

*Гордоева Н.Г.
студентка 4 курса 233
по направлению подготовки 38.03.01 экономика*

ГОДОВАЯ БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИИ

В настоящее время одной из актуальных тем в системе бухгалтерского учета являются проблемы, связанные с составлением и представлением бухгалтерской финансовой отчетности. Это определяется несколькими причинами.

Во-первых, отчетность выполняет важную функциональную роль в системе экономической информации. Она интегрирует информацию всех видов учета и представляется в виде таблиц, удобных для восприятия информации объектами хозяйствования.

Во-вторых, в системе экономической информации бухгалтерская отчетность является одним из важнейших инструментов управления, содержащих наиболее синтезированную и обобщенную информацию, а также основой объективной оценки хозяйственной деятельности предприятия, базой текущего и перспективного планирования, действенным инструментом для принятия управленческих решений.

В-третьих, методологически и организационно отчетность является неотъемлемым элементом всей системы бухгалтерского учета и выступает завершающим этапом учетного процесса, что обуславливает органическое единство формирующихся в ней показателей с первичной документацией и учетными регистрами.

Такая процедура обобщения учетной информации необходима, прежде всего, самому предприятию и связана с необходимостью уточнения, а в ряде случаев и корректировки дальнейшего курса финансово-хозяйственной деятельности конкретного субъекта.

Более того, в 2010 году произошли изменения в составе и формах представления бухгалтерской отчетности, что было обусловлено Приказом Минфина РФ от 02.07.2010 г. № 66 н «О формах бухгалтерской отчетности»¹. По-новому бухгалтерская отчетность представляется, начиная с отчетности за 2011 год.

За последнее время решения по вопросам составления отчетности находят все большее отражение в работах отечественных ученых. В основном авторы статей периодических изданий раскрывают содержание отдельных строк в тех или иных формах бухгалтерской отчетности, а также комментируют последние изменения, произошедшие в отчетности. Этим вопросам посвящены работы таких авторов, как Касьяненко Е.А., Никитина В.Ю., Петрова В.Ю., Сотникова Л.В., Хусаинова А.С., Ширококов В.Г. и др.

Одной из ключевых проблем ведения бухгалтерской отчетности в настоящее время является порядок определения ее уровня существенности. Решением данной проблемы также занимаются различные специалисты, к которым можно отнести Арабян К.К. и Попову О.В.

Они считают, что отнесение информации к существенной связывается с влиянием ее пропуска или искажения на принятие на основе бухгалтерской отчетности управленческих решений пользователей. При этом для определения уровня существенности в бухгалтерском учете организации необходимо самостоятельно определить количественный критерий (уровень) существенности и закрепить его уровень в бухгалтерской учетной политике. Авторы предлагают для расчета данного критерия использовать методику, основанную на индуктивном подходе. Данный подход заключается в первоначальном определении существенности значимых статей проверяемой отчетности, а затем путем суммирования полученных значений уровня существенности соответствующих статей определяется общий уровень

¹ Приказ Минфина России от 02.07.2010 N 66н (ред. от 06.04.2015) «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (Зарегистрировано в Минюсте России 02.08.2010 N 18023) // <http://www.consultant.ru>

существенности финансовой отчетности. При этом они отмечают, что критерий существенности может быть рассчитан как на основе оборотно-сальдовой ведомости, так и на основе бухгалтерского баланса. Арабян К.К. и Попова О.В. предлагают также закрепить в учетной политике несколько уровней существенности для ряда объектов бухгалтерского учета в зависимости от их значимости для деятельности организации.

Сотникова Л.В. считает, что по поводу определения существенности ошибок в отчетности между бухгалтерами и аудиторами возникли разногласия. По ее мнению, в большинстве случаев бухгалтеры в учетной политике определяют существенность ошибки, основанную на подходе, установленном ст. 15.11 КоАП РФ, согласно которой под грубым нарушением правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности понимается искажение сумм начисленных налогов и сборов не менее чем на 10 %, искажение любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности не менее чем на 10 %. Сотникова Л.В. считает, что такая позиция удобна, так как при выявлении ошибки оценивается ее влияние именно на ту статью бухгалтерской отчетности, на которую влияет данная ошибка, но при этом фактически игнорируется совокупность выявленных ошибок. По мнению автора, многие аудиторы с таким подходом к определению существенности ошибки не согласны. При этом большинство внутренних аудиторских регламентов крупнейших аудиторских компаний, в том числе и международных, оценивают кумулятивный эффект всех выявленных искажений¹.

Филатова Р.В. в своей работе, посвященной исправлению существенных ошибок бухгалтерской отчетности, выделяет следующие причины существенной ошибки:

- неправильное применение законодательства в бухгалтерском учете и нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету, учетной политики организации;

¹ Сотникова Л.В. Годовая бухгалтерская отчетность за 2012г - М., 2013

- неправильная классификация или оценка фактов хозяйственной деятельности;
- неточности в вычислениях;
- неправильное использование информации, имеющейся на дату подписания бухгалтерской отчетности;
- недобросовестные действия должностных лиц организации.

По мнению Филатовой Р.В., решающим фактором при оценке существенности ошибки является ее размер, характер, или сочетание того и другого. Существенными могут быть как одна ошибка, так и их сумма. Автор приводит следующий пример: обнаружены три ошибки, каждая из которых незначительно влияет на статьи баланса, но в целом их сумма существенно искажает показатель чистой прибыли организации. В такой ситуации ошибки будут существенными¹.

Среди современных проблем ведения бухгалтерской отчетности можно выделить проблему определения состава информации, входящей в отчетность.

Хусаинова А.С. считает, что состав бухгалтерской отчетности, который определялся целями ее составления, менялся в соответствии с изменением целей. Автор пишет: «Очевидным представляется тот факт, что отчетность существенно расширилась для представления информации лицам, принимающим управленческие решения относительно деятельности хозяйствующего субъекта, представляющего отчетные данные».² Из этого Хусаинова А.С. делает вывод о необходимости разграничения информации, которая является отчетной для предоставления ее лицам, управляющим организацией, и лицам, формирующим информацию на более высоком уровне (отраслевом, территориальном, государственном и т. д.) и принимающим решения относительно внешних по отношению к организации действий.

¹ Филатова Р.В. Виды искажений в бухгалтерской отчетности. М., 2012

² Хусаинова А.С. Проблемы формирования интегрированной системы финансовой и управленческой отчетности сельскохозяйственных организаций. М., 2011

Основываясь на различных мнениях из литературных источников, мы проанализировали в дипломной работе состав и порядок составления бухгалтерской отчетности на примере ООО «ЗАЛАН».

При проведении анализа состояния отчетности мы ознакомились с основными этапами, предшествующими формированию бухгалтерской отчетности. К ним относятся: инвентаризация имущества хозяйства, закрытие счетов, сверка данных синтетического и аналитического учета, подсчет оборотов и выведение конечного сальдо по счетам в Главной книге.

Кроме этого нами был рассмотрен порядок составления бухгалтерской отчетности в хозяйстве, в результате чего раскрыто содержание каждой статьи бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках организации, а также рассмотрены изменения в бухгалтерской отчетности за 2016 г. в сравнении с отчетностью за предыдущие периоды.

В результате проведенной работы были намечены пути совершенствования бухгалтерской отчетности, которые в основном сводятся к рекомендациям по формированию информации для составления бухгалтерской отчетности.

В настоящее время в аналогичных предприятиях не разработан внутренний документ, который отражал бы порядок формирования суммы по каждой строке форм отчетности.

Форма данного внутреннего документа должна быть утверждена в учетной политике организации. На наш взгляд, документ, показывающий увязку данных регистров бухгалтерского учета с формами отчетности, должен иметь следующий вид (таблица).

Таблица - Фрагмент увязки учетных данных из регистров с формами бухгалтерской отчетности на примере ООО «ЗАЛАН» за 2016 г.

Номер счета	Название счета	Строка отчетности	Порядок расчета		Сумма, тыс. руб
			формула	значения, тыс. руб.	
1	2	3	4	5	6
01	Основные средства	1130 «Основные средства»	Сальдо по счету 01		38384

02	Амортизация основных средств		«Основные средства» — сальдо по счету 02 «Амортизация основных средств»		
03	Доходные вложения в материальные ценности	1140 «Доходные вложения в материальные ценности»	Сальдо по счету 03 «Доходные вложения в материальные ценности»	—	
04	Нематериальные активы	1110 «Нематериальные активы»	Сальдо по счету 04 «Нематериальные активы» —	—	
	05 Амортизация нематериальных активов		Сальдо по счету 05 «Амортизация нематериальных активов»		
	и т. д.	.			

Предлагаемую форму можно ежегодно корректировать, в зависимости от перечня рабочих счетов ООО «ЗАЛАН».

Предложенная форма облегчит работу бухгалтерии по составлению бухгалтерской отчетности, а также в случае проведения аудита позволит аудитору снизить время и объем проверки, что скажется на стоимости проводимого аудита¹.

Разработанные рекомендации позволят ООО «ЗАЛАН» организовать правильное ведение бухгалтерского учета и формировать полную и достоверную информацию в годовой бухгалтерской финансовой отчетности.

Третьим немаловажным аспектом в повышении информативности данных годовой бухгалтерской отчетности является необходимость формирования и представление представителями малого бизнеса составления

¹ Горчакова Е.Н. ПРОБЛЕМЫ СОСТАВЛЕНИЯ И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ // Научное сообщество студентов XXI столетия. ЭКОНОМИЧЕСКИЕ НАУКИ: сб. ст. по мат. VI междунар. студ. науч.-практ. конф. № 6.

формы «Отчет о движении денежных средств» ООО «ЗАЛАН» данную форму не составляет. В процессе анализа определено некое затаривание товарами и увеличение сумм заемных средств по сравнению с прошлыми периодами. Эффективно управлять денежными потоками позволило бы составление отчета о движении денежных средств.

Одной из составляющих бухгалтерской отчетности является «Отчет о движении денежных средств», в которой суммируется информация о поступлении и выбытии денежных средств компании. Отчет о движении денежных средств дополняет балансовый отчет и отчет о прибылях и убытках. Балансовый отчет отражает финансовое положение компании на определенный момент времени (конец учетного периода), а отчет о движении денежных средств поясняет изменения, произошедшие с одним из компонентов финансовой отчетности - денежными средствами - от одной даты балансового отчета до другой. Отчет о прибылях и убытках отражает результаты деятельности компании за период; и эта деятельность является основным фактором, который изменяет состояние денежных средств, отражаемых в отчете о движении денежных средств. Информация о движении денежных средств предприятия полезна тем, что она предоставляет пользователям финансовой отчетности базу для оценки способности предприятия привлекать и использовать денежные средства и их эквиваленты.

Отчет о движении денежных средств, кроме того, содержит информацию, которая бывает, полезна при оценке финансовой гибкости фирмы. Финансовая гибкость - это способность фирмы генерировать значительные суммы денежных средств, с тем, чтобы своевременно реагировать на неожиданно возникающие потребности и возможности. Информация о движении денежных средств за прошлые периоды, особенно о движении денежных средств от основной деятельности, помогает оценить финансовую гибкость. Оценка способности фирмы пережить, например, неожиданное падение спроса может включать в себя анализ движения денежных средств от основной деятельности

за прошлые периоды. Чем значительнее потоки денежных средств, тем выше окажется способность фирмы выдержать неблагоприятные изменения экономических условий.

Некоторые инвесторы и кредиторы считают отчет о движении денежных средств полезным при оценке «качества» доходов организации. Определение доходов при учете по методу начислений требует множества бухгалтерских проводок, связанных с начислением, отражением сумм, относящихся к будущим отчетным периодам, распределением и оценкой. Такие корректировки и процедуры делают процесс определения дохода более субъективным, чем хотелось бы некоторым пользователям финансовой отчетности. Такие пользователи полагаются на более объективную оценку эффективности, чем чистая прибыль, - на движение денежных средств от основной деятельности. С точки зрения таких пользователей, чем выше этот показатель, тем выше «качество» дохода.

Отчет о движении денежных средств является четвертым основным финансовым отчетом. Цель отчета - предоставление информации о денежных поступлениях и денежных выплатах организации за период.

История отчёта о движении денежных средств начинается с 1863 года, когда компания Dowlais Ironworks, оправившись после кризиса, показала в отчётности прибыль, но у неё не хватало денежных средств для покупки новой доменной печи. Для того чтобы объяснить нехватку средств, один из менеджеров компании составил отчёт, который он назвал сравнительный бухгалтерский баланс. Исходя из отчёта, стало понятно, что у компании было слишком много запасов (видимо, на их покупку тратились значительные средства). Этот отчёт и стал прародителем современного отчёта о движении денежных средств¹.

¹ Алдарова Т.М. Бухгалтерская финансовая отчетность: Учебное пособие/ Т.М. Алдарова, М.Б. Васильева, Н.П. Дашиева. – Улан-Удэ: ВСГУТУ, 2014

В 1971 году отчёт об использовании и источниках фондов в США стал обязательным при подготовке отчётности в соответствии с US GAAP. В 1992 году Совет по Международным стандартам финансовой отчётности в силу в 1994 году. Стандартом предусматривалась обязательность представления отчёта составляющими отчётность в соответствии с МСФО.

Отчёт о движении денежных средств в современном формате, когда движения денежных средств начали разделять на движения от операционной, финансовой, инвестиционной деятельности, был разработан в США в 1988 году. На сегодняшний день все национальные и международные разработчики стандартов финансовой отчётности пришли к выводу о важности раскрытия информации об источниках поступления и направлениях использования компаниями денежных средств, отчёт о движении денежных средств стал частью пакета финансовой отчётности в большинстве стран¹.

Отчёт прямо или косвенно отражает денежные поступления компании с классификацией по основным источникам и её денежные выплаты с классификацией по основным направлениям использования в течение периода.

Отчёт даёт общую картину производственных результатов, краткосрочной ликвидности, долгосрочной кредитоспособности и позволяет провести финансовый анализ организации.

Данные, содержащиеся в отчете о движении денежных средств, дополняют информацию бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках. Если баланс отражает финансовое положение организации на определенный момент (конец отчетного периода), то отчет о движении денежных средств поясняет изменения, произошедшие с одним из показателей финансовой отчетности – денежными средствами от одной даты составления бухгалтерского баланса до другой. Отчет о прибылях и убытках показывает

¹ Бархатов А.П. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебник/А.П. Бархатов. – 4-е изд., перераб. и доп. - М.: Дашков и К, 2010. – 484 с.

результаты деятельности организации, которая является основным фактором, изменяющим состояние денежных средств.

В качестве показателей отчета о движении денежных средств, как правило, используются «денежные средства и их эквиваленты».

Информацией, необходимой для составления данного отчета, являются данные бухгалтерских балансов за соответствующие периоды; отчета о прибылях и убытках за текущий период; и других источников.

Отчет о движении денежных средств – основной источник информации для анализа денежных потоков. Анализ отчета о движении денежных средств позволяет существенно углубить и скорректировать выводы относительно ликвидности и платежеспособности организации, ее будущего финансового потенциала, полученные предварительно на основе статичных показателей в ходе традиционного финансового анализа.

Отчет о движении денежных средств позволяет финансовому аналитику получить информацию о:

- способности организации получить прирост денежных средств в ходе своей деятельности;
- способности организации сейчас и в перспективе отвечать по своим финансовым обязательствам, платить дивиденды и оставаться кредитоспособной;
- возможных расхождений между величиной годовой чистой прибылью (убытка) и реальным чистым денежным потоком по основной (текущей) хозяйственной деятельности и причинах этого несоответствия;
- влияние на финансовое состояние организации ее инвестиционных и финансовых операций, связанных и не связанных с движением денежных средств;

- воздействие на будущее финансовое состояние организации принятых в прошлые периоды решений в области инвестиций и финансирования;
- величине предполагаемой потребности во внешнем финансировании¹.

Методическая база по составлению отчета о движении денежных средств в настоящее время определяется Приказом Минфина РФ от 02 июля 2010 г. №66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций», ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» от 06.07. 1999 №43н, Приказом Минфина России от 02.02.2011 № 11н «Отчет о движении денежных средств» (ПБУ 23/2011)².

Согласно ПБУ 4/99 в бухгалтерской отчетности должны быть раскрыты данные о движении денежных средств в отчетном периоде, характеризующие наличие, поступление и расходование денежных средств в организации. Отчет о движении денежных средств должен характеризовать изменения в финансовом положении организации в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

В качестве показателей отчета о движении денежных средств, как было отмечено выше, используются «денежные средства и их эквиваленты».

В соответствии с пунктом 6 ПБУ 23 под денежными эквивалентами понимаются краткосрочные высоколиквидные финансовые вложения, которые могут быть легко обращены в заранее известную сумму денежных средств и которые подвержены незначительному риску изменения стоимости.

Денежные эквиваленты представляют собой краткосрочные, высоколиквидные инвестиции (например, со сроком погашения 3 месяца и меньше).

Организация должна самостоятельно установить и закрепить в учетной политике, какие именно финансовые вложения она будет включать в состав

¹ Дмитриева И.М. Бухгалтерский учет с основами МСФО: Учебник и практикум для академического бакалавриата / И.М. Дмитриева. – М.: Юрайт, 2016. - 323 с.

² См.: СПС «Консультант Плюс»

денежных эквивалентов, основываясь на определении их краткосрочности, ликвидности и подверженности незначительному риску изменения стоимости.

Отчет о движении денежных средств подразделяет денежные поступления и выплаты на три основные категории: текущая деятельность, инвестиционная деятельность и финансовая деятельность¹.

Группировка потоков денежных средств по этим трем категориям позволяет отразить влияние каждого из трех основных направлений деятельности фирмы на денежные средства. Их суммарное воздействие определяет изменение за период, которое выверяется с начальным и конечным сальдо денежных средств. Классификация денежных потоков по видам деятельности в отчете о движении денежных средств, помогает инвесторам оценить:

- потенциальные возможности организации генерировать денежные потоки;
- потенциальные возможности организации выплачивать дивиденды и выполнять свои обязательства;
- причины различий между чистой прибылью и чистыми денежными потоками от операционной деятельности;
- инвестиционные и финансовые операции, совершенные за период, с использованием денежных средств².

Инвестиции в акции других организаций не относятся к категории эквивалентов денежных средств, если только они приобретены с намерением перепродажи в ближайшее время (например, акции крупных компаний, приобретенные с целью спекуляций на их курсе). Обычно, эквиваленты денежных средств, в большей степени, предназначены для погашения краткосрочных обязательств (например, высоколиквидные векселя, которыми

¹ Алдарова Т.М. Бухгалтерская финансовая отчетность: Учебное пособие/ Т.М. Алдарова, М.Б. Васильева, Н.П. Дашиева. – Улан-Удэ: ВСГУТУ, 2014

² Алексеева Г.И. Бухгалтерский учет: Учебник / Г.И. Алексеева, С.Р. Богомолец, И.В. Сафонова. - М.: МФПУ Синергия, 2013. - 720 с.

будет произведен расчет с поставщиком), а не для инвестирования. Примером денежных эквивалентов могут служить высоколиквидные векселя или облигации, вклады «до востребования» и краткосрочные банковские депозиты, которые открываются для управления денежными потоками организации с целью получения процентного дохода¹.

Следует отметить, что в Отчете о движении денежных средств не показывают перевод денежных средств или их эквивалентов из одной формы в другую. При этом не являются денежным потоком перевод денег в денежные эквиваленты (их приобретение) и поступление денег от погашения этих эквивалентов.

Составление ОДДС заключается в распределении всех поступлений (притоков) денежных средств и их расходов (оттоков) по видам деятельности.

Как уже было отмечено, в ОДДС денежные потоки представляются в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности (п. 7 ПБУ 23). Определения видов деятельности в ПБУ 23 подробны и приближены к МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств» (Cash flow Statements)².

Денежные потоки по текущей деятельности формируются в ходе основной деятельности, создающей выручку организации. Таким образом, они обычно являются результатом операций, влияющих на образование чистой прибыли (п. 9 ПБУ 23).

Денежные средства, возникающие в результате текущей деятельности, являются важнейшим показателем того, создает ли данная категория деятельности достаточно денежных средств для погашения кредитов, поддержания деятельности на существующем уровне производительности, выплаты дивидендов и осуществления новых инвестиций без привлечения внешних источников финансирования. Анализ текущих потоков предыдущих

¹ Астахов В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет в 2 частях. Ч. 2: Учебник для академического бакалавриата / В.П. Астахов. – М.: Юрайт, 2016. - 386 с.

² Международные стандарты финансовой отчетности: учебник/ под ред. В.Г. Гетьмана – 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Инфра-М, 2014. – 559 с.

периодов используется при прогнозировании будущих текущих потоков в увязке с прочей информацией.

Примерами, в частности, являются (п. 9 ПБУ 23):

- поступления от продаж покупателям (они отражаются по строке 4111 формы ОДДС, утвержденной приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н);
- поступления от сдачи имущества в аренду, роялти, гонорары, комиссионные и другие доходы (строка 4112);
- платежи поставщикам материалов, товаров, работ и услуг (строка 4121);
- оплата труда работников, включая платежи в их пользу третьим лицам (строка 4122);
- платежи налога на прибыль, если только они не увязаны с финансовой или инвестиционной деятельностью;
- уплата процентов по долговым обязательствам (строка 4123), за исключением процентов, которые включаются в стоимость инвестиционных активов по правилам ПБУ 15/2008;
- поступление процентов по дебиторской задолженности покупателей (заказчиков);
- денежные потоки по финансовым вложениям, приобретаемым с целью их перепродажи в краткосрочной перспективе (как правило, в течение трех месяцев).

Денежные потоки по инвестиционной деятельности связаны с движением внеоборотных средств и обеспечивают денежные поступления в будущем (п. 7, 10 ПБУ 23). Примерами таких потоков могут служить:

- платежи поставщикам (подрядчикам) и работникам организации в связи с приобретением, созданием, модернизацией, реконструкцией и

подготовкой к использованию внеоборотных активов, в том числе затраты на НИОКР¹ или их продажу (строка 4221);

- уплата процентов по долговым обязательствам, включаемым в стоимость инвестиционного актива по правилам ПБУ 15/2008;
- платежи в связи с приобретением (продажей) акций (долей участия) в других организациях, долговых ценных бумаг (прав требования денежных средств к другим лицам), не относящихся к эквивалентам денежных средств (строка 4222);
- предоставление займов другим лицам и их возврат;
- дивиденды и аналогичные поступления от долевого участия в других организациях (строка 4212);
- поступления процентов по долговым финансовым вложениям, за исключением приобретенных с целью перепродажи в краткосрочной перспективе (строка 4212).

Финансовая деятельность меняет величину и структуру собственного капитала организации, и ее кредитов и займов. Такие потоки помогают кредиторам, акционером (участникам) прогнозировать будущие денежные потоки и потребности в привлечении заемных средств. Примерами финансовых денежных потоков являются (п. 11 ПБУ 23):

- денежные вклады собственников (участников), поступления от выпуска акций, увеличения долей участия (строка 4313);
- платежи акционерам (участникам) в связи с выкупом у них акций (долей участия) организации или их выходом из состава участников;
- уплата дивидендов и иных платежей по распределению прибыли в пользу собственников (участников). Они отражаются по строке 4322;
- поступления от выпуска облигаций, векселей и других долговых ценных бумаг и платежи в связи с их погашением;

¹ Научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (НИОКР; англ. Research and Development, R&D) — совокупность работ, направленных на получение новых знаний и практическое применение при создании нового изделия или технологии.

- получение (возврат) кредитов и займов от других лиц (строки 4311 и 4321)¹.

Денежные потоки, которые не могут быть однозначно классифицированы, относятся к текущим. Пример представления Отчета о движении денежных средств в приложении 3.

Особенности российского бухгалтерского учета связаны с тем, что положения по бухгалтерскому учету в России являются в достаточной степени детализированными и обязательными для исполнения. Весь учет ведется в рублях с использованием нормативного Плана счетов. В настоящее время структура Плана счетов строго регламентирована, и в отличие от западных стран ее применение практически не дифференцируется в зависимости от организации.

В Российском законодательстве действуют нормативные акты, подробно расписывающие, как следует отражать отдельные виды операций. Такой метод учета, как правило, необходим для целей налогообложения, потому что бухгалтерский учет нацелен главным образом на потребности налогового учета.

У предприятий малого бизнеса, в частности, имеется некоторая свобода выбора в отношении учета (отражение реализации по кассовому методу или в момент выставления счета), однако, как правило, они вынуждены придерживаться единообразного метода ведения учета. Кроме того, отсутствует концепция ведения учета с последующей их корректировкой для целей налогообложения.

Концепция же, по которой операции могут по-разному отражаться для целей бухгалтерского учета и налогообложения, появилась сравнительно недавно и еще недостаточно хорошо отработана. Таким образом, налицо два фундаментальных отличия РПБУ от МСФО:

¹ <http://www.akdi.ru/buhuch/> - Положения (стандарты) по бухгалтерскому учету (ПБУ). Отражение в бухгалтерском учете операций по получению вклада в уставный капитал от учредителя

- зарубежные нормативные акты в основном относятся к публичной отчетности, а в российском законодательстве расписаны сами методы ведения первичного учета;

- зарубежные нормативные акты по бухгалтерскому учету и отчетности могут не совпадать с налоговым законодательством, что обуславливает некоторое отличие результатов в бухгалтерском и налоговом учете.

Существуют и другие расхождения. Например, если, с одной стороны, выбор доллара США в качестве первичной валюты отчетности не представляется разумным (согласно российским ПБУ подробный учет должен вестись в рублях), получается, что первичный учет не может соответствовать международным стандартам. Однако, с другой стороны, организации, ориентированные на привлечение иностранных кредитов, помимо отчетности, составленной с соблюдением российских требований к бухгалтерскому учету, обычно представляют также отчетность, составленную в соответствии с МСФО. Использование независимых систем отчетности, составленной по российским и международным стандартам, чрезвычайно дорого, и в результате могут возникнуть проблемы при проведении сверки этих вариантов отчетности¹.

Наиболее широкое распространение получил метод параллельного ведения бухгалтерского учета по РПБУ и МСФО, при этом существуют три способа реализации этого метода:

- детализированный пересчет данных по каждой операции. Учет по РПБУ и МСФО можно вести по мере совершения сделок или на регулярной основе - еженедельно, ежемесячно или ежеквартально. Это зависит от степени точности и детализации, необходимой пользователям отчетности;

- пересчет только сальдо по счетам. Согласно данному методу необходимо вносить больше корректировок для устранения различий;

¹ Международные стандарты финансовой отчетности: учебник/ под ред. В.Г. Гетьмана – 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Инфра-М, 2014. – 559 с.

- составление отчетности в соответствии с МСФО на основе данных, полученных в результате использования российских ПБУ (в итоге получается гораздо менее точная информация).

Некоторые различия между РПБУ и МСФО удалось преодолеть за счет автоматизации ведения учета, как в формате МСФО, так и РПБУ. Однако, как показывает опыт, такую систему учета можно автоматизировать лишь на 90%, а оставшиеся 10% приходится исправлять вручную (следует отметить, что данное соотношение зависит от объема операций, и иногда оно меняется даже в сторону повышения доли автоматизированного учета).

К требованиям, позволяющим вести учет по двум стандартам в рамках единой системы параллельной отчетности, относятся:

- возможность работы с двумя базами данных (на стадии внедрения системы параллельной отчетности создаются отдельные базы данных - по РПБУ и МСФО, а также устанавливается система их взаимоотношений);

- аналитические коды, позволяющие проводить анализ счетов и операций¹.

Использование аналитических кодов позволяет отбирать соответствующую информацию для отчетности. Например, некоторые из них могут использоваться для установления необходимых трансформационных связей между российской отчетностью и отчетностью, составленной в соответствии с МСФО. Другие можно применять в целях отбора данных для составления отчетности по МСФО посредством введения различных форм запросов в российскую базу данных при следующих условиях:

- предварительно заданы формы учета операций, одни из которых можно выбрать для переноса в западную базу данных, а другие - нет;

- использование при составлении отчетности нескольких типов валют.

Все отчеты по российским стандартам формируются на основе оценки

¹ Международные стандарты финансовой отчетности: учебник/ под ред. В.Г. Гетьмана – 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Инфра-М, 2014. – 559 с.

операций в рублевом выражении, а их перенесение в западную базу данных осуществляется в валютном эквиваленте;

- наличие комплекта отчетности, составленной по РПБУ. Устройство по автоматическому составлению отчетности должно содержать встроенные формы всех отчетов в соответствии с требованиями российских налоговых органов и нормативных актов¹.

Международные стандарты финансовой отчетности базируются на таких основополагающих принципах составления отчетности, как принцип начисления, существенность, приоритет содержания над формой, непрерывность деятельности и т.д. Если в том или ином международном стандарте не урегулирован какой-либо вопрос, то при составлении финансовой отчетности решать его необходимо исходя из этих принципов.

Кроме того, международные стандарты требуют более подробного раскрытия информации, детализации, пояснения учетной политики. Но самое главное - это отличия в оценке и отражении активов и обязательств, а также отсутствие в российских стандартах таких ключевых понятий, присущих МСФО, как справедливая стоимость, обесценение активов, поправки на гиперинфляцию².

Расхождения между российской системой бухгалтерского учета и МСФО приводят к значительным различиям между финансовой отчетностью, составляемой в России и в западных странах. Например, одним из принципов, являющимся обязательным в МСФО, но не всегда применяемым в российской системе учета, является принцип приоритета содержания над формой представления финансовой информации. В соответствии с МСФО содержание операций или других событий не всегда соответствует тому, каким оно представляется на основании их юридической или отраженной в учете формы. В соответствии с российской системой учета операции чаще всего учитываются

¹ Бархатов А.П. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебник/А.П. Бархатов. – 4-е изд., перераб. и доп. - М.: Дашков и К, 2010. – 484 с.

² Там же

строго в соответствии с их юридической формой, и в отчетности не отражается экономическая сущность операции.

В отличие от МСФО национальные стандарты многих стран представляют собой свод подробных правил, детально описывающих порядок учета хозяйственных операций и исключений из этих правил. Однако следует отметить, что РПБУ становятся все более близкими к МСФО и действующие в настоящее время положения по бухгалтерскому учету во многом соответствуют международным стандартам, хотя некоторые различия сохраняются до сих пор.

Приведем несколько практических примеров, где имеют место такие различия в принципах учета.

Пример применения принципа приоритета содержания над формой.

По МСФО при отражении результатов операций не важно, в какой форме составлен договор, главное - его суть. Например, по договору финансовой аренды (лизинга) все риски и выгоды переходят к арендатору, поэтому лизинговое имущество должно отражаться на балансе лизингополучателя. Действующие РПБУ не регламентируют порядок учета лизингового имущества. В соответствии с Федеральным законом от 29.10.1998 N 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)»¹ лизинговое имущество отражается либо на балансе лизингодателя, либо на балансе лизингополучателя.

Пример применения принципа сопоставимости данных отчетности.

При формировании отчетности, согласно МСФО, учитывается фактор гиперинфляции. Показатели отчетов должны пересчитываться в условные единицы, которые не изменяются под влиянием инфляции. В отчетности же, составленной по РПБУ, инфляция не учитывается.

Вторым главным принципом международных стандартов учета, отличающим их от российской системы учета и ведущим к возникновению множественных различий в финансовой отчетности, является отражение затрат.

¹ Федеральный закон от 31 декабря 2014 г. N 512-ФЗ «О внесении изменений в статью 665 части второй Гражданского кодекса Российской Федерации и Федеральный закон «О финансовой аренде (лизинге)» // Российская газета. – 12 января 2015 г. - № 6572 (1)

Международные стандарты предписывают следовать принципу соответствия, согласно которому затраты отражаются в периоде ожидаемого получения дохода, в то время как в российской системе учета затраты отражаются после выполнения определенных требований в отношении документации.

Между тем следует отметить, что многие требования по ведению бухгалтерского учета, предусмотренные РПБУ и соответствующие положениям МСФО, на практике часто не выполняются.

В результате проведенного исследования сделаны следующие выводы. Изучение бухгалтерского баланса позволяет выявить обеспеченность организации собственными оборотными средствами, состояние расчетных и кредитных отношений, финансовое состояние организации. Дальнейшее совершенствование бухгалтерской отчетности неразрывно связано с совершенствованием бухгалтерского учета. Только полное, объективное, непрерывное документирование всех хозяйственных операций, правильное проведение инвентаризаций, сопоставимая оценка учета текущих затрат может служить базой для формирования надежной и достоверной бухгалтерской отчетности.

В условиях рыночной экономики бухгалтерский учет нуждается в постоянном развитии. Это относится и к теории, и к методологии бухгалтерского учета как науки, и к практической организации учета на конкретном предприятии. Утверждаются новые документы, разрабатываются инструкции, рекомендации, стандарты учета и отчетности, которые призваны повысить роль и значение бухгалтерской информации в области управления, контроля и анализа хозяйственной деятельности предприятия.

Анализ деятельности исследуемого предприятия ООО «ЗАЛАН» выявил, что организация стабильно развивающееся по всем основным экономическим показателям. Формирование годовой бухгалтерской отчетности выявило некоторые искажения, которые пока существенно не влияют на финансовое и

имущественное положение и финансовый результат деятельности ООО «ЗАЛАН». Но необходимо на них обратить внимание.

1. В бухгалтерском балансе по строке «Нематериальные активы» рассмотреть правильность оценки товарного знака.

2. В отчете о финансовых результатах по строке коммерческие расходы можно было не отражать суммы т.к. торговые организации издержки обращения сформированные на счете 44 отражают по строке «Себестоимость».

К проблемам формирования и представления бухгалтерской отчетности в современной практике составления бухгалтерской отчетности следует отнести и то, что нет рекомендаций по представлению информации по показателям форм бухгалтерской отчетности, что не позволяет обеспечить сопоставимость отчетных данных.

В результате исследования предложено в учетной политике в виде приложений составить схему взаимосвязки показателей отчетности. Проведенный анализ основных показателей деятельности показал небольшую угрозу затаривания товарами и увеличения дебиторской задолженности. На наш взгляд можно предложить составлять отчет о движении денежных средств, что позволит более качественно управлять денежными потоками, и будет полезным при анализе качества доходов организации.

Список литературы:

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 №402-ФЗ //Российская газета. – Федеральный выпуск. - № 5654 (287). – 9 декабря 2011

2. Федеральный закон от 31 декабря 2014 г. N 512-ФЗ «О внесении изменений в статью 665 части второй Гражданского кодекса Российской Федерации и Федеральный закон «О финансовой аренде (лизинге)» // Российская газета. – 12 января 2015 г. - № 6572 (1)

3. Приказ Министерства финансов Российской Федерации (Минфин России) от 2 февраля 2011 г. N 11н г. Москва «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Отчет о движении денежных средств» (ПБУ 23/2011)» // Российская газета. - 22 апреля 2011 г. - №5463 (87)

4. Приказ Минфина России от 02.07.2010 N 66н (ред. от 06.04.2015) "О формах бухгалтерской отчетности организаций" (Зарегистрировано в Минюсте России 02.08.2010 N 18023) [Электронный ресурс] // <http://www.consultant.ru>

5. Приказ Минфина РФ от 6 июля 1999 г. N 43н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99» [Электронный ресурс]. — 2015. — 12 с. // Режим доступа: <http://www.iprbookshop.ru/30528.html>. — ЭБС «IPRbooks»

6. Алдарова Т.М. Бухгалтерская финансовая отчетность: Учебное пособие/ Т.М. Алдарова, М.Б. Васильева, Н.П. Дашиева. – Улан-Удэ: ВСГУТУ, 2014

7. Алексеева Г.И. Бухгалтерский учет: Учебник / Г.И. Алексеева, С.Р. Богомолец, И.В. Сафонова. - М.: МФПУ Синергия, 2013. - 720 с.

8. Астахов В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет в 2 частях. Ч. 2: Учебник для академического бакалавриата / В.П. Астахов. – М.: Юрайт, 2016. - 386 с.

9. Бархатов А.П. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебник/А.П. Бархатов. – 4-е изд., перераб. и доп. - М.: Дашков и К, 2010. – 484 с.

10. Горчакова Е.Н. Проблемы составления и пути совершенствования бухгалтерской отчетности/Е.Н. Горчакова // Научное сообщество студентов XXI столетия. ЭКОНОМИЧЕСКИЕ НАУКИ: сб. ст. по мат. VI междунар. студ. науч.-практ. конф. – 2015. - № 6

11. Дмитриева И.М. Бухгалтерский учет и анализ: Учебник для академического бакалавриата / И.М. Дмитриева, И.В. Захаров, О.Н. Калачева. М.: Юрайт, 2016. - 358 с

12. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник/ под ред. В.Г. Гетьмана – 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Инфра-М, 2014. – 559 с.

13. Сотникова Л.В. Годовая отчетность организации за 2012 год/Л.В. Сотникова. - М. ИПБ России 2013

14. Филатова Р.В. Виды искажений в бухгалтерской отчетности/Р.В. Филатова. - М., 2012

15. Хусаинова А.С. Проблемы формирования интегрированной системы финансовой и управленческой отчетности сельскохозяйственных организаций/А.С. Хусаинова. - М., 2011