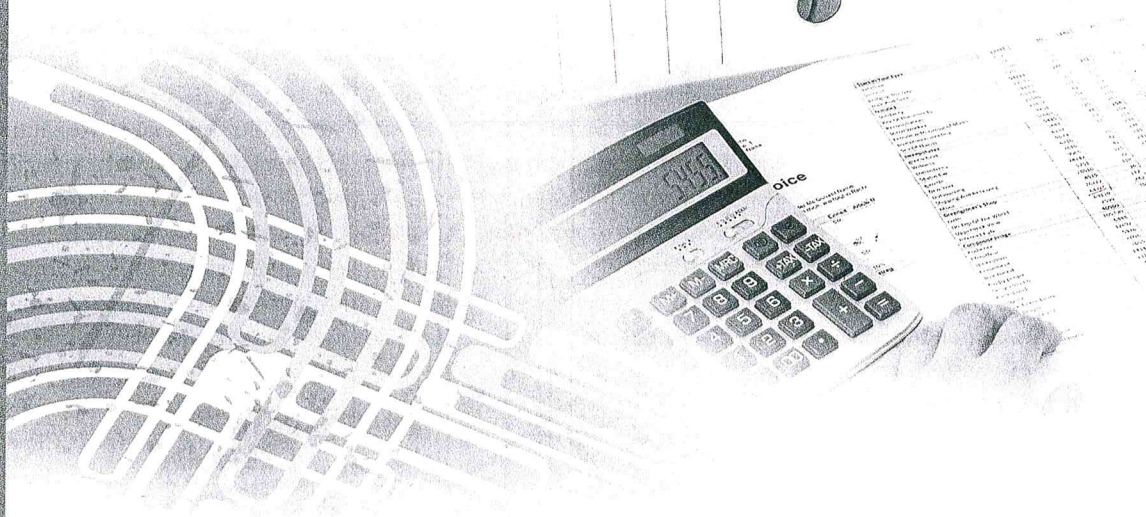




Подготовка к составлению бухгалтерской отчетности: на что обратить внимание



Ключевые слова:

отчетность,
учет, ошибка,
учетная политика,
инвентаризация

Key words:

reporting, accounting,
error, accounting policy,
inventory

Составление годовой бухгалтерской отчетности — важный этап деятельности любой организации, на который отведены довольно короткие сроки. Вот почему к нему нужно правильно подготовиться.

О.Е. Черевадская

аннотация

Рассказывается, какие мероприятия позволяют подготовиться к составлению годовой бухгалтерской отчетности. Это анализ учетной политики на предмет несоответствия отдельных положений друг другу и нормам законодательства; анализ учетной программы; инвентаризация активов и обязательств, оформление и отражение в учете ее результатов; проверка системы внутреннего контроля и т. д.

The article provides recommendations, allowing to get prepared for compilation of annual financial statements: accounting policy analysis on the inconsistencies of certain provisions to each other and to the norms of legislation; analysis of accounting software; inventory of assets and liabilities, registration and recording of its results; check of the internal control system, etc.

Напомним, что бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в финансовом положении (п. 6 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организаций») и служить основанием для принятия решений как внутренними, так и внешними ее пользователями. Достоверной признается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету (п. 4

ПБУ 4/99). Поэтому процесс подготовки к составлению бухгалтерской отчетности направлен на обеспечение выполнения всех установленных правил.

Проверка учетной политики

В учетной политике устанавливается совокупность способов ведения бухгалтерского учета организацией [1, п. 1 ст. 8], под которой понимается организация всего учетного процесса: от первичного наблюдения до итогового обобщения фактов хозяйственной жизни, т. е. составления бухгал-

терской отчетности (ст. 2 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»). И хотя учетная политика на текущий год устанавливается в конце предыдущего года (ст. 9 ПБУ 1/2008), перед составлением отчетности ее необходимо проверить на соответствие ряду критериев.

Полнота раскрытия способов ведения бухгалтерского учета

Учетная политика не является типовым документом, каждая организация разрабатывает ее самостоятельно с учетом особенностей ведения деятельности. Какие типовые ошибки наиболее часто выявляются в ходе аудита?

Самая частая ошибка — в учетной политике не прописан порядок контроля за хозяйственными операциями, а между тем его необходимо разрабатывать и вводить в действие одновременно с учетной политикой (п. 4 ПБУ 1/2008). Следует отметить, что регламентация контроля за хозяйственными операциями поможет избежать трудностей при ведении учета и составлении отчетности.

Кроме того, зачастую в учетной политике не установлен критерий для признания существенно отличающимися сроков полезного использования частей объекта основных средств. Законодательство разрешает при наличии у одного объекта основных средств нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно отличаются, каждую часть учитывать как самостоятельный инвентарный объект (абзац второй п. 6 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»). При этом в нормативных правовых актах, регулирующих учет основных средств, понятие существенности не раскрывается. Соответственно, организация должна самостоятельно определить, какие сроки полезного использования являются существенно отличающимися. Если этого не сделать, она не сможет воспользоваться указанной нормой и должна учитывать объект основных средств по общим правилам (как единый объект со всеми признаками и принадлежностями) (абзац первый п. 6 ПБУ 6/01).

Следующая ошибка — в учетной политике не определен порядок контроля за движением объектов, отвечающих критериям основных средств, но стоимостью менее установленной величины. Такие активы можно учитывать в составе товарно-материальных ценностей, но за их движением должен

быть организован надлежащий контроль (п. 5 ПБУ 6/01). Поскольку формы, методы и сроки такого контроля нормативными правовыми документами не установлены, организация должна разработать и утвердить его порядок самостоятельно.

Еще одна ошибка, которую допускают при формировании учетной политики, — отсутствие варианта исчисления средних оценок фактической себестоимости материалов при отпуске в производство. Допустимые способы списания материалов указаны в п. 16 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов». Однако к способу «средней себестоимости» установлены еще и варианты оценки: «взвешенная» и «скользящая» (п. 78 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов).

Противоречивость положений учетной политики

Анализ учетной политики на предмет несоответствия отдельных положений друг другу особенно необходим тем организациям, которые дорабатывали документ путем внесения в него дополнений и / или изменений. В частности, встречаются противоречия в отношении величины стоимости, при которой основные средства могут учитываться в составе запасов. Нередко противоречиво устанавливается период проведения инвентаризации основных средств: в одном разделе указан срок 1 раз в 3 года, в другом — ежегодно.

Также довольно часто встречается противоречивое положение о переоценке основных средств: в одном и том же разделе может быть сказано о непроведении переоценки объектов основных средств на конец отчетного года и о переоценке группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости на конец отчетного года.

Обратите внимание: в учетной политике по каждому конкретному вопросу учета должен быть закреплен только один способ из нескольких допускаемых законодательством или нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету (п. 7 ПБУ 1/2008).

Несоответствие положений учетной политики норм законодательства

Одна из самых распространенных ошибок, встречающихся при анализе учетной политики, — наличие положений о том, что в организации ни-

какие резервы (начиная от резерва на ремонт основных средств и заканчивая резервом на оплату предстоящих отпусков) не создаются. Как правило, такую ошибку допускают субъекты малого предпринимательства.

Законодательством малым предприятиям, которые не подлежат обязательному аудиту, предоставлено право вести бухгалтерский учет в упрощенном порядке, в том числе не формировать некоторые виды резервов.

Следует отметить, что, например, резерв по сомнительным долгам должны формировать все организации, в том числе относящиеся к субъектам малого предпринимательства [2, п. 70]. Главное — установить условия и порядок формирования такого резерва. То же самое можно сказать и о резерве под снижение стоимости материально-производственных запасов [2, п. 60] (п. 25 ПБУ 5/01, п. 20 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, п. 3 ПБУ 21/2008 «Изменение оценочных значений»). Напомним, такой резерв создается, если цена запасов в течение года снизилась или они морально устарели либо частично потеряли свои первоначальные качества.

Резерв под обесценение финансовых вложений формируется в случае отсутствия или существенного снижения поступлений от них (п. 3 ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»), что также требует разработки положения по его созданию, включая определение наличия необходимых для этого условий.

Необходимость формирования оценочного обязательства на оплату предстоящих отпусков работникам установлена ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы». Но методику расчета такого обязательства организации также следует разработать самостоятельно, утвердив ее в учетной политике.

Если организация участвует в судебном споре с налоговыми органами, ей нужно разработать и утвердить в учетной политике порядок признания и определения величины оценочного обязательства в отношении выплат штрафов, пеней, неустойки за нарушение налогового законодательства (пункты 4 и 5 ПБУ 8/2010).

Иногда ошибка сводится к тому, что резервы формируются по неправильной методике. На-

пример, в бухгалтерском учете резерв по сомнительным долгам признается в таком же порядке, как и для целей налогового учета.

Следует отметить, что для целей налогового учета величина резерва зависит от количества дней, на которые просрочен срок для погашения задолженности, установленный в договоре (ст. 266 НК РФ). Между тем в бухгалтерском учете резерв по сомнительным долгам создается в случае признания дебиторской задолженности сомнительной* [2, п. 70]. Величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично. Таким образом, непогашение задолженности в конкретный срок не является необходимым и достаточным условием создания резерва. Следует учитывать все обстоятельства, как обеспечивающие уверенность в погашении долга (обеспечения, гарантии, практика отношений с контрагентом, переписка и т. п.), так и иные (например, наличие информации о банкротстве). Если же по результатам проведенного анализа имеется уверенность, что задолженность будет погашена, резерв создавать не требуется. В противном случае это может рассматриваться как создание скрытого резерва (письмо Минфина России от 27.01.2012 № 07-02-18/01) и привести к нарушению одного из основополагающих принципов формирования бухгалтерской отчетности — достоверности (п. 6 ПБУ 4/99).

Анализ учетной программы

Довольно часто в ходе анализа учетной программы выявляются некоторые несоответствия ее алгоритмов положениям учетной политики. Например, в программе 1С версии 7.7 предусмотрен только один способ списания материалов в производство — по средней стоимости, и если в учетной политике организации предусмотрен другой способ, например ФИФО, то это означает, что учет

* Сомнительной считается дебиторская задолженность организации, которая не погашена или с высокой степенью вероятности не будет погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями.

ведется не по правилам, утвержденным в учетной политике.

В программе 1С версии 8 предусмотрено два способа оценки материально-производственных запасов при отпуске в производство и ином выбытии: по средней стоимости и ФИФО. Если организация выбирает способ списания «по средней стоимости», то ей надо иметь в виду, что в учетной программе «защит» только один вариант списания — по скользящей оценке, а вариант «по взвешенной оценке» применяется при корректировках. Следует отметить, что применение скользящей оценки должно быть экономически обоснованно и обеспечено соответствующими средствами вычислительной техники (п. 78 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов). Если этого сделано не будет, учетная политика может быть признана недостаточно обоснованной.

Также нужно иметь в виду, что учетная программа в регистрах учета и при формировании бухгалтерской отчетности не сворачивает доходы (расходы) от продажи иностранной валюты, а показывает их развернуто. Между тем, исходя из ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99, доходом (расходом) от продажи иностранной валюты признается сумма выгоды (потерь) от этой операции, которая рассчитывается как разница между суммой дежных средств в рублях, полученных при продаже иностранной валюты, и рублевой оценкой этой валюты на дату операции. Соответственно, в учете и отчетности должен отражаться только результат от валютно-обменных операций — доход или расход.

Проверка проведения инвентаризации, оформления и отражения в учете ее результатов

Инвентаризация проводится в отношении активов и обязательств на предмет их наличия и достоверности сумм, отраженных в учете и отчетности, и в отношении первичных документов, на основании которых ведется бухгалтерский учет [2, п. 26].

Обратите внимание: инвентаризация активов и обязательств — необходимая процедура перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, установленная на законодательном уровне

[1, ст. 11; 2, п. 27]. Проведение инвентаризации в середине года (промежуточная) не является основанием для принятия решения о том, чтобы не проводить ее по состоянию на 31 декабря отчетного года (исключение составляет случай, когда инвентаризация имущества была проведена позднее 1 октября отчетного года). Чтобы обеспечить достоверность результатов инвентаризации, требуется сопоставить фактическое наличие соответствующих объектов с данными регистров бухгалтерского учета, а не наоборот [1, п. 2 ст. 11].

Как правило, проведение инвентаризации активов, имеющих физическую форму, не вызывает больших затруднений. Главное — правильно организовать процесс инвентаризации. При этом нельзя забывать, что если в учетной политике период инвентаризации основных средств установлен 1 раз в 3 года, то объекты, которые еще не введены в состав основных средств, отраженные на счетах 08 «Вложения во внеоборотные активы» и 07 «Оборудование к установке», необходимо инвентаризировать ежегодно. Такие активы не отвечают критериям основных средств, установленным ПБУ 6/01. Соответственно, положение о проведении инвентаризации основных средств на них не распространяется. Если же активы, учтенные на счетах 07 и 08, не включить в план инвентаризации, это будет рассматриваться как проведение инвентаризации не в полном объеме, т. е. как нарушение законодательства.

Инвентаризацию расчетов с дебиторами и кредиторами провести сложнее, поскольку такие расчеты отражаются в бухгалтерской отчетности в суммах, вытекающих из бухгалтерских записей и признаваемых правильными вне зависимости от того, как отразили аналогичные расчеты контрагенты [2, п. 73]. Чтобы впоследствии не возникали разногласия о размерах задолженности, необходимо оформлять акты сверки расчетов с контрагентами. Такие акты служат инструментом не только для выявления возможных ошибок, пропусков в отражении фактов в учете и, соответственно, в отчетности, но и для обеспечения достоверности результатов инвентаризации расчетов. В соответствующей графе акта инвентаризации задолженности нужно сделать отметку о том, что суммы подтверждены / не подтверждены, для чего всем контрагентам направляются акты сверки. Если

большинство сумм дебиторской и кредиторской задолженности не будет подтверждено, говорить о достоверности этих показателей проблематично. Если контрагент, и особенно дебитор, не отвечает на запросы, необходимо установить причину такого молчания и в дальнейшем обсудить вопрос о признании задолженности сомнительной.

При изучении актов сверки следует обращать внимание на то, кем подписан документ. Акт сверки расчетов должен быть подписан с обеих сторон уполномоченными лицами, в качестве которых может выступать единоличный исполнительный орган субъекта (генеральный директор, директор, президент и т. д.) либо представитель, действующий на основании доверенности, выданной таким органом. Акт, подписанный неуполномоченным лицом, например главным бухгалтером, не является подтверждением как существования самого долга, так и его размера (определение ВАС РФ от 21.08.2013 № ВАС-11147/13 по делу № А67-6327/2012).

Инвентаризация расчетов с кредитными организациями и бюджетом проводится в обязательном порядке, так как недопустимо отражать в отчетности не урегулированные по этим расчетам суммы [2, п. 74].

Организации, у которых сформированы резервы, зачастую забывают их проинвентаризировать из-за отсутствия утвержденной формы документа, которым оформляются результаты инвентаризации. Следует отметить, что резервы подлежат обязательной инвентаризации на предмет их правильности и обоснованности в качестве финансовых обязательств (пункты 1.2 и 3.49 Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств).

Теперь что касается оформления результатов инвентаризации. Довольно распространенная ошибка — *отсутствие документов на списание безнадежной дебиторской и кредиторской задолженности, выявленной при инвентаризации* [2, п. 77], что приводит к искажению соответствующих показателей отчетности. Кроме того, зачастую документы по инвентаризации подписываются не всеми членами комиссии, вследствие чего ее результаты признаются недействительными (п. 2.3 Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств).

Другая ошибка — *неотражение в учете выявленных расхождений между фактическим наличием объектов и данными регистров бухгалтерского учета* [1, ст. 11].

Это лишь немногие типичные ошибки, которые наиболее часто встречаются при анализе результатов инвентаризации.

Анализ норм законодательства

При подготовке отчетности особое внимание следует уделить анализу норм законодательства, причем не обязательно относящихся к регулированию бухгалтерского учета. Например, согласно ст. 6.1 Федерального закона от 07.08.2001 № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма», введенной Федеральным законом от 23.06.2016 № 215-ФЗ, с 21 декабря 2016 г. юридические лица обязаны раскрывать информацию о своих бенефициарных владельцах, в том числе в отчетности.

Следует отметить, что обязанность раскрывать в бухгалтерской отчетности информацию о бенефициарах предусмотрена и в ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах», причем вне зависимости от того, имели ли место в отчетном периоде операции между компанией и бенефициаром или нет (п. 13). Но ранее организации игнорировали указанные требования, мотивируя это отсутствием необходимых данных. Теперь же юридических лиц обязали не только иметь информацию о своих бенефициарных владельцах, но и принимать обоснованные и доступные в сложившихся обстоятельствах меры по ее установлению. При этом в целях обеспечения раскрытия соответствующей информации организации вправе запрашивать необходимые сведения, а акционеры (участники), в свою очередь, должны такие сведения предоставлять. Кроме того, установлено, что передача информации о бенефициарах не является нарушением законодательства РФ о персональных данных.

Анализ системы внутреннего контроля

Организация эффективной системы внутреннего контроля (далее — СВК) — краеугольный камень всех бизнес-процессов, в том числе учет-

ных, в любой организации. Именно поэтому построению СВК уделяется большое внимание на законодательном уровне [1, п. 1 ст. 19]. Задача внутреннего контроля — способствовать достижению экономическим субъектом целей своей деятельности, обеспечению предотвращения или выявления отклонений от установленных правил и процедур, в том числе искажений данных бухгалтерского учета, бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности (информация Минфина России № ПЗ-11/2013). В этом постоянном процессе задействованы все структурные подразделения экономического субъекта, а не только бухгалтерская служба.

Экономические субъекты, подлежащие обязательному аудиту, должны дополнительно организовать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности [1, п. 2 ст. 19].

При эффективном функционировании СВК, в которую интегрирован и внутренний контроль ведения бухгалтерского учета, появление ошибок в

учетных операциях и, самое главное, при составлении отчетности будет сведено к минимуму. Именно поэтому подготовку к составлению бухгалтерской отчетности надо начинать с проверки эффективности СВК, выявления причин сбоев и составления плана устранения выявленных недостатков. **НПП**

Литература

1. О бухгалтерском учете: федер. закон Рос. Федерации от 6 дек. 2011 г. № 402-ФЗ (с изм. и доп.).
2. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: утв. приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н (с изм. и доп.).

об авторе



О.Е. Череватская,
заместитель генерального директора
ООО «Аудит Эксперт»
maraton@front.ru

14 марта 2017 г. редакция журнала «Налоговая политика и практика» совместно с компанией «Такском» проводит вебинар

с участием советника отдела налога на добавленную стоимость
Управления налогообложения юридических лиц ФНС России

Ольги Сергеевны Думинской

по теме «Основные изменения по НДС в 2017 году»

Планируется рассмотреть следующие вопросы:

- Изменения в декларации по НДС с 2017 года. Особенности заполнения отдельных разделов измененной декларации по НДС за I квартал 2017 г.
- Изменения, внесенные в законодательство по НДС в 2016–2017 гг., в том числе в постановление Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137
- Особенности отражения отдельных операций в книге покупок и книге продаж, журнале учета полученных и выставленных счетов-фактур; примеры их заполнения
- Как правильно заполнить счет-фактуру экспедитору или застройщику: на что обратить внимание

Участие бесплатное ■ Время проведения: 10.00—11.30
■ Предварительная регистрация обязательна

Информация о регистрации на сайтах www.nalogkodeks.ru, www.taxcom.ru

ВЕБИНАР

До 13 марта Вы можете задать свой вопрос, передав его по адресу study@taxcom.ru. Автор самого интересного вопроса получит бесплатную квартальную подписку на журнал «Налоговая политика и практика»