



МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
Рубцовский индустриальный институт (филиал)
федерального государственного бюджетного образовательного
учреждения высшего образования
«Алтайский государственный технический университет им. И.И. Ползунова»
(РИИ АлтГТУ)

О.А. Чиркова

СОСТАВЛЕНИЕ И ИСПОЛЬЗОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Учебное пособие по профессиональному модулю ПМ.04
«Составление и использование бухгалтерской отчетности»
для студентов среднего профессионального образования
специальности «Экономика и бухгалтерский учет (по отраслям)»

*Рекомендовано Рубцовским индустриальным институтом (филиалом)
ФГБОУ ВО «Алтайский государственный технический университет им.
И.И. Ползунова» в качестве учебного пособия для студентов, обучающихся
по направлению подготовки «Экономика и бухгалтерский учет
(по отраслям)»*

Рубцовск 2023

ББК 65.06

О.А. Чиркова. Составление и использование бухгалтерской отчетности: Учебное пособие по профессиональному модулю ПМ.04 «Составление и использование бухгалтерской отчетности» для студентов среднего профессионального образования специальности «Экономика и бухгалтерский учет (по отраслям)» / Рубцовский индустриальный институт. – Рубцовск, 2023. – 121 с.

Учебное пособие разработано в соответствии с программой подготовки специалистов среднего звена по специальности 38.02.01 «Экономика и бухгалтерский учет (по отраслям)».

Рассмотрено и одобрено
на заседании НМС РИИ.
Протокол №3 от 30.03.2023

ГЕНЕРАЛЬНЫЙ ДИРЕКТОР
ООО "АЛТАЙТРАНСМАШ-СЕРВИС"

Куриленко И.М.

© Рубцовский индустриальный институт, 2023

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	5
1. ТЕХНОЛОГИЯ СОСТАВЛЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ	6
1.1. Виды бухгалтерской отчетности	6
1.2. Бухгалтерская (финансовая) отчетность как источник информации о хозяйственной деятельности организации	8
1.3. Значение и функции бухгалтерской отчетности	9
1.4. Подготовка к составлению отчетности	10
1.5. Понятие событий после отчетной даты	19
1.6. Отражение событий после отчетной даты и их последствий в бухгалтерской отчетности	20
1.7. Виды ошибок, допускаемых при составлении отчетности	23
2. ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ И ПРАВИЛА ФОРМИРОВАНИЯ ОТЧЕТНОСТИ	28
2.1. Основы формирования отчетности	28
2.2. Публичность бухгалтерской отчетности	31
2.3. Порядок составления бухгалтерского баланса	31
2.4. Порядок заполнения формы 2 «Отчет о финансовых результатах»	47
2.5. Порядок заполнения формы 3 «Отчет об изменении капитала»	60
2.6. Порядок заполнения формы 4 «Отчет о движении денежных средств»	65
2.7. Связь между бухгалтерским балансом и формы	67
3. АНАЛИЗ ФИНАНСОВО - ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ И ЕГО РОЛЬ В УПРАВЛЕНИИ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ ОРГАНИЗАЦИИ	70
3.1. Предмет, содержание и задачи экономического анализа	70
3.2. Виды экономического анализа	71
3.3. Информационное обеспечение экономического анализа и пользователи экономической информации	74
4. МЕТОД, МЕТОДИКА, СПОСОБЫ И ПРИЁМЫ КОМПЛЕКСНОГО АНАЛИЗА ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ	77
4.1. Классификация методов и приёмов, используемых в АХД	77
4.2. Метод сравнения	77
4.3. Способ балансовой увязки показателей	78
4.4. Традиционные статистические способы обработки данных в АХД	83
4.5. Детерминированное моделирование и преобразование факторных систем	83
4.6. Способы измерения влияния факторов в детерминированном анализе	86
	87

5. АНАЛИЗ ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ ПРЕДПРИЯТИЯ	92
5.1. Понятие, значение и задачи анализа, источники информации анализа и система показателей ФСП	92
5.2. Предварительный обзор финансового состояния предприятия и его изменения за отчётный период	94
5.3. Анализ структуры активов предприятия	99
5.4. Анализ структуры пассивов. Оценка рыночной стоимости предприятия (финансовая устойчивость предприятия по относительным показателям)	102
5.5. Анализ финансовой устойчивости предприятия по абсолютным показателям	104
5.6. Анализ взаимосвязи активов и пассивов	106
5.7. Анализ ликвидности баланса	107
5.8. Анализ платежеспособности предприятия	109
5.9. Анализ кредитоспособности предприятия	110
5.10. Оценка угрозы банкротства и финансового состояния неплатежеспособных предприятий	112 114
5.11. Анализ отчета о финансовых результатах	116
5.12. Система показателей рентабельности	117
5.13. Система показателей деловой активности	118
5.14. Чистые активы предприятия	118
Список использованной литературы	120

ВВЕДЕНИЕ

Данное учебное пособие предназначено студентам специальности «Экономика и бухгалтерской учет» в организации самостоятельной работы при изучении профессионального модуля и междисциплинарных курсов. Методическое пособие включает лекции, материалы для подготовки к практическим занятиям, методические указания к выполнению курсовой работы, список используемой литературы и приложения.

Методическое пособие дает студенту полные сведения о содержании и последовательности изучения ПМ.

Разделы профессионального модуля включают:

МДК.4.1. Технология составления бухгалтерской отчетности

МДК.4.2. Основы анализа бухгалтерской отчетности.

1. ТЕХНОЛОГИЯ СОСТАВЛЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

1.1. Виды бухгалтерской отчетности

По видам отчетность делится на бухгалтерскую, финансовую, управленческую, налоговую, статистическую и оперативную.

Бухгалтерская отчетность – это единая система данных о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, составляемая на основе данных бухгалтерского учета.

Данные синтетического и аналитического учета подтверждаются надлежаще оформленными первичными документами. Годовой бухгалтерской отчетности присуща более высокая достоверность, так как ее данные подтверждаются материалами инвентаризации и, как правило, аудиторским заключением.

Финансовая отчетность – это структурированное представление финансового положения и операций, осуществляемых компанией. Существенное различие финансовой и бухгалтерской отчетности заключается в характере раскрытия в них данных бухгалтерского учета, ориентированного на интересы лиц, принимающих финансовые решения.

Финансовая отчетность представляет собой способ обобщения системных данных бухгалтерского учета, который позволяет представить полезную информацию финансового характера основным группам заинтересованных лиц.

Управленческая отчетность представляет собой механизм обработки данных управленческого учета (включая данные бухгалтерского учета, данные систем контроля за производством и т. д.), их агрегирования и представления в виде отчетов о деятельности подразделений и в целом субъекта хозяйствования за отчетный период. При этом система управленческой отчетности дает возможность пользователям самостоятельно формировать отчеты в желаемых аналитических разрезах и проводить ее всесторонний анализ.

Налоговая отчетность представляет собой развернутый расчет налоговой базы за отчетный (налоговый) период либо на отчетную дату в соответствии с нормативными актами, регулирующими налоговые платежи организаций и данных налогового учета.

Статистическая отчетность – это комплекс показателей в денежном и натуральном выражении, представляемых предприятиями по установленным Федеральной службой государственной статистики формам в целях формирования сводной официальной статистической информации о социально-экономическом и демографическом положении страны. Статистическую отчетность организации обязаны в установленные сроки представлять в региональные статистические органы.

Статистическая отчетность служит для отражения отдельных сторон деятельности организации и их статистического изучения. Она составляется на основе данных бухгалтерского, статистического и оперативного учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности по единой методике, установленной Федеральной службой государственной статистики и Минфином России.

Оперативная отчетность предназначена для текущего контроля и управления внутри организации в момент совершения хозяйственных операций или сразу же после их завершения. В ней содержатся сведения о выполнении планов поставок продукции, соблюдении договоров, финансовом положении организации.

По объему содержащихся в отчетах сведений различают частную и общую отчетность.

Частная отчетность включает в себя информацию о работе организации на одном участке ее деятельности.

Общая отчетность характеризует хозяйственную деятельность организации в целом.

По назначению отчетность подразделяется на внешнюю и внутреннюю.

Внешняя отчетность служит средством информирования внешних пользователей – заинтересованных юридических и физических лиц о характере деятельности, доходности и имущественном положении организации. В соответствии с международной практикой она обязательно подлежит опубликованию, поэтому ее называют публичной.

Внутренняя отчетность формируется для целей оперативного и общего управления организацией.

По охватываемым периодам отчетность подразделяется на текущую (внутригодовую) и годовую.

Текущая (внутригодовая) отчетность составляется на внутригодовую дату. Текущая бухгалтерская отчетность называется промежуточной. К ней относятся месячная и квартальная отчетность. Текущие отчеты составляются регулярно через определенные промежутки времени. Эту отчетность подразделяют на ежедневную, месячную, квартальную, полугодовую и за девять месяцев. Анализ текущей отчетности служит целям оперативного управления деятельностью организации.

Годовая отчетность составляется по окончании года и характеризует все стороны хозяйственной деятельности организации за финансовый год.

По степени обобщения данных отчетность подразделяется на индивидуальную, сводную и консолидированную.

Индивидуальная отчетность составляется по данным текущего учета конкретной организации.

Сводная отчетность составляется вышестоящими организациями, органами Федеральной службы государственной статистики по территориальному принципу и отраслям экономики путем обработки индивидуальной отчетности организаций.

Консолидированная отчетность – это объединенная отчетность двух и более юридически самостоятельных организаций, находящихся в определенных юридических и финансово-хозяйственных взаимоотношениях.

Общей целью составления отчетности всех видов является формирование качественной и своевременной информации о финансово-хозяйственной деятельности организации.

1.2. Бухгалтерская (финансовая) отчетность как источник информации о хозяйственной деятельности организации

Бухгалтерская отчетность составляется на основе всех видов текущего учета: бухгалтерского, статистического и оперативного, поэтому обеспечивает возможность всестороннего отражения хозяйственной деятельности организации и является завершающим этапом учетной работы.

Данные отчетности используются внешними пользователями для оценки эффективности работы организации, а также в самой организации для проведения экономического анализа. Кроме того, отчетность необходима для руководства хозяйственной деятельностью и служит исходной базой для последующего планирования.

На основе данных бухгалтерской отчетности определяют возможные варианты решения коммерческих, производственных и организационных вопросов: вероятные объемы производства и реализации продукции, установление уровня цен на продукцию, возможные скидки с цены при условии досрочной оплаты продукции. Данные бухгалтерской отчетности используются не только управленческим персоналом, но и широким кругом внешних пользователей. Бухгалтерская отчетность в обязательном порядке должна быть представлена администрацией организации ее собственникам и государственным органам.

На базе отчетности оцениваются:

- риски предпринимательской деятельности, начисляются налоги и рассчитываются дивиденды;
- возможность выдачи кредитов и займов;
- финансовое положение потенциальных клиентов, поставщиков, конкурентов или партнеров и принимаются решения о целесообразности и условиях ведения дел с тем или иным партнером.

Отчетность организации (управленческая и бухгалтерская) может содержать как количественные, так и качественные характеристики, стоимостные и натуральные показатели. При этом отчетные данные, сгруппированные в регистрах, не могут содержать таких оборотов, которых не было в текущих учетных записях.

1.3. Значение и функции бухгалтерской отчетности

Бухгалтерская (финансовая) отчетность выступает как средство для наблюдения пользователями за работой организации. Это достигается путем представления в сжатом виде информации об основных показателях деятельности данного субъекта хозяйствования.

Основными требованиями, предъявляемыми к бухгалтерской отчетности, являются следующие:

- достоверность;
- полнота;
- сравнимость;
- нейтральность.

Достоверной считается отчетность, сформированная в соответствии с установленными нормативными актами по бухгалтерскому учету, при условии, что она не содержит существенных ошибок или пристрастных оценок и правдиво отражает хозяйственную деятельность организации. Достоверность отчетности должна быть обеспечена в процессе ведения бухгалтерского учета. При отражении хозяйственных операций приоритет должен отдаваться их экономическому содержанию. Организация должна придерживаться осмотрительности в оценках.

Полной считается отчетность, содержащая информацию обо всех фактах хозяйственной деятельности за отчетный период с учетом существенности информации и затрат на ее получение. Требование полноты реализуется через требование существенности.

Требование существенности – это способность информации влиять на решения заинтересованных пользователей такой информации, принимаемые на основе данных отчетности.

Сравнимой считается отчетность, в которой по каждому числовому показателю приводятся данные как минимум за два отчетных периода. При этом организации следует придерживаться последовательности применения установленной учетной политики, которая должна быть известна как в течение текущего периода, так и за ряд предшествующих периодов в соответствии с правилами, установленными нормативными актами по бухгалтерскому учету.

Заинтересованные пользователи должны иметь возможность сравнивать информацию об организации за разные периоды, для того чтобы определить тенденции в ее финансовом положении и финансовых результатах деятельности.

Нейтральной считается бухгалтерская отчетность, не нацеленная на интересы определенных групп пользователей отчетности.

Данные представляемой бухгалтерской отчетности приводятся в тысячах рублей без десятичных знаков. Организация, имеющая существенные обороты продаж, обязательств и т.п., может приводить данные в представляемой бухгалтерской отчетности в миллионах рублей без десятичных знаков.

В формах бухгалтерской отчетности не должно быть никаких подчисток и помарок.

Бухгалтерская отчетность, составленная в соответствии с рассмотренными принципами и требованиями, выполняет следующие функции:

- является важным инструментом управления экономикой не только организации, но и страны;
- служит информационной базой для принятия управленческих решений руководителями организации;
- характеризует инвестиционную привлекательность конкретной организации;
- выполняет контрольную функцию;
- является базой для разработки текущих и перспективных планов и др.

Бухгалтерская отчетность представляет собой основу информационного обеспечения процесса управления, поэтому состав финансовой отчетности определяется потребностями ее пользователей. Классификация пользователей бухгалтерской отчетности может быть выполнена по-разному, однако чаще всего выделяют три группы пользователей.

1.4. Подготовка к составлению отчетности

Подготовка к составлению годовой бухгалтерской отчетности включает несколько этапов:

- 1) проведение ежегодной плановой инвентаризации;
- 2) обнаружение и исправление ошибок в первичной и учетной документации;
- 3) окончательная систематизация и группировка первичных документов за год и передача их на хранение руководителю организации;
- 4) реформация баланса (формирование окончательного финансового результата по данным бухгалтерского учета: счета 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» по окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности закрываются на счет 99 «Прибыли и убытки», затем счет 99 закрывается заключительной записью декабря в кредит (дебет) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»);
- 5) определение отложенных налоговых активов, отложенных налоговых обязательств, постоянного налогового обязательства, постоянного налогового актива, текущего налога на прибыль с применением норм пунктов 23-25 ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» для отражения в бухгалтерской отчетности (ПБУ 18/02 не применяют издающие организации, относящиеся к субъектам малого предпринимательства и являющиеся некоммерческими организациями).

Одновременно с подготовкой к составлению годового отчета организация формирует учетную политику на следующий год. Однако следует учесть, что учетная политика в состав бухгалтерской или налоговой отчетности не входит и сдача ее в налоговую инспекцию законодательством не предусмотрена.

Затем следует заполнить формы годовой отчетности:

- Бухгалтерский баланс;
- Отчет о финансовых результатах;
- Отчет об изменении капитала;
- Отчет о движении денежных средств;
- Пояснение к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;
- Отчет о целевом использовании полученных средств.

К отчету прилагается итоговая часть аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту.

При составлении бухгалтерской отчетности традиционно следует проконтролировать себя на предмет наличия типичных ошибок, неточностей и упущений.

Заккрытие счетов

На конец месяца должны быть закрыты следующие счета: 25,26,28,40,44,90,91

По окончании месяца производится распределение и списание косвенных затрат, учтенных на счетах 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы». Окончательное формирование производственной себестоимости происходит с учетом включения в нее потерь от брака (28 «Брак в производстве»): Дт20 Кт23,25,26,28.

Дт20,23,29 Кт26 – списаны общехозяйственные расходы при учете продукции по полной себестоимости

Дт90.2 Кт26 - списаны общехозяйственные расходы при учете продукции по сокращенной себестоимости.

Заккрытие производственных бухсчетов

Остаток по счетам 20, 23, 29 является незавершенкой и не требует обязательного списания в конце отчетного или финансового периодов.

Если производственный цикл не совпадает с отчетными периодами, то на на этих счетах формируется дебетовый остаток — стоимость незавершенки. А если технологический процесс производства укладывается в календарный месяц (год), то остатков, по данным счетам, быть не должно.

По кредиту счета 20 «Основное производство» отражают суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ, оказанных услуг.

При варианте учета затрат по прошлым затратам фактические затраты на выпуск списываются в дебет счета 43 «Готовая продукция». При нормативном методе в дебет счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» списываются фактические затраты на выпуск, а нормативная себестоимость отражается по кредиту счета 40. Путем сопоставления дебетового и кредитового оборота выявляется отклонение, которое относится на счет продаж. Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» в конце месяца закрывается. Остаток по счету 20

«Основное производство» на конец месяца представляет собой стоимость незавершенного производства.

Учет выпуска готовой продукции может осуществляться различными вариантами:

1. Учет выпуска продукции на счете 43 «Готовая продукция» по фактической себестоимости. При этом варианте учета в течение месяца готовая продукция приходится на склад и списывается при продаже только в натуральных показателях. Проводки на счетах бухгалтерского учета делаются только по окончании месяца, когда определена фактическая производственная себестоимость готовой продукции.

2. Учет выпуска продукции без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». В этом случае учет движения готовой продукции на счете 43 «Готовая продукция» также ведется по фактической производственной себестоимости, но в аналитическом учете движение готовой продукции по счету 43 отражается по учетным ценам. В качестве учетных цен на готовую продукцию могут применяться:

- фактическая производственная себестоимость;
- нормативная себестоимость;
- договорные и другие цены.

Применение варианта нормативной себестоимости целесообразно в отраслях с массовым и серийным характером производства и большой номенклатурой готовой продукции. Фактическая производственная себестоимость в качестве учетной цены применяется при единичном и мелкосерийном производствах, а также при выпуске массовой продукции небольшой номенклатуры. Договорные цены применяются преимущественно при стабильности таких цен.

Если в качестве учетных цен применяются нормативная себестоимость или договорные цены, то разница между фактической производственной себестоимостью и стоимостью готовой продукции по учетным ценам отражается на субсчете «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости» к счету 43 «Готовая продукция». Отклонения на этом субсчете учитываются в разрезе номенклатуры, либо отдельных групп готовой продукции, либо по организации в целом. Превышение фактической себестоимости над учетной стоимостью отражается по дебету указанного субсчета и кредиту счетов учета затрат. Если фактическая себестоимость ниже учетной стоимости, то разница отражается сторнировочной записью. При списании готовой продукции по учетной стоимости одновременно на счета учета продаж списываются отклонения, относящиеся к проданной готовой продукции. Сумма отклонений от стоимости по ценам, принятым в аналитическом учете, определяется по проценту, исчисленному исходя из отношения отклонений на остаток готовой продукции на начало отчетного периода и отклонений по продукции, поступившей на склад в течение отчетного периода, к стоимости остатка и поступления этой продукции по учетным ценам.

Отклонения, относящиеся к остаткам готовой продукции, остаются на субсчете «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости» к счету 43 «Готовая продукция». Независимо от метода определения учетных цен общая стоимость готовой продукции (учетная стоимость плюс (минус) отклонения) должна равняться фактической производственной себестоимости этой продукции. Расчет фактической производственной себестоимости готовой продукции производится в этом случае по формуле

$$\Phi = Y \pm O,$$

где Φ – фактическая производственная себестоимость готовой продукции;

Y – стоимость готовой продукции по учетным ценам;

O – отклонение фактической себестоимости продукции от стоимости ее по учетным ценам.

3. Учет выпуска продукции с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» предназначен для обобщения информации о выпущенной продукции за отчетный период, если организацией используется учет затрат по нормативной (плановой) себестоимости; на этом счете выявляются также отклонения фактической производственной себестоимости от нормативной (плановой). По дебету счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» отражают фактическую производственную себестоимость выпущенной из производства продукции в корреспонденции со счетами 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства». По кредиту счета отражается нормативная (плановая) себестоимость продукции в корреспонденции со счетом 43 «Готовая продукция».

Сопоставлением дебетовых и кредитовых оборотов по счету 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» на последнее число месяца определяется отклонение фактической производственной себестоимости от нормативной. Экономия, т.е. превышение нормативной (плановой) себестоимости над фактической, сторнируется по кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и дебету счета 90 «Продажи». Перерасход, т.е. превышение фактической себестоимости над нормативной (плановой), списывается со счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» в дебет счета 90 «Продажи».

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов счет 40 закрывается ежемесячно и сальдо на отчетную дату не имеет. Учет движения готовой продукции на одноименном счете 43 в этом случае отражается по нормативной (плановой) себестоимости. В табл. 1 показаны операции по учету готовой продукции.

Особенности учета работ, услуг

Стоимость выполненных работ и оказанных услуг на счете 43 «Готовая продукция» не отражается, а фактические затраты по ним по мере продажи списываются со счетов учета затрат на производство на счет 90 «Продажи». Учет выполненных работ и оказанных услуг может осуществляться с

использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». В этом случае по дебету счета 40 отражают фактическую себестоимость сданных работ и оказанных услуг в корреспонденции со счетами 20, 23, 29, а с кредита счета 40 нормативная (плановая) себестоимость работ или услуг списывается на счет 90 «Продажи». Так же как и при учете готовой продукции, сопоставлением дебетовых и кредитовых оборотов по счету 40 на последнее число месяца определяется отклонение фактической себестоимости от нормативной, которое относится в дебет счета 90 «Продажи».

Учет расходов на продажу

К расходам на продажу относятся затраты по сбыту продукции, оплачиваемые поставщиком. Вместе с производственной себестоимостью расходы на продажу образуют полную себестоимость.

В состав расходов на продажу входят:

- расходы на затаривание и упаковку изделий на складах готовой продукции;
- расходы на доставку продукции на станцию (пристань) от правления, погрузку в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства;
- комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям;
- затраты на рекламу, представительские расходы;
- расходы по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее продажи и оплате труда продавцов в организациях, занятых сельскохозяйственным производством и т.п.

Таблица 1

таблица 1 / 1

Корреспонденция счетов по учету выпуска готовой продукции

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1	2	3
Вариант 1:		
Оприходована на склад готовая продукция по фактической производственной себестоимости	43	20, 23, 29
Списана фактическая производственная себестоимость проданной продукции	90	43
Вариант 2:		
Оприходована на склад готовая продукция по учетной стоимости	43	20, 23, 29
Списаны отклонения фактической производственной себестоимости от учетной стоимости:		
а) фактическая себестоимость больше учетной	43-откл.	20, 23, 29
б) фактическая себестоимость меньше учетной	43-откл.	20, 23, 29
	Сторно	сторно
Списана проданная продукция по учетной стоимости	90	43
Списаны отклонения фактической себестоимости проданной продукции от учетной стоимости:		
а) фактическая себестоимость больше учетной	90	43-откл.
б) фактическая себестоимость меньше учетной	90 сторно	43-откл. Сторно
Вариант 3:		
Оприходована на склад готовая продукция по нормативной (плановой) себестоимости	43	40
Списана фактическая производственная себестоимость выпущенной продукции	40	20, 23, 29
Списана нормативная (плановая) себестоимость проданной продукции	90	43
Списаны отклонения фактической производственной себестоимости от нормативной (плановой):		
а) фактическая себестоимость больше нормативной (плановой)	90	40
б) фактическая себестоимость меньше нормативной (плановой)	90 сторно	40 сторно

Для обобщения информации о расходах, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг предназначен синтетический счет 44 «Расходы на продажу», (табл. 2).

Таблица 2

Корреспонденция счетов по учету расходов на продажу

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Израсходованы материалы на упаковку	44	10,16
2. Начислена заработная плата работникам торговых организаций (подразделений) за упаковку, погрузку на транспортные средства и др. в производственных организациях	44	70
3. Начислен единый социальный налог и страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	44	69
4. Начислена амортизация по основным средствам, нематериальным активам в торговых организациях (подразделениях)	44	02,05
5. Списана стоимость специальной одежды, если срок ее эксплуатации не превышает 12 месяцев, в торговых организациях	44	10-10
6. Отражено погашение стоимости специальной одежды в течение срока полезного использования в торговых организациях	44	10-11
7. Списаны расходы вспомогательных производств по изготовлению тары, доставке продукции на станцию (пристань) отправления	44	23
8. Акцептованы счета рекламных агентств, транспортных организаций учтен НДС	44 19	60 60
9. Списаны готовая продукция и товары, использованные на цели рекламы	44	43,41
10. Списаны представительские расходы учтен НДС	44 19	71,60 71,60
11. Списаны расходы на продажу, относящиеся к проданной (отгруженной) продукции	90(45)	44
12. Отражена сумма недостач в пределах норм естественной убыли	44	94

В организациях, осуществляющих торговую деятельность, на счете 44 аккумулируются все расходы, связанные с торговой деятельностью (на оплату труда, аренду, содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря, по хранению и подработке товаров и пр.). По дебету счета 44 накапливаются суммы произведенных организацией расходов, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг. Эти суммы списываются полностью или частично в дебет счета 90 «Продажи». При частичном списании подлежат распределению:

- в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, расходы на упаковку и транспортировку между отдельными видами отгруженной продукции списываются ежемесячно исходя из их веса, объема, производственной себестоимости или других соответствующих показателей;
- в организациях, осуществляющих торговую и иную посредническую деятельность, расходы на транспортировку между проданными товарами и остатком товаров распределяются на конец каждого месяца. Это может быть только в том случае, если эти расходы не включены в

стоимость товаров и их величина является существенной. Расходы, относящиеся к остатку непроданных товаров, остаются на счете 44. Все остальные расходы, связанные с продажей продукции, товаров, работ, услуг, ежемесячно относятся на себестоимость проданной продукции (товаров).

Согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, если выручка от продажи отпущенной (отгруженной) продукции определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете, то до момента признания выручки эти ценности учитываются на счете 45 «Товары отгруженные». Принятые на учет по счету 45 «Товары отгруженные» суммы списываются в дебет счета 90 «Продажи» одновременно с признанием выручки от продажи продукции.

Для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним предназначен счет 90 «Продажи».

При признании в бухгалтерском учете выручки сумма выручки от продажи товаров, продукции, выполнения работ, оказания услуг отражается по кредиту счета 90 «Продажи» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Согласно Плану счетов к счету 90 «Продажи» могут быть открыты субсчета: 90-1 «Выручка»,

90-2 «Себестоимость продаж»,

90-3 «Налог на добавленную стоимость»,

90-4 «Акцизы»,

90-9 «Прибыль/убыток от продаж».

Кроме указанных в Плане субсчетов, организация может открывать и другие, необходимые для учета субсчета, например, 90-5 «Расходы на продажу», 90-6 «Общехозяйственные расходы».

Записи по всем открытым субсчетам, кроме 90-9 «Прибыль/убыток от продаж», производятся накопительно, в течение отчетного года.

Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы» и др. и кредитового оборота по субсчету 90-1 «Выручка» определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц. Этот финансовый результат ежемесячно заключительными оборотами списывается с субсчета 90-9 «Прибыль/убыток от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 90 «Продажи» сальдо на отчетную дату не имеет. По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи», кроме субсчета 90-9

«Прибыль/убыток от продаж», закрываются внутренними записями на субсчете 90-9 «Прибыль/убыток от продаж», тем самым субсчет 90-9 «Прибыль / убыток от продаж» тоже закрывается (табл. 3).

Таблица 3

1	2	3
Корреспонденция счетов по учету продажи готовой продукции (работ, услуг)		
Содержание операции	Корреспондирующие счёта	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Реализация по договору купли-продажи в случае отсутствия особых условий о переходе права собственности (по отгрузке):		
- отражена выручка от продажи продукции (работ, услуг) с НДС	62	90-1
- начислен НДС	90-3	68
- списана фактическая производственная себестоимость продукции (работ, услуг)	90-2	40,43,26(20)
- списаны расходы на продажу	90-5	44
- получена оплата	51	62
2. Реализация по договору купли-продажи, если установлен особый порядок перехода права собственности (например, по оплате):		
- списана стоимость переданной (отгруженной) покупателю продукции	45	43
- начислен НДС	76 _{ндс}	68
- получена оплата (право собственности перешло к покупателю)	51	62
- отражена выручка от продажи продукции с НДС	62	90-1
- списан НДС	90-3	76 _{ндс}
- списана себестоимость продаж	90-2	76 _{ндс} отложенный 45
- списываются обороты по учету НДС	90-3	90-3
- списываются обороты по учету акцизов	90-9	90-4
- списываются обороты по учету расходов на продажу	90-9	90-5

К счету 91 могут быть открыты субсчета:

91-1 «Прочие доходы» – для учета поступления активов, признаваемых прочими доходами;

91-2 «Прочие расходы» – для учета прочих расходов;

91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» – для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц.

Порядок учета операций по субсчетам счета 91 «Прочие доходы и расходы» аналогичен порядку отражения операций по счету 90 «Продажи».

Так, по субсчетам 91-1 «Прочие доходы» и 91-2 «Прочие расходы» записи производятся накопительно в течение отчетного года.

Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91-2 и кредитового оборота по субсчету 91-1 определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц, которое (заключительными оборотами) списывается с субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо на отчетную дату не имеет. По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 91 «Прочие доходы и расходы», кроме субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов», закрываются внутренними записями на субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов», тем самым субсчет 91-9 тоже закрывается (табл. 4).

Корреспонденция счетов по выявлению прибыли (убытков) от прочих доходов и расходов и закрытию счета 91 «Прочие доходы и расходы»

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Отнесена ежемесячно сумма прибыли от прочих доходов и расходов, выявленная на конец отчетного месяца, на счет прибылей и убытков	91-9	99
2. Отнесена ежемесячно сумма убытков от прочих доходов и расходов, выявленная на конец отчетного месяца, на счет прибылей и убытков	99	91-9
3. Закрыты субсчета по учету прочих доходов и расходов заключительными проводками в конце отчетного года: - списаны обороты по учету прочих доходов - списаны обороты по учету прочих расходов	91-1 91-9	91-9 91-2

Реформация баланса — это процедура списания прибыли или убытка, полученной организацией за прошедший финансовый год. Реформацию проводят 31 декабря, после последней проведенной хозяйственной операции.

- закрытие всех субсчетов к счету 90: Дт 90.1 Кт 90.9

Дт 90,9 Кт 90,2

Дт 90,9 Кт 90,3т

Дт 90,9 Кт 90,4

Дт 90,9 Кт 90,5

Если выручка превышает затраты, то в отчетном месяце организация получила прибыль: Дт 90,9 Кт 99

Если выручка меньше затрат, то в отчетном месяце организация получила убыток: Дт 99 Кт 90,9

-закрытие всех субсчетов к счету 91: Дт 91,1 Кт 91,9

Дт 91,9 Кт 91,2

Если прочие доходы превышают прочие расходы, то в отчетном месяце организация прибыль от прочих видов деятельность: Дт 91,9 Кт 99

Если прочие расходы превышают прочие доходы, то в отчетном месяце организация получила убыток: Дт 99 Кт 91,9.

Синтетический счет 99 «Прибыли и убытки» предназначен для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году. Он складывается из следующих показателей:

- финансового результата от обычных видов деятельности в корреспонденции со счетом 90 «Продажи»;

- финансового результата от других операций в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы»;

- начисленного условного дохода (расхода) по налогу на прибыль, постоянных налоговых активов и обязательств, а также сумм

причитающихся налоговых санкций в корреспонденции со счетами 68 «Расчеты по налогам и сборам» и 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

По дебету счета 99 «Прибыли и убытки» в течение отчетного года отражаются убытки (потери, расходы), а по кредиту – прибыли (доходы) организации (табл. 5). Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода.

В бухгалтерском балансе финансовый результат отчетного периода как самостоятельный показатель не отражается, а является составной частью показателя «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», рассчитанного за весь период деятельности организации.

Таблица 5

Корреспонденция счетов по учету прибылей и убытков

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Отнесена ежемесячно сумма прибыли от продаж, выявленная на конец отчетного месяца, на счет прибылей и убытков	90-9	99
2. Отнесена ежемесячно сумма убытков от продаж, выявленная на конец отчетного месяца, на счет прибылей и убытков	99	90-9
3. Отнесена ежемесячно сумма прибыли от прочих доходов и расходов, выявленная на конец отчетного месяца, на счет прибылей и убытков	91-9	99
4. Отнесена ежемесячно сумма убытков от прочих доходов и расходов, выявленная на конец отчетного месяца, на счет прибылей и убытков	99	91-9
5. Начислено постоянное налоговое обязательство	99	68
6. Начислен постоянный налоговый актив	68	99
7. Начислен условный расход по налогу на прибыль	99	68
8. Начислен условный доход по налогу на прибыль	68	99
9. Начислены налоговые санкции за нарушение действующего законодательства	99	68,69
10. Списывается с баланса отложенный налоговый актив	99	09
11. Списывается с баланса отложенное налоговое обязательство	77	99
12. Закрывается счет «Прибыли и убытки» заключительными проводками в конце отчетного года на сумму:		
- чистой прибыли	99	84
- убытка	84	99

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается. Заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 «Прибыли и убытки» на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

1.5 Понятие событий после отчетной даты

Событием после отчетной даты признается факт хозяйственной деятельности, который оказал или может оказать влияние на финансовое

состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации и который имел место в период между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской отчетности за отчетный год.

Событием после отчетной даты признается также объявление годовых дивидендов по результатам деятельности акционерного общества за отчетный год.

Датой подписания бухгалтерской отчетности считается дата, указанная в представляемой в адреса, определенные [законодательством](#) Российской Федерации, бухгалтерской отчетности при подписании ее в установленном порядке.

К событиям после отчетной даты относятся:

события, подтверждающие существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность;

события, свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация ведет свою деятельность.

Примерный перечень фактов хозяйственной деятельности, которые могут быть признаны событиями после отчетной даты, приведен в [приложении](#) к настоящему Положению.

1.6 Отражение событий после отчетной даты и их последствий в бухгалтерской отчетности

Существенное событие после отчетной даты подлежит отражению в бухгалтерской отчетности за отчетный год независимо от положительного или отрицательного его характера для организации.

Событие после отчетной даты признается существенным, если без знания о нем пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового состояния, движения денежных средств или результатов деятельности организации.

Существенность события после отчетной даты организация определяет самостоятельно исходя из общих требований к бухгалтерской отчетности.

Последствия события после отчетной даты отражаются в бухгалтерской отчетности путем уточнения данных о соответствующих активах, обязательствах, капитале, доходах и расходах организации либо путем раскрытия соответствующей информации.

При составлении бухгалтерской отчетности организация оценивает последствия события после отчетной даты в денежном выражении. Для оценки в денежном выражении последствий события после отчетной даты организация делает соответствующий расчет. Организацией должно быть обеспечено подтверждение такого расчета.

Данные об активах, обязательствах, капитале, доходах и расходах организации отражаются в бухгалтерской отчетности с учетом событий после отчетной даты, подтверждающих существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность, или

свидетельствующих о возникших после отчетной даты хозяйственных условий, в которых организация ведет свою деятельность, и тем самым невозможности применения допущения непрерывности деятельности к деятельности организации в целом или какой-либо существенной ее части. При этом события после отчетной даты отражаются в синтетическом и аналитическом учете заключительными оборотами отчетного периода до даты подписания годовой бухгалтерской отчетности в установленном порядке.

Пример. На основании данных синтетического и аналитического учета в бухгалтерской отчетности организации по состоянию на 31 декабря отчетного года подлежит отражению дебиторская задолженность на общую сумму 10 млн. руб. В марте года, следующего за отчетным, организация получила информацию о том, что один из дебиторов, задолженность которого по состоянию на 31 декабря отчетного года составляла 4 млн. руб., признан в установленном порядке в конце февраля банкротом. В данной ситуации организация должна уменьшить сумму дебиторской задолженности на 4 млн.руб. и признать в бухгалтерской отчетности по состоянию на 31 декабря отчетного года убыток от списания дебиторской задолженности. Необходимые записи в бухгалтерском учете организации по списанию соответствующей дебиторской задолженности должны быть произведены заключительными оборотами отчетного периода.

Порядок расчета и отражения в бухгалтерском учете и отчетности налоговых последствий событий после отчетной даты, предусмотренных настоящим пунктом, устанавливается отдельным положением по бухгалтерскому учету.

При наступлении события после отчетной даты в бухгалтерском учете периода, следующего за отчетным, производится сторнировочная (или обратная) запись на сумму, отраженную в бухгалтерском учете отчетного периода в соответствии с настоящим пунктом. Одновременно в бухгалтерском учете периода, следующего за отчетным, в общем порядке делается запись, отражающая это событие.

Событие после отчетной даты, свидетельствующее о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация ведет свою деятельность, раскрывается в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. При этом в отчетном периоде никакие записи в бухгалтерском (синтетическом и аналитическом) учете не производятся.

В таком же порядке отражаются в бухгалтерской отчетности годовые дивиденды, рекомендованные или объявленные в установленном порядке по результатам работы организации за отчетный год.

Пример. В бухгалтерском балансе по состоянию на 31 декабря отчетного года отражены значительные вложения организации в акции другой организации. В марте года, следующего за отчетным, организация получила информацию о том, что рыночная цена этих акций в марте значительно

уменьшилась. В данной ситуации организация должна раскрыть в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах соответствующую информацию.

При наступлении события после отчетной даты в бухгалтерском учете периода, следующего за отчетным, в общем порядке делается запись, отражающая это событие.

Информация, раскрываемая в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах в соответствии с [пунктом 10](#) настоящего Положения, должна включать краткое описание характера события после отчетной даты и оценку его последствий в денежном выражении. Если возможность оценить последствия события после отчетной даты в денежном выражении отсутствует, то организация должна указать на это.

В случае если в период между датой подписания бухгалтерской отчетности и датой ее утверждения в установленном порядке получена новая информация о событиях после отчетной даты, раскрытых в бухгалтерской отчетности, представленной пользователям, и (или) произошли (выявлены) события, которые могут оказать существенное влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации, то организация информирует об этом лиц, которым была представлена данная бухгалтерская отчетность.

Примерный перечень фактов хозяйственной деятельности, которые могут быть признаны событиями после отчетной даты

1. События, подтверждающие существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность:

объявление в установленном порядке дебитора организации банкротом, если по состоянию на отчетную дату в отношении этого дебитора уже осуществлялась процедура банкротства;

произведенная после отчетной даты оценка активов, результаты которой свидетельствуют об устойчивом и существенном снижении их стоимости, определенной по состоянию на отчетную дату;

получение информации о финансовом состоянии и результатах деятельности дочернего или зависимого общества (товарищества), ценные бумаги которого котируются на фондовых биржах, подтверждающая устойчивое и существенное снижение стоимости долгосрочных финансовых вложений организации;

продажа производственных запасов после отчетной даты, показывающая, что расчет цены возможной реализации этих запасов по состоянию на отчетную дату был необоснован;

объявление дивидендов дочерними и зависимыми обществами за периоды, предшествовавшие отчетной дате;

обнаружение после отчетной даты того обстоятельства, что процент готовности объекта строительства, использованный для определения

финансового результата по состоянию на отчетную дату методом "Доход по стоимости работ по мере их готовности", был необоснован;

получение от страховой организации материалов по уточнению размеров страхового возмещения, по которому по состоянию на отчетную дату велись переговоры;

обнаружение после отчетной даты существенной ошибки в бухгалтерском учете или нарушения законодательства при осуществлении деятельности организации, которые ведут к искажению бухгалтерской отчетности за отчетный период.

2. События, свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация вела свою деятельность:

принятие решения о реорганизации организации;

приобретение предприятия как имущественного комплекса;

реконструкция или планируемая реконструкция;

принятие решения об эмиссии акций и иных ценных бумаг;

крупная сделка, связанная с приобретением и выбытием основных средств и финансовых вложений;

пожар, авария, стихийное бедствие или другая чрезвычайная ситуация, в результате которой уничтожена значительная часть активов организации;

прекращение существенной части основной деятельности организации, если это нельзя было предвидеть по состоянию на отчетную дату;

существенное снижение стоимости основных средств, если это снижение имело место после отчетной даты;

непрогнозируемое изменение курсов иностранных валют после отчетной даты;

действия органов государственной власти (национализация и т.п.).

1.7. Виды ошибок, допускаемых при составлении отчетности

Именно несоблюдение отдельных положений законодательно-нормативных документов о предоставлении бухгалтерской отчетности и приводит к ошибкам при составлении бухгалтерской отчетности. Часто встречающиеся ошибки можно условно разделить на три группы:

- организационные - ошибки, связанные с неправильным определением состава бухгалтерской отчетности, периодичности ее составления;

- технические - неправильное заполнение отдельных реквизитов и арифметические ошибки, возникающие при заполнении форм отчетности;

- методологические - возникают в связи с неправильным ведением бухгалтерского учета и, как следствие, ошибками при перенесении данных учета в отчетность.

В соответствии с Приказом Минфина России от 28.06.2010 N 63н (ред. от 07.02.2020) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности" (ПБУ 22/2010)" (Зарегистрировано в Минюсте России 30.07.2010 N 18008) Ошибка

признается существенной, если она в отдельности или в совокупности с другими ошибками за один и тот же отчетный период может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые ими на основе бухгалтерской отчетности, составленной за этот отчетный период. Существенность ошибки организация определяет самостоятельно, исходя как из величины, так и характера соответствующей статьи (статей) бухгалтерской отчетности.

Ошибка отчетного года, выявленная до окончания этого года, исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного года, в котором выявлена ошибка.

Ошибка отчетного года, выявленная после окончания этого года, но до даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год, исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года (года, за который составляется годовая бухгалтерская отчетность).

Существенная ошибка предшествующего отчетного года, выявленная после даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год, но до даты представления такой отчетности акционерам акционерного общества, участникам общества с ограниченной ответственностью, органу государственной власти, органу местного самоуправления или иному органу, уполномоченному осуществлять права собственника, и т.п., исправляется *записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года (года, за который составляется годовая бухгалтерская отчетность)*. Если указанная бухгалтерская отчетность была представлена каким-либо иным пользователям, то бухгалтерская отчетность, в которой выявленная существенная ошибка исправлена (исправленная бухгалтерская отчетность), подлежит повторному представлению этим пользователям.

Существенная ошибка предшествующего отчетного года, выявленная после представления бухгалтерской отчетности за этот год акционерам акционерного общества, участникам общества с ограниченной ответственностью, органу государственной власти, органу местного самоуправления или иному органу, уполномоченному осуществлять права собственника, и т.п., но до даты утверждения такой отчетности в установленном законодательством Российской Федерации порядке, исправляется *записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года (года, за который составляется годовая бухгалтерская отчетность)*. При этом в исправленной бухгалтерской отчетности раскрывается информация о том, что данная бухгалтерская отчетность заменяет первоначально представленную бухгалтерскую отчетность, а также об основаниях составления исправленной бухгалтерской отчетности.

Исправленная бухгалтерская отчетность представляется во все адреса, в которые была представлена первоначальная бухгалтерская отчетность.

Существенная ошибка предшествующего отчетного года, выявленная после утверждения бухгалтерской отчетности за этот год, исправляется:

1) записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в текущем отчетном периоде. При этом корреспондирующим счетом в записях является счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка);

2) путем пересчета сравнительных показателей бухгалтерской отчетности за отчетные периоды, отраженные в бухгалтерской отчетности организации за текущий отчетный год, за исключением случаев, когда невозможно установить связь этой ошибки с конкретным периодом либо невозможно определить влияние этой ошибки накопительным итогом в отношении всех предшествующих отчетных периодов.

Пересчет сравнительных показателей бухгалтерской отчетности осуществляется путем исправления показателей бухгалтерской отчетности, как если бы ошибка предшествующего отчетного периода никогда не была допущена (ретроспективный пересчет).

Ретроспективный пересчет производится в отношении сравнительных показателей начиная с того предшествующего отчетного периода, представленного в бухгалтерской отчетности за текущий отчетный год, в котором была допущена соответствующая ошибка.

Организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, могут исправлять существенную ошибку предшествующего отчетного года, выявленную после утверждения бухгалтерской отчетности за этот год, исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного года, в котором выявлена ошибка. Прибыль или убыток, возникшие в результате исправления указанной ошибки, отражаются в составе прочих доходов или расходов текущего отчетного периода.

Заполняя учетные регистры, бухгалтер может по различным причинам допускать ошибки. Ошибки могут быть локальные, когда информация искажается только в одном учетном регистре и транзитные - если ошибки автоматически проходят через несколько учетных регистров (например, неправильная запись суммы в журнале хронологической регистрации ведет к ошибкам на счетах, в оборотной ведомости и балансе).

Применяются три способа исправления записей в регистрах бухгалтерского учета:

корректирный способ,
дополнительная
и сторнировочная записи.

Использование того или иного способа зависит от времени выявления ошибки и ее характера.

Корректирный способ (с лат. - поправка) заключается в зачеркивании неправильного текста или суммы и написании выше правильного текста или суммы. Зачеркивание производится одной чертой так, чтобы можно было прочитать зачеркнутое. При этом надо зачеркивать всю сумму, даже если ошибка допущена только в одной цифре.

При исправлении ошибки должна быть указана дата, подтвержденная подписью лица, производившего исправление. Содержание исправленной ошибки может быть оговорено примерно такой записью: «Исправлено 210 (двести десять) руб. на 260 (двести шестьдесят) руб. Подпись: бухгалтер Григорьева Т.И. 02.06.20_г.». Оговорка дается на полях книги, карточки, журнала-ордера, против строки исправленной записи. Неоговоренные исправления в учетных регистрах не допускаются. Если документ составлен в нескольких экземплярах, то исправления делаются на каждом экземпляре в отдельности. Данный способ применяется, когда ошибка обнаружена в течение учетного периода (до составления отчетности) и только в одном регистре, т.е. не затронута корреспонденция счетов.

Дополнительная запись применяется, если в регистрах отражена сумма меньшая, чем правильная.

Внесение исправлений методом дополнительной записи (дополнительных проводок) осуществляется в два этапа:

- 1) определяется сумма, на которую необходимо сделать корректировочную запись;
- 2) производится запись этой суммы в регистры бухгалтерского учета.

Недостающая сумма вписывается в регистры в той же корреспонденции счетов, что и исправляемая сумма. Таким образом, получается вторая, или дополнительная проводка, так как новая сумма дополняет записанную ранее.

Сторнировочные записи - это исправительные записи методом «красное сторно». Этот способ применяют:

- 1) при исправлении ошибок в корреспонденции счетов;
- 2) когда бухгалтерская проводка составлена правильно, но записанная сумма больше, чем по хозяйственной операции.

Ошибка, обнаруженная в бухгалтерской проводке, «сторнируется», т. е. ранее сделанная в учете запись повторяется красными чернилами, и происходит вычитание уже записанной суммы, после данной операции приравниваемой к нулю. После чего делается правильная корреспонденция счетов обычной записью. Тем самым признается, что исправленная новая запись есть первоначальная запись. Она может быть отражена в учете до подведения итогов в учетных регистрах и составления отчетности.

Способ «красное сторно» применяют, когда корреспонденция счетов указана правильно, а сумма завышена, на разницу в суммах делается исправительная запись красными чернилами. Преимущества методов дополнительной и сторнировочной записей заключаются в том, что исправления могут быть внесены как до составления отчетности, так и после ее составления.

Контрольные вопросы по теме

1. Дать понятие бухгалтерской отчетности.
2. Каковы виды бухгалтерской отчетности?
3. Назовите функции бухгалтерской отчетности.
4. Назовите виды ошибок, допускаемых при составлении отчетности.

2. ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ И ПРАВИЛА ФОРМИРОВАНИЯ ОТЧЕТНОСТИ

2.1. Основы формирования отчетности

Данные представляемой бухгалтерской отчетности приводятся в тысячах рублей без десятичных знаков.

бухгалтерская отчетность - единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам;

отчетный период - период, за который организация должна составлять бухгалтерскую отчетность;

отчетная дата - дата, по состоянию на которую организация должна составлять бухгалтерскую отчетность;

пользователь - юридическое или физическое лицо, заинтересованное в информации об организации.

Для составления бухгалтерской отчетности отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода.

При составлении бухгалтерской отчетности за отчетный год отчетным годом является календарный год с 1 января по 31 декабря включительно.

Первым отчетным годом для вновь созданных организаций считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года, а для организаций, созданных после 1 октября, - по 31 декабря следующего года.

Изменения в бухгалтерской отчетности, относящиеся как к отчетному году, так и к предшествовавшим периодам (после ее утверждения), производятся в отчетности, составляемой за отчетный период, в котором были обнаружены искажения ее данных.

Бухгалтерская отчетность должна быть составлена на русском языке.

Бухгалтерская отчетность должна быть составлена в валюте Российской Федерации.

Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации.

В организациях, где бухгалтерский учет ведется на договорных началах специализированной организацией (централизованной бухгалтерией) или бухгалтером-специалистом, бухгалтерская отчетность подписывается руководителем организации и руководителем специализированной организации (централизованной бухгалтерии) либо специалистом, ведущим бухгалтерский учет.

Годовая бухгалтерская отчетность коммерческих организаций состоит из:

- бухгалтерского баланса;
- отчета о финансовых результатах;
- отчета об изменении капитала;

-отчета о движении денежных средств,
- пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах

- аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту.

Отчет о целевом использовании средств нужно составить всем получателям целевых средств.

Промежуточная бухгалтерская отчетность коммерческих организаций состоит из:

- бухгалтерского баланса;
- отчета о прибылях и убытках, если иное не установлено законодательством Российской Федерации или учредителями (участниками) организации.

Годовая бухгалтерская отчетность некоммерческих организаций состоит из:

- бухгалтерского баланса;
- отчета о целевом использовании средств;
- отчета об изменении капитала;
-отчета о движении денежных средств,
- пояснения

Промежуточная бухгалтерская отчетность некоммерческих организаций состоит из:

- бухгалтерского баланса;
- отчета о целевом использовании средств;

В соответствии с .1 ст.5 закона №307-ФЗ обязательному аудиту подлежат страховые организации, клиринговые компании, профессиональные участники рынка ценных бумаг, кредитные организации, бюро кредитных историй, биржи как товарные так и фондовые, общества взаимного страхования, негосударственные пенсионные фонды и иные фонды, в т. ч. некоммерческие и благотворительные фонды, акционерное общество, если превышены критерии выручки от реализации продукции или суммы активов (если налоговый доход за год превысил 800 млн руб. или сумма активов бухгалтерского баланса за год превысила 400 млн руб.), если организация представляет и/или раскрывает годовую сводную /консолидированную отчетность.

В бухгалтерской отчетности данные по числовым показателям приводятся минимум за два года - отчетный и предшествовавший отчетному (кроме отчета, составляемого за первый отчетный год).

Если данные за период, предшествовавший отчетному году, несопоставимы с данными за отчетный период, то первые из названных данных подлежат корректировке исходя из правил, установленных нормативными актами. Каждая существенная корректировка должна быть раскрыта в пояснительной записке вместе с указанием ее причин.

Организации обязаны представлять годовую бухгалтерскую отчетность в течение 90 дней по окончании года, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации, а квартальную - в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, - в течение 30 дней по окончании квартала.

В пределах указанных сроков конкретная дата представления бухгалтерской отчетности устанавливается учредителями (участниками) организации или общим собранием.

День представления организацией бухгалтерской отчетности определяется по дате ее почтового отправления или дате фактической передачи по принадлежности.

Если дата представления бухгалтерской отчетности приходится на нерабочий (выходной) день, то сроком представления отчетности считается первый следующий за ним рабочий день.

Упрощенная бухгалтерская отчетность

Для некоторых организаций законом предусмотрено право применения упрощенных способов ведения бухучета, а также составления упрощенной бухгалтерской отчетности. В п. 4 ст. 6 закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ перечислены такие субъекты:

- организации, относящиеся к малым по объему предпринимательства;
- некоммерческие структуры, созданные в соответствии с законом «О некоммерческих организациях» от 12.01.1996 № 7-ФЗ;
- участники проекта «Сколково», подчиняющиеся закону «Об инновационном центре «Сколково» от 28.09.2010 № 244-ФЗ.

К субъектам малого предпринимательства относятся организации, со среднесписочной численностью работников до 100 чел, доходом не превышающим 800 млн. руб. 1. Процент членства государства, субъектов РФ, муниципальных образований, общественных организаций или благотворительных фондов составляет не более 25%. Процент членства иностранных юридических лиц или российских юридических лиц (не имеющих статуса малого предприятия) составляет не более 49%

Для малых предприятий в приказе № 66н есть особые послабления. В обязательных формах можно указывать укрупненные показатели, объединяемые по группам. Такими формами являются:

- [баланс](#);
- [отчет о финансовых результатах](#);
- отчет о целевом использовании средств.

ИП не обязаны вести бухгалтер и отправлять в ИФНС бухгалтерскую отчетность.

2.2. Публичность бухгалтерской отчетности

Бухгалтерская отчетность является открытой для пользователей - учредителей (участников), инвесторов, кредитных организаций, кредиторов, покупателей, поставщиков и др. Организация должна обеспечить возможность для [пользователей](#) ознакомиться с бухгалтерской отчетностью.

Организация обязана обеспечить представление годовой бухгалтерской отчетности каждому учредителю (участнику) в сроки, установленные законодательством Российской Федерации.

Организация обязана представить бухгалтерскую отчетность по одному экземпляру (бесплатно) органу государственной статистики и в другие адреса, предусмотренные законодательством Российской Федерации, в сроки, установленные [законодательством](#) Российской Федерации.

В случаях, предусмотренных [законодательством](#) Российской Федерации, организация публикует бухгалтерскую отчетность вместе с итоговой частью аудиторского заключения.

Публикация бухгалтерской отчетности производится не позднее 1 июня года, следующего за отчетным, если иное не установлено законодательством Российской Федерации.

Датой представления [бухгалтерской отчетности](#) для организации считается день ее почтового отправления или день фактической передачи ее по принадлежности.

Если дата представления бухгалтерской отчетности приходится на нерабочий (выходной) день, то сроком представления бухгалтерской отчетности считается первый следующий за ним рабочий день.

2.3. Порядок составления бухгалтерского баланса

Правила составления, сроки предоставления, порядок рассмотрения и утверждения бухгалтерских отчетов регламентированы Положением по бухгалтерскому учёту «Бухгалтерская отчетность организаций» (ПБУ 4/99 от 6 июля 1999 г. № 43Н) и указаниями Минфина РФ.

В соответствии с этими документами при составлении бухгалтерских отчетов должно быть обеспечено соблюдение следующих условий:

- полное отражение за отчетный период всех хозяйственных операций и результатов инвентаризации всего имущества и расчетов;
- полное совпадение данных синтетического и аналитического учёта;
- отражение хозяйственных операций в бухгалтерском учёте должно осуществляться только на основании надлежаще оформленных документов или приравненных к ним технических носителей информации;
- правильная оценка статей баланса.

Составлению отчетности должна предшествовать значительная подготовительная работа, осуществляемая по заранее составленному плану. Важным подготовительным этапом является закрытие в конце отчетного периода всех операционных счетов. До начала этой работы должны быть

произведены все бухгалтерские записи на синтетических и аналитических счетах (включая результаты инвентаризаций), проверена правильность этих записей.

Значения показателей приводятся за два предыдущих года в трех графах:

- на текущую отчетную дату (то есть на конец отчетного периода);
- на 31 декабря предыдущего года;
- на 31 декабря года, предшествующего предыдущему году.

Статьи актива и пассива баланса располагаются в определенной последовательности. В активе они располагаются в порядке возрастающей ликвидности, т.е. в зависимости от того, как быстро данное имущество можно обратить в денежную форму. В пассиве - по возрастающей срочности возврата обязательств.

Баланс подписывается руководителем и главным бухгалтером организации.

Расшифровка строк актива баланса

Код строки	Наименование статьи	Порядок формирования
.I. Внеоборотные активы		
1110	Нематериальные активы	<p>В составе НМА могут учитываться: произведения науки, литературы и искусства; объекты смежных прав (исполнения, фонограммы и т.п.); программы для электронных вычислительных машин и базы данных; изобретения; полезные модели; селекционные достижения; секреты производства (ноу-хау); товарные знаки и знаки обслуживания; иные охраняемые результаты интеллектуальной собственности и средства индивидуализации</p> <p>Нематериальные активы, которые принадлежат организации, за исключением расходов на НИОКР. <i>Отражаются по остаточной стоимости – Д04 (без учета расходов на НИОКР) – К05</i></p>
1120	Результаты исследований и разработок	<p>По этой строке отражаются расходы по организации на НИОКР и технологические работы, результаты которых используются для производственных либо управленческих нужд организации, учитываются на счете 04 «Нематериальные активы».</p> <p><i>Затраты на завершённые НИОКР, давшие положительный результат, но не относящиеся к НМА. Д04 (в части расходов на НИОКР)</i></p>

1130	Нематериальные поисковые активы	<p>Под нематериальными поисковыми активами понимаются активы, не имеющие материально-вещественной формы, но при этом используемые при проведении поисковых, разведывательных и оценочных работ на месторождениях полезных ископаемых. НПА — это поисковые расходы, которые не имеют отношения к покупке или самостоятельному созданию объектов материально-вещественной формы и при этом признаются внеоборотными активами.</p> <p>Следующие активы предприятия могут быть отнесены бухгалтером к категории нематериальных поисковых активов: зафиксированные итоги отбора образцов ископаемых; итоги мероприятий по разведочному бурению; сведения, добытые в ходе проведения топографических, геофизических и геологических исследований (и любая другая полезная геологическая информация о недрах); права на проведение мероприятий по разведке полезных ископаемых, оценке их месторождений, поиску полезных ископаемых (при условии наличия у компании соответствующей лицензии); результаты оценочных мероприятий, проводимых с целью выяснению степени целесообразности добычи полезных ископаемых в плане ожидаемой коммерческой выгоды или вероятности ее получения, затраты на поиск, оценку месторождений полезных ископаемых и разведку полезных ископаемых на определенном участке недр.</p> <p><i>Отражаются по остаточной стоимости Д08 – К05 (все в части нематериальных поисковых активов)</i></p>
1140	Материальные поисковые активы	<p>Материальные поисковые активы – это поисковые затраты, которые используются в процессе поиска, оценки месторождений полезных ископаемых и разведки полезных ископаемых и имеют материально-вещественную форму.</p> <p>К поисковым затратам, имеющим материально-вещественную форму, относятся:</p> <ul style="list-style-type: none"> а) сооружения (система трубопроводов и т.д.); б) оборудование (специализированные буровые установки, насосные агрегаты, резервуары и т.д.); в) транспортные средства. <p>Используемые в процессе поиска, оценки месторождений полезных ископаемых и разведки полезных ископаемых сооружения, оборудования, транспортные средства.</p> <p><i>Учитываются обособленно на счете 08. Отражаются по остаточной стоимости Д08 – К02 (все в части материальных поисковых активов)</i></p>

1150	Основные средства	<p>Объекты ОС - это материально-вещественные ценности, используемые в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управления организацией.</p> <p>К объектам ОС относятся здания и сооружения, машины и оборудование, вычислительная техника, транспортные средства, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие объекты.</p> <p><i>Отражаются по остаточной стоимости – Д01 – К02 (кроме амортизации основных средств, учитываемых на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности»)</i></p>
1160	Доходные вложения в материальные ценности	<p>По данной строке отражается информация об ОС, учитываемых в бухгалтерском учете на счете 03 "Доходные вложения в материальные ценности". В составе доходных вложений в материальные ценности на счете 03 учитываются ОС, предназначенные исключительно для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода. Имущество, которое предназначено для сдачи в аренду, лизинг или прокат. Амортизация по ним начисляется обособленно на счете 02. <i>Отражаются по остаточной стоимости – Д03 – К02 (кроме амортизации основных средств, учитываемых на счете 01)</i></p>
1170	Финансовые вложения	<p>Долгосрочные финансовые вложения (ценные бумаги, вклады в капиталы, предоставленные займы, депозиты). <i>Показываются по первоначальной стоимости за вычетом резервов под обесценение - Д58 – К59 (в части долгосрочных финансовых вложений) + 55 (в части долгосрочных депозитов) + Д73-1 (в части долгосрочных процентных займов)</i></p>
1180	Отложенные налоговые активы	<p><i>Временные разницы (ВР) появляются из-за несовпадения моментов признания доходов и расходов. Они влияют на несколько отчетных периодов: в одном периоде возникают, в других погашаются. Этот тип разниц образуется, когда доход или расход уже признан в бухгалтерском учете, а в налоговом еще нет. Или наоборот. В этом случае разницы будут числиться, пока расход (доход), повлекший их возникновение, не будет признан и в бухгалтерском, и в налоговом учете. Все временные разницы делятся на вычитаемые (ВВР) и налогооблагаемые (НВР). Первые приводят к уменьшению налога на прибыль в последующих отчетных периодах. Это доходы, которые в бухучете отражены в меньшем размере, или расходы, которые в бухучете показаны в большей сумме, чем в налоговом. Временные разницы ведут к возникновению отложенных налоговых активов (ОНА) и обязательств (ОНО).</i></p> <p>$VBR \rightarrow OHA = VBR \times C$</p> <p>Вычитаемые временные разницы образуются в результате,</p>

например:

- Различия в дате начала амортизации;
- Применение различных правил отражения процентов, уплачиваемых организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов) для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;
- Создается резервов в бухгалтерском учете, но не создается в налоговом учете.

Пример 1. Различия в дате начала амортизации: В январе 2023 года организация приняло к учету основное средство и введено в эксплуатацию основное средство в феврале 2023 года стоимостью 400 000 рублей. В бухгалтерском и налоговом учете определен способ начисления амортизации: линейный. Срок полезного использования ОС – пять лет. Начисление амортизации в БУ начинается с февраля 2023 года, амортизация в налоговом учете с марта 2023 года, поскольку:

- к бухгалтерскому учету объект в качестве основного средства принимается к учету, когда данный объект приведен в состояние, пригодное для использования, то есть независимо от ввода его в эксплуатацию;
- в налоговом учете, согласно п. 4 ст. 259 НК РФ, началом начисления амортизации объекта амортизируемого имущества определено первое число месяца, следующего за месяцем ввода объекта в эксплуатацию.

	Бух.учет	Налоговый учет
Первоначальная стоимость без НДС	400000	400000
Дата начала начисления амортизации	Февраль 2023	Март 2023
Способ начисления амортизации	линейный	линейный
Норма амортизации	0,0166(1/60 мес)	0,0166(1/60 мес)
Сумма начисленной амортизации в феврале 2023г.	6640(400000*0,0166)	0

Из-за временной разницы налоговая прибыль (НП) становится больше, чем бухгалтерская прибыль (БП) (Прибыль по НУ > Прибыли по БУ), поэтому у организации возникает отложенный налоговый актив в сумме 1328 (6640 * 20%) рублей.

Дт09 Кт68 1328 Отражена сумма ОНА

Пример 2. Применение различных правил отражения

		<p><i>процентов:</i> Организация для целей налогообложения применяет метод начисления, по договору займа организация должна получить проценты в конце срока договора.</p> <p>В налоговом учете организация отражает по методу начисления ежемесячно доходы в виде процентов в сумме, например, 120 000 рублей, в то время как в бухгалтерском учете данные доходы не отражаются.</p> <p>Возникает вычитаемая временная разница в виде суммы ежемесячных доходов по процентам 120 000 рублей.</p> <p>Из-за временной разницы налоговая прибыль (НП) становится больше, чем бухгалтерская прибыль (БП) (Прибыль по НУ > Прибыли по БУ), поэтому у организации возникает отложенный налоговый актив в сумме 24 000 (120 000 * 20%) рублей.</p> <p>Дт09 Кт68 24000 Отражена сумма ОНА</p> <p><i>Пример 3. Создание резервов в бухгалтерском учете:</i> Организация в Учетной политике по бухгалтерскому учету отразила, что в 2022 году создает резервы по гарантийному ремонту, в Учетной политике для целей налогообложения данный резерв не создается.</p> <p>В сентябре 2022 года организация создала резерв по гарантийному ремонту в сумме 450 000 рублей.</p> <p>Возникает вычитаемая временная разница в виде суммы расходов на создание резервов по гарантийному ремонту в сумме 450 000 рублей.</p> <p>Из-за временной разницы налоговая прибыль (НП) становится больше, чем бухгалтерская прибыль (БП) (Прибыль по НУ > Прибыли по БУ), поэтому у организации возникает отложенный налоговый актив в сумме 90 000 (450 000 * 20%) рублей.</p> <p>Дт09 Кт68 90000 Отражена сумма ОНА</p> <p>Под отложенными налоговыми активами понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах -</p> <p><i>Д09</i></p>
1190	Прочие внеоборотные активы	Активы долгосрочного характера, не нашедших своего отражения по другим строкам раздела. <i>Д07 + Д08 (кроме поисковых активов) + Д97 (в части расходов со сроком списания свыше 12 месяцев после отчетной даты)</i>
1100	Итого по разделу I	Сумма строк 1110 - 1170
II. Оборотные активы		
1210	Запасы	<p>По данной строке Бухгалтерского баланса отражается информация о запасах организации, а именно:</p> <ul style="list-style-type: none"> - о предметах труда, предназначенных для обработки, переработки или использования в производстве либо для хозяйственных нужд; - о средствах труда, которые в соответствии с установленным порядком включаются в состав средств в

		<p>обороте;</p> <ul style="list-style-type: none"> - о затратах в незавершенном производстве; - о готовой продукции (продуктах производства); - о товарах; - о расходах будущих периодов и т.п. <p>Стоимость всех запасов и затрат (материалов, готовой продукции, товаров, незавершенного производства, расходов будущих периодов и т.д.) за минусом резерва под снижение стоимости МЦ.</p> <p>$D10 + D11 - K14 + D15 + D16 + D20 + D21 + D23 + D28 + D29 + D41 - K42 + D43 + D44 + D45 + D97$</p> <p><i>(в части расходов со сроком списания не более 12 месяцев после отчетной даты)</i></p>
1220	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	<p>По данной строке отражается остаток сумм "входного" НДС, которые контрагенты предъявили организации к оплате при приобретении ею товаров (работ, услуг), при этом организация на конец отчетного периода не приняла их к вычету и не включила в стоимость приобретенных активов или в состав расходов.</p> <p><i>Остаток НДС по приобретенным ценностям, не принятый к вычету. Отражается по Д19.</i></p>
1230	Дебиторская задолженность	<p>В составе дебиторской задолженности могут учитываться задолженность покупателей, заказчиков, поставщиков, подрядчиков, прочих должников, задолженность учредителей, а также работников по оплате труда и подотчетным суммам.</p> <p><i>Общая сумма дебиторской задолженности за минусом резервов по сомнительным долгам - Д60 + Д62 - К63 + Д68 + Д69 + Д70 + Д71 + Д73 (за исключением процентных займов, учтенных на субсчете 73-1) + Д75 + Д76</i></p>
1240	Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	<p>Стоимость финансовых вложений, срок обращения (погашения) которых не превышает 12 месяцев за минусом резервов под обесценение. Д58 - К59 (в части краткосрочных финансовых вложений) + Д55-3 + Д73-1 (в части краткосрочных процентных займов)</p>
1250	Денежные средства и денежные эквиваленты	<p>Указывается информация об имеющихся у организации денежных средствах в российской и иностранных валютах, а также о платежных и денежных документах.</p> <p>Стоимость имеющихся у организации денежных средств в российской и иностранных валютах, а также денежных эквивалентов. Д50 (кроме субсчета 50-3) + Д51 + Д52 + Д55 (кроме сальдо субсчета 55-3) + Д57</p>
1260	Прочие оборотные активы	<p><i>Стоимость активов, которые не нашли отражения подругим строкам раздела II. Д50-3 + Д94 + Д45 (НДС), 46,62(НДС по авансам), 68,69 (к возврату/зачету), 76 (НДС по авансам)</i></p>
1200	Итого по разделу II	Сумма строк 1210 - 1260
1600	БАЛАНС	Строка 1100 + Строка 1200
III. Капитал и резервы		

1310	Уставный капитал	<p>В бухгалтерском учете на счете 80 "Уставный капитал" отражается сумма уставного (складочного) капитала, зарегистрированная в учредительных документах и представляющая собой совокупность вкладов (долей, акций) учредителей (участников) организации. Сальдо по счету 80 соответствует размеру уставного капитала (складочного капитала, уставного фонда), зафиксированному в учредительных документах организации.</p> <p><i>Величина уставного капитала (складочного капитала, уставного фонда) организации - К80</i></p>
1320	Собственные акции, выкупленные у акционеров	<p>Показывается стоимость акций (долей), выкупленных акционерным (или иным хозяйственным) обществом у своих акционеров (участников), учитываемая на счете 81 "Собственные акции (доли)". Данная величина указывается в круглых скобках (как величина, уменьшающая показатель собственного капитала организации).</p> <p><i>Стоимость акций (долей), выкупленных акционерным (или иным хозяйственным) обществом у своих акционеров (участников) – Д81.</i></p>
1340	Переоценка внеоборотных активов	<p>Процедура переоценки стоимости принятия ОС к учету осуществляется для того, чтобы ОС отражалось по более актуальной текущей (восстановительной) стоимости. Текущая стоимость эквивалентна определенной сумме денег, которую придется заплатить, если конкретный объект потребуется заменить на дату переоценки.</p> <p><i>В соответствии с ФСБУ 6/2020 переоценку необходимо проводить постоянно.</i></p> <p>процедура делается для группы аналогичных объектов;</p> <p>одновременно переоценивается стоимость ОС (первоначальная или текущая) и амортизация.</p> <p>При переоценке пересматривается не только величина стоимости ОС, но и амортизация, которая была начислена за весь период пользования ОС.</p> <p>Переоцененная стоимость должна быть максимально приближена к справедливой.</p> <p>суммы дооценки увеличивают <u>добавочный капитал</u>: Дт 01 Кт 83, по амортизации при этом дается запись: Дт 83 Кт 02.</p> <p>суммы уценки относятся на расходы: Дт 91/2 Дт 01, по амортизации — Дт 02 Кт 91/2 (83).</p> <p>если в предшествующие периоды объект переоценивали в большую сторону, а в текущем пришлось переоценить в меньшую, то стоимость уценки уменьшит сумму добавочного капитала — Дт 83 Кт 01, по амортизации — Дт 02 Кт 91/2 (83).</p> <p><i>Сумма прироста стоимости внеоборотных активов, выявляемого по результатам их переоценки – К83 (в части сумм дооценки внеоборотных активов)</i></p>
1350	Добавочный капитал	<p><i>Добавочный капитал (ДК) — часть собственных средств предприятия, которая создает некую финансовую подушку</i></p>

	(без переоценки)	<p><i>безопасности, поскольку за счет такого капитала фирма получает возможность сгладить последствия некоторых негативных явлений в бизнесе. Но вместе с тем использование добавочного капитала допустимо только на определенные цели.</i></p> <p>На предприятии добавочный капитал формируется за счет:</p> <ul style="list-style-type: none"> проведения соответствующей закону дооценки внеоборотных активов; (строка 1340) получения денежной суммы, превышающей по стоимости номинальную оценку размещенных акций (эмиссионный доход АО); поступления в адрес фирмы иных аналогичных по своему характеру сумм. <p>Вместе с тем указано, что записи по дебету счета 83 могут быть сделаны, но только в некоторых ситуациях:</p> <ul style="list-style-type: none"> погашения сумм снижения стоимости внеоборотных активов, выявившихся по результатам переоценки; направления средств на увеличение уставного капитала; распределения сумм между учредителями организации. <p>Величина добавочного капитала организации, за исключением сумм дооценки внеоборотных активов – К83</p>
1360	Резервный капитал	<p>Резервный капитал предназначен для накопления части чистой нераспределенной прибыли, которая впоследствии будет расходоваться преимущественно на покрытие убытков. Размер резервного капитала у акционерных обществ не может быть меньше 5% от уставного капитала, при этом учредители могут установить больший размер данного фонда (п. 1 ст. 35 закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ). В этом же законодательном акте прописаны целевое использование фонда и порядок его формирования.</p> <p>В соответствии с действующим законодательством основным источником формирования резервного капитала являются отчисления из чистой прибыли.</p> <p>Кроме указанного выше способа пополнения резервного капитала за счет части нераспределенной прибыли существует также возможность в частных случаях сформировать резервный капитал за счет имущественных взносов учредителей.</p> <p><i>Величина резервного капитала организации, образованного как в соответствии с учредительными документами, так и в соответствии с законодательством – К82.</i></p>
1370	Нераспределенная прибыль непокрытый убыток)	<p><i>Сумма нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации – сальдо по счету 84.</i></p> <p>Или Д90.9 + К99 Или Д99 + К90,9 (результат отражается в круглых скобках) Или Д99 – К84 Или Д84 – К99 (отражается в круглых скобках)</p>
1300	Итого по разделу III	Сумма строк 1310, 1340, 1350, 1360, 1370 – Строка 1320

IV. Долгосрочные обязательства		
1410	Заемные средства	<p>Величина долгосрочных (на срок более 12 месяцев) кредитов и займов, полученных организацией – К67</p>
1420	Отложенные налоговые обязательства	<p>Отложенные налоговые обязательства – часть налога на прибыль, обязательная к уплате в последующих налоговых периодах.</p> <p><i>Временные разницы (ВР)</i> появляются из-за несовпадения моментов признания доходов и расходов. Они влияют на несколько отчетных периодов: в одном периоде возникают, в других погашаются. Этот тип разниц образуется, когда доход или расход уже признан в бухгалтерском учете, а в налоговом еще нет. Или наоборот. В этом случае разницы будут числиться, пока расход (доход), повлекший их возникновение, не будет признан и в бухгалтерском, и в налоговом учете. Все временные разницы делятся на вычитаемые (ВВР) и налогооблагаемые (НВР). Первые приводят к уменьшению налога на прибыль в последующих отчетных периодах. Это доходы, которые в бухучете отражены в меньшем размере, или расходы, которые в бухучете показаны в большей сумме, чем в налоговом. Временные разницы ведут к возникновению отложенных налоговых активов (ОНА) и обязательств (ОНО). $ВВР\ ОНА\ ОНА = ВВР \times С$</p> <p>В бухгалтерском учете ОНА учитывается на активном счете 09 «Отложенные налоговые активы». Принятие ОНА к учету отражают: Д09 К68</p> <p>$НВР\ ОНО\ ОНО = НВР \times С$</p> <p>Учет ОНО ведется на счете 77 «Отложенные налоговые обязательства» – счет пассивный. Возникновение ОНО отражается записью: Д68 К77.</p> <p>Налогооблагаемые временные разницы могут образоваться в результате:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Применения разных способов начисления амортизации в налоговом и бухгалтерском учете: сумма начисленных расходов в бухгалтерском учете будет меньше, чем в налоговом учете; • Применение в налоговом учете амортизационной премии; • Признания выручки от продажи продукции (товаров, работ, услуг) в виде доходов от обычных видов деятельности отчетного периода, а также признания процентных доходов для целей бухгалтерского учета исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, а для целей налогообложения – по кассовому методу; • Применение различных правил отражения процентов, уплачиваемых организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов) для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения.

Пример 1. Применение разных способов амортизации: В марте 2021 года организация приняло к учету основное средство и введено в эксплуатацию стоимостью 1200 000 рублей (в т.ч. НДС 20% - 200 000 руб.). В бухгалтерском учете определен способ начисления амортизации: линейный, в налоговом учете: нелинейный. Срок полезного использования ОС – пять лет. Ликвидационная стоимость – 0 рублей. В целях налогообложения прибыли ОС отнесено к четвертой амортизационной группе, для которой месячная норма амортизации нелинейным способом равна 4,8 (п. 5 ст. 259.2 НК РФ). Амортизация начинает начислять в БУ и НУ с апреля 2021 года.

	Бух.учет	Налоговый учет
Первоначальная стоимость	1000000	1000000
Норма амортизации	0,0166(1/60 мес)	0,048 (4,8/100)
Сумма начисленной амортизации	16600 (1000 000* 0,0166)	48 000 (1000 000* 0,048)

Налогооблагаемая временная разница составит 31400 (48 000 – 16600) рублей.

Из-за временной разницы налоговая прибыль (НП) становится меньше, чем бухгалтерская прибыль (БП) (Прибыль по НУ < Прибыли по БУ), поэтому у организации возникает отложенное налоговое обязательство в сумме 6280 (31400 * 20%) рублей.

Дт68 Кт77 6280 – отражено ОНО

Пример 2. Применение амортизационной премии: В феврале 2023 года организация приняла к учету основное средство и введено в эксплуатацию стоимостью 11 000 000 рублей (в т.ч. НДС 20%-1 833 333,33 руб.). В бухгалтерском и налоговом учете определен способ начисления амортизации: линейный. Срок полезного использования ОС – пять лет, норма амортизации – 0,01667). Учетной политикой организации для 3-й – 5-й амортизационных групп предусмотрено применение амортизационной премии в размере 15% от первоначальной стоимости. Первоначальная стоимость составляет 9166666,67 (11 000 000- 1 833 333,33) рублей. Амортизация начинает начислять в БУ и НУ с марта 2023 года.

	Бух.учет	Налоговый учет
Первоначальная стоимость без НДС	9166666,67	9166666,67
Дата начала начисления амортизации	Март 2023	Март 2023
Норма	0,0166(1/60 мес)	0,0166(1/60 мес)

		амортизации		
		Расчет амортизационной премии	0	1375000 (9166666,67*15%)
		Сумма начисленной амортизации	152166,67(9166666,67*0,0166)	129341,67(9166666,67-1375000)*0,0166
		<p>Налогооблагаемая временная разница составит 1352175 (1375000+ 129341,67-152166,67) рублей.</p> <p>Из-за временной разницы налоговая прибыль (НП) становится меньше, чем бухгалтерская прибыль (БП) (Прибыль по НУ<Прибыли по БУ), поэтому у организации возникает отложенное налоговое обязательство в сумме 270435 (1352175* 20%) рублей.</p> <p>Дт68 Кт77 270435 – отражено ОНО</p>		
		<p><u>Пример 3.</u> Организация для целей налогообложения применяет кассовый метод (кассовый метод - метод учёта, при котором доходы и расходы отражаются в момент поступления денег в кассу или выплаты средств из неё), товар контрагенту организацией был поставлен в июне 2022 года на сумму 1730 000 рублей (в т.ч. НДС), а деньги за товар пришли только в октябре 2022 года.</p> <p>В бухгалтерском учете доходы от реализации организация отразила в июне 2022 года, в то время как в налоговом учете данные доходы будут только отражены в налоговой базе по налогу на прибыль за Полугодие 2022 года.</p>		
			Бух.учет	Налоговый учет
		Первоначальная стоимость без НДС	1441666,67	1441666,67
		Дата начала признания	Июнь 2022	Октябрь 2022
		<p>Налогооблагаемая временная разница в июне 2022 года составит 1441666,67рублей.</p> <p>Из-за временной разницы налоговая прибыль (НП) становится меньше, чем бухгалтерская прибыль (БП) (Прибыль по НУ<Прибыли по БУ), поэтому у организации возникает отложенное налоговое обязательство в сумме 288333,33 (1441666,67* 20%) рублей.</p> <p>Дт68 Кт77 288333,33 – отражено ОНО</p>		
		<p><i>Величина отложенных налоговых обязательств – К77</i></p>		
1430	Оценочные обязательства	<p>В соответствии с <i>Приказом Минфина РФ от 13 декабря 2010 г. N 167н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы" (ПБУ 8/2010)" (с изменениями и дополнениями)</i></p> <p>Оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий:</p> <p>а) у организации существует обязанность, явившаяся</p>		

		<p>следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, исполнения которой организация не может избежать. В случае, когда у организации возникают сомнения в наличии такой обязанности, организация признает оценочное обязательство, если в результате анализа всех обстоятельств и условий, включая мнения экспертов, более вероятно, чем нет, что обязанность существует;</p> <p>б) уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства, вероятно;</p> <p>в) величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.</p> <p>Условия признания оценочного обязательства в отношении прошлого события хозяйственной жизни организации, не выполнявшиеся на одну отчетную дату, могут выполняться по состоянию на последующие отчетные даты, если вследствие изменений в законодательных и иных нормативных правовых актах и (или) действий организации и (или) других лиц у организации нет возможности избежать связанных с таким событием расчетов.</p> <p>Уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения обязательства, признается вероятным, если более вероятно, чем нет, что такое уменьшение произойдет. Вероятность уменьшения экономических выгод оценивается по каждому обязательству в отдельности, за исключением случаев, когда по состоянию на отчетную дату существует несколько обязательств, однородных по характеру и порождаемой ими неопределенности, которые организация оценивает в совокупности. При этом, несмотря на то, что уменьшение экономических выгод организации по каждому отдельному обязательству может быть маловероятным, уменьшение экономических выгод в результате исполнения всей совокупности обязательств может быть достаточно вероятным.</p> <p>Оценочные обязательства отражаются на счете учета резервов предстоящих расходов. При признании оценочного обязательства в зависимости от его характера величина оценочного обязательства относится на расходы по обычным видам деятельности или на прочие расходы либо включается в стоимость актива.</p> <p>Величина оценочного обязательства определяется организацией на основе имеющихся фактов хозяйственной жизни организации, опыта в отношении исполнения аналогичных обязательств, а также, при необходимости, мнений экспертов. Организация обеспечивает документальное подтверждение обоснованности такой оценки.</p>
--	--	--

		<p>При определении величины оценочного обязательства организация исходит из следующего:</p> <p>а) если величина оценочного обязательства определяется путем выбора из набора значений, то в качестве такой величины принимается средневзвешенная величина, которая рассчитывается как среднее из произведений каждого значения на его вероятность;</p> <p>б) если величина оценочного обязательства определяется путем выбора из интервала значений, и вероятность каждого значения в интервале равновелика, то в качестве такой величины принимается среднее арифметическое из наибольшего и наименьшего значений интервала.</p> <p>При определении величины оценочного обязательства принимаются в расчет:</p> <p>а) последствия событий после отчетной даты в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "События после отчетной даты" (ПБУ 7/98), утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 25 ноября 1998 г. N 56н (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 31 декабря 1998 г., регистрационный N 1674) с изменениями, внесенными приказом Министерства финансов Российской Федерации от 20 декабря 2007 г. N 143н (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 21 января 2008 г., регистрационный N 10934);</p> <p>б) риски и неопределенности, присущие этому оценочному обязательству;</p> <p>в) будущие события, которые могут повлиять на величину оценочного обязательства (если существует достаточная вероятность того, что эти события произойдут).</p> <p>При определении величины оценочного обязательства не принимаются в расчет:</p> <p>а) суммы уменьшения или увеличения налога на прибыль организаций, которые отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02;</p> <p>б) ожидаемые поступления от продажи основных средств, нематериальных активов, продукции, товаров и иных активов, связанные с признаваемым оценочным обязательством. Такие поступления отражаются в бухгалтерском учете организации в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 мая 1999 г. N 32н (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 31 мая 1999 г., регистрационный N 1791) с изменениями, внесенными приказами Министерства финансов Российской Федерации от 30 марта 2001 г. N 27н "О внесении изменений и дополнений</p>
--	--	---

в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету" (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 4 мая 2001 г., регистрационный N 2693), [от 18 сентября 2006 г. N 116н](#) "О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету" (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 24 октября 2006 г., регистрационный N 8397), [от 27 ноября 2006 г. N 156н](#) "О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету" (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 28 декабря 2006 г., регистрационный N 8698), [от 25 октября 2010 г. N 132н](#) "О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету" (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 25 ноября 2010 г., регистрационный N 19048); [от 8 ноября 2010 г. N 144н](#) "О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 1 декабря 2010 г., регистрационный N 19088);

в) ожидаемые суммы встречных требований или суммы требований к другим лицам в возмещение расходов, которые организация, как ожидается, понесет при исполнении данного оценочного обязательства.

В течение отчетного года при фактических расчетах по признанным оценочным обязательствам в бухгалтерском учете организации отражается сумма затрат организации, связанных с выполнением организацией этих обязательств, или соответствующая кредиторская задолженность в корреспонденции со счетом учета резерва предстоящих расходов.

Признанное оценочное обязательство может списываться в счет отражения затрат или признания кредиторской задолженности по выполнению только того обязательства, по которому оно было создано, если иное не установлено настоящим Положением.

В случае недостаточности суммы признанного оценочного обязательства затраты организации по погашению обязательства отражаются в бухгалтерском учете организации в общем порядке.

Обоснованность признания и величина оценочного обязательства подлежат проверке организацией в конце отчетного года, а также при наступлении новых событий, связанных с этим обязательством.

По результатам такой проверки сумма оценочного обязательства может быть:

а) увеличена в порядке, установленном для признания оценочного обязательства [пунктом 8](#) настоящего Положения (без включения в стоимость актива), при получении дополнительной информации, позволяющей сделать уточнение величины оценочного обязательства;

		<p>б) уменьшена в порядке, установленном для списания оценочного обязательства <u>пунктом 22</u> настоящего Положения, при получении дополнительной информации, позволяющей сделать уточнение величины оценочного обязательства;</p> <p>в) остаться без изменения;</p> <p>г) списана полностью в порядке, установленном <u>пунктом 22</u> настоящего Положения, при получении дополнительной информации, позволяющей сделать вывод о прекращении выполнения условий признания оценочного обязательства, установленных <u>пунктом 5</u> настоящего Положения.</p> <p>Пример 1. В соответствии с финансовым планом в предстоящем отчетном году у организации ожидается убыток по одному из направлений деятельности. Руководство организации полагает, что появление этого убытка достаточно вероятно. Обязательство в отношении ожидаемого убытка не возникает, поскольку у организации не существует обязанность, возникшая в результате прошлых событий ее деятельности, исполнения которой она не может избежать. Оценочное обязательство по ожидаемому убытку не признается.</p> <p>Пример 2. Организация заключила договор на поставку производимой ею продукции. В соответствии с условиями договора ожидаемая выручка составляет 1500 тыс. руб. (без НДС). Организация оценивает, что вследствие роста цен на сырье расходы на производство предусмотренной договором продукции составят 2000 тыс. руб. (без НДС). Договор еще не начат исполнением. Неустойка за неисполнение договора составит 600 тыс. руб. Договор является заведомо убыточным, поскольку неизбежные расходы на его выполнение (2000 тыс. руб.) превышают ожидаемые поступления по нему (1500 тыс. руб.), а для выхода из договора организация должна будет заплатить значительную сумму (600 тыс. руб.). Оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете организации в сумме возможного чистого убытка при исполнении договора 500 тыс. руб. (2000 тыс. руб. - 1500 тыс. руб.), которая меньше, чем сумма неустойки за неисполнение договора (600 тыс. руб.).</p> <p><i>Суммы оценочных обязательств, предполагаемый срок исполнения которых превышает 12 месяцев после отчетной даты – К96.</i></p>
1450	Прочие обязательства	Прочие обязательства организации, срок погашения которых превышает 12 месяцев - К60,62,68,69,75,76,86 «Целевое финансирование»
1400	Итого по разделу IV	Сумма строк 1410 - 1450
Краткосрочные обязательства		
1510	Заемные средства	<i>Величина краткосрочных (срок погашения которых не превышает 12 месяцев) кредитов и займов, полученных</i>

		<i>организацией - К66 «Расчеты по кратко срочным кредитам и займам» + К67 (в части задолженности со сроком погашения не более 12 месяцев на отчетную дату)</i>
1520	Кредиторская задолженность	<i>Краткосрочная кредиторская задолженность организации, срок погашения которой не превышает 12 месяцев К60, 62, 68, 69, 70, 71, 73, 75, 76</i>
1530	Доходы будущих периодов	<i>Это средства, полученные организацией авансом, погашение задолженности по которым ожидается в следующих отчетных периодах (получение аванса за объект, который будет возводиться несколько отчетных периодов; получение арендной платы за несколько периодов вперед и т.д.) (https://yandex.ru/images/search?from=tabbar&text=Доходы%20будущих%20периодов%20это&pos=12&img_url=http%3A%2F%2Fkonspekta.net%2Fleksiiorgimg%2Fbaza14%2F4554557954810.files%2Fimage049.gif&rpt=simage&lr=11251) Доходы будущих периодов, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам – К98 + К86(бюджетные средства, гранты))</i>
1540	Оценочные обязательства	<i>Суммы оценочных обязательств, предполагаемый срок исполнения которых не превышает 12 месяцев – К96</i>
1550	Прочие обязательства	<i>Прочие обязательства организации, срок погашения которых не превышает 12 месяцев –К86 (в части краткосрочных обязательств)</i>
1500	Итого по разделу V	Сумма строк 1510 - 1550
1700	БАЛАНС	Строка 1300 + строка 1400 + строка 1500

2.4. Порядок заполнения Формы № 2 Отчета о финансовых результатах

Код строки	Наименование статьи	Порядок формирования (Д – дебет счета, К – кредит счета, ДО – оборот по дебету, КО – оборот по кредиту)
2110	Выручка	Доходы по обычным видам деятельности (в т.ч. проценты по коммерческому кредиту) – суммарный кредитовый оборот по субсчету 90-1, уменьшенный на суммарный дебетовый оборот по субсчетам 90-3, 90-4. <i>= КО 90/01 – ДО 90/03 – ДО 90/04</i>
2120	Себестоимость продаж	Расходы по обычным видам деятельности, которые сформировали себестоимость проданной продукции - суммарный дебетовый оборот по субсчету 90-2 в корреспонденции со счетами 20, 23, 29, 40, 41, 43 исключая 26 и 44 (ДО 90/02 КО 20, 23,29,40,41,43)
2100	Валовая прибыль (убыток)	Строка 2110 – Строка 2120.

2210	Коммерческие расходы	Расходы по обычным видам деятельности, связанные с продажей продукции - суммарный дебетовый оборот по субсчету 90-2 в корреспонденции со счетом 44 (ДО 90/02 с К 44)
2220	Управленческие расходы	Расходы по обычным видам деятельности, связанные с управлением организацией - суммарный дебетовый оборот по субсчету 90-2 в корреспонденции со счетом 26 (если это предусмотрено учетной политикой).
2200	Прибыль (убыток) от продаж	Прибыль (убыток) организации от обычных видов деятельности. Строка 2100 – Строка 2210 – Строка 2220.
2310	Доходы от участия в других организациях	Доходы от участия в уставных (складочных) капиталах других организаций – суммарный кредитовый оборот по субсчету 91-1 "Прочие доходы" (в части указанных доходов).
2320	Проценты к получению	Проценты по выданным займам, банковским депозитам, ценным бумагам (облигациям, векселям) - суммарный кредитовый оборот по субсчету 91-1 "Прочие доходы" (в части указанных доходов).
2330	Проценты к уплате	Проценты по полученным ранее кредитам и займам - суммарный дебетовый оборот по субсчету 91-2 "Прочие расходы" (в части указанных расходов). (ДО 91/02 по выплаченным процентам)
2340	Прочие доходы	Доходы от продажи и аренды активов, штрафы, пени и неустойки по хозяйственным договорам, безвозмездные поступления, положительные курсовые разницы. Суммарный кредитовый оборот по субсчету 91-1 "Прочие доходы" (в части указанных доходов) за минусом дебетового оборота по субсчету 91-2 (в части НДС и акцизов).
2350	Прочие расходы	Расходы по продаже и аренде активов, штрафы, пени и неустойки по хозяйственным договорам, отрицательные курсовые разницы, оценочные резервы. Суммарный дебетовый оборот по субсчету 91-2 "Прочие расходы" (в части указанных расходов).
2300	Прибыль (убыток) до налогообложения	Строка 2200 + строка 2310 + строка 2320 + строка 2340 – строка 2330 – строка 2350

2410	Текущий налог на прибыль	Строка 2300 * 20% строка 2421 строка 2430 строка 2450
2411	в т.ч. текущий ННП	= ННП, рассчитанный исходя из прибыли до налогообложения (стр. 2300) с учетом имеющихся ПНО и ПНА
2412	отложенный ННП	Расчетная величина, в которой учтены изменения в ОНО,ОНА (КО77 – ДО77 и ДО 09 – КО 09)
2460	Прочее (не означенные выше данные, в т. ч. налог при УСН)	Могут фигурировать суммы штрафов за нарушение норм НК, доначисления по ННП, и др.
2400	Чистая прибыль/убыток	= ст. 2300 – ст. 2410 – ст. 2460 (В бухучете стр. 2400 = обороту Д 99 К 84 или Д 84 К 99 при убытке)

Далее следует справочная информация:

о результате переоценки внеоборотных активов, не включаемом в чистую прибыль (убыток) периода (строка 2510);

результате прочих операций, не включаемом в чистую прибыль (убыток) периода (строка 2520);

совокупном финансовом результате периода (строка 2500);

базовой и разводненной прибыли (убытке) на акцию (строки 2900 и 2910 соответственно).

Строка 2210 "Коммерческие расходы". По данной строке отражается информация о расходах по обычным видам деятельности, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг (коммерческих расходах организации).

Расходами по обычным видам деятельности, включаемыми в состав коммерческих, являются следующие связанные с продажей товаров, продукции, работ и услуг расходы:

- на затаривание и упаковку изделий на складах готовой продукции;
- на доставку продукции на станцию (пристань) отправления;
- на погрузку в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства;
- на комиссионные вознаграждения, уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям;
- на содержание помещений для хранения продукции в местах ее продажи;
- на оплату труда продавцов в организациях, занятых производством;
- на проведение анализов продукции при ее отпуске;

- на рекламу;
- на представительские расходы;
- на заготовку, доставку товаров до центральных складов (баз) и перевозку (отправку) товаров (в торговых организациях);
- на оплату труда в торговых организациях;
- на аренду торговых помещений и складов готовой продукции;
- на содержание торговых помещений и складов готовой продукции;
- на хранение и подработку товаров;
- на страхование отгруженных товаров, продукции и коммерческих рисков;
- на покрытие недостачи товаров (продукции) в пределах норм естественной убыли;
- на содержание заготовительных и приемных пунктов;
- на содержание скота и птицы на приемных пунктах и базах;
- другие аналогичные по назначению расходы.

Коммерческие расходы ежемесячно полностью или частично (при распределении коммерческих расходов между реализованной и нереализованной продукцией (товарами)) списываются со счета 44 "Расходы на продажу" в дебет счета 90 "Продажи", субсчет 90-2 "Себестоимость продаж" (п. 9 ПБУ 10/99, Инструкция по применению Плана счетов). Порядок списания устанавливается в учетной политике организации (п. 20 ПБУ 10/99).

Значение показателя строки 2210 "Коммерческие расходы" (за отчетный период) определяется на основании данных о суммарном за отчетный период дебетовом обороте по счету 90, субсчет 90-2, в корреспонденции со счетом 44. Величина коммерческих расходов указывается в круглых скобках.

Строка 2220 "Управленческие расходы". По данной строке отражается информация о расходах по обычным видам деятельности, связанных с управлением организацией (п. п. 5, 7, 21 ПБУ 10/99).

В состав управленческих могут быть включены следующие расходы:

- административно-управленческие расходы;
- на содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом;
- амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения;
- арендная плата за помещения общехозяйственного назначения;
- расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных и т.п. услуг;
- налоги, уплачиваемые в целом по организации (налог на имущество, транспортный налог, земельный налог и т.п.);
- другие аналогичные по назначению расходы, возникающие в процессе управления организацией и обусловленные ее содержанием как единого финансово-имущественного комплекса.

Управленческие расходы, учитываемые на счете 26 "Общехозяйственные расходы", в соответствии с учетной политикой могут ежемесячно (п. п. 9, 20 ПБУ 10/99, Инструкция по применению Плана счетов):

1) списываться в качестве условно-постоянных в дебет счета 90 "Продажи", субсчет 90-2 "Себестоимость продаж";

2) включаться в себестоимость продукции, работ, услуг (т.е. списываться в дебет счетов 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства").

Значение показателя строки 2220 "Управленческие расходы" (за отчетный период) определяется на основании данных о суммарном за отчетный период дебетовом обороте по счету 90, субсчет 90-2, в корреспонденции со счетом 26 (если такой порядок списания управленческих расходов предусмотрен учетной политикой организации). Полученная величина управленческих расходов указывается в Отчете о финансовых результатах в круглых скобках.

Строка 2310 "Доходы от участия в других организациях". По данной строке отражается информация о доходах организации, полученных от участия в уставных (складочных) капиталах других организаций и являющихся для нее прочими (п. 18 ПБУ 9/99).

К доходам от участия в других организациях относятся (п. 7 ПБУ 9/99):

- суммы распределенной в пользу организации части прибыли (дивидендов);

- стоимость имущества, полученного при выходе из общества или при ликвидации организации.

Доходы от участия в уставных капиталах других организаций признаются при выполнении условий, установленных п. 12 ПБУ 9/99 (п. 16 ПБУ 9/99).

Значение показателя строки 2310 "Доходы от участия в других организациях" (за отчетный период) определяется на основании данных о суммарном за отчетный период кредитовом обороте по субсчету 91-1 счета 91, аналитический счет учета доходов от участия в уставных капиталах других организаций.

Строка 2320 "Проценты к получению". По данной строке отражается информация о доходах организации в виде причитающихся ей процентов, являющихся для организации прочими доходами (п. 18 ПБУ 9/99).

К процентам, подлежащим к получению организацией, относятся (п. 7 ПБУ 9/99, Инструкция по применению Плана счетов):

- проценты, причитающиеся организации по выданным ею займам;

- проценты и дисконт, причитающиеся к получению по ценным бумагам (например, по облигациям, векселям);

- проценты по коммерческим кредитам, предоставленным путем перечисления аванса, предварительной оплаты, задатка;

- проценты, выплачиваемые банком за пользование денежными средствами, находящимися на расчетном счете организации.

Проценты признаются в составе доходов за истекший отчетный период в соответствии с условиями договоров (п. 16 ПБУ 9/99).

Значение показателя строки 2320 "Проценты к получению" (за отчетный период) определяется на основании данных о суммарном за отчетный период

кредитовом обороте по субсчету 91-1 счета 91, аналитический счет учета процентов к получению.

Строка 2330 "Проценты к уплате". По данной строке отражается информация о прочих расходах организации в виде начисленных к уплате процентов (п. 21 ПБУ 10/99, п. 17 ПБУ 15/2008).

К процентам, подлежащим уплате организацией, относятся (п. п. 1, 3, 7, 15, 16 ПБУ 15/2008, п. 11 ПБУ 10/99):

- проценты, уплачиваемые по всем видам заемных обязательств организации (в том числе по товарным и коммерческим кредитам, облигационным и вексельным займам), помимо той их части, которая в соответствии с правилами бухгалтерского учета включается в стоимость инвестиционного актива;

- дисконт, причитающийся к уплате по облигациям и векселям.

Значение показателя этой строки (за отчетный период) определяется на основании данных о суммарном за отчетный период дебетовом обороте по субсчету 91-2 счета 91, аналитический счет учета процентов, подлежащих уплате организацией. Данный показатель указывается в Отчете о финансовых результатах в круглых скобках.

Строка 2340 "Прочие доходы". По данной строке отражается информация о прочих доходах организации, не упомянутых выше (п. 18 ПБУ 9/99).

За исключением доходов, перечисленных выше и отраженных в строках 2310 "Доходы от участия в других организациях" и 2320 "Проценты к получению", к прочим доходам относятся:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации (если эти поступления не признаются в составе доходов от обычных видов деятельности);

- поступления, связанные с предоставлением за плату прав на использование результатов интеллектуальной деятельности (если эти поступления не признаются в составе доходов от обычных видов деятельности);

- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

- активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения и в качестве государственной помощи;

- прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);

- поступления в возмещение причиненных организации убытков;

- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;

- суммы кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности;

- положительные курсовые разницы;

- часть добавочного капитала, соответствующая сумме положительных курсовых разниц, относящихся к прекращаемой деятельности организации за пределами Российской Федерации;

- поступления от операций с тарой;

- суммы дооценки ОС в пределах суммы уценки этого ОС в предыдущие отчетные периоды, отнесенной на прочие расходы;

- суммы дооценки НМА в пределах суммы уценки этого НМА в предыдущие отчетные периоды, отнесенной на прочие расходы;

- суммы дооценки поискового актива в пределах суммы его уценки в предыдущие отчетные периоды, отнесенной на прочие расходы;

- суммы восстановленного убытка от обесценения НМА, признанного в предыдущие отчетные периоды и отнесенного на прочие расходы;

- суммы восстановленного убытка от обесценения поискового актива, признанного в предыдущие отчетные периоды и отнесенного на прочие расходы;

- суммы дооценки финансовых вложений;

- отрицательная деловая репутация при приобретении предприятия как имущественного комплекса;

- иные доходы, квалифицируемые организацией в качестве прочих.

Строка 2350 "Прочие расходы". По данной строке отражается информация о прочих расходах организации, не упомянутых выше (п. 21 ПБУ 10/99).

За исключением процентов к уплате, к прочим расходам относятся:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации (в случае, если эти расходы не признаются организацией в составе расходов по обычным видам деятельности);

- расходы, связанные с предоставлением за плату прав на использование объектов интеллектуальной собственности (в случае, если эти расходы не признаются организацией в составе расходов по обычным видам деятельности);

- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (в случае, если эти расходы не признаются организацией в составе расходов по обычным видам деятельности);

- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;

- остаточная стоимость активов, по которым начисляется амортизация, и фактическая себестоимость других активов, списываемых организацией;

- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;

- отчисления в оценочные резервы;

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

- возмещение причиненных организацией убытков;

- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году при исправлении несущественной ошибки предшествующего отчетного года после подписания

бухгалтерской отчетности за этот год либо при исправлении существенной ошибки предшествующего года после подписания бухгалтерской отчетности за этот год организацией - субъектом малого предпринимательства;

- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;

- отрицательные курсовые разницы;

- часть добавочного капитала, соответствующая сумме отрицательных курсовых разниц, относящихся к прекращаемой деятельности организации за пределами РФ;

- сумма уценки ОС сверх суммы его дооценки, зачисленной в добавочный капитал при переоценке в предыдущие отчетные периоды;

- сумма уценки НМА сверх суммы его дооценки, зачисленной в добавочный капитал при переоценке в предыдущие отчетные периоды;

- сумма уценки поискового актива сверх суммы его дооценки, зачисленной в добавочный капитал при переоценке в предыдущие отчетные периоды;

- убыток от обесценения НМА;

- убыток от обесценения поискового актива;

- сумма уценки финансовых вложений;

- перечисление средств (взносов, выплат и т.д.), связанных с благотворительной деятельностью;

- расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;

- расходы по операциям с тарой;

- расходы на содержание мощностей и объектов, находящихся на консервации;

- расходы, связанные с рассмотрением дел в судах;

- расходы по НИОКР, не давшим положительного результата;

- суммы бюджетных средств, полученные в прошлые годы и подлежащие возврату в связи с нарушением условий их предоставления;

- расходы, возникающие как последствия чрезвычайных фактов хозяйственной деятельности;

- дополнительные расходы по займам;

- расходы, связанные с подготовкой и подписанием договора строительного подряда (при отсутствии в отчетном периоде вероятности его заключения);

- убыток по совместной деятельности, распределенный между товарищами;

- иные расходы, квалифицируемые организацией в качестве прочих.

Значение показателя этой строки (за отчетный период) определяется на основании данных о суммарном за отчетный период дебетовом обороте по субсчету 91-2 счета 91 (за исключением аналитических счетов учета процентов к уплате и учета НДС, акцизов и иных аналогичных обязательных платежей, подлежащих получению от других юридических и физических лиц). Величина

прочих расходов указывается в Отчете о финансовых результатах в круглых скобках.

Значение строки 2300 "Прибыль (убыток) до налогообложения" должно быть равно разнице суммарного дебетового и кредитового оборотов по счету 99 "Прибыли и убытки" в корреспонденции со счетами 90 "Продажи", субсчет 90-9 "Прибыль/убыток от продаж", и 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов". Кредитовый остаток по счету 99, аналитический счет учета бухгалтерской прибыли (убытка), означает, что организацией получена прибыль, а дебетовый говорит о получении убытка. Этот остаток складывается из прибылей и убытков от обычных видов деятельности и прочих доходов и расходов (Инструкция по применению Плана счетов). Дебетовый остаток (полученный убыток) показывается в Отчете о финансовых результатах в круглых скобках.

Строка 2411 — текущий налог, взятый из строки 180 листа 02 годовой декларации по налогу на прибыль (не заполняют компании на спецрежимах).

Строка 2411 = Оборот по счету 99, аналитический счет учета условного расхода (или дохода) по налогу на прибыль + (-) Разница между Кт и Дт оборотами по счету 99, аналитический счет учета постоянных налоговых расходов и доходов + (-) Разница между Дт и Кт оборотами по счету 09+ (-) Разница между Кт и Дт оборотами по счету 77

Пример расчета строки 2411 в новой форме отчета:

Счет бухучета в корреспонденции со счетом 68	Оборот 2020 года по дебету, рублей	Оборот 2020 года по кредиту, рублей
09	310 000	150 000
77	250 000	2 950 000
счета 99 в части начисленного условного расхода по налогу на прибыль	15 552 346	
99 в части постоянных налоговых расходов	2 532 355	
99 в части постоянных налоговых доходов		7 775 234

Текущий налог на прибыль в отчете о финансовых результатах за 2019 год по строке 2410 был 6 500 тысяч.

Расчет строки 2411 за 2020 год будет такой: $(15\,552\,346 + (2\,532\,355 - 7\,775\,234) + (310\,000 - 150\,000) - (2\,950\,000 - 250\,000)) = 7\,769\,000$

Строка 2411 в отчете в будет выглядеть так:

Пояснения	Наименование показателя	Код	За 2020 г.	За 2019 г.
	Текущий налог на прибыль	2411	(7 769)	(6 500)

Строка 2412 — отложенный налог на прибыль. Эта строка включает в себя налоговые разницы, т.е. отклонения между бухгалтерским и налоговым учётом. Чтобы заполнить строку 2412, сложите дебетовые обороты по счетам 09 «Отложенные налоговые активы» и 77 «Отложенные налоговые обязательства», а затем из получившейся суммы вычтите кредитовые обороты по этим же счетам.

Остаток по счету 09 на дату отчетного периода — Остаток по счету 09 на 31 декабря предыдущего года + Остаток по счету 77 на 31 декабря предыдущего года — Остаток по счету 77 на дату отчетного периода.

В этой формуле остаток по 09 и 77 счету на дату отчета указывают без учета отложенных налоговых активов и обязательств, которые списаны за отчетный период на счет 99. Во второй формуле обороты по кредиту 09 и дебету 77 счета проходят без учета корреспонденции со счетом 99.

Оборот по Дт счета 09 — Оборот по Кт счета 09 + Оборот по Дт счета 77 — Оборот по Кт счета 77.

Пример расчета строки 2412 отчета о финансовых результатах с расшифровкой строки по счетам

По счетам 09, 77 бухгалтерского учета организация имеет следующие показатели в рублях:

Сальдо по счету 09 на 31 декабря 2019	210 000
Сальдо по счету 77 на 31 декабря 2019	105 000
Оборот по дебету счета 09 в корреспонденции со счетом 68 за 2020 г.	310 000
Оборот по кредиту счета 09 в корреспонденции со счетом 68 за 2020 г.	150 000
Оборот по дебету счета 77 в корреспонденции со счетом 68 за 2020 г.	250 000
Оборот по кредиту счета 77 в корреспонденции со счетом 68 за 2020 г.	2 950 000
Сальдо по счету 09 на 31 декабря 2020 года	370 000
Сальдо по счету 77 на 31 декабря 2020 года	2 805 000

В отчете о финансовых результатах за 2019 год – данные в тысячах рублей:

Строка 2430	100
Строка 2450	180

Отложенный налог на прибыль за 2020 год — 2 540 тыс. руб.

Расчет по двум формулам:

- 370 000 — 210 000 + 105 000 – 2 805 000
- 310 000 — 150 000 + 250 000 – 2 950 000

Отложенный налог на прибыль за 2019 год составляет 280 тыс. рублей (100 тысяч рублей + 180 тысяч рублей).

Строка 2412 в отчете о финансовых результатах в 2021 году выглядит так:

Пояснения	Наименование показателя	Код	За 2020 г.	За 2019 г.
1	2	3	4	5
	Отложенный налог на прибыль	2412	(2 540)	280

Строка 2460 "Прочее". По данной строке отражается информация об иных, не упомянутых выше показателях, оказывающих влияние на величину чистой прибыли организации (п. 23 ПБУ 4/99). При необходимости организация может ввести в Отчет о финансовых результатах несколько дополнительных строк, самостоятельно назвав и закодировав их.

По строке 2460 "Прочее" Отчета о финансовых результатах могут отражаться, например:

- налоги, уплачиваемые организациями, применяющими специальные налоговые режимы, налог на игорный бизнес;
- штрафные санкции, уплачиваемые организациями за нарушения налогового и иного законодательства;
- доначисления (суммы к уменьшению) по налогу на прибыль за предыдущие налоговые периоды в связи с выявлением несущественных ошибок;
- сумма списанных в дебет счета 99 "Прибыли и убытки" отложенных налоговых активов;
- сумма списанных в кредит счета 99 отложенных налоговых обязательств;
- разницы, возникшие в результате пересчета отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств в связи с изменением налоговой ставки по налогу на прибыль организаций.

Строка 2510 "Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода".

указывается дооценка или уценка внеоборотных активов (в том числе НМА, поисковых активов) текущего периода, результаты которых подлежат отражению исключительно на счете 83 «Добавочный капитал»

По данной строке справочного раздела Отчета о финансовых результатах могут отражаться результаты проведенной в отчетном периоде переоценки внеоборотных активов организации. В результате переоценки объектов ОС, НМА, а также поисковых активов изменяется собственный капитал

организации. При этом в зависимости от результата предыдущих переоценок конкретного внеоборотного актива:

- организация признает прочий доход (прочий расход) в сумме дооценки (уценки), что в конечном итоге приводит к увеличению (уменьшению) нераспределенной прибыли/непокрытого убытка, или

- увеличивается (уменьшается) добавочный капитал организации.

В данной строке указывается только изменение добавочного капитала организации, явившееся результатом переоценки внеоборотных активов, проведенной в отчетном периоде.

При заполнении данной строки используются обороты за отчетный период по счету 83 "Добавочный капитал" в корреспонденции со счетами 01, 02, 03, 04, 08 и 05. При этом учитываются как дебетовые, так и кредитовые обороты по счету 83 в корреспонденции с указанными счетами. Если сумма кредитовых оборотов превышает сумму дебетовых оборотов, то в результате переоценки внеоборотных активов и проверки на обесценение НМА и поисковых активов добавочный капитал организации увеличивался. Разница между кредитовыми и дебетовыми оборотами по счету 83 в корреспонденции с указанными счетами отражается по строке 2510.

Если же сумма дебетовых оборотов окажется больше, чем сумма кредитовых оборотов, то результатом переоценки внеоборотных активов и проверки на обесценение НМА и поисковых активов является уменьшение добавочного капитала, которое указывается по строке 2510 Отчета о финансовых результатах в круглых скобках.

Иначе определить показатель строки 2510 можно как изменение величины кредитового сальдо по счету 83 (аналитический счет учета добавочного капитала, образовавшегося в результате переоценки внеоборотных активов) за отчетный период.

2520 Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода нужно отразить информацию об иных операциях, кроме переоценки активов, которые не были учтены при расчёте чистой прибыли, но повлияли на капитал организации. Например, здесь следует отразить курсовые разницы, связанные с деятельностью организации за пределами РФ

2500 Совокупный финансовый результат определяется как сумма строк:

- «Чистая прибыль (убыток)»;
- «Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода»;
- «Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) отчетного периода»;
- «Налог на прибыль от операций, результат которых не включается в чистую прибыль (убыток) периода».

2900 Базовая прибыль (убыток) на акцию - это отдельный блок справочной информации. Они не влияют ни на чистую прибыль, ни на совокупный финансовый результат. Заполняйте их только в том случае, если ваша компания создана в форме акционерного общества.

Базовая прибыль (убыток) на акцию определяется по формуле:

$$\text{БПА} = \text{БП} / \text{А},$$

где БП - базовая прибыль (убыток) отчетного периода;

А - средневзвешенное количество обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение отчетного периода.

В свою очередь:

$$\text{БП} = \text{НП} - \text{ДПА},$$

где НП - нераспределенная прибыль (убыток) отчетного периода;

ДПА - дивиденды по привилегированным акциям, начисленные за отчетный период.

Пример:

Акционерное общество выпустило 50 тыс. обыкновенных акций. Привилегированных акций нет. В течение отчетного года количество обыкновенных акций не менялось. Прибыль компании после уплаты налогов – 1 млн руб. Показатель базовой прибыли рассчитан по формуле:

Прибыль после налогообложения : Количество акций

Показатель базовой прибыли составил 20 руб. на акцию (1 млн руб. : 50 тыс. руб.).

Если привилегированные акции есть

При наличии привилегированных акций следует обратиться к уставным документам, где должно быть указано, какая часть прибыли полагается таким владельцам. После расчета этой суммы из прибыли отчетного года их долю следует убрать, то есть применяется формула:

Базовая прибыль на акцию = (Чистая Прибыль – Дивиденды по привилегированным акциям) : Средневзвешенное количество обыкновенных акций

2910 Разводненная прибыль (убыток) на акцию

только АО – размер возможного снижения прибыли на обыкновенную акцию.

Расчет разводненной прибыли (убытка) на акцию

Разводненная прибыль (убыток) на акцию представляет собой отношение базовой прибыли (убытка), скорректированной на величину ее возможного прироста, к средневзвешенному количеству обыкновенных акций, находящихся в обращении, скорректированному на величину возможного прироста их количества в результате конвертации ценных бумаг в обыкновенные акции и исполнения договоров купли-продажи обыкновенных акций по цене ниже рыночной стоимости (п. 14 Методических рекомендаций по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию).

2.5. Порядок заполнения Формы № 3 Отчет об изменениях капитала

Код строки	Наименование статьи	Порядок формирования (Д – дебет счета, К – кредит счета, ДО – оборот по дебету, КО – оборот по кредиту)
3100	«Величина капитала на 31 декабря...»	<ul style="list-style-type: none"> • графа 1 «Уставный капитал»: кредитовое сальдо одноимённого счёта 80 и строка 1310 баланса; • графа 2 «Собственные акции, выкупленные у акционеров»: дебетовое сальдо счёта 81 «Собственные акции (доли)» и строка 1320 баланса. Эту сумму нужно указать в круглых скобках и при подсчёте итога по строке учитывать с минусом; • графа 3 «Добавочный капитал»: кредитовое сальдо одноимённого счёта 83 и сумма строк 1340 и 1350 баланса; • графа 4 «Резервный капитал»: кредитовое сальдо одноимённого счёта 82 и строка 1360 баланса; • графа 5 «Нераспределённая прибыль (непокрытый убыток)»: сальдо по одноимённому счёту 84 и строка 1370 баланса. Если по счёту будет кредитовое сальдо, то сумму в отчёте нужно указать в обычном порядке, если дебетовое — в круглых скобках и вычитать при определении итога по строке; • графа 6 «Итого»: сумма всех перечисленных граф с учётом знаков и строка 1300 баланса.
3210	«Увеличение капитала — всего»	нужно отразить общий прирост капитала компании за год, предшествующий отчётному. Стр. 3210 = стр. 3211 + стр. 3212 + стр. 3123 + стр. 3214 + стр. 3215 + стр. 3216
3211	«Чистая прибыль»	в графе 5 нужно указать увеличение капитала компании за счёт полученной за период чистой прибыли. Это оборот по кредиту счёта 84 в корреспонденции с дебетом счёта 99 «Прибыли и убытки».
3212	«Переоценка имущества»	нужно отразить положительное влияние переоценки основных средств и нематериальных активов на капитал компании: <ul style="list-style-type: none"> • в графе 3 — обороты по кредиту счёта 83 в корреспонденции с дебетом счетов 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные ценности» и 04 «Нематериальные активы» в части дооценки объектов
3213	«Доходы, относящиеся непосредственно на увеличение капитала»	следует отразить виды доходов, которые не были учтены в финансовом результате прошлого периода, но положительно повлияли на капитал компании: <ul style="list-style-type: none"> • в графе 3 нужно указать вклады в имущество компании, не связанные с увеличением уставного капитала, которые делают собственники. Это оборот по кредиту счёта 83 в корреспонденции дебетом счетов по учёту активов или расчетов. Например, если владельцы бизнеса внесли вклад в

		<p>денежной форме, то это будет дебет счёта 51 «Расчётные счета», а если передали основные средства — то дебет счёта 01;</p> <ul style="list-style-type: none"> • в графе 5 нужно отразить сведения о вкладах собственников, которые непосредственно влияют на нераспределённую прибыль компании, например — если вклады предназначены для покрытия убытка. Это оборот по кредиту счёта 84 в корреспонденции с дебетом счетов по учёту активов или расчётов, в зависимости от формы внесения вклада.
3214	«Дополнительный выпуск акций»	<p>нужно отразить прирост капитала компании, если владельцы бизнеса решили увеличить его за счёт новых акций (для АО) или дополнительных вкладов для (ООО):</p> <p>в графе 1 нужно указать стоимость дополнительных акций (вкладов). Это оборот по кредиту счёта 80 в корреспонденции с дебетом счёта 75.1 «Расчёты по вкладам в уставный (складочный) капитал»;</p> <p>графу 2 следует заполнять, если общество в рамках увеличения капитала продало ранее выкупленные акции или доли. Данные нужно брать с кредита счёта 81 в корреспонденции с дебетом счёта 75.1;</p> <p>графу 3 нужно задействовать, если компания при выпуске акций получила дополнительный доход в виде разницы между их номиналом и продажной стоимостью. Сумму нужно брать с кредита счёта 83 в корреспонденции с дебетом счёта 75.1.</p>
3215	«Увеличение номинальной стоимости акций»	<p>следует заполнять, если капитал компании вырос за счёт номинала акций или долей, без дополнительного выпуска или вкладов.</p> <p>Цифры для граф 1, 2, 3 нужно брать аналогично строке 3214: дебет счёта 75.1 в корреспонденции с кредитом счетов 80, 81, 83. Разница только в том, что следует использовать данные в части увеличения номинала.</p>
3216	«Реорганизация юридического лица»	<p>нужно указать прирост капитала компании вследствие присоединения, слияния или выделения:</p> <p>в графах 1, 2, 3, 4 следует отразить входящее кредитовое сальдо соответственно по счетам 80, 81, 83, 82, которое указано в передаточном акте в рамках присоединения или слияния;</p> <p>в графе 5 нужно указать при слиянии или присоединении компании с прибылью — входящее кредитовое сальдо по счёту 84, которое указано в передаточном акте, а при выделении убыточной организации — уменьшение дебетового сальдо по счёту 84.</p>
3220	«Уменьшение капитала — всего»	<p>нужно указать общую сумму всех операций, которые снизили уставный капитал организации за год, предшествующий отчётному.</p> <p>Стр. 3220 = стр. 3221 + стр. 3222 + стр. 3223 + стр. 3224 +</p>

		стр. 3225 + стр. 3226 + стр. 3227.
3221	«Убыток»	в графе 5 нужно указать сумму снижения капитала вследствие полученного компанией убытка. Данные нужно брать с дебета счёта 84 в корреспонденции с кредитом счёта 99.
3222	«Переоценка имущества»	нужно показать сумму снижения уставного капитала компании за счёт уценки внеоборотных активов: <ul style="list-style-type: none"> • в графе 3 — дебетовый оборот по счёту 83 в корреспонденции с кредитом счетов 01, 03, 04 в части уценки; • в графе 5 — дебетовый оборот по счёту 84 в корреспонденции с кредитом счетов 01, 03, 04 в части уценки.
3223	«Расходы, относящиеся непосредственно на уменьшение капитала»	нужно отразить операции, которые не отражены в качестве убытков, но привели к снижению капитала компании: <ul style="list-style-type: none"> • в графе 3 — дебетовый оборот по счёту 83 в корреспонденции со счетами по учёту активов или расчётов; • в графе 5 — дебетовый оборот по счёту 84 в корреспонденции со счетами по учёту активов или расчётов.
3224	«Уменьшение номинальной стоимости акций»	нужно указать снижение капитала компании за счёт уменьшения номинала акций или долей в УК: в графе 1 нужно указать сумму, на которую снизилась стоимость акций или вкладов. Это оборот по дебету счёта 80 в корреспонденции с кредитом счёта 75.1; графу 2 следует заполнять, если общество выкупило акции или доли по цене выше номинала. Данные нужно брать с дебета счёта 81 в корреспонденции с кредитом счёта 75.1; графу 3 нужно задействовать, если компания при снижении стоимости акций (долей) проводила дополнительные выплаты акционерам (участникам) за счёт добавочного капитала. Сумму нужно брать с дебета счёта 83 в корреспонденции с кредитом счёта 75.1.
3225	«Уменьшение количества акций»	нужно отразить сведения о снижении капитала компании за счёт уменьшения количества акций или погашения долей в уставном капитале. Информацию нужно брать из тех же источников, что и при заполнении строки 3224: кредит счёта 75.1 в корреспонденции с дебетом счетов 80, 81, 83 в соответствующей части.
3226	«Реорганизация юридического лица»	следует дать информацию об уменьшении капитала компании по результатам операций слияния, присоединения или выделения: в графах 1, 2, 3, 4 нужно отразить уменьшение кредитового сальдо соответственно по счетам 80, 81, 83, 82 в результате выделения на основании передаточного

		акта; в графе 5 следует указать, также по данным передаточного акта при слиянии или присоединении компании с убытком — входящее дебетовое сальдо по счёту 84, а при выделении компании с прибылью — уменьшение кредитового сальдо по счёту 84.
3227	«Дивиденды»	указывают сведения о выплатах доходов акционерам АО или участникам ООО. Данные нужно брать с дебета счёта 84 в корреспонденции с кредитом счёта 75.2 «Расчёты по выплате доходов».
3230	«Изменение добавочного капитала»	по графе 3 нужно указать общую сумму прироста или снижения добавочного капитала за период. Это разность между значениями строк 3210 и 3220 по графе 3. Если снижение добавочного капитала получилось больше, чем прирост, то сумму в строке 3230 указывают в круглых скобках.
3240	«Изменение резервного капитала»	по графе 4 следует отразить общее изменение этого показателя за период, аналогично строке 3230: Стр. 3240 (гр. 4) = стр. 3210 (гр. 4) - стр. 3220 (гр.4). <i>Если резервный капитал в целом снизился, то сумму в строке 3240 нужно показать в круглых скобках.</i>
3200	«Величина капитала на 31 декабря...»	нужно указать общий размер капитала компании на конец года, предшествующего отчётному. Сумму в строке 3200 по каждой графе нужно определять по формуле: Стр. 3200 = стр. 3100 + стр. 3210 - стр. 3220.
Сумму в строке 3200 по каждой графе нужно определять по формуле: Стр. 3200 = стр. 3100 + стр. 3210 - стр. 3220.		
3300	«Величина капитала на 31 декабря...»,	следует указать данные на конец отчётного периода Стр. 3300 = стр. 3200 + стр. 3310 - стр. 3320.
<p>Как заполнить сведения о корректировках капитала</p> <p>Второй раздел отчёта об изменениях капитала следует заполнять только в двух случаях:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Организация в отчётном году исправляла ошибки прошлых лет за счёт нераспределённой прибыли. 2. Организация в течение отчётного года внесла изменения в учётную политику, которые повлияли на капитал. <p>В обоих случаях нужно скорректировать капитал за предыдущий период, чтобы обеспечить сопоставимость с текущими данными. Поэтому раздел «Корректировки...» следует заполнять за год, предшествующий отчётному.</p>		
3400	«Капитал всего до корректировок»	указывают общую величину капитала компании на 31 декабря года, предшествующего предыдущему и на 31 декабря предыдущего года. Цифры нужно брать из графы «Итого» строк 3100 и 3200 соответственно.
3410	«Корректировки в связи с изменением учётной политики»	нужно отразить изменения капитала, обусловленные этим фактором: за счёт чистой прибыли или убытка. Информацию в

		данном случае нужно брать со счёта 84; за счёт иных источников. Здесь сведения нужно брать с остальных счетов по учёту капитала, если изменения учётной политики повлияли на них. Это счета 80, 81, 82, 83.
3420	«Корректировки в связи с исправлением ошибок»	следует дать информацию об изменениях капитала по указанной причине. Здесь аналогично строке 3410 нужно выделить исправления за счёт чистой прибыли или убытка (счёт 84) или вследствие других факторов (счета 80, 81, 82, 83).
3500	«Капитал всего после корректировок»	нужно указать итоговое значение капитала компании на 31 декабря прошлого и позапрошлого года после всех внесённых изменений. Это графа «Итого» строк 3100 и 3200 с учётом изменений, отражённых в строках 3410 и 3420. Два блока из четырёх строк каждый, расположенные ниже, следует заполнять аналогично строкам 3400–3500. Они дают информацию об изменениях капитала компании по составляющим: 1. Строки 3401 – 3501 посвящены корректировкам нераспределённой прибыли (непокрытого убытка). 2. Строки 3402 – 3502 содержат сведения об изменениях всех остальных статей капитала компании. Как заполнить сведения о чистых активах
3600	«Чистые активы»	Это значения чистых активов на 31 декабря отчётного, прошлого и позапрошлого года. Согласно приказу № 84н для расчета чистых активов компании надо вычесть из стоимости активов стоимость пассивов. Для этого используется формула: $ЧА = (BAO + OAO - ЗУ - ЗВА) - (ДО + КО - ДБП),$ где: ЧА — чистые активы; BAO — внеоборотные активы организации; OAO — оборотные активы организации; ЗУ — долг учредителей перед организацией по наполнению долей в уставном капитале; ЗВА — задолженность, образовавшаяся при выкупе собственных акций; ДО — обязательства, имеющие долгосрочный характер;

		<p>КО — обязательства, имеющие краткосрочный характер;</p> <p>ДБП — доходы будущих периодов (в виде госпомощи и безвозмездного получения имущества).</p> <p>Для расчета чистых активов можно использовать также данные, содержащиеся в балансе компании. Чтобы провести расчет стоимости чистых активов по балансу, формулу можно видоизменить:</p> <p>ЧА = (строка 1600 – 3У) – (строка 1400 + строка 1500 – ДБП).</p>
--	--	---

2.6. Порядок заполнения Формы № 4 Отчет о движении денежных средств

4110	Поступления — всего	Строка 4111 + строка 4112 + строка 4113 + строка 4119
4111	в том числе: от продажи продукции, товаров, работ и услуг	Дебетовый оборот по счетам 50, 51, 52, 55 в корреспонденции со счетом 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Дебетовый оборот по счету 51 в корреспонденции со счетом 57. Это актуально, если в розничной торговле происходит оплата банковскими картами. Сальдо по счету 57 тоже включите в эту строку. Такой остаток возникает из-за того, что банк-эквайер удерживает с поступившей выручки комиссию, а на расчетный счет зачисляет меньшую сумму
4112	арендных платежей, лицензионных платежей, роялти, комиссионных и иных аналогичных платежей	Дебетовый оборот по счетам 50, 51, 52, 55, 57 в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
4113	от перепродажи финансовых вложений	Дебетовый оборот по счетам 50, 51, 52, 55, 57 в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
4119	прочие поступления	Дебетовый оборот по счетам 50, 51, 52, 55, 57 в корреспонденции со счетами 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 98 «Доходы будущих периодов», 91-1 «Прочие доходы»
4120	Платежи — всего	Строка 4121 + строка 4122 + строка 4123 + строка 4124 + строка 4129

4121	в том числе: поставщикам (подрядчикам) за сырье, материалы, работы, услуги	Кредитовый оборот по счетам 50, 51, 52, 55 в корреспонденции со счетами 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
4222	в связи с приобретением акций других организаций (долей участия)	Кредитовый оборот по счетам 50, 51, 52, 55 в корреспонденции со счетами 58-1 «Паи и акции», 58-4 «Вклады по договору простого товарищества»
4223	в связи с приобретением долговых ценных бумаг (прав требования денежных средств к другим лицам), предоставление займов другим лицам	Кредитовый оборот по счетам 50, 51, 52, 55 в корреспонденции со счетами 58-2 «Долговые ценные бумаги», 58-3 «Предоставленные займы», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»
4224	процентов по долговым обязательствам, включаемым в стоимость инвестиционного актива	Кредитовый оборот по счетам 50, 51, 52, 55 в корреспонденции со счетами 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» (в части сумм, начисленных по этим счетам в корреспонденции со счетом 08 «Вложения во внеоборотные активы»)
4229	прочие платежи	Кредитовый оборот по счетам 50, 51, 52, 55 в корреспонденции со счетами 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
4200	Сальдо денежных потоков от инвестиционных операций	Строка 4210 – строка 4220
Денежные потоки от финансовых операций		
4310	Поступления — всего	Строка 4311 + строка 4312 + строка 4313 + строка 4314 + строка 4319
4311	в том числе: получение кредитов и займов	Дебетовый оборот по счетам 50, 51, 52, 55 в корреспонденции со счетами 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»
4312	денежных вкладов собственников (участников)	Дебетовый оборот по счетам 50, 51, 52, 55, 58, 76 в корреспонденции со счетом 75-1
4313	от выпуска акций, увеличения долей участия	Дебетовый оборот по счетам 50, 51, 52, 55, 58, 76 в корреспонденции со счетом 75-1
4314	от выпуска облигаций, векселей и других долговых ценных бумаг и др.	Дебетовый оборот по счетам 50, 51, 52, 55 в корреспонденции со счетами 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»
4319	прочие поступления	Дебетовый оборот по счетам 50, 51, 52, 55 в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
4320	Платежи — всего	Строка 4321 + строка 4322 + строка 4323 + строка 4329

4321	в том числе: собственникам (участникам) в связи с выкупом у них акций (долей участия) организации или их выхода из состава участников	Кредитовый оборот по счетам 50, 51, 52, 55 в корреспонденции со счетом 75 субсчет «Расчеты в связи с выкупом акций (долей участия)» или со счетом 81 «Собственные акции (доли)»
4322	на уплату дивидендов и иных платежей по распределению прибыли в пользу собственников (участников)	Кредитовый оборот по счетам 50, 51, 52, 55 в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями»
4323	в связи с погашением (выкупом) векселей и других долговых ценных бумаг, возврат кредитов и займов	Кредитовый оборот по счетам 50, 51, 52, 55 в корреспонденции со счетами 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»
4329	прочие платежи	Кредитовый оборот по счетам 50, 51, 52, 55 в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
4300	Сальдо денежных потоков от финансовых операций	Строка 4310 – строка 4320
4400	Сальдо денежных потоков за отчетный период	+ (–) строка 4100 + (–) строка 4200 + (–) строка 4300
4450	Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на начало отчетного периода	Сальдо по счетам 50, 51, 52, 55, 57 на 1 января отчетного года
4500	Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на конец отчетного периода	Строка 4450 + (–) строка 4400 + (–) строка 4490
4490	Величина влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю	Курсовые разницы, которые образовались в результате отличия курса валюты на дату заполнения отчета и на дату совершения операций в иностранной валюте

2.7 Как связаны бухгалтерский баланс и форма 5

Объем информации в приложении к бухгалтерскому балансу (форме 5) зависит от того, какие строки заполнены в балансе. Поясним это на примере.

Пояснения	Наименование показателя	Код	На 31.12.20XX	На 31.12.20XX	На 31.12.20XX
	<u>АКТИВ</u>				
2.1	Основные средства	1150	320	200	-
4.1	Запасы	1210	80	90	-

5.1–5.2	Дебиторская задолженность	1230	270	250	-
3.1	Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	1240	150	150	-
ОДДС	Денежные средства и денежные эквиваленты	1250	200	210	-
	БАЛАНС	1600	1 020	900	-
<u>ПАССИВ</u>					
ОИК	Уставный капитал	1310	15	15	-
ОФР, ОИК	Нераспределенная прибыль	1370	643	545	-
5.3–5.4	Кредиторская задолженность	1520	362	340	-
	БАЛАНС	1700	1 020	900	-

Код, указанный в графе «Пояснения», — это номер таблицы в форме 5.

Но форма 5 к бухгалтерскому балансу расшифровывает не все строки, имеющие числовой показатель. К примеру, она не поясняет строку «Денежные средства и денежные эквиваленты», поэтому ссылка о пояснениях дается не на форму 1, а на отчет о движении денежных средств (ОДДС).

Также указанное приложение к бухгалтерскому балансу не расшифровывает показатели уставного капитала и нераспределенной прибыли — их детализацию содержат другие отчеты. Так, размер уставного капитала и нераспределенной прибыли по периодам отражается в отчете об изменении капитала (ОИК) и в отчете о финансовых результатах (ОФР) в части чистой прибыли.

Взаимосвязка показателей

Бухгалтерский баланс		ПОКАЗАТЕЛИ	Пояснения к балансу и отчету о финансовых результатах	
Раздел I	Строка 1100	Нематериальные активы	Строка 5100 Строка 5110	Таблица 1.1
	Строка 1120	Результаты исследований и разработок	Строка 5140 Строка 5150	Таблица 1.4
	Строка 1150	Основные средства	Строка 5200 Строка 5210	Таблица 2.1
	Строка 1160	Доходные вложения в материальные ценности	Строка 5220 Строка 5230	Таблица 2.1
	Строка 1170	Финансовые вложения	Строка 5301 Строка 5311	Таблица 3.1
Раздел II	Строка 1210	Запасы	Строка 5400 Строка 5420	Таблица 4.1
	Строка 1230	Дебиторская задолженность	Строка 5500 Строка 5520	Таблица 5.1
	Строка 1240	Финансовые вложения (за искл. денежных эквивалентов)	Строка 5305 Строка 5315	Таблица 3.1
Раздел IV	Строка 1430	Оценочные обязательства (долгосрочные)	Строка 5700	Таблица 7
Раздел V	Строка 1520	Кредиторская задолженность	Строка 5560 Строка 5580	Таблица 5.3
	Строка 1540	Оценочные обязательства (краткосрочные)	Строка 5700	Таблицы 7

Контрольные вопросы по теме

1. Дать понятие бухгалтерской отчетности.
2. Каков порядок составления бухгалтерского баланса?
3. Каков порядок заполнения раздела актива баланса «Внеоборотные активы»?
4. Каков порядок заполнения раздела актива баланса «Оборотные активы»?
5. Каков порядок заполнения раздела баланса «Капитал и резервы»?
6. Каков порядок заполнения раздела баланса «Долгосрочные обязательства»?
7. Каков порядок заполнения раздела баланса «Краткосрочные обязательства»?
8. Каков порядок заполнения Формы №2 Отчета о финансовых результатах?

3. АНАЛИЗ ФИНАНСОВО - ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ И ЕГО РОЛЬ В УПРАВЛЕНИИ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ ОРГАНИЗАЦИИ

3.1. Предмет, содержание и задачи экономического анализа

Анализ (в переводе с греч. «analysis» – разделять, расчленять) – способ познания предметов и явлений окружающей среды, основанный на расчленении целого на составные части и изучение их во всем многообразии связей и зависимостей. Таким образом, анализ заключается в определении сущности процесса или явления на основе изучения всех его составляющих частей и выявления закономерностей его развития.

Экономический анализ как наука является результатом развития производительных сил и производственных отношений. В условиях расширения масштабов производства и создания сложных производственных систем постоянно повышается роль экономического анализа в процессе принятия управленческого решения.

В условиях рыночной экономики отдельные хозяйствующие субъекты имеют высокий уровень самостоятельности в принятии управленческих решений. Повысилась и их экономическая и юридическая ответственность за результаты своей деятельности. В связи с этим возрастает и роль экономического анализа в оценке производственно-коммерческой деятельности. Экономический анализ является основой принятия решений в процессе финансово – хозяйственной деятельности.

Целью экономического анализа является получение информации, дающей объективную оценку и обоснованную характеристику финансового состояния предприятия.

Экономический анализ с научной точки зрения – это процесс по выявлению сущности явления и изучения всех его сторон, составляющих частей, их взаимосвязей и взаимозависимостей.

Для всех экономических наук общим объектом изучения являются производственные отношения. Поэтому все экономические науки объединяются в систему, при этом каждая экономическая наука имеет свой предмет.

В качестве совокупного объекта анализа выступает финансово-хозяйственная деятельность предприятий и организаций. Это сложная система взаимодействия техники, технологии, организации производства и труда, социальных условий хозяйствования и других элементов в процессах снабжения и сбыта, производства и реализации, в работе с инструментами финансового рынка.

Процесс хозяйствования и его результаты складываются под воздействием многочисленных объективных и субъективных факторов.

Экономический анализ как наука представлен системой специальных знаний, связанных с исследованием экономических явлений и процессов, результатов хозяйственной деятельности, тенденций ее развития, выявлением

положительных и отрицательных факторов, с выбором эффективных решений в условиях неопределенности и риска.

Предметом экономического анализа являются хозяйственные процессы предприятий и организаций, конечные результаты их деятельности, причинно – следственные связи экономических процессов.

Процедура экономического анализа включает следующие элементы:

- постановка конкретных задач анализа;
- установление причинно – следственных связей;
- выбор показателей и методов их оценки;
- выявление и оценка факторов, влияющих на результаты финансово–хозяйственной деятельности;
- разработка мероприятий по устранению влияния отрицательных факторов и усилению влияния положительных факторов.

При организации, проведении АХД и практическом использовании его результатов следует руководствоваться определёнными принципами.

Основными принципами проведения экономического анализа являются:

1) *Конкретность*: анализ основывается на реальных данных, полученных из достоверных источников информации;

2) *комплексность*: анализ предполагает всестороннее изучение экономического явления или процесса;

3) *системность*: в процессе анализа экономические явления изучаются и оцениваются во взаимосвязи друг с другом;

4) *регулярность*: анализ должен осуществляться регулярно в соответствии с поставленными целями;

5) *объективность*: изучение экономических процессов, явлений и их оценка должны носить беспристрастный характер;

6) *действенность*: критерии оценки, выбранные показатели и методы оценки должны способствовать возможности их использования в практических целях для принятия управленческих решений;

7) *экономичность*: экономический эффект от принятия управленческих решений на основе результатов анализа должен превышать затраты, связанные с проведением анализа;

8) *сопоставимость*: экономический анализ предполагает преемственность результатов анализа и их сопоставимость;

9) *научность*: экономический анализ предполагает использование научно обоснованных методик и процедур.

3.2. Виды экономического анализа

В аналитической практике используются *различные виды экономического анализа* в зависимости от объектов и субъектов исследования, сроков проведения, содержания и задач аналитических программ.

По роли в управлении выделяют:

- управленческий (внутренний) анализ, который является составной частью управленческого учета и обеспечивает аналитической информацией руководство организации;

- финансовый анализ, обеспечивающий внешних и внутренних пользователей информацией о состоянии организации.

По отраслевому признаку выделяют:

- отраслевой (методика учитывает специфику отдельных отраслей экономики, таких как промышленность, сельское хозяйство, строительство, торговля и т.д.);

- межотраслевой (представляет собой методическую и методологическую основу экономического анализа).

По признаку времени:

- предварительный (перспективный) – проводится до осуществления хозяйственных операций, для обоснования управленческих решений, плановых заданий, прогноза ожидаемых результатов;

- последующий (ретроспективный) – проводится после завершения хозяйственных операций, для контроля выполнения плана, выявления неиспользованных резервов, объективной оценки результатов деятельности предприятия. Ретроспективный анализ делится на оперативный (текущий), который проводится сразу после завершения хозяйственных операций или изменений за короткие промежутки времени (смена, сутки и т.д.), и итоговый (заключительный) – проводится за отчетный период времени (месяц, квартал, год).

По пространственному признаку:

- внутрихозяйственный (изучающий деятельность только исследуемого предприятия);

- межхозяйственный (применяется для сравнения результатов деятельности двух или более предприятий).

По объектам управления:

- технико-экономический анализ, изучающий взаимодействие технических и экономических процессов и их влияние на результаты деятельности;

- финансово-экономический, основное внимание которого сосредоточено на финансовых аспектах и результатах;

- аудиторский (бухгалтерский) анализ – экспертная оценка и диагностика финансового состояния и устойчивости;

- социально-экономический анализ, который изучает взаимосвязь социальных экономических процессов, их влияние на результативность деятельности предприятия;

- экономико-статистический анализ – применяется для изучения массовых общественных явлений на различных уровнях;

- экономико-экологический анализ;

- маркетинговый анализ.

По методике изучения:

- сравнительный;
- диагностический (экспресс-анализ);
- факторный;
- маргинальный (основанный на причинно-следственной взаимосвязи объема продаж, себестоимости и прибыли, а также делении затрат на постоянные и переменные);
- экономико-математический анализ (оптимизационные методы);
- стохастический (дисперсионный, корреляционный, компонентный);
- функционально-стоимостный анализ (метод выявления резервов) и т.д.

По охвату изучаемого объекта:

- сплошной;
- выборочный.

По содержанию программы:

- комплексный;
- тематический.

Анализ хозяйственной деятельности включает два крупных раздела:

- 1) финансовый анализ;
- 2) управленческий производственный анализ.

Подразделение экономического анализа на финансовый и управленческий вызвано практикой разделения учета операций на предприятиях на бухгалтерский (финансовый) и управленческий и является весьма условным, так как внутренний (управленческий) анализ можно интерпретировать как продолжение внешнего анализа и наоборот.

Организация, объекты и методы решения задач финансового и управленческого анализа имеют свою специфику, но взаимосвязаны между собой.

Финансовый анализ может быть внешним и внутренним.

Внешний финансовый анализ осуществляется на основе данных публичной бухгалтерской отчетности.

Внутренний финансовый анализ осуществляется на основе данных бухгалтерского учета и отчетности.

Управленческий (внутрихозяйственный) анализ может осуществляться на основе данных бухгалтерского учета и отчетности, а также данных управленческого учета.

В процессе финансового анализа дается оценка:

- абсолютных показателей прибыли, выручки, издержек;
- показателей рентабельности;
- показателей рыночной устойчивости, ликвидности баланса, платежеспособности организации;
- показателей эффективности использования собственного капитала;
- показателей эффективности использования заемных средств;

- показателей эффективности авансирования капитала (инвестиционный анализ);
- показателей финансового состояния организации и рейтинговой оценки организации – эмитента.

Особенности финансового анализа:

- широкий круг пользователей информации;
- разнообразие целей и интересов пользователей аналитической информации;
- наличие типовых методик, стандартов учета и отчетности;
- максимальная открытость результатов анализа для пользователей информации о деятельности организации.

В процессе управленческого анализа осуществляется:

- обоснование бизнес – плана;
- комплексный экономический анализ эффективности хозяйственной деятельности;
- оценка технико-организационного уровня и других условий производства;
- оценка эффективности использования производственных ресурсов;
- оценка объемов производства и реализации продукции, ее качества;
- устанавливается взаимосвязь себестоимости, объема продукции, прибыли.

К особенностям управленческого учета относятся:

- ориентация результатов анализа на руководство организации;
- отсутствие регламентации анализа;
- комплексность анализа;
- интеграция учета, анализа, планирования и принятия решений;
- закрытость результатов анализа с целью сохранения коммерческой тайны.

3.3. Информационное обеспечение экономического анализа и пользователи экономической информации

Для целей экономического анализа в практике используется широкий круг информации различного рода и характера. *Информационная база экономического анализа* включает в себя нормативно-законодательные документы, плановые, оперативные, статистические сведения, данные первичной бухгалтерской документации, аналитическую информацию различных информационных агентств.

Основные виды информации для целей экономического анализа:

1) *официальные документы и нормативно - плановые:*

- государственные законы;
- указы Президента;

- постановления правительства и местных органов власти;
- приказы вышестоящих организаций;
- хозяйственно – правовые документы;
- решения собрания акционеров;
- прейскуранты;
- справочники;
- бизнес – план;
- бюджеты предприятия.

2) *Учетные источники информации:*

- финансовая отчетность;
- данные управленческого учета и отчетности;
- данные синтетического и аналитического учета;
- налоговая отчетность.

3) *Внеучетные источники информации:*

• материалы, акты, заключения внутреннего и внешнего аудита, ревизий, проверок деятельности налоговыми органами, врачебно-санитарного контроля, профессиональных консалтинговых фирм, региональных отделений статистики и т.д.;

- техническая и технологическая документация;
- данные специальных обследований;
- переписка с контрагентами;
- информация СМИ, Интернета, рейтинговые оценки специальных служб

и т.д.

Аналитическая экономическая информация представляет интерес для внешних и внутренних пользователей.

Внешние пользователи подразделяются на две группы.

Первая группа пользователей непосредственно заинтересована в информации:

- существующие и потенциальные собственники средств организации;
- кредиторы;
- поставщики и покупатели, определяющие надежность деловых связей;
- государство в лице налоговых органов;
- служащие с точки зрения заработка и перспектив работы.

Ко второй группе относятся внешние пользователи, опосредованно заинтересованные в аналитической информации:

- аудиторские службы;
- консультанты по финансовым вопросам;
- биржи ценных бумаг;
- законодательные органы;
- пресса и информационные агентства;
- профсоюзы.

Внутренние пользователи – руководство предприятия, менеджеры различных служб и т.д.

Контрольные вопросы по теме

1. Каковы цели и задачи экономического анализа?
2. Какие задачи стоят перед аналитиком, осуществляющим оценку финансового состояния организации и прогнозирования ее деятельности в условиях неопределенности и риска?
3. В чем сущность экономического анализа? Какова роль экономического анализа в системе управления финансово – хозяйственной деятельностью организации?
4. Дайте характеристику различных видов экономического анализа.
5. Назовите основных пользователей экономической информации.
6. Какие стандартные приемы используются в процессе экономического анализа?
7. Какие Вы знаете источники информации для целей экономического анализа?
8. В чем заключается активная роль информации в управлении бизнесом?
9. Какие основные требования предъявляются к экономической информации ее пользователями?
10. В чем состоит усложнение задач экономического анализа в современном бизнесе?

4. МЕТОД, МЕТОДИКА, СПОСОБЫ И ПРИЁМЫ КОМПЛЕКСНОГО АНАЛИЗА ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

4.1. Классификация методов и приёмов, используемых в АХД

Метод экономического анализа – это прием, подход, способ изучения хозяйственных процессов в статике и динамике.

Метод экономического анализа предполагает:

- Использование системы показателей;
- Изучение причин изменения экономических показателей;
- Выявление и измерение взаимосвязи между экономическими показателями.

Методы экономического анализа можно разделить на две группы: качественные и количественные.

Качественные методы позволяют сделать качественные выводы о финансовом состоянии предприятия; уровне его ликвидности и платежеспособности, инвестиционном потенциале, кредитоспособности.

Количественные методы нацелены на то, чтобы в процессе анализа оценить влияние факторов на результативный показатель, найти оптимальное решение по использованию производственных ресурсов.

Количественные методы подразделяются на:

- статистические;
- бухгалтерские (метод двойной записи и балансовый метод);
- экономико-математические.

Способы и приемы количественного анализа включают следующие традиционные методы:

- абсолютных, относительных и средних величин;
- сравнение;
- группировка;
- индексный метод;
- метод цепных подстановок;
- интегральный метод.

К статистическим методам экономического анализа относятся:

- статистическое наблюдение – запись информации по определенным принципам и с определенными целями;
- расчеты средних величин;
- ряды динамики – абсолютный прирост, относительный прирост, темпы роста, темпы прироста;
- сводка и группировка экономических показателей по определенным признакам;
- сравнение показателей – с показателями конкурентов, с нормативами, с показателями предыдущих периодов;

- расчет индексов;
- детализация показателей;
- графические методы.

При решении конкретных аналитических задач применяются экономико-математические методы:

- методы элементарной математики;
- классические методы математического анализа: дифференцирование, интегрирование, вариационное исчисление;
- методы математической статистики;
- эконометрические методы: производственные функции, межотраслевой баланс народного хозяйства, национальное счетоводство;
- методы математического программирования: оптимизация, линейное, квадратичное и нелинейное программирование, блочное и динамичное программирование;
- методы исследования операций: управление запасами, теория игр, теория расписаний, методы экономической кибернетики;
- эвристические методы.

Метод исследования тесно связан с методикой исследования. *Методика анализа* – это совокупность правил, методов, приемов целесообразного проведения аналитической работы.

При разработке методики экономического анализа определяются:

- цели и задачи экономического анализа;
- критерии оценки;
- совокупность показателей;
- методы анализа;
- периодичность и сроки выполнения аналитических процедур;
- источники информации для целей анализа;
- последовательность проведения анализа;
- средства обработки информации;
- порядок оформления результатов анализа.

4.2. Метод сравнения

Сравнение – это наиболее распространённый и наиболее ранний способ анализа («всё познаётся в сравнении» – ведь только в сопоставлении с другими показатели, используемые для оценки, контроля и прогноза, приобретают смысл).

Сравнение – это научный метод познания, в процессе которого изучаемое явление сопоставляется с другим с целью определения сходства или различий между ними. С помощью сравнения решаются следующие задачи:

1) выявление общего и специфического в экономических явлениях (сравнение показателей (структуры продукции) двух предприятий), проводятся

доказательства или опровержения (сравнение плановых и фактических показателей);

2) изучение изменения исследуемых объектов (сравнение показателей за два года), тенденций и закономерностей развития явлений (сравнение за несколько периодов);

3) выявление причинно-следственных связей между явлениями;

4) классификация и систематизация явлений.

Сравнение может быть качественным (уровень квалификации работников данного предприятия выше, чем базового) и количественным (в отчётном году выпущено на 1 тыс. руб. больше продукции, чем в предыдущем).

В АХД процедура сравнения включает несколько этапов:

- выбор сравниваемых объектов;
- выбор вида сравнения;
- выбор шкалы сравнения и степени значимости различий;
- выбор числа признаков, по которым должно проводиться сравнение (количество признаков, если исследуемый показатель характеризуется несколькими);

- выбор вида признаков, а также определение критериев их существенности и несущественности;

- выбор базы сравнения.

Если сравнение проводится по одному критерию, то могут использоваться следующие виды сравнения:

а) сравнение факта с планом для оценки степени выполнения плана;

б) сравнение факта с показателем предыдущего периода (абсолютный прирост, темпы роста, прироста) для выявления динамики показателей;

в) сравнение планируемого показателя с показателем предыдущего периода для выявления напряжённости планового задания;

г) сравнение исследуемого показателя с эталоном для поиска резервов.

При этом в качестве эталона может выступать норматив, средние показатели (по отрасли, по региону), данные предприятия-конкурента, теоретически обоснованные или выработанные практикой оптимальные значения (финансовые нормы).

д) сравнение различных вариантов управленческих решений и др.

При проведении анализа финансовой отчётности широко используются следующие разновидности сравнительного анализа:

1) горизонтальный анализ – применяется для определения абсолютных и относительных отклонений фактического уровня от базисного по аналогичным показателям.

2) вертикальный анализ применяется для изучения структурных изменений и заключается в сопоставлении удельного веса отдельных частей изучаемого явления в общем целом или соотношений частей целого между собой;

3) трендовый анализ применяется для изучения темпов роста и прироста за ряд лет к уровню базисного года (в рядах динамики).

В практической деятельности сравнения по одному критерию бывает недостаточно, т.к. возникает необходимость сопоставления результатов деятельности нескольких предприятий (подразделений) по нескольким критериям, эта задача решается посредством проведения *многомерного сравнительного анализа*.

Методика многомерного сравнительного анализа включает следующие процедуры:

1 этап. Обосновывается система показателей, по которым будут оцениваться результаты деятельности предприятий, собираются данные по этим показателям, и формируется матрица исходных данных:

$$X = \begin{vmatrix} x_{11} & \dots & x_{1n} \\ x_{21} & \dots & x_{2n} \\ x_{31} & \dots & x_{3n} \end{vmatrix}$$

2 этап. Из каждой группы критериев выбирается максимальное значение, которое принимается за единицу (если с экономической стороны лучшим является минимальное значение показателя, то надо изменить шкалу расчёта так, чтобы наименьшему результату соответствовало наибольшее значение). Каждый показатель группы делится на максимальный элемент эталонного предприятия:

$$z_{11} = \frac{x_{11}}{\max x_{i1}}; \quad z_{21} = \frac{x_{21}}{\max x_{i1}}; \quad z_{31} = \frac{x_{31}}{\max x_{i1}} \text{ и т.д.}$$

В результате создаётся матрица стандартизированных коэффициентов:

$$Z = \begin{vmatrix} z_{1.1} & \dots & z_{1n} \\ z_{2.1} & \dots & z_{2n} \\ z_{3.1} & \dots & z_{3n} \end{vmatrix}$$

3 этап. Все элементы матрицы возводятся в квадрат. Рассчитывается комплексный показатель для каждого предприятия (рейтинговая оценка) по формуле:

$$R_1 = \sqrt{z_{11}^2 + z_{12}^2 + z_{13}^2 + \dots + z_{1n}^2};$$

$$R_2 = \sqrt{z_{21}^2 + z_{22}^2 + z_{23}^2 + \dots + z_{2n}^2}.$$

Если задача решается с учётом разной степени значимости показателей, то расчёт комплексного показателя для каждого предприятия осуществляется с учётом величины соответствующих весовых коэффициентов, установленных экспертным путём:

$$R_1 = \sqrt{z_{11}^2 k_1 + z_{12}^2 k_2 + z_{13}^2 k_3 + \dots + z_{1n}^2 k_n}.$$

4 этап. На основе полученных рейтинговых оценок определяется место каждого предприятия по результатам хозяйствования.

Например: сравнить результаты деятельности предприятий, используя методику многомерного сравнительного анализа, по следующим критериям (табл. 4.1):

Таблица 6

Критерии оценки

Номер предприятия	Рентабельность продаж (%)	Рентабельность активов (%)	Коэффициент оборачиваемости капитала	Коэффициент текущей ликвидности	Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами
1	12	10	3,6	<u>2,2</u>	0,15
2	15	12	3,8	2,0	<u>0,16</u>
3	18	15	<u>4,2</u>	1,9	0,10
4	10	12	3,5	1,8	0,15
5	<u>20</u>	<u>16</u>	4,0	1,6	0,10

1 этап. Т.к. система критериев нам уже дана, отпадает необходимость в её обосновании, переходим ко второму этапу;

2 этап. Выбираем максимальное значение по каждому критерию. Определяем величину стандартизированных показателей (табл. 4.2).

Таблица 7

Матрица стандартизированных коэффициентов

Номер предприятия	Рентабельность продаж (%)	Рентабельность активов (%)	Коэффициент оборачиваемости капитала	Коэффициент текущей ликвидности	Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами
1	0,6	0,625	0,857	<u>1</u>	0,9375
2	0,75	0,75	0,905	0,909	<u>1</u>
3	0,9	0,9375	<u>1</u>	0,864	0,625
4	0,5	0,75	0,833	0,818	0,9375
5	<u>1</u>	<u>1</u>	0,952	0,727	0,625

3 этап. Возводим все элементы матрицы в квадрат (гр. 2-6). Определяем комплексный показатель для каждого предприятия (гр. 7) (табл. 4.3).

Определение рейтинга

Номер предприятия	Рентабельность продаж (%)	Рентабельность активов (%)	Коэффициент оборачиваемости капитала	Коэффициент текущей ликвидности	Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами	Рейтинговая оценка	
						R	Место предприятия
1	2	3	4	5	6	7	8
1	0,36	0,391	0,734	1	0,879	1,834	3
2	0,563	0,563	0,819	0,826	1	1,942	2
3	0,81	0,879	1	0,746	0,391	1,956	1
4	0,25	0,563	0,694	0,669	0,879	1,748	4
5	1	1	0,906	0,529	0,391	1,956	1

4 этап. Определяем место (рейтинг) каждого предприятия (гр. 8).

Многомерный сравнительный анализ позволяет учитывать не только абсолютные величины показателей каждого предприятия, но и степень их близости до показателей предприятия – эталона (так, например, предприятие, находящееся по рейтингу на втором месте по комплексному показателю, на 0,7% хуже предприятия-эталона (1,942/1,956).

При использовании метода сравнения должны соблюдаться следующие *требования*:

1) показатели должны быть качественно сравнимы между собой, т.е. однородны (например, вопрос «что выше: уровень квалификации рабочих или затрат на рубль товарной продукции?» так же абсурден, как «что длиннее – дорога или ночь?»), поскольку эти показатели и явления несопоставимы);

2) при организации сбора исходной информации, её обобщении и исчислении показателей необходимо соблюдать тождественность способов (единая методика исчисления показателей);

3) сравниваемые явления должны находиться на одной ступени развития, должны иметь сходные условия (технические, природные, климатические) (например, нельзя сравнивать деятельность вновь созданного предприятия с показателями ведущего лидера или, если деятельность предприятия носит сезонный характер, вряд ли можно сравнивать показатели за осенний и весенний периоды);

4) сравниваемые явления должны быть выражены в одинаковых единицах измерения;

5) сравниваемые явления должны сравниваться по сопоставимому набору единиц (если на предприятии произошла реорганизация в виде расформирования какого-то производства (или, наоборот, организации), то сравнение показателей его деятельности до и после нельзя считать правомочным, или если произошли изменения в содержании финансовой

отчётности, то использовать её без предварительной трансформации некорректно);

б) при временных сравнениях сведения по сравниваемым явлениям должны браться на одну и ту же дату (если это моментные показатели) или за один и тот же интервал (если это интервальные показатели).

Если объекты анализа не удовлетворяют некоторым из этих требований, в отдельных случаях их можно привести к сравнимому виду.

4.3. Способ балансовой увязки показателей

Балансовый метод служит для отражения соотношений, пропорций двух групп взаимосвязанных и уравновешенных экономических показателей, итоги которых должны быть тождественными. Данный способ состоит в сравнении, соизмерении двух комплексов показателей, стремящихся к определенному равновесию. Он позволяет выявить в результате новый аналитический (балансирующий) показатель.

Своим названием он обязан бухгалтерскому балансу, который был одним из первых исторических примеров увязки большого числа экономических показателей двумя равными итоговыми суммами.

Балансовый метод широко используется при анализе обеспеченности предприятия трудовыми ресурсами, сырьём, топливом, материалами, основными средствами, а также при анализе полноты их использования, при оценке правильности размещения и использования хозяйственных средств и источников их формирования. Например, при анализе обеспеченности предприятия сырьём сравнивают потребность в сырье, источники покрытия потребности и определяют балансирующий показатель – дефицит или избыток сырья.

Балансовый метод используется для проверки результатов расчетов влияния факторов на результативный совокупный показатель. Если сумма влияния факторов на результативный показатель равна его отклонению от базового значения, то, следовательно, расчеты проведены правильно.

4.4. Традиционные статистические способы обработки данных

Метод абсолютных, относительных и средних величин

Анализ показателей деятельности начинают с исследования абсолютных величин, которые в основном являются базой для расчёта относительных и средних показателей. Абсолютные величины характеризуют объём или размер изучаемых явлений и измеряются в натуральных, трудовых и стоимостных единицах.

На основе абсолютных показателей осуществляется расчёт относительных и средних величин. Относительные величины представляют собой частное от деления двух показателей – в числителе изучаемое явление, в знаменателе база

сравнения. В зависимости от базы сравнения различают различные виды относительных величин:

- планового задания – отношение планового уровня показателя текущего года к его уровню в прошлом году или к среднему за 3-5 предыдущих лет;

- выполнения плана – отношение между фактическим и плановым уровнем показателя;

- динамики – деление величин показателя текущего периода на его уровень в предыдущем периоде (темпы роста или прироста), которые бывают базисными и цепными;

- структуры – относительная доля (удельный вес) части в общем.

Относительные величины измеряются в форме процентов или коэффициентов.

Средние величины в АХД используются для обобщения качественно однородных признаков. Средняя величина не является фиксированной, например, средняя заработная плата 1 работника постоянно растёт, поэтому в анализе не только сами средние значения величин, но и тенденции их изменения рассматриваются в качестве индикаторов положения предприятия на рынке и успешности его финансово-хозяйственной деятельности в данной отрасли.

В анализе используются разнообразные виды средних:

а) средняя арифметическая простая $\bar{x} = \frac{\sum x}{n}$;

б) средняя арифметическая взвешенная $\bar{x} = \frac{\sum xf}{\sum f}$;

в) средняя хронологическая $\bar{x} = \frac{x_1 + x_2 + x_3 + \dots + x_n}{n-1}$;

г) средняя гармоническая простая $\bar{x} = \frac{n}{\sum \frac{1}{x}}$;

д) средняя гармоническая взвешенная $\bar{x} = \frac{M}{\sum \frac{M}{x}}$ где $M = xf$;

е) средняя геометрическая $\bar{x} = \sqrt[n]{x_1 \times x_2 \times x_3 \times \dots \times x_n}$.

Метод группировки данных

Группировка – это расчленение совокупности данных на группы с целью изучения её структуры или взаимосвязей между компонентами. Группировка позволяет изучить экономические явления в их взаимосвязи и взаимозависимости, выявить закономерности, свойственные изучаемым явлениям. Процесс группировки в общем случае включает следующие этапы:

- выбор группировочного признака;
- упорядочивание совокупности по этому признаку;
- определение количества групп (различными способами);

- определение границ интервалов.

В АХД используются в основном два вида группировок: структурные и аналитические. Структурные – для изучения структуры и состава совокупности, происходящих в ней сдвигов. Аналитические – для изучения взаимосвязи между двумя и более показателями, характеризующими исследуемую совокупность.

Построение аналитических таблиц

Построение аналитических таблиц является одним из важнейших приёмов проведения АХД. Аналитическая таблица – это форма наиболее рационального, наглядного и систематизированного представления исходных данных, алгоритмов их обработки и полученных результатов. Аналитические таблицы используются на всех этапах проведения АХД: на этапе подготовки исходных данных; на этапе аналитической обработки данных; на этапе представления результатов АХД.

Использование таблиц при проведении аналитических процедур обеспечивает:

- а) уменьшение объёма исходных данных в отчётных документах;
- б) систематизацию данных и выявление закономерностей;
- в) наглядность;
- г) уменьшение объёма аналитических записей.

Графический метод

Графический метод служит для наглядного представления исходной информации и результатов анализа, имеет большое иллюстративное значение в АХД, позволяет зрительно заметить закономерности и тенденции изменения исследуемых показателей. В АХД используются различные виды графиков: столбиковые, круговые диаграммы, линейные и др.

Индексный метод

Для оценки количественной роли отдельных факторов часто используется индексный метод. Индексы – это относительные величины, характеризующие соотношение величин во времени. Индекс рассчитывается как отношение фактического показателя к базовому.

Индексный метод применяется для сравнения показателей с планом, в динамике, в пространстве. Индексы применяются для характеристики динамики показателей, а также оценки влияния отдельных факторов на результативный показатель. Индексный метод применяется при наличии двух факторов и мультипликативной связи между ними.

К числу основных задач, решаемых при помощи индексного метода в АХД, относятся:

- оценка изменения уровня явления;
- выявление роли отдельных факторов в изменении результативного признака;

- оценка влияния изменения структуры совокупности на динамику.

Кроме вышеназванных в АХД могут быть использованы и другие статистические способы обработки расчётных данных: мода, медиана, показатели вариации (размах вариации, среднее линейное отклонение, среднеквадратическое отклонение, дисперсия).

4.5. Детерминированное моделирование и преобразование факторных систем

Функционирование любой социально-экономической системы осуществляется в условиях сложного взаимодействия комплекса факторов внутренней и внешней среды. При этом признаки, характеризующие следствие (результат изменения показателей), называются *результативными*, а признаки, характеризующие причину (условия), – *факторными*. Знание факторов и умение управлять ими позволяет воздействовать на изменение показателей эффективности деятельности.

Все факторы, воздействующие на результаты хозяйственной деятельности, могут классифицироваться по различным признакам:

1. по значимости: основные и второстепенные;
2. по времени действия: постоянные и временные;
3. по степени действия: общие и специфические;
4. по зависимости от трудового вклада коллектива: внешние (независимые) и внутренние (зависящие);
5. по свойствам отражаемых явлений: количественные и качественные;
6. по возможности измерения: поддающиеся и неподдающиеся измерению.

Совокупность факторных и результативных признаков, связанных одной причинно-следственной связью, называется *факторной системой*. Математическая формула, выражающая связь между результативным и факторными признаками, называется *моделью факторной системы*. С помощью детерминированных факторных моделей исследуется функциональная связь между результативным показателем и факторами.

Процесс построения аналитического выражения зависимостей называется процессом моделирования экономических явлений. Процесс моделирования факторных систем – очень важный в АХД: от того, насколько реально и точно созданные модели отражают связь между исследуемыми показателями, зависят конечные результаты анализа. На практике моделирование факторных систем может осуществляться различными способами. Выбор способа моделирования зависит от объекта исследования, вида исходной модели, поставленной цели, профессиональных знаний и навыков аналитика.

Если исходная модель представлена в виде суммы или произведения факторов, то её моделирование в АХД осуществляется путём последовательного расчленения исходных факторов на сомножители. При этом степень детализации исходной факторной системы зависит от цели исследования, а

также от возможностей детализации и формализации показателей в пределах установленных правил.

Если исходная модель представлена в виде соотношения показателей, то её моделирование может осуществляться следующими способами:

1. Способ удлинения заключается в преобразовании числителя исходной модели в сумму факторов.

2. Способ формального разложения факторной системы заключается в замене знаменателя исходной модели на сумму или произведение факторов.

3. Способ расширения предусматривает преобразование исходной факторной модели путём умножения числителя и знаменателя на один или несколько новых показателей.

4. Способ сокращения модели представляет собой преобразование исходной модели путём деления её числителя и знаменателя на один и тот же показатель.

4.6. Способы измерения влияния факторов в детерминированном анализе

Одним из важнейших направлений АХД является измерение степени влияния факторов на величину результативного показателя. В детерминированном анализе для этого могут использоваться разнообразные способы.

Наиболее распространенные способы оценки влияния факторов на результаты деятельности основываются на элиминировании.

Элиминирование – это метод АХД, который позволяет определить влияние каждого фактора на величину исследуемого показателя в отдельности, при этом из множества факторов изучается влияние одного, а действие других исключается. Этот метод исходит из того, что все факторы изменяются независимо друг от друга: сначала изменяется один, а все остаются без изменения, потом два, затем три и т.д., при неизменности остальных.

Элиминирование может осуществляться следующими способами:

1. Метод цепных подстановок

Метод цепных подстановок заключается в определении ряда промежуточных значений результативного показателя путем последовательной замены базисных значений факторов на отчетные. Данный способ основан на элиминировании. *Элиминировать* – значит устранить, исключить воздействие всех факторов на величину результативного показателя, кроме одного.

Предполагается, что все факторы изменяются независимо друг от друга, т.е. сначала изменяется один фактор, а все остальные остаются без изменения, потом изменяются два при неизменности остальных и т.д. В общем виде применение способа цепных постановок можно описать следующим образом:

$$y_0 = a_0 \times b_0 \times c_0;$$

$$y_a = a_1 \times b_0 \times c_0;$$

$$y_b = a_1 \times b_1 \times c_0;$$

$$y_c = a_1 \times b_1 \times c_1,$$

где a_0, b_0, c_0 – базисные значения факторов, оказывающих влияние на обобщающий показатель y ;

a_1, b_1, c_1 – фактические значения факторов;

$y_a, y_b,$ – промежуточные изменения результирующего показателя, связанного с изменением факторов a, b соответственно.

Общее изменение $y = y_1 - y_0$ складывается из суммы изменений результирующего показателя за счет изменения каждого фактора при фиксированных значениях остальных факторов

$$\Delta y = \sum \Delta y(a, b, c) = \Delta y_a + \Delta y_b + \Delta y_c;$$

$$\Delta y_a = y_a - y_b; \Delta y_b = y_b - y_c; \Delta y_c = y_c - y_b.$$

Рассмотрим пример. Исходные данные для факторного анализа сведены в таблицу. На основе этих данных проведем описанным выше способом анализ влияния на объем товарной продукции количества работников и их выработки.

Таблица 9

Основные показатели деятельности предприятия

Показатель	Условное обозначение	Базисное значение (0)	Фактическое значение (1)	Изменение	
				абсолютное (\pm)	относительное (%)
Объем товарной продукции, тыс. руб.	ТП	2920	3400	+480	116,40
Количество работников, чел.	Ч	20	25	+5	125,00
Выработка на одного работающего, тыс. руб.	СВ	146	136	-10	93,15

Зависимость объема товарной продукции от данных факторов можно описать с помощью мультипликативной модели

$$ТП = Ч \times СВ.$$

$$ТП_0 = Ч_0 \times СВ_0 = 20 \times 146 = 2920 \text{ тыс. руб.}$$

Тогда влияние изменения величины количества работников на обобщающий показатель можно рассчитать по формуле

$$ТП_ч = Ч_1 \times СВ_0 = 25 \times 146 = 3650 \text{ тыс. руб.}$$

$$\Delta ТП_ч = ТП_ч - ТП_0 = 3650 - 2920 = 730 \text{ тыс. руб.}$$

Далее определим влияние изменения выработки работников на обобщающий показатель

$$ТП_1 = Ч_1 \times СВ_1 = 25 \times 136 = 3400 \text{ тыс. руб.}$$

$$\Delta ТП_{СВ} = ТП_1 - ТП_ч = 3400 - 3650 = -250 \text{ тыс. руб.}$$

Находим общее влияние на результирующий показатель изменения факторов

$$\Delta ТП = \Delta ТП_ч + \Delta ТП_{СВ} = 730 - 250 = 480 \text{ тыс. руб.}$$

Таким образом, на увеличение объема товарной продукции на 730 тыс. руб. положительное влияние оказало изменение на 5 человек численности работников. Отрицательное влияние оказало снижение выработки на 10 тыс. руб., что вызвало снижение объема на 250 тыс. руб. Суммарное влияние двух факторов привело к увеличению объема продукции на 480 тыс. руб.

Преимущества данного способа: универсальность применения, простота расчетов. Существуют определенные правила, определяющие последовательность подстановки:

- при наличии в факторной модели количественных и качественных показателей в первую очередь рассматривается изменение количественных факторов;

- если модель представлена несколькими количественными и качественными показателями, то в первую очередь определяется влияние факторов первого порядка, затем второго и т.д.

Под количественным факторами при анализе понимают те, которые выражают количественную определенность явлений и могут быть получены путем непосредственного учета (количество рабочих, станков, сырья и т.д.).

Качественные факторы определяют внутренние качества, признаки и особенности изучаемых явлений (производительность труда, качество продукции, средняя продолжительность рабочего дня и т.д.).

2. Метод абсолютных разниц

Метод абсолютных разниц является модификацией способа цепной подстановки. Изменение результативного показателя за счет каждого фактора определяется как произведение абсолютного прироста исследуемого фактора на базисную величину факторов, которые находятся справа от него, и отчетную величину факторов, расположенных слева от него в модели.

$$y_0 = a_0 \times b_0 \times c_0;$$

$$\Delta y_a = \Delta a \times b_0 \times c_0;$$

$$\Delta y_b = a_1 \times \Delta b \times c_0;$$

$$\Delta y_c = a_1 \times b_1 \times \Delta c;$$

$$y_1 = a_1 \times b_1 \times c_1;$$

$$\Delta y = \Delta y_a + \Delta y_b + \Delta y_c.$$

3. Метод относительных разниц

Метод относительных разниц также является одной из модификаций способа цепной подстановки. Применяется для измерения влияния факторов на прирост результативного показателя в мультипликативных моделях. Он используется в случаях, когда исходные данные содержат определенные ранее относительные отклонения факторных показателей в процентах.

Для мультипликативных моделей типа $y = a \times b \times c$ методика анализа следующая:

1. Находят относительное отклонение каждого факторного показателя

$$\Delta a = \frac{a_{\phi} - a_{\text{пл}}}{a_{\text{пл}}} \times 100\%;$$

$$\Delta b = \frac{b_{\phi} - b_{\text{пл}}}{b_{\text{пл}}} \times 100\%;$$

$$\Delta c = \frac{c_{\phi} - c_{\text{пл}}}{c_{\text{пл}}} \times 100\%.$$

2. Определяют отклонение результативного показателя у за счет каждого фактора

$$\Delta y_a = \frac{y_{\text{пл}} \times \Delta a}{100};$$

$$\Delta y_b = \frac{(y_{\text{пл}} + y_a) \times \Delta b}{100};$$

$$\Delta y_c = \frac{(y_{\text{пл}} + \Delta y_a + \Delta y_b) \times \Delta c}{100}.$$

3. Определяют общее изменение результативного фактора

$$\Delta y = \Delta y_a + \Delta y_b + \Delta y_c.$$

Пример. Воспользовавшись данными таблицы 2.4, провести анализ способом относительных разниц. Относительные отклонения рассматриваемых факторов составят

$$\Delta \text{Ч} = \frac{\text{Ч}_{\phi} - \text{Ч}_{\text{пл}}}{\text{Ч}_{\text{пл}}} \times 100 = \frac{25 - 20}{20} \times 100 = 25\%;$$

$$\Delta \text{СВ} = \frac{\text{СВ}_{\phi} - \text{СВ}_{\text{пл}}}{\text{СВ}_{\text{пл}}} \times 100 = \frac{136 - 146}{146} \times 100 = -6,85\%.$$

Рассчитаем влияние на объем товарной продукции каждого фактора:

$$\Delta \text{ТП}_{\text{ч}} = \frac{2920 \times 25}{100} = 730 \text{ тыс. руб.}$$

$$\Delta \text{ТП}_{\Delta \text{СВ}} = \frac{(2920 + 730) \times (-6,85)}{100} = -250 \text{ тыс. руб.}$$

Общее изменение товарной продукции

$$\Delta \text{ТП} = \Delta \text{ТП}_{\Delta \text{ч}} + \Delta \text{ТП}_{\Delta \text{СВ}} = 730 - 250 = 480 \text{ тыс. руб.}$$

Контрольные вопросы по теме

1. Дать понятие метода экономического анализа.
2. Дать понятие методики анализа.
3. Чем руководствуется аналитик при выборе методики и методов экономического анализа?
4. Для решения каких аналитических задач используются качественные методы экономического анализа?
5. Для решения каких аналитических задач используются количественные методы экономического анализа?
6. Каковы цели и задачи факторного анализа?
7. В чем сущность факторного анализа?
8. Назовите основные методы факторного анализа.
9. Какова технология факторного анализа методом цепных подстановок?
10. На основе каких значений показателей осуществляется факторный анализ с помощью интегрального метода?
11. Что означает понятие «индекс» в экономике и как он рассчитывается? Какова технология факторного анализа с помощью индексного метода?
12. Опишите алгоритм применения наиболее простых способов факторного анализа: *способа цепных подстановок, способа абсолютных разниц.*

5. АНАЛИЗ ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ ПРЕДПРИЯТИЯ

5.1. Понятие, значение и задачи анализа, источники информации анализа

Под финансовым состоянием предприятия (ФСП) понимается его способность финансировать свою деятельность. Оно характеризуется обеспеченностью финансовыми ресурсами, необходимыми для нормального функционирования предприятия, целесообразным их размещением и эффективным использованием, а также финансовыми взаимоотношениями с физическими и юридическими лицами, платежеспособностью и финансовой устойчивостью.

Финансовое состояние – важнейшая характеристика хозяйственной деятельности предприятия. Оно определяет конкурентоспособность предприятия и его потенциал в деловом сотрудничестве, служит гарантом эффективной реализации экономических интересов всех участников финансовых отношений: как самого предприятия, так и его партнеров.

Устойчивое финансовое положение предприятия является не подарком судьбы или счастливым случаем его истории, а результатом умелого, просчитанного управления всей совокупностью производственно-хозяйственных факторов, определяющих результаты деятельности предприятия.

Финансовое состояние предприятия выражается в соотношении структуры средств предприятия и их источников.

Финансовое состояние может быть устойчивым, неустойчивым и кризисным. Способность предприятия своевременно производить платежи, финансировать свою деятельность на расширенной основе свидетельствует о его хорошем финансовом состоянии.

ФСП зависит от результатов его производственной, коммерческой и финансовой деятельности. Устойчивое финансовое положение в свою очередь оказывает положительное влияние на выполнение производственных планов. Поэтому финансовая деятельность как составная часть хозяйственной деятельности направлена на обеспечение планомерного поступления и расходования денежных средств, соблюдение расчётной дисциплины, достижение рациональных пропорций собственного и заёмного капитала и наиболее эффективного их использования.

Главная цель финансовой деятельности – решить, где, когда и как использовать финансовые ресурсы для эффективного развития производства и получения максимума прибыли.

Основная цель анализа финансового состояния – своевременно выявить и устранить недостатки в финансовой деятельности и найти резервы улучшения финансового состояния предприятия и его платежеспособности.

Основными задачами анализа финансового состояния являются:

- 1) оценка качества финансового состояния предприятия;

2) изучение причин ухудшения или улучшения финансового состояния за период;

3) прогнозирование возможных финансовых результатов, экономической рентабельности исходя из наличия собственных и заёмных ресурсов, разработка моделей финансового состояния при разнообразных вариантах использования ресурсов;

4) разработка конкретных мероприятий, направленных на эффективное использование финансовых ресурсов и укрепление финансового состояния предприятия.

Источниками информации для расчёта показателей и проведения анализа ФСП служат годовая и квартальная бухгалтерская отчётность:

- «Бухгалтерский баланс»;
- «Отчёт о прибылях и убытках»;
- «Отчёт о движении капитала»;
- «Отчёт о движении денежных средств»;
- «Приложение к бухгалтерскому балансу», а также данные бухгалтерского учёта и необходимые аналитические расшифровки движения и остатков по синтетическим счетам.

Основной формой при анализе финансового состояния предприятия является бухгалтерский баланс. Бухгалтерский баланс является наиболее информативной формой анализа и оценки финансового состояния предприятия, благодаря которому руководители получают представление о месте своего предприятия в системе аналогичных предприятий, о правильности выбранного стратегического курса, об эффективности использования ресурсов и принятых решениях по самым разнообразным вопросам управления предприятием. Итог баланса даёт ориентировочную оценку суммы средств, находящихся в распоряжении предприятия. Согласно действующим нормативным документам, баланс в настоящее время составляется в оценке нетто.

Уметь читать баланс – значит знать содержание каждой статьи, способы её оценки и взаимосвязь с другими статьями баланса, характер возможных изменений по каждой статье и их влияние на финансовое положение предприятия.

Для оценки финансового состояния предприятия используются следующие финансовые показатели:

- 1) структура активов и пассивов;
- 2) показатели эффективности и интенсивности использования капитала (финансовой устойчивости);
- 3) показатели платёжеспособности;
- 4) показатели запаса финансовой устойчивости.

5.2. Предварительный обзор финансового состояния предприятия и его изменения за отчётный период

Общая оценка финансового состояния начинается с построения сравнительного аналитического баланса (предложенного в 20-е годы Блатовым).

Сравнительный аналитический баланс получают из исходного баланса (годового или квартального) путём укрупнения его статей в результате сложения однородных по составу и экономическому содержанию показателей и дополнения его показателями структуры, динамики и структурной динамики. Сравнительный аналитический баланс охватывает много важнейших аспектов, характеризующих финансовое состояние в статике и динамике. Он включает показатели как горизонтального, так и вертикального анализа (табл. 13.1).

Сравнительный аналитический баланс

Наименование показателя	на 31.12.20--		на 31.12.20--		на 31.12.20--		Отклонение, +/-				Темп прироста, %		% к изменению итога баланса	
	тыс.руб.	%	тыс.руб.	%	тыс.руб.	%	тыс.руб.		%		2020г. к 2019г.	2021г. к 2020г.	2020г. к 2019г.	2021г. к 2020г.
							2020г. к 2019г.	2021г. к 2020г.	2020г. к 2019г.	2021г. к 2020г.				
АКТИВ	A1	$A1/B1*100 = H1$	A2	$A2/B1*100=H2$	A3	$A3/B1*100=H3$	A2-A1	A3-A2	H2-H1	H3-H2	A2/A1	A3/A2	$\Delta A/B1*100$	$\Delta A/B2*100$
БАЛАНС														
ПАССИВ	П1													
БАЛАНС	Б1						$\Delta B1$	$\Delta B2$						

Общий анализ финансового состояния проводят на основании *экспресс - анализа баланса* предприятия. Прежде всего сравнивают итог баланса на конец периода с итогом на начало года. (Этот «анализ по горизонтали» позволяет определить общее направление изменения финансового состояния предприятия.) Сравнивая динамику итогов разделов актива баланса, можно выяснить тенденции изменения имущественного положения. Информация об изменении в организационной структуре управления, открытии новых видов деятельности предприятия, особенностях работы с контрагентами и др. обычно содержится в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности. Результативность и перспективность деятельности предприятия могут быть обобщенно оценены по данным анализа динамики прибыли, а также сравнительного анализа элементов роста средств предприятия, объемов его производственной деятельности и прибыли. Информация о недостатках в работе предприятия может непосредственно присутствовать в балансе в явном или завуалированном виде. Данный случай может иметь место, когда в отчетности есть статьи, свидетельствующие о крайне неудовлетворительной работе предприятия в отчетном периоде, что привело к плохому финансовому положению (например, статья «Убытки»). В балансах вполне рентабельных предприятий могут присутствовать также в скрытом, завуалированном виде статьи, свидетельствующие об определенных недостатках в работе.

Это может быть вызвано не только фальсификациями со стороны предприятия, но и принятой методикой составления отчетности, согласно которой многие балансовые статьи комплексные (например, статьи «Прочие дебиторы», «Прочие кредиторы»). Далее определяют характер изменения отдельных статей баланса. (Положительно характеризует финансовое состояние предприятия в активе – увеличение остатков денежных средств, краткосрочных и долгосрочных финансовых вложений, нематериальных активов и производственных запасов, в пассиве – увеличение суммы прибыли, доходов будущих периодов, фондов накопления и целевого финансирования).

Устойчивость финансового положения предприятия в значительной степени зависит от целесообразности и правильности вложения финансовых ресурсов в активы.

В процессе функционирования предприятия величина активов, их структура претерпевают постоянные изменения. Наиболее общее представление об имевших место качественных изменениях в структуре средств и их источников, а также динамике этих изменений можно получить с помощью вертикального и горизонтального анализа отчетности.

Вертикальный анализ показывает структуру средств предприятия и их источников. Вертикальный анализ позволяет перейти к относительным оценкам и проводить хозяйственные сравнения экономических показателей деятельности предприятий, различающихся по величине использованных ресурсов, сглаживать влияние инфляционных процессов, искажающих абсолютные показатели финансовой отчетности.

Таблица 11

Фрагмент вертикального анализа

Наименование показателя	на 31.12.20--		на 31.12.20--		на 31.12.20--		Отклонение, (+,-)	
	тыс.руб.	%	тыс.руб.	%	тыс.руб.	%	2020г.	2021г.
							к 2019г.	к 2020г.
АКТИВ								
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ								

Горизонтальный анализ отчетности заключается в построении одной или нескольких аналитических таблиц, в которых абсолютные показатели дополняются относительными темпами роста (снижения). Степень агрегированности показателей определяется аналитиком. Как правило, берутся базисные темпы роста за ряд лет (смежных периодов), что позволяет не только анализировать изменение отдельных показателей, но и прогнозировать их значения. Горизонтальный и вертикальный анализы взаимно дополняют друг друга.

Таблица 11

Фрагмент горизонтального анализа

Наименование показателя	Год			Отклонение показателя			
	на 31.12.20__	на 31.12.20__	на 31.12.20__	Абсолютное (в тыс.руб.)		Относительное (в %) темп прироста	
				2020г. к 2019г.	2021г. к 2020г.	2020г. к 2019г.	2021г. к 2020г.
АКТИВ							

При предварительной оценке финансового состояния выявляют общую динамику активов предприятия и его капитала и обязательств.

При этом признаками «хорошего» ФСП можно назвать следующие:

- 1) рост собственного капитала;
- 2) отсутствие резких изменений в отдельных статьях баланса;
- 3) соответствие между величинами Дт и Кт задолженностями;
- 4) отсутствие «больных» статей баланса (убытки).

Но изменение в активах предприятия, рассмотренное без сопоставления с изменениями финансовых результатов, само по себе малоинформативно. Поэтому предварительная оценка ФСП должна включать сопоставление темпов роста (прироста) активов с темпами роста выручки и прибыли предприятия (от реализации).

В экономике существует так называемое «золотое» правило:

$T_{рприбыли} > T_{рвыручки} > T_{рактивов}$
 Результаты анализа оформляют в виде таблицы 13.2.

Таблица 12

Сравнение динамики активов и финансовых результатов

Показатель	Факт	Предыдущий год	Темпы роста
Величина активов			
Выручка от реализации			
Прибыль от реализации			

Выявление «больных» статей

«Больными» считаются статьи, наличие значений по которым уже само по себе является признаком отклонений в финансовом состоянии организации и финансового благополучия. Все «больные» статьи можно условно разделить на две группы:

- свидетельствующие о крайне неудовлетворительной работе предприятия в отчетном периоде (непокрытые убытки, просроченная кредиторская задолженность и т. д.);
- свидетельствующие об определенных недостатках в работе организации (просроченная дебиторская задолженность, задолженность в составе прочих дебиторов в части расчетов с персоналом по возмещению материального ущерба, недостач и потерь от порчи товарно-материальных ценностей и т. д.).

Из перечня статей видно, что в состав «больных» включены как статьи, непосредственно представленные в отчетности, так и преимущественно их составные элементы, которые могут быть установлены только при наличии внутренней информации о деятельности организации. Ввиду наметившейся тенденции к агрегированию показателей бухгалтерской отчетности выявление «больных» статей может быть затруднительным.

Признаки «хорошего» баланса:

1. Валюта баланса увеличилась в конце отчетного периода по сравнению с началом на 9,12%. Это положительная динамика связана с увеличением объемов производства и с ростом оборотных активов (условие выполняется).
2. Темп прироста оборотных активов выше, чем темп прироста внеоборотных активов на 22,86% (условие выполняется).
3. Собственный капитал предприятия во много раз больше заемного, и темпы роста заметно больше (условие выполняется).
4. Темп роста кредиторской задолженности опережает темп роста дебиторской задолженности на 18,54%, таким образом, это негативно сказывается на деятельности (условие не выполняется).
5. Доля собственных средств в оборотных активах велика (условие выполняется).

6. Отсутствуют статьи: непокрытый убыток (условие выполняется).

5.3. Анализ структуры активов предприятия

Актив баланса характеризует размещение средств предприятия.

Размещение средств имеет большое значение в финансовой деятельности и повышения её эффективности. От того, какие ассигнования вложены в основные и оборотные средства, сколько их находится в сфере производства и в сфере обращения, в денежной и материальной форме, насколько оптимально их соотношение, во многом зависят результаты производственной и финансовой деятельности, а следовательно, и ФСП.

Поэтому в процессе анализа активов предприятия в первую очередь следует изучить изменения в их составе и структуре и дать им оценку. Это осуществляется по сравнительному аналитическому балансу, который даёт представление о структуре и динамике средств предприятия, а последняя графа позволяет выяснить вид имущества, на увеличение которого в наибольшей мере был направлен прирост источников средств предприятия.

Анализ структуры активов должен быть дополнен расчётом коэффициента соотношения оборотного и внеоборотных активов.

$$K_{o/v} = \frac{\text{оборотные}}{\text{внеоборотные}} = \frac{PrA}{IpA}.$$

В ходе внутреннего анализа необходимо установить причины изменения этого коэффициента.

В ходе дальнейшего анализа структуры активов и её изменения оценивают каждый укрупнённый вид активов.

С этой целью составляют таблицы для анализа структуры внеоборотных и оборотных активов, которые содержат те же показатели, что и сравнительный аналитический баланс.

При анализе структуры *внеоборотных активов* выясняют тип стратегии предприятия в отношении долгосрочных вложений.

Высокий удельный вес НМА в составе внеоборотных активов и высокая доля прироста НМА в изменении общей величины внеоборотных активов за отчётный период свидетельствуют об инновационном характере стратегии предприятия (вложения в интеллектуальную собственность).

Высокие показатели по долгосрочным финансовым вложениям отражают финансово-инвестиционную стратегию.

Если наибольшая часть внеоборотных активов представлена ОФ и незавершённым строительством, то это характеризует ориентацию на создание материальных условий расширения основной деятельности. Для детализации общей картины изменения структуры внеоборотных активов по каждому укрупнённому элементу может быть построена аналитическая таблица (НМА, ОС и т.д.).

При анализе структуры и динамики *оборотных средств* учитывают взаимосвязь динамики этих показателей с ростом финансовых результатов, т.к.

рост отдельных элементов оборотных средств в разных случаях оценивают по-разному.

Так, увеличение *денежных средств* предприятия свидетельствует, как правило, об укреплении ФСП. Но наличие больших остатков денежных средств на протяжении длительного времени может быть результатом неправильного использования оборотного капитала.

Рост *дебиторской задолженности* не всегда оценивается отрицательно. С одной стороны, дебиторская задолженность представляет собой форму отсрочки платежей покупателю, в результате чего часть средств временно извлекается из оборота предприятия, а в условиях инфляции любая отсрочка платежа означает ещё и потерю средств.

С другой стороны, давая покупателю отсрочку, предприятие сможет привлечь больше клиентов и расширить объёмы реализации, таким образом, увеличение Дт задолженности может свидетельствовать о расширении деятельности. При анализе этого элемента оборотных средств необходимо изучить качества Дт задолженности. С этой целью её группируют по видам и давности образования, выявляют просроченные долги. Для анализа Дт задолженности, кроме баланса, используются материалы аналитического бухгалтерского учёта.

Анализ состава и давности образования Дт задолженности может быть представлен в виде таблицы:

Вид Дт задолженности	Сумма	В т.ч.				
		до 1 м-ца	от 1 до 3	от 3 до 6	от 6 до 12	свыше 1 года

Для оценки качества Дт задолженности определяют долю сомнительной задолженности в общей сумме Дт задолженности.

Рост *запасов* предприятия может быть оценён в одном случае как свидетельство расширения объёмов деятельности (при одновременном росте выручки и прибыли), а в другом – как следствие снижения деловой активности предприятия. Для более детального исследования структуры и динамики запасов строится отдельная аналитическая таблица.

Для характеристики структуры средств предприятия используется коэффициент имущества производственного назначения:

$$K_{п.им} = \frac{ОПФ + НЗС + Запасы}{итог. баланса};$$

его нормальное ограничение для промышленного предприятия $\geq 0,5$. Если значение ниже критической границы, то необходимо пополнение собственного капитала или привлечение долгосрочных займов для увеличения имущества производственного назначения.

5.4. Анализ структуры пассивов. Оценка рыночной стоимости предприятия

В пассиве предприятия отражаются источники финансирования средств предприятия. От того, за счёт каких источников сформировано имущество предприятия, во многом зависит его финансовое состояние.

Все источники делятся на собственные и заёмные.

Необходимость в собственном капитале обусловлена требованиями самофинансирования предприятия. Он является основой самостоятельности и независимости предприятия.

Но финансирование деятельности предприятия только за счёт собственных средств не всегда выгодно. В то же время, если средства предприятия созданы в основном за счет заёмных средств, его финансовое положение будет неустойчивым.

Следовательно, от того, насколько оптимально соотношение собственного и заёмного капитала, во многом зависит ФСП.

Общее представление о структуре источников средств предприятия и их динамике можно получить по сравнительному аналитическому балансу.

При этом показатели, характеризующие структуру пассивов, называют коэффициентами рыночной устойчивости (финансовая устойчивость по относительным показателям):

К ним относят:

Таблица 13

Относительные показатели финансовой устойчивости

Название показателя	Формула расчета	Экономическая интерпретация
Показатели, которые рассчитываются по балансу		
1.1 Коэффициент концентрации собственного капитала (иные названия – коэффициент автономии, коэффициент финансовой независимости)	Собственный капитал (итог III раздела баланса) / Пассив (итог баланса) Стр.1300/стр.1700	Отражает удельный вес собственного капитала в общей величине источников финансирования деятельности предприятия. Экономический смысл состоит в том, сколько рублей собственных источников находится в каждом рубле пассивов. Чем больше значение показателя, тем более финансово устойчивой является организация $\geq 0,5$

<p>1.4 Коэффициент финансовой зависимости</p>	<p>Заемные средства/Валюта баланса</p> <p>Стр.1400+1500/стр.1700</p>	<p>Показывает, в какой степени организации зависит от внешних источников финансирования, сколько заёмных средств привлекла организации на 1 рубль. Чем меньше данный показатель, тем лучше</p> <p>$\leq 0,5$</p>
<p>1.3 Коэффициент финансового левериджа (иные названия – коэффициент соотношения заемных и собственных средств, финансовый леверидж, плечо финансового рычага, коэффициент финансового риска, гиринг)</p>	<p>Заемный капитал (сумма итогов IV и V разделов баланса) / Собственный капитал (итог III раздела баланса)</p> <p>Стр.1400+1500/стр.1300</p>	<p>Демонстрирует соотношение между двумя структурными элементами пассива – заемными и собственными источниками. Он показывает, сколько рублей заемного капитала приходится на 1 рубль собственного. Значения, намного превышающие норматив, будут прямым доказательством высоко рискованной политики предприятия в сфере управления капиталом</p> <p>≤ 1, т.е. нормой считается равенство собственного и заемного капитала</p>
<p>1.4 Коэффициент текущей задолженности</p>	<p>Краткосрочный заемный капитал / Пассив (итог баланса)</p> <p>Стр.1500/Стр.1700</p>	<p>Характеризует долю краткосрочного капитала в общей сумме капитала. Чем меньше показатель, тем лучше.</p> <p>$\leq 0,1-0,2$</p>
<p>1.6 Коэффициент устойчивого финансирования</p>	<p>(Собственный капитал (итог III раздела баланса) + Долгосрочные обязательства (итог IV раздела баланса)) / Пассив (итог баланса)</p> <p>Стр.1300+1400/стр.1700</p>	<p>Показывает, какая часть актива финансируется за счёт устойчивых источников, то есть долю тех источников финансирования, которая организация использует в своей деятельности больше года.</p> <p>$\geq 0,8$</p> <p>Если ниже рекомендуемого значения, то вызывает тревогу</p>
<p>2.1 Коэффициент маневренности</p>	<p>(Собственный капитал (итог III раздела баланса – Внеоборотные активы (итог I раздела баланса) / Собственный капитал (итог III раздела</p>	<p>Отражает долю собственного капитала, которая направлена на формирование оборотных активов. Ввиду того, что именно оборотные активы являются самой мобильной частью имущества предприятия, коэффициент показывает, по сути, ту часть источников, которой</p>

	<p>баланса)</p> <p>Стр.1300- стр.1100/стр.1300</p>	<p>можно относительно свободно маневрировать</p> <p>$\geq 0,2-0,5$</p>
<p>2.2 Коэффициент обеспеченности запасов и затрат собственными источниками</p>	<p>Собственный капитал (итог III раздела баланса – Внеоборотные активы (итог I раздела баланса) / Запасы (строка 1210 баланса)</p> <p>Стр.1300- стр.1100/стр.1210</p>	<p>Показывает, как соотносятся между собой величины собственных оборотных средств и запасов. Чем выше значение показателя, тем в большей мере запасы покрываются собственными источниками финансирования и тем выше уровень финансовой устойчивости</p> <p>$\geq 0,6-0,8$</p> <p>Это означает, что порядка 60-80% материальных запасов фирмы производятся или покупаются с помощью собственного капитала. Если данный показатель меньше, это может свидетельствовать о чрезмерной кредитной нагрузке на бизнес.</p>
<p>2.3 Коэффициент обеспеченности собственными средствами</p>	<p>Собственный капитал (итог III раздела баланса) – Внеоборотные активы (итог I раздела баланса) / Оборотные активы (итог II раздела баланса)</p> <p>Стр.1300- стр.1100/стр.1200</p>	<p>Характеризует, сколько рублей собственных средств содержится в каждом рубле текущих активов. Крайне неудовлетворительным будет являться отрицательное значение показателя. Оно будет говорить о том, что никакая часть собственных источников предприятия не формирует его оборотные активы. В этом случае организацию можно признать финансово неустойчивой</p> <p>$\geq 0,1$</p>

5.5. Анализ финансовой устойчивости предприятия по абсолютным показателям

Финансовая устойчивость – это определённое состояние счётов предприятия, гарантирующее его постоянную платежеспособность. Целью анализа финансовой устойчивости является оценка величины и структуры активов и пассивов. Это необходимо, чтобы ответить на вопросы: насколько предприятие независимо с финансовой точки зрения, растёт или снижается

уровень этой независимости и отвечает ли состояние его активов и пассивов задачам финансово-хозяйственной деятельности.

На практике применяют различные методики анализа финансовой устойчивости. Наиболее обобщающим показателем является обеспеченность запасов и затрат источниками их формирования.

Для характеристики источников формирования запасов и затрат используют несколько показателей, отражающих различную степень охвата разных видов источников:

1) собственные оборотные средства, характеризуют ту часть собственного капитала предприятия, которая направлена на формирование оборотных средств:

$COC = \text{Собственный капитал} - \text{Внеоборотные активы}$, наличие COC – характеризует минимум финансовой устойчивости (стр.1300-стр.1100);

2) собственные и долгосрочно заёмные источники формирования запасов и затрат (равны постоянной части оборотных средств)

$CДИ = (\text{Собственный капитал} + \text{Долгосрочные кредиты}) - \text{Внеоборотные активы}$ (стр.1300+стр.1410-стр.1100);

3) общая величина основных источников формирования запасов и затрат

$ОИФ = (\text{Собственный капитал} + \text{Долгосрочные кредиты} + \text{Краткосрочные кредиты}) - \text{Внеоборотные активы}$ (стр.1300+стр.1410+стр.1510-стр.1100).

Всем показателям наличия источников формирования запасов и затрат соответствуют показатели обеспеченности запасов и затрат этими источниками, которые определяются как разность между соответствующим источником и величиной запасов и затрат. В результате выявляется излишек (+) или недостаток (-) средств (которые являются критериями оценки финансовой устойчивости).

$$\pm COC = COC - Z;$$

$$\pm CДИ = CДИ - Z;$$

$$\pm ОИФ = ОИФ - Z.$$

На основе показателей обеспеченности запасов и затрат источниками их формирования выделяют 4 типа финансовой устойчивости:

1) Абсолютно устойчивое финансовое состояние, обеспечивается при условии:

$$Z \leq COC;$$

т.е. имеется излишек по всем источникам формирования запасов и затрат, такой тип финансовой устойчивости на практике встречается очень редко, при этом будет следующая

система знаков:
$$\left\{ \begin{array}{l} +COC \\ +CДИ \\ +ОИФ \end{array} \right\};$$

2) Нормальная устойчивость (относительна), при которой гарантируется платежеспособность предприятия, если:

$$Z > COC,$$

$$Z \leq CДИ;$$

При таком типе финансовой устойчивости наблюдается следующая система знаков:

$$\begin{cases} -СОС \\ +СДИ \\ +ОИФ \end{cases};$$

3) Неустойчивое (предкризисное) финансовое состояние, сопряжённое с нарушениями платежеспособности, но при этом сохраняется возможность восстановления финансового равновесия за счёт привлечения временно свободных источников средств в оборот предприятия (средств резервного фонда, ФН, ФП, превышения норм Кт задолженности над Дт).

Возникает, если:

$$\begin{aligned} &З > СОС; \\ &З > СДИ; \\ &З \leq ОИФ; \\ &\begin{cases} -СОС \\ -СДИ \\ +ОИФ \end{cases}; \end{aligned}$$

4) Кризисное финансовое состояние, при котором предприятие находится на грани банкротства, задаётся условием:

$$\begin{aligned} &З > СОС; \\ &З > СДИ; \\ &З > ОИФ; \\ &\begin{cases} -СОС \\ -СДИ \\ +ОИФ \end{cases}; \end{aligned}$$

Результаты расчётов и анализа финансовой устойчивости могут быть оформлены следующим образом:

Вид источников формирования запасов	Абсолютная величина		Удельный вес во всём капитале		Излишек (+); недостаток (-) источников
	на начало	на конец	на начало	на конец	
СОС					
СДИ					
ОИФ					

Устойчивость финансового состояния может быть восстановлена путём:

- 1) ускорения оборачиваемости капитала в текущих активах;
- 2) обоснованного уменьшения запасов и затрат (до норм);
- 3) пополнения собственного оборотного капитала.

Поэтому при внутреннем анализе осуществляется углубленное изучение причин изменения запасов и затрат, наличия собственного оборотного

капитала, а также выявления резервов сокращения долгосрочных и текущих материальных активов и т.д.

5.6. Анализ взаимосвязи активов и пассивов

В активе баланса все средства делят на иммобилизованные (внеоборотные) и мобильные, а мобильные на:

- Запасы и затраты;
- Дебиторскую задолженность;
- Денежные средства.

При этом иммобилизованные средства формируются, как правило, за счёт собственного капитала и долгосрочных заёмных средств.

Мобильные средства (текущие активы) образуются как за счёт части собственного капитала, так и за счёт краткосрочных заёмных средств. Поэтому в зависимости от источников формирования оборотные средства можно разделить на две части:

- 1) собственные оборотные средства (постоянный min текущих запасов), которые образуются за счёт перманентного капитала;
- 2) заёмные оборотные средства (переменная часть), которые создаются за счёт краткосрочных обязательств.

Недостаток постоянной части оборотных средств приводит к увеличению переменной части текущих активов и свидетельствует об усилении финансовой зависимости предприятия и неустойчивости его положения. Анализ взаимосвязи активов и пассивов предприятия заключается в сопоставлении переменной и постоянной части оборотных средств на начало и конец года.

Схематически взаимосвязь средств предприятия (актива) и его источников (пассива) можно представить следующим образом:

Актив		Пассив	
Иммобилизованные средства (ИС)		Собственный капитал (СК)	
Мобильные средства (МС), в т.ч. запасы (З); Дт задолженность (ДЗ); Денежные средства (Д)	Постоянная часть	Долгосрочные заёмные средства (ДК)	Перманентный
	Переменная часть		

В условных обозначениях балансовую модель можно записать следующим образом:

$$ИС + З + ДЗ + Д = СК + ДК + КК + КЗ.$$

5.7. Анализ ликвидности баланса

Ликвидность баланса определяется как степень покрытия обязательств предприятием его активами, срок превращения которых в деньги соответствует

сроку погашения обязательств. Платежность предприятия неразрывно связана с ликвидностью баланса, но понятие ликвидности более ёмкое по сравнению с платежеспособностью, т.к. характеризует не только текущее состояние, но и перспективу.

Для оценки ликвидности баланса все средства в активе группируются по степени ликвидности (в порядке убывания) следующим образом (по Шеремету):

A_1 – наиболее ликвидные (денежные средства и краткосрочные финансовые вложения);

A_2 – быстро реализуемые активы (дебиторская задолженность, платежи по которым ожидаются в течение 12 месяцев);

A_3 – медленно реализуемые активы (запасы, НДС, по приобретенным ценностям, прочие оборотные средства);

A_4 – труднореализуемые активы (внеоборотные активы).

В пассиве источники средств также объединяют в 4 группы по степени срочности погашения:

$P1$ – срочные обязательства (Кт задолженность, прочие обязательства);

$P2$ – краткосрочные кредиты и займы;

$P3$ – долгосрочные кредиты и займы;

$P4$ – постоянные пассивы (капитал и резервы с учетом доходов будущих периодов и оценочных обязательств).

Для определения степени ликвидности баланса сопоставляют итоги групп актива и пассива.

Баланс считается абсолютно ликвидным, если:

$$\left\{ \begin{array}{l} A_1 \geq P1 \\ A_2 \geq P2 \\ A_3 \geq P3 \\ A_4 \leq P4 \end{array} \right\}.$$

Выполнение первых двух неравенств свидетельствует о платежеспособности на ближайшее время (при условии погашения Дт задолженности).

Выполнение третьего неравенства свидетельствует о прогнозированной платежности. Четвёртое – наличие СОС.

Если одно из неравенств имеет знак противоположный, ликвидность баланса нельзя считать абсолютной.

Результаты расчётов оформлены в виде таблицы:

Таблица 14

Анализ ликвидность баланса

Анализ ликвидность баланса, тыс.руб.							
Актив	31.12.2019	31.12.2020	31.12.2021	Пассив	31.12.2019	31.12.2020	31.12.2021
Наиболее ликвидные активы				Наиболее срочные обязательства			
Быстро реализуемые активы				Кратко срочные обязательства			
Медленно реализуемые активы				Долго срочные обязательства			
Трудно реализуемые активы				Постоянные пассивы			
Баланс				Баланс			

Таблица 15

Определение платежного излишка или недостатка

Определение платежного излишка или недостатка, тыс.руб.							
Алгоритм расчета	Платежный излишек или недостаток						
	2019г.	2020г.	2021г.	2019г.	2020г.	2021г.	
A1-П1							
A2-П2							
A3-П3							
A4-П4							

Для определения степени ликвидности баланса сопоставляют итоги групп актива и пассива. Баланс считается абсолютно ликвидным, если выполняются следующие условия:

Группа активов	Условие	Группа пассивов	Выполнение неравенства
<i>A1</i>	\geq	<i>П1</i>	Свидетельствует о платежеспособности на ближайшее время при условии погашения дебиторской задолженности
<i>A2</i>	\geq	<i>П2</i>	
<i>A3</i>	\geq	<i>П3</i>	Свидетельствует о прогнозной платежеспособности
<i>A4</i>	\leq	<i>П4</i>	Свидетельствует о наличии собственных оборотных средств

5.8. Анализ платежеспособности предприятия

Платежеспособность – это готовность предприятия погашать долги в случае одновременного предъявления требований со стороны кредиторов. Анализ платежеспособности необходим не только для предприятия с целью оценки и прогнозирования финансовой деятельности, но и для внешних инвесторов. Особенно важно знать о финансовых возможностях партнёра, если возникает вопрос о предоставлении им коммерческого кредита или отсрочки платежа.

Для оценки платежеспособности предприятия используются 3 относительных показателя, отличающихся набором текущих активов, рассматриваемых в качестве покрытия текущих обязательств.

1) Коэффициент абсолютной ликвидности, показывает, какая часть краткосрочных обязательств может быть погашена за счёт имеющихся денежных средств и краткосрочных финансовых вложений, быстро реализуемых в случае необходимости:

$$K_{ал} = A1/P1+P2$$

Нормальное ограничение $K_{ал} \geq 0,2$, распространяется в экономической литературе, означает, что на дату составления баланса предприятие должно иметь денежные средства 20% от размера краткосрочных пассивов (характеризует мгновенную платежность).

2) Промежуточный коэффициент ликвидности (коэффициент критической ликвидности) – характеризует платежеспособность предприятия с учётом предстоящих поступлений от дебиторов и показывает, какую часть текущей задолженности предприятие сможет покрыть денежными средствами, финансовыми вложениями и Дт задолженностью.

$K_{кл}$ – характеризует ожидаемую платёжеспособность на ближайший период, равный средней продолжительности одного оборота Дт задолженности.

$$K_{кл} = A1+A2/P1+P2$$

Нормальное ограничение $K_{кл} \geq 0,8 \div 1$, что означает, что денежные средства и предстоящие поступления от текущей деятельности (дебиторов) должны покрывать текущие долги. Однако если большую долю средств, взятых в числителе формулы, составляет Дт задолженности, часть которой трудно своевременно взыскать, то значение $K_{кл} = 1$ может оказаться недостаточным.

3) Общий коэффициент ликвидности (коэффициент текущей ликвидности, общий коэффициент покрытия) – отражает прогнозируемые платежные возможности предприятия при условии погашения Дт задолженности и реализации имеющихся запасов (характеризует ожидаемую платежеспособность на период, равный средней продолжительности оборота всех оборотных средств).

$$K_{тл} = A1+A2+A3/P1+P2$$

Нормальное ограничение $K_{тл} \geq 2$.

Данное ограничение установлено «Методическими положениями по оценке финансового состояния предприятия и установлению

неудовлетворительной структуры баланса». Официально рекомендованный норматив несколько завышен.

Общая платежеспособность предприятия определяется как способность покрыть все обязательства предприятия (краткосрочные и долгосрочные) всеми активами.

$$K_{об.пл} = A1+A2+A3+A4/P1+P2+P3 \geq 2.$$

Совместный анализ показателей платежеспособности сводятся в таблицу:

Показатели	На 31.12.2019г.	На 31.12.2020г.	На 31.12.2021г.
Наиболее ликвидные активы, тыс.руб.			
Быстро реализуемые активы, тыс.руб.			
Итого наиболее ликвидных и быстро реализуемых активов, тыс.руб.			
Медленно реализуемые активы, тыс.руб.			
Итого ликвидных активов, A1+A2+A3, тыс.руб.			
Трудно реализуемые активы, тыс.руб.			
Наиболее срочные обязательства, тыс.руб.			
Кратко срочные обязательства, тыс.руб.			
Итого П1+П2, тыс.руб.			
Долго срочные обязательства, тыс.руб.			
Итого П1+П2+П3, тыс.руб.			
Постоянные пассивы, тыс.руб.			
Относительные коэффициенты и алгоритм их расчета			
Коэффициент абсолютной ликвидности. Нормальное ограничение $\geq 0,2$. $K_{аб} = A1/P1+P2$			
Коэффициент критической ликвидности. Нормальное ограничение 0,8-1 $K_{кл} = A1+A2/P1+P2$			
Коэффициент текущей ликвидности. Нормальное ограничение ≥ 2 . $A1+A2+A3/P1+P2$			
Общий показатель платежеспособности. Нормальное ограничение ≥ 2 . $A1+A2+A3+A4/P1+P2+P3$			

5.9. Анализ кредитоспособности предприятия

Платежеспособность предприятия очень тесно связана с понятием кредитоспособности. Под кредитоспособностью понимают такое финансово-хозяйственное состояние предприятия, которое даёт уверенность в

эффективном использовании заёмных средств, способность и готовность предприятия вернуть кредит в соответствии с условиями договора.

Изучение разнообразных факторов, которые могут повлечь за собой непогашение кредита или обеспечат его своевременный возврат, составляет содержание анализа кредитоспособности.

При анализе кредитоспособности необходимо решить следующие вопросы:

1) Способен ли заёмщик (предприятие) выполнить свои обязательства в срок?

2) Готов ли он их исполнить?

На первый вопрос дает ответ оценка финансово-хозяйственных сторон деятельности предприятия. Второй имеет юридический характер, а также связан с личными качествами руководителя.

Рассматривая кредитную заявку, служащие банка учитывают много факторов, основными из которых являются:

1) дееспособность заёмщика;

2) репутация;

3) способность получать доход;

4) владение активами;

5) состояние экономической конъюнктуры.

На первом этапе анализа кредитоспособности получают диагностическую информацию о клиентах, в состав которой входят аккуратность оплаты счетов кредиторам, тенденции развития предприятия, мотивы обращения за ссудой, состав и размер долгов предприятия, состав и размер активов предприятия.

Второй этап определения кредитоспособности предусматривает оценку финансового состояния предприятия, его устойчивости.

При этом рассчитывают:

1) показатели платежеспособности;

2) показатели рентабельности;

3) показатели оборачиваемости;

4) показатели финансовой устойчивости.

При этом на основе значений рассчитанных показателей устанавливается класс кредитоспособности предприятия (с 1 по 3).

Если предприятие относится к 1 классу, то банк имеет дело с некредитоспособным предприятием и может выдать ему кредит только на особых условиях или под большой процент.

При оценке кредитоспособности предприятия может использоваться многомерный сравнительный анализ различных предприятий по целому комплексу экономических показателей.

5.10. Оценка угрозы банкротства и финансового состояния неплатежеспособных предприятий

Одной из категорий рынка является банкротство или несостоятельность предприятия. Под банкротством предприятия понимается его неспособность финансировать текущую деятельность и погашать срочные обязательства.

Банкротство является следствием неэффективности ценовой, инвестиционной и финансовой политики.

Действующим в РФ порядком установлено, что основанием для принятия решения о несостоятельности (банкротстве) предприятия является система критериев для определения неудовлетворительной структуры баланса неплатежеспособных предприятий, утверждённых Правительством.

К таким критериям относят:

- 1) коэффициент текущей ликвидности ≥ 2 ;
- 2) коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами $\geq 0,1$.

Основанием для признания структуры баланса предприятия неудовлетворительной, а предприятия неплатёжеспособным является несоответствие любого из приведённых показателей на конец года минимальным рекомендуемым значениям.

В этом случае для проверки наличия у предприятия реализованной возможности восстановить свою платежеспособность должен быть рассчитан коэффициент восстановления платежеспособности сроком на 6 месяцев.

$$K_v = \frac{K_{ТЛК} + 6 / T(K_{ТЛК} - K_{ТЛН})}{2},$$

где $K_{ТЛК}$ – коэффициент текущей ликвидности на конец периода;

$K_{ТЛН}$ – коэффициент текущей ликвидности на начало периода;

T – продолжительность отчётного периода (месяцев);

6 (месяцев) – период восстановления платежеспособности.

Если значения $K_v > 1$, то у предприятия есть реальная возможность восстановить платежеспособность и может быть принято решение об отсрочке признания предприятия неплатежеспособным ФУ по делам о несостоятельности на 6 месяцев.

При отсутствии оснований признания структуры баланса неудовлетворительной ($K_{ТЛ} > 2$, $K_o > 0,1$) для проверки устойчивости финансового положения и прогноза банкротства рассчитывают коэффициент утраты платежеспособности. Он определяется по той же формуле сроком на 3 месяца:

$$K_y = \frac{K_{ТЛК} + 3 / T(K_{ТЛК} - K_{ТЛН})}{2}.$$

Если значение $K_y > 1$, то у предприятия отсутствует угроза утраты платежеспособности и может быть сделан вывод, что предприятие имеет реальную возможность сохранить платежеспособность в течение 3 месяцев.

Если значение $K_y < 1$, то у предприятия есть реальная угроза того, что в ближайшее время оно не сможет выполнить свои обязательства перед кредиторами.

Таким образом, по результатам расчётов перечисленных критериев может быть принято одно из следующих решений:

1) О признании предприятия платежеспособным и отсутствии у него реальной угрозы утраты платежеспособности.

2) О наличии у предприятия реальной возможности утратить платежеспособность в ближайшее время.

3) О наличии реальной возможности у предприятия-должника восстановить свою платежеспособность.

4) О признании структуры баланса предприятия неудовлетворительной, а предприятия неплатежеспособным.

Если есть основания принятия последнего решения, то, прежде чем передавать экспертное заключение в суд, у предприятия запрашиваются дополнительные сведения и проводится углублённый анализ его финансово-хозяйственной деятельности.

Для предотвращения банкротства необходимо:

1. Избавиться от убыточной продукции и подразделений хозяйствования.
2. Сократить затраты на производство и реализацию продукции.
3. Изменить структуру активов, и в частности оборотных активов.
4. Реализовать капитальные вложения за счет привлечения заемных средств.
5. Повысить оборачиваемость капитала.

Основным и наиболее важным направлением финансового оздоровления предприятия является поиск внутренних резервов по увеличению прибыльности и достижений безубыточности работы. Факторами повышения прибыльности являются:

1. полное использование производственной мощности;
2. повышение качества и конкурентоспособности продукции;
3. снижение себестоимости;
4. сокращение непроизводственных потерь;
5. эффективное использование всех видов ресурсов.

5.11. Анализ отчета о финансовых результатах

Вертикальный анализ показывает структуру средств предприятия и их источников. Вертикальный анализ позволяет перейти к относительным оценкам и проводить хозяйственные сравнения экономических показателей деятельности предприятий, различающихся по величине использованных ресурсов, сглаживать влияние инфляционных процессов, искажающих абсолютные показатели финансовой отчетности.

Вертикальный анализ отчета о финансовых результатах

наименование показателя	код	за 2020 год		за 2021 год		изменение доли
		тыс.руб.	%	тыс.руб.	%	
Выручка	2110	B1	100	B2	100	-
Себестоимость продаж	2120	C1	$G1 = C1/B1$	C2	$G2 = C2/B2$	$G2 - G1$
Валовая прибыль (убыток)	2100	Выручка - Себестоимость				
Коммерческие расходы	2210					
Управленческие расходы	2220					
Прибыль (убыток) от продаж	2200	Валовая прибыль – Коммерческие и управленческие расходы				
Доходы от участия в других организациях	2310					
Проценты к получению	2320					
Проценты к уплате	2330					
Прочие доходы	2340					
Прочие расходы	2350					
Прибыль (убыток) до налогообложения	2300	Прибыль (убыток) от продаж - Доходы от участия в других организациях + Проценты к получению - Проценты к уплате + Прочие доходы – Прочие расходы				
Текущий налог на прибыль	2410					
в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	2421					
Изменение отложенных налоговых обязательств	2430					
Изменение отложенных налоговых активов	2450					
Прочее	2460					
Чистая прибыль (убыток)	2400	Прибыль (убыток) от налогообложения – текущий налог - +прочее				

Горизонтальный анализ отчетности заключается в построении одной или нескольких аналитических таблиц, в которых абсолютные показатели дополняются относительными темпами роста (снижения). Степень агрегированности показателей определяется аналитиком. Как правило, берутся базисные темпы роста за ряд лет (смежных периодов), что позволяет не только анализировать изменение отдельных показателей, но и прогнозировать их значения. Горизонтальный и вертикальный анализы взаимно дополняют друг друга.

Таблица 17

Горизонтальный анализ отчета о финансовых результатах

Наименование показателя	Код	год		Отклонение показателя	
		за 2020 г.	за 2021г.	Абсолютное (в тыс.руб.)	Относительное (в %) темп прироста
Выручка	2110	B1	B2	B2-B1	B2/B1*100
Себестоимость продаж	2120	C1	C2	C2-C1	C2/C1*100
Валовая прибыль (убыток)	2100	B1-C1=BP1	B2-C2=BP2	BP2-BP1	BP2/BP1*100
Коммерческие расходы	2210	KP1	KP2	KP2-KP1	KP2/KP1*100
Управленческие расходы	2220	YP1	YP2	YP2-YP1	YP2/YP1*100
Прибыль (убыток) от продаж	2200	BP1-KP1-YP1=PP1	BP2-KP2-YP2=PP2	PP2-PP1	PP2/PP1*100
Доходы от участия в других организациях	2310	DotY1	DotY2	DotY2-DotY1	DotY2/DotY1*100
Проценты к получению	2320	PkP1	PkP2	PkP2- PkP1	PkP2/PkP1*100
Проценты к уплате	2330	PkY1	PkY2	PkY2- PkY1	PkY2/PkY1*100
Прочие доходы	2340	PD1	PD2	PD2- PD1	PD2/PD1*100
Прочие расходы	2350	PR1	PR2	PR2- PR1	PR2/PR1*100
Прибыль (убыток) до налогообложения	2300	PP1-DotY1+PkP1-PkY1+PD1-PR1=PH1	PP2-DotY2+PkP2-PkY2+PD2-PR2=PH2	PH2-PH1	PH2/PH1*100
Текущий налог на прибыль	2410	PH1*20%+PHO1-PHA1-ONO1+ONA1=TH1	PH2*20%+PHO2-PHA2-ONO2+ONA2=TH2	TH2-TH1	TH2/TH1*100
в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	2421	PHO1 (PHA)1	PHO2 (PHA)2		
Изменение отложенных налоговых обязательств	2430	ONO1	ONO2		
Изменение отложенных налоговых активов	2450	ONA1	ONA2		

	Прочее	2460	ПРОЧИЕ1	ПРОЧИЕ2	ПРОЧИЕ2- ПРОЧИЕ1	ПРОЧИЕ2 /ПРОЧИЕ1 *10
	Чистая прибыль (убыток)	2400	ЧП1=ПН1-ТН1- ПРОЧИЕ1	ЧП2=ПН2-ТН2- ПРОЧИЕ2	ЧП2- ЧП1	ЧП2/ЧП1*100

5.12. Система показателей рентабельности

Показатели рентабельности характеризуют финансовые результаты и эффективность деятельности предприятия. Они измеряют доходность предприятия с различных позиций и группируются в соответствии с интересами участников экономического процесса. Показатели рентабельности являются обязательным элементом сравнительного анализа и оценки финансового состояния предприятия.

Основные показатели рентабельности:

1) *Рентабельность продукции (ROM):*

$$ROM = \text{Прибыль} / \text{Себестоимость товаров (услуг)} \times 100\%$$

показывает сколько прибыли дает каждый рубль затраченный на производство, т.е. показывает отдачу от понесенных расходов

2) *рентабельность продаж (ROS):*

$$ROS = \text{Прибыль} / \text{объем продаж или выручка} \times 100\%$$

показывает сколько прибыли приходится на единицу реализованной продукции.

3) *Рентабельность активов (экономическая рентабельность):*

$$ROA = \text{Прибыль} / \text{Среднегодовая стоимость активов}$$

показывает на сколько эффективно используются активы предприятия

4) *Рентабельность внеоборотных активов:*

$$ROAv = \text{Прибыль} / \text{Среднегодовая стоимость внеоборотных активов}$$

показывает на сколько эффективно используются внеоборотные активы предприятия

5) *Рентабельность оборотных активов:*

$$ROAo = \text{Прибыль} / \text{Среднегодовая стоимость оборотных активов}$$

показывает на сколько эффективно используются оборотные активы предприятия

6) *Рентабельность собственного капитала:*

$$ROSK = \text{Прибыль} / \text{Среднегодовая стоимость собственного капитала}$$

показывает на сколько эффективно используется собственный капитал предприятия

7) *Рентабельность заемного капитала:*

$$ROZK = \text{Прибыль} / \text{Среднегодовая стоимость заемного капитала}$$

показывает на сколько эффективно используется заемный капитал предприятия

8) *Рентабельность инвестированного капитала:*

$$ROZK = \text{Прибыль} / \text{Среднегодовая стоимость инвестированного капитала}$$

показывает на сколько эффективно используется инвестированный капитал предприятия

9) Чистая рентабельность:

$СРК = \text{Чистая прибыль} / \text{Выручка}$

показывает сколько чистой прибыли приходится на единицу выручки

10) Бухгалтерская рентабельность:

$ВР = \text{Прибыль до налогообложения} / \text{Выручка}$

показывает сколько приходится прибыли до налогообложения на объем реализованной продукции

5.13. Система показателей деловой активности

Деловая активность предприятий в финансовом аспекте проявляется, прежде всего, в скорости оборота средств или их источников.

Отдельные виды средств и источников имеют различную скорость оборота. Оборачиваемость капитала предприятия зависит от комплекса внешних и внутренних факторов.

К внешним факторам можно отнести:

- 1) масштаб деятельности предприятия (малый, средний бизнес);
- 2) характер бизнеса или деятельности, т.е. отраслевую принадлежность предприятия;
- 3) географию потребителей продукции, поставщиков, смежников;
- 4) количество и разнообразие потребляемых видов ресурсов;
- 5) длительность производственного цикла;
- 6) платежеспособность клиентов;
- 7) качество банковского обслуживания;
- 8) инфляцию.

К внутренним факторам относятся:

- 1) система расчётов за товары, работы, услуги;
- 2) темпы роста производства и реализации продукции;
- 3) доля добавленной стоимости в цене продукции;
- 4) учётная политика предприятия;
- 5) квалификация менеджеров.

В наиболее общем виде оборачиваемость характеризуется количеством оборотов средств или источников за период и выглядит:

Оборачиваемость средств или источников (прямой коэффициент оборачиваемости) = Выручка / Среднегодовая стоимость активов или источников его формирования.

В формуле не конкретизируется показатель средней за период величины средств предприятия или их источников. В качестве данного показателя могут быть использованы: итог баланса, средняя за период величина всех оборотных (мобильных) средств, материальных оборотных средств, ГП, Дт задолженности, Кт задолженности, собственного капитала, перманентного капитала и т.д.

Кроме прямого коэффициента оборачиваемости, характеризующего скорость оборота, рассчитывают:

➤ коэффициент закрепления (обратный коэффициент оборачиваемости) = Среднегодовая стоимость активов или источников его формирования/ Выручка

➤ длительность оборота (продолжительность) = 365/ коэффициент оборачиваемости

Ускорение оборачиваемости капитала ведёт к относительному высвобождению средств и увеличению суммы прибыли.

Сумма высвобожденных средств из оборота в связи с ускорением оборачиваемости (-Э) или дополнительно привлеченных средств в оборот (+Э) при замедлении оборачиваемости определяется следующим образом:

$$\pm \text{Э} = \frac{РП}{T} \cdot \Delta\Pi_{об},$$

где РП – выручка от реализации;

T – продолжительность периода (дн.);

$\Delta\Pi_{об}$ – изменение коэффициента оборачиваемости текущих активов.

Если результат расчёта со знаком «+», то средства дополнительно вовлечены, а если «-», то высвобождены.

5.14. Чистая активы предприятия

С 04.11.2014 вступил в силу Порядок расчета чистых активов, утвержденный приказом Минфина РФ от 28.08.2014 № 84н (далее — Порядок № 84н), который ввел в действие новый алгоритм вычисления стоимости ЧА субъектов хозяйствования.

В соответствии с Порядком № 84н, формулу расчета чистых активов можно представить следующим образом:

$$\text{ЧА} = \text{К} - \text{Звкл} + \text{Дбп},$$

где:

ЧА — стоимость чистых активов фирмы на конкретную расчетную дату;

К — Капитал и резервы;

Звкл - Задолженность по вкладам в уставный капитал (дебетовое сальдо по сч 75);

Дбп - Доходы будущих периодов (кредитовое сальдо по сч 98).

Показатель К равен:

$$K = A - \text{До} - \text{Ко}, \text{ где}$$

A - актив (стр. 1600 баланса);

До - долгосрочные обязательства (стр.1400 баланса);

Ко - краткосрочные обязательства (стр. 1500 баланса).

Контрольные вопросы по теме

1. Каков порядок проведения анализа финансового состояния предприятия?
2. Каковы источники информации для проведения анализа финансового состояния?
3. В чем состоит суть вертикального и горизонтального анализа баланса предприятия?
4. Что такое ликвидность предприятия и в чем ее отличие от его платежеспособности?
5. На основании каких показателей производится анализ ликвидности предприятия?
6. В чем состоит понятие и оценка финансовой устойчивости предприятия?
7. Какие показатели используются для анализа деловой активности предприятия?
8. При каких условиях рассчитываются коэффициенты восстановления платежеспособности?
9. Какие факторы влияют на показатели рентабельности?
10. Расскажите о системе показателей деловой активности и эффективности деятельности.

Список использованной литературы

1. Асканова О.В. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: Учебное пособие для студентов экономических направлений всех форм обучения / Рубцовский индустриальный институт. – Рубцовск, 2020 – 232с.

2. Бондар А.В. Технология составления бухгалтерской отчетности: методические указания к выполнению практических занятий / Южно-Российский государственный политехнический университет (НПИ) имени М.И. Платова. - Новочеркасск: ЮРГПУ(НПИ), 2020. - 24 с.

3. Временные налоговые разницы: причины возникновения и особенности учета // URL: <https://delprof.ru/press-center/experts-pubs/vremennye-nalogovye-raznitsy-prichiny-vozniknoveniya-i-osobennosti-ucheta/> (дата обращения: 26.02.2023)

4. Жапаров Т.К., Жяхеева М.Б., Коденко В.Д. Анализ финансовой отчетности предприятия. Учебное пособие. – Костанай: Костанайский филиал ФГБОУ ВО «ЧелГУ», 2019. – 156 с

5. Жарикова А.В., Мальцева Е.В. Составление и использование бухгалтерской отчетности: Учебное пособие по профессиональному модулю ПМ.04 «Составление и использование бухгалтерской отчетности» для студентов среднего профессионального образования специальности «Экономика и бухгалтерский учет (по отраслям)» / Рубцовский индустриальный институт. – Рубцовск, 2015. – 168 с.

6. Как рассчитать базовую и разведенную прибыль // URL: https://finance.rambler.ru/markets/45945850/?utm_content=finance_media&utm_medium=read_more&utm_source=copylink (дата обращения: 26.02.2023)

7. Как составить отчет о финансовых результатах за 2020 год // URL: <https://www.moedelo.org/club/article-knowledge/kak-sostavit-otchyot-o-finansovyh-rezultatah-za-2020-god#:~:text=Строку%20412%20«Отложенный%20налог%20на,обороты%20по%20этим%20же%20счетам> (дата обращения: 26.02.2023)

8. Технология составления бухгалтерской отчетности: методические указания к выполнению практических занятий / Южно – Российский государственный политехнический университет (НПИ) имени М.И. Платова. - Новочеркасск: ЮРГПУ(НПИ), 2020. - 24 с.

9. Осадчая О.П., Волкова М.В. Бухгалтерский учет: курс лекций: Учебное пособие для студентов дневной и заочной форм обучения направления подготовки «Менеджмент» / Рубцовский индустриальный институт. – Рубцовск, 2015. – 156 с.

10. Отчет о финансовых результатах: образец и инструкция по заполнению // URL: <https://www.business.ru/article/3595-otchet-o-finansovyh-rezultatah> (дата обращения: 26.02.2023)

УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКИЕ МАТЕРИАЛЫ

1. Федеральный закон от 06.12.11 № 402-ФЗ "О бухгалтерском учете"

2. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (утв. Приказом МФ РФ от 29.07.98 г. № 34 Н в ред. приказа Минфина России от 11.04.2018).

3. Положение по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" ПБУ 1/2008 (утв. Приказом МФ РФ от 06.10.2008 № 106н в ред. приказа Минфина России от 07.02.2020)

4. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению».

5. Полковский, А. Л. Бухгалтерское дело : учебник : [16+] / А. Л. Полковский ; под ред. Л. М. Полковского. – Москва : Дашков и К°, 2017. – 288 с. : ил. – (Учебные издания для бакалавров). – Режим доступа: по подписке. – URL: <https://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=495820> (дата обращения: 04.10.2021). – Библиогр.: с. 249-252. – ISBN 978-5-394-02251-7. – Текст : электронный.

6. Чернов, В. А. Бухгалтерская (финансовая) отчетность : учебное пособие / В. А. Чернов ; ред. М. И. Баканов. – Москва : Юнити, 2015. – 128 с. – Режим доступа: по подписке. – URL: <https://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=436698> (дата обращения: 04.10.2021). – ISBN 978-5-238-01137-0. – Текст : электронный.

Дополнительная литература:

7. Соколова, Е. С. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: учебно-практическое пособие / Е. С. Соколова, О. В. Соколов. – Москва : Евразийский открытый институт, 2012. – 102 с. – Режим доступа: по подписке. – URL: <https://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=90813> (дата обращения: 04.10.2021). – ISBN 978-5-374-00277-5. – Текст : электронный.

Методические указания:

8. Ремизов Д.В., Рыбакова И.В., Жарикова А.В. Налоги и налогообложение: Учебное пособие для студентов экономических направлений всех форм обучения / Рубцовский индустриальный институт. – Рубцовск, 2015. – 74 с. (15 экз.).

9. А.В. Жарикова, Е.В. Мальцева Составление и использование бухгалтерской отчетности. Учебное пособие по профессиональному модулю ПМ.04 «Составление и использование бухгалтерской отчетности» для студентов среднего профессионального образования специальности 38.02.01 «Экономика и бухгалтерский учет (по отраслям)» / Рубцовский индустриальный институт. – Рубцовск, 2015. – 175 с. (15 экз.)

Интернет – ресурсы:

1. Справочная информационно-правовая система «Гарант».

Чиркова Ольга Александровна

СОСТАВЛЕНИЕ И ИСПОЛЬЗОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Учебное пособие по профессиональному модулю ПМ.04 «Составление и использование бухгалтерской отчетности» для студентов среднего профессионального образования специальности «Экономика и бухгалтерский учет (по отраслям)»

Подписано в печать 29.04.23. Формат 60x84 /16.
Усл. печ. л. 7,63. Тираж 60 экз. Заказ 231905. Рег. №6.

Отпечатано в ИТО Рубцовского индустриального института
658207, Рубцовск, ул. Тракторная, 2/6.