

Тема 5. Пояснения, представляемые в составе годовой отчетности

1. Содержание и порядок составления отчета об изменениях капитала.
2. Содержание и порядок составления отчета о движении денежных средств.
3. Краткая характеристика табличной части Пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.
4. Структура пояснительной записки.

1. Содержание и порядок составления отчета об изменениях капитала

Отчет об изменениях капитала в современных условиях отражает образование (прирост) и использование всех составляющих капитала.

В бухгалтерском балансе показывается информация о наличии капитала:

- уставного (складочного);
- добавочного;
- резервного;
- нераспределенной прибыли.

Новая форма отчета об изменениях капитала существенно отличается от прежней. Ее показатели объединены в три раздела:

1. Движение капитала.
2. Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок.
3. Чистые активы.

В прежней форме № 3 "Отчет об изменениях капитала" были выделены разделы I "Изменения капитала", II «Резервы», а также «справки».

В отчете об изменениях капитала раскрывается информация не только о наличии, но и об изменениях капитала. Взаимосвязь с балансом проявляется в отражении наличия показателей на отчетную дату, на 31 декабря предыдущего года и 31 декабря предшествовавшего предыдущему года.

В отечественной практике прослеживаются следующие подходы к формированию информации в отчете об изменениях капитала:

- вертикальный способ;
- горизонтальный способ;
- комбинированный способ.

Вертикальный способ предусматривает отражение составляющих капитала по вертикали отчета.

При горизонтальном способе отражается динамика движения капитала в пределах отчетного периода.

Показатели капитала, представленные в вертикальной структуре отчета, как правило, соответствуют определенным счетам синтетического учета: 80, 81, 83, 82, 84.

Горизонтальная структура отражает движение капитала, учитываемого в дебетовой и кредитовой сторонах этих счетов.

Отчет об изменениях капитала на основе приказа 66 н составляется *комбинированным способом*.

Сведения об изменениях капитала размещаются в **Таблице 1 «Движение капитала»**.

Вертикальный способ: в графах отражаются уставный капитал; собственные акции, выкупленные у акционеров; добавочный капитал, резервный капитал, нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), итого.

Этот раздел отчета дополнен отсутствовавшими в прежнем отчете данными о движении собственных акций, выкупленных у акционеров, что не позволяло выявить реальную величину уставного капитала и приводило к расхождениям данных о его величине, показанных в отчете об изменениях капитала и в разделе III «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса.

Горизонтальный способ: по строкам приводятся данные за два года – отчетный и предыдущий.

Например, при заполнении отчета за 20011 год показываются остатки:

- на 31 декабря 2009 г. – стр. 3100;
- на 31 декабря 2010 г. – стр. 3200;
- на 31 декабря 2011 г. – стр. 3300.

Указанные остатки в форме должны соответствовать данным бухгалтерского баланса.

Содержащаяся в отчете информация позволяет увидеть, за счет каких факторов или источников меняется величина уставного, добавочного и резервного капитала, а также нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

В частности, на размер уставного капитала могут повлиять:

- дополнительный выпуск акций или уменьшение их количества;
- увеличение или уменьшение номинальной стоимости акций;
- реорганизация предприятия.

Размер добавочного капитала может измениться в результате:

- получения эмиссионного дохода;

- направления его части на увеличение уставного капитала;
- погашения убытка, выявленного по результатам работы фирмы за год.

Резервный капитал может возрасти за счет отчислений из прибыли.

Величина нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) зависит:

- от финансовых результатов отчетного года;
- от размера выплаченных дивидендов;
- от отчислений в резервный фонд;
- от последствий реорганизации предприятия.

Из отчета об изменениях капитала исключены данные за так называемый "межотчетный период" - с 31 декабря по 1 января. В прежней форме отчета влияние на величину капитала изменения в учетной политике и результата от переоценки объектов основных средств отражалось в остатках капитала не на 31 декабря, а на 1 января следующего года.

Пересмотрен перечень статей, по которым в прежней форме N 3 отражалось изменение капитала. Из группы статей, по которым показано увеличение капитала, исключены:

- результат от пересчета иностранных валют;
- дивиденды.

Дополнительно включены статьи:

- переоценка имущества;
- доходы, относящиеся непосредственно на увеличение капитала.

В группу статей, по которым отражено уменьшение капитала, добавлены статьи:

- убыток;
- переоценка имущества;
- расходы, относящиеся непосредственно на уменьшение капитала;
- дивиденды.

Размещение сведений о дивидендах в группе статей, отражающих уменьшение капитала, а не его увеличение как в прежней форме отчета (со знаком "минус", т.е. отрицательными числами) более логично, поскольку начисленные организацией дивиденды уменьшают нераспределенную прибыль.

Стр. 3327 «Дивиденды».

Отражается часть чистой прибыли, которая по решению собрания собственников направлена на выплату дивидендов, что приводит к уменьшению нераспределенной прибыли и в конечном счете к уменьшению собственного капитала. Показывается в скобках.

Стр. 3311 « Чистая прибыль».

Отражается сумма чистой прибыли (непокрытого убытка) по счету 84. Сумма должна соответствовать стр. 2400 «Чистая прибыль (убыток) отчета о прибылях и убытках».

Стр. 3340 «Изменение резервного капитала».

Отражается сумма чистой прибыли, которая решением собрания собственников направляется на увеличение резервного капитала. С одной стороны отражается уменьшение нераспределенной прибыли по сч. 84, с другой стороны – увеличение резервного капитала по сч. 82.

По стр. 3300 показывается остаток на 31 декабря отчетного года. Он должен соответствовать данным бухгалтерского баланса на конец отчетного периода.

По стр. 3100-3200 показываются те же данные за предшествующий год. Должны быть сопоставимы с данными отчетного года.

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

Раздел отсутствовал в прежнем отчете. Содержит сведения об изменениях величины капитала в целом, и в том числе по каждой статье капитала в отдельности. Эта информация может быть использована для глубокого исследования факторов, под влиянием которых увеличивалась и уменьшалась величина капитала, и более объективной оценки финансового положения организации.

Учетная политика предприятия может меняться в следующих случаях:

- если меняются нормативные акты, регулирующие порядок ведения бухгалтерского учета;
- если организация внедряет новые способы ведения бухгалтерского учета;
- если существенно меняются условия деятельности предприятия. Это может быть связано с реорганизацией фирмы, сменой собственников, изменением видов деятельности и т.п.

Согласно ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности», если ошибка предшествующего отчетного года является существенной, то ее отражение зависит от того, когда она выявлена.

Если ошибка выявлена после утверждения бухгалтерской отчетности за этот год, исправления вносятся записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в текущем отчетном периоде. При этом прибыли или убытки отражаются на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Раздел 3 «Чистые активы». В нем показываються чистые активы на 31 декабря отчетного года, прошлого отчетного года и года, предшествующего прошлому.

При исчислении чистых активов руководствуемся совместным приказом Минфина РФ № 10н и ФК по рынку ценных бумаг № 03-6/пз от 29.01.2003 г. «Об утверждении порядка оценки стоимости чистых активов акционерных обществ».

2. Содержание и порядок составления отчета о движении денежных средств

В соответствии с п.29 ПБУ 4/99 в бухгалтерской отчетности должны быть раскрыты данные о движении денежных средств в отчетном периоде, характеризующие наличие, поступление и расходование денежных средств в организации.

Отчет о движении денежных средств содержит информацию, в которой заинтересованы как собственники, так и кредиторы.

Собственники, имея информацию о денежных потоках, имеют возможность более обоснованно подойти к разработке политики распределения и использования прибыли

Кредиторы могут составить заключение о достаточности средств у потенциального заемщика и его способности зарабатывать денежные средства, необходимые для погашения обязательств

Движение денежных средств отражается как в целом по организации, так и по каждому направлению деятельности организации - текущей, инвестиционной и финансовой.

С бухгалтерской отчетности за 2011 год вводится в действие ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств». Ранее руководствовались приказом Минфина РФ № 67 н.

В отчете о движении денежных средств отражаются платежи организации и поступления в организацию денежных средств и денежных эквивалентов (далее - денежные потоки организации), а также остатки денежных средств и денежных эквивалентов на начало и конец отчетного периода.

I. Денежные средства включают деньги в кассе и те средства на счетах, в банке (банках), которыми организация может свободно распоряжаться.

II. К денежным средствам приравниваются **денежные эквиваленты** - краткосрочные высоколиквидные инвестиции предприятия, свободно обратимые в денежные средства и незначительно подверженные риску изменения рыночной цены. Таким образом, конкретный вид краткосрочных финансовых вложений организации может быть признан эквивалентом денежных средств при условии, что у составителя

отчета есть уверенность в свободном обращении данной ценной бумаги в деньги без существенной потери в сумме, отраженной в бухгалтерском балансе.

Денежными потоками организации не являются:

а) платежи денежных средств, связанные с инвестированием их в денежные эквиваленты;

б) поступления денежных средств от погашения денежных эквивалентов (за исключением начисленных процентов);

в) валютно-обменные операции (за исключением потерь или выгод от операции);

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

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

Как и в прежней форме, движение денежных средств отражено в отчете отдельно по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

По каждому виду деятельности исчисляется **результат движения денежных средств** - разность между поступлениями и платежами отчетного периода. Результат движения денежных средств может быть как положительным, так и отрицательным.

Денежные потоки отражаются в отчете свернуто в следующих случаях:

- если характеризуют не столько деятельность организации, сколько деятельность ее контрагентов,

- если поступления от одних лиц обуславливают соответствующие выплаты другим лицам.

Примерами таких денежных потоков являются:

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

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

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

г) оплата транспортировки грузов с получением эквивалентной компенсации от контрагента.

Сведения о движении денежных средств организации представляются в валюте Российской Федерации. В случае наличия (движения) денежных средств в иностранной валюте формируется информация о движении иностранной валюты по каждому ее виду применительно к отчету о движении денежных средств, принятому организацией. После этого данные каждого расчета, составленного в иностранной валюте, пересчитываются по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату составления бухгалтерской отчетности. Полученные данные по отдельным расчетам суммируются при заполнении соответствующих показателей «Отчета о движении денежных средств».

Данные отчета о движении денежных средств должны характеризовать изменения в финансовом положении организации в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

Денежные потоки от текущих операций – Денежные потоки организации от операций, связанных с осуществлением обычной деятельности организации, приносящей выручку.

Текущей деятельностью считается деятельность организации, преследующая извлечение прибыли в качестве основной цели либо не имеющая извлечение прибыли в качестве такой цели в соответствии с предметом и целями деятельности, т.е. производством промышленной, сельскохозяйственной продукции, выполнением строительных работ, продажей товаров, оказанием услуг общественного питания, заготовкой сельскохозяйственной продукции, сдачей имущества в аренду и др.

Денежные потоки от инвестиционных операций - денежные потоки организации от операций, связанных с приобретением, созданием или выбытием внеоборотных активов организации.

Инвестиционной деятельностью считается деятельность организации, связанная:

- с приобретением земельных участков, зданий и иной недвижимости, оборудования, нематериальных активов и других внеоборотных активов, а также их продажей;

- с осуществлением собственного строительства, расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические разработки;

- с осуществлением финансовых вложений (приобретение ценных бумаг других организаций, в том числе долговых, вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, предоставление другим организациям займов и т.п.).

Денежные потоки от финансовых операций - денежные потоки организации от операций, связанных с привлечением организацией финансирования на долговой или долевой основе, приводящих к изменению величины и структуры капитала и заемных средств организации.

Финансовой деятельностью считается деятельность организации, в результате которой изменяются величина и состав собственного капитала организации, заемных средств (поступления от выпуска акций, облигаций, предоставления другими организациями займов, погашение заемных средств и т.п.).

3. Краткая характеристика Пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках

С отчетности за 2011 год вместо Приложения к бухгалтерскому балансу (ф. № 5) предложены Пояснения в Приложении № 3 к приказу Минфина РФ № 66 н. Кроме того, организация может представлять дополнительную информацию, сопутствующую бухгалтерской отчетности, если исполнительный орган считает ее полезной для заинтересованных пользователей при принятии экономических решений.

Типовой форме бухгалтерского баланса придана более лаконичная и компактная форма за счет исключения из прежней формы баланса целого ряда статей и сокращения объема представляемой в балансе информации. При этом детализацию статей бухгалтерского баланса организация может определять самостоятельно, включая в него существенную отчетную информацию об остатках активов и обязательств, без знания которой невозможна оценка имущественного и финансового положения организации. Кроме того, представление детальной информации по отдельным видам имущества и обязательств предусмотрено в Пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

В пояснениях к форме бухгалтерского баланса представлена информация о нематериальных активах и основных средствах.

В табл.1.1 «Наличие и движение нематериальных активов» представлены не только первоначальная стоимость по видам активов на начало года и конец отчетного периода, их поступление и выбытие, как в прежней форме № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу», но и дополнительные сведения:

- о начисленной амортизации за отчетный период по видам нематериальных активов (ранее начисленная амортизация не детализировалась по видам активов);
- о накопленной амортизации за время использования объектов;

- об убытках от обесценения, об изменении первоначальной стоимости и суммы амортизации в результате переоценки нематериальных активов.

Все показатели отражаются не только за отчетный, но и за предыдущий год.

Таблица 1.2 содержит отсутствовавшую ранее в бухгалтерской отчетности информацию о первоначальной стоимости по видам нематериальных активов, созданных самой организацией.

Таблица 1.3 - о нематериальных активах с полностью погашенной стоимостью по состоянию на отчетную дату отчетного периода, на 31 декабря предыдущего года и на 31 декабря года, предшествующего предыдущему.

В раздел I бухгалтерского баланса «Внеоборотные активы» включена новая статья «Результаты исследований и разработок». В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках в таблице 1.4 «Наличие и движение результатов НИОКР» отражаются остатки по объектам или группам объектов, их поступление и выбытие в оценке по первоначальной стоимости, а также сведения о части стоимости НИОКР, списанной на расходы за отчетный и предыдущий год.

В таблице 1.5. «Незаконченные и неоформленные НИОКР и незаконченные операции по приобретению нематериальных активов» отражаются следующие детальные сведения по отдельным объектам (группам объектов) за отчетный и предыдущий годы:

- затраты по незаконченным исследованиям и разработкам и незаконченным операциям по приобретению нематериальных активов - по отдельным объектам (группам объектов) на начало года, за отчетный период и на конец года;
- списано затрат, не давших положительного результата, и принято к учету объектов в качестве нематериальных активов или НИОКР.

Таким образом, в новой бухгалтерской отчетности в отличие от прежней отражается детальная информация о НИОКР. Используя эти данные, заинтересованные пользователи смогут судить о характере и объемах НИОКР, оценивать масштабы и результаты научной и конструкторской деятельности организации.

Таблица 2.1 «Наличие и движение основных средств» также содержит не представлявшиеся ранее данные о начисленной и накопленной амортизации по группам основных средств и доходных вложений в материальные ценности, об изменении первоначальной стоимости и суммы амортизации объектов в результате их переоценки.

Детализация информации по группам объектов незавершенных капитальных вложений в основные средства осуществляется в пояснениях к бухгалтерскому балансу

в таблице 2.2 «Незавершенные капитальные вложения». Помимо затрат на начало года и конец отчетного периода за отчетный и предыдущий годы в таблицу включены данные о затратах отчетного периода, их списании, о стоимости принятых к учету основных средств или увеличении их стоимости.

В прежней бухгалтерской отчетности детальные сведения о незавершенных капитальных вложениях в основные средства не отражались, что не позволяло заинтересованным пользователям изучать состав вложений, оценивать их динамику, судить о величине принятых к учету новых основных средств или увеличении стоимости отдельных объектов.

Новой является информация таблицы 2.3 «Изменение стоимости основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации за отчетный и предыдущий год». По отдельным объектам основных средств в этой таблице отражают данные об увеличении их стоимости в результате достройки, дооборудования, реконструкции и об уменьшении стоимости объектов в результате их частичной ликвидации.

В таблицу 2.4 «Иное использование основных средств» включены сведения о стоимости переданных и полученных в аренду объектов как числящихся на балансе, так и за балансом, об объектах недвижимости, принятых в эксплуатацию и фактически используемых, находящихся в процессе государственной регистрации, об основных средствах, переведенных на консервацию, об ином использовании объектов (залог и др.).

Отражение в пояснениях к бухгалтерскому балансу новой информации об основных средствах и нематериальных активах расширяет аналитические возможности бухгалтерской отчетности. Использование этой информации даст возможность ее пользователям объективно оценить состав недвижимого имущества организации, степень его износа, результаты переоценки, объем работ по достройке, дооборудованию и реконструкции основных средств.

Для раскрытия информации о финансовых вложениях предназначены таблица 3.1 «Наличие и движение финансовых вложений» и 3.2 «Иное использование финансовых вложений», включаемые в состав иных пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

Таблица 3.1 «Наличие и движение финансовых вложений» содержит следующие данные за отчетный и предыдущий годы по видам долгосрочных и краткосрочных вложений:

- первоначальная стоимость финансовых вложений на начало года и конец отчетного периода и накопленная корректировка;

- поступило вложений за период;

- выбыло (погашено) вложений за период по первоначальной стоимости;

- накопленная корректировка по выбывшим (погашенным) вложениям;

- начисление процентов за период (включая доведение первоначальной стоимости до номинальной);

- изменение текущей рыночной стоимости (убытков от обесценения).

Накопленная корректировка определяется в следующем порядке;

- по финансовым вложениям, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, - как разница между первоначальной и текущей рыночной стоимостью;

- по долговым ценным бумагам, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, - как начисленная в течение срока обращения разница между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью;

- по финансовым вложениям, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, - как величина резерва под обесценение финансовых вложений, созданного на предыдущую отчетную дату.

В таблице 3.2 «Иное использование финансовых вложений» показана стоимость финансовых вложений по их группам или видам, находящихся в залоге, переданных третьим лицам (кроме продажи), используемых по иному по состоянию на отчетную дату отчетного периода, на 31 декабря предыдущего года и на 31 декабря года, предшествующего предыдущему.

Таким образом, отчетная информация о финансовых вложениях в новой бухгалтерской отчетности упорядочена и дополнена, заинтересованные пользователи могут использовать ее для оценки динамики, состава и доходности финансовых вложений.

Сведения об остатках по отдельным видам запасов из новой формы баланса исключена. Эти сведения и другие дополнительные данные о запасах отражаются в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях в **таблице 4.1 «Наличие и движение запасов за отчетный и предыдущий год»**.

Помимо себестоимости запасов на начало года и конец отчетного периода в пояснениях с 2011 года отражаются:

- данные о поступлении и выбытии запасов за отчетный период и предыдущий годы;

- о величине резерва под снижение стоимости запасов;
- об убытках от снижения стоимости запасов;
- об обороте запасов между их видами (группами).

Таблица 4.2 «Запасы в залоге» включает отсутствующие прежде данные о запасах, не оплаченных на отчетную дату, а также о запасах, находящихся в залоге, которые представляются по группам (видам) запасов по состоянию на отчетную дату отчетного периода, на 31 декабря предыдущего года и на 31 декабря года, предшествующего предыдущему. Эта информация может использоваться не только для оценки величины запасов, находящихся в залоге, но и сопутствующих залогоу имущества рисков.

Новая форма бухгалтерского баланса не содержит представляемых в прежней форме данных об остатках дебиторской задолженности со сроком погашения более 12 мес. и в течение 12 мес. с выделением из общей суммы долгосрочной и краткосрочной задолженности, в том числе долгов покупателей и заказчиков. Детализация информации по статье баланса «Дебиторская задолженность» предусмотрена в таблице 5.1 «Наличие и движение дебиторской задолженности» и 5.2 «Просроченная дебиторская задолженность».

В таблице 5.1 показаны за отчетный и предыдущий годы остатки долгосрочной и краткосрочной дебиторской задолженности на начало года и конец отчетного периода, поступление и выбытие задолженности, а также следующие новые данные по ее видам:

- остатки резерва по сомнительным долгам на начало года и конец отчетного периода;
- поступление задолженности в течение отчетного периода в результате хозяйственной операции (за минусом дебиторской задолженности, погашенной (списанной) в одном отчетном периоде);
 - причитающиеся проценты, штрафы и иные начисления;
 - списание задолженности на финансовый результат;
 - восстановление резерва по сомнительным долгам;
 - перевод долгосрочной задолженности в краткосрочную.

Таблица 5.2 «Просроченная дебиторская задолженность» предназначена для отражения отсутствующих ранее в отчетности данных о просроченной задолженности (по ее видам), учтенной по условиям договора и о балансовой стоимости долгов.

В таблице 7 «Резервы под условные обязательства» представлена информация об остатках каждого резерва на начало года и конец отчетного периода, начислении, использовании и восстановлении резервов за отчетный год.

Детализация остатков по статье бухгалтерского баланса «Кредиторская задолженность» представлена в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях в таблице 5.3 «Наличие и движение кредиторской задолженности». Помимо остатков по видам долгосрочной и краткосрочной задолженности на начало года и на конец отчетного периода за отчетный и предыдущий год в табл. 5.3 отражаются следующие данные:

- поступление задолженности в отчетном периоде в результате хозяйственных операций (сумма долга по сделке или операции);
- причитающиеся проценты, штрафы и иные начисления;
- погашение кредиторской задолженности в отчетном периоде;
- списано кредиторской задолженности на финансовый результат;
- переведено из долгосрочной задолженности в краткосрочную задолженность.

Данные о поступлении задолженности и ее списании раскрываются за минусом кредиторской задолженности, поступившей и погашенной (списанной) в одном отчетном периоде.

Большой интерес для заинтересованных пользователей представляет новая информация, отражаемая в таблице 5.4 «Просроченная кредиторская задолженность». В ней просроченная задолженность показана по видам долгов по состоянию на отчетную дату отчетного периода, на 31 декабря предыдущего года и на 31 декабря года, предшествующего предыдущему. Без использования этих данных невозможно объективно оценить платежеспособность и ликвидность организации, выработать комплекс мер по обеспечению ее финансовой устойчивости.

Таким образом, в пояснениях к бухгалтерскому балансу представлен значительный объем новой отчетной информации, существенно расширяющей информационные возможности бухгалтерской отчетности и позволяющей ее пользователям глубоко проанализировать и объективно оценить имущественное и финансовое положение организации.

В отличие от бухгалтерского баланса, к которому в приложении № 3 к приказу Минфина РФ № 66 н представлено 8 пояснений, к отчету о прибылях и убытках предложено **пояснение 6 «Затраты на производство»**.

В России рекомендуется представлять отчет о прибылях и убытках в формате функций затрат. Он дает пользователям более уместную информацию о доходах и

расходах, однако распределение затрат по функциональному признаку может быть спорным и предполагает значительную субъективность. Поэтому в пояснениях к отчету рекомендуется раскрывать информацию о характере расходов по элементам.

В новых пояснениях 6 «Затраты на производство» помимо самих затрат и изменений остатков незавершенного производства предложено представить изменения остатков готовой продукции и др. Эта информация позволит увязать данные строки 2120 «Себестоимость продаж» и 5660 «Итого по элементам».

4. Структура пояснительной записки

Организация самостоятельно формирует пояснительную записку. Приводим примерную структуру пояснительной записки.

Раздел 1. Данные о хозяйственной деятельности организации

В этом разделе можно дать краткую характеристику деятельности организации (виды текущей, инвестиционной и финансовой деятельности).

Указать основные показатели ее деятельности:

- объем продаж продукции, товаров, работ, услуг по видам деятельности и географическим рынкам сбыта;
- себестоимость продукции, товаров, работ, услуг;
- прибыль от реализации продукции, товаров, работ, услуг;
- рентабельность продаж и т.п.;
- факторы, повлиявшие на финансовые результаты отчетного периода;
- чрезвычайные факты хозяйственной деятельности и их последствия.

Дать оценку деловой активности организации:

- широта рынков сбыта продукции, включая поставки товаров (продукции) на экспорт;
- степень выполнения плановых показателей, обеспечения заданных темпов их роста;
- уровень эффективности использования ресурсов.

Раздел 2. Данные о финансовой деятельности организации

В этом разделе можно указать:

- информацию о составе прочих доходов и расходов;
- расшифровку строк формы «Бухгалтерский баланс» и формы «Отчет о прибылях и убытках», по которым отражаются прочие активы и пассивы, кредиторы и дебиторы, а также отдельные виды прибылей и убытков, если они являются существенными;

- информацию об инвестициях за несколько лет с указанием ее эффективности.

Раздел 3. Данные об инвестиционной деятельности организации

Организация может указать:

- количество акций, выпущенных акционерным обществом (в том числе полностью оплаченных, неоплаченных или оплаченных частично);
- номинальную стоимость акций дочерних и зависимых обществ, находящихся в собственности организации;
- сумму прибыли, приходящуюся на одну акцию организации.

Акционерные общества в пояснительной записке приводят фамилии и должности членов совета директоров (наблюдательного совета), членов исполнительного органа, а также общую сумму вознаграждения, выплаченного им в отчетном году.

При этом отдельно указываются все виды выплаченного вознаграждения (оплата труда, премии, дивиденды и т.д.).

Раздел 4. О способах ведения бухгалтерского учета

В этом разделе указываются:

- положения учетной политики, отличные от положений учетной политики отчетного года. Изменения в учетной политике, существенно влияющие на бухгалтерскую отчетность следующего за отчетным годом, а также причины этих изменений и оценка их последствий в стоимостном выражении должны быть отражены обособленно.

Раздел 5. События после отчетной даты

Данные о доходах, расходах и обязательствах, выявленных после составления годовой отчетности, но до ее представления и существенно влияющих на оценку имущественного и финансового положения организации (события после отчетной даты).

Здесь приводятся и решения по итогам рассмотрения годовой бухгалтерской отчетности и распределения прибыли, остающейся в распоряжении организации.

Раздел 6. Информация о связанных сторонах

С годовой отчетности за 2008 г. организации при раскрытии информации в бухгалтерской отчетности применяют Положение по бухгалтерскому учету "Информация о связанных сторонах" ПБУ 11/2008, утвержденное Минфином России от 29.04.2008.

Главное отличие нового ПБУ заключается в том, что коммерческие организации обязаны раскрывать в бухгалтерской отчетности информацию не только об

аффилированных лицах, но и о связанных сторонах (юридических и (или) физических лицах, способных оказывать влияние на деятельность организации, составляющей бухгалтерскую отчетность, или на деятельность которых организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, способна оказывать влияние). Кроме того, это ПБУ адресовано уже не только акционерным обществам, а всем коммерческим организациям, за исключением кредитных.

Субъектам малого предпринимательства надо обратить внимание на то, что теперь не все могут игнорировать ПБУ 11/2008, как было раньше с ПБУ 11/2000. Законодатель обязал применять его тем, кто публикует свою бухгалтерскую отчетность в соответствии с законодательством РФ, учредительными документами либо по собственной инициативе.

Связанными сторонами признаются:

- аффилированные лица в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- организации, осуществляющие совместную деятельность;
- отделение пенсионного фонда, обслуживающее данную организацию или связанную с ней другую организацию.

Считается, что фирма контролирует другую организацию, если она имеет право:

- распоряжаться (непосредственно или через свои дочерние общества) более чем 50% ее голосующих акций или уставного капитала;
- распоряжаться (непосредственно или через свои дочерние общества) более чем 20% ее голосующих акций или уставного капитала и принимать те или иные решения в данной организации.

Операциями со связанной стороной могут быть:

- приобретение и продажа товаров, работ, услуг;
- приобретение и продажа основных средств и других активов;
- аренда имущества и предоставление имущества в аренду;
- финансовые операции, включая предоставление займов;
- передача в виде вклада в уставные (складочные) капиталы;
- предоставление и получение обеспечений исполнения обязательств;
- другие операции.

В Пояснительной записке раскрывается информация по каждой связанной стороне: перечень с полными наименованиями; место государственной регистрации или место ведения хозяйственной деятельности; характер отношений; виды операций; объем операций каждого вида (в абсолютном или относительном выражении);

стоимостные показатели по незавершенным на конец отчетного периода операциям; условия и сроки осуществления расчетов по операциям, а также форму расчетов; величина образованных резервов по сомнительным долгам на конец отчетного периода; величина списанной дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек, других долгов, в том числе за счет резерва по сомнительным долгам; о размерах вознаграждений, выплачиваемых основному управленческому персоналу.

Кроме обязательных данных организация может представить в составе пояснительной записки и **дополнительную информацию**, необходимую для более полного раскрытия информации о ее деятельности.

Здесь могут приводиться показатели оценки удовлетворительности структуры баланса (текущей ликвидности, обеспеченности собственными средствами и способности восстановления (утраты) платежеспособности). Также можно включить данные о динамике важнейших экономических и финансовых показателей работы организации, описания будущих капиталовложений и природоохранных мероприятий.