

УДК 657.375.1

UDC 657.375.1

**МЕТОДИКА ФОРМИРОВАНИЯ  
ПОЯСНИТЕЛЬНОЙ ЗАПИСКИ К  
ГОДОВОМУ ОТЧЕТУ ОРГАНИЗАЦИИ**

**METHODS OF THE FORMING THE  
EXPLANATORY NOTE TO ANNUAL REPORT  
OF THE ORGANIZATION**

Говдя Виктор Виленович  
д.э.н., профессор

Govdya Victor Vilenovich  
Dr.Sci.Econ., professor

Дегальцева Жанна Владимировна  
к.э.н., профессор

Degaltseva Zhanna Vladimirovna  
Cand.Econ.Sci, professor

Ремезков Александр Александрович  
д.э.н., профессор  
*Кубанский государственный аграрный  
университет, Краснодар, Россия*

Remezkov Aleksandr Aleksandrovich  
Dr.Sci.Econ., professor  
*Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russia*

В статье предложена методика формирования Пояснительной записки к годовому отчету хозяйствующего субъекта, позволяющая раскрыть информацию пользователям в соответствии с законом РФ № 402 «О бухгалтерском учете»

The article proposes the method of formation of the Explanatory Note to the annual report of the entity, allows users to disclose information in accordance with the law of the Russian Federation #402 "About accounting"

Ключевые слова: БУХГАЛТЕРСКАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ, ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА, МЕТОДИКА РАСКРЫТИЯ ИНФОРМАЦИИ

Keywords: ACCOUNTING FINANCIAL STATEMENTS, EXPLANATORY NOTE, METHOD OF DISCLOSURE OF INFORMATION

В соответствии с новым законом № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» важная функция информационного обеспечения пользователей отводится пояснительной записке к годовому отчету.

Пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности должна содержать существенную информацию об организации, ее финансовом положении, сопоставимости данных за отчетный и предшествующий ему годы, методах оценки и существенных статьях бухгалтерской отчетности.

В пояснительной записке должно сообщаться о фактах неприменения правил бухгалтерского учета в случаях, когда они не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации, с соответствующим обоснованием. В противном случае неприменение правил бухгалтерского учета рассматривается как уклонение от их выполнения и признается

нарушением законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете [1].

В пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организация объявляет изменения в приказе об учетной политике на следующий отчетный год.

Кроме того, в пояснительной записке следует привести краткую характеристику деятельности организации (обычных видов деятельности; текущей, инвестиционной и финансовой деятельности), основные показатели деятельности и факторы, повлиявшие в отчетном году на финансовые результаты деятельности организации, а также решения по итогам рассмотрения годовой бухгалтерской отчетности и распределения чистой прибыли, т. е. соответствующую информацию, полезную для получения более полной и объективной картины о финансовом положении организации, финансовых результатах деятельности организации за отчетный период и изменениях в ее финансовом положении.

При изложении в пояснительной записке основных показателей деятельности, характеризующих качественные изменения в имущественном и финансовом положении, их причины в случае необходимости следует указывать принятый порядок расчета аналитических показателей (рентабельность, наличие собственных оборотных средств и пр.).

При оценке финансового состояния на краткосрочную перспективу могут приводиться показатели оценки удовлетворительности структуры баланса (текущей ликвидности, обеспеченности собственными средствами и способности восстановления (утраты) платежеспособности). При характеристике платежеспособности следует обратить внимание на такие показатели, как наличие денежных средств на счетах в банках, в кассе организации, убытки, просроченные

дебиторскую и кредиторскую задолженности, не погашенные в срок кредиты и займы, полноту перечисления соответствующих налогов в бюджет, уплаченные (подлежащие уплате) штрафные санкции за неисполнение обязательств перед бюджетом. Также следует обратить внимание на оценку положения организации на рынке ценных бумаг и причины имевших место негативных явлений.

При оценке финансового положения на долгосрочную перспективу приводится характеристика структуры источников средств, степень зависимости организации от внешних инвесторов и кредиторов и пр. Дается характеристика динамики инвестиций за предыдущие годы и на перспективу с определением эффективности этих инвестиций.

Также может быть приведена оценка деловой активности организации, критериями которой являются объем рынков сбыта продукции, включая наличие поставок на экспорт, репутация организации, выражающаяся, в частности, в известности клиентов, пользующихся услугами организации, и иная информация; степень выполнения плановых (нормативных) показателей, обеспечения заданных темпов их роста (снижения); уровень эффективности использования ресурсов организации. Целесообразно включение в пояснительную записку данных о динамике важнейших экономических и финансовых показателей работы организации за ряд лет, описаний будущих капиталовложений, осуществляемых экономических мероприятий, природоохранных мероприятий и другой информации, интересующей возможных пользователей бухгалтерской отчетности.

В соответствии с ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» в пояснительной записке необходимо отразить следующую информацию об организации (п. 31 ПБУ 4/99):

юридический адрес организации;

основные виды деятельности;

среднегодовую численность персонала за отчетный период или численность персонала на отчетную дату;

состав (фамилии и должности) членов исполнительных и контрольных органов организации.

Акционерные общества приводят следующую информацию (п. 27 ПБУ 4/99), а именно: о количестве акций, выпущенных акционерным обществом и полностью оплаченных; количестве акций, выпущенных, но не оплаченных или оплаченных частично; номинальной стоимости акций, находящихся в собственности акционерного общества, ее дочерних и зависимых обществ [5].

Остальные сведения, отражаемые в пояснительной записке, можно условно разделить на три группы:

- информация, поясняющая данные, отраженные в формах бухгалтерской отчетности. При формировании этой информации организации следует руководствоваться требованиями, содержащимися в отдельных положениях по бухгалтерскому учету;

- информация об изменении содержания приказа об учетной политике на следующий год с указанием причин внесения этих изменений и их последствий;

- аналитическая информация, характеризующая деятельность организации, ее финансовое положение, динамику и перспективы развития и т. п. В этой части никаких типовых рекомендаций нет и быть не может. В каждой организации вопрос о том, насколько полной и развернутой должна быть эта часть пояснительной записки, решается сугубо индивидуально.

Многие из этих сведений автоматически раскрываются при заполнении таблиц, приведенных в типовой форме Пояснений к балансу. Если организация включает в состав отчетности типовую форму Пояснений, то дублировать в пояснительной записке сведения,

отраженные в таблицах типовой формы Пояснений, нет никакой необходимости.

Согласно требованиям ПБУ 9/99 (пункты 17 и 19) в пояснительной записке отражается следующая информация:

о порядке признания выручки;

о способе определения готовности работ, услуг, продукции, выручка от выполнения, оказания, продажи которых признается по мере готовности;

выручке, полученной в результате выполнения договоров, предусматривающих исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами [10].

Что касается выручки по договорам, предусматривающим расчеты в безденежной форме, то в пояснительную записку необходимо включить следующие данные:

общее количество организаций, с которыми заключаются такие договоры, с указанием экономических агентов рынка, на которые приходится основная часть такой выручки;

доля выручки, полученная по этим договорам со связанными организациями;

способ определения стоимости продукции (товаров), переданной организацией.

Отдельно в пояснительной записке отражается информация по договорам строительного подряда в соответствии с требованиями ПБУ 2/2008. При этом следует иметь в виду, что малые формы предпринимательства могут отказаться от применения положений ПБУ 2/2008 [3].

По договорам, исполнявшимся в отчетном периоде, приводится информация:

о сумме признанной в отчетном периоде выручки по договору;

о способах определения признанной в отчетном периоде выручки по договору.

Кроме того, в пояснительной записке раскрывается следующая информация по каждому договору, не завершеному на отчетную дату:

общая сумма понесенных расходов и признанных прибылей (за вычетом признанных убытков) на отчетную дату;

сумма полученной предварительной оплаты, авансов, задатка на отчетную дату;

сумма за выполненные работы, не предъявленная заказчику до выполнения определенных условий или до устранения выявленных недостатков работы на отчетную дату.

В части курсовых разниц по фактам хозяйственной жизни или событиям, выраженным в иностранной валюте, следует указать официальный курс иностранной валюты к рублю, установленный Банком России на отчетную дату (п.22 ПБУ 3/2006) [4].

Если для пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов или обязательств, подлежащих оплате в рублях, законом или соглашением сторон установлен иной курс, то его раскрывают в бухгалтерской отчетности.

Кроме того, отдельно отображается величина курсовых разниц, образовавшихся по операциям пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств, подлежащих оплате:

в иностранной валюте;

в рублях.

В части отражения в отчете основных средств следует раскрыть информацию (п. 32 ПБУ 6/01):

о способах оценки объектов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами;

об изменениях стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету (достройка, дооборудование, реконструкция, частичная ликвидация и переоценка объектов) (вся информация присутствует в таблице 2.3 типовой формы Пояснений);

о принятых организацией сроках полезного использования объектов (по основным группам);

об объектах, стоимость которых не погашается;

о способах начисления амортизационных отчислений по отдельным группам объектов;

об объектах недвижимости, принятых в эксплуатацию и фактически используемых, находящихся в процессе государственной регистрации (информация присутствует в таблице 2.4 типовой формы Пояснений). Такие основные средства учитываются на отдельном субсчете 01-11 «Основные средства, находящиеся в процессе государственной регистрации» [7].

По нематериальным активам в пояснительной записке нужно отразить такую информацию (п. 40 ПБУ 14/2007):

способы оценки активов, приобретенных не за денежные средства;

принятые организацией сроки их полезного использования;

способы определения амортизации нематериальных активов, а также установленный коэффициент при начислении амортизации способом уменьшаемого остатка;

изменения сроков полезного использования;

изменения способов определения амортизации.

Кроме того, в пояснительной записке необходимо раскрыть следующую информацию по отдельным видам нематериальных активов (п. 41 ПБУ 14/2007):

фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость нематериальных активов с неопределенным сроком полезного

использования, а также факторы, свидетельствующие о невозможности надежно определить срок полезного использования таких нематериальных активов, с выделением существенных факторов;

стоимость переоцененных нематериальных активов, а также фактическая (первоначальная) стоимость, суммы дооценки и уценки таких нематериальных активов (эту информацию можно отразить в таблице 1.1 типовой формы Пояснений);

оставшиеся сроки полезного использования нематериальных активов в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческих организаций;

стоимость нематериальных активов, подверженных обесценению в отчетном году, а также признанный убыток от обесценения (эту информацию можно отразить в таблице 1.1 типовой формы Пояснений);

наименование нематериальных активов с полностью погашенной стоимостью, но не списанных с бухгалтерского учета и используемых для получения экономической выгоды (информация отражается в таблице 1.3 типовой формы Пояснений);

наименование, фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость, срок полезного использования и иная информация в отношении нематериального актива, без знания о которой заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности (информация отражается в таблице 1.1 типовой формы Пояснений) [13].

При раскрытии в бухгалтерской отчетности информации о нематериальных активах отдельно раскрывается информация о нематериальных активах, созданных самой организацией.

Если организация выполняет научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы собственными силами и (или) является по договору заказчиком указанных работ, то в



соответствии с требованиями п. 17 ПБУ 17/02 в пояснительной записке отражается информация:

о способах списания расходов по научно-исследовательским, опытно- конструкторским и технологическим работам;

принятых организацией сроках применения результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ [16].

В части материально-производственных запасов (МПЗ) раскрывается информация (п. 27 ПБУ 5/01):

о способах оценки МПЗ по их группам (видам);

последствиях изменения способов их оценки;

стоимости запасов, переданных в залог [6].

По финансовым вложениям в пояснительной записке следует отразить (п.42 ПБУ 19/02):

способы оценки финансовых вложений при их выбытии по группам (видам);

последствия изменений способов оценки финансовых вложений при их выбытии;

разницу между текущей рыночной стоимостью на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений, по которым определялась текущая рыночная стоимость (эту информацию можно отразить в таблице 3.1 типовой формы Пояснений;

разницу между первоначальной и номинальной стоимостью в течение срока их обращения, начисляемую в соответствии с правилами учета по долговым ценным бумагам, по которым не определялась текущая рыночная стоимость (эту информацию можно отразить в таблице 3.1 типовой формы Пояснений);

стоимость и виды ценных бумаг и иных финансовых вложений, обремененных залогом (информация приводится в таблице 3.2 типовой формы Пояснений);

стоимость и виды выбывших ценных бумаг и иных финансовых вложений, переданных другим организациям или лицам (кроме продажи) (информация приводится в таблице 3.2 типовой формы Пояснений);

данные об оценке долговых ценных бумаг и предоставленных займов по дисконтированной стоимости, о величине их дисконтированной стоимости, о примененных способах дисконтирования [18].

В соответствии с п. 17 ПБУ 15/2008 в пояснительной записке необходимо отразить следующую информацию по полученным займам и кредитам:

о суммах процентов, причитающихся к оплате займодавцу (кредитору), подлежащих включению в стоимость инвестиционных активов;

величине, видах, сроках погашения выданных векселей, выпущенных и проданных облигаций;

сроках погашения займов (кредитов);

суммах дохода от временного использования средств полученного займа (кредита) в качестве долгосрочных и (или) краткосрочных финансовых вложений, в том числе учтенных при уменьшении расходов по займам, связанных с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива;

суммах, включенных в стоимость инвестиционного актива процентов, причитающихся к оплате займодавцу (кредитору), по займам, взятым на цели, не связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива [14].

Если организация привлекает займы и кредиты на экологическую деятельность, то информацию о таких заемных средствах следует раскрывать отдельно (письмо Минфина России № ПЗ-7/2011 «О бухгалтерском учете, формировании и раскрытии в бухгалтерской отчетности информации об экологической деятельности организации»). В частности, при раскрытии в бухгалтерской отчетности информации о суммах процентов, причитающихся к оплате займодавцу (кредитору), подлежащих включению в стоимость инвестиционных активов, дополнительно раскрывается информация об указанных расходах в рамках проектов, связанных с экологической деятельностью.

Кроме того, отдельно раскрывается информация о займах и кредитах, полученных на инновации и модернизацию производства (письмо Минфина России № ПЗ-8/2011 «О формировании в бухгалтерском учете и раскрытии в бухгалтерской отчетности организации информации об инновациях и модернизации производства»).

В случае неисполнения или неполного исполнения займодавцем договора займа (кредитного договора) организация-заемщик раскрывает в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности информацию о суммах займов (кредитов), недополученных по сравнению с условиями договора займа (кредитного договора) (п. 18 ПБУ 15/2008) [14].

В пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организация должна раскрывать следующую информацию об изменении оценочного значения (п. 6 ПБУ 21/2008) [20]:

содержание изменения, повлиявшего на бухгалтерскую отчетность за данный отчетный период;

содержание изменения, которое повлияет на бухгалтерскую отчетность за будущие периоды, за исключением случаев, когда оценить

влияние изменения на бухгалтерскую отчетность за будущие периоды невозможно. Факт невозможности такой оценки также подлежит раскрытию.

В части расчетов по налогу на прибыль при наличии постоянных налоговых активов и обязательств, отложенных налоговых активов и обязательств, корректирующих показатель условного расхода (дохода) по налогу на прибыль, раскрываются следующие данные (п. 25 ПБУ 18/02) [17]:

условный расход (доход) по налогу на прибыль;

постоянные и временные разницы, возникшие в отчетном периоде и повлекшие за собой корректирование условного расхода (дохода) по налогу на прибыль в целях определения текущего налога на прибыль;

постоянные и временные разницы, возникшие в прошлых отчетных периодах, но повлекшие корректирование условного расхода (дохода) по налогу на прибыль отчетного периода;

суммы постоянного налогового актива (обязательства), отложенного налогового актива и обязательства;

причины изменений применяемых налоговых ставок по сравнению с предыдущим отчетным периодом;

суммы отложенного налогового актива и обязательства, списанные в связи с выбытием актива (продажей, передачей на безвозмездной основе или ликвидацией) или вида обязательства.

Пунктом 19 ПБУ 18/02 организациям разрешено при составлении бухгалтерской отчетности отражать в бухгалтерском балансе сальдированную (свернутую) сумму отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства, кроме случаев, когда законодательством Российской Федерации о налогах и сборах предусмотрено раздельное формирование налоговой базы [17].

Если организация решила воспользоваться пунктом 19 и отражать в балансе сальдированную сумму ОНА и ОНО, то этот момент необходимо раскрыть в пояснительной записке.

Если в отчетном периоде организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, проводила операции со связанными сторонами, то в пояснительной записке по каждой связанной стороне раскрывается, как минимум, следующая информация (п. 10 ПБУ 11/2008): характер отношений с такими лицами; виды операций; объем операций каждого вида (в абсолютном или относительном выражении); стоимостные показатели по незавершенным на конец отчетного периода операциям; условия и сроки проведения (завершения) расчетов по операциям, а также форма расчетов; величина образованных резервов по сомнительным долгам на конец отчетного периода; величина списанной дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек, других долгов, нереальных к взысканию, в том числе за счет резерва по сомнительным долгам [11].

Показатели, отражающие аналогичные по характеру отношения и операции со связанными сторонами, могут быть сгруппированы, за исключением случаев, когда обособленное раскрытие их необходимо для понимания влияния операций со связанными сторонами на бухгалтерскую отчетность организации, составляющей бухгалтерскую отчетность.

Указанная выше информация должна раскрываться отдельно для каждой из следующих групп связанных сторон (п. 11 ПБУ 11/2008): основного хозяйственного общества (товарищества); дочерних хозяйственных обществ; преобладающих (участвующих) хозяйственных обществ; зависимых хозяйственных обществ; участников совместной деятельности; основного управленческого персонала организации других связанных сторон.

В отношении основного управленческого персонала в пояснительной записке необходимо раскрыть сведения о следующих видах вознаграждений (п.12 ПБУ 11/2008):

краткосрочных - суммах, подлежащих выплате в течение отчетного периода и 12 месяцев после отчетной даты (оплата труда за отчетный период, начисленные на нее налоги и иные обязательные платежи в соответствующие бюджеты и внебюджетные фонды, ежегодный оплачиваемый отпуск за работу в отчетном периоде, оплата организацией лечения, медицинского обслуживания, коммунальных услуг и тому подобные платежи в пользу основного управленческого персонала);

долгосрочных - суммах, подлежащих выплате по истечении 12 месяцев после отчетной даты. В эту группу входят, в частности, вознаграждения:

а) по окончании трудовой деятельности (платежи (взносы) организации, составляющей бухгалтерскую отчетность, по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу основного управленческого персонала со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), и иные платежи, обеспечивающие выплаты пенсий и другие социальные гарантии основному управленческому персоналу по окончании трудовой деятельности);

б) опционы эмитента, акции, паи, доли участия в уставном (складочном) капитале и выплаты на их основе [11].

В письме Минфина России от 02.06.2010 г. № ПЗ-6/2010, размещенном на официальном сайте Минфина России [www.minfin.ru](http://www.minfin.ru) (Обобщение практики применения законодательства), даны рекомендации по раскрытию в бухгалтерской отчетности государственных корпораций, федеральных государственных унитарных

предприятий, открытых акционерных обществ с преобладающим государственным участием, получающих различные виды государственной поддержки, информации о вознаграждениях руководящего состава.

Хотя эти рекомендации адресованы исключительно хозяйствующим субъектам с государственным участием, ими можно руководствоваться и всем остальным организациям.

Согласно рекомендациям Минфина в составе информации о размерах вознаграждений, выплачиваемых основному управленческому персоналу, и о каждом из перечисленных в п. 12 ПБУ 11/2008 видов выплат, организацией должна раскрываться следующая дополнительная информация:

о выплате вознаграждений (премий, бонусов, опционов на акции и иных стимулирующих выплат, например, единовременные выплаты материальной помощи к отпуску, не предусмотренных коллективным (трудовым) договором и положением о премировании или выплачиваемых за счет средств специального назначения или целевых поступлений, выплаты и вознаграждения в виде полной или частичной оплаты товаров (работ, услуг, имущественных или иных прав), в том числе коммунальных услуг, питания (чая, кофе), отдыха, оплаты страховых взносов по договорам добровольного страхования, обучения в личных интересах) по каждой категории основного управленческого персонала;

среднемесячном размере оплаты труда персонала организации и его соотношении со среднемесячной оплатой труда основного управленческого персонала;

соотношении в уровнях оплаты труда 10 % работников с наиболее низкой оплатой труда и 10 % с самой высокой и о соотношении

среднемесячной оплаты труда с учетом иных вознаграждений работников организации и основного управленческого персонала;

доле управленческих расходов в общей структуре расходов организации;

сокращении размеров вознаграждений (премий, бонусов, опционов на акции и иных стимулирующих выплат) основного управленческого персонала, в том числе об отказе от выплат вознаграждений.

Построение аналитического учета должно обеспечивать формирование перечисленной и иной дополнительной информации, определяемой организацией.

В пояснительной записке следует раскрывать информацию о событиях, произошедших в период после окончания отчетного периода (после 31 декабря 2012 г.) до момента завершения подготовки годовой отчетности, свидетельствующих о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация ведет свою деятельность. Эта информация должна включать краткое описание характера события после отчетной даты и оценку его последствий в денежном выражении. Если невозможно оценить последствия события после отчетной даты в денежном выражении, то в пояснительной записке следует это указать (п. 11 ПБУ 7/98) [8].

К событиям после отчетной даты, которые необходимо отразить в пояснительной записке, в частности, относятся:

дивиденды, рекомендованные или объявленные в установленном порядке по результатам работы за отчетный год;

принятие решения о реорганизации;

приобретение экономического агента рынка 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;

прекращение существенной части основной деятельности, 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.).

С 2011 г. введено в действие ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы». ПБУ 8/2010 ввело в оборот понятие «оценочные обязательства», которое заменило собой более привычное российскому бухгалтеру понятие «резервы предстоящих расходов».

Оценочные обязательства отражаются на счете учета резервов предстоящих расходов (счет 96). 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.

Информация об остатках по счету 96 (об оценочных обязательствах) отражается в бухгалтерском балансе в разделах IV «Долгосрочные обязательства» и V «Краткосрочные обязательства».

По каждому признанному в бухгалтерском учете оценочному обязательству в отчетности необходимо раскрыть в случае существенности, как минимум, следующую информацию (п. 24 ПБУ 8/2010):

а) величину, по которой оценочное обязательство отражено в бухгалтерском балансе, на начало и конец отчетного периода;

б) сумму оценочного обязательства, признанную в отчетном периоде;

в) сумму оценочного обязательства, списанную в счет отражения затрат или признания кредиторской задолженности в отчетном периоде;

г) списанную в отчетном периоде сумму оценочного обязательства в связи с ее избыточностью или прекращением выполнения условий признания оценочного обязательства;

д) увеличение величины оценочного обязательства в связи с ростом его приведенной стоимости за отчетный период (проценты);

е) характер обязательства и ожидаемый срок его исполнения;

ж) неопределенности, существующие в отношении срока исполнения и (или) величины оценочного обязательства;

з) ожидаемые суммы встречных требований или суммы требований к третьим лицам в возмещение расходов, которые организация понесет при исполнении обязательства, а также активы, признанные по таким требованиям в соответствии с п. 19 ПБУ 8/2010 [9].

Всю эту информацию можно отразить в таблице 7 типовой формы Пояснений к балансу, дополнив ее необходимыми текстовыми комментариями.

Помимо оценочных обязательств, которые отражаются на счете 96, ПБУ 8/2010 обязывает организацию признавать условные обязательства и условные активы.

Никаких записей по счетам в связи с признанием условных обязательств (активов) делать не нужно. Информация о них отражается только в пояснениях к бухгалтерской отчетности.

Условное обязательство возникает у организации вследствие прошлых событий ее хозяйственной жизни, когда существование у организации обязательства на отчетную дату зависит от наступления (ненаступления) одного или нескольких будущих неопределенных событий, не контролируемых организацией (п. 9 ПБУ 8/2010) [9].

По каждому условному обязательству в бухгалтерской отчетности раскрывается, как минимум, следующая информация:

- а) характер условного обязательства;
- б) оценочное значение или диапазон оценочных значений условного обязательства, если они поддаются определению;
- в) неопределенности, существующие в отношении срока исполнения и (или) величины обязательства;
- г) возможность поступлений в результате встречных требований или требований к третьим лицам в возмещение расходов, которые организация понесет при исполнении обязательства.

В случае если по состоянию на отчетную дату уменьшение экономических выгод организации вследствие условного обязательства является маловероятным, организация может не раскрывать указанную информацию.

Информация об оценочных обязательствах и условных обязательствах может раскрываться по их однородным группам (например, оценочные обязательства в связи с выданными организацией гарантиями, судебными разбирательствами).

Если оценочное обязательство и условное обязательство возникли в результате одних и тех же фактов хозяйственной жизни, взаимосвязь между соответствующими оценочным обязательством и условным обязательством должна быть раскрыта.

Условный актив возникает у организации вследствие прошлых событий ее хозяйственной жизни, когда существование у организации

актива на отчетную дату зависит от наступления (ненаступления) одного или нескольких будущих неопределенных событий, не контролируемых организацией (п. 13ПБУ 8/2010).

Информация об условных активах отражается в отчетности только в том случае, если поступление экономических выгод по условному активу является вероятным. При этом организация должна раскрыть по состоянию на конец отчетного периода характер условного актива, а также его оценочное значение или диапазон оценочных значений, если они поддаются определению.

В исключительных случаях, когда раскрытие информации об оценочных обязательствах, условных обязательствах и условных активах в объеме, предусмотренном ПБУ 8/2010, наносит или может нанести ущерб организации в ходе урегулирования последствий лежащих в их основе обязательств и фактов, организация может не раскрывать такую информацию. В этом случае организация должна указать общий характер соответствующего оценочного обязательства, условного обязательства или условного актива и причины, по которым более подробная информация не раскрывается.

С 2011 г. действует новое ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам». Это ПБУ обязательно к применению только для публичных компаний, т. е. для тех организаций, которые публично размещают ценные бумаги. При этом не имеет значения, относится ли организация к субъектам малого предпринимательства или нет.

Все остальные организации могут раскрывать информацию по сегментам в бухгалтерской отчетности по собственной инициативе.

В пояснительной записке приводится следующая информация по отчетным сегментам (ПБУ 12/2010):

а) общая информация (описание основы выделения сегментов, признанных отчетными, а также иная информация, перечисленная в п. 23 ПБУ 12/2010);

б) показатели отчетных сегментов;

в) способы оценки показателей отчетных сегментов;

г) сопоставление совокупных показателей отчетных сегментов с величиной соответствующих статей бухгалтерского баланса или отчета о прибылях и убытках организации;

д) иная информация, предусмотренная ПБУ 12/2010 [12].

По каждому отчетному сегменту раскрываются, как минимум, следующие показатели:

а) финансовый результат (прибыль или убыток) за отчетный период;

б) общая величина активов на отчетную дату;

в) общая величина обязательств на отчетную дату (если такие данные представляются полномочным лицам организации).

В пояснительной записке раскрывается также информация о покупателях (заказчиках), выручка от продаж которым составляет не менее 10 % общей выручки от продаж покупателям (заказчикам) организации:

а) наименование покупателя (заказчика);

б) общая величина выручки от продаж такому покупателю (заказчику);

в) наименование отчетного сегмента (отчетных сегментов), к которому относится данная выручка.

При изменении в отчетном периоде структуры отчетных сегментов сравнительная информация за периоды, предшествующие отчетному, должна быть пересчитана в соответствии с новой структурой отчетных сегментов, за исключением случаев, когда такая информация отсутствует

и такой пересчет противоречит требованию рациональности. При этом пересчету подлежит сравнительная информация по каждому показателю отчетного сегмента.

Случаи пересчета (невозможности такого пересчета) подлежат раскрытию в составе информации по отчетным сегментам.

Если сравнительная информация не пересчитана в соответствии с новой структурой отчетных сегментов, то информация по сегментам за отчетный период должна быть представлена в разрезе как прежней, так и новой структуры сегментов.

В пояснительной записке должна быть раскрыта следующая информация по прекращаемой деятельности (ПБУ 16/02):

а) описание прекращаемой деятельности: операционный или географический сегмент (часть сегмента, совокупность сегментов), в рамках которого (которых) происходит прекращение деятельности; дата признания деятельности прекращаемой; дата или период, в котором ожидается завершение прекращения деятельности организации, если они известны или определимы;

б) стоимость активов и обязательств организации, предполагаемых к выбытию или погашению в рамках прекращения деятельности;

в) суммы доходов, расходов, прибылей или убытков до налогообложения, а также сумма начисленного налога на прибыль, относящиеся к прекращаемой деятельности;

г) движение денежных средств, относящееся к прекращаемой деятельности, в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой, деятельности в течение текущего отчетного периода [15].

По мере выбытия активов или погашения обязательств, относящихся к прекращаемой деятельности, организация раскрывает непосредственно в Отчете о прибылях и убытках или в пояснительной

записке к бухгалтерской отчетности сумму прибыли (убытка), связанной с выбытием активов или погашением обязательств, до налогообложения и сумму соответствующего налога на прибыль.

Для тех активов и обязательств, по которым организация заключила договор(ы) купли-продажи, в пояснительной записке раскрываются продажная цена актива (после вычета расчетных расходов на выбытие), сроки поступления денежных средств и отражаемая в бухгалтерском балансе сумма соответствующих активов и обязательств.

Информация по прекращаемой деятельности раскрывается в отчетности начиная с отчетного года, в котором деятельность признана прекращаемой, до отчетного периода (включая его), когда завершается прекращение деятельности, то есть когда программа по прекращению деятельности фактически выполнена (несмотря на то, что расчеты по ней могут быть не закончены) или организация от нее отказалась.

Если организация является участником договора о совместной деятельности, в пояснительной записке подлежит раскрытию, как минимум, следующая информация об участии в совместной деятельности:

цель совместной деятельности (производство продукции, выполнение работ, оказание услуг и т. д.) и вклад в нее;

способ извлечения экономической выгоды или дохода (совместно осуществляемые операции, совместно используемые активы, совместная деятельность);

классификация отчетного сегмента (операционный или географический);

стоимость активов и обязательств, относящихся к совместной деятельности;

суммы доходов, расходов, прибыли или убытка, относящихся к совместной деятельности.

Раскрытие информации об участии в совместной деятельности осуществляется в пояснительной записке в соответствии с правилами, установленными ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам».

Если в текущем году были обнаружены и исправлены существенные ошибки, относящиеся к предыдущим отчетным периодам, то в соответствии с ПБУ 22/2010 в пояснительной записке необходимо раскрыть следующую информацию об исправленных существенных ошибках:

характер ошибки;

сумму корректировки по каждой статье бухгалтерской отчетности - по каждому предшествующему отчетному периоду в той степени, в которой это практически осуществимо;

сумму корректировки по данным о базовой и разводненной прибыли (убытку) на акцию (если организация обязана раскрывать информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию);

сумму корректировки вступительного сальдо самого раннего из представленных отчетных периодов [21].

Если определить влияние существенной ошибки на один или более предшествующих отчетных периодов, представленных в бухгалтерской отчетности, невозможно, то в пояснительной записке раскрываются причины этого, а также приводится описание способа отражения исправления существенной ошибки в бухгалтерской отчетности и указывается период, начиная с которого внесены исправления.

Особое место в пояснительной записке занимает информация о движении денежных средств организации.

В соответствии с пунктами 24 и 25 ПБУ 23/2011 в пояснительной записке раскрывается информация об имеющихся по состоянию на отчетную дату возможностях привлечь дополнительные денежные средства, в том числе:



а) суммы открытых организации, но не использованных ею кредитных линий с указанием всех установленных ограничений по использованию таких кредитных ресурсов (в том числе о суммах обязательных минимальных (неснижаемых) остатков);

б) величина денежных средств, которые могут быть получены организацией на условиях овердрафта;

в) полученные организацией поручительства третьих лиц, не использованные по состоянию на отчетную дату для получения кредита, с указанием суммы денежных средств, которые может привлечь организация;

г) суммы займов (кредитов), недополученных по состоянию на отчетную дату по заключенным договорам займа (кредитным договорам) с указанием причин такого недополучения [22].

Кроме того, необходимо раскрыть с учетом существенности следующую информацию:

а) имеющиеся существенные суммы денежных средств (или их эквивалентов), которые по состоянию на отчетную дату недоступны для использования организацией (например, открытые в пользу других организаций аккредитивы по незавершенным на отчетную дату сделкам) с указанием причин данных ограничений;

б) сумму денежных потоков, связанных с поддержанием деятельности организации на уровне существующих объемов производства, отдельно от денежных потоков, связанных с расширением масштабов этой деятельности;

в) денежные потоки от текущих, инвестиционных и финансовых операций по каждому отчетному сегменту, определенному в соответствии с ПБУ 12/2010 (для организаций, отражающих информацию по сегментам в соответствии с ПБУ 12/2010);

г) средства в аккредитивах, открытых в пользу организации, вместе с информацией о факте исполнения организацией по состоянию на отчетную дату обязательств по договору с использованием аккредитива. В случае если обязательства по договору с использованием аккредитива организацией исполнены, но средства аккредитива не зачислены на ее расчетный или иной счет, то раскрываются причины и суммы незачисленных средств

С 2012 г. введено в действие новое ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов». ПБУ 24/2011 применяется организациями, осуществляющими затраты на поиск, оценку месторождений полезных ископаемых и разведку полезных ископаемых (далее - поисковые затраты) на определенном участке недр.

Новое ПБУ регулирует учет поисковых затрат, осуществляемых до того момента, когда в отношении участка недр, на котором осуществляется поиск, оценка месторождений полезных ископаемых и разведка полезных ископаемых, установлена и документально подтверждена вероятность (более вероятно, чем нет) того, что экономические выгоды от добычи полезных ископаемых превысят понесенные затраты при условии технической осуществимости добычи полезных ископаемых и при наличии у организации ресурсов, необходимых для добычи полезных ископаемых.

Организация в своей учетной политике определяет виды поисковых затрат, признаваемые внеоборотными активами (далее - поисковые активы).

Эти активы делятся на материальные и нематериальные. В соответствии с п. 28 ПБУ 24/2011 информация о материальных и нематериальных поисковых активах подлежит раскрытию применительно к требованиям, установленным для раскрытия

информации соответственно об основных средствах и нематериальных активах организации [22].

Кроме того, в отношении групп материальных поисковых активов организация должна раскрывать в бухгалтерской отчетности информацию:

о фактических затратах с учетом осуществленных переоценок, суммах накопленной амортизации и накопленного обесценения на начало и конец отчетного периода;

остаточной стоимости активов, обесценившихся в отчетном году, на начало и конец отчетного периода и признанного за отчетный период обесценения.

Для отражения информации о поисковых затратах организация может разработать таблицы, аналогичные таблицам разделов 1 и 2 типовой формы Пояснений, в которых отражается информация об основных средствах и нематериальных активах.

### Список литературы:

- 1 Закон Российской Федерации № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г.
- 2 Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утверждено приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н, с изменениями от 11.03.2009 г. № 22н, от 25.10.2010 г. № 132н, от 08.11.2010 г. № 144н, от 27.04.2012 г. № 55н.
- 3 Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008), утверждено приказом Минфина России от 24.10.2008 г. № 116н, с изменениями от 23.04.2009 г. № 35н, от 25.10.2010 г. № 132н, от 08.11.2010 г. № 144н, от 27.04.2012 г. № 55н.
- 4 Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006), утверждено приказом Минфина России от 27 ноября 2006 № 154н, с изменениями от 25.12.2007 г. № 147н, от 25.10.2010 № 132н, от 24.12.2010 г. № 186н.
- 5 Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утверждено приказом Минфина России от 06.07.99 г. № 43н, с изменениями от 18.09.2006 г. № 115н, от 08.11.2010 г. № 142н.
- 6 Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01). утверждено приказом Минфина России от 09.06.2001 г.

- № 44н с изменениями от 27.11.2006 № 156н, от 26.03.2007 № 26н, от 25.10.2010 г. № 132н.
- 7 Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утверждено приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н, с изменениями от 18.05.2002 г. № 45н, от 12.12.2005 г. № 147н, от 18.09.2006 г. № 116н, от 27.11.2006 г. № 156н, от 25.10.2010 г. № 132н, от 24.12.2010 г. №186н.
  - 8 Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98), утверждено приказом Минфина России от 25.11.1998 г. № 56н, с изменениями от 20.12.2007 г. № 143н.
  - 9 Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010) от 08.02.2011 г., утверждено приказом Минфина России от 13.12.2010 г. № 167н, с изменениями от 14.02.2012 г. № 23н, от 27.04.2012 г. № 55н.
  - 10 Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утверждено приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н, с изменениями от 30.12.1999 г. № 107н, от 30.03.2001 г. № 27н, от 18.09.2006 г. № 116н, от 27.11.2006 г. № 156н, от 25.10.2010 г. № 132н, от 08.11.2010 г. № 144н.
  - 11 Положение по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008), утверждено приказом Минфина России от 29.04.2008 г. № 48н
  - 12 Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2010), утверждено приказом Минфина России от 08.11.2010 г. № 143н.
  - 13 Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), утверждено приказом Минфина России от 27.12.2007 г. № 153н, с изменениями от 25.10.2010 г. № 132н, от 24.12.2010 №186н.
  - 14 Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008), утверждено приказом Минфина России от 06.10.2008 г. № 107н, с изменениями от 25.10.2010 г. № 132н, от 08.11.2010 г. № 144н, от 27.04.2012 г. № 55н.
  - 15 Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» (ПБУ 16/02), утверждено приказом Минфина России от 02.07.2002 г. № 66н, с изменениями от 18.09.2006 г. № 116н, от 08.11.2010 № 144н.
  - 16 Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02), утверждено приказом Минфина России от 19.11.2002 г. № 115н, с изменениями от 18.09.2006 г. № 116н.
  - 17 Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02, утверждено приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114н, с изменениями от 11.02.2008 г. № 23н, от 25.10.2010 г. № 132н, от 24.12.2010 г. № 186н.
  - 18 Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02, утверждено приказом Минфина России от 10.12.2002 г. № 126н, с изменениями от 18.09.2006 г. № 116н, от 27.11.2006 г. № 156н, от 25.10.2010 г. № 132н, от 08.11.2010 г. № 144н, от 27.04.2012 г. № 55н.
  - 19 Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03, утверждено приказом Минфина России от 24.11.2003 г. № 105н, с изменениями от 18.09.2006 г. № 116н.
  - 20 Положение по бухгалтерскому учету «Изменение оценочных значений» (ПБУ 21/2008), утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.10.2008 г. № 106н, с изменениями от 25.10.2010 г. № 132н.

- 21 Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010), утверждено приказом Минфина России от 28.06. 2010 г. № 63н, с изменениями от 25.10.2010 г. № 132н, от 08.11.2010 г. № 144н, от 27.04.2012 г. № 55н.
- 22 Положение по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» (ПБУ 23/2011), утверждено приказом Минфина России от 2 февраля 2011 г. № 11н.
- 23 Положение по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011) от 16.01.2012 г., утверждено приказом Минфина России от 06.10.2011 г. № 125н.