

Глава 1

Общие положения

1.1. Нормативное регулирование бухгалтерской отчетности

Основу законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете составляет Федеральный закон от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете». Данный нормативный документ не только устанавливает единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета, но и регламентирует состав бухгалтерской отчетности, адреса представления, сроки представления и вопросы публичности бухгалтерской отчетности.

Правила оценки статей отчетности, порядок предоставления отчетности установлены Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным Приказом Минфина России от 29.07.1998 г. № 34н. В ПБУ 4/99 Положении по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации», утвержденном Приказом Минфина России от 06.07.1999 г. № 43н, раскрывается информация о содержании отдельных форм бухгалтерской отчетности, а также основные термины: «бухгалтерская отчетность», «отчетный период», «отчетная дата», «пользователь бухгалтерской отчетности». В каждом положении по бухгалтерскому учету установлены требования о раскрытии необходимой информации в бухгалтерской отчетности.

Сами формы отчетности и указания об объеме форм закреплены в Приказе Минфина РФ от 22.07.2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций». Следует отметить, что образцы форм носят рекомендательный характер, т. е. у организации есть право разработать свои формы отчетности, что дает возможность учесть особенности деятельности организации; повысить информативность отчетности за счет выбора наиболее подходящей формы представления данных; облегчить пользователям отчетности работу с ней за счет концентрации только на существенных показателях; изначально готовить отчетную информацию в виде, пригодном для публикации.

При разработке организацией самостоятельно форм бухгалтерской отчетности на основе установленных образцов форм должны соблюдаться общие требования к бухгалтерской отчетности (полнота, ответственность, нейтральность и пр.), изложенные в Положении по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99.

Начиная с годовой отчетности за 2011 г. организации должны будут использовать обновленные формы бухгалтерской отчетности, так как вступает в силу Приказ Минфина от 02.07.2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности». Данный приказ исключает рекомендательный характер форм отчетности, но устанавливает, что организации самостоятельно определяют детализацию показателей по статьям отчетов.

На формах бухгалтерской отчетности, представляемой организацией в соответствующие адреса, обязательно наличие следующих данных:

- наименование составляющей части бухгалтерской отчетности;
- указание отчетной даты, по состоянию на которую составлена бухгалтерская отчетность, или отчетного периода, за который составлена бухгалтерская отчетность («на _____ 201__ г.», «за _____ 201__ г.»);
- организация (указывается полное наименование юридического лица в соответствии с учредительными документами, зарегистрированными в установленном порядке);
- идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) (указывается присвоенный налоговым органом в установленном порядке идентификационный номер налогоплательщика);
- вид деятельности (указывается вид деятельности, который признается основным в соответствии с требованиями нормативных документов, утверждаемых Государственным комитетом Российской Федерации по статистике);
- организационно-правовая форма/форма собственности (указывается организационно-правовая форма организации согласно Классификатору организационно-правовых форм хозяйствующих субъектов (ОКОПФ) и код собственности по Классификатору форм собственности (ОКФС));
- единица измерения (указывается формат представления числовых показателей: тыс. руб. — код по ОКЕИ 384; млн руб. — код по ОКЕИ 385);
- местонахождение (адрес) (указывается на форме бухгалтерского баланса);

- дата утверждения (указывается установленная дата для годовой бухгалтерской отчетности);
- дата отправки/принятия (указывается конкретная дата почтового, электронного и иного отправления бухгалтерской отчетности или дата ее фактической передачи по принадлежности).

1.2. Процедуры, предшествующие заполнению бухгалтерской отчетности

Для грамотного представления информации, прежде чем заполнять формы бухгалтерской отчетности, необходимо выполнить ряд подготовительных процедур.

Процедура 1. Исправление ошибок, выявленных до даты представления бухгалтерской отчетности (см. таблицу на следующей странице). Исправление ошибок осуществляется в порядке, предусмотренном ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности», утвержденном Приказом Минфина РФ № 63н от 28.06.2010 г.

Процедура 2. Отражение на дату составления отчетности ценностей, находящихся в пути, и уточнение оценки имущества по неотфактурованным поставкам.

Если по условиям договора право собственности на приобретаемые материалы переходит к организации в момент их отгрузки со склада поставщика, то стоимость таких материалов, не вывезенных со склада поставщика, учитывается в бухгалтерском учете как аванс (предварительная оплата) по дебету счетов расчетов без отражения их на счете 10 «Материалы». А в конце месяца стоимость материалов, вывезенных со склада поставщика и находящихся в пути, отражается записью: Д-т сч. 10 «Материалы» К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (без оприходования данных ценностей на склад).

Неотфактурованные поставки¹ приходуются по субсчетам к счету 10 «Материалы» в зависимости от назначения принимаемых материальных запасов. При ведении учета материалов по фактической себестоимости их приобретения указанные материальные запасы приходуются по рыночным ценам (по цене, предусмотренной в договоре). После получения расчетных документов по неотфактурованным поставкам их

¹ Неотфактурованными поставками считаются материальные запасы, поступившие в организацию, на которые отсутствуют расчетные документы (счет, платежное требование, платежное требование-поручение или другие документы, принятые для расчетов с поставщиком).

Ситуация	Пример	Порядок внесения исправлений
<p>1. Ошибка отчетного года, выявлена до окончания этого года</p>	<p>29 сентября 2010 г. обнаружили, что с января по апрель 2010 г. была необоснованно начислена амортизация по объекту, переведенному на консервацию по решению руководителя (в учете была сделана запись Д-т сч. 20 «Основное производство» К-т сч. 02 «Амортизация основных средств» 200 руб.)</p>	<p>Исправления производятся записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного года, в котором выявлена ошибка: 29 сентября Д-т сч. 20 «Основное производство» К-т сч. 02 «Амортизация основных средств» 200 руб. «красным сторно»</p>
<p>2. Ошибка отчетного года, выявлена после окончания этого года, но до даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год</p>	<p>25 февраля 2011 г. (отчетность еще не утверждена) выявили, что в результате инвентаризации, проходившей 30 ноября 2010 г., не был отражен излишек материалов на сумму 1200 руб.</p>	<p>Исправления производятся записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года (года, за который составляется годовая бухгалтерская отчетность) 31 декабря 2010 г. составляется дополнительная проводка Д-т сч. 10 «Материалы» К-т сч. 91/1 «Прочие доходы» 1200 руб.</p>
<p>3. Ошибка предшествующего отчетного года, выявлена после даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год, но до даты представления такой отчетности акционерам акционерного общества, участникам общества с ограниченной ответственностью, органу государственной власти, органу местного самоуправления или иному органу, уполномоченному осуществлять права собственника, и т. п.</p>	<p>См. пример к ситуации 2.</p>	<p>Исправления производятся записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года (года, за который составляется годовая бухгалтерская отчетность). Если указанная бухгалтерская отчетность была представлена каким-либо иным пользователем, то она подлежит замене на отчетность, в которой выявленная существенная ошибка исправлена (пересмотренная бухгалтерская отчетность).</p>

Ситуация	Пример	Порядок внесения исправлений
<p>4. Ошибка предшествующего отчетного года, выявленная после представления бухгалтерской отчетности за этот год акционерам акционерного общества, участникам общества с ограниченной ответственностью, органу государственной власти, органу местного самоуправления или иному органу, уполномоченному осуществлять права собственника, и т. П., но до даты утверждения такой отчетности в установленном законодательством Российской Федерации порядке</p> <p>5. Существенная ошибка предшествующего отчетного года, выявленная после утверждения бухгалтерской отчетности за этот год</p>	<p>См. пример к ситуации 2.</p> <p>5 мая 2011 г. обнаружена ошибка: не начислен транспортный налог в размере 2600 руб. за 2010 г.</p>	<p>Исправления производятся записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года (года, за который составляется годовая бухгалтерская отчетность)</p> <p>При этом в пересмотренной бухгалтерской отчетности раскрывается информация о том, что данная бухгалтерская отчетность заменяет первоначально представленную бухгалтерскую отчетность, а также об основаниях составления пересмотренной бухгалтерской отчетности</p> <p>Существует два варианта исправления:</p> <p>1) исправления производятся записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в текущем отчетном периоде. При этом корреспондирующим счетом в записях является счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка); 5 мая 2011 г. составляется проводка Д-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 2600 руб.</p> <p>2) производится пересчет сравнительных показателей отчетности за отчетные периоды, отраженные в отчетности организации за текущий год</p> <p>Информация о существенных ошибках прошлых периодов, выявленных в отчетном периоде (в том числе характер ошибки, сумма корректировки), в обязательном порядке должна содержаться в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности</p>

стоимость корректируется с учетом поступивших расчетных документов. Одновременно уточняются расчеты с поставщиком.

Процедура 3. Проведение инвентаризации.

Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (по состоянию на 31 декабря) проведение инвентаризации обязательно, кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года. Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов — один раз в пять лет (в учетной политике необходимо указать, как часто будет проводиться инвентаризация).

При проведении инвентаризации и оформлении ее результатов следует руководствоваться положениями следующих нормативно-правовых актов:

- Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
- Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н;
- Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденных Приказом Минфина России от 13.07.1995 № 49.

Главная цель инвентаризации — обеспечение достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации. Это самый эффективный способ документально подтвердить наличие, состояние и оценку имущества и обязательств организации. Только в ходе инвентаризации можно выявить излишки или недостачи имущества, установить фактическое состояние объектов, оценить действительность отраженной в учете задолженности, а также иметь все необходимые основания для отражения в учете необходимых корректировок. Ниже, на рис. 1.2.1, показан порядок отражения результатов инвентаризации.

Процедура 4. Создание оценочных резервов.

Основное назначение оценочных резервов состоит в том, чтобы информация, отражаемая в бухгалтерской отчетности, была достоверной и объективной. К оценочным резервам относятся:

- резервы под снижение стоимости материальных ценностей;
- резервы под обесценение финансовых вложений;
- резервы по сомнительным долгам.

В общем случае фактическая себестоимость материально-производственных запасов не подлежит изменению, но если по материально-



Рис. 1.2.1. Выявление результатов инвентаризации и отражение на счетах бухгалтерского учета

производственным запасам рыночная цена снизилась, либо они морально устарели, либо полностью или частично потеряли свои первоначальные качества, то в бухгалтерском учете начисляется резерв под снижение стоимости материальных ценностей. Для учета такого резерва предназначен счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей». Его формирование является обязательным для организации.

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей создается по каждой единице материально-производственных запасов, принятой в бухгалтерском учете. Допускается создание резервов под снижение

стоимости материальных ценностей по отдельным видам (группам) аналогичных или связанных материально-производственных запасов. Не допускается создание резервов под снижение стоимости материальных ценностей по таким укрупненным группам (видам) материально-производственных запасов, как основные материалы, вспомогательные материалы, готовая продукция, товары, запасы определенного операционного или географического сегмента и т. п. Резерв создается на разность между фактической себестоимостью и текущей рыночной стоимостью.

Организацией должно быть обеспечено подтверждение расчета текущей рыночной стоимости материально-производственных запасов.

Пример 1.2.1. *На складе по состоянию на 31 декабря 2010 г. имеется в наличии кирпич 1200 шт. по 25 руб. на общую сумму 30 000 руб. Во время перевозки 250 шт. кирпича получили сколы, стало очевидно, что текущая рыночная стоимость остатка материалов снизилась. Специалисты эксплуатационно-технического отдела уведомили руководство организации о том, что текущая рыночная стоимость данного кирпича составляет 13 руб. за 1 шт. Был составлен приказ на уценку 250 шт. кирпича на 12 руб. (25 руб. – 13 руб.).*

В учете предприятия сделаны следующие проводки:

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
В декабре 2010 г.			
Образован резерв под снижение стоимости кирпичей (250 шт. × 12 руб.)	91–2	14	3000
Отражено постоянное налоговое обязательство ¹ (3000 руб. × 20%)	99	68	600

В следующем отчетном периоде по мере списания материальных ценностей, по которым образован резерв, зарезервированная сумма восстанавливается: в учете делается запись: Д-т сч. 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» и К-т сч. 91/1 «Прочие доходы». Аналогичная запись делается при повышении рыночной стоимости материальных ценностей, по которым ранее были созданы соответствующие резервы.

Второй обязательный для организации резерв — резерв под обесценение ценных бумаг. Данный резерв создается по финансовым вложениям, не обращающимся на рынке ценных бумаг.

¹ Резерв под снижение стоимости материальных ценностей не учитывается для целей налогообложения.