

## **Содержание:**

### **Введение**

В рыночных условиях бухгалтерский учёт зачастую называют «языком» бизнеса. Посредством формируемой в нём информации «разговаривают» между собой участники экономических отношений на микро-, макро- и международном уровнях. Его изучение, очень сходное с изучением любого другого языка, усложняется тем, что используемые в бухгалтерском учете термины иногда имеют иное, специфическое, значение по сравнению с таковыми в обыденном употреблении. Равно как и любой язык, бухгалтерский учёт развивается и изменяется в ответ на меняющиеся нужды общества.

Бухгалтерский учёт можно рассматривать в разных аспектах: как науку и учебную дисциплину, как особый информационно-технологический процесс и систему, и, наконец, как практическую деятельность. Однако, в каком бы качестве он не рассматривался, неизменным остаётся одно - бухгалтерский учёт постоянно развивается, его форма претерпевает перманентные изменения. В свою очередь, изменение формы ведёт к форсированию изменений в содержании, что в полной мере свойственно и бухгалтерскому учёту, содержание которого составляет информация о фактах хозяйственной жизни. Такая информация может быть разноплановой, поэтому, как следствие, потребности общества в дифференцированном подходе к формированию учётно-отчётной информации в настоящее время проявляются особенно остро.

Все организации любой организационно-правовой формы собственности обязаны составлять на основе данных синтетического и аналитического учета бухгалтерскую отчетность, являющуюся завершающим этапом учетного процесса. Отчетность в установленных формах содержит систему сопоставимых и достоверных сведений о реализованной продукции, работах и услугах, затратах на их производство, об имущественном и финансовом положении организации и результатах ее хозяйственной деятельности. В настоящее время организации представляют в обязательном порядке квартальную и годовую бухгалтерскую отчетность.

Отчетность предприятия в современной рыночной экономике основывается на обобщении данных финансового учета и является информационным звеном, связывающим предприятие с деловыми партнерами-пользователями данной информации о финансовом положении. В свою очередь собственники предприятия анализируют финансовые отчеты для повышения доходности капитала, для нахождения способов развития бизнеса и обеспечения стабильности положения фирмы на внутреннем рынке. Кредиторы и инвесторы анализируют финансовые отчеты, чтобы минимизировать свои риски по займам и вкладам.

Бухгалтерская отчетность, своего рода информационная база, содержащая в себе систему экономических показателей, характеризующих условия и результаты работы предприятия за отчетный период. Вместе с тем сведения, содержащиеся в бухгалтерской отчетности, имеют комплексный характер, потому что, как правило, они отражают разные аспекты одних и тех же хозяйственных операций и явлений.

Целью данной работы является изучение бухгалтерского учета и анализа финансовой отчетности на материалах ЗАО «ТАНДЕР» и внесения предложений по совершенствованию финансовой отчетности.

Для достижения поставленной цели, были выделены следующие задачи:

- рассмотреть теоретические основы бухгалтерской финансовой отчетности предприятия;
- провести анализ структуры и содержания форм бухгалтерской отчетности ЗАО «ТАНДЕР»;
- рассмотреть перспективы развития показателей бухгалтерской отчетности в соответствии с международными стандартами.

Объект исследования ЗАО «ТАНДЕР».

Предмет исследования - бухгалтерская финансовая отчетность.

В процессе работы была применена совокупность методов экономико-статистического анализа, методы анализа экономической информации, экспертный метод, метод теоретического анализа и метод наблюдений.

Теоретической и методологической базой данной работы послужили труды российских и зарубежных авторов в области бухгалтерского учета, материалы периодических изданий и сети Интернет, данные бухгалтерского учета и

финансовой отчетности ЗАО «ТАНДЕР».

Структура работы состоит из введения, основной части, заключения и списка литературы. Во введении говорится о целях и задачах данной работы, в основной части раскрываются теоретические основы бухгалтерской отчетности, структура и содержание форм отчетности и о перспективах развития показателей бухгалтерской отчетности в соответствии с международными стандартами. В заключении подведены итоги проведенной работы, в списке литературы указаны источники, которые использовались для написания данной работы.

## **Глава 1 Теоретические основы бухгалтерской финансовой отчетности предприятия**

### **1.1 Сущность, цели и задачи бухгалтерской отчетности**

Все организации, в том числе и те, кто находится на УСН, должны вести бухгалтерский учет, но при этом с 1 января 2013 года представлять в налоговый орган и территориальные органы статистики необходимо только годовую бухгалтерскую отчетность.

Однако, если организация, в том числе применяющая УСН, является субъектом малого предпринимательства, то для нее предусмотрена возможность упрощения способов ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности в упрощенной форме. Критерии отнесения организаций к субъектам малого предпринимательства установлены в статье 4 Федерального закона от 24 июля 2007 г. № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации». Упростить бухгалтерский учет и отчетность могут также организации, имеющие статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом от 28 сентября 2010 года № 244-ФЗ «Об инновационном центре «Сколково».

Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность в силу пункта 1 статьи 14 Закона № 402-ФЗ состоит из: бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах. Пояснительные записки входят в состав бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Как следует из рекомендаций Минфина России от 09 января 2013 № 07-02-18/01, состав и содержание пояснений подлежат определению организацией самостоятельно. Как правило, пояснения связаны с числовыми показателями бухгалтерского баланса или отчета о финансовых результатах. Они должны обеспечивать пользователей дополнительными данными, которые нецелесообразно включать в бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах, но которые необходимы пользователям бухгалтерской отчетности для реальной оценки финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и движения денежных средств за отчетный период.

В частности, пояснения должны раскрывать сведения, относящиеся к учетной политике организации, к информации о рисках хозяйственной деятельности, об инновациях и модернизации производства и к иной информации.

Требование о раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации в пояснениях к годовому отчету введено с 1 января 2013 г. Федеральным законом от 6 декабря 2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». Минфин России в п. 13 Информации № ПЗ-9/2012 «О раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации в годовой бухгалтерской отчетности» (далее - Информация № ПЗ-9/2012) указал, что дополнительные показатели и пояснения о рисках подлежат раскрытию в бухгалтерской годовой отчетности, прежде всего организациями, публикующими эту отчетность. Общие требования к раскрытию такой информации изложены в разд. I Информации № ПЗ-9/2012. Все риски, возникающие в деятельности компании, сгруппированы следующим образом: финансовые, правовые, страновые и региональные, репутационные и другие. «Если организация является субъектом малого предпринимательства, то для нее предусмотрена возможность упрощения способов ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности в упрощенной форме.».

По каждому виду рисков в годовой бухгалтерской отчетности необходимо раскрыть информацию о таких качественных характеристиках хозяйственной деятельности организации, как: подверженность организации рискам и причины их возникновения; концентрация риска: описание конкретной общей характеристики, которая отличает каждую концентрацию (контрагенты, регионы, валюта расчетов и платежей и т.д.); механизм управления рисками (цели, политика, применяемые процедуры в области управления рисками и методы, используемые для оценки риска, и т.п.); изменения по сравнению с предыдущим отчетным годом.

При этом Минфин указывает, что при раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации целесообразно учитывать требования международных стандартов финансовой отчетности, в частности, МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации», введенного в действие для применения на территории РФ Приказом Минфина России от 25 ноября 2011 г. № 160н.

Что касается пояснительной записки, то данный документ относится к информации, сопутствующей бухгалтерской отчетности. Он не является приложением к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. В соответствии с пунктом 39 ПБУ 4/99, в составе информации, сопутствующей бухгалтерской отчетности, может раскрываться динамика важнейших экономических и финансовых показателей организации за ряд лет; планируемое развитие организации; предполагаемые капитальные и долгосрочные финансовые вложения, деятельность в области научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ; природоохранные мероприятия; иная информация.

Аудиторское заключение также не является частью бухгалтерской отчетности. Тем не менее, данный факт не отменяет ни обязательность проведения аудита для определенных организаций, ни обязанность организаций публиковать аудиторское заключение вместе с опубликованием самой бухгалтерской (финансовой) отчетности, если такое опубликование является обязательным.

Перечень случаев, когда проведение аудиторской проверки обязательно, установлен частью 1 статьи 5 Федерального закона от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

В частности, аудит обязателен: если организация имеет организационно-правовую форму открытого акционерного общества (ОАО); если ценные бумаги организации допущены к обращению на торгах фондовых бирж и(или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг; если объем выручки от продажи продукции (продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг) организации (за исключением государственных и муниципальных унитарных предприятий, сельскохозяйственных кооперативов, союзов этих кооперативов) за предшествовавший отчетному год превышает 400 млн. руб. или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец предшествовавшего отчетному года превышает 60 млн. руб..

Что касается представления аудиторского заключения вместе с бухгалтерской отчетностью в органы государственной статистики и в налоговые органы, то данное требование не установлено.

Рассмотрим основные требования к заполнению форм бухгалтерской отчетности. Формы бухгалтерской отчетности утверждены Приказом Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н. Они являются обязательными. Поэтому из них нельзя исключать какие-либо строки по причине отсутствия соответствующих данных. Если у организации отсутствуют активы (обязательства, доходы, расходы и т.п.), данные о которых подлежат раскрытию в той или иной строке формы, то эта строка прочеркивается. При заполнении указанных форм детализацию по статьям отчетов организация определяет самостоятельно. Если возникает необходимость в детализации отдельных статей баланса или отчета о финансовых результатах, то организация имеет право ввести в формы дополнительные строки.

В бухгалтерской отчетности, представляемой в органы государственной статистики и другие органы исполнительной власти, после графы «Наименование показателя» должен быть указан соответствующий код. Коды показателей бухгалтерской отчетности содержатся в Приложении № 4 к Приказу № 66н. Если организация вводит в отчеты дополнительные строки (т.е. осуществляет детализацию (расшифровку) данных, отраженных в статьях отчетов), то эти строки кодировать не нужно. Если организация сдает отчетность по упрощенной форме, показатели которой включают в себя несколько показателей стандартных форм (без детализации), то код каждой строки указывается по показателю, имеющему наибольший удельный вес в составе укрупненного показателя.

«Общие требования к раскрытию такой информации изложены в разд. I Информации № ПЗ-9/2012. Все риски сгруппированы следующим образом: финансовые, правовые, страновые и региональные, репутационные...».

По общему правилу все формы бухгалтерской отчетности заполняются в тысячах рублей без десятичных знаков. Организации, имеющие значительные активы, обороты продаж товаров, обязательств и т.д., могут заполнять бухгалтерскую отчетность в миллионах рублей без десятичных знаков (код по ОКЕИ - 385). Формы бухгалтерской отчетности заполняются уже после того, как инвентаризацией подтверждена достоверность наличия активов и обязательств.

Согласно закону от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ (п. 8 ст. 13), бухгалтерская отчетность считается составленной после подписания ее экземпляра на бумажном

носителе руководителем фирмы. В делах экономического субъекта должен храниться экземпляр бухгалтерской (финансовой) отчетности, подписанный руководителем экономического субъекта с указанием даты подписания этого экземпляра. Вместе с тем, если иное не предусмотрено уставом экономического субъекта, его руководитель вправе передать свои полномочия на основе доверенности, в том числе на подписание бухгалтерской (финансовой) отчетности, без сообщения об этом органам управления экономическим субъектом.

Кстати, возможность подписания отчетности уполномоченным лицом учтена в новых электронных форматах бухгалтерской отчетности, утв. Приказом ФНС России от 3 сентября 2013 г. № ММВ-7-6/313 «Об утверждении формата представления бухгалтерской (финансовой) отчетности в электронной форме» и Приказом ФНС России от 3 сентября 2013 г. № ММВ-7-6/311 «Об утверждении формата представления бухгалтерской (финансовой) отчетности субъектов малого предпринимательства в электронной форме». В случаях представления бухгалтерской (финансовой) отчетности в несколько адресов отчетность должна быть подписана одними и теми же уполномоченными лицами.

В бухгалтерском балансе, составленном на 31 декабря, предприятиям-«упрощенцам» надо будет указать показатели на конец предыдущих двух лет. Однако это не повод для восстановления бухучета за эти годы: подобного требования нет ни в новом Законе о бухучете, ни где-либо еще. Если данные о каких-то показателях не известны, в отчетных формах можно просто поставить прочерки (П. 11 ПБУ 4/99).

После представления бухгалтерской отчетности в ИФНС и органы статистики считается: если отчетность отправлена по почте ценным письмом с описью вложения - день ее почтового отправления. Он указывается на почтовом штемпеле, проставляемом работником почты на описи вложения; если отчетность представлена лично (это может сделать руководитель или представитель организации по доверенности) - дата, указанная в отметке органа ФНС (государственной статистики) о ее принятии; если отчетность представлена в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи - дата, указанная в подтверждении даты отправки в электронном документе, сформированном оператором связи или налоговым органом (органом статистики).

Утверждение и порядок публикации годовой отчетности. Утверждение годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности осуществляется в порядке и случаях, которые установлены федеральными законами. Например, годовую бухгалтерскую

(финансовую) отчетность акционерного общества утверждает общее собрание акционеров; годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность общества с ограниченной ответственностью утверждает общее собрание участников общества.

И в заключение отметим, чтобы представить годовую бухгалтерскую отчетность в налоговую инспекцию и органы статистики, организации не нужно ждать, когда отчетность будет утверждена ее собственниками. Порядок опубликования годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности определяется соответствующими федеральными законами. В частности, акционерные общества публикуют годовую бухгалтерскую отчетность в обязательном порядке, а общества с ограниченной ответственностью - только в случае публичного размещения облигаций и иных эмиссионных ценных бумаг. Если организация подлежит обязательному аудиту, то бухгалтерская (финансовая) отчетность публикуется вместе с аудиторским заключением.

## **1.2 Нормативное регулирование бухгалтерской финансовой отчетности в РФ**

Нормативное регулирование бухгалтерской финансовой отчетности в нашей стране осуществляется на четырех уровнях, учитывающих специфику экономических отношений и традиций государства. Это: законодательный, нормативный, методический и организационный уровни.

Верхний законодательный уровень системы представлен в первую очередь Конституцией Российской Федерации, где в ст. 71 определено, что «официальный» бухгалтерский учет находится в ведении Российской Федерации, Гражданским кодексом Российской Федерации, который законодательно закрепляет наличие самостоятельного бухгалтерского баланса, как признак юридического лица и обязательное утверждение годового бухгалтерского отчета.

На этом же уровне Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011г. №402-ФЗ, устанавливает единые требования к бухгалтерскому учету, в том числе бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также создание правового механизма регулирования бухгалтерского учета для коммерческих и некоммерческих организаций; государственных органов, органов местного самоуправления, органов управления государственных внебюджетных фондов и территориальных



государственных внебюджетных фондов; Центрального банка РФ; индивидуальных предпринимателей, а также для адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты, нотариусов и иных лиц, занимающихся частной практикой; для находящихся на территории РФ филиалов, представительств и иных структурных подразделений организаций, созданных в соответствии с законодательством иностранных государств, международных организаций, их филиалов и представительств, находящиеся на территории РФ, если иное не предусмотрено международными договорами РФ.

Вторым нормативным уровнем регулирования раскрытия информации в бухгалтерской финансовой отчетности являются положения (стандарты) по бухгалтерскому учету Министерства финансов Российской Федерации, устанавливающие принципы, правила и способы ведения организациями бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, составления и представления бухгалтерской финансовой отчетности. Они, как правило, регистрируются Министерством юстиции Российской Федерации и имеют законодательную силу для всех организаций, которым адресуются. Основными положениями, регулирующими состав и содержание бухгалтерской финансовой отчетности, являются:[\[1\]](#)

#### ПБУ 1/2008 Учетная политика организации

Документ устанавливает правила формирования (выбора или разработки) и раскрытия учетной политики организаций, являющихся юридическими лицами. Описывает требования к отражению в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности. Порядок изменения учетной политики организации.

#### ПБУ 2/2008 Учет договоров строительного подряда

Устанавливает особенности порядка формирования в бухгалтерском учете и раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о доходах, расходах и финансовых результатах организациями, выступающими в качестве подрядчиков либо субподрядчиков в договорах строительного подряда. Определяет порядок учета доходов, расходов и финансовых результатов по договорам данного вида, раскрывает порядок признания доходов и расходов.

#### ПБУ 3/2006 Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте

Положение устанавливает особенности формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации об активах и обязательствах, стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе подлежащих оплате в рублях, организациями, являющимися юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений).

#### ПБУ 4/99 Бухгалтерская отчетность организации

Данное ПБУ устанавливает состав, содержание и методические основы формирования бухгалтерской отчетности организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации.

#### ПБУ 5/01 Учет материально-производственных запасов

Настоящее Положение устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о материально-производственных запасах организации. Определяет порядок оценки материально-производственных запасов, регламентирует порядок определения их себестоимости при передаче в производство и ином выбытии.

#### ПБУ 6/01 Учет основных средств

Настоящее Положение устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах предприятия. Описываются критерии по которым актив принимается организацией к учету в качестве основного средства. Раскрывается методика оценки основных средств и формирования первоначальной стоимости объекта.

#### ПБУ 7/98 События после отчетной даты

ПБУ устанавливает порядок отражения в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций (кроме кредитных организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации, событий после отчетной даты. Определяет требования к отражению таких событий и их последствий в бухгалтерской отчетности. В приложении приводится примерный перечень фактов хозяйственной деятельности, которые могут быть признаны событиями после отчетной даты.

#### ПБУ 8/2010 Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы

Устанавливает порядок отражения условных фактов хозяйственной деятельности и их последствий в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций. Определяет состав условных фактов для бухгалтерского учета. Устанавливает правила их отражения и методику оценки последствий в денежном выражении.

#### ПБУ 9/99 Доходы организации

Это положение по бухгалтерскому учету устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о доходах коммерческих организаций (кроме кредитных и страховых организаций). Документ раскрывает перечень и состав доходов организации, утверждает их классификацию.

#### ПБУ 10/99 Расходы организации

Определяет правила формирования в бухгалтерском учете информации о расходах предприятий, классифицирует их состав и устанавливает условия для признания расходов. Описывает порядок признания и раскрытия коммерческих и управленческих расходов в отчетности.

#### ПБУ 11/2008 Информация о связанных сторонах

Это Положение устанавливает порядок раскрытия информации о связанных сторонах в бухгалтерской отчетности. Определяет перечень операций со связанной стороной, а так же обязательный состав информации подлежащий раскрытию.

#### ПБУ 12/2010 Информация по сегментам

Положение применяется организациями (кроме кредитных) при формировании и представлении информации по сегментам в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций. Раскрытие информации по сегментам должно обеспечивать заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности организации информацией, позволяющей оценить отраслевую специфику деятельности организации, ее хозяйственную структуру, распределение финансовых показателей по отдельным направлениям деятельности.

#### ПБУ 13/2000 Учет государственной помощи

Документ устанавливает правила формирования в учете информации о получении и использовании государственной помощи, предоставляемой коммерческим организациям (кроме кредитных организаций), являющимся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (далее организации), и признаваемой

как увеличение экономической выгоды конкретной организации в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества).

#### ПБУ 14/2007 Учет нематериальных активов

Устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о нематериальных активах организаций. Определяет условия для принятия к бухгалтерскому учету объекта в качестве нематериального актива, и регламентирует порядок первоначальной оценки. Задаёт правила учета операций, связанных с предоставлением (получением) права использования НМА.

#### ПБУ 15/2008 Учет расходов по займам и кредитам

ПБУ раскрывает особенности формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о расходах, связанных с выполнением обязательств по полученным займам (включая привлечение заемных средств путем выдачи векселей, выпуска и продажи облигаций) и кредитам (в том числе товарным и коммерческим).

#### ПБУ 16/02 Информация по прекращаемой деятельности

Устанавливает порядок раскрытия информации по прекращаемой деятельности в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций. Описывает понятие прекращаемой деятельности, условия ее признания и оценки. Задаёт требования к раскрытию информации в отчетности.

#### ПБУ 17/02 Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы

Настоящее Положение устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности коммерческих организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных организаций), информации о расходах, связанных с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ.

#### ПБУ 18/02 Учет расчетов по налогу на прибыль организаций

Это ПБУ определяет правила формирования в учете и порядок раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о расчетах по налогу на прибыль организаций для организаций, признаваемых в установленном законодательством

Российской Федерации порядке налогоплательщиками налога на прибыль (кроме кредитных организаций и бюджетных учреждений), а также определяет взаимосвязь показателя, отражающего прибыль (убыток), исчисленного в порядке, установленном нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету Российской Федерации (далее - бухгалтерская прибыль (убыток), и налоговой базы по налогу на прибыль за отчетный период (далее - налогооблагаемая прибыль (убыток), рассчитанной в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

#### ПБУ 19/02 Учет финансовых вложений

Определяет правила формирования в бухгалтерском учете и отчетности информации о финансовых вложениях организации. Правила их первоначальной и последующей оценки, выбытия, а также требования к порядку определения доходов и расходов по финансовым вложениям.

#### ПБУ 20/03 Информация об участии в совместной деятельности

Настоящее Положение устанавливает правила и порядок раскрытия информации об участии в совместной деятельности в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций (кроме кредитных организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству РФ. Раскрывает понятия: совместно осуществляемые операции, совместно используемые активы и совместная деятельность. Определяет требования к раскрытию информации в бухгалтерской отчетности.

#### ПБУ 21/2008 Изменение оценочных значений

Данное ПБУ устанавливает правила признания и раскрытия в бухгалтерской отчетности ), информации об изменениях оценочных значений и устанавливает порядок раскрытия таких данных в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности.

#### ПБУ 22/2010 Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности

Положение устанавливает правила исправления ошибок и порядок раскрытия информации об ошибках в бухгалтерском учете и отчетности организаций, являющихся юридическими лицами (за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений).

#### ПБУ 23/2011 Отчет о движении денежных средств

Настоящий документ устанавливает правила составления отчета о движении денежных средств коммерческими организациями (за исключением кредитных организаций).

#### ПБУ 24/2011 Учет затрат на освоение природных ресурсов

Определяет порядок формирования в бухгалтерском учете и раскрытия в бухгалтерской отчетности организаций, являющихся юридическими лицами (за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений), пользователей недр информации о затратах на освоение природных ресурсов.

В третьем методическом уровне регулирования одним из самых главных документов, непосредственно связанным с формированием бухгалтерской финансовой отчетности является Приказ Министерства финансов РФ от 2 июля 2010 г. №66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций». В данном нормативном документе представлены образцы форм бухгалтерской финансовой отчетности и указания об их объеме, содержатся общие требования к бухгалтерской финансовой отчетности и особенности формирования, порядок её составления и представления. Важным аспектом указанного документа признается право организацией самостоятельно разрабатывать формы бухгалтерской финансовой отчетности на основе предлагаемых образцов и с соблюдением общих требований к отчетности (полнота, существенность, нейтральность и прочее).

Важную роль играют в раскрытии достоверной информации в бухгалтерской финансовой отчетности такие документы методического регулирования, как:

1. Методические указания по проведению инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные Приказом Министерства финансов РФ от 13 июня 1995 г. №49;
2. Методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию, утвержденные Приказом Министерства финансов РФ от 21 марта 2000 г. №29н;
3. Методические указания по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организации, утвержденные Приказом Министерства финансов РФ от 20 мая 2003 г. №44н;

4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные Приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. №94н;

5. Указания о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденные Приказом Министерства финансов РФ от 22 июля 2003 г. №94н (хотя они с принятием Приказа Министерства финансов РФ от 02.07.2010 №66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» нуждаются в доработке);

6. Указания об объеме форм бухгалтерской отчетности, утвержденные Приказом Министерства финансов РФ от 22 июля 2003 г. №94н.

Нормативные документы третьего уровня конкретизируют и раскрывают порядок применения федеральных законов и положений (стандартов) Министерства финансов Российской Федерации. Они не могут противоречить правовым актам более высокого уровня. Документы третьего уровня не имеют юридической силы, т. е. на них не следует ссылаться при судебных разбирательствах. Однако эти документы позволяют рационально организовать учет и представление информации в бухгалтерской финансовой отчетности в соответствии с правилами, предусмотренными Министерством финансов Российской Федерации и потребностями пользователей экономической информации. Соблюдение требований документов третьего уровня проверяют аудиторы и ведомственные ревизионные органы. пример.

Документом четвертого организационного уровня системы нормативного регулирования представления бухгалтерской финансовой отчетности является учетная политика и рабочие документы хозяйствующего субъекта, которые формирует главный бухгалтер на основании законодательных, нормативных и методических документов.

В приказе об утверждении учетной политики необходимо указать состав форм бухгалтерской финансовой отчетности хозяйствующего субъекта, методы расчета и оценки элементов отчетности, представить самостоятельно разработанные формы бухгалтерской финансовой отчетности.

В современных условиях развития бухгалтерской финансовой отчетности назрела настоятельная необходимость изменения устаревшей бухгалтерской терминологии в законодательных актах нашей страны.

Однако в одном из самых главных действующих законодательных актах нашей страны - в Гражданском кодексе РФ вместо термина «бухгалтерская (финансовая) отчетность» употребляется группа устаревших терминов «годовой отчет, бухгалтерский баланс, счет прибылей и убытков». Приведем для примера несколько цитат в сокращенной форме из главы 4 «Юридические лица» Гражданского кодекса РФ:

- п. 3 ст. 91 «Управление в обществе с ограниченной ответственностью»: «К компетенции общего собрания участников общества с ограниченной ответственностью относятся: 3) утверждение годовых отчетов и бухгалтерских балансов общества и распределение его прибылей и убытков.»;

- п. 1 ст. 97 «Открытые и закрытые акционерные общества»: «Открытое акционерное общество обязано ежегодно публиковать для всеобщего сведения годовой отчет, бухгалтерский баланс, счет прибылей и убытков»;

- п. 1 ст. 103 «Управление в акционерном обществе»: «К исключительной компетенции общего собрания акционеров относятся. 4) утверждение годовых отчетов, бухгалтерских балансов, счетов прибылей и убытков общества и распределение его прибылей и убытков.»;

- п. 3 ст. 110 «Управление в производственном кооперативе»: «К исключительной компетенции общего собрания членов кооператива относятся: ... 4) утверждение годовых отчетов и бухгалтерских балансов кооператива и распределение его прибыли и убытков ...».

Анализ бухгалтерской терминологии применяемой в Гражданском кодексе Российской Федерации показывает, как сильно устарела применяемая терминология. Применение устаревшей терминологии в действующем Гражданском кодексе РФ тем, что он был принят Государственной Думой 21 октября 1994 г., т. е. в переходный для нашей страны период к рыночной экономике. Тогда бухгалтерский баланс рассматривался как самостоятельный обобщающий документ, отражающий наличие и размещение средств хозяйствующего субъекта, источники этих средств, расчетные отношения с другими хозяйствующими субъектами и отдельными лицами, а также результаты хозяйственной деятельности. Сравнением двух или нескольких балансов за определенный период времени устанавливали все изменения состава и размещения средств, источников их образования и расчетных взаимоотношений, выявляли финансовое состояние и результаты хозяйственной деятельности за



отчетный период, а также отклонения от плановых назначений средств.

В конце 2008 г. была принята новая редакция Федерального закона «Об аудиторской деятельности» (№307-ФЗ от 30.12.2008г.) с постановкой термина как «бухгалтерская (финансовая) отчетность». Одним из дословных примеров является определение в п. 3 ст. 1 «Аудиторская деятельность» новой редакции Федерального закона «Об аудиторской деятельности»: «Аудит - независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности».

При организации бухгалтерского учета и отчетности на предприятии важную роль играет учетная политика. Каждое предприятие сталкивается с необходимостью разработки учетной политики. При этом одни стараются разработать как можно более детальный документ, другие подходят к решению данного вопроса формально, обозначая в учетной политике только необходимые элементы. Однако в последнее время значение учетной политики существенно возросло, она превратилась в реальный инструмент управления предприятием. Взвешенный подход при разработке учетной политики позволяет принимать эффективные управленческие решения. Грамотное раскрытие необходимой информации об учетной политике в бухгалтерской отчетности, на основании которой заинтересованные пользователи и общественность осуществляют анализ финансового состояния деятельности организации и принимают финансовые решения, дает возможность предстать перед потенциальными инвесторами в выгодном свете.

Формирование полной и достоверной информации обеспечивается согласно п. 17 ПБУ 1/2008 раскрытием в отчетности принятых при формировании учетной политики способов ведения бухгалтерского учета, способных существенно повлиять на финансовые решения, принимаемые заинтересованными пользователями. Состав и содержание информации подлежащей раскрытию в бухгалтерской отчетности об учетной политике установлено соответствующими положениями по бухгалтерскому учету, а именно, в конце каждого положения есть отдельный пункт или раздел, называющийся - раскрытие информации в бухгалтерской отчетности.

Порядок раскрытия информации об учетной политике в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности выбирается каждой организацией самостоятельно. Для наглядности и удобства применения представим основные положения учетной политики, требующие отражения в отчетности и оценим их влияние на нее

показатели.

Учетная политика оказывает существенное влияние на показатели бухгалтерской отчетности, и наибольшее влияние оказывают методические аспекты. Причем методический аспект формирования учетной политики является наиболее главным и обширным разделом, в котором определяется выбор существенных способов ведения бухгалтерского учета, влияющих на правильность построения системы показателей бухгалтерской отчетности, позволяющих заинтересованным пользователям полно и достоверно оценить результаты деятельности организации, ее финансовое состояние и принять управленческие решения. В связи с этим при формировании учетной политики необходимо уделять наибольшее внимание раскрытию методических аспектов.

В случае, когда пользователи владеют методологией составления бухгалтерской отчетности, ее можно проверить на достоверность. Однако, зачастую, пользователь не владеет знаниями по бухгалтерскому учету, и бухгалтерская отчетность останется для ее пользователя загадкой. В связи с этим заинтересованному пользователю важно знать бухгалтерскую методологию и специфику формирования учетной политики, что позволит рассматривать представленную в отчетности информацию о финансовом положении организации не только как результат финансово-хозяйственной деятельности, но и как результат ее бухгалтерской интерпретации, являющейся далеко не одновариантной и, как следствие, субъективной.

Наряду с методическими аспектами, важное значение имеют и аналитические аспекты учетной политики для целей бухгалтерского учета. Здесь считаем целесообразным проведение расчетов с целью выявления наиболее оптимальных вариантов методов и способов ведения бухгалтерского учета организации, которые бы позволили получить более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности организации. Для решения данной задачи необходимо рассмотреть ряд вопросов способствующих нахождению адекватных методов решения (построение математических моделей): определение метода амортизации основных средств; определение необходимости и размеров формирования резервов; способ списания сырья и материалов; метод расчета НЗП; метод переоценки хеджирования; способ учета расходов на капитальные вложения; способ учета ценных бумаг

. Определение необходимых критериев позволит минимизировать невыгодные операции в действующих условиях для конкретного экономического субъекта, с

учетом специфики его деятельности.

## **1.3 Элементы, формируемые в отчетности и состав форм бухгалтерской (финансовой) отчетности**

Основополагающими категориями бухгалтерского учета являются элементы финансовой отчетности, а именно, активы, обязательства, капитал, доходы и расходы. Их понимание влияет на оценку пользователем деятельности компании и соответственно на принятие им определенного решения. Такие элементы финансовой отчетности, как активы, обязательства и капитал, связаны с финансовым состоянием организации, а доходы и расходы соответственно с результатами ее деятельности.

В соответствии с МСФО элементами финансовой отчетности являются: активы; обязательства; капитал; доходы; расходы.[\[2\]](#)

Элементами, непосредственно связанными с измерением финансового положения в балансе, являются активы, обязательства и капитал. Элементами, непосредственно связанными с измерениями результатов деятельности в отчете о прибылях и убытках, являются доходы и расходы.

Согласно классификации, принятой в МСФО, основной вид балансового равенства выглядит следующим образом:

Активы - Обязательства = Собственный капитал.

Балансовое равенство объединяет три составные части бухгалтерского баланса, являясь, таким образом, основой для определения капитала как разницы между активами и обязательствами.

Несмотря на свою простоту и очевидность, основное бухгалтерское равенство дает возможность в наиболее общем виде представить средства, операции и результаты деятельности предприятия и их отражения в финансовой отчетности.

Активы - это ресурсы, контролируемые компанией в результате событий прошлых периодов, от которых компания ожидает экономической выгоды в будущем.

Будущие экономические выгоды, заключенные в активе, могут поступать в компанию разными путями. Например, актив может быть:

- использован отдельно или в сочетании с другими активами при производстве товаров и услуг, продаваемых компанией;
- обременен на другие активы;
- использован для погашения обязательства;
- распределен среди собственников компании.

Между возникающими расходами и создаваемыми активами существует тесная связь, но они совсем необязательно будут совпадать. Так, когда компания несет расходы, это может свидетельствовать о том, что преследовалась цель получения прибыли в будущем, но это не является достаточным доказательством того, что возник объект, отвечающий определению актива. Точно так же отсутствие соответствующих расходов не мешает статье соответствовать определению актива и, таким образом, претендовать на признание в балансе. Например, дотированные статьи компании могут подходить под определение актива.

Обязательство - это текущая задолженность компании, возникающая из событий прошлых периодов, урегулирование которой приведет к выбытию из компании ресурсов, содержащих экономическую выгоду.[\[3\]](#)

Необходимо провести различие между текущими и будущими обязательствами. Решение руководства компании приобрести активы в будущем периоде само по себе не ведет к возникновению текущего обязательства. Обычно обязательство возникает тогда, когда актив поставлен или компания заключает не подлежащий отмене договор на его приобретение.

Урегулирование текущего обязательства обычно связано с отказом компании от ресурсов, содержащих экономическую выгоду, с тем, чтобы удовлетворить иск другой стороны. Урегулирование текущего обязательства может осуществляться несколькими способами, например:

- выплатой денежных средств;
- передачей других активов;
- предоставлением услуг;
- заменой одного обязательства другим;
- переводом обязательства в капитал.

Обязательство также может быть погашено другими средствами, такими, как отказ или утрата кредитором своих прав.

Капитал - это доля в активах компании, остающаяся после вычета всех ее обязательств.

Несмотря на определение капитала как остаточной величины, в балансе он может разбиваться на подклассы. Например, в акционерном обществе такие статьи, как средства, внесенные акционерами, нераспределенная прибыль, резервы, представляющие корректировки, обеспечивающие поддержание капитала, могут показываться отдельно. Такая классификация может быть уместной для удовлетворения потребностей пользователей финансовой отчетности на этапе принятия решения, когда они определяют юридические или другие ограничения способности компании распределять или как-либо использовать капитал. Она также может отражать факт того, что стороны с долями участия в компании имеют разные права в отношении получения дивидендов или возмещения капитала.

Величина капитала, отражаемая в балансе, зависит от оценки активов и обязательств. Обычно общий размер капитала не соответствует общей рыночной стоимости акций компании (так называемой рыночной капитализации компании) или сумме, которая могла бы быть выручена от продажи чистых активов по частям либо всей компании целиком. В то же время тенденция к переходу к оценке активов и обязательств компании по справедливой стоимости способствует сближению балансовой и рыночной стоимости компаний.

Доход - это увеличение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме поступления или увеличения активов или уменьшения обязательств, что выражается в увеличении капитала, не связанного с вкладами участников акционерного капитала.

В соответствии с МСФО определение дохода включает в себя выручку и прочие доходы.

Выручка - это валовое поступление экономических выгод в ходе обычной деятельности компании за период, приводящее к увеличению капитала, не связанному со взносами акционеров.

Прочие доходы - иные, чем выручка, статьи, которые отвечают определению дохода. При этом они могут как возникать, так и не возникать в процессе обычной деятельности компании.

К прочим доходам относятся, например, поступления от продажи основных средств; нереализованные прибыли, полученные вследствие переоценки рыночных ценных бумаг, и др.

Прочие доходы обычно отражаются в отчете о прибылях и убытках отдельно, так как информация о них полезна для принятия экономических решений.

Расходы - это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме выбытия или уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанных с его распределением между участниками акционерного капитала.

Согласно МСФО определение расходов включает расходы, возникающие в процессе обычной деятельности компании (такие расходы, как себестоимость продаж, заработная плата и амортизация), а также убытки.

Убытки - это другие статьи, которые подходят под определение расходов, при этом они могут, как возникать, так и не возникать в процессе обычной деятельности компании. К убыткам относятся, например, убытки, возникающие в результате стихийных бедствий, продажи основных средств, изменений валютных курсов и др.

Убытки обычно отражаются в отчете о прибылях и убытках отдельно, потому что информация о них полезна для принятия экономических решений. Убытки часто отражаются в отчетах за вычетом соответствующего дохода.

Необходимо отметить, что в системе Международных стандартов финансовой отчетности стандарта по расходам в настоящее время нет.

Это объясняется в том числе и тем, что содержания раздела "Принципы" сборника МСФО, где дается принципиальное определение расхода, достаточно, чтобы не возникало вопросов о классификации и признании расходов.

МСФО определяет признание как процесс включения в баланс или отчет о прибылях и убытках объекта, который подходит под определение одного из элементов отчетности и отвечает условию признания.

Признание состоит в словесном описании объекта и его отражении в виде денежной суммы и включении этой суммы в баланс или отчет о прибылях и убытках.

Объект, подходящий под определение элемента отчетности, должен признаваться, если:

- существует вероятность того, что любая экономическая выгода, ассоциируемая с ним, будет получена или утрачена компанией;
- объект имеет стоимость, которая может быть надежно оценена.

Следует иметь в виду, что при оценке соответствия объекта этим условиям необходимо учитывать и требование существенности.

Понятие вероятности используется в условии признания для отражения степени неопределенности получения или утраты компанией будущих экономических выгод, связанных с соответствующей статьей. Это понятие соответствует неопределенности, характеризующей окружающую среду, в которой работает компания. Оценки степени неопределенности, применяемые к потоку будущих экономических выгод, производятся на основе доказательства, имеющегося при составлении финансовой отчетности.

Например, если существует уверенность в том, что счета дебиторов будут оплачены, эти счета принимаются как активы. Для некоторых видов задолженности есть вероятность неоплаты. В данном случае признается расход, представляющий ожидаемое сокращение экономических выгод.

Вторым условием признания объекта является наличие у него стоимости, которая может быть надежно оценена. Во многих случаях стоимость и оценка должны определяться путем расчета. Использование обоснованных расчетных величин является важной частью составления финансовой отчетности и основой ее надежности. Однако в том случае, когда невозможно получить обоснованную расчетную величину, объект не признается в балансе или отчете о прибылях и убытках.

Объект, обладающий важнейшими характеристиками элемента, но не соответствующий условиям признания, тем не менее может заслуживать раскрытия в примечаниях, пояснительных материалах или в дополнительных таблицах. Это необходимо, когда информация об объекте считается пользователями финансовой отчетности уместной для оценки финансового положения, результатов деятельности и изменений финансового положения компании.

Например, ожидаемые доходы, которые, возможно, будут получены в результате удовлетворения законных претензий, могут соответствовать определению как актива, так и дохода. Однако если невозможно дать их оценку с большой степенью достоверности, статья не должна быть принята в качестве актива или дохода, само существование претензии будет раскрыто в приложениях к отчетности.

Для признания, то есть включения в баланс, активы и обязательства должны соответствовать определению и перечисленным ниже критериям.[\[4\]](#)

1. Существует вероятность того, что организация получит или потеряет какие-либо будущие экономические выгоды, обусловленные данным объектом.

Например, в случае финансовой аренды арендатор получает экономическую выгоду от использования арендуемого актива на протяжении большей части его срока полезной службы в обмен на принятие на себя обязательств выплатить за это право сумму, приблизительно равную справедливой стоимости актива, и соответствующие финансовые сборы. Таким образом, финансовая аренда приводит к возникновению статей, удовлетворяющих определению актива и обязательства и признаваемых как таковые в балансе арендодателя.

2. Актив должен иметь стоимость, которая может быть надежно оценена. В свою очередь, величина текущего обязательства также может быть надежно оценена.

Например, если компания ожидает поступления от судебного иска, которые подходят под определение актива, его величина не может быть надежно определена и он не должен признаваться в качестве актива.

3. Принятие решения о включении объекта в баланс должно отвечать требованию существенности. Актив не должен признаваться в балансе, если были понесены затраты, но вероятность поступления экономических выгод в компанию низкая. Вместо этого подобная операция ведет к признанию расхода в отчете о прибылях и убытках.

Для признания, т.е. включения в отчет о прибылях и убытках, доходы должны отвечать соответствующему определению и перечисленным ниже критериям:

- существует вероятность того, что организация получит или потеряет какие-либо будущие экономические выгоды, обусловленные данным объектом. Оценка вероятности производится на основе доказательств, существующих на момент составления бухгалтерской отчетности;



- признание дохода происходит одновременно с признанием увеличения активов или уменьшения обязательств (например, чистое увеличение активов при продаже товаров или услуг или уменьшение обязательств при отказе от выплаты долга);

- признание расходов происходит одновременно с признанием увеличения обязательств или уменьшения активов (например, задолженность по выплатам заработной платы или амортизация оборудования);

- доходы и расходы признаются в отчете о прибылях и убытках, когда возникшее увеличение в будущих экономических выгодах, связанных с соответствующими активами, или уменьшение обязательств могут быть оценены с достаточной степенью надежности.

Принятие решения о включении объекта в отчет о прибылях и убытках должно отвечать требованию существенности.

Кроме того, для признания выручки от обычной деятельности в бухгалтерском учете необходимо наличие следующих условий:

- организация имеет право на получение этого дохода, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

- право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

- расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Для того чтобы отчетная информация была полезной, она должна включать определенный набор показателей. Эти показатели отражают укрупненную группировку статей бухгалтерского учета и называются элементами финансовой отчетности. Основными элементами выступают активы, обязательства, собственный капитал, доходы, расходы, прибыль и убытки. Три первых элемента характеризуют средства предприятия и источники финансирования этих средств на определенную дату. Остальные отражают операции и события хозяйственной жизни, которые повлияли на финансовое положение предприятия в течение определенного периода и обусловили изменения в первых трех элементах. Все эти элементы отражаются в соответствующих формах финансовой отчетности.

В различных странах существует различный перечень форм отчетности, которые должны представлять предприятия. Основными формами считаются баланс и отчет о прибыли. Кроме того, в зависимости от законодательства предприятия различных стран представляют отчет о накопленной (нераспределенной) прибыли, движении собственного капитала, об изменениях в финансовом положении, о движении денежных средств, различного рода примечания и дополнения к финансовой отчетности.

Каждая единица информации включается в соответствующий элемент отчетности, исходя из того, что регистрация этой информации производилась в соответствии с определенными концептуальными принципами бухгалтерского учета и существующими некоторыми ограничениями на опубликование данных о деятельности компании.

К концептуальным принципам относятся следующие:

- 1) принцип двойной записи (double entry);
- 2) принцип единицы учета (accounting entry). Принцип означает, что хозяйственная единица, которая идентифицируется в отчетности, отделяется от его собственников или других единиц. Единица учета - это каждое отдельное предприятие, в отношении которого ведется бухгалтерский учет и составляется отчетность. Этот принцип предполагает также различное толкование учета и юридического лица.

Вместе с тем все страны можно разделить на две группы с точки зрения юридического подхода:

- 1) Аргентина, Франция, Германия, Дания считают, что все основные принципы учета и отчетности определены законом. Этот принцип можно определить так: разрешено делать то, что разрешено законом (определение юридическое);
- 2) США, Великобритания, Нидерланды считают, что система учета строится по принципу: можно все, что не запрещено законом (определение бухгалтерское).

Какова же суть стандартов финансовой отчетности, которые позволяют принимать деловые решения пользователям? Можно выделить целый ряд принципиальных основ учета и отчетности, которые обеспечивают выполнение функций финансовой отчетности - капитальной информационной базы.

В целом можно выделить два основных механизма, которые обеспечивают связь предприятия и рынка через финансовую отчетность: стандарты финансового учета и отчетности и аудиторская проверка.

Стандарты финансового учета и отчетности - это определение правила ведения финансового учета и отчетности и составление отчетности с целью отражения эффективности финансовых решений, принятых за отчетный период соответствующей компаний, которые отражаются в ее финансовом положении и положении на рынке ценных бумаг.

Стандарты служат определенного рода юридически закрепленным консенсусом различных заинтересованных субъектов рыночной экономики и разрабатываются, исходя из накопленного опыта, практической необходимости, результатов научных исследований, здравого смысла, традиций и других подобных факторов. Вопрос стандартов учета и отчетности особенно актуален для России, поскольку в настоящее время в стране реализуется Государственная программа перехода на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики.[\[5\]](#)

Однако международная практика неоднородна. Прежде всего, различают национальные стандарты и международные стандарты.

Национальные стандарты учета и отчетности разрабатываются отдельными странами. В разных странах эти стандарты называются по-разному. Кроме того, их разработкой занимаются различные органы. В одних странах это преимущественно прерогатива государственных органов, в других - профессиональных организаций.

В условиях рыночных отношений расширился круг пользователей финансовой информацией, значительно возросла ее ценность. Определение реального финансового положения коммерческого предприятия - это сложный и трудоемкий процесс, требующий рассмотрения множества факторов, группировок сопоставлений и сравнений финансовых показателей. Оценка финансового положения предприятия строится на детальном изучении данных отчетности. От того, как будет представлена и оценена финансовая информация, зависит успех. В настоящее время во многих структурах коммерческих, банковских, исполнительной власти активно создаются и эксплуатируются различные информационные базы. В этой связи важно, чтобы она представлялась по унифицированным формам и с использованием единого стандарта.

Для финансового менеджера финансовые коэффициенты имеют особое значение, поскольку служат базой для оценки деятельности фирмы внешними пользователями отчетности: акционерами, кредиторами. Во многих странах существуют специальные издания, которые занимаются публикацией финансовых коэффициентов. Так, в США публикуются 10-15 показателей, в Японии - в общем экономическом ежегоднике 12, а по Министерству торговли и промышленности - 80. Кроме того, что публикуются значения коэффициентов, известно, что коэффициенты должны находиться в определенных пределах.

В России в качестве источников информационных материалов используются данные ежеквартального журнала «Статистическое обозрение», который выпускает Федеральная служба государственной статистики. В нем приводятся данные по объемам и структуре ВВП, уровню жизни населения, отраслям промышленности, сельского хозяйства, строительства, финансам, инвестициям и др. Кроме того, выпускаются статистические сборники «Россия в цифрах» за каждый год на русском и английском языках.

Институтом экономического анализа выпускаются тематические обзоры по финансовому состоянию России за определенные периоды развития.

Кроме того, существует более 20 профессиональных журналов, которые содержат сведения о рынке ценных бумаг, банковской системе, о денежном обращении, инвестиционной деятельности, работе фондового рынка и др. К журналам систематически прилагаются специальные обозрения.

## **Глава 2 Структура и содержание форм бухгалтерской отчетности ЗАО «ТАНДЕР» Гипермаркет «МАГНИТ»**

### **2.1 Общая характеристика предприятия**

ЗАО «Тандер» является коммерческим предприятием, деятельность, которой заключается в выполнении взаимосвязанных торгово-организационных операций, направленных на совершение процесса продажи товаров и оказание торговых услуг с целью получения прибыли.

Основной стратегической целью магазина «Магнит» является создание национальной сети магазинов с брэндом «Магнит». В рамках этой стратегической цели перед компанией стоит задача расширения и укрепления своего присутствия в регионах. Необходимо отметить, что региональная политика магазина «Магнит» четко согласуется с логистической моделью компании.

ЗАО «Тандер» для управления использует стратегический подход, который направлен на долгосрочность существования предприятия. Критериями результативности управления при данном подходе является конкурентоустойчивость или выживание.

Миссия ЗАО «Тандер» формулируется следующим образом: «Мы работаем для того, чтобы люди в нашей стране жили лучше и богаче, сохраняя свои деньги каждый день».

Предприятие имеет лицензию на применение знака соответствия системы сертификации ГОСТ Р и сертификат соответствия на розничную торговлю - реализацию товаров. Гипермаркет «Магнит» работает по уставу предприятия

Организационная структура гипермаркета «Магнит» линейно-функциональная, помимо линейных подразделений, осуществляющих основную деятельность, выделены функциональные подразделения.

Основным достоинством данной структуры является то, что она, сохраняя целенаправленность линейной структуры, дает возможность специализировать выполнение отдельных функций и тем самым компетентность управления в целом.

Использование линейно-функциональной структуры эффективно на предприятиях, осуществляющих рутинные, часто повторяющиеся и редко меняющиеся функции. Все достоинства проявляются в управлении организациями с массовым или крупносерийным типом производства, а также при хозяйственном механизме затратного типа, когда производство наименее восприимчиво к прогрессу в области науки и техники.

Структура предприятия относится к линейно-функциональной. Каждое из направлений предполагает взаимодействие сотрудников, находящихся на разных уровнях организационной иерархии, и поэтому они отличаются по своим целям, характеру передаваемой информации, методам, продолжительности и частоте передачи информации.

Преимущества данной структуры:

- четкая система взаимных связей функций и подразделений;
- четкая система единоначалия - один руководитель сосредотачивает в своих руках руководство всей совокупностью процессов, имеющих общую цель;
- ясно выраженная ответственность;
- быстрая реакция исполнительных подразделений на прямые указания вышестоящих.

В то же время данная структура имеет недостатки:

- отсутствие звеньев, занимающихся вопросами стратегического планирования; в работе руководителей практически всех уровней оперативные проблемы («текучка») доминируют над стратегическими;
- тенденция к волоките и перекладыванию ответственности при решении проблем, требующих участия нескольких подразделений;
- малая гибкость и приспособляемость к изменению ситуации;
- критерии эффективности и качества работы подразделений и организации в целом - разные;
- тенденция к формализации оценки эффективности и качества работы подразделений приводит обычно к возникновению атмосферы страха и разобщенности;
- повышенная зависимость результатов работы организации от квалификации, личных и деловых качеств высших управленцев.

Далее необходимо провести анализ финансовых результатов деятельности организации на основе бухгалтерского баланса ЗАО «ТАНДЕР», в целом.

Выручка предприятия увеличилась на 326809,5 млн.руб. или на 116,9% в 2012 году ( в 2013- на 150655,3 млн. руб. или на 31,6%), а себестоимость реализуемых товаров - на 10889,89 млн.руб. или на 30,1%, поэтому удельный вес себестоимости в выручке снизился с 75,41% до 74,59%, т.е. на 0,82 процентного пункта. В результате валовой доход вырос на 42205,4 млн.руб. или на 35,9%, а его уровень на 0,82 процентного пункта: с 24,59% до 25,41%. Однако более высокими темпами,

чем выручка растут коммерческие расходы (на 32,5% или на 35438,1 млн.руб.). Поэтому уровень коммерческих расходов повысился с 22,81% до 22,98%, т.е. на 0,17 процентного пункта.

Вследствие вышеперечисленного прибыль от продажи товаров увеличилась на 6767,2 млн.руб. или на 79,5%, а доля прибыли от продаж в выручке - с 1,78% до 2,43%.

В тоже время сумма полученных процентов сократилась на 97,3 млн.руб. или на 32%, а их удельный вес в выручке с 0,06% до 0,03%, т.е. на 0,03 процентного пункта. В 2013г. по сравнению с 2012г. выросла сумма уплаченных процентов на 13519,7 млн.руб. или на 26,1%

Доходы от участия в других организациях составляют в 2012-2013гг. менее 0,1% выручки, поэтому их рост на 1986,1% не оказал значительного влияния на чистую прибыль.

Прочие доходы растут более низкими темпами (на 40,2%), чем увеличиваются прочие расходы (на 42,6%). Положительным является то, что прочие доходы превосходят прочие расходы более, чем в 2,5 раза.

Прибыль до налогообложения выросла на 13508,4 млн.руб. или на 55,1%, а прибыль до налогообложения, полученная с каждого рубля выручки, с 5,13 коп. до 6,05 коп.

При этом чиста прибыль ЗАО «Тандер» увеличилась на 10547,7 млн.руб. или на 55,9%, а доля чистой прибыли в выручке - с 3,95% до 4,68% коп. Прибыль увеличилась за счет постоянного открытия новых магазинов.

Исходя из этого рассчитаем показатели рентабельности в таблице 1.

Таблица 1 - Динамика показателей рентабельности ЗАО «Тандер» в 2012 - 2013гг., %

Показатели	2013г.	2012г.	Абсолютное изменение
1 Рентабельность продаж	2,43	1,78	0,65
2 Рентабельность продаж по чистой прибыли	4,68	3,95	0,73

3 Рентабельность продукции	2,49	1,82	0,67
4 Общая экономическая рентабельность	16,30	11,65	4,65

Таким образом исходя из таблицы 1, чистая прибыль, полученная с каждого рубля выручки, увеличилась с 5,13 коп. до 6,05 коп. При этом прибыль от продаж, полученная с каждого рубля выручки, выросла с 1,78 коп. до 2,43 коп., а прибыль от продаж, полученная с каждого рубля затраченного на приобретение, производство и реализацию товаров и продукции кулинарии, - с 1,82 коп. до 2,49 коп. Кроме того, растет общая экономическая рентабельность. Так прибыль до налогообложения, полученная с каждого рубля имущества организации, увеличилась с 11,65 коп. до 16,30 коп., т.е. на 4,65 коп.

Далее проведем динамику и состав имущества ЗАО «ТАНДЕР».

Стоимость имущества ЗАО «ТАНДЕР» увеличилась на 45815,3 млн.руб. или на 21,8% в 2013 году, а по сравнению с 2011 годом на 164494,7 млн. руб. Вывод сделаем за последний год, так как данные таблицы показывают на сколько изменились показатели в предыдущем году. При этом внеоборотные активы выросли на 28078 млн.руб. или на 23,3%, а оборотные активы только на 17737,3 млн.руб. или на 19,9%, в том числе запасы с НДС - на 16465,5 млн.руб. или на 39,2%, дебиторская задолженность - на 7135,8 млн.руб. или на 20,8%, а сумма денежных средств и краткосрочных финансовых вложений сократилась на 5863,9 млн.руб. или на 3,5%. В результате удельный вес внеоборотных активов увеличился до 58,05%, а доля оборотных средств сократилась на 0,71 процентного пункта и составила на конец 2013г. 41,95%, в том числе удельный вес дебиторской задолженности сократился на 0,13 процентного пункта, а денежных средств и краткосрочных финансовых вложений - на 3,44 процентного пункта, но вырос удельный вес запасов на 2,86 процентного пункта.

Стоимость средств ЗАО «ТАНДЕР» выросла на 45815,3 млн.руб. или на 21,8%, причем собственный капитал организации увеличился на 18376,4 млн.руб. или на 50,9%, а заемный капитал - на 27438,8 млн.руб. или на 15,8%, в том числе краткосрочные кредиты и займы - на 32254,4 млн.руб. или на 131,2%, кредиторская задолженность - на 10975,9 млн.руб. или на 18,6%, а долгосрочные обязательства уменьшились на 16894,9 млн.руб. или на 19,7%.



Основным источником формирования имущества являются заемные средства, но их удельный вес в составе источников формирования имущества сокращается с 82,83% до 78,72%, в том числе долгосрочных обязательств - на 13,9 процентного пункта, кредиторской задолженности - на 0,74 процентного пункта, а краткосрочных кредитов и займов увеличился до 22,19% (на 10,5 процентного пункта).

Проанализируем деловую активность ЗАО «ТАНДЕР» в таблице 2.

Таблица 2 - Динамика общих показателей оборачиваемости активов ЗАО «ТАНДЕР»

Показатели	2012г.	2013г.	Абсолютное изменение
1 Коэффициент оборачиваемости капитала	2,27	2,69	0,42
2 Коэффициент оборачиваемости мобильных средств	2,83	4,75	1,92
3 Коэффициент оборачиваемости внеоборотных активов	4,48	4,67	0,18
4 Коэффициент фондоотдачи	3,85	3,90	0,05

Данные таблицы 2 показывают, что в 2013 году, по сравнению с 2012 годом сложилась положительная тенденция к ускорению оборачиваемости как всего капитала организации с 2,27 оборота до 2,69 оборота, так оборотных активов - с 2,83 оборота до 4,74 оборота, при ускорении оборачиваемости внеоборотных активов до 4,67 оборота. За анализируемый период растет выручка от реализации, полученная с каждого рубля основных средств, с 3,85 руб. до 3,90 руб.

Таким образом, в данном разделе дана общая характеристика исследуемого предприятия ЗАО «Тандер» является крупной динамично развивающейся торговой сетью.

## **2.2 Бухгалтерская финансовая отчетность ЗАО «ТАНДЕР» гипермаркет «Магнит»**

В соответствии с законодательством Российской Федерации обязанность по введению бухгалтерского учета и по составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности возложена на бухгалтерию. Бухгалтерия находится в непосредственном подчинении у главного бухгалтера. Бухгалтерия состоит из 3-ех человек. В подчинении у главного бухгалтера находятся: заместитель главного бухгалтера и бухгалтер-кассир.

Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность ЗАО «ТАНДЕР» сформирована в соответствии с правилами бухгалтерского учета и отчетности. Должностные инструкции работников бухгалтерии и правила бухгалтерского учета представлены в Приложении 4. Они установлены Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011г. № 402-ФЗ, ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», утвержденным Приказом Минфина РФ от 06.07.1999г. № 43н, Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденным Приказом Минфина РФ от 06.10.2008г. № 106н. Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденным Приказом Министерства Финансов РФ № 94н от 31.10.2000г.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность подготовлена исходя из допущения о том, что Общество будет придерживаться принципа непрерывной деятельности в обозримом будущем. Этот принцип предполагает, что ЗАО «ТАНДЕР» будет продолжать деятельность в обозримом будущем и у него отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности. Обязательства будут погашаться в установленном порядке.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность отражает имущественное и финансовое положение ЗАО «ТАНДЕР» и результаты его хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря каждого года и составлена в валюте Российской Федерации.

При учете хозяйственных операций, совершенных в иностранных валютах, применяется официальный курс иностранной валюты к рублю, действовавший в день совершения операции.

Курсовые разницы, возникшие в течение года по операциям с активами и обязательствами в иностранной валюте, а также при пересчете их по состоянию на отчетную дату, отражены в составе прочих доходов и расходов,

Оценка активов и обязательств производится по фактическим затратам, за исключением финансовых вложений, по которым определяется текущая рыночная стоимость,

В бухгалтерском балансе дебиторская и кредиторская задолженность, включая задолженность по кредитам и займам, отнесена к краткосрочной, если срок ее обращения (погашения) не превышает 12 месяцев после отчетной даты или не установлен.

Дебиторская и кредиторская задолженность, включая задолженность по кредитам и займам, отнесена к долгосрочной, если срок ее обращения (погашения) превышает 12 месяцев после отчетной даты. Финансовые вложения классифицируются как краткосрочные или долгосрочные исходя из предполагаемого срока их использования (обращения, владения или погашения) после отчетной даты.

На основе выше сказанного в ЗАО «ТАНДЕР» разработано положение о бухгалтерии и должностные обязанности сотрудников бухгалтерии.

В качестве заключительного этапа учетного процесса принято считать составление бухгалтерской отчетности. В соответствии с ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организаций» бухгалтерская отчетность - единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам на определенную отчетную дату.

Известно, что бухгалтерская отчетность является основным источником информации о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменении в ее финансовом положении.

При этом подробное изучение показателей бухгалтерской отчетности дает возможность выявить причины положительных или отрицательных сдвигов в работе исследуемой организации, а также определить параметры улучшения ее деятельности.

Отчетность аккумулирует данные всех видов учета и представляется в виде сводных таблиц, обуславливающих удобство восприятия информации.

Таким образом, бухгалтерская отчетность, служащая источником сведений о показателях деятельности хозяйствующих субъектов, практически во всех странах базируется на обязательности составления бухгалтерской отчетности. Эта норма законодательства дает возможность пользователям получить весь спектр необходимой информации об интересующих их организациях.

Приказом Министерства финансов РФ от 02.07.2010 г. №66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» утверждены формы бухгалтерской отчетности, которые используются, начиная с составления годовой отчетности за 2011 г. Состав годовой финансовой отчетности следующий: бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств, отчет о целевом использовании полученных средств (для некоммерческих организаций), пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

При этом в связи с прекращением действия с 1 января 2013 г. Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» при подготовке годовой финансовой отчетности за 2012 г. бухгалтера должны руководствоваться Законом от 06.11.2012 г. № 402-ФЗ. В соответствии с ч.1 ст.14 Закона № 402-ФЗ годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность состоит из бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и приложений к ним. Исходя из этого в составе годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2012 г. отчет о прибылях и убытках должен именоваться отчетом о финансовых результатах. Финансовое министерство обосновало необходимость этого переименования в разделе «Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность за 2012 г. в Информации № ПЗ-10/2012.

Также начиная с отчетности за 2012 г. в форме «Бухгалтерский баланс» графу «Наименование строки» после строки «Результаты исследований и разработок» дополнили строками «Нематериальные поисковые активы» и «Материальные поисковые активы» и присвоили им соответственно коды 1130 и 1140, а коды строк 1130-1170 считаются соответственно кодами 1150-1190.

Хотелось бы отметить, что в конце 2011 г. Россия вступила в число стран, адаптировавших в своей правовой системе международные стандарты финансовой отчетности. Приказом Минфина России от 25.11.11 г. № 160н «О введении в

действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации» на территории Российской Федерации введены в действие 63 документа МСФО, действующих в отношении финансовой отчетности за 2012 г. Что является комплектом международных стандартов и их разъяснений, основанных на определении международных стандартов в качестве основы федеральных стандартов бухгалтерского учета, а также вводящих механизмы общественного контроля. Федеральным законом от 27.07.2010 г. № 208-ФЗ (с изм. от 21.11.2011 г.) «О консолидированной финансовой отчетности» признаны параметры принятия МСФО для применения на территории России и введена обязанность составления консолидированной отчетности только по МСФО (российские правила консолидированной отчетности отменяются).

Несмотря на заимствование стержневых основ составления бухгалтерского баланса согласно МСФО, в списке необходимых статей, а также в их составе и содержании для «российского» и «международного» балансов можно выделить определенные отличительные особенности.

Международные стандарты определяют требования к составу и порядку раскрытия информации в каждой из составляющих финансовой отчетности и досконально регламентируют порядок обозначения финансовой отчетности, в то время как российские стандарты устанавливают «рекомендуемые формы» отчетности. МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» не включает директивы в отношении формы баланса, определенной номенклатуры подлежащих к раскрытию статей, а также их расположения в балансе.

В соответствии с МСФО активы и обязательства в балансе отражаются или по убывающей ликвидности, или по убывающей срочности. То есть, как и в балансе РСБУ, актив всегда вначале содержит информацию об основных средствах и нематериальных активах, а завершают список - денежные средства на счетах в банках и в кассе организации. В соответствии с МСФО сравнительность показателей с предшествующим периодом обязательна.

МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» предполагает двойственный подход к классификации активов и обязательств при отражении их в балансе.

Первый подход предусматривает раскрытие информации об активах и обязательствах с разделением на краткосрочные и долгосрочные.

Второй подход предусматривает классификацию активов и обязательств в балансе в порядке их ликвидности, если такая классификация дает возможность предоставить пользователям отчетности информацию, которая является более надежной и показательной.

Смысл понятий «долгосрочные» и «краткосрочные» активы и обязательства в российских стандартах представлен следующим образом: «активы и обязательства представляются как краткосрочные, если срок обращения (погашения) по ним не более 12 месяцев после отчетной даты или продолжительности операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. Все остальные активы и обязательства представляются как долгосрочные».

МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» определяет возможность отнесения активов и обязательств к краткосрочным или долгосрочным более скрупулезно: установлены параметры их признания в качестве краткосрочных (оборотных) и долгосрочных, исключения из установленных правил классификации, основанных на применении профессионального суждения, знании особенностей операционного цикла и намерений руководства организации в отношении активов и обязательств в рамках правильного разделения линейных статей по надлежащим категориям.

В основе включения активов в состав оборотных (краткосрочных) в МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» установлено следующее: или актив предполагается реализовать или он предназначен для целей продажи или потребления при обычных условиях операционного цикла организации, или актив предназначен, главным образом, для использования для целей продажи, или актив предполагается реализовать в течение 12 месяцев после отчетной даты, или актив представляет собой денежные средства или эквивалент денежных средств (при условии, что отсутствуют какие-либо ограничения на использование или обмен актива в течение, по меньшей мере, 12 месяцев после отчетной даты).

Операционный цикл организации - это период времени от приобретения актива для переработки и превращения его в денежные средства или эквиваленты денежных средств. Если обычный операционный цикл организации не поддается четкому определению, подразумевается, что его длительность составляет 12 месяцев. При градации активов и обязательств используется один и тот же операционный цикл.

Те активы, которые продаются и потребляются как часть обычного операционного цикла, признаются краткосрочными даже при условии, что хозяйствующий субъект не предполагает реализовывать их в течение 12 месяцев после отчетной даты. Краткосрочными при составлении финансовой отчетности будут признаны все активы, предназначенные для продажи, в том числе и долгосрочные активы.

В основу же классификации обязательств в составе краткосрочных в МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» положено следующее: или обязательство предполагается погасить в рамках обычного операционного цикла организации, или обязательство предназначено главным образом для целей продажи, или обязательство подлежит погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты, или у организации нет безусловного права откладывать погашение соответствующего обязательства в течение, по меньшей мере, 12 месяцев после отчетной даты.

Исключением из общего правила отнесения активов и обязательств к краткосрочным и долгосрочным являются отложенные налоговые активы и обязательства, которые всегда относятся к долгосрочным.

В соответствии с международными, и российскими стандартами бухгалтерского учета предусмотрено включение в число показателей баланса дополнительных статей, если это подразумевает формирование более широкого представления о финансовом положении хозяйствующего субъекта.

Кроме того, в ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организаций» включена установка невключения в состав показателей баланса (и других форм отчетности) статей, по которым отсутствуют числовые показатели.

МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» соответствующей директивы не содержит, так как, уже отмечалось ранее, не устанавливает порядок или формат, в котором должны показываться статьи, а лишь регламентирует список статей, в разрезе которых показывается вся наличествующая информация об организации (ее финансовом положении и результатах деятельности).

Таким образом, сопоставление номенклатуры линейных статей, которые должны обязательно раскрываться в балансе, показывает, что концептуальные различия в составе показателей «международного» и «российского» балансов не выявлены, но некоторые отличия имеются.

Например, в составе показателей баланса, формируемого по международным правилам, не выделена статья «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», что возможно объяснить тем, что МСФО определяют возможность взаимозачета текущих налоговых требований и текущих налоговых обязательств, а в балансе - отражение сальдированного платежа по НДС в обязательствах перед бюджетом (но информация о налоге на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, все же, подлежит раскрытию в примечаниях к финансовой отчетности).

МСФО и РСБУ по-разному регламентируют возможную детализацию информации по линейным статьям и группам статей. В РСБУ группировка статей установлена в тексте ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организаций» и в рекомендуемой форме бухгалтерского баланса, утвержденной приказом Министерства финансов Российской Федерации от 02.07.2010г. №66н.

МСФО определяют обязанность по раскрытию в балансе или в примечаниях к нему дальнейших подклассов каждой из показанных в балансе линейных статей, сгруппированных таким образом, который соответствует операциям организации. Уровень детализации устанавливается требованиями МСФО, а также величиной, характером и направлением соответствующих сумм. Кроме того, при принятии решения о разбивке линейных статей на подклассы определять влияние таких факторов, как природа и ликвидность активов, их предназначение, а также размер обязательств, их характер и разделении во временном отношении.

Еще одной характерной особенностью правил МСФО к формированию баланса либо примечаний к нему является требование МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» о раскрытии детализированной информации об акциях для каждого класса акционерного капитала и акциях, оставленных в резерве для выпуска по договорам опциона или продажи, включая условия и суммы.

Однако, несмотря на все выявленные отличия, российская учетная система постепенно приводится в соответствие с международными стандартами финансовой отчетности. Это наглядно показано при разработке новых форм бухгалтерской финансовой отчетности, а также в рамках принятия новых Федеральных законов «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г., «О консолидированной финансовой отчетности» от 07.07.2010 г., Приказа Министерства финансов РФ «О формах бухгалтерской отчетности организации» от 02.07.2010 г. №66н, Приказа Министерства финансов РФ от 05.10.2011 г. №124н «О внесении изменений в формы бухгалтерской отчетности организаций,



утвержденные Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 2 июля 2010 г. № 66н», разработка новых и доработка уже существующих Положений по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» (ПБУ 23/2010), «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010), «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010), «Операционные сегменты» (ПБУ 12/2010).

Безусловно, сближение российских учетных стандартов с международными неизбежно и необходимо, однако полное принятие их взамен действующей системе бухгалтерского учета не имеет никакой необходимости. Так, к примеру, зачем субъекту малого предпринимательства переделывать всю свою учетную систему, проводить достаточно затратную переподготовку кадров, вносить глобальные изменения в учетную политику и прочее, если он в своей дальнейшей работе не собирается выходить на международный рынок и не планирует осуществлять свою деятельность с привлечением капитала.

Таким образом, возможность применения МСФО в России требуют более детального осмысления, изучения и интерпретации стандартов. Должны быть проанализированы все имеющиеся положительные стороны и определены возможные негативные проявления при внедрении МСФО в российскую учетную практику. При трансформации отечественной практики на международную, не следует забывать, а иногда и пренебрегать вообще, требованиями осмотрительности, и соблюдать все действующие в настоящее время правила и принципы российского бухгалтерского учета. При этом применение МСФО должно быть законодательно закреплено.

Резюмируя все вышесказанное, следует особенно выделить, что формирование основных принципов применения МСФО в нашей стране, с учетом внесения корректировок и в саму Концепцию, и в Планы и Программы мероприятий по ее осуществлению, необходимо представлять, что этот процесс должен контролироваться и интегрироваться органами законодательно-исполнительной власти на основе мнения профессиональных объединений и институтов. Только при указанном подходе адаптация и внедрение МСФО в России станет последовательными и возможным.

## **2.3 Порядок формирования и сдачи отчетности. Ответственность за искажения в отчетности**

С 1 января 2013 года вступил в силу Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее - Закон № 402-ФЗ).

В соответствии с ч. 2 ст. 13 Закона № 402-ФЗ ЗАО «ТАНДЕР» составляет годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность, если иное не установлено другими федеральными законами, нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета.

В настоящее время состав форм бухгалтерской отчетности регулируется двумя приказами:

1. Инструкцией о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, утвержденной приказом Минфина России от 28.12.2010 № 191н с учетом изменений, внесенных приказом Минфина России от 26.10.2012 № 138н (далее - Приказ № 191н);
2. Инструкцией о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений, утвержденной приказом Минфина России от 25.03.2011 № 33н с учетом изменений, внесенных приказом Минфина России от 26.10.2012 № 139н (далее - Приказ № 33н).

Представление отчетности в налоговый орган.

Промежуточную бухгалтерскую отчетность ЗАО «ТАНДЕР», составленную по итогам квартала, представлять в налоговые органы не нужно.

Представлению в налоговые органы не подлежит:

- Сводная (консолидированная) бюджетная отчетность распорядителей бюджетных средств, главных распорядителей бюджетных средств, финансовых органов;
- отчетность органов, осуществляющих кассовое обслуживание исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

Представление годовой отчетности в органы статистики

Согласно п. 1 ст. 18 Закона № 402-ФЗ обязанные составлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность экономические субъекты, за исключением организаций государственного сектора и Центрального банка Российской Федерации,

представляют по одному обязательному экземпляру годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности в орган государственной статистики по месту государственной регистрации.

Порядок представления обязательного экземпляра бухгалтерской (финансовой) отчетности утвержден приказом Росстата от 29.12.2012 № 670, который вступил в силу 8 марта 2013 года.

Электронная бухгалтерская отчетность учреждений

Раз речь идет об отчетности, не будет лишним упомянуть про приказ ФНС России от 21.03.2013 № ММВ- 7-6/128, которым утверждены форматы представления в электронной форме:

- баланс;
- справки по консолидируемым расчетам;
- справки по заключению учреждением счетов бухгалтерского учета отчетного финансового года;
- отчета об исполнении учреждением плана ФХД;
- отчета об обязательствах, принятых учреждением;
- отчета о финансовых результатах деятельности;
- пояснительной записки к балансу учреждения;
- разделительного (ликвидационного) баланса.

Приказ вступил в силу для бухгалтерской (финансовой) отчетности в электронной форме за отчетный период 2012 года.

Налоговые декларации и расчеты

В письме Минфина России от 28.02.2013 № 03-02-08/5904 разъяснен порядок представления в налоговый орган годовой отчетности (ситуация уже рассмотрена выше) и налоговых деклараций при отсутствии движений на счете, прибыли имущества.

Сроки сдачи отчетности за 1 квартал каждого года

- в ФСС - не позднее 15 апреля каждого года;
- в ПФР - не позднее 15 мая каждого года;
- по ЕНВД - не позднее 22 апреля каждого года;
- по НДС - не позднее 22 апреля каждого года;
- по налогу на прибыль - не позднее 29 апреля каждого года;
- плата за негативное воздействие на окружающую среду - не позднее 19 апреля каждого года;
- на имущество - сроки устанавливаются законами субъектов РФ;
- земельный налог - сроки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований;
- транспортный налог - сроки устанавливаются законами субъектов РФ (раз в год, по итогам года).

#### Ответственность руководителя ЗАО «Тандер»

Начиная с годовой бухгалтерской отчетности за каждый год ответственность за правильность и достоверность данных отраженных в бухгалтерской отчетности возложена исключительно на руководителя, ведь виза главного бухгалтера на отчетности теперь не требуется.

В соответствии с п. 8 ст. 13 Закона № 402-ФЗ бухгалтерская (финансовая) отчетность считается составленной после подписания ее экземпляра на бумажном носителе руководителем экономического субъекта. Таким образом, руководитель ставит последнюю «точку» в работе бухгалтера по составлению всех видов отчетности.

При этом основные полномочия главного бухгалтера государственного (муниципального) учреждения содержатся только в пункте 8 Инструкции № 157н. Напомним, что в государственных (муниципальных) учреждениях независимо от их типа без подписи главного бухгалтера или уполномоченного им на то лица денежные и расчетные документы, документы, оформляющие финансовые вложения, договоры займа, кредитные договоры к исполнению и бухгалтерскому учету не принимаются.

Исключение из этого правила - документы, подписываемые руководителем органа государственной власти (государственного органа), органа местного самоуправления, особенности оформления которых определяются законами и (или) нормативными правовыми актами РФ.

Следует отметить, что административная ответственность за нарушение законодательства в области налогов и сборов предусмотрена главой 15 КоАП РФ.

Минфин России внес в Правительство РФ проект Федерального закона № 225238-6 «О внесении изменений в статью 15.11 Кодекса РФ об административных правонарушениях». Предлагается дополнить статью положениями, в соответствии с которыми должностные лица освобождаются от ответственности за административные правонарушения, предусмотренные указанной статьей, в случае представления уточненной налоговой декларации и уплаты недостающей суммы налога и соответствующей ей пени. Должностные лица освобождаются от ответственности также в случае исправления ошибки в бухгалтерской отчетности в установленном порядке (включая представление пересмотренной бухгалтерской отчетности) до ее утверждения.

В настоящее время статьей 15.11 КоАП установлена ответственность за грубое нарушение правил ведения бухучета и представления бухгалтерской отчетности в виде наложения административного штрафа на должностных лиц от двух тысяч до трех тысяч рублей.

В случае непредставления в установленный законодательством о налогах и сборах срок либо отказ от представления в налоговые органы, таможенные органы и органы государственного внебюджетного фонда оформленных в установленном порядке документов и (или) иных сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а равно представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде, согласно пункту 1 статьи 15.6 КоАП РФ, с должностных лиц взыскивается штраф в размере от трехсот до пятисот рублей.

Вся система бухучета базируется на обработке предоставляемых данных, а бухгалтерская отчетность - это ее неотъемлемый элемент, завершающий этап всего учетного процесса. Бухгалтерские отчеты необходимы, чтобы предоставлять информацию о предприятии внешним пользователям (контролирующим органам, контрагентам, банкам), а также внутренним пользователям (руководству, собственникам, менеджерам).

Составление бухгалтерской отчетности в ЗАО «Тандер» базируется на нескольких принципах:

- за отчетный период необходимо полностью отражать все хозяйственные операции;
- данные синтетического, а также аналитического учета должны совпадать и соответствовать данным отчетности;
- каждый год необходимо проводить инвентаризацию ТМЦ, расчетов и денежных средств;
- статьи баланса должны иметь реальную оценку.

Составлению бухгалтерской отчетности предшествует длительная подготовительная работа, проводимая бухгалтерией ЗАО «Тандер» по заранее составленному плану. Перед составлением отчетов о тщательно проверяется точность и полнота бухгалтерских данных, включенных в отчетность. Во всех формах учета необходимо внимательно сверить данные и проверить, каждый ли первичный документ отражен в бухгалтерских регистрах. Также необходимо устранить расхождения во взаиморасчетах предприятия с контрагентами (организациями и частными лицами).

Составление бухгалтерской отчетности в ЗАО «Тандер» производится только после проведения полной инвентаризации всех материальных ценностей и расчетов. Она проводится, чтобы ликвидировать расхождения учетных данных с фактическим положением в ЗАО «Тандер». Все операционные счета нужно закрывать к концу отчетного периода. Бухгалтера подсчитывают итоги, выводят сальдо по счетам, производят заключительные бухгалтерские записи. Проверка и контроль за реальными данными позволяют обеспечить правильное и достоверное составление отчетов.

В отчетах отражаются следующие объекты:

- по остаточной стоимости оцениваются все основные средства. Остаточная стоимость - фактические затраты на приобретение, строительство и изготовление основных средств, за вычетом износа;
- по остаточной стоимости также оценивают нематериальные активы;
- по фактической стоимости оценивается оборудование;

- по фактическим затратам, которые понес застройщик, оцениваются капитальные вложения;
- по фактическим затратам, которые понес инвестор, оцениваются финансовые вложения;
- материальные ценности (материалы, запчасти, тара, топливо) отражаются в отчетности по фактической себестоимости;
- по фактической или плановой себестоимости оценивают готовую продукцию;
- дебиторская задолженность - это сумма, признанная дебиторами на конец периода.

Составленные бухгалтерские отчеты должны отражать реальное имущественное и финансовое состояние предприятия, а также его финансовые результаты. Когда предприятие имеет филиалы, представительства в других городах или даже странах, то нужно составить консолидированную отчетность, включающую данные со всех структурных подразделений.

Из бухгалтерии составленная отчетность переплавляется учредителям (собственникам), а также в налоговую инспекцию, фонды и в местную статистику. Дата составления отчетов устанавливается в учредительных документах, но законом устанавливаются четкие сроки.

Бухгалтерская отчетность - это открытые данные для заинтересованных лиц и организаций: инвесторов, кредиторов, покупателей, продавцов, акционеров, налоговой. Ее необходимо составлять точно в сроки. Копии отчетности вышеперечисленные лица и контролирующие органы могут получать в любое время и в полное распоряжение. Руководство и бухгалтерия должны предоставлять годовую отчетность, а не препятствовать ее обнародованию.

## **Глава 3 Перспективы развития показателей бухгалтерской отчетности в соответствии с международными стандартами**

В настоящее время большинство крупных и стабильных предприятий выходят на международный уровень. Инвестирование выходит уже за границы Российской

Федерации, и, соответственно, ведение бизнеса на международном уровне требует соблюдение международных стандартов ведения бухгалтерского учета, и, в частности, соблюдение международных стандартов финансовой отчетности. В свою очередь основной целью перехода России на международные стандарты является увеличение притока инвестиций в страну. В результате реформ, инвесторы получают информацию, благодаря которой можно будет оценить объект возможных вложений. Следовательно, снизятся риски инвестирования, а значит, инвестиции станут более дешевыми. Это будет важным шагом в процессе построения взаимного доверия между Россией и международным сообществом.

Неоспорим факт, что для привлечения инвестиций в российскую экономику нужно повышать прозрачность российского бизнеса, в том числе внедряя стандарты, понятные западным инвесторам. Необходимость составлять финансовую отчетность по международным стандартам возникает, в первую очередь, у предприятий и фирм, работающих с иностранными банками и инвесторами. Такие компании могут рассчитывать на снижение процентной ставки при привлечении зарубежного финансирования, поскольку инвестор в этом случае способен объективно оценить риски, закладываемые в ставку по кредиту. В то время, как российские стандарты декларируют превосходство формы над содержанием, основная цель МСФО - получение максимально достоверной информации о состоянии компании, которая необходима инвесторам для корректной оценки и составления достоверных прогнозов. Как считают эксперты, МСФО - это сегодня одни из лучших бухгалтерских стандартов в мире, позволяющих получать объективную отчетность. Международные стандарты позволят экономике любой страны быть более прозрачной для западных финансистов и инвесторов. Некоторые успешные российские компании не стали ждать законодательных актов и перешли на МСФО по собственной инициативе. Для остальных же переход на МСФО - лишь дело времени.

В общем, российские ПБУ частично разрабатываются на основе МСФО и близки к ним. Однако различия между ними порой довольно значительные. Отчетность по МСФО более понятна, доступна и полезна широкому кругу пользователей как национальных, так и зарубежных. Она также позволяет учесть фактор инфляции, что весьма важно при анализе динамики развития компаний, которая собирается формировать отчетность по единым правилам, с целью обеспечения себе выхода на международные рынки.

Однако, не смотря на весомые преимущества, внедрение международных стандартов отчетности в России идет с большими затруднениями. Это



закономерно, поскольку в России исторически сложились собственные Положения по бухгалтерскому учету. Трудности, стоящие на пути внедрения МСФО в России, во многом зависят от кадровых и финансовых ресурсов, необходимых для успешного перехода на международные стандарты. Кроме того, осведомленность большинства российских компаний в отношении международных стандартов пока невысока, что снижает эффективность раскрытия организациями значительного объема информации, требуемой МСФО и скорость трансформации бухгалтерской отчетности.

Таким образом, трудностей при переходе финансовой отчетности от национальных до международных стандартов существует немало. Не вызывает сомнения, что весь этот процесс должен контролироваться на государственном уровне и с поддержкой правительства. В частности, необходимо решить вопрос оперативной подготовки отчетности по МСФО за счет автоматизации учета, поскольку в полном объеме не разработаны образовательные программы, для подготовки кадров в области международной отчетности, не происходит массового внедрения автоматизированных программ для формирования финансовой отчетности. Необходимо создать государственный орган перевода и утверждения МСФО на русском языке.

Очевидно, что в настоящее время ни один национальный финансовый рынок не сможет нормально развиваться в отрыве от международного. Однако не стоит ожидать, что после перехода на МСФО в Россию увеличится поток инвестиций. Качество финансовой отчетности способствует инвестиционному климату, но не является решающим фактором. На первый взгляд кажется, что МСФО, главным образом, способствуют выходу на мировые финансовые рынки. Однако интерес большинства российских предприятий не ориентирован на мировой рынок. Внедрение МСФО позволит последовательно устранять недостатки и несоответствия отечественной системы бухгалтерского учета в соответствии с запросами рыночной экономики без нарушения целостности этой системы.

Кроме того, применение МСФО позволяет обеспечивать менеджеров такой информацией, которая значительно повышает эффективность управления, дает возможность грамотно общаться с акционерами и рынком, повысить прозрачность компании, укрепить систему корпоративного поведения, а, следовательно, доверие к менеджменту. Помимо этого, использование МСФО способствует улучшению делового климата в стране и укреплению чувства уверенности у предпринимателей.

При всех вышеуказанных положительных аспектах внедрения международных стандартов отчетности отечественный бизнес еще не достаточно готов к ним.

Проблема неготовности российских фирм к предоставлению прозрачной отчетности отражает степень субъективной готовности организаций к принятию МСФО. До сих пор широко распространены использование «скрытых» схем взаимозачетов, вывода активов в сторонние заинтересованные организации и офшоры, обналичивание и т.п. Очевидно, что в данных условиях никакая отчетность независимо от применяемых стандартов не способна дать адекватное представление об организации бизнеса и действительных рисках предприятий. При этом отмечались недееспособность корпоративного законодательства и слабый контроль по линии корпоративного управления, выражающийся в отсутствии строгих требований к структуре годовых отчетов (причем значительная часть осуществляемых компаниями операций до сих пор не отражается в официальном учете). Отсутствие развитых рынков капитала и рынка акций, где выявлялись бы конкурентные преимущества «прозрачных» компаний, приводило и приводит к тому, что на существующих рынках преобладают инсайдерские сделки, биржи не предъявляют должных требований к прозрачности отчетности. В результате, часть заинтересованных пользователей отчетности до сих пор не созрела и не осознала свои права, а российским компаниям в принципе все равно, что не соблюдать: российские стандарты бухгалтерского учета или МСФО.

Еще одной серьезной проблемой является неблагоприятная экономическая обстановка. Очевидно, что международные стандарты рассчитаны на функционирование нормальной стабильной экономической среды, чему не в полной мере отвечает ситуация в российской экономике. Особенную озабоченность вызывали не до конца разрешенный кризис неплатежей и недостаток живых денег в экономике, чрезмерное налоговое бремя и нестабильность налоговой системы. В подобных условиях реализация основных принципов и критериев МСФО (достоверность, правдивость, полнота, сравнимость и т.п.) в полном объеме принципиально невозможна.

Развитие регламентаций по учету конкретных видов обязательств. В настоящее время отсутствует нормативное регулирование учета обязательств по оплате труда, в связи с чем авторы считают необходимым разработать и ввести в систему российских положений по бухгалтерскому учету (РПБУ) новое положение, регламентирующее учет таких обязательств.

Критический анализ проекта Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) «Учет вознаграждений работникам» позволяет сделать выводы об имеющихся в нем существенных недостатках. Название проекта ПБУ «Учет вознаграждений работникам» практически полностью копирует название МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам», введенного в действие приказом Минфина России от 18.07.2012 № 106н «О введении в действие и прекращении действия документов Международных стандартов финансовой отчетности на территории РФ». Термин «вознаграждения работникам» не вписывается в категориальный аппарат отечественного учета расчетов по оплате труда. Более понятным для российских пользователей будет следующее название проекта ПБУ: «Бухгалтерский учет расчетов по оплате труда».

Необходимо внести изменения и в структуру проекта этого документа. В раздел, описывающий общие положения, следует включить статью, содержащую определение таких базовых понятий в области учета расчетов по оплате труда, как:

- «расчеты по оплате труда»;
- «обязательство по оплате труда»;
- «затраты на оплату труда»;
- «вознаграждения работникам».

В состав общих положений необходимо включить классификацию вознаграждений работникам, которая бы группировала различные виды выплат в зависимости от особенностей их признания, оценки и отражения в отчетности. Как считают авторы, в системе российского бухгалтерского учета целесообразно выделить три классификационные группы обязательств по оплате труда:

- краткосрочные;
- долгосрочные;
- обязательства, основанные на акциях.

Краткосрочные обязательства должны оцениваться по стоимости их начисления, долгосрочные - по дисконтированной стоимости, а обязательства по оплате труда, основанные на акциях - по справедливой стоимости, введение которой в отечественную систему бухгалтерского учета рекомендуют многие российские

ученые.

Подобная классификация обязательств по оплате труда поставит вопрос и о включении в проект ПБУ разделов, связанных с оценкой соответствующих видов обязательств по справедливой стоимости. В структуру проектируемого документа следует включить раздел, определяющий правила, в соответствии с которыми при признании обязательства по оплате труда осуществляется одновременное (за счет двойной записи) включение сумм начисленной заработной платы в состав затрат на производство, расходов на продажу, вложений во внеоборотные активы, прочие расходы и др. Стоит отметить, что в настоящее время эти правила не регламентированы ни одним из российских стандартов, что обусловило значительные разночтения в отношении данного вопроса у составителей и пользователей отчетности.

Наличие раздела о раскрытии информации в бухгалтерской отчетности, безусловно, необходимо в ПБУ «Бухгалтерский учет расчетов по оплате труда», однако его название должно быть отличным от представленного в проекте. Обратим внимание, что разд. 5 проекта ПБУ носит название «Раскрытие информации о затратах на труд работников в бухгалтерской отчетности». Авторы полагают, что используемое в проекте документа понятие «затраты на труд работников» является неудачным.

Так, оно не раскрывается в тексте проекта ПБУ, следовательно, неясно, что понимается под термином «затраты на труд». Если сделать предположение, что под ним авторы проекта подразумевают вознаграждения работникам, возникает вопрос: для чего в разделе применять другой термин, дезинформирующий пользователя. В данном случае целесообразнее использовать термин «затраты на оплату труда».

Кроме того, в составе информации, раскрываемой в бухгалтерской отчетности, должны быть представлены не только затраты на оплату труда, но и обязательства перед работниками, а также активы соответствующих планов погашения таких обязательств. Но, исходя из того, что категории «затраты», «обязательство» и «активы» синонимами не являются, авторы предлагают переименовать разд. 5 «Раскрытие информации о затратах на труд работников в бухгалтерской отчетности» проекта ПБУ «Бухгалтерский учет расчетов по оплате труда», присвоив ему название «Раскрытие информации об обязательствах по оплате труда в бухгалтерской отчетности».[\[6\]](#)

Совершенствование регулирования бухгалтерского учета оценочных обязательств. В системе РСБУ имеется отдельное Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010), утвержденное приказом Минфина России от 13.12.2010 № 167н, которое регламентирует учет оценочных обязательств. Однако ряд положений этого документа нуждается в совершенствовании. Так, в ПБУ 8/2010 необходимо сформулировать определения понятий «оценочные обязательства» и «условные обязательства» четко и однозначно, а не через имеющий место в последнем варианте редакции контекст: (далее - оценочное (условное) обязательство). Авторами сформулированы следующие определения:

- под оценочным обязательством понимается обязательство, неопределенное по величине и (или) с неопределенным сроком исполнения;
- под условным обязательством понимается обязательство, существование которого зависит от наступления или не наступления будущих неопределенных событий, не контролируемых организацией.

Данные определения следует включить в качестве самостоятельной статьи в разд. II «Признание оценочного обязательства, отражение информации об условном обязательстве и условном активе» ПБУ 8/2010.

Для совершенствования бухгалтерского учета оценочных обязательств необходимо внести изменения не только в ПБУ 8/2010, но и в План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденный приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению» (далее - План счетов). В настоящее время для учета оценочных обязательств применяется сч. 96 «Резервы предстоящих расходов». Вместе с тем (согласно инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации) экономическое содержание данного счета не согласуется с экономической сущностью оценочных обязательств. Кроме того, термины «обязательство» и «расходы» обозначают совершенно разные объекты бухгалтерского учета. Авторы считают нелогичным использование счета «Резервы предстоящих расходов» для учета оценочных обязательств и предлагают ввести в План счетов самостоятельный счет для этих целей. Новому счету целесообразно присвоить номер 74 - в Плане счетов этот счет свободен и располагается в разд. VI «Расчеты», что полностью соответствует экономическому содержанию рассматриваемого

объекта - обязательств. Обязательства организаций, согласно имеющемуся Плану счетов, учитываются именно на счетах раздела «Расчеты».

Необходимо внести ряд изменений и в нормативные документы по учету финансовых обязательств. Такой объект, как финансовые обязательства, в российской системе бухгалтерского учета не выделяется в составе обязательств, что противоречит требованиям МСФО. В связи с этим финансовые обязательства следует выделить в качестве объектов и в состав РСБУ ввести нормативные документы, регламентирующие бухгалтерский учет данных объектов. Авторами предложены два возможных варианта введения в систему РПБУ регламентаций по учету финансовых обязательств.

Первый вариант заключается в том, чтобы расширить сферу применения Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02, утвержденного приказом Минфина России от 10.12.2002 № 126н, включив в него требования по учету финансовых обязательств. В таком варианте структура российских стандартов, посвященных учету финансовых вложений и финансовых обязательств, станет близка к структуре МСФО, так как в системе МСФО вопросы учета финансовых активов и финансовых обязательств отражаются в объединенных стандартах, посвященных учету финансовых инструментов.

Следует уточнить, что в системе МСФО вопросам учета финансовых инструментов посвящено четыре стандарта:

- МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты - представление информации»;
- МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструмент - признание и оценка»;
- МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты - раскрытие информации»;
- МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты». Как считают авторы, для системы РСБУ такое

количество стандартов, характеризующих учет финансовых активов и финансовых обязательств, будет лишним. Вполне достаточным представляется использование одного стандарта - расширенной версии ПБУ 19/02. Авторы считают целесообразным изменить название данного стандарта на «Учет финансовых активов и финансовых обязательств». Предлагаемая авторами структура обобщенной версии данного ПБУ выглядит следующим образом:

1) в разд. I «Общие положения» ПБУ 19/02 необходимо добавить определение финансовых обязательств, в разд. II «Первоначальная оценка» - регламентации по формированию первоначальной оценки финансовых обязательств. Ранее авторами было внесено предложение по использованию в российском учете справедливой стоимости. Последнюю можно применять и для оценки финансовых обязательств. С учетом этого предложения авторская рекомендация по определению первоначальной стоимости финансовых обязательств будет выглядеть следующим образом: «При первоначальном признании финансового обязательства его первоначальная стоимость определяется по справедливой стоимости, плюс затраты, прямо связанные с выпуском финансового обязательства»;

2) в разд. III «Последующая оценка» ПБУ 19/02 предлагается включить требования по формированию последующей оценки финансовых обязательств, для чего необходимо выделить две группы финансовых обязательств. К первой группе целесообразно отнести финансовые обязательства, являющиеся частью портфеля финансовых инструментов и выпущенные в целях выкупа в ближайшее время; ко второй группе - все остальные финансовые обязательства. Требования по последующей оценке финансовых обязательств в разд. III «Последующая оценка» ПБУ 19/02 авторы рекомендуют сформулировать следующим образом: «Последующая оценка финансовых обязательств первой группы должна осуществляться по справедливой стоимости с отнесением разницы на доходы или расходы; последующая оценка финансовых обязательств второй группы должна осуществляться по амортизированной стоимости с применением метода эффективной ставки процента». Сформулированные рекомендации указывают на необходимость введения в систему РСБУ и регламентаций по определению амортизированной стоимости. За основу таких регламентаций можно взять соответствующие требования МСФО (IAS) 39;

3) в разд. V «Доходы и расходы» ПБУ 19/02 предлагается добавить регламентации по учету доходов и расходов, связанных с финансовыми обязательствами, а в разд. 7 «Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности» - требования к раскрытию информации о финансовых обязательствах в бухгалтерской отчетности.

Второй вариант подразумевает введение в состав российских ПБУ отдельного положения, посвященного непосредственно учету финансовых обязательств. В этом варианте развития событий название и текст ПБУ 19/02 останутся неизменными, а новому ПБУ можно присвоить название «Учет финансовых обязательств». Авторы полагают, что в структуру предлагаемого ПБУ должны входить следующие разделы:

- разд. I «Общие положения», включающий, в частности, определение термина «финансовые обязательства» и критерии признания их в учете;
- разд. II «Первоначальная оценка», содержащий регламентации по первоначальной оценке финансовых обязательств;
- разд. III «Последующая оценка», содержащий требования к последующей оценке финансовых обязательств;
- разд. IV «Погашение финансовых обязательств, доходы и расходы», регламентирующий условия погашения финансовых обязательств, а также доходы и расходы по ним;
- разд. V «Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности», содержащий требования к раскрытию информации о финансовых обязательствах в бухгалтерской отчетности. В приложении к ПБУ «Учет финансовых обязательств» целесообразно конкретизировать способы оценки финансовых обязательств по справедливой и амортизированной стоимости.[\[7\]](#)

Отдельных счетов для учета финансовых обязательств, полагают авторы, в План счетов вводить не следует. Для известных в российском учете видов обязательств, которые относятся к финансовым обязательствам - по кредитам и займам, по выпущенным облигациям и другим долговым ценным бумагам, коммерческим и финансовым векселям, по торговым операциям и финансовой аренде - предусмотрены соответствующие счета бухгалтерского учета.

Совершенствование регулирования бухгалтерского учета налоговых обязательств. Как считают авторы, в Положении по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02, утвержденном приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н, необходимо упорядочить терминологию, касающуюся налоговых обязательств. Так, в данном стандарте целесообразно использовать именно понятие «налоговые обязательства», а не термин «налоги на прибыль», который не имеет ничего общего с понятиями «обязательство» и «задолженность».

В разд. I «Общие положения» ПБУ 18/02 представляется необходимым ввести отдельный пункт, который будет содержать следующие определения понятий, связанных с обязательствами по налогам:

- под текущим налоговым обязательством понимается задолженность организации по налогам и сборам, подлежащая погашению в отношении налогооблагаемой



прибыли за отчетный период;

- под отложенным налоговым обязательством следует понимать задолженность организации по налогам и сборам, подлежащую погашению в будущих отчетных периодах. В следующих далее разделах ПБУ 18/02 вместо применяемых в настоящее время терминов «текущий налог» и «отложенный налог» необходимо использовать термины «текущее налоговое обязательство» и «отложенное налоговое обязательство», введенные в разд. I «Общие положения».

Авторы считают целесообразным включить в ПБУ 18/02 методику формирования отложенных налоговых обязательств на основе налоговых баз активов и обязательств, адаптировав для этой цели соответствующие регламентации МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль», введенного в действие приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории РФ».

Выступая за исключение из текста ПБУ 18/02 регламентаций, относящихся к отражению налоговых обязательств на счетах бухгалтерского учета, авторы считают, что указания о соответствующих корреспонденциях счетов при бухгалтерском учете отложенных налоговых обязательств необходимо включить в инструкцию к Плану счетов.

Ряд изменений было бы целесообразно ввести в регламентации ПБУ 18/02, касающиеся оценки налоговых обязательств. Так, в ст. 15 разд. III «Отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства, их признание и отражение в бухгалтерском учете» ПБУ 18/02 следует ввести разрешение использовать объявленные Правительством РФ новые ставки налога на прибыль для определения отложенных налоговых обязательств. Кроме этого, в ст. 19 разд. III документа необходимо заменить разрешительную форму взаимозачета отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств на требование такого взаимозачета. Предложенные регламентации существенно приблизили бы отражение данных объектов в отчетности к положениям МСФО (IAS) 12.

Совершенствование требований к отражению информации об обязательствах организаций в отчетности. Ряд корректировок было бы целесообразным ввести в тексты Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденного приказом Минфина России от 06.07.1999

№ 43н, и приказа Минфина России от 02.06.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (далее - Приказ № 66н).

Раздел IV «Содержание бухгалтерского баланса» ПБУ 4/99 целиком посвящен структуре и сущности бухгалтерского баланса. Вместе с тем регламентированная ПБУ 4/99 структура баланса в настоящее время не в полной мере соответствует требованиям, которые Минфин России предъявляет к формам отчетности и которые изложены в тексте Приказа № 66н. Данный документ был утвержден значительно позднее ПБУ 4/99. Однако нельзя не учесть, что Приказ № 66н относится к третьему уровню нормативных документов по бухгалтерскому учету, а ПБУ 4/99 - ко второму, в связи с чем необходимо урегулировать вопрос о приведении в соответствие указанных нормативных документов.

В требования к раскрытию информации об обязательствах целесообразно ввести ряд усовершенствований. В частности, необходимо внести изменения в ст. 20 разд. IV «Содержание бухгалтерского баланса» ПБУ 4/99, упорядочить используемую терминологию. Так, в названиях статей бухгалтерского баланса, представленных в данном разделе ПБУ 4/99, термин «обязательство» в большинстве случаев не фигурирует, вместо него используются словосочетания «заемные средства», «кредиты, подлежащие погашению», «займы» и т.п. Но подобные названия статей баланса могут говорить не только о задолженности перед кредиторами или заимодавцами (обязательствах, отражаемых в пассиве баланса), но и о суммах полученных кредитов и займов (объектах, относящихся к активу баланса), что может ввести в заблуждение пользователя отчетности. Для того чтобы устранить указанную неопределенность, авторы считают необходимым переформулировать названия статей бухгалтерского баланса, относящихся к обязательствам.

Например, наименование статей «Заемные средства» в разд. IV «Долгосрочные обязательства» и V «Краткосрочные обязательства» баланса стоит заменить соответственно на «Обязательства по долгосрочным заемным средствам» и «Обязательства по краткосрочным заемным средствам».

Названия статей «Кредиты, подлежащие погашению более чем через 12 мес. после отчетной даты» и «Кредиты, подлежащие погашению в течение 12 мес. после отчетной даты» рекомендуется заменить соответственно на названия «Обязательства по кредитам, подлежащие погашению более чем через 12 мес. после отчетной даты» и «Обязательства по кредитам, подлежащие погашению в течение 12 мес. после отчетной даты».

Названия статей «Займы, подлежащие погашению более чем через 12 мес. после отчетной даты» и «Займы, подлежащие погашению в течение 12 мес. после отчетной даты» авторы предлагают заменить соответственно на «Обязательства по займам, подлежащие погашению более чем через 12 мес. после отчетной даты» и «Обязательства по займам, подлежащие погашению в течение 12 мес. после отчетной даты».[\[8\]](#)

Необходимо изменить и названия статей, раскрывающих кредиторскую задолженность. В действующей форме бухгалтерского баланса, представленной в ПБУ 4/99, названия данных статей также не содержат термина «обязательство». В связи с этим непонятно, что подразумевается под следующими названиями статей:

- «Поставщики и подрядчики»;
- «Векселя к уплате»;
- «Авансы полученные»;
- «Прочие кредиторы».

Имеющиеся названия не отражают экономического содержания соответствующих показателей. Перечисленные статьи авторы считают нужным переименовать соответственно на:

- «Обязательства перед поставщиками и подрядчиками»;
- «Обязательства по векселям к уплате»;
- «Обязательства по авансам полученным»;
- «Обязательства перед прочими кредиторами».

В форму бухгалтерского баланса, рекомендованную в ст. 20 ПБУ 4/99, представляется целесообразным добавить отсутствующие в настоящее время статьи «Оценочные обязательства» и «Отложенные налоговые обязательства».

Статья «Резервы предстоящих расходов и платежей» должна быть исключена из разделов баланса, содержащих информацию об обязательствах, поскольку в качестве таких резервов в настоящее время, по сути, отражаются оценочные обязательства. Статья «Доходы будущих периодов» пассива баланса по своему экономическому содержанию также не соответствует понятию «обязательства», поэтому наиболее целесообразным представляется ее упразднение и, как

следствие, упразднение бухгалтерского учета соответствующих доходов в качестве доходов будущих периодов.

Достоверность показателя «обязательства» зависит и от того, в какой степени отчетность организации отвечает современным требованиям нормативных документов по бухгалтерскому учету, позволяющим объективно и в полной мере учесть и отразить данные показатели в отчетности. Авторы полагают, что при формировании учетной политики и организации бухгалтерского учета обязательств организации должны исходить из принципа осмотрительности, предполагающего, что обязательства организации не должны быть занижены. Это значит, что в учете и отчетности российских организаций, независимо от их величины и сферы деятельности, должны быть отражены все имеющиеся виды обязательств, включая и такие, которые пока еще не стали распространенной отечественной практикой (например, оценочные). Разработанные предложения по совершенствованию отечественных бухгалтерских стандартов позволят сделать формирование показателя «обязательства» организаций более достоверным и прозрачным, что будет отвечать информационным потребностям всех пользователей отчетности.

## **Заключение**

Целью данной работы явился анализ бухгалтерской финансовой отчетности на материалах ЗАО «ТАНДЕР», для достижения поставленной цели, были решены следующие задачи:

- рассмотрены теоретические основы бухгалтерской финансовой отчетности предприятия;
- проведен анализ структуры и содержания форм бухгалтерской отчетности ЗАО «ТАНДЕР»;
- рассмотрены перспективы развития показателей бухгалтерской отчетности в соответствии с международными стандартами.

В первой главе рассмотрены теоретические основы бухгалтерской финансовой отчетности предприятия, рассмотрена сущность, цели и задачи бухгалтерской отчетности, рассмотрено нормативное регулирование бухгалтерской (финансовой) отчетности в РФ, дана характеристика элементов формируемых в отчетности и

состав форм бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Во второй главе дана характеристика структуры и содержания бухгалтерской отчетности ЗАО «ТАНДЕР», дана организационно-экономическая характеристика предприятия, проведен анализ бухгалтерской финансовой отчетности ЗАО «ТАНДЕР», рассмотрен порядок формирования и сдачи отчетности, и ответственности за искажение в отчетности.

В третьей главе рассмотрены перспективы развития показателей бухгалтерской отчетности в соответствии с международными стандартами. Выявлены проблемы адаптации бухгалтерского учета и отчетности в России к международным стандартам. Разработаны основные направления развития бухгалтерской финансовой отчетности.

Проблема неготовности российских фирм к предоставлению прозрачной отчетности отражает степень субъективной готовности организаций к принятию МСФО. До сих пор широко распространены использование «скрытых» схем взаимозачетов, вывода активов в сторонние заинтересованные организации и офшоры, обналичивание и т.п. Очевидно, что в данных условиях никакая отчетность независимо от применяемых стандартов не способна дать адекватное представление об организации бизнеса и действительных рисках предприятий. При этом отмечались недееспособность корпоративного законодательства и слабый контроль по линии корпоративного управления, выражающийся в отсутствии строгих требований к структуре годовых отчетов (причем значительная часть осуществляемых компаниями операций до сих пор не отражается в официальном учете). Отсутствие развитых рынков капитала и рынка акций, где выявлялись бы конкурентные преимущества «прозрачных» компаний, приводило и приводит к тому, что на существующих рынках превалируют инсайдерские сделки, биржи не предъявляют должных требований к прозрачности отчетности. В результате, часть заинтересованных пользователей отчетности до сих пор не созрела и не осознала свои права, а российским компаниям в принципе все равно, что не соблюдать: российские стандарты бухгалтерского учета или МСФО.

Еще одной серьезной проблемой является неблагоприятная экономическая обстановка. Очевидно, что международные стандарты рассчитаны на функционирование нормальной стабильной экономической среды, чему не в полной мере отвечает ситуация в российской экономике. Особенную озабоченность вызывали не до конца разрешенный кризис неплатежей и недостаток живых денег в экономике, чрезмерное налоговое бремя и нестабильность налоговой системы. В

подобных условиях реализация основных принципов и критериев МСФО (достоверность, правдивость, полнота, сравнимость и т.п.) в полном объеме принципиально невозможна.

Развитие регламентаций по учету конкретных видов обязательств. В настоящее время отсутствует нормативное регулирование учета обязательств по оплате труда, в связи с чем авторы считают необходимым разработать и ввести в систему российских положений по бухгалтерскому учету (РПБУ) новое положение, регламентирующее учет таких обязательств.

Совершенствование регулирования бухгалтерского учета оценочных обязательств. В системе РСБУ имеется отдельное Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010), утвержденное приказом Минфина России от 13.12.2010 № 167н, которое регламентирует учет оценочных обязательств. Однако ряд положений этого документа нуждается в совершенствовании.

Совершенствование регулирования бухгалтерского учета налоговых обязательств. Как считают авторы, в Положении по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02, утвержденном приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н, необходимо упорядочить терминологию, касающуюся налоговых обязательств. Так, в данном стандарте целесообразно использовать именно понятие «налоговые обязательства», а не термин «налоги на прибыль», который не имеет ничего общего с понятиями «обязательство» и «задолженность».

Совершенствование требований к отражению информации об обязательствах организаций в отчетности. Ряд корректировок было бы целесообразным ввести в тексты Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденного приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н, и приказа Минфина России от 02.06.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций»

## **Список использованной литературы**

1. Конституция Российской Федерации (с учётом изменений и дополнений) [Электрон, ресурс]. - Режим доступа:  
<http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc; base=LAW; n=2875>.

2. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу: приказ Минфина РФ от 01.07.2004 № 180 (с учётом изменений и дополнений) [Электрон, ресурс]. - Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc; base=LAW; n=48508>.
3. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (с учётом изменений и дополнений) [Электрон, ресурс]. - Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc; base=LAW; n=156037>. "
4. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ от 06.12.2011 г. [Электронный ресурс] // Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации. - Режим доступа : [http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2011/12/402-FZ\\_0\\_bukhuchete.pdf](http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2011/12/402-FZ_0_bukhuchete.pdf)
5. ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» [Электронный ресурс] // Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации. - Режим доступа : [http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no\\_date/2010/PBU\\_4.pdf](http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2010/PBU_4.pdf).
6. Федеральный Закон от 02.11.2013 № 292-ФЗ О внесении изменений в Федеральный закон «О бухгалтерском учете» [Электронный ресурс]. <http://www.pravo.gov.ru>, 03.11.2013.
7. Федеральный Закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [Текст] // Российская газета. № 278. 09.12.2011.
8. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» №402 ФЗ от 06.12.2011 // <https://www.google.ru>
9. Гражданский кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] // Официальный сайт компании «Консультант плюс». - Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=140475;div=LAW;diff=1421dst=100525;rnd=0.7423002002584432>
10. Закон СССР «О предприятиях в СССР», принятый Верховным Советом СССР 4 июня 1990 г. // Бухгалтерский учет на предприятиях АПК : Справочник. Вып. 1 : Прил. к журналу «Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий» / Сост. : Ф. И. Васькин, В. А. Орлов. - Москва : Агропромиздат, 1991. - С. 93-108.
11. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ от 30.12.2008 г. [Электронный ресурс] // Официальный сайт компании «Консультант плюс». - Режим

доступа : [http://www.consultant.ru/popular/auditor/72\\_1.html](http://www.consultant.ru/popular/auditor/72_1.html)

12. Проект Федерального закона «О внесении изменений в Гражданский кодекс Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации» от 27.04.2012 №47538-6 [Электронный ресурс] // Официальный сайт Комитета Государственной думы по гражданскому, уголовному, арбитражному и процессуальному законодательству. - Режим доступа:  
<http://komitet210.km.duma.gov.ru/site.xp/051054056124054053054.html>

13. Федеральный закон «О внесении изменений в главы 1, 2, 3 и 4 части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» от 30.12.2012 г. №302-ФЗ [Электронный ресурс] // Официальный сайт компании «Консультант плюс». - Режим доступа :  
<http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=142950;fld=134;dst=100009;rnd=0.8353210426329558>

14. Антаненкова, Е. Годовой отчет 2014: состав, основные требования и сроки подачи [Электронный ресурс] // Бухгалтериям. 11.02.2014.

15. Брызгалин В. В. Учетная политики организаций на 2012 год / В. В. Брызгалин, О. А. Новикова. - М. : Эксмо, 2012. - 192 с.

16. Ованесян С. С. Математическое моделирование в бухгалтерском учете, анализе и налогообложении. - 2-е изд., доп. и перераб. / С. С. Ованесян, А. С. Нечаев. - Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2014. - 190 с.

17. Сафина, З.З. Изменения в бухгалтерском учете с 2013 года [Текст] // Экономика и предпринимательство. № 5 (34). 2013. С. 23-31.

18. Изменения в бухгалтерской отчетности в 2014 году [Электронный ресурс] // Бухгалтериям. 16.12.2013.

19. Гордеева А.А. Методика выявления искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности: диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук. Москва, 2014.

20. МСА 240 «Ответственность аудитора в отношении мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности» // <https://www.google.ru>



21. ФСАД 5/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита», утвержден Приказом Минфина России от 17 августа 2010 г. №90н.
22. Уголовный кодекс РФ от 13.06.1996 №63-ФЗ (принят ГД РФ 25.05.1996)  
<https://www.google.ru>
23. Конституция РФ (принята всенародным голосованием 12.12.1993) // Российская газета. 1993.
24. Хахонова Н. Н. Актуальные проблемы реформирования российского бухгалтерского учета. Фундаментальные исследования : в ч. / Н. Н. Хахонова. - М. : Консультант № 9, 2012. - Ч. 4. - С. 985-989.
25. Маренков Н. Л. Бухгалтерский учет (отчетность) и МСФО : в 2 ч. : учеб. пособие / Н. Л. Маренков. - М. : АТиСО, 2008. - Ч. II. - с.161
26. Палий В. Ф. Комментарии к Международным стандартам финансовой отчетности / В. Ф. Палий. - М. : АскериАССА, 2009. - с. 71
27. Дымова И. А. Международные стандарты бухгалтерского учета: учеб. пособие / И. А. Дымова. - М. : Главбух, 2010. - с.131
28. Палий В. Ф. Комментарии к Международным стандартам финансовой отчетности / В. Ф. Палий. - М. : АскериАССА, 2009. - с.408.
29. Аверчев И.Б. Досрочный переход на МСФО / И. Б. Аверчев // Консультант. - 2010. - №17. - С. 617.
30. Хахонова Н. Н. Актуальные проблемы реформирования российского бухгалтерского учета. Фундаментальные исследования : в ч. / Н. Н. Хахонова. - М. : Консультант № 9, 2012. - Ч. 4. - С. 985-989.
31. Дружиловская Т.Ю., Игониная Т. В. Бухгалтерский учет обязательств организаций в системах российских и международных стандартов: теоретический аспект // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 45. С. 2-13.
32. Дружиловская Т.Ю., Игониная Т.В. Совершенствование бухгалтерского учета обязательств по налогу на прибыль в России и сближение его с требованиями МСФО // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 28. С. 2-12.

33. Положение по бухгалтерскому учету «Учет вознаграждений работникам»: проект / Официальный сайт Минфина России. URL: [http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2011/07/PBU\\_Voznagrazhdeniya\\_rabotnikam.pdf](http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2011/07/PBU_Voznagrazhdeniya_rabotnikam.pdf).
34. Гетьман В.Г. О проекте Международного стандарта финансовой отчетности «Оценка справедливой стоимости» // Международный бухгалтерский учет. 2010. № 13. С. 2-9.
35. МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты - представление информации»: введен в действие приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории РФ».
36. МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты - признание и оценка»: введен в действие приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории РФ».
37. МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты - раскрытие информации»: введен в действие приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории РФ».
38. МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»: введен в действие приказом Минфина России от 02.04.2013 № 36н «О введении в действие и прекращении действия документов Международных стандартов финансовой отчетности на территории РФ».
39. Дружиловская Т.Ю., Игонина Т.В. Совершенствование бухгалтерского учета обязательств по налогу на прибыль в России и сближение его с требованиями МСФО // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 28. С. 2-12.
40. Смирнов В. Д., Козлов В. В. Общее определение бухгалтерского учёта и его информационная природа// Вестн. НГАУ. - 2012. - № 4 (25). - С. 115-118.
41. Соколов Я. В., Соколов В. Я. История бухгалтерского учёта: учеб. - Изд. 2-е, перераб. и доп. - М.: Финансы и статистика, 2012. - 288 с.
42. Юднна Л. Н. О противоречии образовательного стандарта Федеральному закону «О бухгалтерском учёте» // Все для бухгалтера. - 2012. - № 10. - С. 13-22.

1. Гордеева А.А. Методика выявления искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности: диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук. Москва, 2014. [↑](#)
2. Аверчев И.Б. Досрочный переход на МСФО / И. Б. Аверчев // Консультант. - 2010. - №17. - С. 617. [↑](#)
3. Гордеева А.А. Методика выявления искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности: диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук. Москва, 2014. [↑](#)
4. Гордеева А.А. Методика выявления искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности: диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук. Москва, 2014. [↑](#)
5. Гордеева А.А. Методика выявления искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности: диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук. Москва, 2014. [↑](#)
6. Аверчев И.Б. Досрочный переход на МСФО / И. Б. Аверчев // Консультант. - 2010. - №17. - С. 617. [↑](#)
7. Аверчев И.Б. Досрочный переход на МСФО / И. Б. Аверчев // Консультант. - 2010. - №17. - С. 617. [↑](#)
8. Аверчев И.Б. Досрочный переход на МСФО / И. Б. Аверчев // Консультант. - 2010. - №17. - С. 617. [↑](#)