

**БУХГАЛТЕРСКАЯ (ФИНАНСОВАЯ)
ОТЧЕТНОСТЬ**

*Методические указания для самостоятельной работы
студентов бакалавриата направления подготовки 38.03.01*

**САНКТ-ПЕТЕРБУРГ
2015**

**Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего профессионального образования
«Национальный минерально-сырьевой университет «Горный»**

Кафедра экономики, учета и финансов

БУХГАЛТЕРСКАЯ (ФИНАНСОВАЯ) ОТЧЕТНОСТЬ

*Методические указания для самостоятельной работы
студентов бакалавриата направления подготовки 38.03.01*

**САНКТ-ПЕТЕРБУРГ
2015**

БУХГАЛТЕРСКАЯ (ФИНАНСОВАЯ) ОТЧЕТНОСТЬ: Методические указания для самостоятельной работы / «Национальный минерально-сырьевой университет «Горный». Сост.: *Ю.В. Любек*. СПб, 2015. 30 с.

Методические указания, посвященные второй части курса «Бухгалтерская (финансовая) отчетность», раскрывают вопросы подготовки и представления пояснений к бухгалтерской отчетности организации; формирования сегментной отчетности, а также требования, методы и процедуры формирования консолидированной финансовой отчетности.

Методические указания предназначены для студентов бакалавриата направления подготовки 38.03.01 «Экономика».

Табл. 11. Библиогр.: 10 назв.

Научный редактор проф. *И.Б. Сергеев*

©«Национальный минерально-сырьевой университет «Горный», 2015 г.

ВВЕДЕНИЕ

Основным результатом реформирования бухгалтерского учета и отчетности в стране в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности является представление организациями достоверной и полной информации для обеспечения интересов пользователей. Разным категориям пользователей необходима различная информация, предоставляемая организациями в форме отчетности. Внешние пользователи используют данные отчетности для оценки эффективности деятельности организации (ее платеже- и кредитоспособности). Вместе с тем внутренним пользователям отчетность необходима для обеспечения оперативного руководства хозяйственной деятельностью и формирования базы для стратегического планирования.

Организации составляют бухгалтерские отчеты по формам и инструкциям (указаниям), утвержденным Минфином и Госкомстатом РФ. Единая система показателей отчетности организации позволяет составлять отчетные сводки по отдельным регионам, экономическим округам и в целом по Федерации. Для выполнения таких операций необходимы квалифицированные кадры, обладающие глубокими экономическими знаниями, высоким уровнем компетентности и профессионализма.

Целью дисциплины «Бухгалтерская финансовая отчетность» является формирование у студентов теоретических знаний и практических навыков по методике составления бухгалтерской финансовой отчетности, исходя из запросов внешних и внутренних пользователей в современных условиях хозяйствования.

В соответствии с поставленной целью в процессе изучения дисциплины перед студентами ставятся следующие задачи:

- формирование знаний о содержании бухгалтерской финансовой отчетности, ее принципах и назначении в современных условиях хозяйствования России и глобализации мировой экономики;

- формирование отчетной информационной системы для широкого круга внутренних и внешних пользователей, исходя из определенных требований и запросов;
- использование бухгалтерской финансовой отчетности для принятия экономических и финансовых решений с целью оценки, как эффективности деятельности организации, так и с позиции системы государственного управления.

Изучение дисциплины предполагает предварительное усвоение следующих дисциплин: «Экономика предприятия и отрасли», «Комплексный экономический анализ производственно-хозяйственной деятельности предприятия», «Бухгалтерский учет».

В целях более глубокого изучения дисциплины «Бухгалтерская (финансовая) отчетность», учебным планом предусмотрено выполнение студентами самостоятельной работы.

Самостоятельная работа состоит из 3 заданий. Исходная информация к заданиям представлена в виде текста и таблиц с указанием конкретной расчетной информации для каждой задачи и варианта работы.

Студенты выполняют вариант самостоятельной работы в соответствии с шифром зачетной книжки по следующей схеме:

Последняя цифра шифра	Вариант
1 и 6	1
2 и 7	2
3 и 8	3
4 и 9	4
5 и 0	5

При выполнении не соответствующего варианта, работа не засчитывается.

ПРОГРАММА ДИСЦИПЛИНЫ

1. Концепция бухгалтерской (финансовой) отчетности в России и международной практике.

Сущность и назначение бухгалтерских отчетов в рыночной экономике. Нормативное регулирование бухгалтерской отчетности. Общие требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности. Состав бухгалтерской отчетности организации.

2. Бухгалтерский баланс.

Значение и функции бухгалтерского баланса в рыночной экономике. Актив и пассив баланса: состав, классификация, характеристика статей. Аналитическое использование бухгалтерского баланса при оценке финансового состояния организации.

3. Отчет о финансовых результатах.

Значение и целевая направленность отчета. Схемы построения отчета в России и международной практике. Показатели формы, порядок их формирования и отражения в учетных регистрах и форме отчета. Аналитическое использование отчета в оценке доходности и рентабельности организации.

4. Пояснения к Бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах.

Отчет об изменениях капитала. Отчет о движении денежных средств. Пояснения к Бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах. Отчет о целевом использовании полученных средств. Целевое назначение форм отчетности для внутренних и внешних пользователей. Показатели форм, их характеристики.

5. Искажения в бухгалтерской отчетности, способы выявления ошибок и роль аудита в оценке достоверности.

Виды искажений бухгалтерской отчетности, их влияние на содержание отчетных форм. Классификация бухгалтерских ошибок. Способы выявления ошибок при подготовке бухгалтерской отчетности. Аудиторское заключение: его виды и роль в бухгалтерской отчетности.

6. Консолидированная финансовая отчетность.

Понятие и область применения консолидированной отчетности. Консолидированная отчетность: состав, требования, принципы составления. Особенности консолидации отчетности организаций. Процедуры консолидирования.

7. Отчетность по сегментам.

Понятие и значение сегментной отчетности. Виды отчетных сегментов, их характеристика. Формирование показателей сегментной отчетности. Способы представления информации.

Разновидность сегментной отчетности - отчетность по центрам ответственности.

8. Статистическая отчетность.

Понятие и общие вопросы формирования статистической отчетности и ее взаимосвязь с бухгалтерской отчетностью. Важнейшие типовые формы статистической отчетности.

МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ

1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ ПО СОСТАВЛЕНИЮ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ (к разделам программы 1-8)

Система бухгалтерского учета и отчетности в современных рыночных условиях России, формирующаяся на основе Концепции бухгалтерского учета¹, направлена на:

- представление заинтересованным пользователям информации об общих положениях по организации и ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской отчетности на предприятии;
- разработку новых и внесение изменений в действующие нормативные положения по бухгалтерскому учету и отчетности;
- принятие решений по наиболее сложным вопросам по организации бухгалтерского учета и формированию отчетности на предприятии.

В соответствии с представленной Концепцией *бухгалтерская отчетность представляет собой информацию о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период*².

¹ Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России от 29.12.1997.

² Согласно п. 1 ст. 3 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете", абз. 2 п. 4 Положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99), утвержденного Приказом Минфина России от 06.07.1999 N 43н.

При формировании данных бухгалтерской отчетности к ней предъявляются **основные требования** (согласно ч. 1 Закона N 402-ФЗ; п. 6-9 раздела 3 ПБУ 4/99), касающиеся:

- достоверности и полноты отражения информации об имущественном и финансовом положении организации;
- непрерывности ведения бухгалтерского учета и составления отчетности в течение определенного временного периода в соответствии с принятой учетной политикой (п. п. 5 и 6 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»; п. п. 32, 36 ПБУ 4/99);
- применения утвержденных организаций форм отчетности, разработанных на основе рекомендаций Минфина РФ, последовательно от одного отчетного периода к другому;
- соблюдение сопоставимости отчетных данных с показателями за предшествующие отчетные периоды (п. 6.4 Концепции, п. 10 ПБУ 4/99);
- использование принципа нейтральности информации, предусматривающего соблюдение равенства (баланса) удовлетворения интересов заинтересованных пользователей отчетности;
- представление данных бухгалтерской отчетности посредством реализации принципа существенности информации.

Представленные требования позволяют сформулировать **основное назначение бухгалтерской отчетности**, которое заключается в достоверности и полноте отражения информации о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении.

В системе бухгалтерского учета и отчетности организации информация формируется для заинтересованных пользователей, внешних и внутренних. Заинтересованными пользователями могут выступать реальные и потенциальные инвесторы, работники организации, заимодавцы, поставщики и подрядчики, покупатели и заказчики, органы власти и общественность в целом. Различные категории пользователей преследуют разную информацию (инвесторы анализируют доходность на вложенный капитал, оценивают денежные потоки в разрезе текущей, инвестиционной и

финансовой деятельности; акционеры и работники организации в большей степени стремятся иметь гарантированный стабильный доход; органы власти и общественность заинтересованы в перечислении данной организацией налогов и сборов в бюджеты различных уровней, в выполнении данной организацией экологических и социальных проектов, направленных на устойчивое развитие определенной территории и т.п.).

Сформированная информация об организации представляется различным заинтересованным пользователям в форме отчетности, получившей название бухгалтерской (финансовой) отчетности. Первое понятие (бухгалтерская отчетность) указывает на то, что отчетность формируется по данным бухгалтерского учета, а второе – на содержание и назначение информации, которую она включает. Тем самым, *бухгалтерская (финансовая) отчетность организации составляется на основе данных бухгалтерского учета на основе разработанных форм отчетности согласно положениям Минфина РФ*. В соответствии с приказом Минфина России от 02.07.2010 N 66н. *в состав годовой бухгалтерской отчетности* коммерческих организаций (кроме страховых и кредитных) включаются следующие формы: Бухгалтерский баланс; Отчет о финансовых результатах; Отчет об изменениях капитала; Отчет о движении денежных средств; иные приложения к Бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах (ч. 1 ст. 14 Закона N 402-ФЗ, п. п. 5, 28 ПБУ 4/99). В целях принятия обоснованных экономических решений по ведению деятельности организация заинтересована в предоставлении и раскрытии дополнительной информации для пользователей отчетности (п. 39 ПБУ 4/99, ч. 1 ст. 30 Федерального закона N 402-ФЗ). Поэтому формы годовой бухгалтерской отчетности разрабатываются в каждой коммерческой организации самостоятельно на основе утвержденных Минфином РФ типовых форм отчетности. Иные организации (страховые, кредитные), субъекты малого предпринимательства и т.п. представляют отчетную информацию по специально разработанным формам отчетности (п. 6.1 Приказа N 66н, Информация Минфина России N ПЗ-10/2012).

Показатели разработанных форм годовой отчетности (данные бухгалтерской отчетности) должны:

- представляться на русском языке (п. 15 ПБУ 4/99) и в валюте РФ (в рублях) (ч. 7 ст. 13 Закона N 402-ФЗ, п. 16 ПБУ 4/99);

- приводится в тысячах рублей без десятичных знаков; при существенных оборотах продаж, обязательств и т.п. - в миллионах рублей без десятичных знаков;

- представляться минимум за два года - отчетный период и предшествующий отчетному (п. 10 ПБУ 4/99) за исключением отчетности, составляемой за первый отчетный период³.

- прочеркиваться в случае отсутствия определенного числового показателя (п. 11 ПБУ 4/99);

- представляться в круглых скобках, если представляемый показатель отчетности – вычитаемый или имеющий отрицательное значение (примечание 7 к форме Бухгалтерского баланса (Приложение N 1 к Приказу N 66н);

- оформляться аккуратно, не делая подчисток и помарок.

Представление⁴ данных бухгалтерской отчетности различным пользователям регламентировано п. п. 4, 42 ПБУ 4/99, п. п. 3.3, 3.4 Концепции, а также ч. 3 ст. 18 Закона N 402-ФЗ. Согласно представленным документам возможность пользования бухгалтерской отчетностью обеспечивается за счет доступа к государственному информационному ресурсу, за исключением случаев, связанных с государственной тайной. При этом законом N 402-ФЗ (ч. 2 ст. 18) предусмотрена обязанность организаций представлять обязательный экземпляр годовой бухгалтерской отчетности органу государственной статистики, а также налоговому органу по месту своего нахождения не позднее трех месяцев после

³ Отчетным периодом для годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности (отчетным годом) является календарный год - с 1 января по 31 декабря включительно, за исключением случаев создания, реорганизации и ликвидации юридического лица (ч. 1 ст. 15 Закона N 402-ФЗ).

⁴ Датой представления бухгалтерской отчетности для организации считается день ее почтового или электронного отправления, или день фактической передачи ее по принадлежности (п. 47 ПБУ 4/99, п. 88 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ).

окончания отчетного периода (пп. 5 п. 1 ст. 23 НК РФ, пп. "а" п. 1 ст. 1, п. 3 ст. 5 ФЗ от 29.06.2012 N 97).

Кроме того, сформированную на основании качественного организованного бухгалтерского учета отчетность организации обязаны хранить в течение временного периода, устанавливаемого положениями, касающимися организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет после отчетного года (ч. 1 ст. 29 Закона N 402-ФЗ).

Представленные требования, законодательного и нормативного характера касаются не только содержания форм бухгалтерской (финансовой отчетности), но и их оформления. Каждая составляющая форма бухгалтерской отчетности, согласно ПБУ 4/99, должна содержать следующие данные: наименование составляющей части (например, Бухгалтерский баланс, отчет об изменениях капитала и т.п.); указание отчетной даты или отчетного периода (за отчетный период, или на 31 декабря года, предшествующего предыдущему); наименование организации с указанием ее организационно-правовой формы и формы собственности (ОАО, ЗАО, ООО, либо государственная собственность, частная и т.п.); формат представления числовых показателей бухгалтерской отчетности (тыс. руб. или млн. руб.).

Таким образом, формируемая в рыночной экономике на основании законодательных положений бухгалтерская отчетность представляет собой информацию о финансовом положении и результатах деятельности экономического субъекта, сгруппированную в формы отчетности, разрабатываемые самостоятельно каждым субъектом на основании рекомендаций Минфина РФ.

2. ПОЯСНЕНИЯ К БУХГАЛТЕРСКОМУ БАЛАНСУ И ОТЧЕТУ О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ (к разделам программы 4, 6, 7)

Пояснения к Бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах предназначены, прежде всего, для

заинтересованных пользователей отчетной информации. Они призваны представлять сведения, повышающие степень надежности отчетных показателей: объективность отражения фактов хозяйственной деятельности, полноту информации и др.

В соответствии с п. 4 Приказа Минфина России от 02.07.2010 N 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» Пояснения к Бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах оформляются в табличной или текстовой форме; при этом содержание Пояснений, оформленных в табличной форме, определяется организациями самостоятельно с учетом Приложения N 3 к Приказу N 66н.

В форме расшифровываются следующие статьи отчетности:

- «Нематериальные активы и расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР)» (наличие и движение нематериальных активов; первоначальная стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией; нематериальные активы с полностью погашенной стоимостью; наличие и движение результатов НИОКР; незаконченные и неоформленные НИОКР и незаконченные операции по приобретению нематериальных активов).

- «Основные средства» (наличие и движение основных средств; незавершенные капитальные вложения; изменение стоимости основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации; иное использование основных средств).

- «Финансовые вложения» (наличие и движение финансовых вложений; иное использование финансовых вложений).

- «Запасы» (наличие и движение запасов; запасы в залоге).

- «Дебиторская и кредиторская задолженность» (наличие и движение дебиторской задолженности; просроченная дебиторская задолженность; наличие и движение кредиторской задолженности; просроченная кредиторская задолженность).

- «Затраты на производство».

- «Оценочные обязательства».

- «Обеспечения обязательств».

- «Государственная помощь».

Дополнительно к табличным и текстовым пояснениям к формам отчетности могут представляться сведения, которые в ПБУ 4/99 названы информацией, сопутствующей бухгалтерской отчетности⁵. К такой информации относят: информацию об учетной политике и ее изменениях; по отчетным сегментам; об участии в совместной деятельности; о событиях после отчетной даты; об условных обязательствах, условных активах и оценочных обязательствах; по прекращаемой деятельности; о связанных сторонах; о прибыли, приходящейся на акцию; иную информацию.

3. КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ (к разделу 6 программы)

Потребность в составлении консолидированной финансовой отчетности продиктована современными общемировыми тенденциями углубления хозяйственных связей между странами на основе интенсивного развития и интернационализации производства и капитала.

Основная задача формирования консолидированной отчетности - это привлечение дополнительных инвестиций в российскую экономику и придание финансовой отчетности, составленной на основе МСФО, международного статуса на мировых рынках капитала.

Под консолидированной финансовой отчетностью понимается систематизированная информация, отражающая финансовое положение, финансовые результаты деятельности и изменение финансового положения организации, на отчетную дату

⁵ В Пояснениях к Бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах раскрывается дополнительная информация в соответствии с требованиями разд. VI ПБУ 4/99 и нормами о раскрытии информации в бухгалтерской отчетности, содержащимися в других ПБУ, если представление соответствующих данных не предусмотрено формами, утвержденными Приказом Минфина России N 66н, но необходимо для реальной оценки финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и движения денежных средств за отчетный период (п. 24 ПБУ 4/99, ч. 1 ст. 13 Закона N 402-ФЗ, Письмо Минфина России от 09.01.2013 N 07-02-18/01).

группы взаимосвязанных экономически и юридически организаций, определяемой в соответствии с МСФО (п. 2 ст. 1 Закона N 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности»).

Принятый 27.06.2010 г. Закон N 208-ФЗ установил требования к составлению, представлению и публикации консолидированной отчетности организаций, созданных в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Процесс формирования консолидированной финансовой отчетности группы компаний включает следующие этапы: методологический, организационный и заключительный.

Методологический этап. Формирование консолидированной финансовой отчетности группы изначально предполагает разработку методологии формирования данной отчетности, базирующейся на стандартах и внутригрупповых методических документах, применяемых в группе. Данный этап заключается в проведении следующих процедур:

- определение периметра консолидации;
- разработка и введение единой учетной политики для всех участников группы компаний;
- разработка и введение единого плана счетов для всех компаний группы.

Организационный этап. В условиях существования различий между МСФО и российскими правилами ведения бухгалтерского учета и формирования консолидированной финансовой отчетности необходимым является выбор метода формирования консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСФО.

Выделяют три подхода к формированию консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСФО:

- организация параллельного учета;
- использование метода трансформационных таблиц;
- использование специализированного программного обеспечения.

Заключительный этап. На данном этапе закрепляется документально и реализуется практически механизм формирования консолидированной отчетности: головная компания формирует

единую учетную политику для группы, единый план счетов, выбирает метод формирования консолидированной финансовой отчетности.

Методы консолидации

Выбор метода консолидации определяется долей инвестора в уставном или акционерном (в зависимости от организационно-правовой формы) капитале инвестируемой компании. Особенности методов консолидации отражены на рис. 1. Основными выступают следующие методы: долевого участия; полной консолидации (приобретения); пропорциональной консолидации.

Метод долевого участия (метод чистой стоимости капитала) — используется по отношению к зависимым предприятиям (по отношению к которым группа является инвестором, т.е. ассоциированным компаниям). В основе метода — отражение в консолидированной отчетности инвестиций в зависимое предприятие, а также прибыли (убытка), начисленной инвестору за отчетный период.

МЕТОДЫ КОНСОЛИДАЦИИ		Название участвующих компаний	Доля инвестора	Особенности составления консолидированной отчетности
	По себестоимости	Инвестор и инвестируемая компания	Менее 20%	Инвестиции отражаются по себестоимости
	Долевого участия	Инвестор и ассоциированная компания	20% + одна акция – 50%	Инвестиции отражаются по первоначальной стоимости на дату покупки и увеличиваются (уменьшаются) на долю инвестора в сумме прибыли (убытка) ассоциированной компании
	Покупки (приобретения)	Материнская и дочерняя компании (вместе именуемые группой)	50% + одна акция – 100%	Активы оцениваются по справедливой стоимости на дату приобретения. Гудвилл подлежит ежегодной переоценке. Если доля инвестора менее 100%, то определяется доля меньшинства. Исключаются инвестиции материнской компании, капитал дочерней компании и результаты внутрифирменных операций
	Пропорциональный	Инвестор и совместное предприятие	Полный контроль над принадлежащей долей	Каждая статья отчетности участвующей компании суммируется с ее частью в отчетности совместного предприятия, за исключением инвестиций и капитала совместного предприятия. Метод долевого участия аналогичен учету инвестиций в ассоциированную компанию
	Учета инвестиций по справедливой стоимости	Инвестор и инвестируемая компания	Инвестиции в компании, удерживаемые для продажи	Стоимость инвестиций отражается в балансе инвестора по справедливой стоимости (переоценивается), переоценка относится на счета прибылей и убытков периода

Рис. 1. Сущность основных методов консолидации.

В консолидированной финансовой отчетности инвестора инвестиции отражаются по стоимости их приобретения с

корректировкой на долю инвестора в прибыли, полученной ассоциированной компанией после приобретения.

Показатели отчетности зависимого предприятия (активы и пассивы, прибыли и убытки) в консолидированную отчетность не включаются. В то же время, поскольку ассоциированная компания не входит в состав группы, операции между компаниями не исключаются при формировании консолидированной отчетности инвестора. Порядок расчета ряда показателей по долевого методу приведен в табл. 1.

Таблица 1.

Методика расчета показателей по долевого методу

Показатель	Расчетная формула
Инвестиции в зависимую компанию по долевого методу	Доля участия компании-инвестора в ассоциированной компании x Чистые активы зависимой компании на отчетную дату + Гудвилл ассоциированной компании
	Цена покупки + Доля участия компании-инвестора в зависимой компании x (Нераспределенная прибыль ассоциированной компании на отчетную дату — Нераспределенная прибыль ассоциированной компании на дату покупки)
Гудвилл ассоциированной компании	Цена покупки — Доля участия компании-инвестора в зависимой компании x Чистые активы ассоциированной компании на дату покупки — Обесценение гудвилла ассоциированной компании
Нераспределенная прибыль ассоциированной компании	Доля участия компании-инвестора в зависимой компании x (Нераспределенная прибыль ассоциированной компании на отчетную дату — Нераспределенная прибыль ассоциированной компании на дату покупки) — Обесценение гудвилла ассоциированной компании

Полная консолидация (метод приобретения) — метод, применяемый для консолидации отчетности дочерних предприятий. Выделяют следующие этапы консолидации:

- корректировка положений учетной политики дочерних организаций и материнской компании в целях приведения к единым учетным методикам и, следовательно, внесение изменений в индивидуальную отчетность каждого участника группы;
- проведение элиминирования, т.е. определенных

корректировок, обусловленных методиками консолидации;

- расчет дополнительных показателей, возникающих при консолидации отчетности (например, гудвилла, доли меньшинства и пр.);

- непосредственно формирование статей консолидированной отчетности.

Показатели консолидированной отчетности рассчитываются путем суммирования показателей отчетности всех дочерних предприятий с учетом консолидационных корректировок.

Корректировки заключаются в исключении (элиминировании) всех взаимных расчетов внутри группы. К данным статьям относятся:

- балансовая стоимость инвестиций головной компании в каждую дочернюю компанию и, соответственно, доля головной компании в собственном капитале каждой дочерней компании (т.е. акционерный (уставный) капитал дочерних компаний);

- межгрупповые сальдо и операции, в том числе показатели, отражающие дебиторскую и кредиторскую задолженность между головной организацией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами;

- дивиденды, выплачиваемые участниками группы друг другу (но дивиденды, подлежащие выплате организациям, не являющимся участниками группы, отражаются в консолидированной отчетности);

- прибыль и убытки от операций между головной организацией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами;

- доля меньшинства в чистом доходе и чистых активах консолидированных дочерних компаний за отчетный период. Доля меньшинства должна показываться в консолидированном балансе отдельно от обязательств и собственного капитала материнской компании и отдельно от прибыли группы.

Метод пропорциональной консолидации — метод, применяемый для консолидации отчетности предприятий, занимающихся совместной деятельностью с группой в рамках простого товарищества. Данный метод является разновидностью

метода полной консолидации, но отсутствует показатель «Доля меньшинства» (поскольку показатели активов, обязательств и финансовых результатов суммируют исходя из процента участия в совместно контролируемой компании). В основе метода — включение в консолидированную отчетность активов, обязательств, доходов и расходов пропорционально доле контроля группы над предприятиями, которые контролируются совместно.

Совместный контроль — распределение контроля за экономической деятельностью на договорной основе, предполагающее единодушное согласие участников при принятии стратегических решений в области различных аспектов деятельности.

Совместная деятельность может осуществляться в виде совместно контролируемых:

- *операций* - вид деятельности, связанный с использованием активов или иных ресурсов участниками совместной деятельности без образования юридического лица;

- *активов* (не возникает самостоятельное юридическое лицо) — вид совместной деятельности, при котором под совместным контролем находятся активы, внесенные в качестве вклада в совместную деятельность либо приобретенные для целей осуществления этой деятельности и используемые для получения выгод ее участниками;

- *компаний*, то есть совместной деятельности, предполагающей создание организации, в которой каждый участник совместной деятельности имеет свою долю участия (в частности, право на часть результатов деятельности). Совместно контролируемая компания осуществляет ведение бухгалтерского учета и составляет финансовую отчетность. При этом бухгалтерский баланс включает долю активов, которые она контролирует совместно, и обязательств, за которые она несет совместную ответственность. Отчет о финансовых результатах включает долю доходов и расходов совместно контролируемой компании.

При этом могут использоваться различные форматы отчетности:

- последовательный, предполагающий построчное

объединение своей доли каждого из элементов отчетности совместно контролируемой компании с аналогичными статьями в своей консолидированной отчетности;

- выборочный, нацеленный на включение в свою консолидированную отчетность отдельных статей, касающихся доли совместно контролируемой компании.

Расчеты гудвилла и нераспределенной прибыли в совместно контролируемой компании аналогичны представленным для метода долевого участия.

Процесс формирования консолидированной финансовой отчетности в каждой группе компаний выстраивается индивидуально и зависит от множества факторов: организационно-правовой формы, применяемых стандартов, технических и других возможностей компаний.

4. ОТЧЕТНОСТЬ ПО СЕГМЕНТАМ (к разделу 7 программы)

Сегментная отчетность представляет собой бухгалтерскую отчетность по установленному организацией перечню показателей, раскрывающих часть ее деятельности в определенных хозяйственных условиях.

Сегментная отчетность может составляться как для внешних, так и для внутренних пользователей информации организации. Формируемая для внутренних пользователей сегментная отчетность является частью внутренней управленческой отчетности, которая устанавливается самостоятельно организацией в учетной политике. Правила составления сегментной отчетности для внешних пользователей определены Положением по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/10), цель которого состоит в обеспечении заинтересованных пользователей информацией, позволяющей оценить отраслевую специфику деятельности организации, ее хозяйственную структуру, распределение финансовых показателей по отдельным направлениям деятельности.

Согласно ПБУ 12/10 информация по сегментам должна раскрываться в пояснениях к бухгалтерской отчетности организации–

эмитенты публично размещаемых ценных бумаг, а иные организации – в случае принятия ими решения о раскрытии информации по сегментам в бухгалтерской отчетности.

Выделение сегментов заключается в обособлении информации о части деятельности организации:

- которая способна приносить экономические выгоды и которая предполагает соответствующие расходы;
- результаты которой систематически анализируются полномочными лицами организации, принимающими решения о распределении ресурсов внутри организации оценивающими их результаты;
- по которой могут быть сформированы финансовые показатели отдельно от показателей других частей деятельности организации.

Перечень отчетных сегментов определяется организацией, исходя из ее организационной и управленческой структуры.

Выделяют *операционный и географический сегменты*.

Операционный или географический сегмент считается отчетным, если значительная величина выручки сегмента получена от продажи внешним покупателям и выполняется одно из условий:

- выручка от продажи внешним покупателям и от операций с другими сегментами данной организации составляет не менее 10 % общей суммы выручки (внешней и внутренней) всех сегментов;
- финансовый результат деятельности данного сегмента (прибыль, убыток) составляет не менее 10% суммарной прибыли или суммарного убытка всех сегментов (в зависимости от того, какая величина больше в абсолютном значении);
- активы данного сегмента составляют не менее 10% суммарных активов всех сегментов.

На отчетные сегменты, выделенные при подготовке б/о организации, должно приходиться не менее 75% выручки организации. Если будет менее 75% выручки, то должны быть выделены в б/о дополнительные отчетные сегменты.

При определении характеристик отчетного сегмента в расчет принимаются только те данные, которые непосредственно относятся к сегменту либо, которые могут быть отнесены к нему путем обоснованного распределения.

Активы, используемые совместно в двух и более отчетных сегментах, распределяются между этими сегментами в случае, когда распределяются соответствующие доходы и расходы.

Способ распределения между отчетными сегментами доходов, расходов, активов и обязательств, относящихся к двум или более отчетным сегментам, зависит от характера объектов учета, видов деятельности, степени обособленности отчетных сегментов. Организация должна последовательно применять избранную основу распределения между отчетными сегментами доходов, расходов, активов и обязательств. Информация по отчетному сегменту должна подготавливаться в соответствии с учетной политикой организации.

ЗАДАНИЕ

Самостоятельная работа состоит из 3 заданий. Исходная информация к заданиям представлена в виде текста и таблиц с указанием конкретной расчетной информации для решения каждой задачи.

ЗАДАНИЕ 1

По материалам производственной практики сформировать и оформить пояснительную записку к годовой бухгалтерской отчетности организации. Пояснительную записку представить в виде документа MS Word с использованием текстового редактора, табличного процессора, приложением различных документов (учетной политики, рабочего плана счетов, форм годовой бухгалтерской отчетности). Пояснительная записка должна удовлетворять всем основным требованиям, предъявляемым к формированию годовой бухгалтерской отчетности.

ЗАДАНИЕ 2

Задача 1. По данным задачи представить консолидированный баланс и выполнить анализ финансового положения группы предприятий, а также исходных форм финансовых отчетов материнской компании и дочернего

предприятия; кроме этого, составить пояснительную записку деятельности группы предприятий. Известно, что в отчетном периоде анализируемое предприятие (материнская компания) приобрело обыкновенные акции дочернего предприятия и осуществляло инвестиции в дочернее предприятие. Исходная информация (бухгалтерский баланс головной компании и дочернего общества) представлены в таблице 2. Справочные данные по предприятиям группы представлены по вариантам в таблице 3.

Таблица 2

Финансовое положение предприятий группы.

Статьи баланса	Материнская компания		Дочернее предприятие	
	Актив	Пассив	Актив	Пассив
1. Внеоборотные активы:	129520		9830	
1.1. Основные средства	97532		8400	
1.2. Инвестиции в дочерние общества	4725		0	
1.3. Прочие внеоборотные активы	27263		1430	
2. Оборотные активы	193099		10555	
БАЛАНС	322619		20385	
3. Капитал и резервы:		135078		7730
3.1. Уставный капитал		65004		2915
3.2. Добавочный капитал		23942		940
3.3. Резервный капитал		14081		1720
3.4. Нераспределенная прибыль прошлых лет		16476		1025
3.5. Нераспределенная прибыль отчетного периода		15575		1130
4. Прочие пассивы		187541		12655
БАЛАНС		322619		20385

Таблица 3

Условие для решения	Вариант				
	1	2	3	4	5
Покупка материнской компанией обыкновенных акций дочернего предприятия, %	70	75	80	65	85
Инвестиции материнской компании в дочернее предприятие, тыс. руб.	4725	4800	4825	4850	4575

Считать, что приобретение материнской компанией капитала дочернего предприятия происходило методом покупки, (при котором финансовые результаты приобретаемой компании на дату составления консолидированной отчетности не были включены).

Задача 2. Головная компания имеет одно дочернее общество и владеет 60% его обыкновенных акций. Инвестиции головной организации в дочернее общество равны 600 тыс. ден. ед.

Составить консолидированный баланс группы предприятий при следующих данных, представленных в табл. 4.

Таблица 4

Статьи баланса	Баланс головной организации, тыс. ден. ед.	Баланс дочернего общества, тыс. ден. ед.
<i>Актив</i>		
Долгосрочные финансовые вложения	600	-
Прочие активы	15400	1500
<i>Итого</i>	16000	1500
<i>Пассив</i>		
Уставный капитал	10000	1000
Добавочный капитал	3500	300
Резервный капитал	500	50
Нераспределенная прибыль	1500	100
Прочие активы	500	50
<i>Итого</i>	16000	1500

Задача 3. Головная компания имеет одно дочернее общество и владеет 100% его обыкновенных акций на сумму 10 тыс. ден. ед. по номинальной стоимости. Акции учтены головной организацией в составе долгосрочных финансовых вложений, а дочерней организацией – в уставном капитале.

Составить консолидированный баланс группы предприятий при следующих данных, представленных в табл. 5.

Таблица 5

Статьи баланса	Баланс головной организации, тыс. ден. ед.	Баланс дочернего общества, тыс. ден. ед.
<i>Актив</i>		
Долгосрочные финансовые вложения	10	-
Дебиторская задолженность, в том числе дочернего общества головной организации	60 20	80 30
Прочие активы	230	20
<i>Итого</i>	300	100
<i>Пассив</i>		
Уставный капитал	100	10
Кредиторская задолженность, в том числе дочернему обществу головной организации	90 30	70 20
Прочие активы	110	20
<i>Итого</i>	300	100

Задача 4. Материнская компания А владеет обыкновенными и привилегированными акциями компании В. Структура акционерного капитала компании В следующая:

- обыкновенные акции – всего 3000 шт., в том числе в собственности компании А – 2100 шт.;
- привилегированные акции всего 400 шт., в том числе в собственности компании А – 300 шт.;

Определить порядок расчета доли участия материнской компании.

Задача 5. Материнская компания М приобрела 100% акций дочерней компании Д за 1 млн. долл. США. В таблице 6 представлены индивидуальные балансы компании М и компании Д в балансовой оценке (гр.3) на дату приобретения.

Представить консолидированную отчетность, выполнив процедуру консолидации капиталов.

Таблица 6

Индивидуальные балансы материнской и дочерней компаний в балансовой оценке на дату приобретения, тыс. долл.

Статьи баланса	Материнская компания М	Дочерняя компания Д		Материнская компания М после приобретения дочерней компании Д
		3	4	
1	2	3	4	5
Актив				
Основные средства	800	600	680	800
Инвестиции	-	-	-	1000
Оборотные средства	600	1000	1040	600
Денежные средства	1000	-	-	-
Итого	2400	1600	1720	2400
Пассив				
Акционерный капитал	800	800	880	800
Прочие обязательства	1600	800	840	1600
Итого	2400	1600	1720	2400

гр. 4 – отражает результаты переоценки активов и обязательств по справедливой стоимости на дату покупки.

Задача 6. По исходным данным предыдущей задачи составить консолидированный баланс группы предприятий при следующих исходных данных. Материнская компания М приобрела за 1 млн. долл. 75% участия в капитале дочерней компании Д.

ЗАДАНИЕ 3

Задача 1. Холдинг включает несколько организаций, занятых производством продукции (работ, услуг). Основные показатели деятельности холдинга приведены ниже (табл. 7, 8).

Таблица 7.
тыс. ден. ед.

Показатели	Производство продукции		
	«А»	«Б»	«В»
Выручка от продажи продукции (работ, услуг), всего	3000	2000	1000
в том числе:			
от внешних покупателей	2800	1600	520
от других сегментов	200	400	480
Расходы сегмента	2700	1800	1030
Финансовые результаты	300	200	-30
Активы сегмента	1500	400	2100

Организации холдинга осуществляют деятельность в разных экономических регионах.

Таблица 8
тыс. ден. ед.

Показатели	Северо-Западный	Центральный	Поволжский	Южный
Выручка от продажи продукции (работ, услуг), всего	1500	1300	1400	1800
в том числе:				
от внешних покупателей	1230	1000	1050	1640
от других сегментов	270	300	350	160
Расходы сегмента	1350	1130	1430	1620
Финансовые результаты	150	170	-30	180
Активы сегмента	1000	900	800	1300

По данным задачи представьте экономические показатели деятельности холдинга. Для того, чтобы определить должны ли быть включены в бухгалтерскую отчетность холдинга все сегменты – операционные и географические, проверьте: являются ли представленные сегменты – отчетными. Кроме того, по результатам расчетов обоснуйте (или опровергните) необходимость выделения дополнительных отчетных сегментов.

Задача 2. По данным задачи сформировать сегментную отчетность предприятия, которое оказывает услуги, выполняет

работы, сдает в аренду основные средства в ряде городов России. Основные показатели деятельности предприятия по каждому виду деятельности представлены в табл. 9. Кроме того, по данным задачи осуществить идентификацию отчетных сегментов.

Таблица 9

Основные показатели деятельности предприятия
за отчетный период (тыс. руб.)

Вид деятельности	Выручка от продажи внешним покупателям и от операций с другими сегментами	Финансовый результат деятельности: прибыль (+) или убыток (-)	Активы
<i>Деятельность в г. Ярославле</i>			
Оказание услуг	45	+7	20
Выполнение работ	76	+14	40
Сдача в аренду основных средств	20	+15	60
Итого	141	+36	120
<i>Деятельность в г. Переславле-Залесском</i>			
Оказание услуг	55	+10	30
Выполнение работ	80	+20	10
Сдача в аренду основных средств	30	+26	100
Итого	165	+56	140
<i>Деятельность в г. Иваново</i>			
Оказание услуг			
Выполнение работ			
Сдача в аренду основных средств	60	+40	150
Итого	60	+40	150
<i>Деятельность в г. Сергиевом Посаде</i>			
Оказание услуг	20	+10	5
Выполнение работ	25	+16	6
Сдача в аренду основных средств			
Итого	45	+26	11
Всего по организации	411	+158	421

Задача 3. Выполнить формирование раскрытий по сегментам в консолидированной финансовой отчетности группы предприятий на примере отчетности компании «Евраз Групп» (Evraz Group) за 2009 г., подготовленной в соответствии с МСФО (табл. 10, 11).

«Евраз Групп» является одной из наиболее крупных в мире вертикально интегрированных горнодобывающих и металлургических компаний с активами в Российской Федерации, Украине, Европе, США, Канаде и Южной Америке. Она занимает 14-е место в мире по объемам производства стали, является единственным в России производителем рельсов, одним из крупнейших в мире поставщиков слябов и заготовок, а также крупным игроком на мировом рынке ванадия. Это публичная компания, глобальные депозитарные расписки которой с июня 2005 г. торгуются на Лондонской фондовой бирже. Компания «Евраз Групп» выпускает консолидированную аудированную финансовую отчетность по МСФО на годовой основе.

Группа применяет МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» с 01.01.2009.

Таблица 10

Отчетность «Евраз Групп» за 2009 г. в части раскрытия выручки и прибыли по сегментам деятельности, млн. долл.

Показатель	Производство стали	Горнодобывающий сегмент	Сегмент продуктов из ванадия	Прочие операции
Выручка				
Продажи внешним покупателям	9292	188	226	117
Продажи между сегментами	129	1160	36	36
Итого выручка	9421	1348	262	262

Таблица 11

Вспомогательная таблица для определения перечня
отчетных сегментов «Евраз Групп» в 2009 г.

Показатели и критерии	Операционные сегменты				Итого
	Производство стали	Горнодобывающий сегмент	Сегмент продуктов из ванадия	Прочие операции	
Общая величина выручки от продаж внешним покупателям и другим сегментам, в том числе выручка от внешних продаж	9421 (9292)	1348 (188)	262 (226)	556 (117)	11587 (9823)
Прибыль всех прибыльных операционных сегментов	950	179	12	110	1251
Общая величина активов	16985	3933	618	855	22391
Выручка от внешних продаж по определенным ранее отчетным сегментам	9480	Процент выручки > 75%			
Итого выручка организации от внешних продаж	9823	Отчетные сегменты выделены корректно			

Рекомендуемый библиографический список

Основной:

1. Бухгалтерская финансовая отчетность./ А.И. Нечитайло и др.; под ред. А.И. Нечитайло и Л.Ф. Фоминой. – Ростов н/Д: Феникс, 2012. – 633 с.
2. Камысовская С.В., Захарова Т.В. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: формирование и анализ показателей: учебное пособие / С.В. Камысовская, Т.В.Захарова. – М.: ФОРУМ: ИНФРА-М, 2014. – 432 с.
3. Львова И.Н. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: учебное пособие / И.Н. Львова; под ред. Н.А. Каморджановой. – СПб.: СПбГИЭУ, 2012. – 367 с.
4. Семенихин В.В. Годовой отчет – 2012. «ГроссМедиа», 2013.

Дополнительный:

1. Годовой отчет – 2012. / Под. ред. В.И. Мещерякова.- Международное агентство бухгалтерской информации, 2012.
2. Семенихин В.В. Годовой отчет – 2012. «ГроссМедиа», 2013.
3. Крутякова Т.Л. Годовой отчет-2012. - АйСиГрупп, 2012. 371с.
4. Международные стандарты финансовой отчетности (информационная система «КонсультантПлюс»).
5. Нормативная база бухгалтерского учета (информационная система «КонсультантПлюс»).
6. Положения по бухгалтерскому учету (информационная система «КонсультантПлюс»).

СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	3
Программа дисциплины.....	4
Методические указания.	
1. Общие положения по составлению бухгалтерской отчетности (к разделам программы 1-9).....	6
2. Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах (к разделам программы 4, 6, 7).....	10
3. Консолидированная финансовая отчетность (к разделу 6 программы).....	12
4. Отчетность по сегментам (к разделу 7 программы).....	18
Задание.....	20
Задание 1.....	20
Задание 2.....	20
Задание 3.....	24
Рекомендуемый библиографический список.....	29