к счету 02 "Амортизация основных средств". По строке 1140 бухгалтерского баланса указывается остаточная стоимость материальных поисковых активов (фактические затраты с учетом осуществленных переоценок за вычетом накопленных амортизации и обесценения), которая определяется как разница между остатками по соответствующим аналитическим счетам синтетических счетов 08 и 02 (с учетом переоценки и обесценения).

По строке 1150 "Основные средства" отражается информация об объектах основных средств по остаточной стоимости, т.е. разница между сальдо по счетам 01 и 02. Не подлежащие амортизации объекты основные средства показываются в бухгалтерском балансе по первоначальной (восстановительной) стоимости.

Не списываются со счета 01 объекты основных средств, переданные в аренду или безвозмездное пользование, а также переведенные на консервацию, находящиеся в процессе восстановления, достройки или дооборудования. Начисление по объекту основных средств амортизации в размере 100% первоначальной (восстановительной) стоимости не является основанием для списания этого объекта ОС с учета.

Если организация приняла решение ежегодно переоценивать объекты основных средств по текущей (восстановительной) стоимости, то переоцененные объекты основных средств отражаются в учете по восстановительной стоимости за минусом амортизации. Переоценка объектов основных средств производится на конец отчетного года и отражается в балансе на 31 декабря.

В графе "Пояснения" приводится указание на раскрытие данного показателя (п. 28 ПБУ 4/99).

По строке 1160 "Доходные вложения в материальные ценности" отражается остаточная стоимость основных средств, учтенных в составе доходных вложений в материальные ценности, которая определяется как разница между сальдо по счетам 03 и 02 (с учетом переоценки, если она проводилась). В составе доходных вложений в материальные ценности на счете 03 учитываются ОС, предназначенные исключительно для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода (в том числе по договорам лизинга, аренды, проката) (п. 3. Указаний об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга).

По строке 1170 "Финансовые вложения" показывается информация о финансовых вложениях организации, срок обращения (погашения) которых превышает 12 месяцев после отчетной даты (п. 41 Положения по бухгалтерскому учету "Учет финансовых вложений" ПБУ 19/02).

Финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость (которые не обращаются на ОРЦБ), подлежат отражению в бухгалтерском учете на отчетную дату по первоначальной стоимости. По таким финансовым вложениям организация обязана проводить проверку на обесценение. Данная проверка проводится не реже одного раза в год по состоянию на 31 декабря отчетного года при наличии признаков обесценения финансовых вложений. Указанную проверку организация вправе производить и на даты составления промежуточной бухгалтерской отчетности. Если проверка подтверждает устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, организация образует резерв под обесценение финансовых вложений на величину разницы между учетной стоимостью и расчетной стоимостью таких финансовых вложений. Создание оценочных резервов рассматривается как изменение оценочных значений в соответствии с п. 2 и 3 ПБУ 21/2008.

По долгосрочным финансовым вложениям, по которым текущая рыночная стоимость не определяется, показывается их первоначальная стоимость за вычетом созданного по ним резерва. Для заполнения строки 1170 используются данные аналитического учета по счетам 58 "Финансовые вложения", счета 55, субсчет 55-3 "Депозитные счета" и счета 73, субсчет 73-1 "Расчеты по предоставленным займам" и 59 "Резервы под обесценение финансовых вложений".

По строке 1180 "Отложенные налоговые активы" отражается информация об отложенных налоговых активах, признанных в бухгалтерском учете в соответствии с требованиями Положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02. Под отложенными налоговыми активами понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета 09 "Отложенные налоговые активы". Суммы, на которые уменьшаются или полностью погашаются в текущем отчетном периоде отложенные налоговые активы, отражаются в бухгалтерском учете по кредиту счета 09 (п. 17 ПБУ 18/02). При составлении бухгалтерской отчетности организации предоставляется право отражать в бухгалтерском балансе сальдированную (свернутую) сумму отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств (п. 19 ПБУ 18/02). Информацию о принятом по вопросу отражения в отчетности отложенных налоговых активов и обязательств решении необходимо раскрывать в пояснительной записке.

По строке 1190 "Прочие внеоборотные активы" отражается информация о прочих, не перечисленных выше, активах, срок обращения которых превышает 12 месяцев. К прочим внеоборотным активам организации могут относиться:

1. Вложения во внеоборотные активы организации, учитываемые на соответствующих субсчетах счета 08 "Вложения во внеоборотные активы", в частности затраты организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к учету в качестве объектов нематериальных активов или основных средств, а также затраты, связанные с выполнением незавершенных НИОКР

2. Оборудование, требующее монтажа, под которым понимают оборудование, вводимое в действие только после сборки его частей и прикрепления к фундаменту или опорам, к полу, междуэтажным перекрытиям и прочим несущим конструкциям зданий и сооружений, а также комплекты запасных частей такого оборудования. Оборудование к установке принимается к бухгалтерскому учету по дебету счета 07 "Оборудование к установке" по фактической себестоимости его приобретения, включая расходы на доставку.

3. Ряд расходов, относящихся к будущим отчетным периодам и учитываемых на счете 97 "Расходы будущих периодов" (например, разовый (паушальный) платеж за право пользования результатами интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации).

По строке 1210 "Запасы" отражается информация о запасах организации, а именно:

- о предметах труда, предназначенных для обработки, переработки или использования в производстве либо для хозяйственных нужд;
- о средствах труда, которые в соответствии с установленным порядком включаются в состав средств в обороте;
- о затратах в незавершенном производстве;
- о готовой продукции (продуктах производства);
- о товарах;
- о расходах будущих периодов и т.п.

1. Сырье, материалы и другие аналогичные ценности принимаются к учету по фактической себестоимости, которая определяется в порядке, установленном п. 6-13 ПБУ 5/01, п. 11 Методических указаний по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды).

Указанные материальные ценности, учитываемые на отдельных субсчетах счета 10 "Материалы", могут числиться на этом счете по фактической себестоимости или по учетным ценам. В последнем случае разница между стоимостью этих ценностей по учетным ценам и их фактической себестоимостью приобретения (заготовления) отражается на счете 16 "Отклонение в стоимости материалов".

В случае если поступление материалов отражается с использованием счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей", остаток

по счету 15 показывает наличие МПЗ в пути на конец месяца (по договорной стоимости) (п. 85 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов).

2. Готовая продукция принимается к учету по фактической производственной себестоимости, которая определяется в порядке, установленном п. 7 ПБУ 5/01, п. 203 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. При этом остатки готовой продукции на складе (иных местах хранения) на конец (начало) отчетного периода могут оцениваться в аналитическом и синтетическом бухгалтерском учете организации по учетным ценам, в частности по нормативной (плановой) себестоимости.

Информация о наличии и движении готовой продукции отражается на счете 43 "Готовая продукция".

Если учет готовой продукции ведется по учетным ценам, то разница между фактической себестоимостью и стоимостью готовой продукции по учетным ценам отражается на счете 43 на отдельном субсчете "Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости" (п. 206 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов).

При учете готовой продукции по нормативной (плановой) себестоимости для выявления разницы между фактической себестоимостью и стоимостью готовой продукции по нормативной себестоимости может использоваться счет 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)". Счет 40 ежемесячно закрывается на счет 90 "Продажи" и сальдо на отчетную дату не имеет.

Таким образом, если учет отклонений от учетной стоимости готовой продукции ведется на счете 43, то в бухгалтерском балансе готовая продукция отражается по фактической себестоимости, а если на счете 40, то готовая продукция отражается по нормативной (плановой) себестоимости.

3. Товары принимаются к учету по фактической себестоимости, которая определяется в порядке, установленном п. 6, 8-11 ПБУ 5/01. Организации, осуществляющие торговую деятельность, могут учитывать товары по стоимости их приобретения. Организации, осуществляющие розничную торговлю, могут учитывать товары по продажной стоимости (п. 13 ПБУ 5/01).

Для обобщения информации о наличии и движении товаров предназначен счет 41 "Товары".

В организациях, осуществляющих розничную торговлю и ведущих учет товаров по продажным ценам, информация о торговых наценках (скидках, накидках) на товары отражается на счете 42 "Торговая наценка".

В общем случае фактическая себестоимость материально-производственных запасов (в том числе сырья, материалов, готовой продукции и товаров) не подлежит изменению. По запасам, рыночная цена которых снизилась или они морально устарели либо полностью или частично потеряли свои первоначальные качества, в бухгалтерском учете начисляется

резерв под снижение стоимости материальных ценностей. Для учета такого резерва предназначен счет 14 "Резервы под снижение стоимости материальных ценностей". Создание оценочных резервов рассматривается как изменение оценочных значений в соответствии с п. 2 и 3 ПБУ 21/2008.

4. Товары отгруженные учитываются на счете 45 "Товары отгруженные" по стоимости, складывающейся из фактической производственной себестоимости (или нормативной (плановой) себестоимости) и расходов по реализации (сбыту) продукции (товаров, работ, услуг и т.п.) (при частичном списании расходов).

5. Незавершенное производство учитывается в оценке, определяемой одним из способов, установленных п. 64 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности по данным счетов 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты», 23 «Вспомогательное производство», 29 «Обслуживающие производства», 44 "Расходы на продажу".

6. Животные на выращивании и откорме учитываются на счете 11 "Животные на выращивании и откорме" (на соответствующих субсчетах). Животные, приобретенные у других организаций и лиц, учитываются по фактической себестоимости приобретения (фактическим затратам) или учетным ценам; переведенные из основного стада - по остаточной стоимости или первоначальной (восстановительной) стоимости; приплод, привес и прирост животных - по плановой себестоимости с корректировкой в конце года до фактической себестоимости выращивания.

7. Расходы будущих периодов учитываются в сумме фактически произведенных затрат за вычетом их части, отнесенной на расходы истекших периодов (п. 39 ПБУ 14/2007, п. 16 ПБУ 2/2008). Дебетовое сальдо по счету 97 аналитический счет учета расходов со сроком списания не превышающим 12 месяцев.

Организации самостоятельно определяют детализацию показателя по строке "Запасы". Например, в бухгалтерском балансе может быть обособленно приведена информация о стоимости материалов, готовой продукции и товаров, о затратах в незавершенном производстве, если такая информация признается организацией существенной. Решение организацией вопроса о том, является ли показатель существенным, зависит от оценки показателя, его характера, конкретных обстоятельств возникновения. То есть при формировании бухгалтерской отчетности существенность определяется совокупностью качественных и количественных факторов (Письмо Минфина России от 24.01.2011 N 07-02-18/01).

По строке 1220 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" отражается остаток сумм "входного" НДС, которые контрагенты предъявили организации к оплате при приобретении ею товаров (работ, услуг), при этом организация на конец отчетного периода не приняла их к вычету и не включила в стоимость приобретенных активов или в состав расходов. Этот остаток учитывается на счете 19 "Налог на

добавленную стоимость по приобретенным ценностям".

По строке 1230 "Дебиторская задолженность" показывается общая сумма дебиторской задолженности на отчетную дату, на 31 декабря предыдущего года и на 31 декабря года, предшествующего предыдущему. В форме, утвержденной Приказом Минфина России N 66н, отсутствует какая-либо расшифровка данного показателя. При этом согласно п. 19 ПБУ 4/99 в бухгалтерском балансе активы и обязательства должны представляться с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочные и долгосрочные. Раскрытие той или иной информации об активах организации может быть осуществлено ею путем детализации соответствующих показателей бухгалтерского баланса либо в пояснениях. Дебиторская задолженность в бухгалтерском учете отражается на счетах 60,62,68,69,70,71,73,75,76,79.

Если у организации на счете 73, субсчет 73-1 "Расчеты по предоставленным займам", учитываются предоставленные работникам процентные займы, соответствующие критериям признания их финансовыми вложениями, то величину этих займов следует показывать в Бухгалтерском балансе по строке 1170 или 1240.

По строке 1240 " Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)" показывается информация о финансовых вложениях организации, срок обращения (погашения) которых не превышает 12 месяцев. По краткосрочным финансовым вложениям, по которым текущая рыночная стоимость не определяется, показывается их первоначальная стоимость за вычетом созданного по ним резерва, для чего используются данные аналитического учета по счетам 58 "Финансовые вложения" (55 "Специальные счета в банках", субсчет 55-3 "Депозитные счета", и 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", субсчет 73-1 "Расчеты по предоставленным займам") и 59 "Резервы под обесценение финансовых вложений". Создание оценочных резервов рассматривается как изменение оценочных значений в соответствии с п. 2 и 3 ПБУ 21/2008. ПБУ 23 «Отчет о движении денежных средств» выделяет в составе финансовых вложений денежные эквиваленты - высоколиквидные активы, которые могут быть легко обращены в заранее известную сумму денежных средств и которые подвержены незначительному риску изменения стоимости. Стоимость финансовых вложений, которые организация относит к денежным эквивалентам, отражается в Бухгалтерском балансе по строке 1250 "Денежные средства и денежные эквиваленты".

По строке 1250 "Денежные средства и денежные эквиваленты" указывается информация об имеющихся у организации денежных средствах в российской и иностранных валютах, а также о платежных и денежных документах. Строка показывает сальдо по дебету счета 50 "Касса", сальдо по дебету счета 51 "Расчетные счета", сальдо по дебету счета 52 "Валютные счета", сальдо по дебету счета 55 "Специальные счета в банках", сальдо по счету 57 "Переводы в пути" и сальдо по счету 58 «Финансовые вложения»

субсчет «Денежные эквиваленты».

Инструкцией по применению Плана счетов к счету 55 предусмотрен отдельный субсчет 55-3 "Депозитные счета" для учета денежных средств, вложенных организацией в банковские и другие вклады. Но поскольку эти вклады, как правило, удовлетворяют критериям их признания финансовыми вложениями (п. п. 2, 3 ПБУ 19/02), их учет может вестись на счете 58 "Финансовые вложения". Независимо от счета, на котором депозитные вклады учитываются в бухгалтерском учете, в бухгалтерском балансе они должны показываться в составе финансовых вложений либо по строке 1170, либо по строке 1240 (в зависимости от срока обращения (погашения)) (п. 41 ПБУ 19/02).

По строке 1260 "Прочие оборотные активы" указывается информация об имеющихся у организации прочих, не перечисленных выше, оборотных активах. В составе прочих оборотных активов могут учитываться, например:

- выполненные этапы по незавершенным работам, имеющие самостоятельное значение, учитываемые на счете 46 "Выполненные этапы по незавершенным работам" по договорной стоимости;
- 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".

3.2. Правила оценки статей бухгалтерского баланса в пассиве.

По строке 1310 "Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)" отражается величина уставного капитала (складочного капитала, уставного фонда) организации. При составлении обособленного баланса по совместной деятельности участник, ведущий общие дела, указывает в рассматриваемой строке сумму внесенных товарищами вкладов. По строке 1310 отражается сальдо по счету 80, которое соответствует размеру уставного капитала (складочного капитала, уставного фонда), зафиксированному в учредительных документах организации.

По строке 1320 "Собственные акции, выкупленные у акционеров" показывается стоимость акций (долей), выкупленных акционерным (или иным хозяйственным) обществом у своих акционеров (участников), учитываемая на счете 81 "Собственные акции (доли)".

В бухгалтерском учете собственные акции (доли), выкупленные (перешедшие к организации), которые впоследствии могут быть проданы или аннулированы, учитываются в сумме фактических затрат на приобретение. Данная величина указывается в круглых скобках, как величина, уменьшающая показатель собственного капитала организации.

По строке 1340 "Переоценка внеоборотных активов" отражается сумма прироста стоимости внеоборотных активов, выявляемого по

результатам их переоценки, отраженная обособленно на счете 83 "Добавочный капитал", аналитические счета учета сумм дооценки основных средств и нематериальных активов на отчетную дату.

По строке "Добавочный капитал (без переоценки)" отражается величина добавочного капитала организации, учитываемого на счете 83 "Добавочный капитал", за исключением сумм дооценки внеоборотных активов. Добавочный капитал может формироваться за счет:

- 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 ;

- разницы, возникающей в результате пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации, используемых для ведения деятельности за пределами Российской Федерации, в рубли ;

- суммы НДС, восстановленного учредителем при передаче имущества в качестве вклада в уставный капитал и переданного учреждаемой организацией.

По строке "Резервный капитал" отражается величина резервного капитала организации, образованного как в соответствии с учредительными документами, так и в соответствии с законодательством. В составе резервного капитала на счете 82 "Резервный капитал" в обществах с ограниченной ответственностью могут учитываться:

- резервный фонд;

- иные фонды, создаваемые в порядке и размерах, установленных уставом общества.

В составе резервного капитала в акционерных обществах могут учитываться:

- резервный фонд;

- специальный фонд акционирования работников;

- специальные фонды для выплаты дивидендов по привилегированным акциям;

- иные фонды, создаваемые в соответствии с уставом общества, например, фонд на выкуп собственных акций по требованию акционеров.

По строке 1370 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" отражается сумма нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации. Сумма чистой прибыли организации за отчетный период в бухгалтерском балансе отражается по кредиту счета 99 "Прибыли и убытки", а сумма чистого убытка - по дебету счета 99. В годовом бухгалтерском балансе сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года

показывается по счету 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)". Непокрытый убыток в бухгалтерском балансе показывается в круглых скобках.

По строке 1410 "Заемные средства" показывается информация о долгосрочных кредитах и займах, привлеченных организацией (срок погашения которых на отчетную дату превышает 12 месяцев). Если срок погашения заемных средств, ранее представленных в бухгалтерском балансе как долгосрочные обязательства, на отчетную дату составляет менее 12 месяцев, указанные обязательства представляются как краткосрочные (Письмо Минфина России от 28.01.2010 N 07-02-18/01). Задолженность по долгосрочным займам и кредитам (как процентным, так и беспроцентным) отражается на счете 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам".

По строке 1420 "Отложенные налоговые обязательства" отражается информация об отложенных налоговых обязательствах, признанных в бухгалтерском учете в соответствии с требованиями ПБУ 18/02. Под отложенными налоговыми обязательствами понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах. Отложенные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском учете по кредиту счета 77 "Отложенные налоговые обязательства". Суммы, на которые уменьшаются или полностью погашаются в текущем отчетном периоде отложенные налоговые обязательства, отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета 77. При составлении бухгалтерской отчетности организации предоставляется право отражать в бухгалтерском балансе сальдированную (свернутую) сумму отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств (п. 19 ПБУ 18/02). Информацию о принятом по вопросу отражения в отчетности отложенных налоговых активов и обязательств решении необходимо раскрывать в пояснительной записке.

По строке 1430 "Оценочные обязательства" отражаются учитываемые на счете 96 "Резервы предстоящих расходов" суммы оценочных обязательств, предполагаемый срок исполнения которых превышает 12 месяцев после отчетной даты (п. 4,8 и 20 Положения по бухгалтерскому учету "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы" (ПБУ 8/2010). Если предполагаемый срок исполнения оценочного обязательства превышает 12 месяцев после отчетной даты или меньший срок, установленный организацией в учетной политике, такое оценочное обязательство оценивается по приведенной (дисконтированной) стоимости. Требования, которым должна отвечать применяемая при определении приведенной стоимости ставка дисконтирования, приведены в п. 20 ПБУ 8/2010.

По строке 1450 "Прочие обязательства" отражаются прочие, не упомянутые выше, обязательства организации, срок погашения которых превышает 12 месяцев. В составе прочих долгосрочных обязательств могут числиться кредиторская задолженность и обязательства, учитываемые на

следующих счетах бухгалтерского учета 60,62,68,69,76.

По строке 1510 "Заемные средства" показывается информация о краткосрочных обязательствах по займам и кредитам, привлеченным организацией (срок погашения которых не превышает 12 месяцев после отчетной даты). Сумму задолженности по займам и кредитам формируют как сумма основного долга, так и причитающиеся на конец отчетного периода к уплате проценты согласно условиям договоров.

Задолженность по краткосрочным займам и кредитам (как процентным, так и беспроцентным) отражается на счете 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" и на счете 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" в части заемных средств срок погашения которых не превышает 12 месяцев после отчетной даты.

По строке 1520 "Кредиторская задолженность" показывается краткосрочная кредиторская задолженность организации (п. 19 ПБУ 4/99), срок погашения которой не превышает 12 месяцев после отчетной даты. По строке "Кредиторская задолженность" приводится информация о следующих видах краткосрочной кредиторской задолженности, отраженной на счетах 60,62,68,69,70,71,75,76,79.

По строке 1530 "Доходы будущих периодов" отражаются доходы будущих периодов, т.е. доходы (в том числе прочие доходы), полученные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам (п. 20 ПБУ 9/99). С 01.01.2011 утратил силу п. 81 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, в котором содержалось определение доходов будущих периодов.

В связи с этим в бухгалтерском балансе обоснованным является отражение по строке 1530 только:

- бюджетных средств, направленных коммерческой организацией на финансирование расходов (п. 9 ПБУ 13/2000);

- рыночная стоимость безвозмездно полученных основных средств, определенная на дату принятия их к учету, в части, не учтенной в составе прочих доходов на отчетную дату (п. 29 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств);

- разницы между общей суммой лизинговых платежей согласно договору лизинга и стоимостью лизингового имущества (п. 4 Указаний об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга).

Указанные суммы отражаются по кредиту счета 98 "Доходы будущих периодов".

По строке 1540 "Оценочные обязательства" отражаются учитываемые на счете 96 "Резервы предстоящих расходов" суммы оценочных обязательств, предполагаемый срок исполнения которых не превышает 12 месяцев после отчетной даты.

Оценочное обязательство, предполагаемый срок исполнения которого не превышает 12 месяцев после отчетной даты или меньший срок, установленный организацией в учетной политике, признается в

бухгалтерском учете в размере, отражающем наиболее достоверную денежную оценку расходов, необходимых для расчетов по этому обязательству.

По строке 1550 "Прочие обязательства" отражаются прочие, не упомянутые выше и не включенные в другие строки раздела краткосрочные обязательства организации (со сроком погашения не более 12 месяцев после отчетной даты).

В составе прочих краткосрочных обязательств могут отражаться:

1) целевое финансирование, полученное организациями-застройщиками от инвесторов и порождающее обязательство по передаче им построенного объекта в течение 12 месяцев после отчетной даты. В бухгалтерском учете такие обязательства учитываются на счете 86 "Целевое финансирование";

2) прочие краткосрочные обязательства, учтенные по кредиту счета 76;

3) фонды специального назначения на финансирование текущих расходов (Письмо Минфина России от 26.07.2005 N 07-05-04/15).

3.3. Порядок формирования показателей отчета о финансовых результатах

В Отчете о финансовых результатах отражается информация о доходах и расходах организации, а также о ее прибылях и убытках за отчетный период и аналогичный период предыдущего года.

По строке 2110 "Выручка" отражается информация о выручке (доходах по обычным видам деятельности), полученной организацией (п. 18 ПБУ 9/99, п. 27 ПБУ 2/2008). Выручкой организации являются:

- поступления от продажи продукции;
- поступления от продажи товаров;
- поступления за выполненные работы;
- поступления за оказанные услуги;
- арендная плата (в организациях, предметом деятельности которых является предоставление своих активов во временное владение и (или) пользование);

- лицензионные платежи (в том числе роялти) (в организациях, предметом деятельности которых является предоставление прав на использование результатов интеллектуальной деятельности);

- поступления от участия в уставных капиталах других организаций (в организациях, предметом деятельности которых является такое участие);

- другие поступления, признаваемые организацией доходами по обычным видам деятельности исходя из характера ее деятельности, вида доходов и условий их получения (например, для ломбардов проценты по предоставленным займам являются доходами по обычным видам деятельности).

Значение показателя строки "Выручка" (за отчетный период) определяется на основании данных о суммарном за отчетный период кредитовом обороте по субсчету 90-1 "Выручка", уменьшенном на

суммарный за этот отчетный период дебетовый оборот по субсчетам 90-3 "Налог на добавленную стоимость", 90-4 "Акцизы", 90-5 "Экспортные пошлины" счета 90.

По строке 2120 "Себестоимость продаж" отражается информация о расходах по обычным видам деятельности, которые сформировали себестоимость проданных товаров, продукции, выполненных работ и оказанных услуг (п. 21 ПБУ 10/99). В себестоимость проданных товаров, работ, услуг включаются следующие расходы по обычным видам деятельности:

- расходы, связанные с изготовлением продукции;
- расходы, связанные с приобретением товаров;
- расходы, связанные с выполнением работ;
- расходы, связанные с оказанием услуг;
- расходы, связанные с предоставлением имущества в аренду (в организациях, предметом деятельности которых является предоставление своих активов в аренду);
- расходы, связанные с предоставлением прав на использование результатов интеллектуальной деятельности (в организациях, предметом деятельности которых является предоставление таких прав за плату);
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (в организациях, предметом деятельности которых является участие в уставных капиталах других организаций);
- иные расходы в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации.

Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг списывается со счетов 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства", 41 "Товары", 43 "Готовая продукция", 40 "Выпуск продукции, работ, услуг" и других в дебет счета 90 "Продажи" 2 "Себестоимость продаж". Полученное значение показателя себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг указывается в круглых скобках.

Строка 2100 "Валовая прибыль (убыток)" определяется как разница между показателями "Выручка" и "Себестоимость продаж". Если в результате вычитания этих показателей организацией получена отрицательная величина (убыток), то она показывается в отчете о финансовых результатах в круглых скобках.

По строке 2210 "Коммерческие расходы" отражается информация о расходах по обычным видам деятельности, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг (коммерческих расходах организации) (п. 7 и 21 ПБУ 10/99). Расходами по обычным видам деятельности, включаемыми в состав коммерческих, являются расходы, связанные с продажей товаров, продукции, работ и услуг. Коммерческие расходы ежемесячно полностью или частично (при распределении коммерческих расходов между реализованной и нереализованной продукцией (товарами)) списываются со счета 44 "Расходы

на продажу" в дебет счета 90 "Продажи", субсчет устанавливается в учетной политике организации.

Значение показателя "Коммерческие расходы" (за отчетный период) определяется на основании данных о суммарном за отчетный период дебетовом обороте по счету 90, субсчет «Коммерческие расходы» в корреспонденции со счетом 44. Полученная величина коммерческих расходов указывается в круглых скобках.

По строке 2220 "Управленческие расходы" отражается информация о расходах по обычным видам деятельности, связанных с управлением организацией. Управленческие расходы, учитываемые на счете 26 «Общехозяйственные расходы», в соответствии с учетной политикой могут ежемесячно:

1) списываться в качестве условно-постоянных в дебет счета 90 "Продажи",

2) включаться в себестоимость продукции, работ, услуг (т.е. списываться в дебет счетов 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства").

Значение показателя "Управленческие расходы" (за отчетный период) определяется на основании данных о суммарном за отчетный период дебетовом обороте по счету 90, субсчет "Управленческие расходы", в корреспонденции со счетом 26 (если такой порядок списания управленческих расходов предусмотрен учетной политикой организации). Полученная величина управленческих расходов указывается в отчете о финансовых результатах в круглых скобках.

Строка 2200 "Прибыль (убыток) от продаж" определяется путем вычитания из показателя "Валовая прибыль (убыток)" показателей "Коммерческие расходы" и "Управленческие расходы". Если в результате вычитания этих показателей организацией получена отрицательная величина (убыток), то она показывается в отчете о финансовых результатах в круглых скобках.

Значение "Прибыль (убыток) от продаж" должно быть равно разнице между суммарными оборотами за отчетный период по дебету счета 90 "Продажи", субсчет 90-9 "Прибыль/убыток от продаж", и кредиту счета 99 "Прибыли и убытки" и суммарными оборотами по кредиту счета 90, субсчет 90-9 и дебету счета 99. При этом кредитовое сальдо означает, что организацией получена прибыль по обычным видам деятельности, а дебетовое говорит о получении убытка. Дебетовый остаток (полученный убыток) показывается в отчете в круглых скобках.

По строке 2310 "Доходы от участия в других организациях" отражается информация о доходах организации, полученных от участия в уставных (складочных) капиталах других организаций и являющихся для нее прочими. К доходам от участия в других организациях относятся (п. 7 ПБУ 9/99):

- суммы распределенной в пользу организации части прибыли (дивидендов);

- стоимость имущества, полученного при выходе из общества или при ликвидации организации.

Доходы от участия в уставных капиталах других организаций признаются при выполнении условий, установленных п. 12 ПБУ 9/99 .

Минфин России в Письме от 19.12.2006 N 07-05-06/302 рекомендует признавать поступления в виде дивидендов доходами в сумме за минусом суммы налога, удерживаемого налоговым агентом согласно законодательству РФ о налогах и сборах.

Доходы от участия в уставных капиталах других организаций показываются по строке "Доходы от участия в других организациях" только в том случае, если они квалифицируются организацией в качестве прочих доходов. Прочие доходы от участия организации в уставных капиталах других организаций отражаются в бухгалтерском учете по кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-1 "Прочие доходы", и дебету счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет 76-3 "Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам".

По строке 2320 "Проценты к получению" отражается информация о доходах организации в виде причитающихся ей процентов, являющихся для организации прочими доходами. К процентам, подлежащим к получению организацией, относятся:

- проценты, причитающиеся организации по выданным ею займам;
- проценты и дисконт, причитающиеся к получению по ценным бумагам (например, по облигациям, векселям);
- проценты по коммерческим кредитам, предоставленным путем перечисления аванса, предварительной оплаты, задатка;
- проценты, выплачиваемые банком за пользование денежными средствами, находящимися на счете организации.

Проценты признаются в составе доходов за истекший отчетный период в соответствии с условиями договоров (п. 16 ПБУ 9/99).

Проценты, причитающиеся к получению организацией, показываются по строке "Проценты к получению" только в том случае, если они квалифицируются ею в качестве прочих доходов и отражаются в бухгалтерском учете по кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-1 "Прочие доходы".

По строке 2330 "Проценты к уплате" отражается информация о прочих расходах организации в виде начисленных к уплате процентов (п. 21 ПБУ 10/99). К процентам, подлежащим уплате организацией, относятся:

- проценты, уплачиваемые по всем видам заемных обязательств организации (в том числе по товарным и коммерческим кредитам, облигационным и вексельным займам), помимо той их части, которая в соответствии с правилами бухгалтерского учета включается в стоимость инвестиционного актива;

- дисконт, причитающийся к уплате по облигациям и векселям, помимо той его части, которая включена в состав расходов будущих периодов в соответствии с учетной политикой организации.

Проценты равномерно признаются в составе прочих расходов в тех отчетных периодах, к которым они относятся.

Проценты к уплате отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-2 "Прочие расходы".

По строке 2340 "Прочие доходы" отражается информация о прочих доходах организации, не упомянутых выше (п. 18 ПБУ 9/99).

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации (если эти поступления не признаются в составе доходов от обычных видов деятельности);

- поступления, связанные с предоставлением за плату прав на использование результатов интеллектуальной деятельности (если эти поступления не признаются в составе доходов от обычных видов деятельности);

- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

- активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения и в качестве государственной помощи;

- прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);

- поступления в возмещение причиненных организации убытков;

- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;

- суммы кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности;

- положительные курсовые разницы;

- поступления от операций с тарой;

- суммы дооценки основного средства в пределах суммы уценки этого средства в предыдущие отчетные периоды, отнесенной на прочие расходы;

- суммы дооценки нематериального актива в пределах суммы уценки этого актива в предыдущие отчетные периоды, отнесенной на прочие расходы;

- суммы дооценки финансовых вложений;

- иные доходы, квалифицируемые организацией в качестве прочих.

Для строительных организаций предусмотрены следующие особенности (ПБУ 2/2008):

- суммы претензий, предъявленных заказчикам и третьим лицам по договорам строительного подряда, включаются в состав доходов по обычным видам деятельности и увеличивают выручку от реализации;

- доходы от продажи излишне списанных в производство материалов и конструкций могут уменьшать расходы по договору строительного подряда

(расходы по обычным видам деятельности);

- арендная плата за строительную технику, временно не используемую самой организацией для исполнения договора строительного подряда, может уменьшать расходы по договору строительного подряда (расходы по обычным видам деятельности).

Сумма прочих доходов указывается в отчете о финансовых результатах без учета подлежащих получению от юридических и физических лиц (п. 3 ПБУ 9/99):

- НДС; - акцизов; - вывозных таможенных пошлин;
- иных аналогичных обязательных платежей.

Прочие доходы признаются при выполнении условий, установленных п. 16 ПБУ 9/99.

Прочие доходы отражаются в бухгалтерском учете по кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-1 "Прочие доходы", а суммы НДС, акцизов и иных аналогичных обязательных платежей - по дебету счета 91, субсчет 91-2 "Прочие расходы" или 91-3 "НДС".

По строке 2350 "Прочие расходы" отражается информация о прочих расходах организации, не упомянутых выше:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации (в случае, если эти расходы не признаются организацией в составе расходов по обычным видам деятельности);

- расходы, связанные с предоставлением за плату прав на использование объектов интеллектуальной собственности (в случае, если эти расходы не признаются организацией в составе расходов по обычным видам деятельности);

- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (в случае, если эти расходы не признаются организацией в составе расходов по обычным видам деятельности);

- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;

- остаточная стоимость активов, по которым начисляется амортизация, и фактическая себестоимость других активов, списываемых организацией;

- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;

- отчисления в оценочные резервы;

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

- возмещение причиненных организацией убытков;

- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году при исправлении несущественной ошибки предшествующего отчетного года после подписания бухгалтерской отчетности за этот год либо при исправлении существенной ошибки предшествующего года после подписания бухгалтерской отчетности за этот год организацией - субъектом малого предпринимательства;

- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;
- отрицательные курсовые разницы;
- сумма уценки основного средства сверх суммы его дооценки, зачисленной в добавочный капитал при переоценке в предыдущие отчетные периоды;
- убыток от обесценения нематериальных активов;
- сумма уценки финансовых вложений;
- перечисление средств (взносов, выплат и т.д.), связанных с благотворительной деятельностью;
- расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;
- расходы по операциям с тарой;
- расходы на содержание мощностей и объектов, находящихся на консервации;
- расходы, связанные с рассмотрением дел в судах;
- расходы по НИОКР, не давшим положительного результата;
- суммы бюджетных средств, полученные в прошлые годы и подлежащие возврату в связи с нарушением условий их предоставления;
- расходы, возникающие как последствия чрезвычайных фактов хозяйственной деятельности;
- дополнительные расходы по займам;
- расходы, связанные с подготовкой и подписанием договора строительного подряда (при отсутствии в отчетном периоде вероятности его заключения);
- убыток по совместной деятельности, распределенный между товарищами;
- иные расходы, квалифицируемые организацией в качестве прочих.

Правила признания расходов в Отчете о финансовых результатах определены в п. 19 ПБУ 10/99. В частности, в отчете о финансовых результатах показываются:

- расходы, признанные в отчетном периоде, когда по ним становится определенным неполучение экономических выгод (доходов) или поступление активов;
- возникающие обязательства, не обусловленные признанием соответствующих активов.

Прочие расходы учитываются по дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-2 "Прочие расходы".

Строка 2300 "Прибыль (убыток) до налогообложения" определяется путем сложения показателей "Прибыль (убыток) от продаж", "Доходы от участия в других организациях", "Проценты к получению" и "Прочие доходы" и вычитания из полученной суммы показателей "Проценты к уплате" и "Прочие расходы". Если в результате организацией получена

отрицательная величина (убыток), то она показывается в Отчете о финансовых результатах в круглых скобках.

Значение "Прибыль (убыток) до налогообложения" должно быть равно разнице суммарного дебетового и кредитового оборотов по счету 99 "Прибыли и убытки" в корреспонденции со счетами 90 "Продажи", субсчет 90-9 "Прибыль/убыток от продаж", и 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов". Кредитовый остаток по счету 99, аналитический счет учета бухгалтерской прибыли (убытка), означает, что организацией получена прибыль, а дебетовый говорит о получении убытка. Этот остаток складывается из прибылей и убытков от обычных видов деятельности и прочих доходов и расходов. Дебетовый остаток (полученный убыток) показывается в отчете о прибылях и убытках в круглых скобках.

По строке 2410 "Текущий налог на прибыль" отражается информация о текущем налоге на прибыль, т.е. о сумме налога на прибыль, начисленной к уплате в бюджет, отраженной в налоговой декларации по налогу на прибыль организаций (п. 24 ПБУ 18/02).

По строке 2521 "в т.ч. Постоянные налоговые обязательства (активы)" приводится информация о сальдо постоянных налоговых обязательств (активов) (п. 24 ПБУ 18/02). В качестве постоянных налоговых обязательств учитывается сумма налога, которая приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде, а под постоянным налоговым активом - сумма налога, которая приводит к уменьшению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде. Причиной возникновения постоянных налоговых обязательств (активов) является несоответствие сумм отдельных видов доходов или расходов, признаваемых в бухгалтерском учете и в целях налогообложения прибыли.

Суммы постоянных налоговых обязательств (активов) учитываются по дебету (кредиту) счета 99 "Прибыли и убытки" обособленно. Значение показателя этой строки определяется как разница между кредитовым и дебетовым оборотами за отчетный период по счету 99 (аналитический счет (субсчет) учета постоянных налоговых обязательств (активов)) и представляет собой сальдо постоянных налоговых активов и постоянных налоговых обязательств, накопленных за отчетный период.

Отрицательная разница означает, что постоянные налоговые обязательства больше постоянных налоговых активов. И поскольку постоянные налоговые обязательства уменьшают чистую прибыль, такая разница показывается в Отчете о финансовых результатах в круглых скобках как отрицательная величина.

Положительная разница означает, что постоянные налоговые активы больше постоянных налоговых обязательств. И поскольку постоянные налоговые активы чистую прибыль увеличивают, такая разница показывается в строке без круглых скобок как положительная величина.

По строке 2430 "Изменение отложенных налоговых обязательств" отражается информация об изменении величины отложенных налоговых

обязательств, признанных в бухгалтерском учете в соответствии с требованиями ПБУ 18/02 (п. 24 ПБУ 18/02).

Значение показателя этой строки (за отчетный период) определяется как разница между кредитовым и дебетовым оборотами по счету 77 "Отложенные налоговые обязательства" за отчетный период. Если разница получается отрицательной, то это означает, что отложенных налоговых обязательств за отчетный период списано больше, чем начислено.

По строке 2450 "Изменение отложенных налоговых активов" отражается информация об изменении величины отложенных налоговых активов, признанных в бухгалтерском учете в соответствии с требованиями ПБУ 18/02. Значение показателя этой строки (за отчетный период) определяется как разница между дебетовым и кредитовым оборотами по счету 09 "Отложенные налоговые активы" за отчетный период. Если разница получается отрицательной, то это означает, что отложенных налоговых активов за отчетный период списывается.

По строке 2460 "Прочее" отражается информация об иных, не упомянутых выше, показателях, оказывающих влияние на величину чистой прибыли организации. При необходимости организация может ввести в отчет о финансовых результатах несколько дополнительных строк, самостоятельно назвав и закодировав их.

По строке "Прочее" отчета о финансовых результатах могут отражаться:

- налоги, уплачиваемые организациями, применяющими специальные налоговые режимы;

- штрафные санкции и пени, уплачиваемые организациями за нарушения налогового и иного законодательства;

- сумма доплаты (переплаты) налога на прибыль в связи с обнаружением ошибок (искажений) в предыдущие отчетные (налоговые) периоды, не влияющая на текущий налог на прибыль отчетного периода ;

- иные аналогичные обязательные платежи;

- сумма списанных в дебет счета 99 "Прибыли и убытки" отложенных налоговых активов;

- сумма списанных в кредит счета 99 отложенных налоговых обязательств.

Значение показателя по строке "Прочее" (за отчетный период) определяется на основе данных аналитического учета по счету 99 в части перечисленных выше платежей, переплаты по налогу на прибыль и списанных отложенных налоговых активов и обязательств.

По строке 2400 "Чистая прибыль (убыток)" отражается информация о чистой прибыли (убытке) организации, т.е. о нераспределенной прибыли (непокрытом убытке) (п. 23 ПБУ 4/99). При составлении промежуточной бухгалтерской отчетности величина чистой (нераспределенной) прибыли (чистого (непокрытого) убытка) отчетного периода определяется на основе данных аналитического бухгалтерского учета по счету 99 "Прибыли и убытки". Фактически это остаток по счету 99 на конец отчетного периода.

Чистая прибыль отражается по кредиту счета 99, а чистый убыток - по дебету счета 99.

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 закрывается. При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 в кредит (дебет) счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Полученный убыток показывается в Отчете о финансовых результатах в круглых скобках.

По строке 2510 "Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода" справочного раздела отчета о финансовых результатах могут отражаться результаты проведенной в отчетном периоде переоценки внеоборотных активов организации. В соответствии с ПБУ 6/01 и ПБУ 14/2007 в результате переоценки объектов основных средств и нематериальных активов изменяется собственный капитал организации. При этом в зависимости от результата предыдущих переоценок конкретного внеоборотного актива:

- организация признает прочий доход (прочий расход) в сумме дооценки (уценки), что в конечном итоге приводит к увеличению (уменьшению) нераспределенной прибыли/непокрытого убытка, или

- увеличивается (уменьшается) добавочный капитал организации.

В данной строке указывается только изменение добавочного капитала организации, явившееся результатом переоценки внеоборотных активов, проведенной в отчетном периоде. Суммы дооценки (уценки) основных средств и нематериальных активов, отнесенные на финансовый результат в качестве прочих доходов (прочих расходов), участвуют в формировании показателей строки 2340 "Прочие доходы" (строки 2350 "Прочие расходы") отчета о финансовых результатах.

Поскольку переоценка объектов основных средств и нематериальных активов производится на конец отчетного года, строка Отчета о финансовых результатах может заполняться только при составлении годовой бухгалтерской отчетности.

При составлении промежуточной бухгалтерской отчетности ставятся прочерки.

По строке 2520 "Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода". Согласно Примечанию 6 к Отчету о финансовых результатах (Приложение N 1 к Приказу Минфина России N 66н) показатель строки 2520 наряду с показателями строк "Чистая прибыль (убыток)" и "Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода" участвует в формировании показателя "Совокупный финансовый результат периода". Определение совокупного финансового результата периода отсутствует в российских положениях по бухгалтерскому учету.

Сумма показателей строк "Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода" и "Результат

от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода" соответствует понятию "прочая совокупная прибыль" в терминах МСФО (IAS) 1 «Предоставление финансовой отчетности». Следовательно, по строке 2520 отражается изменение величины капитала организации за отчетный период, за исключением:

- чистой прибыли (убытка) отчетного периода;
- изменения добавочного капитала в результате переоценки внеоборотных активов;
- увеличения или уменьшения уставного капитала ;
- курсовой разницы, возникающей по расчетам с учредителями, если вклад в уставный капитал предусмотрен в иностранной валюте;
- эмиссионного дохода.

С учетом перечисленных исключений изменение величины капитала возможно за счет увеличения/уменьшения показателей добавочного капитала (кроме сумм дооценки внеоборотных активов) и нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), не связанного с возникновением доходов и расходов по обычным видам деятельности, а также с возникновением прочих доходов и расходов.

К таким операциям, например, относятся:

- исправление в бухгалтерском учете существенных ошибок предшествующего отчетного года, выявленных после утверждения бухгалтерской отчетности за этот год (п. 9 ПБУ 22/2010);
- пересчет в рубли выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации, используемых для ведения деятельности за пределами РФ, с возникновением разницы, включаемой в добавочный капитал организации (п 19. ПБУ 3/2006).

По строке 2500 "Совокупный финансовый результат периода" справочно указывается показатель, представляющий собой чистую прибыль (убыток) организации, скорректированную на результаты от переоценки внеоборотных активов и прочих операций, не включаемые в чистую прибыль (убыток) отчетного периода.

По строке 2900 "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. Эта строка заполняется только акционерными обществами (п. 16 Методических рекомендаций по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию, утвержденных Приказом Минфина России от 21.03.2000 N 29н).

Базовая прибыль (убыток) отчетного периода определяется путем уменьшения (увеличения) прибыли (убытка) отчетного периода, остающейся в распоряжении организации после налогообложения и других обязательных платежей в бюджет и внебюджетные фонды, на сумму дивидендов по привилегированным акциям, начисленных их владельцам за отчетный период. Величина прибыли (убытка) отчетного периода, остающейся в распоряжении

организации, отражена по строке "Чистая прибыль (убыток)" отчета о финансовых результатах.

Базовая прибыль (убыток) на акцию определяется как отношение базовой прибыли (убытка) отчетного периода к средневзвешенному количеству обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение отчетного периода.

Величина базового убытка на акцию приводится в отчете о финансовых результатах в круглых скобках.

По строке 2910 "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). Заполняется только акционерными обществами.

Под разводнением прибыли понимается ее уменьшение (увеличение убытка) в расчете на одну обыкновенную акцию в результате возможного в будущем выпуска дополнительных обыкновенных акций без соответствующего увеличения активов общества, за исключением случаев размещения акций среди акционеров без оплаты.

При определении разводненной прибыли (убытка) на акцию значения базовой прибыли и средневзвешенного количества обыкновенных акций, находящихся в обращении, используемые в отчетном периоде при расчете базовой прибыли на акцию, корректируются на соответствующие суммы возможного прироста в связи с конвертацией в обыкновенные акции всех конвертируемых ценных бумаг акционерного общества и исполнения договоров купли-продажи обыкновенных акций у эмитента по цене ниже их рыночной стоимости.

Разводненная прибыль (убыток) на акцию представляет собой отношение базовой прибыли (убытка), скорректированной на величину ее возможного прироста, к средневзвешенному количеству обыкновенных акций, находящихся в обращении, скорректированному на величину возможного прироста их количества в результате конвертации ценных бумаг в обыкновенные акции и исполнения договоров купли-продажи обыкновенных акций по цене ниже рыночной стоимости.

Тема 4. Порядок составления пояснений к годовой бухгалтерской отчетности.

4.1. Отчет об изменениях капитала

Отчет об изменении капитала состоит из трех разделов:

раздел 1 «Движение капитала»

раздел 2 "Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок"

раздел 3 «Чистые активы»

Капитал представляет собой вложения собственников и прибыль, накопленную за все время деятельности организации, и определяется как разница между активами и обязательствами. К собственному капиталу организации относится:

- уставный (складочный) капитал (фонд);
- добавочный капитал;
- резервный капитал;
- нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) (п. 66 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности).

В раздел 1 «Движение капитала» представляется информация об изменениях величины собственного капитала организации (абз. 7 п. 27, п. 30 ПБУ 4/99). Раздел 1 отчета об изменениях капитала состоит из двух частей, в первой из которых приводятся данные, относящиеся к предыдущему отчетному году и году, предшествующему предыдущему, а во второй - данные, относящиеся к отчетному году.

В строку 3100 "Величина капитала на 31 декабря года, предшествующего предыдущему" (по соответствующим графам) переносятся данные, отраженные по строке 3200 "Величина капитала на 31 декабря предыдущего года" отчета об изменениях капитала за предыдущий отчетный год.

В строку 3200 "Величина капитала на 31 декабря предыдущего года" переносятся данные из строки 3300 "Величина капитала на 31 декабря отчетного года" отчета об изменениях капитала за предыдущий отчетный год.

Аналогично заполняются все остальные строки, в которых приводятся данные, относящиеся к предыдущему году: в них переносятся данные Отчета об изменениях капитала за предыдущий отчетный год (из строк с идентичными названиями, в которых приведены данные отчетного года).

В случае изменения учетной политики организации и (или) исправления ею в отчетном году существенных ошибок прошлых лет возможны корректировки величины капитала на 31 декабря года, предшествующего предыдущему, и на 31 декабря предыдущего года. Указанные корректировки раскрываются в разделе 2 отчета об изменениях капитала (Письмо Минфина России от 27.01.2012 N 07-02-18/01).

По группе статей "Увеличение капитала" приводится информация об операциях, которые в отчетном году привели к увеличению собственного капитала организации. Каждый из показателей **строки 3310 "Увеличение капитала - всего"** представляет собой сумму показателей строк, относящихся к данной группе, по соответствующей графе.

По строке 3311 "чистая прибыль" приводится информация о чистой

прибыли отчетного года, увеличивающей показатель нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации. Показатель этой строки равен показателю строки 2400 "Чистая прибыль (убыток)" Отчета о финансовых результатах. В графе "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" строки 3311 "чистая прибыль" указывается кредитовый оборот за отчетный год по счету 84 в корреспонденции со счетом 99.

По строке **3312 "переоценка имущества"** приводится информация об увеличении собственного капитала организации в результате проведенной на конец отчетного года переоценки объектов основных средств и нематериальных активов (п. 30 ПБУ 4/99, п. 15 ПБУ 6/01, п. 17 ПБУ 14/2007). В строке 3312 "переоценка имущества" указывается увеличение кредитового сальдо по счету 83 "Добавочный капитал" в результате проведенной на конец отчетного года переоценки основных средств и нематериальных активов. При заполнении данной строки может использоваться информация об оборотах за отчетный период по счету 83 "Добавочный капитал" в корреспонденции со счетами 01, 02, 03, 04 и 05. При этом учитываются как кредитовые, так и дебетовые обороты по счету 83 в корреспонденции с указанными счетами. Если сумма кредитовых оборотов превышает сумму дебетовых оборотов, то в результате проведенной переоценки внеоборотных активов добавочный капитал организации увеличился. Положительная разница между кредитовыми и дебетовыми оборотами по счету 83 в корреспонденции с указанными счетами отражается по строке 3312.

Если же сумма дебетовых оборотов окажется больше, чем сумма кредитовых оборотов, то результатом переоценки внеоборотных активов является уменьшение добавочного капитала. Данные об уменьшении капитала в результате переоценки приводятся по строке 3322 "переоценка имущества" группы статей "Уменьшение капитала - всего" в круглых скобках. При этом в строке 3312 ставится прочерк.

По строке **3313 "доходы, относящиеся непосредственно на увеличение капитала"** приводится информация об увеличении капитала организации в связи с признанием доходов, не включаемых в финансовый результат отчетного периода, а относимых непосредственно на увеличение добавочного капитала организации или увеличение ее нераспределенной прибыли (уменьшение непокрытого убытка). К суммам, непосредственно относящимся на увеличение капитала организации (помимо результата переоценки внеоборотных активов организации, операций, связанных с изменением уставного капитала и реорганизацией юридического лица), относятся:

- положительная разница, возникающая в результате пересчета в рубли выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации, используемых для ведения деятельности за пределами РФ (абз. 2 п. 19 ПБУ 3/2006);

- отрицательная разница от пересчета в рубли выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации,

использовавшихся для ведения деятельности за пределами РФ, отражавшаяся как уменьшение добавочного капитала и списываемая в связи с прекращением деятельности за рубежом в прочие расходы организации (абз. 3 п. 19 ПБУ 3/2006);

- вклады участников в имущество общества с ограниченной ответственностью (ст. 27 Федерального закона от 08.02.1998 N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью", Письмо Минфина России от 13.04.2005 N 07-05-06/107);

- стоимость имущества, внесенного собственником унитарного предприятия сверх уставного фонда;

- суммы, вносимые собственниками организации на покрытие полученных убытков в соответствии с решением общего собрания.

Первые три из перечисленных сумм относятся на увеличение добавочного капитала организации.

Стоимость имущества, переданного унитарному предприятию в хозяйственное ведение (оперативное управление) собственником сверх суммы уставного фонда, относится на увеличение нераспределенной прибыли (уменьшение непокрытого убытка) предприятия (Письма Минфина России от 21.08.2003 N 16-00-22/11, от 05.08.2003 N 16-00-14/247).

В случае принятия собственниками организации решения о внесении целевых взносов на покрытие убытков организации установленные общим собранием суммы увеличивают капитал организации посредством уменьшения показателя непокрытого убытка.

Показатель графы "Добавочный капитал" по строке 3313 определяется как кредитовый оборот по счету 83 в корреспонденции:

- со счетами 50, 52, 60, 62 и др. в части положительной разницы от пересчета в рубли выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации, используемых для ведения деятельности за пределами РФ;

- со счетом 91, субсчет 91-2, в части отрицательной разницы от пересчета в рубли выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации, использовавшихся для ведения деятельности за пределами РФ, списываемой в связи с прекращением деятельности за рубежом;

- со счетом 75 в части вкладов участников в имущество общества с ограниченной ответственностью.

В графе "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" по строке 3313 отражается кредитовый оборот по счету 84 в корреспонденции со счетом 75.

Показатель графы "Итого" по строке 3313 определяется суммированием показателей граф "Добавочный капитал" и "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" по этой строке.

По строке 3314 "дополнительный выпуск акций" приводится информация об увеличении капитала за счет дополнительного выпуска акций

(за счет дополнительных вкладов участников общества с ограниченной ответственностью или третьих лиц, принимаемых в общество, повлекших изменение размера долей участников общества). Обществам с ограниченной ответственностью целесообразно назвать эту строку "за счет дополнительных вкладов участников и третьих лиц, принимаемых в общество".

В графе "Уставный капитал" строки 3314 указывается кредитовый оборот за отчетный год по счету 80 "Уставный капитал" в корреспонденции со счетом 75 "Расчеты с учредителями", субсчет 75-1 "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал", при увеличении уставного капитала за счет размещения дополнительных акций по подписке либо путем конвертации в акции конвертируемых ценных бумаг и при увеличении уставного капитала за счет дополнительных вкладов участников и третьих лиц.

В графе "Собственные акции, выкупленные у акционеров" по строке 3314 "дополнительный выпуск акций", указывается стоимость выкупа собственных акций (действительная стоимость долей), перепроданных в отчетном периоде, т.е. кредитовый оборот счета 81 "Собственные акции, выкупленные у акционеров" в корреспонденции со счетом 75, субсчет 75-1, и счетом 91, субсчет 91-2 (в случае продажи акций (долей) по цене ниже цены выкупа).

В графе "Добавочный капитал" по строке 3314 "дополнительный выпуск акций" отражаются:

- сумма эмиссионного дохода от размещения дополнительных акций (долей) (п. 68 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности организации);

- сумма НДС, восстановленного учредителем при передаче имущества в качестве дополнительного вклада в уставный капитал и переданного организации (пп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ, Письмо Минфина России от 30.10.2006 N 07-05-06/262);

- курсовая разница, возникающая по расчетам с учредителем, если дополнительный вклад в уставный капитал вносится в иностранной валюте (п. 14 ПБУ 3/2006).

Таким образом, в графе "Добавочный капитал" по строке 3314 отражается кредитовый оборот по счету 83 "Добавочный капитал" в корреспонденции со счетом 19, а также обороты по счету 83 в корреспонденции с субсчетом 75-1 счета 75 в части эмиссионного дохода и курсовых разниц, возникших при размещении дополнительных акций (долей).

В графе "Итого" показывается общая сумма увеличения капитала в результате дополнительного выпуска акций (дополнительных вкладов участников общества или третьих лиц).

По строке 3315 "увеличение номинальной стоимости акций" приводится информация об увеличении капитала организации за счет увеличения номинальной стоимости акций (за счет увеличения номинальной стоимости долей в обществе с ограниченной ответственностью). Обществам

с ограниченной ответственностью целесообразно назвать эту строку "за счет увеличения номинальной стоимости долей".

По этой же строке унитарные предприятия могут показать увеличение своего уставного фонда, переименовав ее соответствующим образом.

В графе "Уставный капитал" строки 3315 указывается кредитовый оборот за отчетный год по счету 80 "Уставный капитал" в корреспонденции со счетом 75 "Расчеты с учредителями", субсчет 75-1 "Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал", при увеличении уставного капитала (фонда) за счет дополнительных вкладов участников (за счет дополнительно передаваемого собственником унитарного предприятия имущества).

В графе "Собственные акции, выкупленные у акционеров" по строке 3315, должен стоять знак X. Это связано с тем, что собственные акции (доли), выкупленные у акционеров (участников), учитываются по фактическим затратам на их приобретение, величина которых не изменяется при увеличении номинальной стоимости акций (долей).

В графе "Добавочный капитал" по строке 3315 отражаются:

- сумма эмиссионного дохода при внесении участниками общества с ограниченной ответственностью дополнительных вкладов (п. 68 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности);

- сумма НДС, восстановленного участником при передаче имущества в качестве дополнительного вклада в уставный капитал и переданного организации (пп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ, Письмо Минфина России от 30.10.2006 N 07-05-06/262);

- курсовая разница, возникающая по расчетам с учредителем, если дополнительный вклад в уставный капитал вносится в иностранной валюте (п. 14 ПБУ 3/2006).

Таким образом, в графе "Добавочный капитал" по строке 3315 отражается кредитовый оборот по счету 83 "Добавочный капитал" в корреспонденции со счетом 19, а также обороты по счету 83 в корреспонденции с субсчетом 75-1 счета 75 в части эмиссионного дохода и курсовых разниц, возникших по расчетам с участниками общества с ограниченной ответственностью при внесении ими дополнительных вкладов.

В графе "Итого" указывается сумма увеличения капитала организации при увеличении уставного капитала (фонда) за счет дополнительных вкладов участников (за счет дополнительно передаваемого собственником унитарного предприятия имущества).

По строке **3316 "реорганизация юридического лица"** приводится информация об увеличении собственного капитала или отдельных его составляющих при реорганизации юридического лица в формах выделения из него или присоединения к нему другого юридического лица (п. п. 2, 4 ст. 58 ГК РФ, п. 48 Методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций, утвержденных Приказом Минфина России от 20.05.2003 N 44н).

По группе статей "Уменьшение капитала" приводится информация об операциях, которые в отчетном году привели к уменьшению величины собственного капитала организации. Каждый из показателей строки **3320 "Уменьшение капитала - всего"** представляет собой сумму показателей строк, относящихся к данной группе, по соответствующей графе.

Поскольку итоговые показатели строк группы "Уменьшение капитала" имеют отрицательное значение и показываются в круглых скобках, в графе "Итого" строки 3320 "Уменьшение капитала - всего" показатель представляет собой величину, на которую уменьшился капитал организации за отчетный год, и приводится в круглых скобках.

По строке **3321 "убыток"** приводится информация о чистом убытке отчетного года, формирующем показатель нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации. Показатель этой строки равен показателю строки 2400 "Чистая прибыль (убыток)" отчета о прибылях и убытках.

В графе "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" строки 3321 "убыток" указывается дебетовый оборот за отчетный год по счету 84 в корреспонденции со счетом 99 (аналитический счет учета чистой прибыли (убытка)). Данный показатель, как и итоговый показатель строки 3321, приводится в круглых скобках, так как является величиной, на которую уменьшается капитал организации.

По строке **3322 "переоценка имущества"** приводится информация об уменьшении собственного капитала организации в результате проведенной на конец отчетного года переоценки объектов основных средств и нематериальных активов (п. 30 ПБУ 4/99, п. 15 ПБУ 6/01, п. 17 ПБУ 14/2007). В строке 3322 указывается уменьшение кредитового сальдо по счету 83 "Добавочный капитал" в результате проведенной на конец отчетного года переоценки основных средств и нематериальных активов.

По строке **3323 "расходы, относящиеся непосредственно на уменьшение капитала"** раскрывается информация об уменьшении капитала организации в связи с признанием расходов, не включаемых в финансовый результат отчетного периода, а относимых непосредственно на уменьшение добавочного капитала организации или уменьшение ее нераспределенной прибыли (увеличение непокрытого убытка). К суммам, непосредственно относящимся на уменьшение капитала организации (помимо результата переоценки внеоборотных активов организации, операций, связанных с изменением уставного капитала, начислением дивидендов и реорганизацией юридического лица), относится, например, отрицательная разница, возникающая в результате пересчета в рубли выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации, используемых для ведения деятельности за пределами РФ (абз. 2 п. 19 ПБУ 3/2006). Указанная разница относится на уменьшение добавочного капитала организации.

Кроме того, в графе "Добавочный капитал" по строке 3323 "расходы, относящиеся непосредственно на уменьшение капитала" может быть

отражена сумма положительной разницы, образованной в результате пересчета в рубли выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации, используемых для ведения деятельности за пределами РФ, которая отнесена на прочие доходы организации в связи с прекращением деятельности организации за пределами РФ (абз. 3 п. 19 ПБУ 3/2006). Данная операция приводит к уменьшению добавочного капитала.

По строке **3324 "уменьшение номинальной стоимости акций"** приводится информация об уменьшении капитала организации за счет уменьшения номинала акций (долей). Обществам с ограниченной ответственностью целесообразно назвать эту строку "уменьшение номинальной стоимости долей". Унитарные предприятия могут показать уменьшение своего уставного фонда.

В графе "Уставный капитал" строки 3324 "уменьшение номинальной стоимости акций" указывается дебетовый оборот за отчетный год по счету 80 в корреспонденции со счетом 75 при уменьшении уставного капитала за счет уменьшения номинальной стоимости акций (долей) с осуществлением выплат учредителям. Показатель строки 3324 приводится в круглых скобках, так как является отрицательной величиной.

В графе "Добавочный капитал" по строке 3324 отражаются:

- дебетовый оборот счета 83 в корреспонденции со счетом 75 на сумму выплат за счет добавочного капитала, начисленных акционерам в связи с уменьшением уставного капитала путем уменьшения номинала акций;

- кредитовый оборот счета 83 в корреспонденции со счетом 80 на разницу между величиной уменьшения уставного капитала и суммой выплат акционерам в связи с уменьшением номинала акций, если эта разница по решению собрания акционеров отнесена на увеличение добавочного капитала.

В первом случае в графе "Добавочный капитал" по строке 3324 показатель указывается в круглых скобках, так как отражает уменьшение добавочного капитала организации.

В графе "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" может указываться кредитовый оборот счета 84 в корреспонденции со счетом 80 на разницу между величиной уменьшения уставного капитала и суммой выплат акционерам в связи с уменьшением номинала акций, если эта разница по решению общего собрания акционеров отнесена на увеличение нераспределенной прибыли (погашение непокрытого убытка) организации.

В итоговой графе строки 3324 указывается сумма показателей, отраженных по этой строке в графах "Уставный капитал", "Добавочный капитал", "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

По строке **3325 "уменьшение количества акций"** приводится информация об уменьшении капитала организации за счет уменьшения количества акций (погашения долей). Обществам с ограниченной ответственностью целесообразно назвать эту строку "погашение долей".

В графе "Уставный капитал" строки 3325 указывается дебетовый оборот

за отчетный год по счету 80 в корреспонденции со счетом 81. Данный показатель приводится в круглых скобках, так как отражает уменьшение уставного капитала организации.

В графе "Собственные акции, выкупленные у акционеров" по строке 3325 отражается суммарный оборот по счету 81, складывающийся из:

- дебетовых оборотов по счету 81 в корреспонденции со счетом 75 (счетами учета денежных средств) на сумму фактических затрат организации на выкуп собственных акций у акционеров (действительной стоимости долей, выкупленных у участников);

- кредитовых оборотов по счету 81 в корреспонденции со счетом 80 на величину номинальной стоимости погашенных акций (долей);

- дебетовых оборотов по счету 81 в корреспонденции со счетом 91, субсчет 91-1, на суммы превышения номинальной стоимости погашенных в отчетном периоде собственных акций (долей) над фактическими затратами организации на их выкуп;

- кредитовых оборотов по счету 81 в корреспонденции со счетом 91, субсчет 91-2, на суммы превышения фактических затрат организации на выкуп погашенных в отчетном периоде собственных акций (долей) над их номинальной стоимостью.

Если сумма перечисленных выше дебетовых оборотов по счету 81 превышает сумму кредитовых оборотов по этому счету, то суммарный оборот (разница между дебетовыми и кредитовыми оборотами) указывается по строке 3325 в круглых скобках, так как представляет собой величину, уменьшающую капитал организации.

В графе "Итого" отражается уменьшение капитала акционерных обществ в связи с уменьшением количества акций (их выкупом у акционеров и погашением). Общества с ограниченной ответственностью в графе "Итого" по строке "уменьшение количества акций" отражают уменьшение капитала в связи с выкупом и погашением долей.

По строке 3326 "реорганизация юридического лица" раскрывается информация об уменьшении собственного капитала при реорганизации юридического лица в формах выделения из него или присоединения к нему другого юридического лица (п. п. 2, 4 ст. 58 ГК РФ, п. 48 Методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций, утвержденных Приказом Минфина России от 20.05.2003 N 44н). Реорганизация организации в форме присоединения или выделения способна оказать влияние на все составляющие собственного капитала организации. И если это влияние приводит к уменьшению капитала организации, то суммы изменения статей капитала должны найти отражение по строке 3326 "реорганизация юридического лица" группы статей "Уменьшение капитала".

По строке 3327 "дивиденды" приводится информация о суммах прибыли, распределенных в отчетном году в пользу учредителей (участников, акционеров, собственников имущества) организации.

В графе "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" строки 3327 "дивиденды" указывается дебетовый оборот по счету 84 в корреспонденции со счетами 75, субсчет 75-2, и 70 (аналитический счет учета расчетов по выплате дивидендов работникам).

В графе "Резервный капитал" указывается дебетовый оборот по счету 82 в аналогичной корреспонденции (при начислении дивидендов по привилегированным акциям за счет созданного ранее специального фонда).

Суммы распределенных доходов указываются по строке 3327 Отчета об изменениях капитала в круглых скобках.

Строка 3330 "Изменение добавочного капитала" не входит ни в группу статей "Увеличение капитала", ни в группу статей "Уменьшение капитала". По ней отражается изменение добавочного капитала организации, которое сопровождается соответствующим (но противоположным по знаку) изменением других составляющих капитала и не приводит к изменению величины капитала в целом.

При выбытии объектов основных средств и суммы их дооценки переносятся с добавочного капитала в нераспределенную прибыль организации (абз. 7 п. 15 ПБУ 6/01, абз. 3 п. 21 ПБУ 14/2007). Такие суммы дооценки выбывших внеоборотных активов отражаются в круглых скобках в графе "Добавочный капитал" и без скобок в графе "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" по строке 3330 "Изменение добавочного капитала".

Организацией может быть принято решение о покрытии убытка за счет средств добавочного капитала. В таком случае направленная на покрытие убытка сумма также может быть отражена по строке 3300 в круглых скобках в графе "Добавочный капитал" и без скобок в графе "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

В случае если средства добавочного капитала (кроме сумм дооценки внеоборотных активов) направлены на пополнение резервного фонда организации, направленная сумма отражается по строке 3300 в круглых скобках в графе "Добавочный капитал" и без скобок в графе "Резервный капитал".

В графе "Добавочный капитал" по строке 3330 "Изменение добавочного капитала" отражается дебетовый оборот по счету 83 (аналитический счет учета сумм дооценки внеоборотных активов) в корреспонденции со счетом 84, а также дебетовый оборот по счету 83 (кроме аналитического счета учета сумм дооценки внеоборотных активов) в корреспонденции со счетом 84 в части сумм добавочного капитала, направленных на покрытие убытка организации. Указанные суммы отражают уменьшение добавочного капитала и приводятся в круглых скобках.

В графе "Резервный капитал" по строке 3330 "Изменение добавочного капитала" отражается кредитовый оборот по счету 82 в корреспонденции со счетом 83. Показатель данной строки отражает увеличение резервного капитала организации и приводится без круглых скобок.

В графе "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" по строке 3330 "Изменение добавочного капитала" отражается кредитовый оборот по счету 84 в корреспонденции со счетом 83 (аналитический счет учета сумм дооценки внеоборотных активов), а также кредитовый оборот по счету 84 в корреспонденции со счетом 83 (кроме аналитического счета учета сумм дооценки внеоборотных активов) в части сумм добавочного капитала, направленных на покрытие убытка организации.

В графе "Итого" строки 3330 проставлен знак X, так как по данной строке отражается такое изменение добавочного капитала, которое не приводит к изменению капитала в целом.

Строка 3340 "Изменение резервного капитала" не входит ни в группу статей "Увеличение капитала", ни в группу статей "Уменьшение капитала". Следовательно, по данной строке отражается изменение резервного капитала организации за счет других составляющих капитала, т.е. не приводящее к изменению величины капитала в целом.

Формирование резервного и иных фондов за счет чистой прибыли общества не изменяет капитал организации в целом, так как увеличение резервного капитала сопровождается уменьшением на ту же сумму нераспределенной прибыли организации.

Направление средств резервного капитала на покрытие убытка организации также не приводит к изменению капитала организации в целом, поскольку в этом случае уменьшается резервный капитал организации и на ту же сумму увеличивается нераспределенная прибыль (точнее - уменьшается непокрытый убыток).

Использование средств фонда акционирования работников на выкуп собственных акций для их распределения между работниками приводит к уменьшению резервного капитала и к уменьшению абсолютной величины показателя графы "Собственные акции, выкупленные у акционеров". Таким образом, данная операция также не изменяет капитал организации. К аналогичному результату может привести распределение между участниками общества с ограниченной ответственностью доли, выкупленной обществом за счет резервного капитала.

В графе "Резервный капитал" отражается разница между кредитовым оборотом счета 82 в корреспонденции со счетом 84 и дебетовым оборотом счета 82 в корреспонденции со счетами 84 и 81 (или 75). Если полученная разница положительная, то она указывается без круглых скобок, если отрицательная - то приводится в круглых скобках.

В графе "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" строки 3340 отражается разница между кредитовым и дебетовым оборотами по счету 84 в корреспонденции со счетом 82. Если указанная разница отрицательная, то она приводится в круглых скобках.

В графе "Итого" строки 3340 проставлен знак X, так как по данной строке отражается только такое изменение резервного капитала, которое не приводит к изменению величины капитала в целом.

Строка 3300 "Величина капитала на 31 декабря отчетного года" показывает величину собственного капитала организации по состоянию на 31 декабря отчетного года.

В соответствующих графах строки 3300 указывается сальдо по счетам 80 "Уставный капитал", 81 "Собственные акции, выкупленные у акционеров", 82 "Резервный капитал", 83 "Добавочный капитал" и 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" по состоянию на 31 декабря отчетного года. Значения по указанным счетам бухгалтерского учета по состоянию на 31 декабря отчетного года должны совпадать с расчетными показателями, полученными на основе данных раздела 1 Отчета об изменениях капитала.

Показатель графы "Итого" строки 3300 определяется путем суммирования показателей по этой строке.

Показатель графы "Итого" строки 3300 Отчета об изменениях капитала соответствует значению графы "На 31 декабря отчетного года" строки 1300 "Итого по разделу III" Бухгалтерского баланса.

Раздел 2 "Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок" отчета об изменениях капитала предназначен для определения показателей строк 3100 "Величина капитала на 31 декабря года, предшествующего предыдущему", 3200 "Величина капитала на 31 декабря предыдущего года", а также тех строк разд. 1 "Движение капитала", в которых отражается изменение статей капитала за предыдущий год. Указанные показатели определяются путем корректировок соответствующих данных отчета об изменениях капитала за предыдущий год. Поэтому раздел 2 целесообразно заполнять перед заполнением раздела 1 "Движение капитала".

По **строке 3400 "Капитал - всего до корректировок"** указываются данные без учета корректировок в связи с изменением в отчетном году учетной политики и исправлением в отчетном году существенных ошибок прошлых лет, а именно:

- общая величина капитала на 31 декабря года, предшествующего предыдущему;
- чистая прибыль (убыток) предыдущего года;
- изменение капитала за предыдущий год за счет иных (помимо чистой прибыли (убытка)) факторов;
- общая величина капитала на 31 декабря предыдущего года.

При заполнении данной строки используются показатели отчета об изменениях капитала за предыдущий год.

По **строке 3410 "Корректировка в связи с изменением учетной политики"** приводятся суммы корректировок следующих показателей:

- общая величина капитала на 31 декабря года, предшествующего предыдущему;
- чистая прибыль (убыток) предыдущего года;
- изменение капитала за предыдущий год за счет иных (помимо чистой прибыли (убытка)) факторов;
- общая величина капитала на 31 декабря предыдущего года.

Данные корректировки обусловлены изменением в отчетном году учетной политики организации.

Последствия изменений в учетной политике (если иное не предусмотрено нормативным актом, вводящим эти изменения) отражаются в бухгалтерской отчетности ретроспективным методом, только если они оказали или способны оказать существенное влияние на финансовое положение и финансовые результаты деятельности организации и (или) движение ее денежных средств, а оценка этих последствий в отношении периодов, предшествующих отчетному, может быть произведена с достаточной степенью надежности. В противном случае измененный способ бухгалтерского учета применяется в отношении фактов хозяйственной деятельности, свершившихся после введения измененного способа (перспективно) (п. 15 ПБУ 1/2008).

Строка 3420 "Корректировка в связи с исправлением ошибок" заполняется при исправлении существенных ошибок предшествующих лет, выявленных после утверждения бухгалтерской отчетности. Существенные ошибки предшествующего отчетного года, выявленные после утверждения бухгалтерской отчетности за этот год, исправляются записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в текущем отчетном периоде (пп. 1 п. 9 ПБУ 22/2010). При этом корреспондирующим счетом в записях является счет 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Если организация записями отчетного года исправляла существенные ошибки предшествующих лет, выявленные после утверждения бухгалтерской отчетности за соответствующий год, то она пересчитывает показатели нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) начиная с того предшествующего отчетного периода, представленного в бухгалтерской отчетности за отчетный год, в котором была допущена соответствующая ошибка (ретроспективный пересчет). Корректировка сравнительных показателей производится таким образом, как если бы ошибка предшествующего отчетного периода никогда не была допущена.

По строке **3500 "Капитал - всего после корректировок"** приводятся данные с учетом корректировок, произведенных в связи с изменением в отчетном году учетной политики и исправлением в отчетном году существенных ошибок прошлых лет, а именно:

- общая величина капитала на 31 декабря года, предшествующего предыдущему;
- чистая прибыль (убыток) предыдущего года;
- изменение капитала за предыдущий год за счет иных (помимо чистой прибыли (убытка)) факторов;
- общая величина капитала на 31 декабря предыдущего года.

Показатели строки 3500 получают суммированием показателей строк 3400, 3410 и 3420. |

Строки 3401 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) до корректировок" и 3402 "Другие статьи капитала, по которым

осуществлены корректировки, до корректировок" представляют собой расшифровку строки 3400 "Капитал всего до корректировок".

По строке 3401 указываются данные о нераспределенной прибыли (непокрытом убытке) без учета корректировок, связанных с изменением в отчетном году учетной политики и исправлением в отчетном году существенных ошибок прошлых лет, а именно:

- величина нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) на 31 декабря года, предшествующего предыдущему;
- изменение нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) за счет чистой прибыли (убытка) предыдущего года;
- изменение нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) за предыдущий год за счет иных (помимо чистой прибыли (убытка)) факторов;
- величина нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) на 31 декабря предыдущего года.

При заполнении данной строки используются показатели Отчета об изменениях капитала за предыдущий год.

Строки 3411 и 3412, именуемые "Корректировка в связи с изменением учетной политики", представляют собой расшифровку показателей строки 3410 в разрезе статей капитала, скорректированных в связи с изменением учетной политики в отчетном году. В частности, по строке 3411 указываются данные о корректировках показателей нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), связанных с изменением учетной политики в отчетном году. В графах этой строки отражаются:

- корректировка нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) на 31 декабря года, предшествующего предыдущему;
- корректировка изменения нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) за счет чистой прибыли (убытка) предыдущего года;
- корректировка изменения нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) за предыдущий год за счет иных (помимо чистой прибыли (убытка)) факторов;
- корректировка нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) на 31 декабря предыдущего года.

Строки 3421 и 3422, названные "Корректировка в связи с исправлением ошибок", являются расшифровкой показателей одноименной строки 3420 в разрезе статей капитала, скорректированных в связи с исправлением в отчетном году существенных ошибок прошлых лет, выявленных после утверждения бухгалтерской отчетности. В частности, по строке 3421 отражаются данные о корректировках показателей нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), связанных с исправлением в отчетном году существенных ошибок прошлых лет. В графах этой строки указываются:

- корректировка нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) на 31 декабря года, предшествующего предыдущему;
- корректировка изменения нераспределенной прибыли (непокрытого

убытка) за счет чистой прибыли (убытка) предыдущего года;

- корректировка изменения нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) за предыдущий год за счет иных (помимо чистой прибыли (убытка)) факторов;

- корректировка нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) на 31 декабря предыдущего года.

Строки 3501 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) после корректировок" и 3502 "Другие статьи капитала, по которым осуществлены корректировки, после корректировок" представляют собой расшифровку строки 3500 "Капитал всего после корректировок".

По строке 3501 указываются данные о нераспределенной прибыли (непокрытом убытке) с учетом корректировок, связанных с изменением в отчетном году учетной политики и исправлением в отчетном году существенных ошибок прошлых лет, а именно:

- величина нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) на 31 декабря года, предшествующего предыдущему;

- изменение нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) за счет чистой прибыли (убытка) предыдущего года;

- изменение нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) за предыдущий год за счет иных (помимо чистой прибыли (убытка)) факторов;

- величина нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) на 31 декабря предыдущего года.

Показатели строки 3501 получают суммированием показателей строк 3401, 3411 и 3421.

В случае если имевшие место в отчетном году изменение учетной политики или исправление существенных ошибок прошлых лет затронули иные статьи капитала (помимо нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)), по каждой из таких статей капитала организация приводит **строки 3402 — 3502 «Корректировки других статей капитала (кроме нераспределенной прибыли (непокрытого убытка))»**. В указанных строках в порядке, рассмотренном выше в отношении нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), отражаются корректировки показателей:

- величины данной статьи капитала на 31 декабря года, предшествующего предыдущему;

- изменения данной статьи капитала за предыдущий год за счет чистой прибыли (убытка) этого года;

- изменения данной статьи капитала за предыдущий год за счет иных факторов;

- величины данной статьи капитала на 31 декабря предыдущего года.

В разделе 3 «Чистые активы» по строке **3600 "Чистые активы"** приводится информация о величине чистых активов организации на 31 декабря отчетного года, на 31 декабря предыдущего года и на 31 декабря года, предшествующего предыдущему.

Акционерные общества производят расчет стоимости чистых активов в

соответствии с Порядком оценки стоимости чистых активов акционерных обществ, утвержденным Приказом Минфина России N 10н, ФКЦБ России N 03-6/пз.

Этот же Порядок применяют и организации иных организационно-правовых форм, в частности общества с ограниченной ответственностью (Письма Минфина России от 27.01.2010 N 03-02-07/1-27, от 07.12.2009 N 03-03-06/1/791, от 17.12.2008 N 03-03-06/1/696, от 29.10.2007 N 03-03-06/1/737). Под стоимостью чистых активов организации понимается величина, определяемая путем вычитания из суммы активов, принимаемых к расчету, суммы пассивов, принимаемых к расчету. В состав активов, принимаемых к расчету, полностью включаются внеоборотные активы, отражаемые в разделе I Бухгалтерского баланса, а также оборотные активы, отражаемые в разделе II Бухгалтерского баланса, за исключением дебиторской задолженности учредителей (участников, акционеров, собственников имущества) по взносам в уставный капитал (фонд) и собственных акций (долей), выкупленных у акционеров (участников) с целью перепродажи, если организация приняла решение показывать их в отчетности в составе оборотных активов (п. 3 Порядка, примечания 1, 3 Приложения к Порядку).

В состав пассивов, принимаемых к расчету, включаются долгосрочные и краткосрочные обязательства, отражаемые в разделе IV и V Бухгалтерского баланса (п. 4 Порядка, Приложение к Порядку).

Если полученный в результате расчета показатель отрицательный, то он указывается по строке 3600 в круглых скобках.

4.2. Отчет о движении денежных средств

Отчет о движении денежных средств представляет собой обобщение данных о денежных средствах и денежных эквивалентах и составляется в соответствии с требованиями Положения по бухгалтерскому учету "Отчет о движении денежных средств" (ПБУ 23/2011), утвержденного Приказом Минфина России от 02.02.2011 N 11н.

К *денежным эквивалентам* относят высоколиквидные финансовые вложения, которые могут быть легко обращены в заранее известную сумму денежных средств и подвержены незначительному риску изменения стоимости (п. 5 Положения по бухгалтерскому учету "Отчет о движении денежных средств" (ПБУ 23/2011)). Денежными эквивалентами могут быть признаны открытые в кредитных организациях депозиты до востребования, высоколиквидные векселя банков со сроком платежа по предъявлению и т.п. Критерии для отделения денежных эквивалентов от других финансовых вложений организации устанавливаются в ее учетной политике (п. 23 ПБУ 23/2011).

В Отчете о движении денежных средств раскрывается информация о денежных потоках организации, а также об остатках денежных средств и денежных эквивалентов на начало и конец отчетного периода (п. 6 ПБУ 23/2011). Под денежными потоками понимают платежи организации и

поступления в организацию денежных средств и денежных эквивалентов, за исключением тех, которые изменяют состав денежных средств или денежных эквивалентов, но не изменяют их общую сумму.

Отчет о движении денежных средств является пояснением к строке 1250 "Денежные средства и денежные эквиваленты" бухгалтерского баланса. Отчет о движении денежных средств характеризует наличие, поступление и расходование денежных средств и денежных эквивалентов в организации в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности (п. п. 28, 29 ПБУ 4/99, п. п. 7, 14 ПБУ 23/2011). В отчете приводятся данные за отчетный год и за предыдущий год (п. 10 ПБУ 4/99).

Показатели Отчета о движении денежных средств организации отражаются в валюте Российской Федерации - рублях (п. 18 ПБУ 23/2011).

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 по курсу, установленному Банком России на соответствующие отчетные даты (п. 19 ПБУ 23/2011, п. 8 ПБУ 3/2006). Денежные потоки в иностранной валюте пересчитываются в рубли по курсу этой валюты к рублю, установленному Банком России на дату осуществления или поступления платежа (п. 18 ПБУ 23/2011).

В разделе "Денежные потоки от текущих операций" показываются денежные потоки организации от операций, связанных с осуществлением обычных видов деятельности организации. Денежные потоки от текущих операций связаны с формированием прибыли (убытка) организации от продаж (п. 9 ПБУ 23/2011).

По строке 4110 "Поступления - всего" отражается величина денежных средств и денежных эквивалентов, поступивших в связи с текущей деятельностью организации. Показатель данной строки определяется суммированием показателей строк 4111 - 4119.

Показатель графы "За предыдущий год" строки 4110 переносится из отчета о движении денежных средств за этот предыдущий год.

По строке 4111 "от продажи продукции, товаров, работ и услуг" отражается величина денежных средств, полученных по текущим операциям от покупателей и заказчиков за продукцию, товары, работы, услуги. По данной строке может отражаться также поступление процентов по дебиторской задолженности покупателей (заказчиков) (пп. "ж" п. 9 ПБУ 23/2011). При заполнении строки 4111 величина денежного потока от продажи продукции, товаров, работ и услуг уменьшается на сумму НДС, содержащегося в полученных платежах, а также на суммы, полученные от покупателей (заказчиков) в качестве возмещения расходов на транспортировку, пересылку, упаковку, страховку и т.п., оплаченных организацией в отчетном периоде. При заполнении этой строки используются данные о дебетовом обороте по счетам 50, 51, 52, 55, 57, 58 (аналитический счет учета денежных эквивалентов) в корреспонденции со

счетом 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» за минусом НДС.

По строке **4112 "арендных платежей, лицензионных платежей, роялти, комиссионных и иных аналогичных платежей"** отражается величина денежного потока от текущей деятельности, связанной с предоставлением за плату имущества в пользование и (или) прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, оказанием посреднических услуг и пр. При этом не имеет значения, являются перечисленные виды деятельности обычными видами деятельности организации или они связаны с получением прочего дохода (пп. "б" п. 9 ПБУ 23/2011).

При заполнении этой строки используются данные о дебетовом обороте в корреспонденции со счетами учета расчетов с контрагентами (комитентами, комиссионерами, арендаторами, лицензиатами и пр.) по счетам 50, 51, 52, 55, 57 и 58 (аналитический счет учета денежных эквивалентов), при этом следует:

а) уменьшить дебетовые обороты по счетам учета денежных средств в корреспонденции со счетами учета расчетов с комитентами (кроме полученных сумм комиссионных вознаграждений) на кредитовые обороты по этим счетам в связи с расчетами с продавцами имущества, приобретаемого для комитентов;

б) уменьшить дебетовые обороты по счетам учета денежных средств в корреспонденции со счетами учета расчетов с покупателями комиссионных товаров (кроме удержанных организацией-комиссионером сумм комиссионного вознаграждения) на кредитовые обороты по этим счетам в связи с расчетами с комитентами;

в) уменьшить дебетовые обороты по счетам учета денежных средств в корреспонденции со счетами учета расчетов с арендаторами (в части поступлений в возмещение стоимости потребленных арендатором коммунальных услуг) на кредитовые обороты по этим счетам в связи с расчетами с организациями, оказывающими коммунальные услуги (в части перечисления стоимости коммунальных услуг, возмещенной арендатором).

По строке **4113 "от перепродажи финансовых вложений"** отражаются поступления от продажи организацией финансовых вложений, приобретенных с целью перепродажи в краткосрочной перспективе (пп. "з" п. 9 ПБУ 23/2011). Если покупка и перепродажа финансовых вложений имели место в одном отчетном периоде, то денежные потоки от этих операций отражаются в Отчете о движении денежных средств свернуто (пп. "б" п. 17 ПБУ 23/2011). Результат от приобретения и перепродажи финансовых вложений отражается по строке 4113, если денежный поток, полученный от перепродажи, превышает платеж в связи с приобретением финансового вложения. В противном случае результат от таких операций может отражаться по строке 4129 "прочие платежи".

По строке 4113 не отражаются:

- поступления от продажи ценных бумаг (прав требования к другим

лицам), если они приобретались не с целью перепродажи в краткосрочной перспективе. Такие поступления относятся к денежным потокам от инвестиционных операций (пп. "г", "д", "з", "и" п. 10 ПБУ 23/2011);

- поступления и платежи в связи с приобретением и выбытием финансовых вложений, признаваемых денежными эквивалентами. Такие поступления и платежи не признаются денежными потоками (пп. "а", "б" п. 6 ПБУ 23/2011).

При заполнении этой строки используются данные о дебетовом обороте по счетам 50, 51, 52, 55, 57 и 58 (аналитические счета учета денежных эквивалентов) в части платежей, полученных за проданные финансовые вложения за минусом кредитового оборота по счетам 50, 51, 52, 55, 57 и 58 в части оплаты приобретенных финансовых вложений, проданных в отчетном периоде.

Денежные потоки (поступления) от текущих операций, не отраженные в строках 4111 - 4113, но являющиеся существенными показателями, отражаются в Отчете о движении денежных средств по дополнительно введенным организацией строкам, расположенным перед строкой 4119 "прочие поступления" (абз. 2 п. 11 ПБУ 4/99). Этим строкам присваиваются коды от 4114 до 4118.

Например, с учетом существенности показателей организация может ввести строки для отражения:

- средств целевого финансирования, полученного организацией, являющейся заказчиком-застройщиком, от инвесторов на строительство объектов (п. 29 ПБУ 4/99);

- бюджетных средств, полученных на уплату текущих расходов (п. 29 ПБУ 4/99).

По строке 4119 "прочие поступления" организация может отразить иные поступления, не указанные в строках 4111 - 4113, относящиеся к текущей деятельности и не являющиеся существенными. Например, показатель строки 4119 могут формировать следующие денежные потоки в случае их несущественности:

- суммы, полученные от работников в качестве погашения выданных им в предыдущие годы беспроцентных займов;

- возвращенные работниками неизрасходованные средства, выданные под отчет в предыдущем году на цели, связанные с текущей деятельностью;

- выгода от обмена одних денежных эквивалентов на другие денежные эквиваленты (пп. "г" п. 6 ПБУ 23/2011);

- проценты по долговым финансовым вложениям, приобретенным для продажи в краткосрочной перспективе (пп. "з" п. 9, пп. "л" п. 10 ПБУ 23/2011);

- безвозмездно полученные денежные средства.

По строке 4120 "Платежи — всего" отражается величина платежей организации в связи с осуществлением ее текущей деятельности. Показатель данной строки определяется путем суммирования показателей строк 4121 -

4129 и указывается в отчете о движении денежных средств в круглых скобках.

Показатель графы "За предыдущий год" строки 4120 переносится из отчета о движении денежных средств за этот предыдущий год.

По строке **4121 "поставщикам (подрядчикам) за сырье, материалы, работы, услуги"** отражается величина денежных потоков, направленных на обеспечение ресурсами текущей деятельности (за исключением трудовых). Заказчики-застройщики показывают средства, направленные на строительство объектов, предназначенных для инвесторов, поскольку для них эта деятельность является текущей, а не инвестиционной. При заполнении строки 4121 следует уменьшить величину денежного потока, связанного с оплатой поставщикам и подрядчикам товаров, сырья, материалов, работ и услуг, на сумму НДС, содержащегося в произведенных платежах, а все оплаченные расходы, возмещенные (компенсированные) контрагентами, не следует принимать в расчет.

При заполнении строки 4121 используются данные о кредитовом обороте по счетам учета денежных средств в корреспонденции со счетами учета расчетов с поставщиками материальных ценностей, подрядчиками, исполнителями работ (услуг), используемых в текущей деятельности (счет 60, 76) за минусом НДС.

По строке **4122 "в связи с оплатой труда работников"** отражается величина денежных средств, перечисленных в качестве оплаты труда работникам организации, занятым в текущей деятельности, или в их пользу третьим лицам. При этом платежи работникам организации в связи с приобретением, созданием, модернизацией, реконструкцией и подготовкой к использованию внеоборотных активов, в том числе затраты на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, по данной строке не отражаются, так как относятся к денежным потокам от инвестиционной деятельности (пп. "г" п. 9, пп. "а" п. 10 ПБУ 23/2011).

При заполнении строки 4122 используются данные о кредитовом обороте по счетам учета денежных средств (50, 51, 52, 55) в корреспонденции со счетом 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

По строке **4123 "процентов по долговым обязательствам"** отражается величина денежных средств, направленных на выплату процентов по долговым обязательствам, за исключением процентов, включаемых в стоимость инвестиционных активов в соответствии с п. 9 ПБУ 15/2008 (пп. "е" п. 9 ПБУ 23/2011). При заполнении строки 4123 используются данные о кредитовом обороте по счетам учета денежных средств в корреспонденции со счетами учета расчетов по выплате процентов по займам и кредитам (66,67).

По строке **4124 "налога на прибыль организаций"** отражается величина денежных средств, направленных на уплату налога на прибыль организаций (в том числе авансовых платежей по налогу). Если в отчетном году организация уплачивала налог на прибыль (авансовые платежи по

налогу на прибыль по итогам отчетных периодов) в связи с инвестиционной или финансовой деятельностью, то такие суммы показатель строки 4124 не формируют, а показываются в разделе "Денежные потоки от инвестиционных операций" или "Денежные потоки от финансовых операций" соответственно (пп. "д" п. 9 ПБУ 23/2011). Например, в составе денежных потоков от инвестиционных операций указываются суммы налога на прибыль, исчисленного с суммы прибыли от реализации амортизируемого имущества. При заполнении строки 4124 используются данные о кредитовом обороте по счету 51 в корреспонденции со счетом 68 "Расчеты по налогам и сборам" (аналитический счет учета расчетов по налогу на прибыль организаций).

Денежные потоки (платежи) от текущих операций, не отраженные в строках 4121 - 4124, но являющиеся существенными показателями, отражаются в отчете о движении денежных средств по дополнительно введенным организацией строкам, расположенным над строкой 4129 "прочие платежи" (абз. 2 п. 11 ПБУ 4/99). Организация самостоятельно кодирует эти строки в диапазоне от 4125 до 4128. Например, организация с учетом существенности показателей может ввести следующие строки:

- НДС (п. 29 ПБУ 4/99);
- иные налоги и сборы (п. 29 ПБУ 4/99);
- взносы в государственные внебюджетные фонды (п. 29 ПБУ 4/99);
- командировочные расходы и т.д.

Строка 4100 "Сальдо денежных потоков от текущих операций" определяется, как разница между строками 4110 "Поступления - всего" и 4120 "Платежи — всего".

В разделе "Денежные потоки от инвестиционных операций" показываются поступления и платежи, связанные с приобретением, созданием или выбытием внеоборотных активов организации (п. 10 ПБУ 23/2011). Кроме того, к таким денежным потокам относят поступления сумм доходов по финансовым вложениям (кроме приобретенных с целью перепродажи в краткосрочной перспективе, а также являющихся денежными эквивалентами) (пп. "л" п. 10 ПБУ 23/2011). Величина денежных потоков от инвестиционных операций характеризует уровень затрат организации на приобретение или создание внеоборотных активов, обеспечивающих будущие денежные поступления.

По **строке 4210 "Поступления - всего"** отражается величина денежных средств и денежных эквивалентов, поступивших от инвестиционных операций. Показатель данной строки определяется суммированием показателей строк 4211 - 4219.

Показатель графы "За предыдущий год" строки 4210 переносится из отчета о движении денежных средств за этот предыдущий год.

По **строке 4211 "от продажи внеоборотных активов (кроме финансовых вложений)"** отражается величина поступлений от продажи основных средств, нематериальных активов, результатов НИОКР,

капитальных вложений во внеоборотные активы (в том числе в виде незавершенного строительства) и т.п. Указанные поступления уменьшаются на сумму НДС, величина которого показывается в отчете о движении денежных средств свернуто. При заполнении строки 4211 используются данные о дебетовом обороте по счетам учета денежных средств в корреспонденции со счетами учета расчетов с покупателями внеоборотных активов.

По строке **4212 "от продажи акций других организаций (долей участия)"** отражаются поступления денежных средств и денежных эквивалентов (пп. "д" п. 10 ПБУ 23/2011):

- от продажи акций акционерных обществ;
- от продажи долей в уставном капитале обществ с ограниченной ответственностью.

При заполнении строки 4212 используются данные о дебетовом обороте по счетам учета денежных средств в корреспонденции со счетами учета расчетов с покупателями акций (долей участия).

По строке **4213 "от возврата предоставленных займов, от продажи долговых ценных бумаг (прав требования денежных средств к другим лицам)"** отражаются следующие поступления денежных средств и денежных эквивалентов (пп. "ж", "и" п. 10 ПБУ 23/2011):

- возвращенные процентные займы, предоставленные ранее организацией;
- оплата проданных организацией долговых ценных бумаг (векселей, облигаций);
- плата за уступленные организацией права требования к другим лицам, ранее приобретенные ею на основании уступки права требования.

При заполнении строки 4213 используются данные о дебетовом обороте по счетам учета денежных средств в корреспонденции со счетами учета расчетов с покупателями долговых ценных бумаг, цессионариями (новыми кредиторами по договорам уступки требования), а также со счетом 58, субсчет 58-3 "Предоставленные займы".

По строке **4214 "дивидендов, процентов по долговым финансовым вложениям и аналогичных поступлений от долевого участия в других организациях"** отражается величина денежных потоков, полученных в качестве:

- дивидендов и аналогичных сумм распределяемого дохода от участия в других организациях (пп. "к" п. 10 ПБУ 23/2011);
- процентов, фактически полученных организацией в отчетном году от долговых финансовых вложений (облигаций, векселей, выданных займов и т.д.) (пп. "л" п. 10 ПБУ 23/2011).

При заполнении строки 4214 используются данные о дебетовом обороте по счетам учета денежных средств в корреспонденции со счетом 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет 76-3 "Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам".

По строке **4219 "прочие поступления"** показывается величина поступлений, не отраженных в строках 4211 - 4214, информация о которых не является существенной для отражения обособленно самостоятельно введенных организацией в Отчет о движении денежных средств.

В зависимости от существенности показателей по отдельным строкам, которым организация присваивает коды 4215 - 4218, или по строке 4219 "прочие поступления" могут отражаться, например, поступления в виде:

- компенсаций в связи с погашением инвестиционных паев;
- доходов по инвестиционным паям;
- доходов от участия в совместной деятельности;
- премий, полученных по расчетным форвардным, фьючерсным, опционным и своп контрактам, не предназначенным для продажи в краткосрочной перспективе.

По строке **4220 "Платежи - всего"** отражается величина платежей организации, связанных с инвестиционными операциями. Показатель данной строки определяется путем суммирования показателей строк 4221 - 4229.

По строка **4221 "в связи с приобретением, созданием, модернизацией, реконструкцией и подготовкой к использованию внеоборотных активов"** указывается сумма платежей поставщикам (подрядчикам) и работникам организации, связанных с приобретением, созданием, модернизацией, реконструкцией и подготовкой к использованию внеоборотных активов (исключая финансовые вложения), в том числе затраты на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (пп. "а" п. 10 ПБУ 23/2011).

При заполнении строки 4221 используются данные о кредитовом обороте по счетам учета денежных средств в корреспонденции со счетами учета расчетов с продавцами внеоборотных активов или оборотных активов, используемых для создания внеоборотных активов; подрядчиками, осуществляющими создание внеоборотных активов; работниками, занятыми в процессе создания внеоборотных активов, и т.п.

По строке **4222 "в связи с приобретением акций других организаций (долей участия)"** отражается сумма платежей в связи с приобретением акций акционерных обществ, долей в уставном капитале обществ с ограниченной ответственностью и др.

При заполнении строки 4222 используются данные о кредитовом обороте по счетам учета денежных средств в корреспонденции со счетами учета расчетов за акции (доли) или со счетом 58, субсчет 58-1 "Паи и акции".

По строке **4223 "в связи с приобретением долговых ценных бумаг (прав требования денежных средств к другим лицам), предоставление займов другим лицам"** указывается сумма платежей, направленных на приобретение долговых ценных бумаг, прав требования денежных средств к другим лицам и предоставление процентных займов другим лицам.

При заполнении строки 4223 используются данные о кредитовом обороте по счетам учета денежных средств в корреспонденции со счетами

учета расчетов за долговые ценные бумаги, права требования денежных средств к другим лицам или со счетом 58 (субсчет 58-2 "Долговые ценные бумаги", субсчет 58-3 "Предоставленные займы" или субсчет "Приобретенные права требования к другим лицам").

По строке **4224 "процентов по долговым обязательствам, включаемых в стоимость инвестиционного актива"** отражается сумма процентов по долговым обязательствам, уплаченных в отчетном году и подлежащих включению в стоимость инвестиционного актива в соответствии с п. 9 ПБУ 15/2008 (пп. "б" п. 10 ПБУ 23/2011).

При заполнении строки 4224 используются данные о кредитовом обороте по счетам учета денежных средств в корреспонденции со счетами 66 и 67 (субсчета учета расчетов по процентам) в части уплаченных процентов, подлежащих включению в стоимость инвестиционных активов.

По строке **4229 "прочие платежи"** организация может отразить информацию об иных платежах, относящихся к инвестиционной деятельности, при условии, что информация о них не является существенной. В противном случае эти платежи необходимо обособленно показать по самостоятельно введенным строкам, которым присваиваются коды от 4225 до 4228.

В зависимости от существенности показателей по отдельным строкам с кодами 4225 - 4228 или по строке 4229 "прочие платежи" могут отражаться, например, денежные потоки:

- на приобретение инвестиционных паев;
- средства, внесенные в качестве вклада в простое товарищество;
- в связи с выплатами по расчетным форвардным, фьючерсным, опционным и своп контрактам;
- платежи по налогу на прибыль по инвестиционным операциям (в случае, когда их можно выделить из общей суммы налога на прибыль);
- на приобретение предприятия как имущественного комплекса.

По строке **4200 "Сальдо денежных потоков от инвестиционных операций"** отражается величина результирующего денежного потока от инвестиционных операций. Эта величина определяется расчетным путем как разность показателей строк 4210 "Поступления - всего" и 4220 "Платежи - всего". Если в результате вычитания получится отрицательная величина (отток денежных средств), то она указывается в круглых скобках.

В разделе **"Денежные потоки от финансовых операций"** показываются поступления и платежи, связанные с привлечением организацией финансирования на долговой или долевого основе, приводящие к изменению величины и структуры капитала и заемных средств организации (п. 11 ПБУ 23/2011).

По строке **4310 "Поступления - всего"** отражается величина денежных средств и денежных эквивалентов, поступивших от финансовых операций. Показатель данной строки определяется суммированием показателей строк 4311 - 4319.

Показатель графы "За предыдущий год" строки 4310 переносится из отчета о движении денежных средств за этот предыдущий год.

По строке **4311 "получение кредитов и займов"** отражается сумма полученных в отчетном периоде кредитов и займов, в том числе беспроцентных (пп. "е" п. 11 ПБУ 23/2011).

При заполнении данной строки используются данные о дебетовом обороте по счетам учета денежных средств в корреспонденции со счетами 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" и 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" (кроме аналитических счетов учета долговых обязательств, оформленных ценными бумагами).

По строке **4312 "денежных вкладов собственников (участников)"** отражаются (пп. "а" п. 11 ПБУ 23/2011):

- вклады участников в имущество общества с ограниченной ответственностью, совершенные деньгами или денежными эквивалентами (ст. 27 Федерального закона от 08.02.1998 N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью");

- любые поступления денежных средств или денежных эквивалентов, полученные на безвозвратной основе от акционеров (участников), при условии, что они не изменяют уставный капитал организации.

При заполнении строки 4312 используются данные о дебетовом обороте по счетам учета денежных средств в корреспонденции со счетом 75 "Расчеты с учредителями", субсчет учета расчетов с учредителями по вкладам (кроме вкладов в уставный капитал).

По строке **4313 "от выпуска акций, увеличения долей участия"** отражаются следующие виды поступлений:

- средства, полученные в качестве оплаты акций, размещенных при учреждении акционерного общества (п. 2 ст. 25, п. 1 ст. 34 Федерального закона N 208-ФЗ);

- средства, полученные от учредителей общества с ограниченной ответственностью, в оплату их долей в уставном капитале общества (п. 1 ст. 16 Федерального закона N 14-ФЗ);

- средства, привлеченные в результате размещения дополнительных акций (п. 1 ст. 28 Федерального закона N 208-ФЗ);

- дополнительные денежные вклады участников общества и третьих лиц, принимаемых в общество, увеличивающие номинальную стоимость долей и уставный капитал общества с ограниченной ответственностью (п. 2 ст. 17 Федерального закона N 14-ФЗ).

При заполнении строки 4313 используются данные о дебетовом обороте по счетам учета денежных средств в корреспонденции со счетом 75 "Расчеты с учредителями", субсчет 75-1 "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал".

По строке **4314 "от выпуска облигаций, векселей и других долговых ценных бумаг и др."** отражаются поступления организации от эмиссии облигаций, выдачи собственных векселей, иные поступления заемных

средств, связанные с возникновением долговых обязательств, оформленных ценными бумагами (пп. "г" п. 11 ПБУ 23/2011).

При заполнении строки 4314 используются данные о дебетовом обороте по счетам учета денежных средств в корреспонденции со счетами 66 и 67 (аналитические счета учета долговых обязательств, оформленных ценными бумагами).

По строке **4319 "прочие поступления"** организация может отразить информацию об иных, не упомянутых выше, поступлениях от финансовой деятельности при условии, что эта информация не является существенной для обособленного отражения по самостоятельно введенным строкам, которым могут быть присвоены коды от 4315 до 4318.

В зависимости от существенности показателей по отдельным строкам с кодами 4315 - 4318 или по строке 4319 "прочие поступления" могут отражаться, например, поступления от эмиссии опционов эмитента.

По строке **4320 "Платежи - всего"** отражается величина платежей, произведенных в рамках финансовых операций. Показатель данной строки определяется как сумма показателей строк 4321 — 4329.

По строке **4321 "собственникам (участникам) в связи с выкупом у них акций (долей участия) организации или их выходом из состава участников"** отражаются денежные потоки (пп. "б" п. 11 ПБУ 23/2011):

- в связи с оплатой организацией - акционерным обществом собственных акций, выкупленных у акционеров в случаях, предусмотренных ст. ст. 72, 75 Федерального закона N 208-ФЗ "Об акционерных обществах";

- в связи с выплатой организацией - обществом с ограниченной ответственностью действительной стоимости доли (части доли) участнику (его кредиторам, наследникам или правопреемнику) в случаях, предусмотренных абз. 1, 2 п. 2, п. п. 4, 5, 6, 6.1 ст. 23 Федерального закона N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью".

При заполнении строки 4321 используются данные о кредитовом обороте по счетам учета денежных средств в корреспонденции со счетом 75, субсчет учета расчетов в связи с выкупом акций (долей участия), или со счетом 81 "Собственные акции (доли)".

По строке **4322 "на уплату дивидендов и иных платежей по распределению прибыли в пользу собственников (участников)"** отражается величина денежного потока, связанного с выплатой организацией дивидендов и иных сумм распределенной прибыли собственникам (участникам) (пп. "в" п. 11 ПБУ 23/2011). Для заполнения этой строки используются данные о кредитовом обороте по счетам учета денежных средств в корреспонденции со счетом 75, субсчет 75-2 "Расчеты по выплате доходов", и со счетом 70 в части расчетов с акционерами (участниками) - работниками организации по суммам распределенной прибыли.

По строке **4323 "в связи с погашением (выкупом) векселей и других долговых ценных бумаг, возврат кредитов и займов"** отражается величина денежных средств, направленных организацией на погашение

заемных обязательств, в том числе на погашение (выкуп) векселей, погашение облигаций (пп. "д", "ж" п. 11 ПБУ 23/2011).

При заполнении строки 4323 используются данные о кредитовом обороте по счетам учета денежных средств в корреспонденции со счетами 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" и 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" (в части расчетов с кредиторами по основной сумме долга).

По строке 4329 "**прочие платежи**" организация может отразить информацию об иных, не упомянутых выше, платежах, связанных с финансовыми операциями, при условии, что эта информация не является существенной для обособленного отражения по самостоятельно введенным строкам. В зависимости от существенности показателей по отдельным строкам, которым организация присваивает коды 4324 - 4328, или по строке 4329 "прочие платежи" могут отражаться, например:

- лизинговые платежи (платежи по договору финансовой аренды), уплачиваемые лизингодателю;

- выплаты учредителям (акционерам, участникам) при распределении между ними добавочного капитала.

Строка 4300 "Сальдо денежных потоков от финансовых операций" показывает величину результирующего денежного потока от финансовых операций. Эта величина определяется расчетным путем как разность показателей строк 4310 "Поступления - всего" и 4320 "Платежи - всего". Если в результате вычитания получится отрицательная величина (отток денежных средств и денежных эквивалентов), то она указывается в круглых скобках.

По строке 4400 "**Сальдо денежных потоков за отчетный период**" отражается общая величина прироста (уменьшения) денежных средств и денежных эквивалентов, которая определяется путем суммирования сальдо денежных потоков от текущих операций (строка 4100), сальдо денежных потоков от инвестиционных операций (строка 4200) и сальдо денежных потоков от финансовых операций (строка 4300). Если в результате вычислений получится отрицательная величина, то она указывается в круглых скобках.

По строке 4450 "**Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на начало отчетного периода**" приводятся данные об остатке денежных средств и денежных эквивалентов, имеющихся у организации на начало отчетного года. Состав денежных средств и денежных эквивалентов на начало отчетного года раскрывается организацией в пояснениях, где также представляется увязка сумм, представленных в отчете о движении денежных средств, с соответствующими статьями Бухгалтерского баланса. Строка 4450 должна содержать ссылку на такие пояснения (п. п. 21, 22 ПБУ 23/2011).

При заполнении строки 4450 "Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на начало отчетного периода" используются данные о дебетовом сальдо по счетам 50 "Касса"; 51 "Расчетные счета"; 52 "Валютные

счета"; 55 "Специальные счета в банках"; 57 "Переводы в пути";
58 "Финансовые вложения" (аналитический счет учета денежных эквивалентов).

По строке **4500 "Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на конец отчетного периода"** приводятся данные об остатке денежных средств и денежных эквивалентов, имеющихся у организации на конец отчетного года. Состав денежных средств и денежных эквивалентов на конец отчетного года раскрывается организацией в пояснениях, где также представляется увязка сумм, представленных в Отчете о движении денежных средств, с соответствующими статьями Бухгалтерского баланса. Строка 4500 должна содержать ссылку на такие пояснения (п. п. 21, 22 ПБУ 23/2011). При заполнении строки 4500 "Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на конец отчетного периода" используются данные о дебетовом сальдо по счетам 50 "Касса"; 51 "Расчетные счета"; 52 "Валютные счета"; 55 "Специальные счета в банках"; 57 "Переводы в пути"; 58 "Финансовые вложения" (аналитический счет учета денежных эквивалентов). Остаток денежных средств и денежных эквивалентов в иностранной валюте на конец отчетного года отражается в отчете о движении денежных средств в рублях в сумме, определенной по курсу иностранной валюты к рублю, установленному Банком России на 31 декабря отчетного года (п. 19 ПБУ 23/2011, п. 8 ПБУ 3/2006, п. п. 4, 12 ПБУ 4/99).

Строка 4500 определяется суммированием строк 4450, 4400 и 4490.

По строке **4490 "Величина влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю"** приводится разница, возникающая в связи с пересчетом денежных потоков организации и остатков денежных средств и денежных эквивалентов в иностранной валюте по курсам на разные даты (абз. 2 п. 19 ПБУ 23/2011). Значение этой строки представляет собой сальдо курсовых разниц по счетам учета валютных денежных средств и денежных эквивалентов. Отрицательные курсовые разницы в бухгалтерском учете отражаются по дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-2 "Прочие расходы", а положительные - по кредиту счета 91, субсчет 91-1 "Прочие доходы". Если отрицательные курсовые разницы превышают положительные, то полученное отрицательное сальдо курсовых разниц указывается по строке 4490 в круглых скобках.

4.3. Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах

В соответствии с п. 4 Приказа Минфина России от 02.07.2010 N 66н "О формах бухгалтерской отчетности организаций" Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах оформляются в табличной или текстовой форме, при этом содержание Пояснений, оформленных в табличной форме, определяется организациями самостоятельно с учетом Приложения N 3 к Приказу N 66н.

В разделе **"Нематериальные активы и расходы на научно-**

исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР)" приводится дополнительная информация об объектах нематериальных активов (в том числе о незаконченных операциях по приобретению НМА) и расходах организации на НИОКР (в том числе незаконченные), т.е. раскрываются показатели строк 1110 "Нематериальные активы", 1120 "Результаты исследований и разработок" и 1170 "Прочие внеоборотные активы".

В Примере оформления Пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, приведенном Минфином России, данный раздел представлен в виде пяти таблиц, первые три из которых относятся к НМА, четвертая - к НИОКР, последняя - к затратам на приобретение НМА и выполнение НИОКР.

Таблица 1.1 "Наличие и движение нематериальных активов" является пояснением к строке 1110 "Нематериальные активы" бухгалтерского баланса. Таблица представляет информацию о первоначальной (текущей рыночной) стоимости НМА и накопленной амортизации на начало и конец периода, поступления и выбытии НМА за период, переоценке и обесценении (абз. 2, 3, 6, 8 п. 41 ПБУ 14/2007, п. 35 ПБУ 4/99). Информация приводится в разрезе видов имеющихся активов (п. 27 ПБУ 4/99) по строкам 5101, 5102, 5103 и т.д.

При заполнении таблицы 1.1 используются данные о сальдо и оборотах по счетам 04 "Нематериальные активы" и 05 "Амортизация нематериальных активов" (включая данные аналитического учета по этим счетам) в части, относящейся непосредственно к нематериальным активам.

Таблица 1.2 "Первоначальная стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией" является пояснением к строке 1110 "Нематериальные активы" бухгалтерского баланса. В ней представляется информация о первоначальной стоимости нематериальных активов, созданных собственными силами организации (п. 41 ПБУ 14/2007). При заполнении этой таблицы используются данные аналитического учета по счету 04 в части НМА, созданных организацией. В таблице приводятся данные на отчетную дату, на 31 декабря предыдущего года и на 31 декабря года, предшествующего предыдущему.

Строки 5121, 5122, 5123... являются расшифровывающими к строке 5120. В них приводится информация о НМА, созданных организацией, по их видам.

Таблица 1.3 "Нематериальные активы с полностью погашенной стоимостью" показывает первоначальную (текущую рыночную) стоимость НМА с полностью погашенной стоимостью, которые продолжают использоваться в организации (абз. 9 п. 41 ПБУ 14/2007).

Для заполнения таблицы необходимо выявить НМА с нулевой балансовой стоимостью на отчетную дату. Сумма накопленной амортизации и убытка от обесценения (кредитовое сальдо по счету 05) таких НМА равна их первоначальной (текущей рыночной) стоимости (дебетовое сальдо по

счета 04). При заполнении таблицы используются данные аналитического учета по счету 04 в части НМА с полностью погашенной стоимостью. В таблице приводятся данные на отчетную дату, на 31 декабря предыдущего года и на 31 декабря года, предшествующего предыдущему.

Таблица 1.4 "Наличие и движение результатов НИОКР" является пояснением к строке 1120 "Результаты исследований и разработок" бухгалтерского баланса. В таблице содержится информация о первоначальной стоимости НИОКР и их стоимости, списанной на расходы, на начало и конец периода. Для заполнения таблицы используются данные аналитического учета по счету 04 в части расходов на НИОКР.

Таблица 1.5 "Незаконченные и неоформленные НИОКР и незаконченные операции по приобретению нематериальных активов" показывает информацию о незаконченных НИОКР и незаконченных операциях по приобретению нематериальных активов и заполняется по данным счета 08, субсчета 08-8 "Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ" и 08-5 "Приобретение нематериальных активов", включая данные аналитического учета.

Раздел "Основные средства" в Примере оформления Пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, приведенном Минфином России, представлен в виде четырех таблиц:

Таблица 2.1 "Наличие и движение основных средств" является пояснением к строкам 1150 "Основные средства" и 1160 "Доходные вложения в материальные ценности" бухгалтерского баланса. Таблица представляет информацию о первоначальной стоимости основных средств и накопленной амортизации на начало и конец периода, поступлении и выбытии основных средств, начислении амортизации за период, переоценке. Информация приводится в разрезе имеющихся групп объектов основных средств (п. 27 ПБУ 4/99, п. 32 ПБУ 6/01) по строкам 5201, 5202 и т.д.

При заполнении таблицы 2.1 используются данные о сальдо и оборотах по счетам 01 "Основные средства", 02 "Амортизация основных средств" и 03 "Доходные вложения в материальные ценности", включая данные аналитического учета по этим счетам. Показатели начисленной амортизации в таблице 2.1 являются отрицательными и приводятся в круглых скобках.

Таблица 2.2 "Незавершенные капитальные вложения" является пояснением к строке 1150 "Основные средства", строке 1190 "Прочие внеоборотные активы" или к отдельной дополнительно введенной организацией строке "Незавершенные капитальные вложения" раздела I "Внеоборотные активы" бухгалтерского баланса в зависимости от того, в какой строке баланса организация отражает незавершенные капитальные вложения. Таблица представляет информацию о стоимости незавершенных капитальных вложений на начало и конец периода, а также о ее изменении за период. В данной таблице не приводятся затраты, которые впоследствии будут приняты на учет в качестве НМА или НИОКР. Такие затраты показываются в таблице 1.5 "Незаконченные и неоформленные НИОКР и

незаконченные операции по приобретению нематериальных активов".

При заполнении таблицы 2.2 используются данные о сальдо и оборотах по счетам 07 "Оборудование к установке" и 08 "Вложения во внеоборотные активы", включая данные аналитического учета по этим счетам.

Таблица 2.3 "Изменение стоимости основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации" является пояснением к строкам 1150 "Основные средства", 1160 "Доходные вложения в материальные ценности" бухгалтерского баланса. Таблица представляет информацию об увеличении или уменьшении первоначальной стоимости объектов основных средств в соответствии с абз. 2 п. 14 ПБУ 6/01 (за исключением изменений в результате переоценки) (п. 32 ПБУ 6/01).

При заполнении таблицы 2.3 используются данные об оборотах по счетам 01 "Основные средства", 03 "Доходные вложения в материальные ценности", включая данные аналитического учета по этим счетам.

Таблица 2.4 "Иное использование основных средств" является пояснением к строкам 1150 "Основные средства", 1160 "Доходные вложения в материальные ценности" бухгалтерского баланса. Таблица представляет информацию об основных средствах:

- переданных и полученных в аренду (в том числе в лизинг, в прокат) (п. 32 ПБУ 6/01);

- переданных и полученных в безвозмездное пользование;

- переданных в залог (в том числе о находящихся в залоге в силу закона; удерживаемых кредитором отчитывающейся организации и т.п.).

Кроме того, по отдельным строкам таблицы приводится информация об основных средствах, право собственности на которые еще не зарегистрировано, и об основных средствах, находящихся на консервации (п. 32 ПБУ 6/01).

При заполнении таблицы 2.4 используются данные о сальдо по счетам 01 "Основные средства", 02 "Амортизация основных средств" и 03 "Доходные вложения в материальные ценности", включая данные аналитического учета по этим счетам, а также данные забалансового учета по счетам 001 "Арендованные основные средства", 011 "Основные средства, сданные в аренду".

Объекты основных средств, находящиеся в залоге, следует показывать в строке 5286 по остаточной стоимости, т.е. по стоимости, которая отражается в Бухгалтерском балансе (п. 35 ПБУ 4/99, п. 12 Информации Минфина России от 22.06.2011 N ПЗ-5/2011). Аналогичным образом, следует поступать при заполнении других строк таблицы 2.4, в которых приводится информация об основных средствах, находящихся на балансе.

Раздел "Финансовые вложения" раскрывает дополнительную информацию о финансовых вложениях по их видам в соответствии с требованиями п. 27 ПБУ 4/99, п. п. 41, 42 ПБУ 19/02 и Письма Минфина России от 21.12.2009 N ПЗ-4/2009 "О раскрытии информации о финансовых вложениях организации в годовой бухгалтерской отчетности" (п. 19 Письма

№ ПЗ-4/2009) и представлен в виде двух таблиц:

Таблица 3.1 "Наличие и движение финансовых вложений" является пояснением к строкам 1170 "Финансовые вложения" раздела I "Внеоборотные активы" и 1240 "Финансовые вложения" раздела II "Оборотные активы" бухгалтерского баланса. Таблица представляет информацию о первоначальной стоимости на начало и конец периода, изменения за период и т.д. в разрезе долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений (п. 19 ПБУ 4/99, п. 41 ПБУ 19/02).

Таблица 3.1 содержит следующие строки:

- 5301 и 5311 "Долгосрочные - всего";
- 5305 и 5315 "Краткосрочные - всего";
- 5300 и 5310 "Финансовых вложений - итог".

Остальные строки организации вводят в таблицу самостоятельно в зависимости от видов имеющихся у них финансовых вложений, например: в зависимости от характера (долевые, долговые), в зависимости от формы (акции, облигации, векселя), в зависимости от типа эмитента (государственные ценные бумаги, муниципальные ценные бумаги, корпоративные ценные бумаги) и т.д.

В графах "Первоначальная стоимость" групп "На начало года" и "На конец периода" отдельно указываются данные о первоначальной стоимости имеющихся финансовых вложений на начало и конец отчетного года, а в графах "Накопленная корректировка" - соответствующие данные о накопленных корректировках имеющихся финансовых вложений.

При этом под накопленной корректировкой понимаются (Приложение № 3 к Приказу Минфина России № 66н):

- разница между первоначальной и текущей рыночной стоимостью - по финансовым вложениям, по которым можно определить текущую рыночную стоимость;
- величина резерва под обесценение финансовых вложений, созданного на предыдущую отчетную дату, - по финансовым вложениям, по которым не определяется текущая рыночная стоимость.

При заполнении таблицы 3.1 используются данные о сальдо и оборотах по счетам: 58 "Финансовые вложения", 55 "Специальные счета в банках", субсчет 55-3 "Депозитные счета", 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", субсчет 73-1 "Расчеты по предоставленным займам", в части предоставленных работникам организации процентных займов, удовлетворяющих условиям признания их финансовыми вложениями, 59 "Резервы под обесценение финансовых вложений". Для заполнения отдельных строк таблицы необходимо использовать данные аналитического учета по перечисленным выше счетам.

Таблица 3.2 "Иное использование финансовых вложений" является пояснением к строкам 1170 "Финансовые вложения" раздела I "Внеоборотные активы" и 1240 "Финансовые вложения" раздела II "Оборотные активы". Таблица представляет информацию о финансовых

вложениях, находящихся в залоге, переданных третьим лицам финансовых вложениях (кроме продажи) и об ином их использовании. По строке 5320 "Финансовые вложения, находящиеся в залоге, - всего" и расшифровывающие ее строки 5321, 5322 и т.д. показывается стоимость находящихся в залоге ценных бумаг и иных финансовых вложений по их видам (п. 42 ПБУ 19/02, п. 11 Информации Минфина России N ПЗ-5/2011). В составе информации об имуществе, переданном в залог, раскрывается его стоимость, отраженная в бухгалтерском балансе, т.е. стоимость финансовых вложений, находящихся в залоге, показывается за вычетом созданных резервов под обесценение и с учетом всех произведенных корректировок их стоимости (п. 12 Информации Минфина России N ПЗ-5/2011, п. 35 ПБУ 4/99). При заполнении строки 5320 используются данные о сальдо по счетам 58 "Финансовые вложения" и 59 "Резервы под обесценение финансовых вложений" на соответствующую дату. По строке 5325 "Финансовые вложения, переданные третьим лицам (кроме продажи), - всего" и расшифровывающие ее строки 5326, 5327 и т.д. отражается информация об общей сумме финансовых вложений, переданных третьим лицам (кроме продажи), например, стоимость финансовых вложений, переданных в качестве вклада в уставный капитал, стоимость ценных бумаг, переданных по договору займа, стоимость ценных бумаг, выбывших в результате передачи в доверительное управление в паевой инвестиционный фонд или по ипотечному сертификату участия и т.п. При заполнении строки 5325 используются данные по счетам 58 "Финансовые вложения" и 59 "Резервы под обесценение финансовых вложений" на дату передачи финансовых вложений соответствующего периода.

Раздел "Запасы" является пояснением к строке 1210 "Запасы" бухгалтерского баланса и содержит две таблицы:

Таблица 4.1 "Наличие и движение запасов" раскрывает дополнительную информацию об оборотных активах организации в разрезе их классификации (п. 23 ПБУ 5/01)), например, по укрупненным группам запасов: сырье и материалы (строка 5401), затраты в незавершенном производстве (строка 5402) готовая продукция (строка 5403), товары (строка 5404) и т.п.

Таблица 4.1 содержит три основные группы показателей: на начало года; изменения за период; на конец периода. В первой и третьей группах выделяются графы: себестоимость и величина резерва под снижение стоимости. Показатели указанных граф представляют собой развернутое представление балансовой стоимости запасов организации на начало года и на конец периода. В графах "На начало года. Себестоимость" и "На конец периода. Себестоимость" построчно по каждому виду имеющихся запасов отражается стоимость, по которой запасы приняты к учету в соответствии с нормами ПБУ и учетной политикой организации. По этой же стоимости они отражаются и в строке 1210 бухгалтерского баланса, за исключением тех случаев, когда под снижение стоимости запасов создавался резерв.

Показатель графы "Изменения за период. Выбыло. Резерв под снижение стоимости" указывается без круглых скобок, так как представляет собой уменьшение регулирующей величины и заполняется по данным счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

При заполнении строки «Сырьё и материалы» организация, если учитывает сырьё и материалы без использования счетов 15 и 16, то отражает данные по счетам 10 «Материалы» и 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», а если в соответствии с учетной политикой организация учитывает сырьё и материалы с использованием счетов 15 и 16, то применяет счета 10 «Материалы», 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей", 16 "Отклонение в стоимости материалов" и 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей». При заполнении строки «Незавершенное производство» отражается информация по счетам 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу». При заполнении строки «Готовая продукция» отражается информация по счетам 43 «Готовая продукция», 45 «Товары отгруженные», 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей». При заполнении строки «Товары» торговая организация, если учитывает товары без использования счетов 15 и 16, то отражает данные по счетам 41 «Товары» и 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», а если в соответствии с учетной политикой организация учитывает товары с использованием счетов 15 и 16, то применяет счета 41 «Товары», 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей", 16 "Отклонение в стоимости материалов" и 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», при этом товары отражаются по стоимости приобретения без торговой наценки, т.е. без счета 42 «Торговая наценка». По строке "расходы будущих периодов" отражаются данные по счету 97 «Расходы будущих периодов». По строке "животные на выращивании и откорме" сельскохозяйственная организация, если учитывает запасы без использования счетов 15 и 16, то отражает данные по счетам 11 «Животные на выращивании и откорме» и 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», а если в соответствии с учетной политикой организация учитывает запасы с использованием счетов 15 и 16, то применяет счета 11 «Животные на выращивании и откорме», 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей", 16 "Отклонение в стоимости материалов" и 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

Таблица 4.2 "Запасы в залоге" представляет пользователям отчетности информацию об остатках материальных ценностей, принадлежащих организации, которые:

а) не оплачены ею поставщику и находятся в залоге в силу п. 5 ст. 488 ГК РФ;

б) переданы организацией в залог на основании соглашения о залоге с

целью обеспечения обязательств перед залогодержателем (п. п. 11, 12, 13, 25 Информации Минфина России от 22.06.2011 N ПЗ-5/2011 "О раскрытии информации о забалансовых статьях в годовой бухгалтерской отчетности организации").

В составе информации об имуществе, переданном в залог, раскрывается его стоимость, отраженная в бухгалтерском балансе, т.е. стоимость запасов в залоге показывается в нетто-оценке (за вычетом созданных резервов под обесценение) (п. 12 Информации N ПЗ-5/2011, п. 35 ПБУ 4/99). В бухгалтерском учете для обобщения информации о наличии и движении выданных гарантий в обеспечение выполнения обязательств и платежей предназначен забалансовый счет 009 "Обеспечения обязательств и платежей выданные", а для определения балансовой стоимости запасов, находящихся в залоге, следует воспользоваться данными аналитического учета по счетам учета материально-производственных запасов.

Раздел 5 «Дебиторская и кредиторская задолженность» раскрывает информацию о задолженности организации и состоит из четырёх таблиц:

Таблица 5.1 "Наличие и движение дебиторской задолженности" является пояснением к строке 1230 "Дебиторская задолженность" бухгалтерского баланса. Таблица раскрывает информацию о величине дебиторской задолженности на начало и конец периода, поступлениях и выбытии дебиторской задолженности. Данные в таблице представляются отдельно по краткосрочной и долгосрочной задолженности, при этом предусмотрено отражение информации о переводе долгосрочной дебиторской задолженности в краткосрочную. Информация приводится в разрезе видов имеющейся задолженности (абз. 6 п. 27 ПБУ 4/99). В отличие от бухгалтерского баланса в Пояснениях к нему информация о дебиторской задолженности показывается в полной сумме вне зависимости от того, создан в отношении этой задолженности резерв по сомнительным долгам или нет (п. 35 ПБУ 4/99, п. 73 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности). Величина созданного в отношении каждого вида задолженности резерва по сомнительным долгам на начало и конец периода приводится в отдельных графах. Таблица 5.1, приведенная в Примере оформления Пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, содержит также графу "Изменения за период. Выбыло. Восстановление резерва", в которой подлежат отражению суммы резерва по сомнительным долгам, восстановленного в связи с погашением сомнительной задолженности. При заполнении таблицы 5.1 используются данные об остатках на начало и конец отчетного года и об оборотах по счетам учета расчетов 60, 62, 68, 69, 70, 71, 73, 75, 76, а также о сальдо и оборотах по счету 63 "Резервы по сомнительным долгам" (включая данные аналитического учета по этим счетам).

Таблица 5.2 "Просроченная дебиторская задолженность" отражает данные о дебиторской задолженности, срок погашения которой, установленный договором, истек. Информация о просроченной дебиторской

задолженности включается в таблицу 5.2 независимо от того, является ли эта задолженность обеспеченной. Если просроченная дебиторская задолженность обеспечена предоставлением залога, поручительства, банковской гарантии и т.п., то по такой задолженности резерв сомнительных долгов не создается, а ее балансовая стоимость равна величине задолженности, учтенной по условиям договора.

Таблица 5.3 "Наличие и движение кредиторской задолженности" является пояснением к строкам 1410 "Заемные средства" и 1450 "Прочие обязательства" раздела IV бухгалтерского баланса, строкам 1510 "Заемные средства", 1520 "Кредиторская задолженность" и 1550 "Прочие обязательства" раздела V бухгалтерского баланса. В таблице раскрывается информация о величине кредиторской задолженности на начало и конец периода, ее возникновении и выбытии в разрезе видов имеющейся задолженности. Данные в таблице представляются отдельно по краткосрочной и долгосрочной кредиторской задолженности, а также приводится информация о переводе долгосрочной кредиторской задолженности в краткосрочную (абз. 10 п. 27 ПБУ 4/99, п. 2, абз. 2, 5 п. 17 ПБУ 15/2008. При заполнении таблицы 5.3 используются данные об остатках и оборотах на начало и конец отчетного года и об оборотах по счетам учета расчетов 60, 62, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 73, 75, 76 и счету 86 "Целевое финансирование" (включая данные аналитического учета по этим счетам).

Таблица 5.4 "Просроченная кредиторская задолженность" отражает данные о кредиторской задолженности, срок погашения которой, установленный договором, истек. Информация о просроченной дебиторской задолженности включается в таблицу 5.4 независимо от того, является ли эта задолженность обеспеченной.

В таблице 6 "Затраты на производство" представляется информация о составе затрат на производство (расходов на продажу) в разрезе элементов затрат (абз. 12 п. 27 ПБУ 4/99, абз. 2 п. 22 ПБУ 10/99). Перечень элементов затрат, по которым группируются расходы по обычным видам деятельности, приведен в п. 8 ПБУ 10/99 и соответствует названиям строк 5610 — 5650. Данная таблица раскрывает показатели строк 2120 "Себестоимость продаж", 2210 "Коммерческие расходы" и 2220 "Управленческие расходы" отчета о финансовых результатах, т.е. таблица включает данные не только по производственной деятельности организации, а по всем ее обычным видам деятельности, включая торговлю. Организации, осуществляющие торговую деятельность, могут уточнить название данной таблицы Пояснений, а также включить в нее дополнительную строку "Фактическая себестоимость приобретенных товаров", присвоив ей код, например, 5665 (п. 7 ПБУ 10/99). В целях формирования информации о затратах отчетного периода используются дебетовые обороты по счетам учета затрат на производство (расходов на продажу): 20 "Основное производство", 21 "Полуфабрикаты собственного производства", 23 "Вспомогательные производства", 25

"Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы", 28 "Брак в производстве", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства", 44 "Расходы на продажу". При этом не должны учитываться внутренние обороты между счетами учета затрат на производство (расходов на продажу), а также обороты, связанные с передачей готовой продукции и товаров для нужд собственного производства, обслуживающих хозяйств и др. Величина произведенных за период затрат должна быть уменьшена на стоимость возвратных отходов, стоимость возвращенных из производства излишне взятых материалов, суммы затрат, подлежащих возмещению поставщиками и виновными лицами, и т.п.

Таблица 7 "Оценочные обязательства" является пояснением к строкам 1430 "Оценочные обязательства" раздела IV "Долгосрочные обязательства" и 1540 "Оценочные обязательства" раздела V "Краткосрочные обязательства". Таблица представляет информацию об оценочных обязательствах на начало года, изменениях за период, остатке на конец периода. Величина оценочных обязательств, учитываемых на счете 96 "Резервы предстоящих расходов", увеличивается:

1. В случаях признания новых оценочных обязательств при соблюдении условий, установленных п. 5 ПБУ 8/2010.

2. В связи с ростом приведенной стоимости оценочного обязательства на последующие отчетные даты по мере приближения срока исполнения этого обязательства, отраженного в бухгалтерском учете, с учетом дисконтирования (абз. 5 п. 20 ПБУ 8/2010).

3. В случаях проверки обоснованности признания и величины оценочного обязательства в конце отчетного года либо при наступлении новых событий, связанных с этим обязательством, при получении дополнительной информации, позволяющей увеличить оценочное обязательство (пп. "а" п. 23 ПБУ 8/2010).

Величина оценочных обязательств, учитываемых на счете 96, уменьшается:

1. При фактических расчетах по признанным организацией оценочным обязательствам (п. 21 ПБУ 8/2010).

2. В случаях избыточности суммы признанного оценочного обязательства. Уменьшение оценочного обязательства производится, если в результате проверки обоснованности признания и величины оценочного обязательства в конце отчетного года либо при наступлении новых событий, связанных с этим обязательством, получена дополнительная информация, свидетельствующая об избыточности оценочного обязательства (п. 22, пп. "б" п. 23 ПБУ 8/2010).

3. В случаях прекращения выполнения условий признания оценочного обязательства. Списание неиспользованной суммы оценочного обязательства производится, если при проверке обоснованности признания и величины оценочного обязательства в конце отчетного года либо при наступлении новых событий, связанных с этим обязательством, получена дополнительная

информация, свидетельствующая о прекращении выполнения условий признания оценочного обязательства (п. 22, пп. "г" п. 23 ПБУ 8/2010).

Таблица 8 "Обеспечения обязательств" раскрывает информацию о суммах полученных и выданных организацией обеспечений обязательств и платежей (п. 27 ПБУ 4/99). Способы обеспечения обязательств перечислены в п. 1 ст. 329 Гражданского кодекса РФ. В соответствии с правилами бухгалтерского учета полученные обеспечения учитываются на забалансовом счете 008 "Обеспечения обязательств и платежей полученные", а выданные обеспечения учитываются на забалансовом счете 009 "Обеспечения обязательств и платежей выданные".

Таблица 9 "Государственная помощь" является пояснением к строкам:

- 1530 "Доходы будущих периодов" раздела V "Краткосрочные обязательства" бухгалтерского баланса (либо отдельной строки "Государственная помощь" того же раздела баланса) - в части безвозмездной государственной помощи;

- 1410 "Заемные средства" раздела IV "Долгосрочные обязательства" и 1510 "Заемные средства" раздела V "Краткосрочные обязательства" бухгалтерского баланса - в части бюджетных средств, полученных на возвратной основе (бюджетных кредитов).

Таблица представляет информацию о полученных бюджетных средствах и бюджетных кредитах за отчетный год и предыдущий год во исполнение требований п. п. 10, 27 ПБУ 4/99, абз. 2, 3 п. 22 ПБУ 13/2000. В настоящее время в качестве бюджетных средств учитываются (п. 1 ст. 78 БК РФ, п. п. 4, 17 ПБУ 13/2000):

- субсидии в денежной форме;
- бюджетные ресурсы, отличные от денежных средств (земельные участки, природные ресурсы и другое имущество);
- суммы бюджетных кредитов, которые организация не будет возвращать при выполнении определенных условий, в тех случаях, когда существует уверенность, что такие условия будут выполнены.

Бюджетные средства отражаются в бухгалтерском учете на счете 86 "Целевое финансирование", аналитический учет по которому ведется по направлениям использования средств. В соответствии с п. 10 ПБУ 13/2000 бюджетные средства, полученные на финансирование уже понесенных в предыдущие отчетные периоды расходов, признаются организацией в составе прочих доходов с отражением непосредственно на счете 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-1 "Прочие доходы", без использования счета 86.

Бюджетный кредит - это денежные средства, предоставляемые бюджетом юридическому лицу на возвратной и возмездной основах (ст. 6, п. п. 1, 2 ст. 93.2 БК РФ). Бухгалтерский учет предоставленных бюджетных кредитов осуществляется в порядке, установленном ПБУ 15/2008 (п. 16 ПБУ 13/2000). В качестве бюджетных кредитов в целях бухгалтерского учета и

отчетности не рассматриваются:

- налоговые кредиты, отсрочки и рассрочки по уплате налогов и иных обязательных платежей (п. 4 ПБУ 13/2000);

- суммы бюджетных кредитов, которые организация не будет возвращать при выполнении определенных условий, в тех случаях, когда существует уверенность, что такие условия будут выполнены (п. 17 ПБУ 13/2000).

При заполнении строки 5910 и расшифровывающих ее строк используются данные о сальдо и оборотах по счетам 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам", 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" (по соответствующим аналитическим счетам учета бюджетных кредитов и процентов по таким кредитам) (п. п. 73, 74 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности).

4.4. Отчет о целевом использовании средств

Отчет о целевом использовании средств (ОКУД 071006) составляют в обязательном порядке общественные организации и их структурные подразделения. Общественные организации и их структурные подразделения представляют бухгалтерскую отчетность по итогам отчетного года в упрощенном составе: бухгалтерский баланс, отчет о целевом использовании средств и пояснений к ним. В соответствии с п. 22 Информации Минфина России от 24.12.2007 "Об особенностях формирования бухгалтерской отчетности некоммерческих организаций" установлено, что данный Отчет целесообразно включать в состав бухгалтерской отчетности всех не коммерческих организаций с целью формирования полного представления о деятельности (исходя из требований ПБУ 4/99).

Строка 6100 «Остаток средств на начало отчетного года» отражает сумму кредитового сальдо по счету 86 "Целевое финансирование" на начало года. Наличие кредитового сальдо означает, что на конец года не были использованы все целевые средства. Здесь же отражается сумма прибыли, полученной от коммерческой деятельности, за вычетом налогов.

Строка 6200 "Поступило средств - всего" — сумма строк 6210-6250 отражает:

- средства для благотворительной деятельности;
- гранты;
- средства, выделяемые на долевое финансирование проведения капитального ремонта многоквартирных домов;
- суммы финансирования, выделяемые на осуществление уставной деятельности некоммерческих организаций из бюджетов различных уровней, государственных внебюджетных фондов;
- поступления от учредителей;
- имущество и имущественные права, полученные религиозными организациями на осуществление уставной деятельности;

- денежные средства, внесенные членами садоводческого, огороднического, дачного некоммерческого товарищества или партнерства для приобретения объектов общего пользования;

- денежные средства, полученные на формирование целевого капитала.

Строка 6230 «Добровольные имущественные взносы и пожертвования» заполняется, если на уставную деятельность получены взносы от других юридических и физических лиц. Пожертвования принимают только учреждения: лечебные, воспитательные, социальной защиты, благотворительные, научные, образовательные, фонды, музеи, общественные и религиозные организации.

Строка 6240 "Прибыль от предпринимательской деятельности организации" заполняется из отчета о прибылях и убытках и показывает чистую прибыль.

Строка 6300 "Использовано средств - всего" заполняется сложением показателей строк 6310-6330 и 6350. Строка 6310 "Расходы на целевые мероприятия" - это общая сумма строк 6311-6313. Строка 6311 "Социальная и благотворительная помощь" - сумма адресной и безадресной, обезличенной помощи, оказанной безвозмездно или на льготных условиях. Это могут быть как денежные средства, так и выполненные работы, предоставленные услуги. По строке 6312 «Проведение конференций, совещаний, семинаров и т.п.» отражаются все расходы, связанные с указанными мероприятиями: аренда помещения, доставка и проживание участников мероприятия, расходы на канцтовары для участников. По строке 6313 отражаются затраты на целевые мероприятия, не являющиеся социальными, благотворительными, - например, проводимые в познавательных целях мероприятия по пропаганде здорового образа жизни и духовных ценностей.

Строка 6320 "Расходы на содержание аппарата управления" является суммой показателей строк 6321-6326 и отражает общую сумму средств, использованных на аппарат управления. Расходы на оплату труда, т.е. суммы начисленных окладов, отпускных, премий, различных стимулирующих доплат указываются по строке 6321 "Расходы, связанные с оплатой труда (включая начисления)". Отдельной строкой 6322 в отчете отражаются выплаты, не связанные с оплатой труда. К ним относятся надбавки к пенсиям; единовременные пособия уходящим на пенсию; платежи личного, имущественного и иного страхования; оплата проезда к месту работы; материальная помощь; стоимость бесплатной форменной одежды. В строке 6323 "Расходы на служебные командировки и деловые поездки" отражаются расходы на проезд, плата за гостиницу, визы, загранпаспорта и др. Все расходы на содержание помещений, зданий, автомобильного транспорта и иного имущества, кроме ремонта, отражаются по строке 6324, а затраты на все виды ремонта основных средств - текущий, средний и капитальный - отражаются по отдельной строке 6325. Прочие услуги отражаются по строке 6326, т.е. расходы на услуги связи, оплата интернет-провайдерам, консультационные и информационные услуги.

Сумма фактических затрат на приобретение основных средств и материально-производственных запасов отражается по строке 6330.

В строке 6350 "Прочие" указываются расходы по оплате услуг кредитных организаций, аудиторских компаний, расходы на публикацию бухгалтерской отчетности, налог на имущество и земельный налог.

Завершает отчет строка "**Остаток средств на конец отчетного года**", которая показывает кредитовое сальдо по счету 86 на конец отчетного года и определяется суммированием показателей по строкам 6100 и 6200 за вычетом строки 6300.

Если поступившие целевые средства полностью использованы в отчетном году, то остатка средств целевого использования на конец года не будет.

4.5. Пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности.

С 1 января 2013 г. пояснительная записка не входит в состав бухгалтерской отчетности, так как представление пояснительной записки Федеральным законом № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» не предусмотрено. Однако 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. В ней раскрываются динамика важнейших экономических и финансовых показателей деятельности организации за ряд 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. Из представления информации, сопутствующей бухгалтерской отчетности, должно быть ясно, что она не входит в состав бухгалтерской отчетности. Для этого: в бухгалтерской отчетности не должно быть ссылок на информацию, сопровождающую ее; из наименования такой информации у пользователя не должно создаться ошибочное впечатление, что она является частью бухгалтерской отчетности; такая информация должна быть обособлена от бухгалтерской отчетности.

Способ представления информации в пояснительной записке организация определяет самостоятельно. Условно информацию, подлежащую раскрытию в пояснительной записке, организация может объединить в несколько основных групп.

1. Информация об организации: структура, основные направления деятельности и способы представления информации в формах бухгалтерской отчетности.

2. Информация об учетной политике организации и об ее изменениях.

3. Основные факторы, влияющие на деятельность организации и ее финансовые результаты.

В пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности приводятся данные о совокупных затратах организации на оплату использованных в течение календарного года энергетических ресурсов (п. 5 ст. 22 Федерального закона от 23.11.2009 N 261-ФЗ "Об энергосбережении и о повышении энергетической эффективности и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации").

В частности, в пояснительной записке могут быть отражены следующие показатели (Письмо Минфина России от 28.01.2010 N 07-02-18/01):

- совокупные затраты на приобретение и потребление всех видов энергетических ресурсов;

- затраты на приобретение и потребление на цели производства продукции (выполнения работ, оказания услуг) энергетических ресурсов по видам энергии (атомная, тепловая, электрическая, электромагнитная и др.).

Указанные показатели за отчетный год могут быть приведены в сопоставлении с соответствующими плановыми показателями, по видам продукции (работ, услуг), с учетом сезонности деятельности организации.

В пояснительной записке можно указать:

- количество акций, выпущенных акционерным обществом и полностью оплаченных; количество акций, выпущенных, но не оплаченных или оплаченных частично; номинальную стоимость акций, находящихся в собственности акционерного общества, его дочерних и зависимых обществ (п. 27 ПБУ 4/99);

- чрезвычайные факты хозяйственной деятельности и их последствия (п. 27 ПБУ 4/99);

- общее количество организаций, с которыми осуществляются договоры, предусматривающие исполнение обязательств не денежными средствами, с указанием организаций, на которые приходится основная часть такой выручки;

- долю выручки, полученной по договорам, предусматривающим исполнение обязательств не денежными средствами, со связанными организациями ;

- величину прочих расходов организации за отчетный год, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета не зачисляются в отчетном году на счет учета прибылей и убытков (например, дисконт по размещенным облигациям и выданным векселям) (п 23 ПБУ 10/99);

- характер прочих форм государственной помощи, от которых организация прямо получает экономические выгоды (п. 19 ПБУ 13/2000);

- постоянные и временные разницы, возникшие в отчетном периоде и повлекшие корректирование условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль в целях определения текущего налога на прибыль (п. 25 ПБУ 18/02).

При оценке финансового положения на долгосрочную перспективу

приводится характеристика структуры источников средств, степень зависимости организации от внешних инвесторов и кредиторов, политика в отношении заемных средств, управления рисками и пр. Дается характеристика динамики инвестиций за предыдущие годы и на перспективу с определением эффективности этих инвестиций (предполагаемые капитальные и долгосрочные финансовые вложения, деятельность организации в области НИОКР).

Критериями деловой активности являются: широта рынков сбыта продукции, включая наличие поставок на экспорт; репутация организации, выражающаяся, в частности, в известности клиентов, пользующихся услугами организации; степень выполнения плановых показателей, обеспечения заданных темпов их роста (снижения); уровень эффективности использования ресурсов организации.

Иная информация, интересующая возможных пользователей бухгалтерской отчетности.

Тема 5. Обязательная и промежуточная финансовая отчетность в соответствии с МСФО.

5.1. Общие требования по составлению отчетности.

Информация о составе и порядке представления финансовой отчетности раскрыта в стандартах:

- IAS 1 "Представление финансовой отчетности";
- IAS 7 "Отчет о движении денежных средств";
- IAS 34 "Промежуточная финансовая отчетность".

Цель стандартов - предписание основных правил составления финансовой отчетности с целью сопоставимости показателей организации за предшествующие периоды с показателями других организаций.

Сфера применения стандартов - применяются для всей финансовой отчетности, которая составляется в соответствии с МСФО.

Финансовая отчетность должна отвечать определенным информационным потребностям пользователей. Составители финансовой отчетности должны представлять финансовую отчетность в структурированном виде так, чтобы она давала возможность оценить финансовые результаты организации за финансовый период в сравнении с предшествующими финансовыми периодами, оценить результат управления организацией, сопоставить результаты с аналогичными организациями для принятия экономического решения пользователями.

Такую информацию возможно получить из данных об активах, обязательствах, капитале, доходах и расходах, финансовом результате и других изменениях в капитале, движения денежных потоков, представленных в финансовой отчетности.

Финансовая отчетность - отчетность, предназначенная для

заинтересованных пользователей, которые не имеют возможности получить от отчитывающейся организации отчеты, удовлетворяющие их конкретные информационные потребности.

Финансовая отчетность, составленная в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, должна соответствовать всем требованиям, предъявляемым МСФО к ее составлению. При этом составители финансовой отчетности должны указать в примечаниях к финансовой отчетности о таком соответствии. Не допускается заявление о соответствии отчетности всем требованиям МСФО, если это не соответствует действительности.

Финансовая отчетность, составленная в соответствии с МСФО, должна удовлетворять требованию правдивости. Это подразумевает полное соблюдение критериев признания элементов финансовой отчетности, доходов и расходов, рассмотренных в документе "Принципы", а также соблюдение всех требований стандартов МСФО.

В случае отступления от норм стандарта организация должна раскрыть причины, приведшие к такому решению. В частности, должна быть представлена следующая информация:

- что финансовая отчетность составлена добросовестно и правдиво представлена информация о финансовом положении и движении денежных потоков организации;

- соблюдены все требования МСФО, но допущено исключение какого-либо требования для более достоверного представления информации;

- указано название МСФО, требования которого были учтены не полностью, с указанием причин такого отступления. При этом должно быть обосновано то, что отступление от правил в конкретном случае представляет более достоверную информацию, чем требование МСФО;

- указать для каждого отчетного периода, в котором применялось отступление от правил МСФО, воздействие на каждую статью финансовой отчетности.

Финансовые отчеты должны содержать следующую информацию, необходимую для должного понимания представленной информации:

- 1) название отчитывающейся организации или другие опознавательные знаки;

- 2) охватывает ли финансовая отчетность отдельную организацию или группу организаций;

- 3) отчетная дата или период составления финансовой отчетности;

- 4) валюта отчетности. Средства, стоимость которых, выраженная в иностранной валюте, пересчитывается в валюту отчетности по обменному курсу;

- 5) уровень точности, использованный при представлении цифр в финансовой отчетности (тысячи или миллионы учетной валюты).

В соответствии с МСФО финансовая отчетность делится на обязательную и промежуточную.

Обязательная финансовая отчетность должна представляться как минимум ежегодно. Отчетным периодом признается год. Начало отчетного периода может быть определено с любого месяца года. В исключительных случаях организации могут отчитываться за период продолжительнее или короче, чем один год, с раскрытием причин в приложении (например, слияние организаций с различными отчетными периодами). В МСФО отмечено, что некоторые организации предпочитают составлять финансовые отчеты продолжительностью периода 52 недели и это стандартами не запрещается.

Промежуточная финансовая отчетность составляется за период, который меньше финансового года. Стандартами не установлены определенные периоды, за которые должна составляться промежуточная отчетность, а также не установлено, какие организации должны составлять промежуточную финансовую отчетность. В целом такая отчетность может составляться по кварталам, месяцам и другим интервалам менее финансового года. Если национальным учетным законодательством не регламентируются периоды составления промежуточной финансовой отчетности, то период определяется руководством компании. Также организации могут придерживаться рекомендаций фондовых бирж, профессиональных бухгалтерских организаций по периодичности составления промежуточной финансовой отчетности.

Обязательная и промежуточная финансовая отчетность отличаются не столько по количеству финансовых отчетов, сколько по их содержательности. В промежуточной финансовой отчетности информация может представляться в более сжатом виде. Это следует из соображений своевременности, во избежание дублирования ранее представленной информации, для акцентирования внимания пользователей на новых событиях и видах деятельности.

Организация имеет право давать иные названия отчетам, чем те, которые указаны в МСФО. Например, "Отчет о финансовом положении" можно называть "Бухгалтерский баланс", "Отчет о совокупном доходе" - "Отчет о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе".

МСФО приветствуется, если отчитывающаяся организация, помимо обязательных финансовых отчетов, представляет иные представляющие пользователям дополнительную информацию. Примерами таких отчетов могут быть:

- финансовый обзор составляющей отчетность организации об основных экономических факторах, оказавших влияние на финансовое положение организации, инвестиционная политика, учитывающая эти факторы и направленная на улучшение финансовых показателей организации;
- информационный обзор об источниках финансирования отчитывающейся организации с расчетом автономности собственного капитала;
- информационный обзор статей, которые не были признаны в

финансовой отчетности в соответствии с МСФО, с указанием причин несоответствия;

- отчеты об охране окружающей среды;
- официальные отчеты о добавленной стоимости.

Дополнительные отчеты, не входящие в обязательный комплект финансовой отчетности, не регламентируются МСФО и составляются в произвольном виде.

Промежуточная финансовая отчетность должна составляться исходя из принципов своевременности и рациональности, так, чтобы избежать повторения ранее представленной информации. В промежуточной финансовой отчетности должна быть представлена обновленная информация по сравнению с ранее представленной. Акцент должен быть сделан на новых событиях, условиях деятельности отчитывающейся организации. Сжатые финансовые отчеты должны содержать как минимум каждый из заголовков и каждую из промежуточных сумм, представленных в обязательной финансовой отчетности. Детализирующие статьи включаются только в том случае, если их пропуск введет в заблуждение пользователей финансовой отчетности.

При составлении обязательной и промежуточной финансовой отчетности должны соблюдаться определенные требования: непрерывность деятельности, учет по методу начисления, последовательность представления, существенность и агрегирование, взаимозачет, сопоставимость информации.

Непрерывность деятельности. Для пользователей финансовой отчетности важно, что организация, финансовая отчетность которой оценивается, способна продолжать свою финансовую деятельность в нормальном режиме и не предполагается ее ликвидация, существенное сокращение масштабов деятельности. Составители финансовой отчетности должны исходить из условия, что в течение двенадцати месяцев с момента готовности отчетности организация будет выполнять допущение о непрерывности деятельности. Этот срок - двенадцать месяцев - является условным. Руководство организации должно оценить каждый из конкретных факторов, который может повлиять на ее финансовую деятельность. В случае выявления даже неопределенностей, которые могут повлиять в дальнейшем на возможность организации непрерывно осуществлять свою деятельность, необходимо раскрыть такую информацию в примечаниях.

Учет по методу начисления. Финансовая отчетность должна составляться с учетом того, что операции и события признаются по факту их совершения, а не тогда, когда денежные средства или их эквиваленты получены либо выплачены. С учетом этого принципа составляются все финансовые отчеты, за исключением отчета о движении денежных средств.

Последовательность представления. Финансовая отчетность представляет собой структурированное представление информации об активах, обязательствах, капитале, доходах и расходах, финансовом

результате, денежных потоках. Структурирование подразумевает классификацию статей в отчетах. Важно, чтобы отчеты содержали единую классификацию статей от одного отчетного периода к другому. Такой подход обеспечивает сопоставимость показателей по статьям отчетов. Организация имеет возможность изменить порядок представления статей и их детализацию, но с условием, что данное действие необходимо для представления более значимой и надежной информации. Другим обоснованием может быть изменение требования какого-либо стандарта или интерпретации. Если организация изменила порядок представления статей или их классификацию, то сравнительные суммы, представляемые пользователям, также должны быть переклассифицированы, если это практически осуществимо. Необходимо в примечаниях к финансовой отчетности обосновать причину и характер переклассификации, указать сумму по каждой переклассифицированной статье. В случае когда осуществить переклассификацию сравнительных сумм невозможно, необходимо раскрыть информацию о причинах. При изменении классификации статей важно понимать, что организация обязана сохранять последовательность представления и классификацию статей в финансовой отчетности в каждом последующем периоде. Если принято решение о добровольной переклассификации, то это должно быть обосновано значительным изменением характера деятельности организации настолько, что иная классификация будет более приемлемой.

Существенность и агрегирование. Информация, представляемая в финансовой отчетности, должна быть существенной. При определении порядка представления статей в финансовых отчетах и классификации статей составители отчетности должны исходить из принципа существенности. Если в случае пропуска статьи или ее объединения с аналогичными информация может повлиять на экономическое решение пользователей, то такая статья является существенной. Существенность может определяться исходя из размера или характера статьи. Если статья агрегирована с аналогичными в финансовой отчетности и ее отдельное представление не является существенным, то, возможно, ее представление будет существенным, если информацию представить отдельно в примечаниях. Определение информации как существенной или несущественной - дело профессионального суждения. МСФО не устанавливают какие-либо точные критерии или количественные показатели, указывающие на существенность информации. В некоторых национальных учетных законодательствах существенной считается статья, превышающая 5% от общей суммы, например итога (валюты) баланса.

Взаимозачет. В соответствии с МСФО активы, обязательства, доходы и расходы не подлежат взаимозачету. Исключением являются случаи, когда это разрешено или есть требование стандарта. Не является взаимозачетом уменьшение стоимости запасов на сумму оценочного резерва под их обесценение, уменьшение дебиторской задолженности на сумму резерва по

сомнительной дебиторской задолженности.

Сравнительная информация. Сопоставимость информации, представленной в финансовой отчетности, дает возможность пользователям принять экономическое решение, оценить предшествующие события и факты, выявить тенденции в прогнозных целях. Отчитывающаяся организация должна представить бухгалтерский баланс как минимум на следующие даты:

- на конец текущего периода;
- на конец предшествующего периода, который совпадает с началом текущего периода;
- на начало самого раннего сравнительного периода.

Таким образом, организация должна представить как минимум два бухгалтерских баланса и по два каждого другого вида финансовой отчетности. Если организация производит ретроспективный пересчет или переклассификацию статей, то должна представлять как минимум три бухгалтерских баланса и по два других каждого отчета, входящие в обязательную финансовую отчетность.

5.2. Порядок составления форм финансовой отчетности.

В МСФО не содержится форм финансовой отчетности, обязательных к применению. Индивидуальные формы отчетности организации разрабатывают самостоятельно с учетом требований, предъявляемых стандартами.

Бухгалтерский баланс является основным отчетом в комплекте документов финансовой отчетности. Другие отчеты служат, по сути, расшифровкой к статьям бухгалтерского баланса. Тем не менее такие расшифровки являются настолько важными, что без них невозможно оценить финансовое положение организации, принять экономическое решение, оценить эффективность управления.

МСФО не предписывается конкретная форма баланса, но есть требования к порядку представления статей и раскрытию информации.

Названия линейных статей, приведенных в стандарте IAS 1, не носят обязательного характера. Организации самостоятельно устанавливают названия статей, их порядок представления в отчетности, детализацию.

Информация, подлежащая представлению в бухгалтерском балансе, должна включать как минимум следующие линейные статьи (табл. 2).

Условные названия линейных статей,
которые должны быть представлены в бухгалтерском балансе.

1. Основные средства	11. Неконтролируемая доля участия в собственном капитале
2. Инвестиционная недвижимость	12. Собственный капитал и резервный капитал
3. Нематериальные активы	13. Кредиторская задолженность
4. Финансовые активы	14. Финансовые обязательства
5. Инвестиции в долевом участии	15. Резервы участия
6. Биологические активы	16. Текущие налоговые обязательства
7. Запасы	17. Отложенные налоговые обязательства и отложенные налоговые активы
8. Дебиторская задолженность	18. Обязательства по группам выбытия активов, предназначенных для продажи
9. Денежные средства и их эквиваленты	
10. Активы, предназначенные для продажи или выбытия	

Порядок представления статей в отчетности и ее детализацию организации устанавливают самостоятельно. В МСФО нет предписания порядка, в котором статьи должны представляться в балансе. Порядок представления и названия статей могут разрабатываться в соответствии с характером организации и ее операций. Каждая статья должна раскрываться в балансе или в примечании к нему. При разбивке статей на подклассы необходимо учитывать принцип существенности. Как минимум каждая статья должна разбиваться на подклассы по характеру и суммам кредиторской и дебиторской задолженности материнской, дочерних и других компаний. Например, для собственного капитала в балансе или в примечаниях к нему должна показываться следующая информация: количество акций, разрешенных к выпуску; количество выпущенных или полностью оплаченных акций, а также выпущенных, но не оплаченных полностью; номинальная стоимость акций; сверка количества акций в обращении в начале и конце года; права и привилегии по видам акций, ограничения и распределение дивидендов; количество акций, виды, принадлежащие материнской и дочерним компаниям; акции, зарезервированные для выпуска по договорам опциона; описание каждого резерва по ценным бумагам; дивиденды начисленные, но невыплаченные; другая информация. Компании, не являющиеся акционерными обществами, должны представлять информацию, эквивалентную вышеназванным требованиям.

Активы и обязательства, отличающиеся по своему характеру, подлежат оценке на разной основе. Например, отдельные виды активов по подклассам могут оцениваться по фактической себестоимости или восстановительной стоимости. Использование различных основ оценки предполагает, что они различаются по своему характеру и, таким образом, должны представляться в качестве отдельных линейных статей. Запасы могут быть представлены в виде товаров, материалов, незавершенного производства или в виде единой статьи - "Запасы". Организация должна раскрывать в балансе или в примечании к нему дальнейшие подклассы каждой из представленных линейных статей, классифицированных в соответствии с операциями организации. Например, по видам товаров, материалов, сырья и т.п.

Стандарт не предписывает конкретный порядок или формат, в котором статьи должны представляться в бухгалтерском балансе. Статьи могут быть представлены в зависимости от изменения ликвидности или деления активов на краткосрочные и долгосрочные.

Активы организации в зависимости от степени ликвидности - скорости превращения в денежные средства - можно условно разделить на:

- активы с абсолютной ликвидностью - наличные денежные средства;
- активы с очень высокой степенью ликвидности - денежные статьи, такие как денежные средства на расчетном счете, некоторые виды краткосрочных финансовых вложений, в некоторых случаях краткосрочная дебиторская задолженность;

- активы с высокой степенью ликвидности - активы, которые могут быть обращены в денежные средства в течение короткого периода времени. К ним могут относиться готовая продукция, товары повышенного спроса на рынке, краткосрочная дебиторская задолженность;

- активы со средней степенью ликвидности - активы, которые могут быть обращены в денежные средства в течение периода, не превышающего 12 месяцев. К ним относится основная группа запасов, в том числе товаров, дебиторская задолженность;

- активы с низкой степенью ликвидности представляют группу активов, предназначенных не для продажи, а для использования организацией в течение длительного периода времени. Например, основные средства, нематериальные активы, долгосрочные финансовые вложения.

Все указанные степени ликвидности не рассматриваются в МСФО, классификация ликвидности может быть иной - это дело профессионального суждения.

Выбор порядка представления статей в бухгалтерском балансе организация осуществляет самостоятельно. Выбор в пользу деления активов на краткосрочные и долгосрочные осуществляется, если разбивка на основе ликвидности не дает более надежной и значимой информации для принятия решения пользователями. Обычно разбивку в порядке ликвидности выбирают финансовые организации, которые не осуществляют поставку товаров, работ, услуг и, соответственно, не ограничены определенным

операционным циклом. Также допускается комбинированный подход к отражению информации - с делением активов на краткосрочные и долгосрочные и в порядке изменения ликвидности. Вне зависимости от выбранного варианта отражения статей в балансе организация обязана раскрывать суммы, подлежащие получению или погашению в течение:

- двенадцати месяцев с отчетной даты;
- более чем двенадцати месяцев после отчетной даты.

При представлении статей активов и обязательств с делением на краткосрочные и долгосрочные необходимо исходить из следующих положений (табл. 3).

В МСФО нет определения долгосрочных активов и обязательств. Все активы и обязательства, которые не признаются краткосрочными, являются долгосрочными.

Баланс может представляться в различных вариантах. Чаще всего баланс представлен в виде таблицы, в виде таблицы с примечаниями или в виде столбца. Выбранная компанией форма бухгалтерского баланса, названия линейных статей и порядок их отражения должны быть утверждены в учетной политике.

Таблица 3

Деление активов и обязательств на краткосрочные и долгосрочные

Актив является краткосрочным, если:	Обязательство является краткосрочным, если:
1) предназначен для продажи и (или) его предполагается реализовать в течение операционного цикла при обычном ходе дел	1) предполагается погасить в течение операционного цикла при нормальном ходе дел
2) содержится для использования в течение операционного цикла при обычном ходе дел	2) предназначено главным образом для торговых целей
3) является активом в виде денежных средств или их эквивалентов, не имеющих ограничения на использование	3) у компании нет безусловного права отложить погашение обязательства как минимум на двенадцать месяцев после отчетной даты
Все прочие активы являются долгосрочными	Все прочие обязательства являются долгосрочными, в том числе отложенные налоговые обязательства

Отчет о совокупном доходе в соответствии с стандартом IAS 1 раскрывает "прибыль" или "убыток", "суммарный совокупный доход", "прочий совокупный доход". В стандарте отмечено, что организации при составлении отчета могут использовать эти термины, а также применить другие, но при условии, что смысл статей не изменится. Например, для обозначения статьи о финансовом результате можно применять обозначение

"Прибыли или убытки после уплаты налога на прибыль", можно применять термин "чистая прибыль".

Отчет о совокупном доходе может быть составлен по следующим вариантам (табл. 4).

Таблица 4
Варианты составления отчета о совокупном доходе

Вариант 1	Вариант 2
Единый отчет "Отчет о совокупном доходе", включающий компоненты прибыли и убытка и прочего совокупного дохода	Два отчета: 1) "Отчет о прибылях и убытках"; 2) "Прочий совокупный доход"

Прибыль или убыток являются финансовым результатом и представляют собой разницу между суммарным доходом и расходом, без учета компонентов прочего совокупного дохода.

В отчете о прибылях и убытках должны содержаться как минимум следующие линейные статьи:

- 1) выручка;
- 2) затраты по финансированию;
- 3) доля прибылей и убытков ассоциированных компаний, по совместной деятельности, учитываемых по методу долевого участия;
- 4) прибыль или убыток до налогообложения;
- 5) расходы по налогу;
- 6) чистая прибыль или убыток;
- 7) результаты чрезвычайных обстоятельств;
- 8) прибыль или убыток неконтролируемой доли;
- 9) прибыль или убыток собственников материнской компании.

Названия линейных статей не носят обязательного характера. Есть требование о представлении информации, содержащейся в вышеперечисленных статьях.

Отчет о прибылях и убытках организациями разрабатывается самостоятельно. Формат этого отчета прежде всего зависит от выбранного порядка анализа расходов. МСФО предусмотрено, что расходы должны быть распределены на подклассы.

Отчет о прочем совокупном доходе включает статьи доходов и расходов, включая переклассифицированные корректировки, которые не признаются в прибыли и убытке. К переклассифицированным корректировкам относятся переклассифицированные в прибыль или убыток текущего периода суммы, признанные в составе прочего совокупного дохода в текущем или предыдущем периодах. Нет необходимости в переклассификационных корректировках при изменении стоимости основных средств, учитываемых в соответствии с IAS 16 "Основные средства", нематериальных активов, учитываемых в соответствии с IAS 38 "Нематериальные активы", а также при

возникновении актуарных прибылей и убытков по пенсионным планам с установленными выплатами, учитываемых в соответствии с IAS 19 "Вознаграждения работникам". Перечисленные компоненты отражаются в совокупном доходе и не переносятся в прибыль или убыток последующих периодов, однако могут относиться на нераспределенную прибыль, например по мере использования актива или его выбытия. Актуарные прибыли и убытки отражаются в нераспределенной прибыли в периоде признания в качестве прочего совокупного дохода. Другие стандарты определяют, в каких случаях требуются переносы в прибыли и убытки, которые именуется переклассификационными корректировками. Переклассификационные корректировки возникают при выбытии зарубежной деятельности, учитываемой в соответствии с IAS 21 "Влияние изменений обменных курсов валют", при прекращении признания финансовых активов, предназначенных для продажи или в случае влияния прогнозируемой хеджируемой сделки на прибыль и учитываемых в соответствии с IAS 39 "Финансовые инструменты: признание и оценка".

В составе прочего совокупного дохода отражаются:

- прирост или снижение от переоценки основных средств и нематериальных активов;
- актуарные прибыли или убытки по пенсионным планам с фиксированными выплатами;
- прибыли и убытки, возникающие при пересчете функциональной валюты в валюту отчетности по зарубежной деятельности;
- прибыль или убыток от хеджирования денежных потоков.

Суммарный совокупный доход включает все компоненты, входящие в состав отчетов "Отчет о прибылях и убытках", "Отчет о прочих совокупных доходах".

Суммарный совокупный доход представляет изменения в собственном капитале, отличные от изменений, возникающих от операций с собственниками организации за период.

В отчете о совокупном доходе организации обязаны раскрывать следующую информацию:

- финансовый результат (прибыль или убыток), который относится к неконтролируемой доле капитала, принадлежит материнской организации;
- общий (суммарный) совокупный доход, который относится к неконтролируемой доле капитала и материнской организации.

Отчет об изменениях в капитале должен показывать все изменения в собственном капитале организации, а следующая информация должна быть раскрыта непосредственно в отчете:

- суммарный совокупный доход за представленный период с указанием итоговых сумм, относящихся к материнской организации и неконтролируемым долям;
- последствия ретроспективного пересчета или ретроспективного применения учетной политики по каждому компоненту собственного

капитала;

- выверка на начало и конец представленного периода по балансовой стоимости каждого компонента собственного капитала и с раскрытием изменений в прибыли и убытке по каждой статье прочего совокупного дохода, по операциям с собственниками организации, изменения в долях дочерних организаций, которые не приводят к утрате контроля.

Непосредственно в отчете об изменениях в собственном капитале или в примечаниях организация должна указать сумму дивидендов, которая распределяется между собственниками за рассматриваемый период, и сумму, приходящуюся в пересчете на каждую акцию.

Материнской организацией является та, которая владеет одной или несколькими дочерними организациями. Соответственно, дочерние организации - организации, которые контролируются другой организацией - материнской. Контроль означает возможность управлять финансово-хозяйственной деятельностью дочерней организации и получать экономические выгоды. К неконтролируемым долям (доля меньшинства) относится часть чистых результатов операций и чистых активов дочерней организации, которыми материнская организация не владеет прямо или косвенно.

В отчете должны быть представлены все компоненты капитала - все классы внесенного собственного капитала, каждый класс прочего совокупного дохода, нераспределенная прибыль или убыток.

Сопоставление сумм компонентов капитала на начало и конец периода показывает изменения в чистых активах организации за представленный период. Исключение составляют изменения, которые произошли вследствие операций с владельцами, такие как взносы в уставный капитал, выкуп собственных долей.

В отчете об изменениях в собственном капитале должна быть раскрыта суммарная корректировка каждого компонента капитала, на который повлияло ретроспективное применение изменений в учетной политике, и отдельно при исправлении ошибок, допущенных в предшествующие периоды и выявленных в отчетном периоде. Корректировки раскрываются за каждый предыдущий период и на начало текущего периода.

Организация может самостоятельно разработать формат отчета об изменениях в собственном капитале. Выбранный формат должен быть утвержден в учетной политике.

Информация, представляемая *в отчете о движении денежных средств*, позволяет оценить платежеспособность организации, ее потребности в денежных средствах, способность создавать денежные средства и их эквиваленты.

Отчет о движении денежных средств должен представлять потоки денежных средств за период, классифицируя их по операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

Операционная деятельность. Денежные потоки от операционной

деятельности преимущественно связаны с основной деятельностью организации и отличны от потоков от инвестиционной и финансовой деятельности.

Примерами потоков от операционной деятельности являются денежные:

- поступления от продажи товаров, работ, услуг;
- поступления от передачи объектов в аренду;
- поступления по страховым случаям;
- прочие поступления, включая гонорары, комиссионные и другую выручку;
- выплаты поставщикам за товары, работы, услуги;
- выплаты работникам и от их лица;
- прочие выплаты, включая выплаты по торговым и коммерческим контрактам.

Инвестиционная деятельность. Денежные потоки связаны с приобретением и продажей долгосрочных активов и инвестиций, которые не относятся к эквивалентам денежных средств. Эквиваленты денежных средств скорее предназначены для погашения краткосрочных денежных обязательств, а не для инвестиций. Инвестиция может считаться эквивалентом денежных средств, если срок ее погашения с даты приобретения небольшой, например три месяца или меньше. Эквивалентами денежных средств являются краткосрочные, высоколиквидные активы, которые могут быть в краткий срок обращены в заранее известную денежную сумму и не подвержены значительному риску изменения стоимости. Примерами эквивалентов денежных средств могут быть депозиты, долговые ценные бумаги, приобретенные незадолго до срока их погашения. Инвестиции в собственный капитал не являются эквивалентами денежных средств, за исключением тех случаев, когда они полностью отвечают критериям признания эквивалентов денежных средств (например, приобретение привилегированных акций незадолго до их погашения с указанием даты выплаты).

Денежными потоками от инвестиционной деятельности являются:

- платежи для приобретения основных средств, нематериальных активов, прочих долгосрочных активов;
- поступления от продажи основных средств и других долгосрочных активов;
- платежи по приобретению долевых или долговых инструментов других компаний;
- авансовые платежи и кредиты, предоставленные другим сторонам, за исключением финансовых компаний;
- поступления от возмещения авансов и кредитов, кроме финансовых институтов;
- платежи и поступления по срочным контрактам, опционам, свопам.

Финансовая деятельность. Денежные потоки связаны с деятельностью, приводящей к изменениям в размерах и структуре собственного капитала и

заемных средств.

Денежными потоками от финансовой деятельности являются:

- поступления от эмиссии собственных акций и выпуска других долевых инструментов;
- выплаты собственникам для выкупа или погашения акций;
- поступления от выпуска необеспеченных и обеспеченных долговых ценных бумаг, а также займов и других долговых инструментов;
- погашения займов и кредитов;
- платежи арендатора по погашению задолженности по финансовой аренде.

Стандартом IAS 7 предусмотрены два метода составления отчета о движении денежных средств - прямой и косвенный. Эти методы отличаются порядком представления потоков денежных средств по операционной деятельности (табл. 5).

Таблица 5

Методы представления потоков денежных средств
по операционной деятельности

Прямой	Косвенный
Рассчитывается чистый денежный поток по валовым денежным поступлениям и платежам. Информация может быть получена из учетных регистров или из корректировки выручки и себестоимости продаж, изменений в запасах и других не денежных статей	Рассчитывается чистый денежный поток методом корректировки чистой прибыли или убытка на результаты изменений дебиторской и кредиторской задолженности, не денежных операций, прочих операций по инвестиционной и финансовой деятельности. Исходными данными являются показатели баланса и отчета о прибылях и убытках

Организация может выбирать формат составления отчета о движении денежных средств. Выбранный вариант формата должен быть утвержден в учетной политике.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение № 1 к Приказу Министерства финансов Российской Федерации
от 02.07.2010 № 66н (в ред. Приказа Минфина РФ от 06.04.2015)

Бухгалтерский баланс на _____ 20__ г.

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	Наименование показателя	На _____ 20__ г.	На 31 декабря 20__ г.	На 31 декабря 20__ г.
	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	Наименование показателя	На _____ 20__ г.	На 31 декабря 20__ г.	На 31 декабря 20__ г.
	ПАССИВ			
	III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ ⁶			
	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)			
	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)

Главный бухгалтер _____
(подпись) (расшифровка подписи)

“ ____ ” _____ 20__ г.

Отчет о финансовых результатах

за _____ 20__ г.

Организация _____ по ОКПО _____
 Дата (число, месяц, год) _____
 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 _____

Коды
0710002
384 (385)

Пояснения	Наименование показателя	За _____ 20__ г.	За _____ 20__ г.
	Выручка		
	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)		
	СПРАВОЧНО		
	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		
	Базовая прибыль (убыток) на акцию		
	Разводненная прибыль (убыток) на акцию		

Руководитель _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)

 Главный бухгалтер _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)

“ ____ ” _____ 20__ г.

Отчет об изменениях капитала
за 20__ г.

	Коды
Форма по ОКУД	0710003
Дата (число, месяц, год)	
Организация _____ по ОКПО	
Идентификационный номер налогоплательщика _____ ИНН	
Вид экономической деятельности _____ по ОКВЭД	
Организационно-правовая форма/форма собственности _____ по <u>ОКОПФ/ОКФС</u>	
Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.) _____ по ОКЕИ	<u>384 (385)</u>

1. Движение капитала

Наименование показателя	Код	Уставный капитал	Собственные акции, выкупленные у акционеров	Добавочный капитал	Резервный капитал	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	Итого
Величина капитала на 31 декабря 20__ г.	3100		()				
За 201 г. -----							
Увеличение капитала - всего:	3210						
в том числе: чистая прибыль	3211	X	X	X	X		
переоценка имущества	3212	X	X		X		
доходы, относящиеся непосредственно на увеличение капитала	3213	X	X		X		
дополнительный выпуск акций	3214				X	X	
увеличение номинальной стоимости акций	3215				X		X
реорганизация юридического лица	3216						

Наименование показателя	Код	Уставный капитал	Собственные акции, выкупленные у акционеров	Добавочный капитал	Резервный капитал	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	Итого
Уменьшение капитала - всего:	3220	()		()	()	()	()
в том числе: убыток	3221	X	X	X	X	()	()
переоценка имущества	3222	X	X	()	X	()	()
расходы, относящиеся непосредственно на уменьшение капитала	3223	X	X	()	X	()	()
уменьшение номинальной стоимости акций	3224	()			X		()
уменьшение количества акций	3225	()			X		()
реорганизация юридического лица	3226						()
дивиденды	3227	X	X	X	X	()	()
Изменение добавочного капитала	3230	X	X				X
Изменение резервного капитала	3240	X	X	X			X
Величина капитала на 31 декабря 201 г.	3200		()				
За 201 г. -----							
Увеличение капитала - всего:	3310						
в том числе: чистая прибыль	3311	X	X	X	X		

переоценка имущества	3312	X	X		X		
доходы, относящиеся непосредственно на увеличение капитала	3313	X	X		X		
дополнительный выпуск акций	3314				X	X	
увеличение номинальной стоимости акций	3315				X		X
реорганизация юридического лица	3316						
Уменьшение капитала - всего:	3320	()	()	()	()	()	()
в том числе: убыток	3321	X	X	X	X	()	()
переоценка имущества	3322	X	X	()	X	()	()
расходы, относящиеся непосредственно на уменьшение капитала	3323	X	X	()	X	()	()
уменьшение номинальной стоимости акций	3324	()			X		()
уменьшение количества акций	3325	()	()		X		()
реорганизация юридического лица	3326						()
дивиденды	3327	X	X	X	X	()	()
Изменение добавочного капитала	3330	X	X				X
Изменение резервного капитала	3340	X	X	X		()	X
Величина капитала на 31 декабря 201_ г.	3300		()				

2. Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок

Наименование показателя	Код	На 31 декабря 20__ г.	Изменения капитала за 201_ г.		На 31 декабря 201_ г.
			за счет чистой прибыли (убытка)	за счет иных факторов	
Капитал - всего до корректировок	3400				
корректировка в связи с:					
изменением учетной политики	3410				
исправлением ошибок	3420				
после корректировок	3500				
В том числе: нераспределенная прибыль (непокрытый убыток):					
до корректировок	3401				
корректировка в связи с:					
изменением учетной политики	3411				
исправлением ошибок	3421				

после корректировок	3501				
другие статьи капитала, по которым осуществлены корректировки: (добавочный капитал) до корректировок	3402				
корректировка в связи с:					
изменением учетной политики	3412				
исправлением ошибок	3422				
после корректировок	3502				

3. Чистые активы

Наименование показателя	Код	На 31 декабря 201_ г.	На 31 декабря 201_ г.	На 31 декабря 201_ г.
Чистые активы	3600			

Отчет о движении денежных средств
за _____ 20__ г.

	Коды
Форма по ОКУД	0710004
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 (ненужное зачеркнуть)	384/385

Наименование показателя	Код	За 201_ год	За 201_ год
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		
от инвесторов на строительство объекта	4114		
субсидия из муниципального бюджета на финансирование текущих расходов	4115		
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	()	()
НДС	4125	()	()
прочие платежи	4129	()	()
Сальдо денежных потоков от текущих операций	4100		
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, включаемых 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		
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		

Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

1. Нематериальные активы и расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР)

1.1. Наличие и движение нематериальных активов

Наименование показателя	Период	Код	На начало года		Изменения за период						На конец периода		
					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	первоначальная стоимость	накопленная амортизация и убытки от обесценения
Нематериальные активы - всего	За 20__ г.	5100		()			()				()		()
	за 20__ г.	5110		()			()				()		()
в том числе:	за 20__ г.	5101		()			()				()		()
вид НМА	за 20__ г.	5111		()			()				()		()
	за 20__ г.	5102		()			()				()		()
и т.д.	за 20__ г.	5103		()			()				()		()
	за 20__ г.	5113		()			()				()		()

1.2. Первоначальная стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией

Наименование показателя	Код	На 31 декабря 201_г.	На 31 декабря 201_г.	На 31 декабря 201_г.
Всего	5120			
в том числе: вид НМА	5121			
	5122			

1.3. Нематериальные активы с полностью погашенной стоимостью

Наименование показателя	Код	На 31 декабря 201_г.	На 31 декабря 201_г.	На 31 декабря 201_г.
Всего	5130			
в том числе: вид НМА	5131			

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, списанной на расходы
					первоначальная стоимость	часть стоимости, списанной на расходы			
НИОКР - всего	за 20__ г.		()		()		()		()
	за 20__ г.		()		()		()		()
в том числе: (объект, группа объектов)	за 20__ г.		()		()		()		()
	за 20__ г.		()		()		()		()
(объект, группа объектов)	за 20__ г.		()		()		()		()
	за 20__ г.		()		()		()		()
и т.д.									

1.5. Незаконченные и неоформленные НИОКР и незаконченные операции по приобретению нематериальных активов

Наименование показателя	Код	Период	На начало года	Изменения за период			На конец периода
				затраты за период	списано затрат как не давших положительного результата	принято к учету в качестве нематериальных активов или НИОКР	
Затраты по незаконченным исследованиям и разработкам - всего	5160	за 201_г.			()	()	
	5170	за 201_г.			()	()	
в том числе: объект группа объектов	5161	за 201_г.			()	()	
	5171	за 201_г.			()	()	
объект группа объектов	5162	за 201_г.			()	()	
	5172	за 201_г.			()	()	
Незаконченные операции по приобретению нематериальных активов - всего	5180	за 201_г.			()	()	
	5190	за 201_г.			()	()	
в том числе: объект группа объектов	5181	за 201_г.			()	()	

	5191	за 201_ г.			()	()	
объект группа объекта	5182	за 201_ г.			()	()	
	5192	за 201_ г.			()	()	

2. Основные средства

2.1. Наличие и движение основных средств

Наименование показателя	Код	Период	На начало года		Изменения за период						На конец периода	
			первоначальная стоимость	накопленная амортизация	поступило	выбыло объектов		начислено амортизации	переоценка		первоначальная стоимость	накопленная амортизация
						первоначальная стоимость	накопленная амортизация		первоначальная стоимость	накопленная амортизация		
Основные средства (без учета доходных вложений в материальные ценности) - всего	5200	за 201_ г.		()		()		()		()		()
	5210	за 201_ г.		()		()		()		()		()
в том числе: группа ОС	5201	за 201_ г.		()		()		()		()		()
	5211	за 201_ г.		()		()		()		()		()
группа ОС		за 201_ г.										

	5202	г.		()		()		()				()
	5212	за 201_г.		()		()		()				()
группа ОС	5203	за 201_г.		()		()		()				()
	5213	за 201_г.		()		()		()				()
группа ОС	5204	за 201_г.		()		()		()				()
	5214	за 201_г.		()		()		()				()
Учтено в составе доходных вложений в материальные ценности - всего	5220	за 201_г.		()		()		()				()
	5230	за 201_г.		()		()		()				()
в том числе: группа объектов	5221	за 201_г.		()		()		()				()
	5231	за 201_г.		()		()		()				()

2.2. Незавершенные капитальные вложения

Наименование показателя	Код	Период	На начало года	Изменения за период			На конец периода
				затраты за период	списано	принято к учету в качестве основных средств или увеличена стоимость	
Незавершенное строительство и незаконченные операции по приобретению, модернизации и т.п. основных средств - всего	5240	за 201_ г.			()	()	
	5250	за 201_ г.			()	()	
в том числе: группа объектов	5241	за 201_ г.			()	()	
	5251	за 201_ г.			()	()	
группа объектов	5242	за 201_ г.			()	()	
	5252	за 201_ г.			()	()	
и т.д.	5243	за 201_ г.			()	()	
	5253	за 201_ г.			()	()	

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

Наименование показателя	Код	За 201_ г.	За 201_ г.
Увеличение стоимости объектов основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции - всего	5260		
в том числе: объект ОС	5261		
Уменьшение стоимости объектов основных средств в результате частичной ликвидации - всего:	5270	()	()
в том числе:	5271	()	()

2.4. Иное использование основных средств

Наименование показателя	Код	На 31 декабря 201_ г.	На 31 декабря 201_ г.	На 31 декабря 201_ г.
Переданные в аренду основные средства, числящиеся на балансе	5280			
Переданные в аренду основные средства, числящиеся за балансом	5281			
Полученные в аренду основные средства, числящиеся на балансе	5282			
Полученные в аренду основные средства, числящиеся за балансом	5283			
Объекты недвижимости, принятые в эксплуатацию и фактически используемые, находящиеся в процессе государственной регистрации	5284			
Основные средства, переведенные на консервацию	5285			
Основные средства, переданные в залог	5286			

3. Финансовые вложения

3.1. Наличие и движение финансовых вложений

Наименование показателя	Код	Период	На начало года		Изменения за период					На конец периода		
			первоначальная стоимость	накопленная корректировка	поступило	выбыло (погашено)		начисление процентов (включая доведение первоначальной стоимости до номинальной)	текущей рыночной стоимости (убытков от обесценения)	первоначальная стоимость	накопленная корректировка	
						первоначальная стоимость	накопленная корректировка					
Долгосрочные - всего	5301	за 201_г.					()					
	5311	за 201_г.					()					
в том числе: группа, вид	5302	за 201_г.					()					
	5312	за 201_г.					()					
и т.д.	5303	за 201_г.					()					
	5313	за 201_г.					()					
Краткосрочные - всего	5305	за 201_г.					()					
	5315	за 201_г.					()					
в том числе: группа, вид	5306	за 201_г.					()					
	5316	за 201_г.					()					
Финансовых вложений - итога	5300	за 201_г.					()					

5310	за 201_г.				()					
------	-----------	--	--	--	-----	--	--	--	--	--

3.2. Иное использование финансовых вложений

Наименование показателя	Код	На 31 декабря 201_ г.	На 31 декабря 201_ г.	На 31 декабря 201_ г.
Финансовые вложения, находящиеся в залоге, - всего	5320			
в том числе: (группы, виды)	5321			
Финансовые вложения, переданные третьим лицам (кроме продажи), - всего	5325			
в том числе: (группы, виды)	5326			
Иное использование финансовых вложений	5329			

4. Запасы

4.1. Наличие и движение запасов

Наименование показателя	Код	Период	На начало года		Изменения за период					На конец периода		
			себестоимость	величина резерва под снижение стоимости	поступления и затраты	выбыло		убытков от снижения стоимости	оборот запасов между их группами (видами)	себестоимость	величина резерва под снижение стоимости	
						себестоимость	резерв под снижение стоимости					
Запасы - всего	5400	за 201_ г.		()		()				X		()
	5420	за 201_ г.		()		()				X		()
в том числе: группа, вид	5401	за 201_ г.		()		()						()
	5421	за 201_ г.		()		()						()
группа, вид	5402	за 201_ г.		()		()						()
	5422	за 201_ г.		()		()						()
и т.д.	5403	за 201_ г.		()		()						()
	5423	за 201_ г.		()		()						()

4.2. Запасы в залоге

Наименование показателя	Код	На 31 декабря 201_ г.	На 31 декабря 201_ г.	На 31 декабря 20__ г.
Запасы, не оплаченные на отчетную дату, - всего	5440			
в том числе: группа, вид	5441			
Запасы, находящиеся в залоге по договору, всего в том числе:	5445			
группа, вид	5446			

5. Дебиторская и кредиторская задолженность

5.1. Наличие и движение дебиторской задолженности

Наименование показателя	Код	Период	На начало года		Изменения за период							На конец периода	
			учтенная по условиям договора	величина резерва по сомнительным долгам	поступление		выбыло				перевод из долго- в крат- косрочную задолжен- ность		создание (изменени е) резерва
					в резуль- тате хо- зяйствен- ных опе- раций (сумма долга по сделке, операции)	причита- ющиеся проценты, штрафы и иные на- числения	пога- шение	списа- ние на фи- нансовый резуль- тат	восста- новле- ние резерва	списа- ние за счет сумм резерва			
Долгосрочная дебиторская задолженность - всего	5501	за 201_г.		()			()	()				()	
	5521	за 201_г.		()			()	()				()	
в том числе: - вид	5502	за 201_г.		()			()	()				()	
	5522	за 201_г.		()			()	()				()	
вид	5503	за 201_г.		()			()	()				()	
	5523	за 201_г.		()			()	()				()	
Краткосрочная дебиторская задолженность - всего	5510	за 201_г.		()			()	()				()	

	5530	за 201_г.		()			()	()			()		
числе: вид	5511	за 201_г.		()			()	()			()		
	5531	за 201_г.		()			()	()			()		
вид	5512	за 201_г.		()			()	()			()		
	5532	за 201_г.		()			()	()			()		
и т.д	5513	за 201_г.		()			()	()			()		
	5533	за 201_г.		()			()	()			()		
Итого	5500	за 201_г.		()			()	()			()		
	5520	за 201_г.		()			()	()			()		

5.2. Просроченная дебиторская задолженность

Наименование показателя	Код	На 31 декабря 201_ г.		На 31 декабря 201_ г.		На 31 декабря 201_ г.	
		учтенная по условиям договора	балансовая стоимость	учтенная по условиям договора	балансовая стоимость	учтенная по условиям договора	балансовая стоимость
Всего	5540						
в том числе: вид	5541						
вид	5542						
и т.д.	5543						

5.3. Наличие и движение кредиторской задолженности

Наименование показателя	Код	Период	Остаток на начало года	Изменения за период					Остаток на конец периода
				поступление		выбыло		перевод из долго- в краткосрочную задолженность	
				в результате хозяйственных операций (сумма долга по сделке, операции)	причитающиеся проценты, штрафы и иные начисления	погашение	списание на финансовый результат		
Долгосрочная кредиторская задолженность - всего	5551	за 201_г.				()	()		
	5571	за 201_г.				()	()		
в том числе: вид	5552	за 201_г.				()	()		
	5572	за 201_г.				()	()		
вид	5553	за 201_г.				()	()		
	5573	за 201_г.				()	()		
Краткосрочная кредиторская задолженность - всего	5560	за 201_г.				()	()		
	5580	за 201_г.				()	()		
в том числе: вид	5561	за 201_г.				()	()		
	5581	за 201_г.				()	()		

ВИД	5562	за 201_г.				()	()		
	5582	за 201_г.				()	()		
ВИД	5563	за 201_г.				()	()		
	5583	за 201_г.				()	()		
И т.д.	5564	за 201_г.				()	()		
	5584	за 201_г.				()	()		
Итого	5550	за 201_г.				()	()		X
	5570	за 201_г.				()	()		X

5.4. Просроченная кредиторская задолженность

Наименование показателя	Код	На 31 декабря 201_ г.	На 31 декабря 201_ г.	На 31 декабря 201_ г.
Всего	5590			
в том числе:				
ВИД	5591			
ВИД	5592			
ВИД	5593			

6. Затраты на производство

Наименование показателя	Код	За 201_ г.	За 201_ г.
Материальные затраты	5610		
Расходы на оплату труда	5620		
Отчисления на социальные нужды	5630		
Амортизация	5640		
Прочие затраты	5650		
Итого по элементам	5660		
Фактическая себестоимость приобретенных товаров для перепродажи <*>	5665		
Изменение остатков (прирост [-], уменьшение [+]): незавершенного производства, готовой продукции, товаров	5670		
	5680		
Итого расходы по обычным видам деятельности	5600		

7. Оценочные обязательства

Наименование показателя	Код	Остаток на начало года	Признано		Погашено	Списано как избыточная сумма	Остаток на конец периода
			Обязательство	Проценты			
Оценочные обязательства - всего	5700				()	()	
в том числе: вид оценочного обязательства	5701				()	()	
вид оценочного обязательства	5702				()	()	

8. Обеспечения обязательств

Наименование показателя	Код	На 31 декабря 201_ г.	На 31 декабря 201_ г.	На 31 декабря 201_ г.
Полученные - всего	5800			
в том числе: вид	5801			
вид	5802			
Выданные - всего	5810			
в том числе: вид	5811			
вид	5812			
вид	5813			

9. Государственная помощь

Наименование показателя	Код	За 201_ г.		За 201_ г.	
Получено бюджетных средств - всего	5900				
в том числе: на текущие расходы	5901				
на вложения во внеоборотные активы	5905				
		На начало года	Получено за год	Возвращено за год	На конец года
Бюджетные кредиты - всего	201_ г.	5910		()	
	201_ г.	5920		()	
в том числе: наименование цели	201_ г.	5911		()	
	201_ г.	5921		()	
и т.д.					

Отчет о целевом использовании средств

за _____ 20__ г.

	Форма по ОКУД	Коды 0710006
Дата (год, месяц, число)		
Организация _____ по ОКПО		
Идентификационный номер налогоплательщика	ИНН	
Вид экономической деятельности	по ОКВЭД	
Организационно-правовая форма/форма собственности _____ по <u>ОКОПФ/ОКФС</u>		
Единица измерения: тыс. руб./млн. руб.	по ОКЕИ	<u>384/385</u>

Наименование показателя	Код	За _____ 20__ г.	За _____ 20__ г.
Остаток средств на начало отчетного года	6100		
Поступило средств			
Вступительные взносы	6210		
Членские взносы	6215		
Целевые взносы	6220		
Добровольные имущественные взносы и пожертвования	6230		
Прибыль от приносящей доход деятельности	6240		
Прочие	6250		
Всего поступило средств	6200		
Использовано средств			
Расходы на целевые мероприятия	6310	()	()
в том числе:			
социальная и благотворительная помощь	6311	()	()
проведение конференций, совещаний, семинаров и т.п.	6312	()	()
иные мероприятия	6313	()	()
Расходы на содержание аппарата управления	6320	()	()
в том числе:			
расходы, связанные с оплатой труда	6321	()	()

(включая начисления)			
выплаты, не связанные с оплатой труда	6322	()	()
расходы на служебные командировки и деловые поездки	6323	()	()
содержание помещений, зданий, автомобильного транспорта и иного имущества (кроме ремонта)	6324	()	()
ремонт основных средств и иного имущества	6325	()	()
прочие	6326	()	()
Приобретение основных средств, инвентаря и иного имущества	6330	()	()
Прочие	6350	()	()
Всего использовано средств	6300	()	()
Остаток средств на конец отчетного года	6400		

Литература:

1. « О бухгалтерском учете» Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402 – ФЗ (в ред. 23.05.2016)
2. «Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ». Приказ Министерства финансов РФ от 29.07.98 г. № 34н (в ред. от 24.12.2010 г.с измен. 08.97.2016)
3. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утверждено Приказом Минфина России от 6.07.99 г. № 43. (в редакции 08.11.2010)
4. Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98), утверждено Приказом Минфина РФ от 25.11.98 № 56н. (в ред. от 06.04.2015)
5. Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010), утверждено Приказом Минфина РФ от 13 декабря 2010 г. N 167н (в ред. от 06.04.2015)
6. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ № 12/2010), Приказ Минфина РФ от 08.11.2010 г. № 143н.
7. Положение по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ № 11/2000). Приказ Минфина РФ от 29.04.2008 г. № 48н. в ред. от 06.04.2015)
8. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» (ПБУ №16 /2002). Приказ Минфина №66 от 02.07.2002г. (в ред. от 06.04.2015)
9. Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ №22 /2010). Приказ Минфина №63н от 28.06.2010г. (в ред. от 06.04.2015)
10. Положение по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» (ПБУ №23 /2011). Приказ Минфина №11н от 02.02.2011г.
11. Положение по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ № 21 /2008). Приказ Минфина №106н от 06.10.2008г. (в ред. от 25.10.2010)
12. «О формах бухгалтерской отчетности организации», Приказ Минфина РФ от 02.07.2010 № 66 (в ред. от 06.04.2015)
13. Об утверждении методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при реорганизации организации. Приказ Минфина от 20 мая 2003 г. N 44н (в ред. от 25.10.2010 № 132)
14. О введении Международных стандартов финансовой отчетности и разъяснения Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории РФ. Приказ Минфина от 28 .12.2015 г. N 217н
15. Практическое пособие по годовой отчетности - 2016 год. Путеводитель СПС «Консультант Плюс».