

Глава 36

Прочие финансовые отчеты.

Сводная отчетность

В данной главе раскрывается содержание следующих документов годовой бухгалтерской отчетности:

- форма № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу»;
- Пояснительная записка к бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Указанные отчетные формы призваны раскрывать учетную политику организации и обеспечивать пользователей бухгалтерской отчетности дополнительными данными, которые нецелесообразно включать в бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах, но которые необходимы пользователям бухгалтерской отчетности для реальной оценки имущественного и финансового положения организации и финансового результата ее деятельности. При заполнении отчетных форм используются данные синтетического и аналитического учета. Типовая форма № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу» приведена в Приложении Г.

Приложение к бухгалтерскому балансу

Для расшифровки отдельных статей баланса предназначено Приложение к бухгалтерскому балансу. Приложение расшифровывает некоторые наиболее важные статьи баланса и позволяет более детально представить финансовое положение организации. Приложение к бухгалтерскому балансу состоит из следующих разделов-таблиц:

1. «Движение заемных средств»;
2. «Дебиторская и кредиторская задолженность»;
3. «Амортизируемое имущество»;
4. «Движение средств финансирования долгосрочных инвестиций и финансовых вложений»;
5. «Финансовые вложения»;
6. «Затраты, произведенные организацией»;
7. «Расшифровка отдельных прибылей и убытков»;
8. «Социальные показатели»;
9. «Справка о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах».

В целях заполнения разделов 1 «Движение заемных средств»; 2 «Дебиторская и кредиторская задолженность»; 3 «Амортизируемое имущество» в журналах - ордерах, ведомостях, машинограммах и других регистрах бухгалтерского учета расчетов должна выделяться необходимая информация на основании первичных учетных документов.

1. Движение заемных средств

В данном разделе показывается наличие и движение средств, взятых в займы как в виде кредитов банков, так и у других организаций. По строкам «в том числе не погашенные в срок» основе данных аналитического учета отражаются заемные средства, не погашенные в сроки, предусмотренные договорами, заключенными в установленном порядке. Характеристика заемных средств по срокам (годам) погашения может приводиться в пояснительной записке. Раздел построен по балансовому принципу.

Гр.6 «Остаток на конец года» = Гр.3 «Остаток на начало года» + гр.4 «Получено» – гр.5 «Погашено»

По графе 3 «Остаток на начало года» показывается сальдо соответствующих счетов на 1 января отчетного года (данные по гр. 3 могут быть взяты из гр. 6 прошлогогоднего отчета). По графе 4 «Получено» показываются обороты по кредиту соответствующих счетов. По графе 5 «Погашено» показываются обороты по дебету соответствующих счетов. По графе 6 «Остаток на конец года» показывается сальдо соответствующих счетов на отчетную дату.

Информационный источник: Стр.110, стр.111 – счет 92 «Долгосрочные кредиты банков»;

Стр.120, стр.121 – счет 95 «Долгосрочные займы»;

Стр.130, стр.131 – счет 90 «Краткосрочные кредиты банков»;

Стр.140, стр.141 – счет 93 «Кредиты банков для работников»;

Стр.150, стр.151 – счет 94 «Краткосрочные займы».

По строке 112 показываются данные о кредите банка на финансирование централизованных капитальных вложений, не погашенном в срок (заполняют организации, получившие такой кредит).

2. Дебиторская и кредиторская задолженность

В данном разделе отражаются данные о дебиторской и кредиторской задолженности, учитываемой на счетах учета расчетов, включая обязательства, обеспеченные векселями, и авансы. Раздел построен по балансовому принципу:

Гр.6 «Остаток на конец года» = гр.3 «Остаток на начало года» + гр.4 «Возникло обязательств» – гр.5 «Погашено обязательств»

По строкам 210 – 223 отражается наличие (гр. 3, 6) и движение (гр. 4, 5) краткосрочной и долгосрочной дебиторской задолженности организации. Отдельно выделяется просроченная задолженность, а также «из нее длительностью свыше 3 месяцев». По долгосрочной задолженности выделяется задолженность, платеж по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты.

Информационный источник: счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 61 «Расчеты по авансам выданным», 78 «Расчеты с дочерними (зависимыми) обществами», 63 «Расчеты по претензиям» и пр. В случае если договорами поставки обусловлены отличные от общего порядка моменты перехода от организации к покупателю (заказчику) права собственности на продукцию, то в состав дебиторской задолженности включаются суммы, учтенные на дебете счета 45 «Товары отгруженные».

По строкам 230 – 243 отражается наличие (гр. 3, 6) и движение (гр. 4, 5) кредиторской задолженности организации.

Информационный источник: счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 64 «Расчеты по авансам полученным», 78 «Расчеты с дочерними (зависимыми) обществами», 68 «Расчеты с бюджетом», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и пр.

По строкам 250 – 261 показываются обеспечения обязательств выданные и полученные.

Информационный источник: забалансовые счета 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные», 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные».

В *Справках* к данному разделу показывается:

- Наличие (гр. 3, 6) и движение (гр. 4, 5) задолженностей по векселям выданным (стр. 262) и по векселям полученным (стр. 264), в том числе просроченные векселя (стр. 263, 265).

Информационный источник: субсчет 60-1 «Векселя к уплате», счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»; а также субсчет 62-3 «Векселя полученные», счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

- Наличие (гр. 3, 6) и движение (гр. 4, 5) дебиторской задолженности по поставленной продукции (работам, услугам) (стр. 266). Продукция оценивается по фактической себестоимости.

Информационный источник: счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

- Сумма дебиторской задолженности, списанной на финансовые результаты (стр. 267) за отчетный год (гр. 3) и предыдущий год (гр. 4) с выделением по отдельной строке (стр. 268) «в том числе по истечении предельного срока». По данной строке показываются данные о списании дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек по законодательству РФ, а также дебиторской задолженности, по которой истек предельный срок исполнения обязательств по расчетам за поставленные по договору товары (выполненные работы, оказанные услуги).

При заполнении строки 268 применяется действующий особый режим списания дебиторской и кредиторской задолженности по договорам поставки продукции (работ, услуг). По прошествии 4 месяцев от срока исполнения обязательств невостребованные дебиторская и кредиторская задолженности списываются на финансовые результаты. Для списания дебиторской задолженности необходимо наличие следующих документов: договора на поставку ценностей; документов, подтверждающих поставку; определения арбитражного суда о принятии дела к производству. Списанная на убыток задолженность должна учитываться за балансом в течение 5 лет для контроля возможности взыскания с должника.

Вписываемая строка 269 «Просроченная кредиторская задолженность по государственным централизованным капитальным вложениям» заполняется организациями, осуществляющими строительство за счет государственных централизованных капитальных вложений. Показатели выделяются из данных по строкам 230, 240.

Справочно к разделу 2 также показывается перечень организаций – дебиторов, имеющих наибольшую задолженность перед организацией за отгруженную продукцию, товары, выполненные работы, оказанные услуги по состоянию на отчетную дату (стр. 270 – 279)

Информационный источник: аналитические данные к счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

3. Амортизируемое имущество

В данном разделе расшифровывается наличие (гр. 3, 6) и движение (гр. 4, 5) нематериальных активов, основных средств и малоценных и быстроизнашивающихся предметов, принадлежащих организации. Данные приводятся по первоначальной стоимости. Раздел построен по балансовому принципу:

Гр.6 «Остаток на конец года» = Гр.3 «Остаток на начало года» + гр.4 «Поступило (введено)» – гр.5 «Выбыло»

1. Нематериальные активы (стр. 310 – 350)

В данном подразделе расшифровывается состав нематериальных активов. В отдельную строку выделена «Деловая репутация организации».

Информационный источник: учетные данные к счету 04 «Нематериальные активы».

2. Основные средства (стр. 360 – 372)

В данном подразделе дается расшифровка основных средств в разрезе их видов согласно Общероссийскому классификатору основных фондов. В подразделе показывается стоимость всех основных средств, числящихся на балансе организации, включая и отдельные виды основных средств, сданных в аренду, предоставленных бесплатно или бездействующих (находящихся на консервации, в резерве и т.п.) Данные приводятся по восстановительной или первоначальной стоимости. По статье «итого» показывается по отдельным строкам движение производственных и непроизводственных основных средств.

Информационный источник: учетные данные к счету 01 «Основные средства».

3. Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы (стр. 380 – 382)

В данном подразделе показывается наличие и движение малоценных и быстроизнашивающихся предметов, числящихся на балансе организации. Данные приводятся по фактической себестоимости приобретения (заготовления) с подразделением данных о стоимости МБП на складе и в эксплуатации.

В графе 5 стр. 381 и в графе 4 стр. 382 отражается фактическая себестоимость МБП, переданных в эксплуатацию, вне зависимости от принятого в организации способа погашения их стоимости.

Информационный источник: данные синтетического и аналитического учета к счету 12 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы».

В *Справке* к данному разделу приводятся следующие данные по состоянию на начало и конец года:

- 1) расшифровка производственных основных средств, переданных в аренду другим организациям в их общей сумме (стр. 385) и по видам (стр. 386 – 388) по состоянию на начало и на конец года;

- 2) сумма производственных основных средств, находящихся на консервации по решению руководителя организации (стр. 390);
- 3) начисленная сумма износа амортизируемого имущества по трем группам:
 - стр. 391 нематериальные активы;
 - стр. 392 – 395 основные средства; с выделением по строкам 393, 394, 395 износа по группам основных средств (в аналитическом учете целесообразно предусмотреть соответствующую группировку износа);
 - стр. 396 малоценные и быстроизнашивающиеся предметы;
- 4) данные о переоценке основных средств, проведенной по состоянию на 01.01.96 в соответствии с постановлением Правительства РФ. При этом принимаются во внимание результаты переоценки основных средств, оборудования, требующего монтажа и предназначенного для установки, незавершенного (производственного и непроизводственного) строительства;
- 5) балансовая стоимость имущества, переданного в залог в соответствии с договором, заключенном в установленном порядке (стр. 400).

4. Движение средств финансирования долгосрочных инвестиций и финансовых вложений

В данном разделе показывается наличие у организации собственных и привлеченных средств и их использование на цели капитальных и других долгосрочных финансовых вложений. Раздел построен по балансовому принципу:

Гр. 6 «Остаток на конец года» = гр. 3 «Остаток на начало года» +
+ гр. 4 «Начислено (образовано)» – гр. 5 «Использовано»

Графа 3 «Остаток на начало года» заполняется по данным гр. 6 прошлогоднего отчета. По данной графе показываются неиспользованные собственные и привлеченные средства, т.е. сумма средств, имевшихся (начисленных) в предыдущие годы и не направленная в качестве финансового обеспечения капитальных и других долгосрочных финансовых вложений.

Графа 4 «Начислено (образовано)» заполняется следующим образом:

По стр. 410 «Собственные средства организации – всего» показываются итоговые данные строк 411 – 414.

По стр. 411 гр. 4 показываются суммы начисленной за год амортизации основных средств.

Информационный источник: кредит счета 02 «Износ основных средств».

По стр. 412 гр. 4 показываются суммы начисленной за год амортизации нематериальных активов.

Информационный источник: кредит счета 05 «Амортизация нематериальных активов».

По стр. 413 гр. 4 показываются суммы отчислений в фонд накопления и суммы прибыли, остающейся в распоряжении организации и направляемой в качестве финансового обеспечения капитальных и других долгосрочных вложений.

Информационный источник: кредит счета 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

По стр. 414 гр. 4 показываются прочие источники собственных средств организации (полученные заемные средства от других организаций, поступившие

бюджетные ассигнования, ассигнования из внебюджетных фондов, средства в порядке долевого участия в строительстве и т.п.).

Информационный источник: счет 96 «Целевые финансирование и поступления» и пр.

По стр. 420 «Привлеченные средства – всего» показываются итоговые данные строк 421 – 426.

По стр. 421 гр. 4 показываются суммы полученных кредитов банков.

Информационный источник: счет 92 «Долгосрочные кредиты банков».

По стр. 422 гр. 4 показываются суммы полученных займов.

Информационный источник: счет 95 «Долгосрочные займы».

По стр. 423 гр. 4 показываются суммы, привлеченные для долевого участия в строительстве.

Информационный источник: счет 96 «Целевые финансирование и поступления».

По стр. 424 гр. 4 показываются суммы полученных бюджетных ассигнований.

Информационный источник: счет 96 «Целевые финансирование и поступления».

По стр. 425 гр. 4 показываются суммы полученных внебюджетных ассигнований.

Информационный источник: счет 96 «Целевые финансирование и поступления».

По стр. 426 гр. 4 показывается сумма прочих привлеченных средств.

В графе 5 «Использовано» отражаются данные по распределению источников собственных и привлеченных средств с учетом фактически произведенных в отчетном периоде инвестиций: капитальных вложений и долгосрочных финансовых вложений.

Информационный источник: обороты по дебету счетов 08 «Капитальные вложения», 07 «Оборудование к установке», 06 «Долгосрочные финансовые вложения», 61 «Расчеты по авансам выданным» (в части авансов, выданных на финансирование финансовых вложений).

При этом из дебетового оборота по счету 08 «Капитальные вложения» необходимо исключить суммы, уже учтенные по другим счетам:

- стоимость оборудования, числящегося на начало года в составе оборудования к установке и переданного в монтаж в отчетном году (проводки с кредита счета 07 «Оборудование к установке» в дебет счета 08 «Капитальные вложения» по суммам, числящимся на начало года на дебете счета 07 «Оборудование к установке»);
- оплата законченных капитальных вложений отчетного года зачетом авансов, выданных до начала отчетного года (проводки авансов, числящихся на дебете счета 61 «Расчеты по авансам выданным» на начало отчетного года, с кредита данного счета в дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», затем с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» в дебет счета 08 «Капитальные вложения»).

По стр. 411 гр. 5 показывается использование накопленной амортизации по основным средствам. Для этого сравниваются суммы капитальных вложений в основные средства с суммой амортизации по ним. Капитальные вложения в основные средства исчисляются как сумма оборотов по дебету соответствующих субсчетов счета 08 «Капитальные вложения» за вычетом стоимости оборудования к установке, числящегося на начало отчетного года на счете 07 «Оборудование к установке» и переданного в монтаж.

Если величина капитальных вложений организации в основные средства превышает или равна накопленной амортизации по основным средствам (гр. 3 + гр. 4, стр. 411), то амортизационные накопления считаются использованными

полностью, то есть $\text{гр. 5} = \text{гр. 3} + \text{гр. 4}$. Если величина капитальных вложений организации в основные средства меньше амортизации по основным средствам, то по графе 5 показывается сумма произведенных капитальных вложений, а сумма неиспользованной амортизации показывается по графе 6.

По стр. 412 гр. 5 показывается использование накопленной амортизации нематериальных активов. Для этого сравниваются суммы капитальных вложений в нематериальные активы с суммой амортизации по ним. Сумма капитальных вложений в нематериальные активы равна обороту по дебету субсчета 08-6 «Приобретение нематериальных активов», счет 08 «Капитальные вложения». Если величина данных капитальных вложений равна накопленной амортизации по нематериальным активам ($\text{гр. 3} + \text{гр. 4}$, стр. 412), то амортизация нематериальных активов считается использованной полностью, то есть $\text{гр. 5} = \text{гр. 3} + \text{гр. 4}$. Если величина капитальных вложений в нематериальные активы меньше амортизации по ним, то по графе 5 показывается сумма произведенных капитальных вложений, а сумма неиспользованной амортизации показывается по графе 6.

Графа 5 стр. 413 – стр. 426 заполняется распределением остатков капитальных и финансовых вложений отчетного года по имевшимся в наличии источникам. Данные по стр. 413, 424, 425 и др., как правило, должны быть меньше данных, приведенных в графе 6 соответствующих строк отчета о движении капитала (ф. 3). Должно выполняться соотношение: ($\text{гр.3} + \text{гр.4}$) меньше или равно гр.5.

По стр. 440 справочно показывается наличие и движение капитальных вложений в строительство объектов основных средств, учтенных на счете 08 «Капитальные вложения». В графе 4 данной строки показываются произведенные затраты организации по строительству объектов (принятые к оплате и оплаченные счета подрядных организаций) и приобретению основных средств. В графе 5 данной строки показывается стоимость введенных в эксплуатацию объектов строительства и приобретенных объектов основных средств, а также списание затрат, не увеличивающих стоимость основных средств.

По стр. 450, 460 справочно показывается движение средств организации, вложенных в дочерние и зависимые общества в виде: вкладов в уставный капитал, инвестиций в ценные бумаги обществ, целевых вложений на развитие производства, реконструкцию и т.п.

5. Финансовые вложения

В данном разделе рас шифровывается состав долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений организации в российской и иностранных валютах по состоянию на начало и на конец года.

Информационный источник: сальдо на начало года и на отчетную дату в части соответствующих субсчетов к счетам 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и «Краткосрочные финансовые вложения».

По статье «паи и акции других организаций» (стр. 510) показывается сумма вложений организации в акции акционерных обществ, уставные (складочные)

капиталы других организаций (включая дочерние и зависимые общества) на территории РФ и за ее пределами и т.п.

По статье «облигации и другие долговые обязательства» (стр. 520) показывается сумма вложений организации в государственные ценные бумаги (облигации и другие долговые обязательства) и иные аналогичные ценные бумаги.

По статье «предоставленные займы» (стр. 530) показывается сумма предоставленных организацией другим организациям займов.

По статье «прочие» (стр. 540) показывается сумма вложений организации в депозиты (сберегательные сертификаты, депозитные счета в банках и пр.) и другие направления инвестиций, учитываемых на счетах 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и 58 «Краткосрочные финансовые вложения».

6. Затраты, произведенные организацией

В данном разделе дается расшифровка затрат за отчетный и предыдущий год по элементам затрат: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация основных средств, прочие затраты. Данные приводятся в целом по организации (по всем видам деятельности) без учета внутривозвратного оборота. К внутривозвратному обороту относятся затраты, связанные с передачей изделий, продукции, работ и услуг внутри организации для нужд собственного производства, обслуживающих хозяйств и др. Приравниваются к данному обороту затраты по браку и вынужденным простоям, возмещаемые виновными юридическими и физическими лицами, а также расходы, списанные в установленном порядке на финансовые результаты и собственные источники. Для выделения затрат на социальные выплаты работникам предусмотрена строка 661 «Из общей суммы затрат отнесено на непроизводственные счета».

Стр. 660 = стр.610 + стр.620 + стр.630 + стр.640 + стр.650

7. Расшифровка отдельных прибылей и убытков

В разделе приводится расшифровка отдельных доходов и расходов из разряда «прочие операционные доходы (расходы)» и «прочие внереализационные доходы (расходы)», которые были получены (выявлены) организацией за отчетный и предыдущий год и включены в соответствующие статьи отчета о прибылях и убытках. Перечень показателей может быть расширен с учетом правила существенности.

Информационный источник: данные аналитического учета к счету 80 «Прибыли и убытки».

8. Социальные показатели

В разделе отражаются социальные показатели деятельности организации.

По стр. 810 – 840 расшифровывается начисление и использование средств взносов на государственное социальное страхование (в Фонд социального страхования РФ, Пенсионный фонд РФ), в Государственный фонд занятости населения РФ и на обязательное медицинское страхование по установленным законодательством нормам от величины фонда заработной платы.

Информационный источник: данные Расчетных ведомостей по соответствующим фондам.

По стр. 850 указывается среднесписочная численность работников с учетом данных о работниках, как состоящих, так и не состоящих в штате организации, включая работников (за исключением граждан – предпринимателей), отношения с которыми оформлены договорами гражданско-правового характера. По стр. 860 показываются начисленные денежные выплаты и поощрения работникам организации, не связанные с производством продукции (выполнением работ, оказанием услуг).

По стр. 870 показываются доходы по акциям и вкладам в имущество организации.

9. Справка о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах

В данном разделе показывается наличие ценностей, не являющихся собственностью организации, но влияющих на ее финансовое положение. При наличии видов ценностей, не указанных в статьях данной справки, показатели раздела могут быть расширены.

Пояснительная записка к бухгалтерской (финансовой) отчетности

Пояснительная записка к бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее – пояснительная записка) является документом годовой бухгалтерской отчетности организации. В ней содержится информация, необходимая для получения более полной и объективной картины об имущественном и финансовом положении организации.

В пояснительной записке поясняются данные, которые должны быть раскрыты согласно нормативным документам по бухгалтерскому учету и которые не нашли отражения в формах годовой бухгалтерской отчетности. В частности, в пояснительной записке раскрываются данные статей категории «прочие» в случае существенности их суммы в итогах соответствующего раздела бухгалтерского баланса либо отчета о прибылях и убытках. В качестве таких статей могут выступать прочие активы, пассивы, кредиторы, дебиторы, другие обязательства, отдельные виды прибылей и убытков. *Существенной* признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных составляет не менее 5%. Данное правило существенности применяется и при раскрытии других показателей бухгалтерской отчетности.

В пояснительной записке приводится краткая характеристика текущей, инвестиционной и финансовой деятельности организации, основные показатели деятельности и факторы, повлиявшие в отчетном году на хозяйственные и финансовые результаты организации, а также решения по итогам рассмотрения годовой бухгалтерской отчетности и по распределению прибыли, остающейся в распоряжении организации.

Примерная структура пояснительной записки

1. Сведения об организации (обществе)

В пояснительной записке раскрываются следующие сведения об организации (обществе):

- полное наименование;
- организационно-правовая форма;
- местонахождение и почтовый адрес;
- дата государственной регистрации и регистрационный номер;
- сведения об уставном капитале (его размер, количество и виды акций);
- количество акционеров, зарегистрированных в реестре, сведения о наиболее крупных акционерах;
- информация о реестродержателях общества;
- крупные коммерческие и некоммерческие организации, в которых участвует общество (ассоциации, союзы, финансово-промышленные группы, объединения);
- перечень средств массовой информации, в которых публикуется информация об обществе.

2. Раскрытие учетной политики организации

В пояснительной записке в составе информации о способах ведения бухгалтерского учета основных средств раскрывается следующая информация:

- стоимостная граница между основными и оборотными средствами;
- о способах начисления в бухгалтерском учете амортизационных отчислений по объектам основных средств;
- о способах оценки объектов основных средств, приобретенных в обмен на другое имущество, отличное от денежных средств;
- об изменениях стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету;
- о принятых организацией сроках полезного использования объектов основных средств;
- об объектах основных средств, стоимость которых не погашается;
- об объектах основных средств, предоставленных и полученных по договору аренды;
- порядок учета и финансирования ремонта производственных основных средств.

В пояснительной записке в составе информации о способах ведения бухгалтерского учета материально-производственных запасов раскрывается следующая информация:

- порядок отражения в учете процесса приобретения и заготовления материалов;
- методы оценки материально-производственных запасов по их видам;
- последствия изменений в учетной политике методов оценки материально-производственных запасов;

- вариант расчета фактической себестоимости отпущенных в производство материальных ресурсов;
- стоимость материально-производственных запасов, переданных в залог;
- разница между фактической себестоимостью материально-производственных запасов и их стоимостью возможной реализации, отнесенная на финансовые результаты организации. Переоценка материально-производственных запасов до стоимости возможной реализации производится при наличии у организации на конец отчетного года запасов (кроме оборудования к установке и МБП), оценка которых превышает стоимость возможной реализации, в случае уменьшения продажных цен, нанесения ущерба ценностям или если они полностью или частично устарели;
- способы перенесения стоимости малоценных и быстроизнашивающихся предметов.

К подлежащим раскрытию элементам учетной политики также относятся:

- порядок начисления амортизации по нематериальным активам;
- порядок отражения в учете погашения стоимости нематериальных активов;
- перечень резервов предстоящих расходов и платежей;
- оценка незавершенного производства и серийного производства;
- способ распределения косвенных расходов между объектами калькуляции;
- вариант учета затрат на производство, калькуляции себестоимости и расчета финансового результата от основной деятельности;
- вариант учета выпуска продукции из производства;
- оценка готовой продукции;
- учет финансовых результатов при выполнении долгосрочных договоров;
- порядок создания резервов по сомнительным долгам;
- порядок учета курсовых разниц;
- вариант распределения и использования чистой прибыли;
- другие способы.

В пояснительной записке содержится информация об изменениях в учетной политике и оценка их последствий в стоимостном выражении. Здесь же организация объявляет изменения в своей учетной политике на следующий отчетный год.

3. Характеристика деятельности организации за отчетный год

В порядке характеристики деятельности организации за отчетный год в пояснительной записке раскрываются:

- основные виды текущей, инвестиционной и финансовой деятельности;
- объем реализации продукции, товаров, услуг по видам деятельности и географическим рынкам сбыта;
- данные об инвестициях, осуществленных организацией в отчетном году;
- основные внешние и внутренние факторы, повлиявшие на хозяйственные и финансовые результаты деятельности организации;
- качественные изменения в имущественном и финансовом положении общества, их причины;

- решения по итогам рассмотрения годовой бухгалтерской отчетности и распределения прибыли, остающейся в распоряжении организации;
- описание будущих капиталовложений, осуществляемых экономических мероприятий;
- другая информация, интересующая возможных пользователей бухгалтерской отчетности.

4. Показатели финансово-хозяйственной деятельности

В характеристике финансово-хозяйственной деятельности организации могут быть использованы аналитические показатели, оценивающие состояние организации в целом, ее имущественное состояние, устойчивость финансового состояния, деловую активность, положение на рынке ценных бумаг. Характеристика и порядок исчисления аналитических показателей приведены в гл. 37 «Анализ бухгалтерской отчетности». Например, в пояснительной записке могут быть приведены значения следующих показателей:

Показатели, дающие общую оценку состояния организации

- выручка от реализации;
- балансовая прибыль;
- чистая прибыль;
- рентабельность основной деятельности;
- рентабельность собственного капитала.

Показатели, характеризующие имущественное состояние организации

- доля активной части основных средств;
- коэффициент износа основных средств на начало и конец года;
- коэффициент обновления основных средств;
- коэффициент выбытия основных средств.

Показатели устойчивости финансового состояния

- коэффициент абсолютной ликвидности;
- коэффициент быстрой ликвидности;
- коэффициент текущей ликвидности;
- удельный вес собственного капитала.

Показатели деловой активности

- оборачиваемость собственного капитала;
- фондоотдача;
- оборачиваемость производственных запасов;
- оборачиваемость средств в расчетах.

В случае необходимости в пояснительной записке следует указывать принятый порядок расчета аналитических показателей. Информация может быть дополнена необходимыми аналитическими таблицами, расшифровками. Рекомендуется определять тенденции основных показателей деятельности, включать данные о динамике важнейших экономических и финансовых показателей работы организации за ряд лет.

5. Другие сведения

В пояснительной записке должны быть представлены следующие сведения:

- величина чистых активов общества, их отношение к уставному капиталу, к сумме уставного капитала и резервного фонда на начало и конец года;
- сведения о дочерних и зависимых обществах (их полное наименование, местонахождение, вид деятельности, процент участия в их капитале);
- данные статей категории «прочие» в случае существенности их суммы в итогах соответствующего раздела бухгалтерского баланса либо отчета о прибылях и убытках;
- в случае изменения вступительного баланса на начало года – причины изменений;
- акционерным обществом указывается количество размещенных и полностью оплаченных акций (по их видам), количество размещенных акций, оплаченных частично акций;
- состав резервов предстоящих расходов и платежей, оценочных резервов, наличие их на начало и конец отчетного периода, движение средств каждого резерва в течение отчетного периода.

Акционерные общества приводят состав (фамилии и должности) членов совета директоров (наблюдательного совета), членов исполнительного органа, общую сумму выплаченного им вознаграждения. При этом описываются все виды выплаченного вознаграждения: заработная плата, премии, комиссионные и иные имущественные предоставления (льготы и привилегии).

Организации, применяющие при налогообложении метод определения выручки от реализации продукции (работ, услуг) по мере ее оплаты, приводят отдельно данные о причитающихся налоговых платежах в бюджет, исчисленные на основе представленных налоговых расчетов, и данные, исчисленные на основе сведений о реализации и финансовых результатах, отраженных учете исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности. Данные о налоговых платежах, исчисленных по двум методам, приводятся в разрезе существенных налогов с отражением сумм отклонений.

В пояснительной записке раскрываются данные о *событиях после отчетной даты*, включая объявление годовых дивидендов по результатам деятельности акционерного общества за отчетный год. Также раскрываются отраженные в отчетности *условные факты хозяйственной деятельности* с признанием их последствий либо раскрытием соответствующей информации.

В пояснительной записке раскрываются осуществляемые организацией *природоохранные мероприятия* и мероприятия в области охраны окружающей среды, характеризуется влияние этих мероприятий на уровень капиталовложений организации и прибыль в отчетном году, а также финансовые последствия для будущих периодов. Раскрываются данные о платежах за нарушение природоохранного законодательства, произведенных экологических платежах и плате за природные ресурсы, текущих расходах по охране окружающей среды и степени их влияния на финансовые результаты организации.

В пояснительной записке также сообщаются *факты неприменения правил бухгалтерского учета* в случаях, когда они не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации. В противном случае неприменение правил бухгалтерского учета рассматривается как уклонение от их выполнения и признается нарушением законодательства о бухгалтерском учете.

Взаимосвязь отчетных форм

Данные, приведенные в различных формах бухгалтерской отчетности, должны быть сопоставимы между собой. Взаимосвязь отчетных форм показана в нижеследующих таблицах.

Запись в таблице типа:

Стр.121 гр.3, 4	Стр.360 гр.3, 6
-----------------	-----------------

обозначает соотношения: Стр.121 гр.3 = Стр.360 гр.3; Стр.121 гр. 4 = Стр.360 гр. 6

Таблица 36.1 Взаимосвязь ф. 1 «Бухгалтерский баланс» и ф.5 «Приложение к бухгалтерскому балансу»

Бухгалтерский баланс Форма 1	Приложение к бухгалтерскому балансу Форма 5
Стр.110 гр.4	Стр.350 гр.6 – стр.391 гр.4
Стр.111 гр.4	Стр.330 гр.6
Стр.120 гр.3	Стр.370 гр.3 – стр.392 гр.3
Стр.120 гр.4	Стр.370 гр.6 – стр.392 гр.4
Стр.121 гр.3, 4	Стр.360 гр.3, 6
Стр. 122 гр.3, 4	(Стр.361 + стр.362 + стр.364) гр.3, 6
Стр.140 гр.3, 4	(Стр.510 + стр.520 + стр.530 + 540) гр.3, 4
Стр. 144 гр.3, 4	Стр.530 гр.3, 6
Стр.213 гр.3	Стр.380 гр.3 – Стр.396 гр.3
Стр.213 гр.4	Стр.380 гр.6 – Стр.396 гр.4
Стр.230 гр.3, 4	Стр.223 гр.3, 6
Стр.240 гр.3	(Стр.210 + стр.220 – стр.223) гр.3
Стр.240 гр.4	(Стр.210 + стр.220 – стр.223) гр.6
(Стр.230 + стр.240) гр.3, 4	(Стр.210 + стр.220) гр.3, 6
(Стр.232 + стр.242) гр.3, 4	Стр.264 гр.3, 6
Стр.250 гр.3, 4	(Стр.510 + стр.520 + стр.530 + 540) гр.5 *, 6*
Стр.251 гр.3, 4	Стр.510 гр.5 *, 6*
Стр.510 гр.3, 4	(Стр.110 + стр.120) гр.3, 6
Стр.511 гр.3, 4	Стр.110 гр.3, 6
Стр.512 гр.3, 4	Стр.120 гр.3, 6
Стр.610 гр.3, 4	(Стр.130 + стр.140 + стр.150) гр.3, 6
Стр.611 гр.3, 4	(Стр.130 + стр.140) гр.3, 6
Стр.612 гр.3, 4	Стр.150 гр.3, 6
Стр.620 гр.3, 4	(Стр.230 + стр.240 – стр.243) гр.3, 6
Стр.622 гр.3 4	Стр.262 гр.3, 6

Возможно расхождение в случае, если создаются оценочные резервы (счет 82 «Оценочные резервы», субсчет 82-2 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги»)

Таблица 36.2 Взаимосвязь ф.1 «Бухгалтерский баланс» и ф.3 «Отчет о движении капитала»

Бухгалтерский баланс Форма 1	Отчет о движении капитала Форма 3
Стр.650 гр.3, 4	Стр.140 гр.3, 6
Стр.660 гр.3, 4	Стр.150 гр.3, 6
Стр.310 гр.4	Стр.050 гр.4
Стр.410 гр.3, 4	Стр.010 гр.3, 6
Стр.420 гр.3, 4	Стр.020 гр.3, 6
Стр.430 гр.3, 4	(Стр.030 + стр.040) гр.3, 6
Стр.431 гр.3, 4	Стр.030 гр.3, 6
Стр.432 гр.3, 4	Стр.040 гр.3, 6
Стр.440 гр.3, 4	Стр.060 гр.3, 6
Стр.450 гр.3, 4	Стр.070 гр.3, 6
Стр.460 гр.3, 4	(Стр.090 + стр.100) гр.3, 6
Стр.460 гр.4	(Стр.090 + стр.100) гр.6
Стр.470 гр.3, 4	Стр.050 гр.3, 6

Выполняются также следующие соотношения:

Ф.1 стр.625 гр.4 = ф.1 стр.625 гр.3 + ф.5 (гр.3 – 4 – 5) (стр.810 + стр. 830 + стр. 840)

Ф.4 стр.010 = ф.1 гр.3 (стр.261 + стр.262 + стр.263 + стр.264 в части сальдо сч.55)

Ф.4 стр.260 = ф.1 гр.4 (стр.261 + стр.262 + стр.263 + стр.264 в части сальдо сч.55)

Ф.2 стр.170 гр.3 = ф.1 стр.320 гр.4 - Данное равенство может не выполняться, если организация не имеет нераспределенной прибыли прошлых лет и не образует специальные фонды. В этом случае расхождение равно прибыли отчетного года, использованной на другие цели.

Сводная бухгалтерская отчетность при наличии дочерних или зависимых обществ

Организация может иметь дочерние или зависимые общества, являющиеся отдельными юридическими лицами и имеющие собственный баланс. В отношении к дочерним обществам головная организация выступает как *основное общество* (товарищество), по отношению к зависимым обществам – как *преобладающее (участвующее) общество*. Если головная организация имеет постоянное право существенно влиять на стратегическую политику дочерних и зависимых организаций в вопросах текущей, инвестиционной и финансовой деятельности, то она помимо собственной бухгалтерской отчетности составляет сводную бухгалтерскую отчетность.

Сводная бухгалтерская отчетность – это система показателей, отражающих финансовое положение на отчетную дату и финансовые результаты за отчетный период группы взаимосвязанных организаций. Сводная бухгалтерская отчетность группы взаимосвязанных организаций (далее – «Группы») называется также «консолидированной финансовой отчетностью». В случае наличия у головной организации дочерних и зависимых обществ одновременно,

сводная бухгалтерская отчетность составляется путем объединения показателей бухгалтерской отчетности головной организации и бухгалтерской отчетности дочерних обществ и включения данных об участии в зависимых обществах.

Представление данных о дочерних и зависимых обществах в сводной отчетности

Бухгалтерская отчетность *дочернего общества* объединяется в сводную отчетность, если головная организация:

- обладает более пятидесяти процентов голосующих акций акционерного общества или более пятидесяти процентов уставного капитала общества с ограниченной ответственностью;
- имеет возможность определять решения, принимаемые дочерним обществом, в соответствии с заключенным между головной организацией и дочерним обществом договором;
- имеет иные способы определять решения, принимаемые дочерним обществом.

Данные о *зависимых обществах* включаются в сводную отчетность, если головная организация имеет более двадцати процентов голосующих акций акционерного общества или более двадцати процентов уставного капитала общества с ограниченной ответственностью. При наличии у головной организации только зависимых обществ сводная отчетность может не составляться.

Случаи, когда данные о дочерних и зависимых обществах могут не включаться в сводную отчетность

Данные о дочернем или зависимом обществе могут не включаться в сводную отчетность, если доля голосующих акций или доля в уставном капитале дочернего (зависимого) общества приобретены на краткосрочный период с целью последующей перепродажи; также если головная организация не может определять решения, принимаемые дочерним обществом. В этом случае стоимостная оценка участия головной организации в дочернем обществе или зависимом обществе отражается в отчетности в порядке, установленном для отражения финансовых вложений (в сумме фактических затрат, отраженных в бухгалтерском балансе головной организации). Каждый такой случай подлежит раскрытию в пояснениях к сводному бухгалтерскому балансу и сводному отчету о финансовых результатах.

Данные о дочернем или зависимом обществе могут не включаться в сводную бухгалтерскую отчетность, если:

- данные о дочернем (зависимом) обществе не оказывают существенное влияние для формирования представления о финансовом положении и финансовых результатах деятельности Группы. Например, если величина уставного капитала дочернего общества не превышает трех процентов величины капитала Группы, а в сумме с капиталом других дочерних обществ, участие в которых отражается в сводной бухгалтерской отчетности в общем порядке, установленном для отражения финансовых вложений, –

десяти процентов величины капитала Группы. За величину капитала дочернего общества на отчетную дату принимается итог раздела IV «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса за минусом статей «Фонд социальной сферы» и «Целевые финансирование и поступления». Величина капитала Группы в данном случае определяется простым суммированием величины капитала всех дочерних обществ и головной организации;

- включение бухгалтерской отчетности дочернего (зависимого) общества в сводную бухгалтерскую отчетность противоречит требованию рациональности, (например, в силу чрезвычайных ситуаций). Обоснованность не включения при этом подтверждается независимым аудитором (аудиторской фирмой). В этих случаях стоимостная оценка участия головной организации в дочернем обществе, а также стоимостная оценка участия головной организации в зависимом обществе, может отражаться в сводной бухгалтерской отчетности в порядке, установленном для отражения финансовых вложений.

Каждый такой случай подлежит раскрытию в пояснениях к сводному бухгалтерскому балансу и сводному отчету о финансовых результатах.

Дочернее общество, которое, в свою очередь, выступает головной организацией по отношению к своим дочерним обществам, может не составлять сводную отчетность в случае если:

- сто процентов его голосующих акций или уставного капитала принадлежат головной организации, которая не требует составления сводной отчетности;
- девяносто и более процентов его голосующих акций или уставного капитала принадлежат головной организации, и головная организация, а также остальные акционеры (участники) не требуют составления сводной отчетности.

Данное правило не относится к обществу, которое зарегистрировано и(или) ведет хозяйственную деятельность за рубежом.

Общие положения по составлению сводной отчетности

Сводная отчетность составляется в объеме и в порядке, установленном положениями по бухгалтерскому учету. При этом типовые формы бухгалтерской отчетности могут дополняться данными, необходимыми пользователям сводной отчетности. Наименование каждого документа сводной отчетности должно содержать слово «сводный» и название Группы.

Данные о дочернем (зависимом) обществе включаются в сводную отчетность с первого числа месяца, следующего за месяцем приобретения головной организацией соответствующего количества акций или доли в уставном капитале дочернего (зависимого) общества, либо появления иной возможности определять решения, принимаемые дочерним обществом.

До составления сводной отчетности должны быть сверены и урегулированы все взаиморасчеты и иные финансовые взаимоотношения головной организации с дочерними и зависимыми обществами, а также между дочерними и зависимыми обществами.

Числовые показатели об отдельных активах, пассивах и хозяйственных операциях должны приводиться в сводной бухгалтерской отчетности обособленно, если без знания о них для пользователей невозможна оценка финансового положения Группы или финансового результата ее деятельности.

Числовые показатели об отдельных видах активов, пассивов и хозяйственных операций не приводятся в сводном бухгалтерском балансе и сводном отчете о финансовых результатах, если каждый из этих показателей в отдельности не существенен для оценки пользователями финансового положения Группы или финансового результата ее деятельности, а отражаются общей суммой в пояснениях к сводному бухгалтерскому балансу и сводному отчету о финансовых результатах.

Утверждение, представление и публикация сводной отчетности

Головной организации целесообразно составлять сводную бухгалтерскую отчетность не позднее 30 июня следующего за отчетным года, если иное не установлено законодательством Российской Федерации или учредительными документами этой организации. Достоверность составления и соблюдение порядка представления сводной бухгалтерской отчетности обеспечивает руководитель головной организации.

Сводная бухгалтерская отчетность представляется учредителям (участникам) головной организации. Иным заинтересованным пользователям сводная бухгалтерская отчетность представляется в случаях, установленных законодательством Российской Федерации, или по решению головной организации.

Сводная бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) головной организации. Сводная бухгалтерская отчетность организаций, в которых бухгалтерский учет ведется централизованной бухгалтерией, специализированной организацией или бухгалтером – специалистом, подписывается руководителем организации, централизованной бухгалтерии или специализированной организации либо бухгалтером – специалистом, ведущим бухгалтерский учет.

По решению участников Группы сводная бухгалтерская отчетность может публиковаться в составе публикуемой бухгалтерской отчетности головной организации.

Правила объединения показателей бухгалтерской отчетности головной организации и дочерних обществ в сводную бухгалтерскую отчетность

Бухгалтерская отчетность головной организации и дочерних обществ объединяется в сводную отчетность посредством объединения их активов и пассивов, доходов и расходов головной организации и дочерних обществ. В случае, когда участие основного общества в уставном капитале дочернего общества менее 100%, показатели такого дочернего общества включаются в сводную отчетность исходя из доли участия в уставном капитале или доли голосующих акций (то есть за исключением «доли меньшинства»).

При составлении сводной бухгалтерской отчетности используется единая учетная политика в отношении аналогичных статей имущества и обязательств, доходов и расходов бухгалтерской отчетности головной организации и дочерних обществ. Если при составлении бухгалтерской отчетности какого-либо дочернего общества использована учетная политика, отличная от используемой для составления сводной бухгалтерской отчетности, то до объединения такой бухгалтерской отчетности с бухгалтерской отчетностью головной организации других дочерних обществ в сводную бухгалтерскую отчетность она приводится в соответствие с учетной политикой, используемой для составления сводной бухгалтерской отчетности.

В сводную бухгалтерскую отчетность объединяется бухгалтерская отчетность головной организации и дочерних обществ, составленная за один и тот же отчетный период и на одну и ту же отчетную дату.

Для включения в сводную бухгалтерскую отчетность показатели бухгалтерской отчетности дочернего общества, составленной в иностранной валюте, пересчитываются в валюту Российской Федерации – рубли следующим образом:

- 1) пересчет стоимости активов и пассивов, величины доходов и расходов производится по курсу Центрального банка Российской Федерации;
- 2) пересчет стоимости активов и пассивов производится по курсу, последнему по времени котировки в отчетном периоде;
- 3) пересчет величины доходов и расходов, формирующих финансовые результаты деятельности дочернего общества, производится с использованием курсов, действовавших на соответствующие даты совершения операций в иностранной валюте, либо с использованием средней величины курсов, исчисленной как результат от деления суммы произведений величин курсов и дней их действия в отчетном периоде на количество дней в отчетном периоде;
- 4) разницы, возникающие в результате пересчета стоимости активов и пассивов, величины доходов и расходов, отражаются в сводном бухгалтерском балансе в составе добавочного капитала и отдельно раскрываются в пояснениях к сводному бухгалтерскому балансу и сводному отчету о финансовых результатах.

Если при объединении бухгалтерской отчетности головной организации и дочернего общества балансовая оценка у головной организации финансовых вложений в дочернее общество отличается от номинальной стоимости акций дочернего общества (стоимостной оценки доли участия головной организации в уставном капитале дочернего общества), то указанная разница отражается в сводном бухгалтерском балансе отдельной статьей «Деловая репутация дочерних обществ».

Если номинальная стоимость акций дочернего общества (стоимостная оценка доли участия головной организации в уставном капитале) *ниже* балансовой оценки финансовых вложений головной организации в дочернее общество, то статья «Деловая репутация дочерних обществ» показывается в группе статей «Нематериальные активы» сводного бухгалтерского баланса.

Если номинальная стоимость акций дочернего общества (стоимостная оценка доли участия головной организации в уставном капитале) *превышает* балансовую оценку финансовых вложений головной организации в дочернее общество, то статья «Деловая репутация дочерних обществ» показывается между разделами IV «Капитал и резервы» и V «Долгосрочные пассивы» сводного бухгалтерского баланса.

Исключение показателей взаимодействия из сводного баланса

Объединение бухгалтерской отчетности головной организации и дочерних обществ производится путем построчного суммирования соответствующих данных. При этом в сводную отчетность не включаются показатели взаимодействия и взаиморасчетов головной организации и дочернего общества, чтобы избежать дублирования соответствующих статей.

В сводном бухгалтерском балансе при построчном суммировании показателей головной организации и дочерних обществ не включаются следующие данные:

- 1) в сумму по статьям «Долгосрочные финансовые вложения», «В том числе: инвестиции в дочерние общества» не включаются инвестиции головной организации в уставные капиталы дочерних обществ. Соответственно в сумму по статье «Уставный капитал» сводного баланса не включаются уставные капиталы дочерних обществ в части, принадлежащей головной организации;
- 2) в сумму по подразделам «Дебиторская задолженность», «Кредиторская задолженность» не включаются показатели взаимной дебиторской и кредиторской задолженности между головной организацией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами;
- 3) по статьям «Дебиторская задолженность: в том числе дочерних и зависимых обществ», «Кредиторская задолженность: в том числе задолженность перед дочерними и зависимыми обществами» суммы расчетов между участниками группы не показываются как взаимно погашающие друг друга;
- 4) по статье «Нераспределенная прибыль» не включается прибыль от операций между головной организацией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами, включенная в балансовую стоимость имущества (основных средств, производственных запасов и др.) головной организации или дочерних обществ. Соответственно эта же сумма прибыли исключается из балансовой стоимости указанного имущества в сводном балансе;
- 5) по статье «Расчеты по дивидендам» не включается задолженность по дивидендам, начисленная дочерними обществами к выплате головной организации либо другим дочерним обществам той же головной организации. Соответственно не включается задолженность по причитающимся дивидендам, начисленная к получению головной организацией. В сводной бухгалтерской отчетности отражаются лишь дивиденды, подлежащие выплате организациям и лицам, не входящим в Группу.

Произведенные операции исключают одинаковые величины из суммы активов и суммы пассивов сводного бухгалтерского баланса. Таким образом обеспечивается сохранение балансового равенства.

Если головная организация имеет пятьдесят и ниже процентов голосующих акций акционерного общества или уставного капитала в обществе с ограниченной ответственностью, то при объединении бухгалтерской отчетности головной организации и дочерних обществ в сводный бухгалтерский баланс не включаются части активов и пассивов дочерних обществ, не относящихся к деятельности Группы. В этом случае доля активов и пассивов дочернего общества для включения в сводную бухгалтерскую отчетность определяется исходя из доли голосующих акций дочернего общества, принадлежащей головной организации, в их общем количестве или доли участия головной организации в уставном капитале дочернего общества.

В случае если дочернее общество равновелико (по 50 процентов) принадлежит двум головным организациям, показатели активов и пассивов такого дочернего общества, подлежащие включению в сводную отчетность каждой головной организацией, определяются исходя из доли голосующих акций дочернего общества, принадлежащей головной организации, в их общем количестве или доли участия головной организации в уставном капитале дочернего общества.

Пример. Составление сводного баланса

Основное общество «О» учредило дочернее общество «Д», в котором имеет 100% участия. Дочернее общество «Д» занимается торговой деятельностью, и в числе прочих товаров продает продукцию основного общества. Акции дочернего общества были приобретены по номиналу, то есть балансовая оценка долгосрочных вложений в дочернее общество равна балансовой оценке уставного капитала дочернего общества (по номинальной стоимости акций). Других дочерних и зависимых обществ у организации «О» нет. Основное общество по результатам взаиморасчетов имеет дебиторскую задолженность за дочерним обществом, а кредиторской задолженности перед ним не имеет.

В таблице 36.3, в столбцах 3, 4 представлены в буквенных обозначениях показатели отдельных балансов обществ «О» и «Д». Имеют место следующие соотношения между показателями балансов основного и дочернего общества:

$O4 = Д13$ – вложения в дочернее общество равны сумме его уставного капитала.

$O9 = Д18$ – дебиторская задолженность за дочерним обществом равна кредиторской задолженности перед основным обществом.

В столбце 5 таблицы 36.3 приведен пример формирования сводного баланса по данным баланса обществ «О» и «Д».

По строкам 1, 2, 5, 6, 10, 11, 14, 16 показатели сводного баланса равны построчной сумме показателей обоих балансов.

По строке 4 в сводный баланс не включена сумма вложений в дочернее общество (O4).

По строке 3 сводного баланса сумма также уменьшена на величину вложений в дочернее общество (O4).

По строке 13 в сводный баланс не включена стоимость уставного капитала дочернего общества (Д13).

По строкам 9, 18 не приводятся величины взаимной задолженности двух обществ.

По строке 8 сумма дебиторской задолженности сводного баланса уменьшена на сумму дебиторской задолженности за дочерним обществом (O9)

По строке 17 сумма кредиторской задолженности сводного баланса уменьшена на сумму кредиторской задолженности перед основным обществом (Д18)

По строке 15 баланса основного общества в сумму нераспределенной прибыли входит прибыль (П) от реализации готовой продукции дочернему обществу, которая включена в стоимость товаров, находящихся на балансе дочернего общества. В связи с этим показатели сводного баланса по строкам 7, 15 уменьшаются на данную сумму (П).

Таблица 36.3 Взаимодействие показателей сводного баланса и балансов основного и дочернего общества

Группа статей	№ стр.	Общество «О»	Общество «Д»	Сводный
1	2	3	4	5
АКТИВ				
Нематериальные активы	1	О1	Д1	О1+Д1
Основные средства	2	О2	Д2	О2+Д2
Долгосрочные финансовые вложения	3	О3	Д3	О3+Д3-О4
В том числе: в дочерние общества	4	О4	-	-
Производственные запасы	5	О5	Д5	О5+Д5
Готовая продукция	6	О6	Д6	О6+Д6
Товары	7	О7	Д7	О7+Д7- П
Дебиторская задолженность	8	О8	Д8	О8+Д8-О9
В том числе: задолженность дочерних и зависимых обществ	9	О9	-	-
Краткосрочные финансовые вложения	10	О10	Д10	О10+Д10
Денежные средства	11	О11	Д11	О11+Д11
БАЛАНС	12	О12	Д12	О12+Д12-О4-О9-П
ПАССИВ				
Уставный капитал	13	О13	Д13	О13
Добавочный капитал	14	О14	Д14	О14+Д14
Нераспределенная прибыль	15	О15	Д15	О15+Д15- П
Долгосрочные заемные средства	16	О16	Д16	О16+Д16
Кредиторская задолженность	17	О17	Д17	О17+Д17- Д18
В том числе: задолженность перед основным обществом	18	-	Д18	-
БАЛАНС	19	О19	Д19	О19+Д19-Д13-Д18-П

Проанализируем сохранение балансового равенства в сводном балансе.

Балансовые равенства в исходных балансах имели вид: $O12 = O19$, $D12 = D19$

Учитывая приведенные выше соотношения: $O4 = D13$, $O9 = D18$, можно сказать, что балансовое равенство сводного баланса верно: $O12+D12-O4-O9-П = O19+D19-D13-D18-П$.

Исключение показателей взаимодействия из сводного отчета о прибылях и убытках

В сводный отчет о прибылях и убытках не включаются следующие показатели взаимодействия и взаиморасчетов головной организации и дочернего общества:

- выручка от реализации продукции (товаров, работ, услуг) между головной организацией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами одной головной организации и затраты, приходящиеся на эту реализацию;
- дивиденды, выплачиваемые дочерними обществами головной организации, либо другим дочерним обществам той же головной организации, а также головной организацией своим дочерним обществам. В сводном отчете о финансовых результатах отражаются лишь дивиденды, подлежащие выплате организациям и лицам, не входящим в Группу;

- любые иные доходы и расходы, возникающие в результате операций между головной организацией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами одной головной организации.

Если головная организация имеет пятьдесят и ниже процентов голосующих акций в акционерном обществе или пятьдесят и ниже процентов уставного капитала в обществе с ограниченной ответственностью, то в сводный отчет о прибылях и убытках не включается финансовый результат деятельности дочерних обществ в части доходов и расходов, не относящихся к деятельности Группы. В этом случае финансовый результат деятельности дочернего общества в части доходов и расходов, включаемый в сводный отчет о финансовых результатах, определяется исходя из доли голосующих акций дочернего общества, принадлежащей головной организации, в их общем количестве или доли участия головной организации в уставном капитале дочернего общества.

Отражение в сводной отчетности «доли меньшинства» в дочернем обществе

Если головная организация имеет более пятидесяти, но менее ста процентов голосующих акций дочернего акционерного общества или более пятидесяти, но менее ста процентов уставного капитала дочернего общества с ограниченной ответственностью, то не принадлежащие головной организации голосующие акции или часть уставного капитала представляют *долю меньшинства* в дочернем обществе. Доля меньшинства показывается в сводной отчетности в виде специальных расчетных показателей, отражающих долю меньшинства соответственно в капитале и финансовых результатах деятельности общества.

В *сводном бухгалтерском балансе* показатель доли меньшинства отражает величину капитала дочернего общества, не принадлежащего головной организации. Доля меньшинства в сводном бухгалтерском балансе определяется исходя из величины капитала дочернего общества по состоянию на отчетную дату и процента не принадлежащих головной организации голосующих акций в их общем количестве (доли не принадлежащего головной организации капитала в его общей величине). За величину капитала дочернего общества на отчетную дату принимается итог раздела IV «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса за минусом статей «Фонд социальной сферы» и «Целевые финансирование и поступления». В сводном бухгалтерском балансе показатель доли меньшинства отражается отдельной статьей «Доля меньшинства» за итогом раздела IV «Капитал и резервы», а составляющие капитала Группы – за минусом доли меньшинства.

В *сводном отчете о финансовых результатах* деятельности показатель доли меньшинства отражает величину финансового результата деятельности дочернего общества, не принадлежащую головной организации. Доля меньшинства для составления сводного отчета о финансовых результатах определяется исходя из величины нераспределенной прибыли или непокрытого убытка дочернего общества за отчетный период и процента не принадлежащих головной организации голосующих акций в их общем количестве (доли не принадлежа-

щего головной организации уставного капитала в его общей величине). В сводном отчете о финансовых результатах показатель доли меньшинства показывается отдельной статьей «Доля меньшинства» по вписываемой строке 165, а доходы и расходы, формирующие финансовый результат деятельности Группы, — за минусом доли меньшинства.

Если показатель доли меньшинства в убытках дочернего общества за отчетный период больше показателя доли меньшинства в капитале этого общества на отчетную дату, то на сумму исчисленной разницы между этими показателями расчетно подлежит уменьшению величина резервного капитала, а при его недостаточности — добавочного и затем уставного капитала дочернего общества, включаемых в сводную бухгалтерскую отчетность.

Правила включения данных о зависимых обществах в сводную отчетность

Данные о зависимых обществах включаются в сводную отчетность в виде двух показателей:

- *стоимостная оценка участия* головной организации в зависимом обществе. Этот показатель включается в **вводный бухгалтерский баланс** отдельной статьей в подраздел «Долгосрочные финансовые вложения». Его значение рассчитывается следующим образом: фактические затраты, произведенные головной организацией при осуществлении инвестиций, плюс (минус) доля головной организации в прибыли (убытках) зависимого общества за период времени с момента осуществления инвестиций;
- *доля головной организации в прибыли (убытках)* зависимого общества за отчетный период. Этот показатель приводится в сводном отчете о финансовых результатах отдельной статьей «Капитализированный доход (убыток)» после группы статей по внереализационным доходам и расходам. Его значение включается в финансовый результат деятельности группы и рассчитывается, исходя из общей суммы нераспределенной прибыли или непокрытого убытка зависимого общества за отчетный период и процента принадлежащих головной организации голосующих акций в их общем количестве (доли принадлежащей головной организации уставного капитала в его общей величине).

При определении величины показателя участия в зависимом обществе, подлежащего отражению в сводной бухгалтерской отчетности, фактические затраты, произведенные головной организацией при осуществлении инвестиций, корректируются на суммы изменения капитала зависимого общества, не отраженные на счете прибылей и убытков зависимого общества. В частности, корректировка производится в случае произведенной зависимым обществом переоценки основных средств, безвозмездного получения зависимым обществом ценностей. За величину капитала зависимого общества на отчетную дату принимается итог раздела IV «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса за минусом статей «Фонд социальной сферы» и «Целевые финансирование и поступления».

Если величина показателя, отражающего долю головной организации в убытках зависимого общества за отчетный период, равна или больше величины показателя, отражающего стоимостную оценку участия головной организации в зависимом обществе, уменьшенного на величину показателя, отражающего долю головной организации в убытках зависимого общества за отчетный период, то указанные выше показатели не включаются в сводную бухгалтерскую отчетность.

Если бухгалтерская отчетность зависимого общества составлена в иностранной валюте, то с целью включения в сводную бухгалтерскую отчетность производится пересчет данных о зависимом обществе в валюту Российской Федерации – рубли по курсу Центрального банка Российской Федерации, последнему по времени котировки в отчетном периоде.

Пояснения к сводной отчетности

В составе Пояснительной записки к сводной отчетности в разделе, посвященном финансовым вложениям, основное общество приводит перечень дочерних и зависимых обществ с расшифровкой своих вложений в разрезе каждого дочернего и зависимого общества, а также изложением намерений в части дальнейшего участия.

По каждому дочернему обществу приводятся следующие данные:

- полное наименование;
- место государственной регистрации и (или) место ведения хозяйственной деятельности;
- доля участия головной организации в дочернем обществе;
- доля принадлежащих головной организации голосующих акций (уставного капитала), если она отличается от доли участия;
- стоимостная оценка влияния на финансовое положение Группы, оказанного приобретением или выбытием дочерних и зависимых обществ на отчетную дату, и на финансовые показатели ее деятельности за отчетный период.

По каждому зависимому обществу приводятся следующие данные:

- полное наименование;
- место государственной регистрации и (или) место ведения хозяйственной деятельности;
- величина уставного капитала;
- доля участия головной организации в зависимом обществе;
- доля принадлежащих головной организации голосующих акций (уставного капитала), если она отличается от доли участия.

Вопросы

1. Перечислите разделы приложения к бухгалтерскому балансу.
2. Кратко охарактеризуйте содержание разделов приложения к бухгалтерскому балансу.
3. Какая информация раскрывается в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности?
4. Какие элементы учетной политики подлежат раскрытию в пояснительной записке?
5. Что такое сводная бухгалтерская отчетность?
6. В каких случаях бухгалтерская отчетность дочернего общества и головной организации объединяются в сводную отчетность?
7. В каких случаях данные о зависимых обществах включаются в сводную отчетность?
8. Какие правила применяются для включения данных о зависимых обществах в сводную отчетность?
9. Какие правила применяются для объединения показателей головной организации и дочернего общества в сводной отчетности?
10. Как определяется и отражается в сводной отчетности доля меньшинства дочернего общества?