

## **Тема 1. Бухгалтерская (финансовая) отчетность организации, ее сущность и содержание**

1. Понятие бухгалтерской (финансовой) отчетности, ее нормативное регулирование. Виды отчетности организации.
2. Требования, предъявляемые к бухгалтерской (финансовой) отчетности.
3. Пользователи бухгалтерской (финансовой) отчетности.
4. Концепция развития бухгалтерской отчетности в РФ.
5. Состав, порядок и сроки представления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

### **1. Виды отчетности организации.**

#### **Понятие бухгалтерской (финансовой) отчетности, ее нормативное регулирование**

##### ***Классификация отчетности***

1). ***По своему экономическому содержанию*** (по видам) отчетность делится на бухгалтерскую (финансовую), налоговую, статистическую и управленческую.

В соответствии с п.1 ст. 3 ФЗ «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ ***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 «О бухгалтерском учете».

Таким образом, в Законе «О бухгалтерском учете» сделан акцент в сторону оценки финансового состояния экономического субъекта.

***Бухгалтерская (финансовая) отчетность*** методологически и организационно является неотъемлемым элементом всей системы бухгалтерского учета. Она выступает завершающим этапом учетного процесса, что обуславливает органическое единство формирующихся в ней показателей с первичной документацией и учетными регистрами.

Она составляется на основании данных синтетического и аналитического учета, подтверждается первичными документами. Бухгалтерской (финансовой) отчетности присуща более высокая достоверность, так как ее данные

подтверждаются материалами инвентаризации и, как правило, аудиторским заключением.

**Налоговая отчетность** представляет собой развернутый расчет налоговой базы на отчетную дату в соответствии с нормативными актами, регулирующими налоговые платежи организации. Итогом налогового учета является представление налоговой отчетности. Основным документом налоговой отчетности – налоговая декларация.

**Статистическая отчетность** — это комплекс показателей в денежном и натуральном выражении, предоставляемых организациями по установленным Федеральной службой государственной статистики формам в целях формирования сводной официальной статистической информации о социально-экономическом и демографическом положении страны. Статистическая отчетность служит для отражения отдельных сторон деятельности организации и их статистического изучения. Она составляется на основе данных бухгалтерского, статистического и оперативного учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности по единой методике.

**Управленческая отчетность** представляет собой комплекс показателей, выраженных в денежных и натуральных единицах, а также аналитических материалов, которые характеризуют результаты альтернативы и планы финансово-хозяйственной деятельности организации для целей контроля и управления организацией на любой момент времени.

2). **По длительности охватываемых периодов** – текущая (внутригодовая) и годовая.

**Текущая отчетность** составляется на внутригодовую дату.

Текущая бухгалтерская отчетность называется **промежуточной**. К ней относится месячная и квартальная отчетность. Требование о составлении месячной и квартальной отчетности содержится в п. 48 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации».

Текущие отчеты составляются регулярно через определенные промежутки времени. Эту отчетность подразделяют на ежедневную, месячную, квартальную, полугодовую и за девять месяцев. Анализ текущей отчетности служит целям оперативного управления деятельностью организации.

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

3). **По уровню специализации** отчетность может характеризовать итоги деятельности предприятия в целом и потому являться *общей*, а может раскрывать лишь отдельные стороны этой деятельности (например, характеризовать материально-техническое снабжение и т.п.), а потому рассматриваться как *специализированная*.

4). **По степени обобщения данных** бухгалтерская отчетность подразделяется на первичную и консолидированную.

**Первичная отчетность** составляется по данным текущего учета организации.

**Консолидированная** отчетность раскрывает информацию о группе взаимосвязанных организаций, каждая из которых может быть самостоятельным юридическим лицом (холдинг, финансово-промышленная группа и т.п.). Федеральный закон от 27.07.10 г. N 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» устанавливает общие требования к составлению, представлению и публикации консолидированной финансовой отчетности юридическим лицом, созданным в соответствии с законодательством Российской Федерации.

**Под консолидированной финансовой отчетностью** понимается систематизированная информация, отражающая финансовое положение, финансовые результаты деятельности и изменения финансового положения организации, организаций и (или) иностранных организаций - группы организаций, определяемой в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Федеральный закон № 208-ФЗ распространяется на:

- 1) кредитные организации;
- 2) страховые организации;
- 3) на иные организации, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам путем их включения в котировальный список.

Организации составляют, представляют и публикуют консолидированную финансовую отчетность, начиная с отчетности за год, следующий за годом, в котором МСФО признаны для применения на территории Российской Федерации.

Организации, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам путем их включения в котировальный список и которые составляют консолидированную финансовую отчетность по иным, отличным от МСФО,

международно признанным правилам, а также организации, облигации которых допущены к организованным торгам путем их включения в котировальный список, обязаны представлять и опубликовывать консолидированную финансовую отчетность начиная с отчетности за год, следующий за годом, в котором МСФО признаны для применения на территории Российской Федерации, но не ранее чем с отчетности за 2015 год.

В течение 2013-2015 гг. отдельными организациями применяются Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности (утв. приказом Минфина России от 30 декабря 1996 г. N 112). Это организации, ценные бумаги которых допущены к обращению на организованных торгах и которые составляют консолидированную финансовую отчетность по иным, отличным от МСФО, международно признанным правилам. Это также организации, облигации которых могут обращаться на таких торгах.

**Сводная бухгалтерская отчетность** - это система показателей, отражающих финансовое положение на отчетную дату и финансовые результаты за отчетный период группы взаимосвязанных организаций, сформированная в соответствии с Методическими рекомендациями по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности.

Сводная бухгалтерская отчетность Группы объединяет бухгалтерскую отчетность головной организации и ее дочерних обществ, а также включает данные о зависимых обществах. По отношению к дочерним обществам головная организация выступает как основное общество (товарищество), по отношению к зависимым обществам - как преобладающее (участвующее) общество.

Бухгалтерская отчетность **дочернего общества** объединяется в сводную бухгалтерскую отчетность, если:

1) головная организация обладает более 50 % голосующих акций акционерного общества или более 50% уставного капитала общества с ограниченной ответственностью;

2) головная организация имеет возможность определять решения, принимаемые дочерним обществом, в соответствии с заключенным между головной организацией и дочерним обществом договором;

3) в случае наличия у головной организации иных способов определения решений, принимаемых дочерним обществом.

Данные о *зависимых обществах* включаются в сводную бухгалтерскую отчетность, если головная организация имеет более 20 % голосующих акций акционерного общества или более 20 % уставного капитала общества с ограниченной ответственностью.

5). *По назначению* отчетность подразделяется на внешнюю и внутреннюю.

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

*Внутренняя отчетность* формируется для целей оперативного и общего управления организацией.

При составлении внешней отчетности необходимо руководствоваться **нормативными документами** всех четырех уровней, среди которых важнейшими являются:

- Федеральный Закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ "О бухгалтерском учете";

- Федеральный закон от 27.07.10 г. N 208-ФЗ "О консолидированной финансовой отчетности";

- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденное приказом Минфина РФ от 29.07.98 г. №34н (с изменениями от 30 декабря 1999 г., 24 марта 2000 г., 18 сентября 2006 г., 26 марта 2007 г.);

- ПБУ 1/2008 Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации», приложение № 1 к приказу Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н (с изменениями от 11 марта 2009 г.);

- Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99. Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6.07.99 № 43н.

- Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» ПБУ 7/98. Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 25.11.98. № 56н

- Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» ПБУ 8/2010. Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 13.12.2010. № 167н

- Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации». ПБУ 9/99, утв. приказом МФ РФ от 06.05.99 №.32н

- Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации». ПБУ 10/99, утв. приказом МФ РФ от 06.05.99. №.33н

- Положение по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» ПБУ 11/2008. Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29 апреля 2008 г. N 48н.

- Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2010. Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 8.11.2010 г. N 143н

- Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по налогу на прибыль». ПБУ 18/02, утв. приказом МФ РФ от 19.11.2002 №.114н.

- Положение по бухгалтерскому учету «Изменение оценочных значений». ПБУ 21/08, утв. приказом МФ РФ от 06.10.2008 № 106н

- Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности». ПБУ 22/2010, утв. приказом МФ РФ от 28.06.2010 г. N 63н

- Положение по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» ПБУ 23/2011. Утверждено приказом Минфина РФ от 02.02.2011 г. N 11н;

- О формах бухгалтерской отчетности организации. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 02.07.2010 № 66н (с изменениями и дополнениями от 5 октября 2011 г., 17 августа, 4 декабря 2012 г.);

- Приказ Минфина РФ от 25 ноября 2011 г. N 160н «О введении в действие международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации»;

- Приказ Минфина РФ от 30 декабря 1996 г. N 112 "О Методических рекомендациях по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности" (с изменениями от 12 мая 1999 г.);

- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные приказом МФ РФ от 31.10.2000 г. № 94н, (с изменениями от 7 мая 2003 г., 18 сентября 2006 г.).

## **2. Требования, предъявляемые к отчетности**

В указанных выше нормативных документах определены требования, предъявляемые к содержанию бухгалтерской отчетности: достоверность и полнота; нейтральность; целостность; последовательность; существенность; сопоставимость; своевременность; осмотрительность; приоритет содержания над формой; непротиворечивость; рациональность.

*Требование достоверности* означает, что бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление об имущественном и финансовом положении организации, а также о финансовых результатах ее деятельности. В бухгалтерском учете это требование выражается в сплошной и непрерывной регистрации всех фактов хозяйственной деятельности в хронологическом порядке. Важным условием для выполнения данного требования является решение самой организации о степени раскрытия отчетной информации. Если при составлении бухгалтерской отчетности выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности, она имеет право включать в отчетность дополнительные показатели и пояснения.

*Требование нейтральности* означает, что при формировании отчетной бухгалтерской информации должно быть исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей при игнорировании интересов других. К тому же формирование информации в угоду одних, как правило, налоговых органов, приводит к ее искажению с точки зрения экономического реального состояния дел организации.

*Требование целостности* связано с необходимостью включения в бухгалтерскую отчетность данных о всех хозяйственных операциях,

осуществленных как организацией в целом, так и ее филиалами, представительствами и иными подразделениями, в том числе выделенными на отдельные балансы.

В соответствии с п.6 ст.13 Закона № 402-ФЗ бухгалтерская (финансовая) отчетность должна включать показатели деятельности всех подразделений экономического субъекта, включая его филиалы и представительства, независимо от их места нахождения.

*Требование последовательности*, закрепляемое учетной политикой организации, означает постоянство избранных способов (методов) от одного отчетного периода к другому. Изменения принятых способов допускаются в исключительных случаях, например, при изменении вида деятельности, что подлежит обязательному подтверждению обоснованности каждого такого изменения.

*Существенной информацией* признаются данные бухгалтерской отчетности, без знания которых невозможна достоверная оценка пользователями имущественного и финансового состояния организации. Для выполнения этого требования показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, в случае их существенности должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно.

В соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» «выручка, прочие доходы, составляющие 5 и более процентов от общей суммы доходов организации за отчетный период, показываются по каждому виду в отдельности». В ПБУ 10/99 «Расходы организации» указывается, что в случае выделения в отчете о прибылях и убытках видов доходов, каждый из которых составляет 5 и более процентов от общей суммы доходов организации, в отчете показывается соответствующая каждому виду доходов часть расходов.

В соответствии с *требованием сопоставимости* в бухгалтерской отчетности данные по каждому конкретному показателю должны показываться как минимум за два года – за предыдущий и отчетный. При этом если данные за период, предшествующий отчетному, несопоставимы с данными за отчетный период по ряду причин, то данные предшествующего периода подлежат корректировке с последующим раскрытием в пояснительной записке с указанием причин, вызвавших эту корректировку.



*Требование своевременности* означает своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и составляемой на его основе отчетности. Для исполнения требования своевременности утвержденный учетной политикой организации документооборот и порядок обработки учетной информации должны обеспечивать формирование в установленные законодательством сроки полной и достоверной отчетности.

*Требование осмотрительности* означает большую готовность к признанию в учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов. Установленный нормативными документами по бухгалтерскому учету порядок позволяет признавать и принимать к учету только отвечающие установленным правилам и документально подтвержденные доходы и активы. При формировании расходов возможно создание объявленных в учетной политике резервов под предстоящие расходы, например, резервы на устранение возможного брака, на ремонт основных средств, на проведение сезонных работ и в других аналогичных случаях.

*Требование приоритета содержания над формой* подразумевает порядок, при котором отражение в учете фактов хозяйственной деятельности должно осуществляться исходя, прежде всего, из экономического содержания фактов и условий хозяйствования, и только потом из правовой формы их оформления. Например, если организация приобрела по договору купли-продажи непригодное для эксплуатации здание, приняла его по акту приемки-передачи, зарегистрировала в установленном для объектов недвижимости порядке в государственном бюро регистрации и оплатила продавцу, данная сделка тем не менее должна быть завершена в учете на стадии капитальных вложений, поскольку принятый по акту объект не может быть введен в эксплуатацию, без соответствующей реконструкции для приведения его в состояние, пригодное для эксплуатации. Поэтому до завершения всех необходимых работ и ввода в эксплуатацию, затраты на приобретение этого здания будут являться фактически объектом незаконченных капитальных вложений, а потому должны отражаться в отчетности в составе незавершенного строительства.

*Требование непротиворечивости* обеспечивает тождество учетных записей относительно объектов учета на счетах, в учетных регистрах и

соответствующей отчетности. Например, в рамках финансового учета это означает, что информация первичных документов идентична соответствующим записям в регистрах бухгалтерского учета, данные аналитического учета соответствуют данным синтетического учета и правильно отражены в соответствующих формах финансовой отчетности. В соответствии с данным требованием аналогично должна быть обеспечена преемственность информации первичных документов, регистров учета и отчетности.

*Требование рациональности* предполагает оптимальную структуру организации учетной работы и учетного аппарата, исходя из условий хозяйствования, объемов организации и экономической целесообразности. В тех случаях, когда информация бухгалтерского учета по конкретным объектам удовлетворяет потребности налогового учета в полном объеме, нет смысла вводить для этих целей дополнительные налоговые регистры, что не противоречит ст. 313 НК РФ.

### **3. Пользователи бухгалтерской (финансовой) отчетности**

Пользователей бухгалтерской отчетности *по отношению к хозяйствующему субъекту* можно разделить на внутренних и внешних.

*Внешние пользователи, исходя из степени заинтересованности*, подразделяются на пользователей, имеющих прямые финансовые интересы и косвенные, которые прямо и непосредственно не заинтересованы в финансовой деятельности предприятия, но изучение отдельных финансовых показателей предприятия представляет для них определенный интерес.

Пользователи с прямым финансовым интересом:

- потенциальные собственники предприятия;
- государство в лице налоговых органов, проверяющих правильность исчисления налогооблагаемой базы для расчета налогов;
- действующие и потенциальные кредиторы, интересующиеся информацией с точки зрения оценки финансового состояния предприятия, возможностей предоставления кредитов и займов, их обеспеченности и своевременности возврата;
- покупатели, определяющие перспективы работы с данным предприятием, являющимся поставщиком выполняемых работ и оказываемых услуг.

Пользователи с косвенным финансовым интересом:

- органы статистики, использующие информацию для статистического обобщения по отраслям и исследования динамики развития народного хозяйства; в эту же группу относятся органы в лице Федерального Совета финансового оздоровления экономики, Министерства антимонопольной политики, Фонда Имущества;

- аудиторские и другие контролирующие службы, осуществляющие проверку достоверности показателей отчетности для защиты интересов государства и инвесторов;

- консультанты, выполняющие консультационные услуги в целях выработки рекомендаций для повышения эффективности хозяйствования.

#### ***Внутренние пользователи***

*Представителями этой группы являются:*

- управленческие службы предприятия как по горизонтали, так и по вертикали (менеджеры всех уровней, администраторы);

- действительные собственники и совладельцы.

Для обеспечения жизнедеятельности и конкурентоспособности предприятия менеджеры всех уровней, администраторы, действительные собственники и совладельцы, осуществляющие управление его деятельностью, должны иметь, кроме финансовой отчетности, оперативную экономическую учетно-аналитическую информацию.

Такая оперативная информация максимально приближена по времени и условиям производства, обладающая достаточным уровнем информативности и аналитичности для решения конкретных управленческих задач и закрытую для внешних пользователей в целях соблюдения коммерческой тайны.

#### **4. Концепция развития бухгалтерской отчетности в РФ**

В конце восьмидесятых годов возникла идея перехода российской системы учета на международные стандарты. Реальное воплощение эта идея получила в подготовленной при участии ведущих российских специалистов концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренной Методологическим советом по бухгалтерскому учету при МФ РФ и Институтом профессиональных бухгалтеров России 29 декабря 1997г. В последующем на ее основе была разработана программа реформирования

бухгалтерского учета, утвержденная Постановлением правительства от 06.03.98г. №283.

*С 01.01.2004г.* начинается новый этап перехода российских организаций на международные стандарты финансовой отчетности. В соответствии с поручением Правительства РФ от 15.02.03г. №МК-П13-01861 «О плане мероприятий на 2003 год по подготовке экономики к переходу на международные стандарты финансовой отчетности» (МСФО), Межведомственной комиссией по реформированию бухгалтерского учета и финансовой отчетности (МВК) 6 марта 2003 г. был утвержден план мероприятий.

Следует обратить внимание, что в процессе подготовки и обсуждения на МВК Плана мероприятий, были рассмотрены **2 варианта внедрения МСФО в российскую практику.**

*Первый вариант* связан с использованием МСФО наряду с национальными стандартами. Суть его заключается в том, что финансовая отчетность юридического лица формируется по национальным правилам, которые не противоречат принципам МСФО, а сводная (консолидированная) финансовая отчетность подготавливается на основе МСФО.

*Второй вариант* предусматривает замену национальных стандартов на МСФО. Данный вариант применения МСФО предусматривает отказ от национального суверенитета значительной сферы регулирования экономических отношений.

В результате обсуждения МВК был принят документ, охватывающий комплекс мероприятий, базирующийся на первом варианте внедрения МСФО в практику. Это постепенный, сложный процесс, который должен соотноситься с темпами развития экономической реальности и готовностью системы бухгалтерского учета и бухгалтеров-практиков к соответствующим новациям.

***Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу*** (одобрена приказом Минфина РФ от 01.07.2004 г. № 180).

Концепция предусматривала два этапа развития бухгалтерского учета и отчетности: 2004-2007 г.г. и 2008-2010 г.г. На ее основе был разработан План мероприятий Минфина РФ на 2004-2007 годы по реализации Концепции

развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу (приложение к приказу Минфина РФ от 16.09.2004 г. № 263).

Основные принципы построения различных видов отчетности:

- индивидуальная бухгалтерская отчетность должна составляться по российским стандартам, разрабатываемым на основе МСФО. Тем самым косвенно подтверждается то, что одновременно могут действовать два вида стандартов - отечественные (разработанные на основе МСФО, но с учетом национальных особенностей экономической деятельности и традиций организации и ведения бухгалтерского учета) и собственно МСФО (которые фактически представляют собой свод правил бухгалтерской отчетности, предполагающий многовариантность организации и осуществления учетных процессов). Не исключается возможность составления определенным кругом хозяйствующих субъектов индивидуальной бухгалтерской отчетности непосредственно согласно МСФО (вместо российских стандартов);

- консолидированная отчетность будет представляться исключительно согласно МСФО;

- управленческая отчетность должна представляться в объемах и в сроки, установленные самим хозяйствующим субъектом. Вместе с тем Концепцией 2004 года подчеркивается целесообразность такого построения управленческой отчетности, при котором содержание и порядок ее составления основываются на тех же принципах, на каких составляется индивидуальная бухгалтерская и консолидированная финансовая отчетность. Данный тезис изложен в виде рекомендации, но его практическая реализация также может повлечь существенные дополнительные материальные затраты;

- налоговую отчетность предлагается составлять на основе информации, формируемой в бухгалтерском учете, посредством ее корректировки по правилам налогового законодательства.

В третьем разделе Концепции более конкретно определенными можно считать следующие цели:

- утверждение до 2007 года основного комплекта российских стандартов индивидуальной бухгалтерской отчетности на основе МСФО.

- сближение правил налогового учета с правилами бухгалтерского учета. На первом этапе - до 2007 года включительно.

В части разработки и изменения отдельных положений по бухгалтерскому учету достигнуты определенные результаты.

В 2008 году заменены положения:

- ПБУ 1/2008 Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации», приложение № 1 к приказу Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н;

- ПБУ 2/2008 "Учет договоров строительного подряда", Приказ Минфина РФ от 24 октября 2008 г. N 116н (с изменениями от 23 апреля 2009 г.);

- ПБУ 11/2008 Положение по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах», приказ Минфина РФ от 29.04.2008 г. № 48н;

- ПБУ 15/2008 Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам», приказ Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 107н.

Вышло новое ПБУ 21/2008 Положение по бухгалтерскому учету «Изменение оценочных значений», приложение № 2 к приказу Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н.

В 2010 году:

- ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности»;

- Федеральный закон от 27.07.10 г. N 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности».

В 2011 году:

- Положение по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» ПБУ 23/2011;

- новый Федеральный закон «О бухгалтерском учете» вступил в силу с 01 января 2013 года;

- Приказ Минфина РФ от 25 ноября 2011 г. N 160н «О ВВЕДЕНИИ В ДЕЙСТВИЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ И РАЗЪЯСНЕНИЙ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ НА ТЕРРИТОРИИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ».

С 2012 года предусмотрен **План Минфина РФ на 2012-2015 годы по развитию бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на основе Международных стандартов финансовой отчетности (утв. приказом Минфина РФ от 30.11.2011 N 440).**

Целью Плана Минфина на 2012-2015 годы является повышение качества и доступности информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности, а также совершенствование системы регулирования бухгалтерского учета и контроля качества бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Первый пункт этого плана отчасти уже выполнен - отдельные МСФО и разъяснения к ним уже признаны для применения в России. Важным шагом стало введение в действие на территории Российской Федерации МСФО и разъяснений к ним (приказ Минфина России от 25.11.2011 N 160н).

Эта работа будет продолжаться и дальше, по мере принятия новых МСФО и разъяснений к ним. Также на постоянной основе Минфин России планирует:

- участвовать в сопровождении официального перевода МСФО на русский язык;
- обобщать и распространять опыт применения МСФО с целью последовательного и единообразного их использования.

В ближайшее время должен быть определен перечень МСФО, непосредственно применяемых для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности юридического лица. На 2013 год запланировано принятие нормативных правовых актов, обеспечивающих непосредственное применение МСФО по перечню для составления отчетности юридических лиц.

До 2015 года Минфин России рассчитывает завершить приведение ранее принятых нормативных актов по бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности в соответствие с МСФО и утвердить новые нормативные акты, соответствующие международным стандартам. Кроме того, планируется разработать предложения по осуществлению дифференцированного подхода к ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности хозяйствующими субъектами.

Особое внимание будет уделено консолидированной отчетности. До конца 2013 года должны быть разработаны предложения по организации системы централизованного сбора, хранения и раскрытия консолидированной финансовой отчетности в интернете. А в 2013-2015 годах будут подготовлены предложения о расширении сферы применения МСФО для составления консолидированной отчетности. С этой целью действие Федерального закона от 27.07.2010 N 208-ФЗ "О консолидированной отчетности" планируется

распространить на профессиональных участников рынка ценных бумаг, акционерные инвестиционные фонды, НПФ, управляющие компании инвестиционных фондов, ПИФов и НПФ, клиринговые организации, товарные биржи, биржевых посредников и брокеров, на общественно значимые государственные унитарные предприятия и другие организации.

Кроме того, в план включен целый ряд мероприятий, направленных на развитие бухгалтерской профессии, а именно разработка предложений:

- по расширению подготовки и повышению квалификации специалистов, занятых составлением, аудитом, использованием, контролем, надзором бухгалтерской (финансовой) отчетности по МСФО (2013-2014 годы);

- по внесению изменений в Единый квалификационный справочник (ЕКС) должностей руководителей, специалистов и служащих (в части должностей, связанных с бухгалтерским учетом и аудиторской деятельностью), направленных на отражение современных требований в отношении применения МСФО (2013 год);

- по развитию системы профессиональной аттестации бухгалтеров и введению системы ежегодного повышения квалификации специалистов в области бухгалтерского учета на основе стандартов Международной федерации бухгалтеров (2014 год);

- по развитию саморегулирования в сфере оказания бухгалтерских услуг и консолидации профессиональной деятельности в сфере бухгалтерского учета и аудита (2012-2013 годы).

## **5. Состав, порядок и сроки представления бухгалтерской (финансовой) отчетности**

Состав годовой бухгалтерской отчетности определен Законом № 402-ФЗ, п. 5 ПБУ 4/99, а конкретный перечень форм, сроки и адреса представления зависят от длительности охватываемых отчетностью периодов.

*Промежуточная* бухгалтерская отчетность состоит из бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках (п. 49 ПБУ 4/99).

*Годовая* включает (п.1 ст.14 ФЗ 3 402-ФЗ):

- бухгалтерский баланс;

- отчет о финансовых результатах (отчет о прибылях и убытках);



- приложения к ним (отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств и другие пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках).

В состав годовой бухгалтерской отчетности в Законе № 402-ФЗ не включены аудиторское заключение и пояснительная записка.

Фактически аудиторское заключение не является отчетностью субъекта, а подтверждает ее достоверность. Если организация подлежит обязательному аудиту бухгалтерской отчетности, то к отчетности должна прилагаться итоговая часть аудиторского заключения (п. 41 ПБУ 4/99).

Что же касается пояснительной записки, то ее формирование, как пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, регулируется ПБУ 4/99.

Обязательный аудит проводится в случаях:

1) если организация имеет организационно-правовую форму открытого акционерного общества;

2) если ценные бумаги организации допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг;

3) если организация является кредитной организацией, бюро кредитных историй, организацией, являющейся профессиональным участником рынка ценных бумаг, страховой организацией, клиринговой организацией, обществом взаимного страхования, товарной, валютной или фондовой биржей, негосударственным пенсионным или иным фондом, акционерным инвестиционным фондом, управляющей компанией акционерного инвестиционного фонда, паевого инвестиционного фонда или негосударственного пенсионного фонда (за исключением государственных внебюджетных фондов);

4) если объем выручки от продажи продукции (продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг) организации (за исключением органов государственной власти, органов местного самоуправления, государственных и муниципальных учреждений, государственных и муниципальных унитарных предприятий, сельскохозяйственных кооперативов, союзов этих кооперативов) за предшествовавший отчетному год превышает 400 миллионов рублей или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец предшествовавшего отчетному года превышает 60 миллионов рублей;

5) если организация (за исключением органа государственной власти, органа местного самоуправления, государственного внебюджетного фонда, а также государственного и муниципального учреждения) представляет и (или) публикует сводную (консолидированную) бухгалтерскую (финансовую) отчетность;

б) в иных случаях, установленных федеральными законами.

Субъекты малого предпринимательства формируют бухгалтерскую отчетность по следующей упрощенной системе:

а) в бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках включаются показатели только по группам статей (без детализации показателей по статьям);

б) в приложениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках приводится только наиболее важная информация, без знания которой невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Организации - субъекты малого предпринимательства вправе формировать все формы бухгалтерской отчетности.

Некоммерческие организации в состав годовой бухгалтерской отчетности включают: бухгалтерский баланс, отчет о целевом использовании средств и приложения к ним (ч. 2 ст. 14).

Если у организации есть дочерние и зависимые общества, то она обязана помимо собственного бухгалтерского отчета составлять сводную бухгалтерскую отчетность, включающую показатели отчетов таких обществ, находящихся как на территории Российской Федерации, так и за ее пределами.

### ***Сроки представления бухгалтерской отчетности***

***Годовая бухгалтерская отчетность*** начиная с 1 января 2013 года представляется «не позднее трех месяцев после окончания отчетного периода» (ранее в течение 90 дней по окончании года, если иное не предусмотрено законодательством РФ. Годовая бухгалтерская отчетность представляется не ранее 60 дней по окончании отчетного года.

Организация должна сформировать ***промежуточную бухгалтерскую отчетность*** не позднее 30 дней по окончании отчетного периода (п.51 ПБУ 4/99).

### ***Адреса представления бухгалтерской отчетности***

Организация обязана обеспечить представление годовой бухгалтерской отчетности каждому учредителю (участнику) в сроки, установленные законодательством Российской Федерации.

Законом N 402-ФЗ установлен только один адрес представления отчетности - в органы государственной статистики по месту государственной регистрации. Причем представляется в органы государственной статистики только «обязательный экземпляр годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности».

Обязанность представлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность в налоговый орган по месту своего нахождения установлена в подп.5 п. 1 ст. 23 НК РФ. Только с 2013 года организации должны будут представлять в налоговый орган лишь годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Срок ее представления - не позднее трех месяцев после окончания отчетного года. Это предусмотрено изменениями, внесенными в НК РФ Федеральным законом от 29.06.2012 N 97-ФЗ.

**Представление промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности в налоговые органы и органы государственной статистики с 2013 года не предусмотрено ни Законом N 402-ФЗ, ни НК РФ.**

В то же время, необходимость представления промежуточной отчетности закреплена в других нормативных актах. В частности, обязанность представления квартальной бухгалтерской (финансовой) отчетности установлена для эмитентов ценных бумаг Федеральным законом от 22.04.1996 N 39-ФЗ "О рынке ценных бумаг" при регистрации проспекта ценных бумаг.

### ***Порядок представления***

Согласно п. 5 ст. 15 Закона о бухгалтерском учете № 129-ФЗ, бухгалтерская отчетность может представляться организацией непосредственно или через своего представителя; направлена почтовым отправлением с описью вложения или передана в электронном виде. Допускалось представление бухгалтерской отчетности в электронном виде - при наличии технических возможностей и с согласия пользователей бухгалтерской отчетности.

В новом Законе о бухгалтерском учете такая возможность не прописана. Более того, ч. 8 ст. 13 специально оговорено, что **дата составления отчетности определяется по дате подписания бумажной версии форм отчетности.**

Бухгалтерская отчетность считается составленной после подписания ее руководителем субъекта, а не утверждения собственниками. Данное положение важно для соблюдения сроков представления отчетности в государственные органы, поскольку устраняет существующие в настоящее время нестыковки по срокам ее представления (в течение 90 дней по окончании года), которые приходятся на более раннее время, чем сроки ее утверждения.

Кроме того, наличие подписи главного бухгалтера не является обязательным.

Появление новой законодательной нормы, вероятно, обусловлено желанием законодателя минимизировать возможность внесения последующих изменений в формы отчетности, составленные в электронном виде. Тем не менее формат представления бухгалтерской отчетности в электронном виде утвержден совместным приказом Минфина России и ФНС России от 15.02.2012 N ММВ-7-6/87@ (приказ вступил в силу для бухгалтерской отчетности в электронном виде за отчетный период 2011 г.).

Бухгалтерская отчетность является открытой для пользователей - учредителей (участников), инвесторов, кредитных организаций, кредиторов, покупателей, поставщиков и др. Организация должна обеспечить возможность для пользователей ознакомиться с бухгалтерской отчетностью.

В настоящее время создается Единая межведомственная информационно-статистическая система, Положение о которой утверждено постановлением Правительства РФ от 26.05.2010 N 367.

Пунктом 4 названного Положения установлено, что доступ к официальной статистической информации, включенной в состав статистических ресурсов, входящих в межведомственную систему, осуществляется на безвозмездной и недискриминационной основе. Из нормы ч. 4 ст. 18 нового Закона о бухгалтерском учете следует, что, в общем случае пользование государственным информационным ресурсом, объединяющим данные бухгалтерской отчетности экономических субъектов, будет платным. Из этого можно сделать вывод, что указанный государственный информационный ресурс

будет формироваться и функционировать вне рамок названной Единой межведомственной информационно-статистической системы.

### ***Порядок утверждения***

В соответствии с Федеральным законом от 26.12.95 г. №208-ФЗ "Об акционерных обществах" годовая отчетность акционерного общества утверждается общим собранием акционеров, а обществ с ограниченной ответственностью – общим собранием участников (Федеральный закон от 08.02.1998 г. №14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью").

Годовое общее собрание акционеров проводится в сроки, устанавливаемые уставом общества, но не ранее чем через два месяца и не позднее чем через шесть месяцев после окончания финансового года общества.

Общее собрание участников общества должно проводиться не ранее чем через два месяца и не позднее чем через четыре месяца после окончания финансового года.

### ***Публикация бухгалтерской отчетности***

Публикация бухгалтерской отчетности производится после:

- проверки и подтверждения ее независимым аудитором (аудиторской фирмой);
- утверждения ее общим собранием акционеров.

Федеральным законом от 27.07.10 г. N 209-ФЗ внесено изменение в ч. 1 ст. 16 Федерального закона от 21.11.96 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете", согласно которому срок публикации бухгалтерской отчетности открытыми акционерными обществами, банками и другими кредитными организациями, страховыми организациями, биржами, инвестиционными и иными фондами, создающимися за счет частных, общественных и государственных средств (взносов) перенесен с 1 июня до 1 июля года, следующего за отчетным.

Порядок публикации годовой бухгалтерской отчетности открытыми акционерными обществами утвержден приказом Минфина РФ от 28 ноября 1996 г. N 101. Так, открытые акционерные общества обязаны публиковать:

- бухгалтерский баланс;
- отчет о прибылях и убытках.

Может быть принят один из двух вариантов:

- 1) полностью. Должна включать полный текст итоговой части аудиторского заключения;

2) по сокращенным требованиям. Должна содержать мнение независимой аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности.

Организация должна публиковать годовую консолидированную финансовую отчетность. Публикация консолидированной финансовой отчетности осуществляется организацией не позднее 30 дней после дня представления такой отчетности пользователям.