

**СОВРЕМЕННАЯ ФИНАНСОВАЯ  
ОТЧЕТНОСТЬ КОММЕРЧЕСКИХ  
ОРГАНИЗАЦИЙ  
(лекции)**

- Состав финансовой отчетности в России и в международной практике (таблица 1):

Таблица 1

## Сопоставление годовой отчетности в российской и международной практике

Состав отчетности по МСФО 1	Состав отчетности по 4-й Директиве ЕЭС	Состав отчетности согласно GAAP	Состав отчетности по российским правилам
Бухгалтерский баланс (отчет о финансовом положении)	Бухгалтерский баланс	Бухгалтерский баланс (отчет о финансовом положении)	Бухгалтерский баланс
Отчет о прибылях и убытках (отчет о совокупном доходе)	Отчет о прибылях и убытках	Отчет о доходах	Отчет о финансовых результатах (был отчет о прибылях и убытках)
Отчет об изменениях в собственном капитале	Отчет об изменениях финансового положения	Отчет о нераспределенной прибыли	Отчет об изменениях капитала
Отчет о движении денежных средств	Примечание к отчетам	Отчет об акционерном капитале	Отчет о движении денежных средств
Представление учетной политики. Примечания к отчетности	Отчет о управлении компании. Отчет аудитора	Примечания к отчетности	Пояснения к отчетности (таблицы). Пояснительная записка

# Элементы бухгалтерской финансовой отчетности



Рис. 1. Элементы б/отчетности

- **АКТИВЫ** – это хозяйственные средства, которые контролируются организацией в результате прошлых событий ее хозяйственной деятельности и которые должны принести организации экономические выгоды в будущем.
- **Будущие экономические выгоды** – потенциальная возможность активов прямо или косвенно способствовать притоку денежных средств или их эквивалентов в организацию.
- В **МСФО активы** определяются как ресурсы, контролируемые организацией в результате событий прошлых периодов, от которых она ожидает экономических выгод в будущем.
- Для включения хозяйственных ресурсов **в активы** важнейшими являются следующие условия:
  - 1) приносить экономическую выгоду (доходы, прибыль) в будущем;
  - 2) находиться в распоряжении организации, которая могла бы их беспрепятственно использовать по собственному усмотрению или продать;
  - 3) быть результатом ранее совершенных сделок (использованию в данный момент, а не пребывание на стадии изготовления или доставки в рамках соответствующего договора, контракта).

**АКТИВ** принесет в будущем экономические выгоды организации, если он может быть:

**использован обособленно или в сочетании с другими активами в процессе производства продукции (работ, услуг), предназначенных для продажи**

**обменен на другой актив**

**распределен между собственниками организации**

**использован для погашения обязательств**

**ОБЯЗАТЕЛЬСТВА – реальная (текущая) задолженность организации, возникающая из событий прошлых периодов, урегулирование которой приведет к оттоку ресурсов, содержащих экономическую выгоду.**

- Обязательства в учете могут быть дифференцированы по срокам погашения, виду обеспечения, группе получателей (поставщики, кредитные учреждения и т.д.).



Рис. 2. Состав внешних обязательств

**Погасить текущее обязательство можно несколькими способами:**

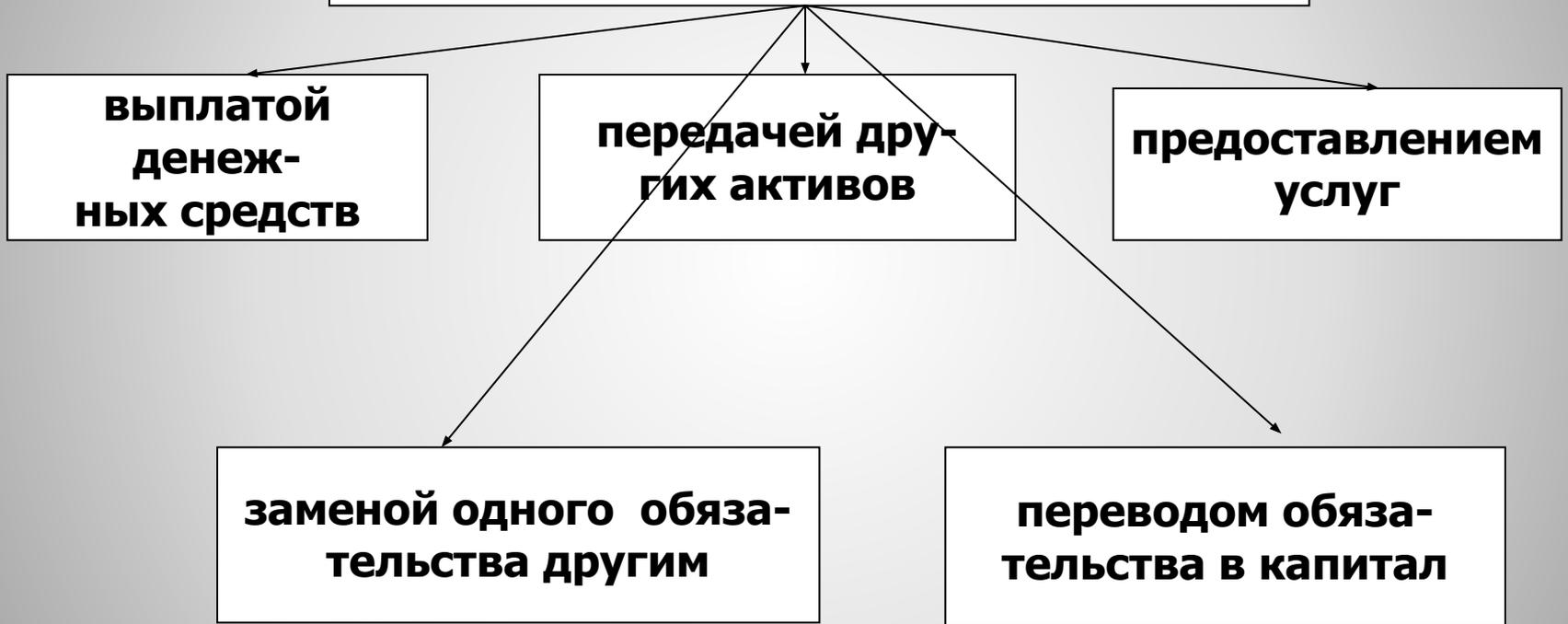


Рис. 3. Способы погашения текущего обязательства

**КАПИТАЛ** – это финансовые ресурсы, прямо или косвенно инвестированные собственниками фирмы в ее активы

- **КАПИТАЛ** ООО и АО представляет собой сумму, внесенную в их ресурсы участниками, акционерами. Эта сумма становится собственностью организации.
- *Собственный капитал* есть часть стоимости активов предприятия, достоящая его собственникам после удовлетворения требований третьих лиц.
- *Оценка собственного капитала* может быть выполнена *формально* (одним из двух способов: по балансовым оценкам, т.е. по данным текущего учета и отчетности, или по рыночным оценкам) или *фактически*, т.е. в случае ликвидации предприятия.
- *Заемный капитал* есть денежная оценка средств, предоставленных предприятию третьими лицами.

**-ДОХОДАМИ** организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества) (ПБУ 9/99).

- **Доходы** организации в зависимости от их характера, условий получения и направлений деятельности организации подразделяются на **доходы от обычных видов деятельности** (счет 90 «Продажи») и **прочие доходы** (счет 91 «Прочие доходы и расходы»).
- **ПРОЧИМИ ДОХОДАМИ** также являются поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийные бедствия, пожар, авария и т.п.).
- Для целей бухгалтерского учета организация **самостоятельно признает поступления доходами от обычных видов деятельности** или **прочими поступлениями** исходя из требований ПБУ **9/99** «Доходы организации».

## Не признаются доходами организации поступления от других юридических и физических лиц:

- 1) сумм НДС, акцизов, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей;
  - 2) по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала;
  - 3) в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
  - 4) авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
  - 5) в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику и т.д.
- **РАСХОДАМИ** организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества) (ПБУ 10/99).

- **Расходы** организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на **расходы по обычным видам деятельности** и **прочие расходы**.

**Не признается расходами** организации выбытие активов:

- 1) в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т.п.);
- 2) вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретение акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи);
- 3) По договорам комиссии, агентским и иным договорам в пользу комитента, принципала;
- 4) в порядке предварительной оплаты МПЗ и иных ценностей, работ, услуг и т.д.

- Одним из факторов, определяющих уровень существенности информации финансовой отчетности, является **ОЦЕНКА**.
- **Оценка** – это способ определения сумм, по которым элементы финансовой отчетности (активы, обязательства, капитал и др.) будут отражены в учетной системе и формах отчетности.
- Имущество, обязательства и другие факты хозяйственной жизни для отражения в учете и отчетности подлежат **ОЦЕНКЕ** в денежном выражении.
- Оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется *путем суммирования фактически произведенных затрат на его покупку;*
- Оценка имущества, полученного безвозмездно – *по рыночной стоимости на дату оприходования;*
- Оценка имущества, изготовленного в самой организации – *по стоимости его изготовления (фактические затраты).*
- В учете выделяют следующие **виды оценок**: первоначальная, восстановительная, остаточная, ликвидационная стоимость, возможная цена продажи (стоимость погашения), дисконтированная, справедливая стоимость и др.

- **Первоначальная** стоимость – стоимость объекта в момент его постановки на учет. Ее состав меняется в зависимости от способа поступления объектов бухгалтерского наблюдения.
- **Восстановительная** стоимость – первоначальная цена, скорректированная с учетом сложившихся на рынке цен на аналогичные активы на дату составления актива (производится переоценка активов).
- **Остаточная** стоимость – разница между первоначальной (или восстановительной) стоимостью и суммой накопленной амортизации на дату составления отчетности (ОС, НА и др.)
- **Ликвидационная** стоимость – стоимость объекта в условиях ликвидации (банкротства) предприятия, служит для отражения активов и обязательств в saniруемых и ликвидационных балансах.

- **Возможная цена продажи** (стоимость погашения) – представляет собой:
  - для активов – сумма, которая могла бы быть получена от продажи актива в нормальных условиях;
  - для обязательств – недисконтированная сумма денежных средств и их эквивалентов, которую предполагается заплатить в ходе нормальной хозяйственной деятельности для погашения обязательств.
- В российской практике предназначена для отражения в балансе задолженности покупателей по стоимости, реальной к возмещению (за минусом резерва по сомнительным долгам), оценки кредитов и займов и др.
- **Дисконтированная стоимость** основана на определении приведенной цены актива (обязательства) на дату составления отчетности исходя из будущего чистого поступления (чистого выбытия) денежных средств, которые будут создаваться (потребуются) в ходе нормальной деятельности.

- **Дисконтированная стоимость** широко распространена в международной практике в отношении резервов-обязательств и др., а в российской учетной практике не применяется.
- **Справедливая стоимость** – это сумма средств, на которую можно обменять актив или погасить обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами.

## **Этапы подготовительной работы, предшествующие составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности**

- Составление годовой и промежуточной бухгалтерской отчетности состоит из ряда последовательных этапов, которые представлены в таблице 2:

**Таблица 2**

**Этапы составления бухгалтерского отчета**

Этап составления промежуточного отчета		Этап составления годового бухгалтерского отчета	
№	Содержание	№	Содержание
1	Уточнение распределения доходов и расходов между смежными отчетными периодами (месяц, квартал и т.д.	1	В соответствии с ФЗ «О бухгалтерском учете» проводится годовая инвентаризация, после чего остатки Главной книги корректируются на результаты инвентаризации (период: октябрь-декабрь прошлого года)
2	Проверка записей на счетах учета и их соответствие счетам Главной книги	2	Отражение приобретенных материальных ценностей, находящихся в пути, неотфактурованных поставок, уточнение оценки забалансовых статей

3	Исправление выявленных ошибок	3	Уточнение оценки статей актива баланса заключительными записями декабря, образование оценочных резервов (по сомнительным долгам, под снижение стоимости материальных ценностей, ценных бумаг и др.)
4	Закрытие собирательно-распределительных счетов учета затрат, формирование себестоимости готовой продукции, проданной продукции (работ, услуг) и незавершенного производства	4	Уточнение распределения доходов и расходов, прибылей и убытков между двумя календарными годами, а также закрытие счетов учета затрат, формирование себестоимости готовой и проданной продукции и незавершенного производства
5	Пересчет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте	5	Выявление окончательного финансового результата путем суммирования всех частных результатов, расчет отложенных налогов

6	Выявление промежуточного финансового результата от продажи продукции (работ, услуг)	6	Внесение в Главную книгу (декабря месяца) уточнений по выявленным условным фактам и СПОД или отражение этих уточнений в Пояснительной записке к годовому отчету (ПБУ 7/98, 8/01)
7	Выявление промежуточного финансового результата от прочих операций, не относящихся к обычным видам деятельности	7	Составление итоговой оборотной ведомости по счетам Главной книги, охватывающих все исправительные и дополнительные записи, которая является основой для составления форм отчетности
8	Выявление промежуточной (с начала года) чистой прибыли (непокрытого убытка)	8	Проверка (аудит, ревизия) годовой бухгалтерской отчетности

9	Составление оборотно - сальдовой ведомости, проверка правильности и соответствия дебетовых и кредитовых остатков по счетам. Составление Главной книги на конец промежуточного отчетного периода	9	Утверждение годовой бухгалтерской отчетности уполномоченным органом
---	--	---	---

- В процессе составления промежуточной и годовой бухгалтерской отчетности имеются существенные расхождения.
- Промежуточная отчетность составляется по данным Главной книги, сальдо счетов этой книги на конец января месяца будут начальным сальдо этой книги февраля месяца, и так до ноября месяца включительно.
- Главная книга декабря в результате перечисленных процедур подвергается существенным корректировкам. Корректировки в Главную книгу могут вноситься и в процессе подготовки промежуточной отчетности, например, если согласно учетной политике организация проводит инвентаризацию каких – либо объектов чаще одного раза в год.
- *Составлению бухгалтерской отчетности должна предшествовать значительная подготовительная работа.*

## ● **ВАЖНЕЙШИЕ ЭТАПЫ (ПРОЦЕДУРЫ) СОСТАВЛЕНИЯ ГОДОВОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ:**

- 1) Первый этап – инвентаризация. Проводится, в соответствии с учетной политикой, с любой периодичностью (ежемесячно, раз в квартал и др.), но обязательно перед составлением годового отчета.
  - Инвентаризацию незавершенного производства и полуфабрикатов собственного производства, готовой продукции и товаров на складе, материалов рекомендуется проводить не ранее 1 октября, затрат в незавершенном про- ве – не ранее 1 декабря, основных средств – не ранее 1 ноября.
- Инвентаризация отдельных видов ОС может проводиться один раз в 3 года, а библиотечных фондов – один раз в 5 лет.
- Результаты годовой инвентаризации должны найти отражение в Главной книге за декабрь месяц.
- Выявленные расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета отражаются на счетах учета.

2) Второй этап включает проверку записей на счетах б/учета, а также проверку расчетов с покупателями, поставщиками и другими контрагентами. Возникающие сторнировочные записи отражаются в Главной книге декабря месяца.

- В конце отчетного периода по всем счетам Главной книги подсчитываются дебетовые и кредитовые обороты и по большинству счетов выводятся конечные остатки. По активно – пассивным счетам надо исчислять развернутое сальдо.

Счета 25, 26, 28, 40, 94 ежемесячно закрываются, их обороты по дебету и кредиту обязательно равны, сальдо отсутствует.

Счета 90, 91, 99 закрываются один раз в конце года. При выводе промежуточного финансового результата счета 90 и 91 сальдо не имеют, т.к. для их балансирования используются субсчета 90/9 и 91/9.

- Показатели Главной книги используются для составления отчетности.
- Для сверки данных аналитического и синтетического учета, а также для сличения оборотов и остатков по всем синтетическим счетам составляют оборотно – сальдовые ведомости .

3), 4), и 5) этапы включают в себя закрытие счетов учета затрат, формирование себестоимости готовой и проданной продукции, а также выявление финансового результата.

6) этап предполагает внесение в Главную книгу уточнений по выявленным хозяйственным СПОД или отражение этих уточнений в Пояснительной записке к годовому отчету (ПБУ 7/98, ПБУ 8/01).

На 7) этапе составляют итоговую оборотную ведомость по счетам Главной книги, охватывающей все исправительные и дополнительные записи, которая является основой для составления форм отчетности.

8) и 9) этапы связаны с завершающей проверкой годовой бухгалтерской отчетности и ее утверждением уполномоченным органом управления организацией.