

УДК 336.64

С.В. Черемисина, Ю.И. Юхневич

БУХГАЛТЕРСКАЯ (ФИНАНСОВАЯ) ОТЧЕТНОСТЬ НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ: ПРОБЛЕМЫ И РЕШЕНИЯ

Рассмотрены основные изменения в бухгалтерской отчетности за последнее время, детально рассмотрены разновидности отчетов с присущими им изменениями на основе новых законов, Положений по бухгалтерскому учету (ПБУ) и толкований Минфина. Приведены разновидности форм отчетности для разных организаций. Рассмотрены структура отчетов и их особенности. Раскрыты понятия, проведена аналогия с предыдущими названиями этих понятий. Особое внимание уделено аудиторскому заключению. Главное достоинство статьи в том, что все основные проблемы, возникающие при составлении бухгалтерской отчетности, рассмотрены и к ним найдены соответствующие решения.

Ключевые слова: отчетность, баланс, отчет о финансовых результатах, организации.

Новый закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.11 №402-ФЗ вступил в силу с 1 января 2013 г., и отчетность за 2013 г., по сути, первая отчетность, которую организация представляет в полной мере по новому законодательству.

Общие требования к бухгалтерской (финансовой) отчетности изложены в ст. 13 Закона: «Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений».

Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна составляться на основе данных, содержащихся в регистрах бухгалтерского учета, а также информации, определенной федеральными и отраслевыми стандартами. Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна включать показатели деятельности всех подразделений экономического субъекта, включая его филиалы и представительства, независимо от их места нахождения.

Экономический субъект составляет годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность, если иное не установлено другими федеральными законами, нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета.

Промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется экономическим субъектом в случаях, установленных законодательством Российской Федерации, нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета.

В соответствии со ст. 14 Закона годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность состоит из:

- бухгалтерского баланса;
- отчета о финансовых результатах;
- приложений к ним.

Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность некоммерческой организации состоит из:

- бухгалтерского баланса;
- отчета о целевом использовании средств;
- приложений к ним.

Баланс отражает информацию в динамике трех последовательных лет: на отчетную дату отчетного периода, на конец предыдущего года и на конец года, предшествующего предыдущему. Правилами составления бухгалтерской отчетности диктуются требования об отражении по каждому числовому показателю бухгалтерской отчетности данных как минимум за два года – отчетный и предшествующий отчетному (п. 10 ПБУ 4/99). Такая же периодичность введена в форму отчета об изменении капитала и некоторые части пояснений.

Более подробно состав бухгалтерской отчетности определяется следующими нормативными документами: Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), Приказ Минфина РФ от 06.07.99 №43н, Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 №34н и Приказ Минфина РФ от 02.07.10 №66н «О формах бухгалтерской отчетности организации». Все три документа применяются в части, не противоречащей закону о бухгалтерском учете. Некое упорядочение информации о составе отчетности Минфин приводит в Информации №ПЗ-10/2012.

Рассмотрим, что входит в «Приложения к отчетности».

В соответствии с Приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» в состав приложений к бухгалтерской (финансовой) отчетности включаются:

- отчет об изменениях капитала;
- отчет о движении денежных средств;
- отчет о целевом использовании средств;
- пояснения.

Для организаций – субъектов малого предпринимательства установлена упрощенная форма отчетности. Они формируют бухгалтерскую отчетность из бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах, в которые включают показатели только по группам статей (без детализации показателей по статьям). В приложениях к ним приводят только наиболее важную информацию, без знания которой невозможно оценить финансовое положение организации.

Отчет о целевом использовании средств можно рассматривать с двух позиций:

– с одной стороны, он может заменять «Отчет о финансовых результатах» для общественных организаций (объединений), не осуществляющих предпринимательской деятельности и не имеющих, кроме выбывшего имущества, оборотов по продаже товаров (работ, услуг) (п. 4 Приказа 66н, Информация Минфина ПЗ-10/2012);

– с другой стороны, отчет представляется как приложение в случаях, если в отчетном году эта некоммерческая организация получила доход от предпринимательской и (или) иной приносящей доход деятельности; при этом показатель полученного некоммерческой организацией дохода существен, и без знания о показателе полученного дохода заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения некоммерческой организации и финансовых результатов ее деятельности (п. 4 Приказа 66н, Информация Минфина ПЗ-10/2012).

Остановимся на рассмотрении структурного элемента бухгалтерской отчетности – пояснения к бухгалтерской отчетности.

Все, что нужно раскрывать в бухгалтерской отчетности дополнительно, надо указывать в отдельном документе – пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. В балансе и отчете о финансовых результатах перед показателями статей имеется графа «Пояснения» для ссылок. Текст пояснений должен иметь нумерацию, и на его разделы необходимо дать ссылку рядом с соответствующей статьей бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах, к которым приводится расшифровка.

В рекомендациях Минфина приведена табличная структура пояснений, состоящих из восьми разделов. Каждый раздел пояснений предполагает подробную детализацию. Например, для отражения расшифровок по основным средствам (раздел 2), предложены такие подразделы:

- 2.1. «Наличие и движение основных средств».
- 2.2. «Незавершенные капитальные вложения».
- 2.3. «Изменение стоимости основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации».

- 2.4. «Иное использование основных средств».

Такая детализация пояснений условна, фактически расшифровок может быть и больше, и меньше. Для того чтобы определить содержание раздела, необходимо обращаться к требованиям последнего раздела всех существующих положений по бухгалтерскому учету (ПБУ) «Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности».

Чтобы выполнить все требования положений по бухгалтерскому учету, недостаточно заполнить рекомендуемые таблицы пояснений. Необходимо раскрыть информацию в текстовой форме. Эти требования являются ответом на распространенный вопрос: нужно ли составлять пояснительную записку? На этот вопрос можно дать ответ в соответствии с законодательством – изменилось только название: теперь пояснительная записка называется «Пояснения», а требование к содержанию осталось прежним.

По результатам анализа последнего раздела всех существующих положений по бухгалтерскому учету «Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности» и требований законодательства можно предложить следующую структуру пояснений:

– Общие сведения: главное должностное исполнительное лицо, контрольный орган общества, ревизионная комиссия, состав совета директоров, уставный капитал и его разделение на акции, список акционеров, основные виды хозяйственной деятельности общества, лицензии, филиалы и представительства, среднесписочная численность работающих в обществе.

– Основа составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

– Изменение вступительных остатков бухгалтерской отчетности.

– Информация об учетной политике.

– Основные средства.

– Нематериальные активы.

– Прочие внеоборотные активы.

– Запасы.

– Расходы будущих периодов.

– Денежные средства.

– Дебиторская и кредиторская задолженность.

– Долгосрочные и краткосрочные займы.

– Активы и обязательства, выраженные в иностранной валюте.

– Налоговая задолженность.

– Капитал.

– Доходы и расходы.

- Отложенные налоговые активы и обязательства, постоянные налоговые активы и обязательства.
- Выплата дивидендов по участию в обществе.
- События, произошедшие после отчетной даты.
- Условные факты хозяйственной деятельности.
- Операции со связанными сторонами.
- Информация о вознаграждениях основному управленческому персоналу.
- Информация по прекращаемой деятельности.
- Прочая информация: вопросы защиты окружающей среды, страхование.
- Совокупные затраты использованных энергетических ресурсов.

Рассмотрим место аудиторского заключения в структуре бухгалтерской отчетности.

Согласно п. 10 ст. 13 Закона «О бухгалтерском учете» в случае опубликования бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая подлежит обязательному аудиту, такая бухгалтерская (финансовая) отчетность должна опубликовываться вместе с аудиторским заключением. В декабре 2013 г. внесено еще одно изменение в этот закон. Теперь п. 2 ст. 18 звучит так: «При представлении обязательного экземпляра составленной годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая подлежит обязательному аудиту, аудиторское заключение о ней представляется вместе с такой отчетностью либо не позднее 10 рабочих дней со дня, следующего за датой аудиторского заключения, но не позднее 31 декабря года, следующего за отчетным годом».

Рассмотрим еще ряд важных моментов по бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Подписание бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность считается составленной после подписания ее экземпляра на бумажном носителе руководителем экономического субъекта. Утверждение и опубликование бухгалтерской (финансовой) отчетности осуществляются в порядке и случаях, которые установлены федеральными законами.

Такая формулировка в Законе не означает, что бухгалтерская (финансовая) отчетность не подписывается главным бухгалтером, – такая подпись необходима в силу ряда норм подзаконных актов, в частности ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации».

Уровень существенности.

Одним из важных требований при составлении бухгалтерской отчетности является соблюде-

ние принципа существенности данных, которые организация обязана отразить в отчетности обособленно. Показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно в случае их существенности и если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности (п. 11 ПБУ 4/99).

В действующем порядке составления бухгалтерской отчетности закреплено правило, что считать существенным: сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не менее пяти процентов.

Обратимся к нормам, регулирующим аудиторскую деятельность. В них достаточно точно выражена суть принципа существенности. Информация об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, а также составляющих капитала считается существенной, если ее пропуск или искажение могут повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой (бухгалтерской) отчетности (пп. 3, 4 Стандарта № 4, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696). При этом рекомендовано учитывать как значение (количество), так и характер (качество) оцениваемого объекта.

Годовой отчет.

Термин «годовой отчет» намного шире, чем термин «бухгалтерская (финансовая) отчетность», и содержит более широкий набор раскрываемой информации. Годовой отчет организация составляет для акционерного собрания. Вся эта информация в бухгалтерском нормативном регулировании именуется как «Дополнительная информация, сопутствующая бухгалтерской (финансовой) отчетности». Такой информацией могут быть:

- 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;
- информация о мероприятиях по энергосбережению и повышению энергетической эффективности;
- информация об экологической деятельности предприятия;

- информация о внутреннем контроле;
- иная подобная информация.

Дополнительная информация может публиковаться вместе с годовой бухгалтерской (финансовой) отчетностью, однако в состав этой отчетности не включается.

Литература

1. *О бухгалтерском учете*: Фед. Закон Российской Федерации от 06.12.2011 №402-ФЗ (ред. от 28.12.13 № 425-ФЗ) // КонсультантПлюс: Справочная правовая система. – Версия проф., сетевая.
2. *Положение* по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ: Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 №34н (ред. от 24.12.10 №186н) // КонсультантПлюс: Справочная правовая система. – Версия проф., сетевая.
3. *Положение* по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/08): Приказ Минфина РФ от 06.10.08 №106н (ред. от 18.12.12 № 164н) // КонсультантПлюс: Справочная правовая система. – Версия проф., сетевая.
4. *Положение* по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ4/99): Приказ Минфина РФ от 06.07.99 №43н (ред. от

08.11.10 №142н) // КонсультантПлюс: Справочная правовая система. – Версия проф., сетевая.

5. *О формах* бухгалтерской отчетности организаций: Приказ Минфина РФ от 02.07.10 №66н (ред. от 04.12.12 №154н) // КонсультантПлюс: Справочная правовая система. – Версия проф., сетевая.

6. *Живаева Т.Л.* Допустимые упрощения бухгалтерского учета и отчетности для малых предприятий // Бухгалтерский учет. – 2013. – № 7. – С. 20–24.

7. *Рабинович А.М.* Практические вопросы составления бухгалтерской (финансовой) отчетности // Бухгалтерский учет. – 2013. – № 7. – С. 108–111.

8. *Рекомендации* по составлению отчетности, основные нормативные акты и документы, трактовка рекомендаций Минфина [Электронный ресурс]. – 2014. – URL: <http://www.buhgalteria.ru/article/n131465>.

9. *Справочные материалы* по составлению бухгалтерского баланса [Электронный ресурс]. – 2014. – URL: http://www.assessor.ru/notebook/buhuchet_nalogi_predprinimateli_ip_usn_envd_patent_kbk/buhgalterskii_balans_