

**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:

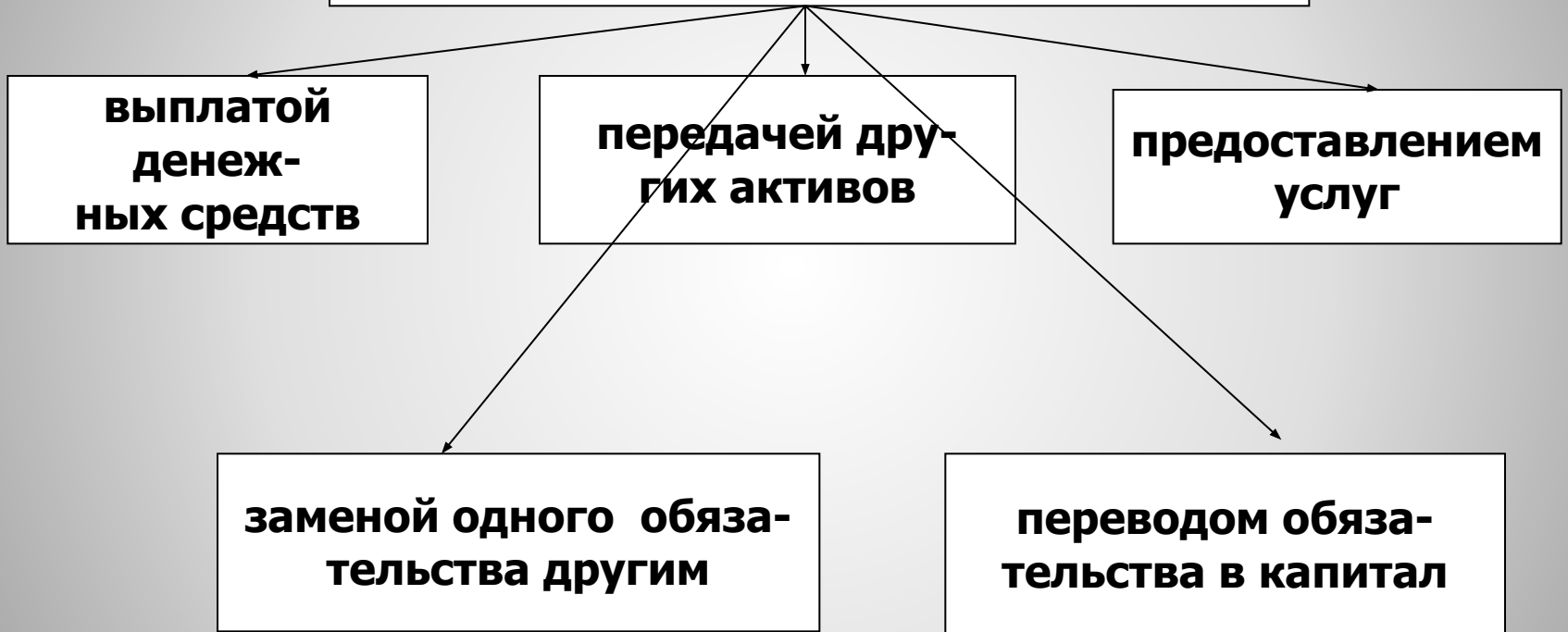


Рис. 3. Способы погашения текущего обязательства

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

- 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.