

15. ПРИЗНАНИЕ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ. ЗАКРЫВАЮЩИЕ ПРОВОДКИ

-
- | | |
|----|---------------------------------|
| 1. | 1. Определение дохода и расхода |
| 2. | 2. Доход |
| 3. | 3. Признание доходов |
| 4. | 4. Признание расходов |
| 5. | 5. Признание прибылей и убытков |
| 6. | 6. Закрывающие проводки |
-

1. Определение дохода и расхода

Доход – это увеличение экономических выгод предприятия за отчетный период в виде поступления или увеличения полезности активов, либо уменьшение его обязательств, в результате чего увеличивается собственный капитал, за исключением увеличения, связанного с вкладами участников. Доход может быть результатом поставки или производства товаров, оказания услуг и других видов деятельности предприятия.

Определение дохода включает доход от обычной деятельности и прибыль от других операций. Доходы от обычной деятельности возникают во время обычной деятельности и имеют разное название, в том числе: продажа, гонорары, проценты, дивиденды, роялти и арендная плата.

Расходы – это уменьшение экономических выгод предприятия за отчетный период в виде оттоков или амортизации активов или возникновение обязательств, в результате чего уменьшается собственный капитал, за исключением уменьшения, связанного с выплатами участникам. Расходы могут быть результатом поставки или производства товаров, оказания услуг или осуществления других видов деятельности предприятия.

Определение расходов включает убытки и расходы, которые возникают в ходе обычной деятельности предприятия. Убытки означают уменьшение экономических выгод, что по своей сути не отличаются от других расходов. Таким образом они не рассматриваются как отдельный элемент финансовой отчетности.

Критерии признания

Прибыль – это увеличение капитала, в результате основной или неосновной деятельности и событий, затрагивающих предприятие, а также в результате всех остальных сделок, событий и обстоятельств, влияющих на предприятие, кроме тех, которые являются взносом в акционерный капитал.

Убытки – это уменьшение капитала, посредством сделок и событий, затрагивающих предприятие, а также посредством всех остальных сделок, событий и обстоятельств, влияющих на предприятие, кроме тех, которые являются результатом расходов или распределения акционерного капитала.

Признание – процесс включения статьи в финансовые отчеты предприятия. Признание состоит в отражении задействованной суммы в итоговых показателях отчета.

Необходимо помнить, что признание доходов и расходов неотделимо от вопросов измерения и признания активов и обязательств.

Критерии признания, которым должны удовлетворять статьи доходов и расходов, таковы:

- существует вероятность поступления на предприятие или выбытия каких-либо экономических выгод, связанных со статьей;
- статья имеет себестоимость или стоимость, которую можно достоверно определить..

2. Доход

МСБУ 18 «Доход» распространяется на доходы, возникающие в результате:

- реализации товаров;
- предоставления услуг;
- использования активов предприятия другими сторонами, результатом чего являются проценты, роялти и дивиденды. Доход включает валовое поступление экономических выгод, которые получены или подлежат получению предприятием на его собственный счет. Суммы, полученные от имени третьих сторон (налоги с

продаж, налоги на товары и услуги, налог на добавленную стоимость, суммы, полученные от имени принципала), не являются экономическими выгодами и поэтому исключаются из дохода.

Классификация доходов помогает пользователю понять операции предприятия. Следует разграничивать доходы от операционной деятельности и прибыли от неоперационной деятельности. Важно различать ценности, созданные в результате деятельности субъекта и их возникновение в результате дара или в случае непредвиденной удачи.

МСБУ отдают предпочтение более узкому определению дохода, в соответствии с которым он делится на полученный от операционной и неоперационной деятельности.

Измерение доходов

Сумма дохода, возникающая в результате операции, как правило, определяется путем соглашения между предприятием и покупателем. Доход оценивается по справедливой стоимости компенсации, которая была получена или подлежит получению с учетом суммы торговой скидки или скидки с оборота, что предоставляется предприятию. Во многих случаях эта величина представляет собой просто цену, установленную договором.

Утверждение, что доходы должны быть измерены текущей стоимостью денег или денежного эквивалента, предполагает, что все возвраты, торговые скидки и другие уменьшения предъявленной цены должны вычитаться из дохода. Они должны рассматриваться как уменьшение доходов (уменьшение предъявленной цены), а не как расходы, хотя на первый взгляд такая трактовка может показаться неочевидной.

Скидки с цены предоставляются чтобы уравнивать оценку денежных средств, полученных в пределах периода действия скидки, с текущей дисконтированной оценкой сумм, которые будут получены по условиям кредита. Но одна из основных целей предоставления скидок при оплате состоит в сокращении потерь от сомнительных долгов с помощью поощрения досрочных или полных платежей. Если уровень скидки при оплате устанавливается рационально, то для продавца не будет иметь значения, получил ли он чистую цену (за вычетом скидки) или полную цену за минусом ожидаемых убытков по сомнительным долгам.

Все вышеизложенное необходимо рассматривать с соблюдением принципа существенности. При коротком периоде ожидания скидка может не приниматься во внимание по трем причинам:

- При низких ставках сумма скидки мала и не оказывает существенного влияния на оценку общего дохода. Например, если долг должен быть уплачен через 60 дней, сумма скидки по годовой ставке 10% составит меньше 2% от дохода.
- Проценты должны быть отражены после отражения дохода от исходной сделки, однако, если проценты не существенны по величине, включение их в доход от продаж окажет незначительный эффект на совокупный доход за отчетный период.
- Если доходы не дисконтируются, фактор ожидания (проценты) будет отсутствовать и доход учитываться как доход от реализации.

3. Признание доходов

МСБУ 18: Выручка от продажи товаров должна признаваться, когда удовлетворяются все перечисленные ниже условия:

- компания перевела на покупателя значительные риски и вознаграждения, связанные с собственностью на товары;
- компания больше не участвует в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, и не контролирует проданные товары;
- сумма выручки может быть надежно оценена;
- существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные со сделкой, поступят в компанию; и
- понесенные или ожидаемые затраты, связанные со сделкой, могут быть надежно оценены.

Одним из основных условий признания доходов от продажи товаров является передача продавцом покупателю значительных рисков и вознаграждений от права собственности на товары, отсутствие возможности осуществлять контроль над товарами. Если продавец сохраняет за собой право собственности, то, как правило, эту сделку нельзя признать как продажу.

Своевременность и достоверность являются двумя первостепенными качественными характеристиками бухгалтерской информации

При определении передачи покупателю значительных рисков, связанных с правом собственности, необходимо рассмотреть:

1. закончена ли операция;
2. сохраняет ли продавец за собой любой контроль над переданными товарами в той степени, которая, как правило, ассоциируется с правом собственности.

Четыре момента признания дохода

В целом бухгалтерская отчетность улучшается, если, после оценки увеличения стоимости, доход отражается как можно быстрее. На практике эти моменты могут быть:

Время отражения	Критерий	Примеры
В течение процесса производства	Установление цены, основанной на договорных или общих деловых условиях, или существование рыночных цен для различных стадий производства	Начисления; аренда; проценты; долгосрочные договоры; прирост активов
На момент завершения производства	Существование определенной цены продажи или стабильной рыночной цены. Никаких существенных затрат на подготовку к продаже	Драгоценные металлы; сельскохозяйственные продукты; услуги
На момент продажи	Установленная цена на продукт. Обоснованный метод оценки суммы, которую можно получить. Оценка всех существенных расходов	Продажа большей части товаров
На момент получения денег	Невозможность оценить полученные активы с разумной степенью точности. Вероятны дополнительные существенные расходы, которые не могут быть оценены с разумной степенью точности на момент продажи	Продажа в рассрочку; обмен на основные средства без достоверно установленной стоимости

Возможны следующие моменты признания доходов:

1. Доход, признанный при передаче (момент продажи).
2. Доход, признанный после передачи.
3. Доход, признанный до передачи.

Доход, признанный при передаче

Условия для признания дохода – выполнение договора и возможность получения выручки – обычно выполняются в момент передачи товаров или услуг. Так, доход от продажи продуктов обычно признается *в день продажи*, то есть в тот день, когда продукт вручается клиенту. Доход от оказанных услуг признается тогда, когда услуги были выполнены. Это так называемый *метод момента продажи*.

Некоторые сделки не подходят для признания дохода по методу момента продажи, потому что один из двух критериев не удовлетворен. Например, доход от контрактных соглашений, разрешающих другим пользоваться активами компании (доходы от аренды, процентов, арендных взносов и отчислений) признается в течение времени контракта или использования актива.

Когда товар или услуга продана с гарантией, то издержки, связанные с обслуживанием этого товара, скорее всего будут понесены после передачи. Когда такие издержки могут быть разумно оценены, то доход признается в день продажи (метод момента продажи), а также предусматриваются будущие издержки по гарантии.

Отсроченный доход

Компания, продающая подписку на журналы, или авиакомпания, продающая билет на какую-либо будущую дату, получает наличные до того, как происходит доставка товара или услуги. И хотя реализация произошла, процесс получения доходов является неполным до тех пор, пока не будет выполнено основное условие такой операции (доставлены журналы, осуществлен авиаарейс). В этом случае, поступление наличности не является доходом. Напротив, приток порождает обязательство произвести и передать продукт, после чего записывается обязательство. Это обязательство называется *отсроченный доход* или *неполученный доход*. Он не признается как доход до тех пор, пока товар не будет доставлен или услуги оказаны.

Доход, признанный после передачи

При некоторых обстоятельствах критерии признания доходов не удовлетворяются и после того, как товар или услуга были доставлены клиенту. В практике встречаются ситуации, когда признание дохода в момент поставки

товаров или услуг необходимо отложить. Это обычно происходит потому, что один из двух критериев признания доходов не соблюдается при поставке, или оба критерия соблюдаются до поставки товаров и услуг. Когда один или оба критерия не соблюдены, признание доходов откладывается и происходит после поставки товара или выполнения услуг. Например, когда существует право возврата, может возникнуть трудность при определении:

- конечной суммы дохода, которая будет получена;
- полноты процесса получения прибыли.

Продажа с правом возврата

В некоторых отраслях промышленности, таких как книгоиздательство или изготовление оборудования, клиентам предоставляются обширные права по возврату товаров при определенных обстоятельствах и на протяжении долгих промежутков времени. В связи с этим возникает возможная проблема в момент, когда доставляется продукт, относительно точного определения какая сумма станет реализуемой в конечном итоге.

Если продавец подвергается риску возможного возврата товаров, доход не должен отражаться в бухгалтерской отчетности, пока не удовлетворены следующие условия:

- цена продавца для покупателя твердо зафиксирована или определена на дату продажи;
- имеет место оплата поставки или покупатель обязался заплатить продавцу, и обязательство не является условным при перепродаже продукта;
- обязательство покупателя перед продавцом не изменится в случае кражи, физического разрушения или повреждения продукта;
- продавец не имеет никаких значительных обязательств перед покупателем, связанных с предстоящей перепродажей;
- сумму возвращаемых товаров можно оценить.

Доход не будет признан, если предприятие подвержено значительным и непредсказуемым суммам возвращаемых товаров, а рынок для возвратных товаров не проверен.

Доход от продаж, стоимость проданных товаров, и, следовательно, валовая прибыль откладывается до периода, когда истечет срок права на возврат.

Рассмотрим ситуацию, где обязательство покупателя уплатить продавцу зависит от перепродажи продукта. *Консигнация* – это маркетинговое соглашение, по которому грузоотправитель (владелец продукта) отправляет продукт другому лицу, грузополучателю, который действует только в качестве агента по продажам. Грузополучатель не покупает товары, но несет ответственность за их сохранность и перепродажу. При продаже грузополучатель переводит полученные средства (за вычетом указанных расходов и комиссионных) грузоотправителю. Консигнационными товарами грузоотправитель владеет до тех пор, пока они не проданы грузополучателем. Отправка товаров грузополучателю – это еще не продажа; и доход не признается до тех пор, пока товары не будут проданы третьей стороне.

В ситуации, описанной выше, главный вопрос для признания дохода состоит в том, был ли завершен процесс получения прибыли. Когда возможность получения дохода не достаточно гарантирована, возникает необходимость отсрочить признание дохода до тех пор, пока не будет устранена неопределенность. *Метод продаж в рассрочку* и *метод возмещения издержек* являются альтернативой отсрочки признания дохода до тех пор, пока не будут получены наличные денежные средства.

Метод продаж в рассрочку

Многие потребительские товары продаются в рассрочку или по плану отсроченных платежей, однако, это не означает, что учет по ним ведется с использованием метода продаж в рассрочку. При существовании большого количества фирм, занимающихся розничной торговлей, высокая процентная доля от всех продаж – это продажи в рассрочку. Мгновенное признание дохода возможно в момент продажи, так как у фирмы есть прочная основа для оценки скидки по счетам. Нельзя путать розничную продажу в рассрочку и признание дохода методом продаж в рассрочку. Продажа в рассрочку случается, когда подписан контракт, призывающий покупателя осуществлять платежи в соответствии с планом периодических платежей. В отличие от него, метод продаж в рассрочку – это метод признания дохода, применяемый в особых случаях, для определенных и очень специфических типов продаж в рассрочку.

Когда применяется метод продаж в рассрочку, доход признается только тогда, когда будут получены деньги, а не в момент продажи. Метод продаж в рассрочку является консервативным методом признания дохода, применяемым только тогда, когда существует неопределенность относительно того, удастся ли осуществить

сбор дохода, и когда не представляется возможным определить величину безнадежных долгов. Этот метод имеет очень ограниченное применение. Он используется для ведения учета по продажам недвижимости, когда предоплата является относительно низкой и конечное денежное поступление не совсем гарантировано.

Существуют специальные учетные требования при использовании метода продаж в рассрочку. Должны вестись отдельные счета для продаж в рассрочку, а также отдельные счета для валовой прибыли по продажам в рассрочку для каждого года. Суммы, собранные по каждому году по продажам в рассрочку, должны записываться отдельно, и кроме того, должна определяться сумма отсроченной валовой прибыли по продажам в рассрочку за каждый год.

Метод возмещения издержек

Этот метод иногда именуется *методом невозполнимых расходов*. Все понесенные расходы (невозполнимые расходы) должны быть возмещены до момента признания прибыли. Метод возмещения издержек следует применять только в случаях с чрезмерно рискованными сделками, в которых конечную реализацию доходов или прибыли предсказать нельзя. Прибыль не признается до тех пор, пока денежные платежи, поступающие от покупателя, не превышают себестоимость реализованных товаров. После возмещения всех расходов, любое дополнительное поступление денежных средств считается прибылью.

Метод возмещения издержек оправдан, когда была осуществлена продажа в рассрочку, но существует неуверенность относительно конечных денежных поступлений. Если существует неуверенность относительно конечных денежных поступлений, правильным будет признание дохода только после получения наличных денежных средств.

Доход, признанный до передачи

В некоторых случаях процесс получения доходов является долгим и продолжается в течение нескольких отчетных периодов. Примерами того могут быть строительство больших кораблей, мостов, а также производство оборудования по добыче нефти. Обычно в контрактах закладываются положения о том, что строитель будет выписывать накладную покупателю – так называемые *акты выполненных работ* – как только будут выполнены согласованные этапы. К окончанию строительства большинство, если не все, акты выполненных работ будут оплачены. Если строитель (продавец) будет ожидать завершения строительства для того, чтобы признать доход, информация по доходам и расходам, включенным в финансовые отчеты, будет надежной, но несвоевременной. В такой ситуации, обычно, стоит поступиться надежностью для того, чтобы гарантировать своевременную информацию о доходах и потоках наличности. Существует проблема учета доходов и расходов тогда, когда компания заключает в долгосрочный контракт по строительству. Доходы, возникающие по строительным контрактам, определяются в соответствии с МСБУ 11 «Строительные контракты».

МСБУ 11: **метод процента выполнения** – доходы, расходы и валовая прибыль признаются в каждый отчетный период, на основе оценки процента завершенности строительного проекта. Расходы на строительство и текущая валовая прибыль накапливаются на счете товарно-материальных запасов (текущее строительство). Любые акты выполненных работ накапливаются на счете, противоположном счету товарно-материальных запасов (авансы полученные).

Метод процента завершения признает, что непрерывная продажа происходит по мере проведения работ по контракту, и что если пользователям предоставляется своевременная информация, доходы должны признаваться до завершения контракта.

Критерии использования метода процента завершения сконцентрированы на измеримости доходов и расходов. В строительстве решающими критериями являются те, которые помогают компании оценить:

- стадию относительно выполнения контрактных обязательств;
- расходы на завершение проекта.

Измерение стадии завершения

Стадия завершения долгосрочного проекта по строительству может быть измерена несколькими способами, которые можно отнести к одной из двух основных групп:

Мера затрат – это сумма затрат по проекту на текущий момент относительно всех ожидаемых затрат, которые потребуются для завершения проекта. Например, расходы, понесенные на текущий момент, в сравнении с общей сметой расходов по проекту, или количество отработанных часов относительно общего количества часов, необходимых для завершения проекта.

Мера выпуска – это результаты на текущий момент, по сравнению с общими результатами, ожидаемыми по завершении проекта. Например, количество завершенных этажей здания относительно общего числа этажей, которые требуется возвести, или количество проложенных километров шоссе относительно общего километража дороги.

Ни та, ни другая мера не является идеальной. Мера затрат не дает правильного результата, если не существует относительно постоянной связи с производительностью. Предположим, что при строительстве городского небоскреба строительной компании необходимо сначала вырыть котлован глубиной 50 метров. Первые 25 метров идут в соответствии с планом и сметой расходов. Но затем начинается встречаться необычно твердая почва, и темпы снижаются наполовину. Затраты на выемку грунта удваиваются. Если более высокие расходы на выемку грунта не будут включены в исходную смету расходов, затраты превысят ожидаемые к моменту завершения. Медленнее, чем ожидалось, будет осуществляться использование вложенных средств.

Понесенные расходы не могут использоваться в качестве меры выполнения, если они включают в себя расходы в начале строительного проекта на покупку большого количества материалов и запасов, которые будут использоваться на протяжении всего процесса строительства. Обычно подрядчик закупает большое количество материалов в начале процесса строительства, чтобы “заблокировать” цены. Но все материалы не будут израсходованы до тех пор, пока проект не будет завершен полностью. Поэтому бухгалтеры должны различать расходы на приобретение и расходы, которые действительно способствуют завершению.

Мера выпуска также может быть неточной. Особенно это относится к различным единицам выпуска, которые требуют различного объема затрат для завершения. Строительство первого этажа 10-этажного здания может потребовать гораздо большего объема затрат (в связи с возведением фундамента и поддерживающих конструкций), чем второго этажа. Использование количества построенных этажей в качестве меры объема выполненных работ, скорее всего, недооценит действительный уровень выполненного объема работ.

Зависимость между затратами и объемом выполнения может быть нелинейной. Чем больше единиц изготовлено, тем менее дорогостоящим становится строительство, так как подрядчик узнает о наиболее эффективных процедурах и методах строительства проекта. Это наиболее типичная проблема, возникающая при строительстве самолетов. Так, производитель самолетов, согласно контракта с покупателем на разработку и изготовление 100 самолетов, скорее всего понесет больше расходов и достигнет меньшего прогресса при изготовлении первых 10 самолетов, нежели при изготовлении последних 10. Использование количества изготовленных самолетов в качестве меры объема выполненных работ, скорее всего, недооценит действительный уровень выполнения.

В любой из приведенных ситуаций, необходимо тщательно проанализировать обстоятельства, прежде чем определить какой же тип меры – затрат или выпуска – будет наиболее эффективно измерять доходы и расходы. Чаще всего используются меры затрат (*метод расход-к-расходу*). При использовании этого метода составляется отношение расходов, понесенных на текущий момент, к общей смете расходов, необходимых для завершения проекта. Данная формула позволяет определить процент завершенности проекта:

$$\text{Процент завершенности} = \frac{\text{Понесено затрат на конец отчетного периода}}{\text{Общая смета затрат по проекту}}$$

Как только удастся подсчитать процент завершенности, сумма доходов для признания в текущем периоде, может быть определена следующим образом:

Доходы текущего периода = (Процент завершенности) × (Общий доход от контракта) – (Сумма доходов, признанных в предыдущих периодах)

Признание доходов по оказанию услуг

До настоящего момента упоминание было сделано на учет по сделкам с участием продажи материальных товаров. Многие фирмы, однако, предоставляют услуги, признание доходов по которым является таким же сложным, как и в предыдущих разделах. Конечно, наблюдается значительное сходство в признании доходов по сделкам с продажей услуг и по сделкам с материальными товарами. В настоящем разделе, рассматриваются четыре метода признания доходов от оказания услуг:

1. конкретное выполнение;
2. пропорциональное выполнение;
3. завершенное выполнение;
4. инкассация.

Метод конкретного выполнения используется для учета доходов за услуги, которые были получены при выполнении одного действия. Например, брокер по недвижимости получит доход от комиссионных по продаже как только он завершит сделку с недвижимостью; стоматолог получит доход после того, как закончит операцию по удалению зуба; прачечная получит доход после того, как будет завершен процесс стирки.

Если выполнение услуги выходит за пределы учетного периода, то доходы могут признаваться по методу поэтапного выполнения. Этап завершенности операции можно определить разными способами:

- осмотр выполненных работ;
- услуги, предоставленные на определенную дату как процент от общего объема предоставляемых услуг;
- удельный вес расходов, понесенных на определенную дату в общей сумме расходов на операцию.

Когда услуги предоставляются путем неопределенного количества действий за определенный период времени, доход признается на основе равномерного начисления за определенный период, кроме случаев, когда иной метод более точно отражает этапы завершенности. **Метод завершенного исполнения** применяется для учета дохода от услуг, заработанного производством серии одинаковых или неодинаковых этапов исполнения, заключительный акт из которой настолько важен в связи с общей операцией по оказанию услуги, что доход по оказанию услуги считается заработанным только после того, как произойдет заключительный этап. Например, компания по грузоперевозкам, выполняющая упаковку, погрузку, транспортировку и доставку груза, признает доход от услуги только после доставки груза.

Метод инкассирования – доход признается при получении наличных денежных средств. Метод инкассирования применяется для учета дохода от услуг, когда неопределенность так велика или смета расходов по отношению к доходам настолько ненадежна, что требование надежности не удовлетворяется. Такой метод схож с методом покрытия издержек по реализации товаров.

4. Признание расходов

После того, как доход за отчетный период измерен и признан в соответствии с принципом дохода, применяется принцип соответствия для измерения и признания расходов за этот же период. Это второй этап в процессе признания дохода.

Принцип соответствия требует, чтобы за любой отчетный период, согласно критериям признания, доходы определялись в соответствии с принципом дохода; затем за этот период определяются расходы, возникающие в ходе получения доходов за период. Суть метода соответствия состоит в том, что, поскольку зарабатываются доходы, определенные активы должны потребляться (например, сырье), продаваться (например, готовая продукция) или использоваться услуги (например, зарплата). Затраты на использование активов и услуг должны признаваться и учитываться в отчете как расходы за период, в течение которого признается относящийся к нему доход.

Расходы можно классифицировать следующим образом:

1. *Прямые расходы* – себестоимость реализованных товаров соответствующая доходу. Такие расходы признаются по признанию доходов, возникающих непосредственно и совместно в результате проведения тех же операций, или событий.
2. *Расходы периода* – расходы, связанные с процессом реализации и общие административные расходы. Эти расходы признаются в течение периода, в котором они возникли.
3. *Распределенные расходы* – это такие расходы, как амортизация и страховка. Эти расходы распределяются равномерно на периоды, в течение которых ожидается, что соответствующие активы принесут прибыль.

Расходы, относящиеся непосредственно к реализации продукции. Расходы напрямую связанные с продажей продукции в течение периода обычно включают следующие:

- себестоимость материалов и труда, используемого на производство, или расходы на приобретение запасов товаров, сырья, которые реализуются в течение отчетного периода (себестоимость реализованных товаров);
- расходы, связанные с процессом реализации, такие, как комиссионные по продаже, заработная плата, аренда, издержки по перевозке груза;
- расходы по гарантийным обязательствам на проданную продукцию.

По принципу соответствия расходы, непосредственно относящиеся к продаже продукции, следует признавать как расходы в течение отчетного периода, в котором признаются доходы, относящиеся к продаже. Для целей

бухгалтерского учета некоторые расходы трудно привести в соответствие с доходами от продаж. Например, расходы на рекламу, исследования и развитие делаются с целью расширить возможности быстрой реализации продукции какой-либо фирмы. Однако, трудно установить прямую связь между этими затратами и конкретными доходами, поэтому такие издержки считаются расходами при их возникновении.

Расходы, непосредственно относящиеся к реализации услуг. Расходы, напрямую относящиеся к реализации услуг можно классифицировать следующим образом:

- *Первоначальные прямые расходы* - это издержки, напрямую связанные с переговорами и осуществлением операций по предоставлению услуг. Такие издержки включают комиссионные, гонорары за юридические услуги, компенсации торговым агентам кроме комиссионных, компенсаций персоналу, не участвующему в продаже, относящихся к ведению переговоров и осуществлению операций по предоставлению услуг.
- *Дополнительные прямые расходы* - это издержки, связанные с реализацией услуг. Например, стоимость запасных частей, а также труда по услугам не включенным в контракт по оказанию услуг.

Все прямые расходы следует признавать как расходы за период, в котором соответствующий доход от услуг признается по принципу соответствия доходов и расходов. Таким образом, первоначальные прямые расходы и любые дополнительные прямые расходы, возникающие до признания дохода от выполнения услуг, должны быть отсрочены как предоплата и считаться расходами, когда признается соответствующий доход от услуг.

Если доход от услуг признается в соответствии с методом пропорционального исполнения, первоначальные прямые расходы должны считаться расходами в то время, когда признаются относящиеся к этой услуге доходы. Однако, дополнительные прямые издержки должны считаться расходами при их возникновении.

Если доход от услуг признается по методу инкассирования, все прямые издержки считаются расходами при их возникновении.

Расходы, не связанные напрямую с реализацией продукции или услуг, включают в себя как расходы периода, так и распределенные расходы. Например, определенные виды расходов по рекламе, компенсацию за время, затраченное на оговоренные сделки по продукции или услугам, которые не были завершены, общие административные расходы и амортизация. Так как не существует объективной основы для соотношения расходов периода и доходов от реализации продукции и услуг периода, такие издержки должны считаться расходами при их возникновении. Таким же образом распределенные расходы должны равномерно распределяться по периодам.

5. Признание прибылей и убытков

Прибыли или убытки отличаются от доходов и расходов. Большинство прибылей и убытков признаются, когда относящаяся к ним сделка завершена.

Когда признается прибыль или убыток, делаются особые проводки для отражения завершенной сделки. Например, проводка для записи продажи земельного участка за деньги будет отражена - дебет "Касса" и кредит "Земля" (по учетной стоимости) и дебет "Убыток" (или кредит "Прибыль") по продаже.

Расчетные убытки признаются до их окончательной реализации. Например, нереализованные убытки по:

1. частичному списанию краткосрочных инвестиций до рыночной стоимости ниже стоимости приобретения;
2. продаже части бизнеса;
3. тяжбам, ожидающим решения;
4. экспроприации активов

признаются, если они вероятны и могут быть обоснованно рассчитаны. Если оба условия удовлетворены, то природа и сумма условного убытка должна быть раскрыта в пояснительной записке к финансовым отчетам.

В противоположность этому, прибыли никогда не признаются до завершения сделки, которая устанавливает факт и сумму прибыли. Например, в случае возможной, но еще не реализованной прибыли от продажи части бизнеса: "если ожидается прибыль, она должна быть признана по реализации, т.е. обычно это дата реализации". В некоторых случаях прибыль может быть раскрыта в пояснительной записке к финансовым отчетам, при условии, что записка написана внимательно, во избежание "искажения смысла в отношении вероятности реализации".

Прибыль или убыток может возникнуть в результате исключительно внутренних событий, таких, как изменение принципа бухгалтерского учета. Такие прибыли и убытки признаются в период, когда это изменение происходит.

При учете прибылей и убытков необходимо соблюдать принцип консерватизма. Это приводит к тому, что убытки признаются до того, как они в действительности произошли, но предотвращается признание прибылей до завершения сделки или события.

1. Для большинства субъектов процесс получения доходов является непрерывным. Мероприятия, направленные на получение прибыли, обеспечивают непрерывность потоков денежных средств или увеличения активов компании, а также приводят к уменьшению или расходу активов.
2. Процесс получения прибыли не признается в бухгалтерских записях до тех пор, пока не будут соблюдены два критерия по признанию доходов:
 - *реализуемость;*
 - *получение дохода.*
3. Для большинства субъектов, занимающихся реализацией товаров или предоставлением услуг, доход признается когда произошла доставка товаров или оказание услуг. Этот метод называется *методом момента продаж* (или *методом реализации*).
4. При соглашениях о финансировании доход не признается до тех пор, пока продукт не будет продан стороне, с которой нет соглашения о перекупке.
5. Большинство прибылей и убытков признаются после завершения соответствующей сделки. Предполагаемые убытки, а не предполагаемые прибыли, признаются когда они вероятны, и могут быть обоснованно оценены.
6. По *методу завершенного контракта* доходы и расходы признаются, когда выполнены контрактные обязательства. Издержки, возникающие при выполнении данного контракта, начисляются на счет материально-товарных активов и если существуют акты выполнения работ по контракту, то такие расходы начисляются на контрсчет товарно-материальных запасов.
7. По *методу процента завершения контракта* доходы и расходы признаются за каждый отчетный период на основе расчета процента завершения контракта. Расходы, возникающие при выполнении условий контракта, и признанная валовая прибыль зачисляются на счет ТМЗ. В случае с актами выполнения работ такие расходы зачисляются на контрсчет товарно-материальных запасов.
8. Если сметные затраты, необходимые для завершения контракта, достигают уровня, когда этот контракт становится невыгодным, предполагаемый убыток признается полностью в том периоде, где он предполагался, по любому из этих методов.
9. Признание дохода по *методу продаж в рассрочку* отсрочивает признание валовой прибыли до тех пор, пока не будут получены деньги и валовая прибыль признается по уровню валовой прибыли на момент начала продажи в рассрочку.
10. *Метод покрытия издержек* является чрезвычайно консервативным методом, по которому никакая прибыль не признается до тех пор, пока все издержки, связанные со статьей продажи, не будут покрыты наличными денежными средствами. Все последующие кассовые поступления являются прибылью. Этот метод является отступлением от концепции соответствия.

6. Закрывающие проводки

Счета доходов, прибылей, расходов и убытков – это счета отчета о прибыли и убытках. Остальные счета являются счетами бухгалтерского баланса. Счета доходов, прибылей, расходов и убытков называют еще временными счетами, так как они используются для аккумуляции данных только за текущий отчетный период. В конце каждого периода, обычно составляющего один год, остатки этих счетов переносятся или закрываются. Этот периодический перенос (очищение) остатков счетов отчета о прибыли и убытках в отчет о нераспределенной прибыли осуществляется при помощи закрывающих проводок.

Закрывающие проводки служат двум целям:

1. перенести чистую прибыль или убыток в нераспределенную прибыль;
2. установить нулевой остаток в каждом из временных счетов для того, чтобы начать следующий отчетный период.

Таким образом, эти счета снова готовы к выполнению функции временного накопления данных на следующий год.

Счета бухгалтерского баланса (активы, обязательства, собственный капитал) не подвергаются периодическому закрытию, поэтому их называют постоянными счетами.

Так, конечное сальдо на счете денежных средств одного отчетного периода должно быть начальным сальдо этого счета в следующем отчетном периоде. Нулевое сальдо на постоянном счете может быть только тогда, когда представленный объект (например оборудование) больше не находится в собственности предприятия (или полностью амортизирован). Остаток на конец периода по каждому счету баланса переносится в Главную книгу как начальный остаток следующего периода.

Выполнение закрывающих проводок в конце отчетного периода для переноса остатков со всех счетов отчета о прибыли и убытках является только канцелярской фазой. Закрывать счет – это означает перенести остаток с этого счета на другой счет путем проводки. Например, счет, имеющий кредитовое сальдо (такой, как счет дохода) закрывается дебетованием этого счета на сумму, равную остатку на этом счете, и кредитованием счета на который этот остаток переносится. В процессе закрытия кредитовое сальдо всегда переносится на другой счет по кредиту, а дебетовое сальдо всегда переносится на другой счет по дебету. Закрывающие проводки датируются последним днем отчетного периода, вносятся в журнал в обычном “Дебет = Кредит” формате и немедленно регистрируются в Главной книге.

Специальный сводный счет, называемый свод доходов и расходов, используется в процессе закрытия. Все счета отчета о прибыли и убытках – счета доходов, прибылей, расходов и убытков – закрываются на счет свода доходов и расходов. Разница между итоговыми суммами по кредиту и по дебету является суммой чистой прибыли или чистого убытка, которая потом закрывается на счет нераспределенной прибыли.

После завершения процесса закрытия все счета отчета о прибыли и убытках имеют нулевое сальдо. Затем эти счета готовы для отражения доходов и расходов в новом отчетном периоде. На всех счетах баланса имеется конечный остаток, который переносится как начальный остаток следующего периода.

Задание 26. **Методы признания дохода**

Для каждой из следующих ситуаций:

- 1) Отрадите проводку на дату операции.
- 2) Укажите метод признания дохода, который следует применить.

Три отдельные ситуации произошли за 1997 год. Отчетный период заканчивается 31 декабря.

1. 31 декабря 1997 года компания “ХТ” продала специальную машину за €100,000 и получила €40,000 наличными. Оставшаяся сумма в €60,000 плюс 10% будет получена 31 декабря 1998 года. Доставка машины будет произведена компанией “ХТ” 5 января 1998 года. Покупатель полностью кредитоспособен, поэтому получение оплаты представляется гарантированным.
2. 15 ноября 1997 года компания “VR” реализовала продукт X за €500. Покупатель заплатит за продукт двумя единицами собственного товара. Покупатель обещал доставить товары 31 января 1998 года.

3. 2 января 1997 года компания “RS Пабблишинг” собрала €900 за трехгодовую подписку на ежемесячный журнал “Советник инвестора”. Первый выпуск журнала для отправки подписчикам намечен на март 1997 года.

Задание 27.

Признание дохода

Адвокаты Джоунз и Уилсон заключили контракт с компанией “Браун” на оказание юридических услуг. В контракте оговаривается выплата 15 ноября 1997 года паушальной суммы в размере €60,000. Предположим, что Джоунз и Уилсон в состоянии достоверно оценить свои будущие прямые издержки, связанные с выполнением контракта. На основе расчетов Джоунза и Уилсона были предоставлены затраты и сроки на выполнение услуг:

Изучение потенциального судебного процесса.....	€5,000	15 декабря 1997
Подготовка и представление документов	15,000	1 марта 1998
Адвокатские услуги в ходе судебного процесса	<u>15,000</u>	15 октября 1998
Всего	35,000	

Задание:

1. Укажите, какой метод признания дохода уместен для Джоунза и Уилсона?
2. Сделайте проводки для Джоунза и Уилсона для признания доходов, относящихся к данному контракту.

Задание 28. Закрывающие проводки

**ПРОБНЫЙ БАЛАНС «КИЕВ СИТИ МЬЮЗИК»
ЗА ГОД, ОКАНЧИВАЮЩИЙСЯ 31 ДЕКАБРЯ 1997**

Название счета	Дебет	Кредит
Касса	17,000	
Счета к получению	15,800	
Товары	23,400	
Офисное оборудование	23,000	
Накопленный износ – офисное оборудование		6,400
Счета к оплате		16,000
Зарплата к выплате		2,000
Простые акции		11,500
Нераспределенный доход прошлых лет		5,800
Реализация		189,300
Возврат проданных товаров	1,700	
Себестоимость реализованных товаров	99,000	
Расходы на рекламу	7,800	
Расходы по оплате труда продавцов	17,000	
Расходы по оплате труда офисных работников	24,000	
Расход по износу - офисное оборудование	2,300	
	231,000	231,000

Требуется: Основываясь на пробном балансе Компании “Киев Сити Мьюзик” на 31 декабря 1997, подготовьте закрывающие проводки на конец года.

1. Отрадите операции по закрытию всех счетов, необходимые для счета “Итоговый доход (убыток)”.
2. Отрадите операцию по закрытию счета “Итоговый доход (убыток)”.
3. Подготовьте баланс после закрытия счетов Компании “Киев Сити Мьюзик”.

16. УЧЕТ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ

1. Определения
2. Различия между налогооблагаемой и учетной прибылью
 - 2.1. Постоянные разницы
 - 2.2. Временные разницы
3. Учет налогового эффекта временных разниц
 - 3.1. Метод обязательств
4. Учет налога при получении убытка от экономической деятельности
5. Раскрытия в финансовой отчетности

1. Определения

Налогооблагаемая прибыль (убыток) - это сумма прибыли (убытка) за отчетный период, определяемая в соответствии с налоговым законодательством.

Предприятия определяют налогооблагаемую прибыль, вычитая все валовые расходы (связанные с предпринимательской деятельностью), из валовой суммы дохода. Перечень видов доходов и вычетов определяется налоговым законодательством.

Налог к оплате – это сумма налога, начисленная на налогооблагаемую прибыль и подлежащая оплате за отчетный период.

2. Различия между налогооблагаемой и учетной прибылью

Учетная прибыль - это совокупная прибыль или убыток за отчетный период, включая чрезвычайные статьи, отраженные в отчете о прибылях и убытках до вычета налога или прибавления суммы потенциального уменьшения начисленного налога, связанного с убытком.

Расходы по оплате налога или потенциальное уменьшение начисленного налога, связанное с убытком, за отчетный период - это сумма налога, отражаемая в отчете о прибылях и убытках.

Сумма налога к оплате определяется в соответствии с Налоговым Кодексом. В большинстве случаев правила определения налогооблагаемой прибыли отличаются от учетной политики, применяемой для определения учетной прибыли.

2.1 Постоянные разницы

Одной из причин возникновения разницы между налогооблагаемой и учетной прибылью является то, что определенные статьи включаются в одни расчеты и исключаются из других. Например, некоторые расходы не являются допустимыми вычетами при определении налогооблагаемой прибыли, однако эти расходы будут вычитаться при определении учетного дохода. Подобные разницы называются постоянными разницами.

Постоянные разницы - это разницы между налогооблагаемой прибылью и учетной прибылью за отчетный период, они возникают в текущем отчетном периоде и не погашаются в последующие периоды.

Постоянные разницы, предусмотренные узаконенными допущениями или ограничениями, обусловлены экономическими, политическими или административными соображениями, связанными с расчетом бухгалтерской чистой прибыли.

Постоянные разницы связаны с расчетом совокупного подоходного налога, который должен выплачиваться фирмой в процессе ее деятельности. Примером таких разниц может служить процент, полученный по государственным облигациям, который выступает как часть учетного дохода, но налогом по законодательству данной страны не облагается. В качестве другого примера можно привести амортизацию гудвила, представляющую собой в отчетности статью расходов по основной деятельности, но не подлежащую вычету из дохода при ее налогообложении. Постоянные разницы влияют только на совокупный налог и не создают ни практических, ни теоретических проблем при распределении налога на прибыль. За исключением финансовой отчетности, они находятся вне сферы влияния бухгалтера и поэтому далее мы будем исходить из предположения, что корректировка учетного дохода (до налогообложения) на сумму постоянных разниц уже выполнена.

2.2 Временные разницы

Другой причиной возникновения разницы между налогооблагаемым и учетным доходом является то, что определенные статьи, вошедшие в определение обеих сумм, включаются в расчеты за разные отчетные периоды. Например, учетная политика может устанавливать, что определенные доходы включаются в учетный доход за период, в течение которого товары и услуги были предоставлены, но правила налогообложения могут требовать или разрешать включение их в доход за период, в котором были получены денежные средства. Общая сумма этих доходов, включенная в учетный и налогооблагаемый доход будет одной и той же, но отчетные периоды будут различными. Другим примером может служить метод амортизации, применяемый при определении налогооблагаемого дохода, который отличается от метода, применяемого при определении учетного дохода. Такие разницы называются временными разницами.

Ситуации, при которых возникают временные разницы:

	Методы, используемые для целей составления финансовой отчетности	Методы, используемые для целей налогообложения
Авансы выданные	Не являются расходами согласно методу начисления	Признание валовых расходов
Авансы полученные	Не признаются доходом согласно методу начислению	Признание валовых доходов
Основные средства	Нелимитированы затраты на ремонт.	Расходы на ремонт подлежат вычету в пределах 10% от балансовой стоимости групп основных средств на начало года.
Амортизация	Метод, определенный учетной политикой предприятия.	Метод, определенный налоговым законодательством

Возникновение или аннулирование временной разницы может происходить в течение нескольких отчетных периодов. Информация о виде и сумме этих временных разниц зачастую бывает полезна пользователям финансовых отчетов. Метод отражения эффекта временных разниц может меняться. Иногда информация включается в пояснительную записку к финансовым отчетам, а иногда отражается путем применения методов бухгалтерского учета налогового эффекта временных разниц.

Пример:

Рассмотрим ситуацию, когда учетная прибыль до обложения налогом составляет €100,000. Если ставка налога 30%, то расходы по налогу, рассчитанные в целях финансового учета, составят €30,000. Допустим, в составе выручки от реализации за отчетный год имеются суммы, которые не включаются в налогооблагаемую прибыль. Это возможно, если фирма для целей бухгалтерского учета использовала метод начисления, а для расчета налогов - кассовый метод. Допустим, что при этом облагаемая налогом прибыль равна €20,000, тогда текущая задолженность по налоговым платежам составит только €6,000.

Расходы по налогу на прибыль $30\% \times €100,000 = €30,000$.

Налоги к оплате $30\% \times €20,000 = €6,000$.

Разница между этими двумя суммами представляет собой отсрочку налоговых платежей в сумме €24,000. Иными словами, фирма должна выплатить налог на прибыль в размере €6,000 в настоящий момент и €24,000 – в будущем. Допустим, что облагаемый налогом доход в следующем году окажется выше учетного на €80,000, тогда отсроченная кредиторская задолженность по налогу будет погашена платежом в сумме €24,200.

Временные разницы могут возникать вследствие:

(а) разницы во времени отнесения сумм в дебет или кредит счета прибыли,

Например, в 1997 году получен убыток от реализации ценных бумаг - €200,000, в 1998 году получена прибыль от реализации других ценных бумаг – €300,000.

Отражение в бухгалтерском учете		в налоговом учете	временная разница
1997	(200)	-	200
1998	300	100	(200)
Итог	100	100	-

(б) разницы, вызванные использованием в бухгалтерском и налоговом учете неодинаковых методов оценки.

а) Временные разницы за счет времени отнесения на прибыль

Если хозяйственные операции отражаются на величине налогооблагаемой прибыли одного отчетного периода и учетного дохода другого, то возникает необходимость распределения налога на прибыль между отчетными периодами. Возникновение подобных временных разниц возможно в следующих случаях:

1. Если некоторая сумма вычитается из налогооблагаемой прибыли согласно налоговому законодательству в текущем отчетном периоде и относится к расходам будущих периодов в финансовом учете. В качестве примера можно привести использование метода ускоренной амортизации основных средств для целей налогообложения и метода равномерной амортизации для бухгалтерской отчетности.
2. Если суммы отражаются в отчете о прибылях и убытках как расходы текущего периода, но идут на вычеты из налогооблагаемой прибыли в последующих периодах. Примером может служить начисление расходов на выполнение гарантийного ремонта, которые подлежат вычету при расчете налога на прибыль только в момент их фактического возникновения.

б) Временные оценочные разницы

Ситуации, когда возникают разницы, обусловленные использованием различных методов оценки в финансовом и налоговом учете, встречаются не так часто. К их числу относятся следующие:

1. Увеличение оценки активов как налоговой базы вследствие индексации имущества, обусловленной инфляцией. Иногда налоговые органы могут потребовать расчета налогооблагаемой базы на основе индексирования первоначальной стоимости некоторых видов имущества, при этом балансовая оценка актива остается неизменной.
2. Объединение предприятий в форме покупки. Нередко возникает отклонение оценок активов, сформированных при объединении предприятий, от оценок тех же активов, применяемых для исчисления налога на имущество.

3. Учет налогового эффекта временных разниц

Расходы по оплате налогов за отчетный период должны определяться на основе учета налогового эффекта временных разниц с применением метода отсрочки или метода обязательств.

Согласно бухгалтерским методам учета налогового эффекта временных разниц налоги на прибыль рассматриваются как расходы, понесенные предприятием в ходе получения прибыли/дохода, и начисляются в тот же период, в котором возникли соответствующие доходы и расходы. Возникающий налоговый эффект временной разницы включается в расходы по оплате налога в отчете о прибылях и убытках, отражается по статье “Отсроченные налоги” в балансе и равен сумме временных разниц, умноженной на ставку налога на прибыль.

3.1 Метод обязательств

Согласно метода обязательств, ожидаемый налоговый эффект текущих временных разниц определяется и отражается в балансе или как обязательство по статье “Отсроченные налоги” или как активы по статье “Отсроченные расходы - налоги”, представляющие собой досрочную оплату будущих налогов. Сальдо отсроченных налогов корректируется в соответствии с изменениями ставок налога на прибыль.

Согласно методу обязательств расходы по оплате налогов за отчетный период включают:

- а) начисленные налоги к оплате;
- б) сумму налогов, которые будут оплачены или считаются оплаченными авансом в соответствии с временными разницами, возникающими или аннулируемыми в текущем периоде;

в) корректировки по статье “Отсроченные налоги” в балансе, необходимые для отражения изменения ставок налога на прибыль.

Рассмотрим учет временных разниц с помощью примера.

Пример:

В начале 2002 года остаток по счёту «Отсроченное налоговое обязательство» составил €2,000. В конце 2002 года накопленные временные разницы составили €350,000 и они будут погашены только на протяжении 2 лет. Прибыль в бухгалтерском учете за 2002 год составила €25,000, а прибыль по налоговому законодательству составила €405,000. Ставка налога на прибыль 40%

Нужно рассчитать:

- 1) налог на прибыль за 2002 год;
- 2) отобразить в учете расходы по налогу на прибыль, отсроченные налоги на прибыль и налог за 2002 год, что подлежит оплате;
- 3) подготовить выдержку из отчета о финансовых результатах, начиная со строки «Прибыль до уплаты налога»

Решение:

- 1) расчет налога к оплате за 2002 год

Налогооблагаемая прибыль	€405,000
Ставка налога на прибыль	40%
Налог на прибыль за 2002 год	€162,000

	Будущие годы		
	2003	2004	Всего
Будущие налогооблагаемые суммы	€175,000	€175,000	€350,000
Ставка налога на прибыль	40%	40%	
Отсроченные налоговые обязательства	€ 70,000	€ 70,000	€140,000

- 2) Расчет отсроченного налогового обязательства

Отсроченное налоговое обязательство в конце 2002	\$140,000
Отсроченное налоговое обязательство в начале 2002	92,000
Отсроченные налоговые расходы за 2002 (увелечение в связи с отсроченными налоговыми обязательствами)	

	48,000
Текущие налоговые расходы за 2002	162,000
Расходы по налогу на прибыль за 2002	\$210,000

Расходы по налогу на прибыль	210,000	
Налог на прибыль к оплате		162,000
Отсроченное налоговое обязательство		48,000

- 3) Выдержка с отчета о прибылях и убытках

Прибыль до уплаты налога		\$525,000
Расходы по налогу на прибыль:		
текущие	\$162,000	
отсроченные	48,000	210,000
Чистая прибыль		\$315,000

Налог на прибыль в финансовых отчетах следует отражать следующим образом:

Налоги на прибыль, подлежащие уплате в настоящий момент, следует классифицировать как обязательства;

отсроченные налоги, которые предполагается уплатить в будущем или по которым в будущем возможна налоговая льгота, не входят в акционерный капитал и отражаются в балансе по статьям активов или обязательств.

Сумму налога на прибыль следует определять по методу обязательств и включать в отчет о прибылях и убытках вместе со следующими составными частями:

временные разницы;
постоянные разницы.

Расходы по уплате налога на прибыль – это расходы, относящиеся к прибыли компании, полученной от текущей деятельности. Сумма этих расходов может быть равна, а может быть и не равна сумме налога, действительно уплаченного фирмой. Эта сумма определяется на основе налогового кодекса. Для большинства небольших фирм более удобным является ведение бухгалтерских записей на основе того же метода, который необходимо для исчисления налогов. Таким образом, расходы по уплате налогов, приведенные в Отчете о прибылях и убытках, будут равны сумме налогов, которые необходимо уплатить Налоговому управлению. Такая практика обычно приемлема, когда не существует материального различия между прибылью, исчисленной в соответствии с общепринятыми стандартами, и прибылью исчисленной по методике налоговых органов.

4. Учет налога при получении убытка от экономической деятельности

Налоговое законодательство допускает перенос убытка от предпринимательской деятельности на определенный срок для погашения его за счет налогооблагаемого дохода будущих периодов. Допущенный убыток обеспечивает получение потенциальной экономии за счет уменьшения налогового платежа в результате зачета убытка. Период, в котором такая экономия включается в расчет чистого (убытка), может меняться. (В настоящее время составляет 3 года).

Потенциальное уменьшение суммы начисленного налога, связанное с убытком, может быть включено в расчет прибыли за отчетный период, в котором был понесен убыток, в следующих случаях:

1. полной достаточной уверенности в том, что будущей налогооблагаемой прибыли будет достаточно для погашения этого убытка;
2. наличия кредитового сальдо счета “отсроченный налог на прибыль”.

В том случае, когда налоговые потери засчитываются сокращением налогов будущего периода, налоговые льготы выявляются в текущем отчетном периоде, но используются только в следующем.

Налоговая льгота отражается в отчетности только в тех случаях, когда она переносится на будущие отчетные периоды. Далее утверждается, что сумма налогового возмещения, образованного отнесением налоговой скидки на будущие отчетные периоды, должна быть включена в отчет о прибылях и убытках того года, в котором скидка была использована, а не того года, в котором она возникла. Возмещение может интерпретироваться как корректировка прибыли или убытка предыдущего отчетного периода. Налоговая скидка должна рассматриваться как убыток в связи с распределением налогов между отчетными периодами.

Метод обязательств по балансу

С 1 января 1998 года введен метод обязательств, который иногда называют методом обязательств по балансу. Этот метод сосредотачивает внимание на временных разницах.

Временные разницы — это разницы между налоговой базой актива или обязательства и его балансовой стоимостью. Временные разницы могут быть:

а) налогооблагаемыми временными разницами- временными разницами, которые при определении суммы налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов приведут к возникновению сумм, подлежащих налогообложению, когда балансовая стоимость актива или обязательства компенсируется или возмещается.

б) временными разницами, что не подлежат налогообложению -временными разницами, которые при определении суммы налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов приведут к

Курс Финансовый учет 1

возникновению сумм, что не подлежат налогообложению, когда балансовая стоимость актива или обязательства компенсируется или возмещается.

Налоговая база актива - это сумма, которая используется с целью налогообложения этих активов или обязательств.

Налоговая база актива - это величина, которая для целей налогообложения вычитается из любых налогооблагаемых экономических выгод, которые получит компания, после того как она возместит балансовую стоимость актива. Если эти экономические выгоды не будут облагаться налогом, налоговая база актива равняется его балансовой стоимости.

Пример: Сумма процентов к получению по балансу равняется 100. Соответствующий процентный доход будет облагаться налогом по кассовому методу. То есть налогооблагаемая экономическая выгода равна 100, балансовая сумма актива не подлежит вычету из экономических выгод - значит налоговая база актива будет равняться 0.

Станок стоит 100. Для целей налогообложения амортизация в сумме 30 уже была вычтена в текущем и предшествующих периодах, оставшаяся стоимость будет вычитаться в будущих периодах, либо в виде амортизационных отчислений, либо путем вычета при выбытии станка. Выручка, полученная в результате использования станка, подлежит налогообложению, любой доход от реализации станка будет облагаться налогом, а любой убыток от реализации будет вычитаться для целей налогообложения. Налоговая база станка равняется 70.

Дебиторская задолженность по торговым операциям по балансу составляет 100. Соответствующий доход уже включен в налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток). Налоговая база торговых дебиторов равняется 100. Балансовая стоимость дебиторской задолженности по ссуде равняется 100. Возмещения ссуды не будут иметь никаких налоговых последствий. Налоговая база ссуды равняется 100.

Налоговая база обязательства равняется его балансовой стоимости, за вычетом любой суммы, которая будет вычитаться для целей налогообложения в отношении этого обязательства в будущих периодах. В случае с доходом, полученным авансом, налоговая база возникающего обязательства равняется его балансовой стоимости за вычетом любой суммы дохода, который не будет облагаться налогом в будущих периодах.

Пример: Краткосрочные обязательства включают начисленные расходы с балансовой стоимостью 100. Соответствующий расход будет вычитаться для целей налогообложения по кассовому методу. Налоговая база начисленных расходов равняется нулю.

Краткосрочные обязательства включают процентный доход, полученный авансом, балансовая стоимость которого равняется 100. Соответствующий процентный доход облагался налогом по кассовому методу. Налоговая база процентов, полученных авансом равняется нулю.

Отложенное налоговое обязательство - это суммы налога на прибыль, подлежащие уплате в будущих периодах в отношении налогооблагаемых временных разниц. Оно должно признаваться для всех временных разниц если только оно не возникает из:

(а) деловой репутации (гудвила), амортизация которой не подлежит вычету для целей налогообложения; или
(б) первоначального признания актива или обязательства в связи со сделкой, которая:

- (1) не является объединением компаний, и
- (2) на момент совершения не влияет ни на учетную, ни на налогооблагаемую прибыль.

Отложенные налоговые активы - это суммы налога на прибыль, возмещаемые в будущих периодах в отношении следующего:

- (а) вычитаемых временных разниц;
- (б) перенесенных на будущий период непринятых налоговых убытков;
- (с) перенесенных на будущий период неиспользованных налоговых льгот.

Курс Финансовый учет 1

Оно должно признаваться для всех временных разниц в той мере, в какой существует вероятность того, что будет получена налогооблагаемая прибыль против которой может быть использована вычитаемая временная разница если только оно не возникает из:

- (а) отрицательной деловой репутации, амортизация которая учитывается как отложенный налог; или
- (б) первоначального признания актива или обязательства в связи со сделкой, которая:
 - (1) не является объединением компаний; и
 - (2) на момент совершения не влияет ни на учетную, ни на налогооблагаемую прибыль.

В сводной финансовой отчетности временные разницы определяются путем сравнения балансовой стоимости активов и обязательств с соответствующей налоговой базой. Налоговая база определяется относительно сводной налоговой декларации в тех юрисдикциях в которых она учитывается.

Восстановление вычитаемой временной разницы выражается в уменьшении налогооблагаемой прибыли в будущих периодах.

Оценка

Налоговые обязательства (активы) должны быть оценены в сумме, которую предполагается заплатить налоговым органам с использованием налоговых ставок которые действовали к отчетной дате.

Отложенные налоговые требования (активы) должны быть оценены с использованием ставок налога, которые предполагается применять в периоде реализации актива или погашения обязательства на основе налоговых ставок, которые действовали на дату баланса..

Отложенные налоговые активы и обязательства не должны дисконтироваться.

Балансовая стоимость отложенных налоговых активов и обязательств может меняться даже если величина соответствующей временной разницы не меняется. Это может произойти в результате изменения ставки налога, переоценки восстанавливаемости отложенного налогового актива или изменения предполагаемого способа возмещения актива.

Пример:

Актив имеет балансовую стоимость 100 и налоговую базу 60. В случае продажи актива применялась бы ставка налога 20%, к другим доходам применялась бы налоговая ставка 30%.

Компания признает отложенное налоговое обязательство 8 (40 при ставке 20%) если предполагает продать актив без его последующего использования и отложенное налоговое обязательство 12 (40 при ставке 30%) если она предполагает сохранить актив и возместить его балансовую стоимость посредством его использования.

17. УЧЕТ ЧРЕЗВЫЧАЙНЫХ СОБЫТИЙ

1. Определение чрезвычайных событий
2. Отражение чрезвычайных статей в финансовой отчетности.

1. Определение чрезвычайных событий

Чрезвычайные события – операции или события, происходящие редко, не характерные для обычной деятельности субъекта и не зависящие от решений руководства. Несмотря на то, что эти события происходят крайне редко, их влияние на финансово-экономическое положение субъекта может быть существенным.

Иногда бывает трудно определить, что относить на чрезвычайные статьи, а что на прибыль или убытки от обычной деятельности. Статьи могут считаться чрезвычайными, если они имеют следующие характеристики:

- возникают крайне редко;
- не являются частью обычной хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта;
- не зависят от решений руководства или владельцев.

Прибыль или убытки, получаемые компанией в результате своей обычной хозяйственной деятельности, не рассматриваются как чрезвычайные статьи. Событие должно быть необычным и значительно отличаться от обычной хозяйственной деятельности субъекта.

Для того, чтобы определить, является ли операция или событие необычным для субъекта явлением, и значительно ли оно отличается от обычной деятельности субъекта, необходимо рассматривать среду, в которой субъект ведет свой бизнес. Понятие среда включает такие факторы, как отрасль промышленности, географическое положение, характер и степень государственного регулирования. Какое-то событие или операция может быть необычным для одной фирмы, и вполне характерным для другой (из-за различий в среде). Например, следующие два события схожи, но первое нужно рассматривать как чрезвычайное, в то время как второе – нет.

Чрезвычайное - значительная часть урожая хлопка была уничтожена градом. Такой ущерб, нанесенный градом, в местах выращивания хлопка явление крайне редкое.

Обычное - урожай цитрусовых пострадал в результате заморозков. Заморозки случаются через каждые три или четыре года.

Во второй ситуации, взяв в расчет окружающую среду, в которой работает компания, не удовлетворяется критерий редкого возникновения. Предыдущий опыт убытков от заморозков свидетельствует, что возможно повторение подобного ущерба в будущем.

Следующие случаи не должны рассматриваться как чрезвычайные потому, что они ожидаемы в течение обычной и продолжающейся деятельности компании:

- убытки и резерв на убытки, с учетом безнадежных долгов и ТМЗ;
- прибыли и убытки от колебаний курса обмена валют;
- корректировка в отношении договорных цен;
- прибыли и убытки от списания или продажи имущества, оборудования, или других инвестиций;
- снижение подоходного налога на покрытие убытков предыдущего периода или отмена предыдущих налоговых льгот.

2. Отражение чрезвычайных статей в финансовой отчетности.

В соответствии с изменениями к МСБУ в 2003 году предприятие не должно представлять никакие статьи доходов и расходов как чрезвычайные, ни в отчете о прибылях и убытках, ни в пояснительных записках.

18. ПОСЛЕДУЮЩИЕ СОБЫТИЯ. УСЛОВНЫЕ СОБЫТИЯ

-
1. Последующие события
 2. Определение последующих событий
 3. Раскрытие в финансовой отчетности
 4. Определение условных событий
 5. Отражение условных убытков и обязательств
 6. Отражение условных прибылей
 7. Раскрытие условных событий
-

1. Последующие события

События, происходящие после отчетной даты, - это те события, как благоприятные, так и неблагоприятные, которые происходят между отчетной датой и принятием решения о публикации финансовой отчетности. Могут быть выделены два типа таких событий:

- дающие дополнительное подтверждение условиям, которые имелись на отчетную дату;
- указывающие на условия, возникающие после отчетной даты.

Временная разница между этими датами может составить от одного до четырех месяцев.

2. Определение последующих событий

Событие рассматривается как последующее в том случае, если оно оказывает существенное влияние на финансовые отчеты. Последующие события должны отражаться по той причине, что они содержат информацию, которая может повлиять на понимание и оценку пользователем перспектив бизнеса.

3. Раскрытие в финансовой отчетности

Стандарты указывают, что последующие события должны отражаться либо в отчетах (бухгалтерских балансах, отчетах о прибылях и убытках и т.д.), либо в пояснительных записках к отчетам, в зависимости от характера событий. Результаты последующих событий должны отражаться в отчетах, если они:

- служат дополнительным доказательством условий, существовавших на дату бухгалтерского баланса;
- влияют на подсчеты, которые являются неотъемлемой частью процесса подготовки финансовых отчетов;
- в результате подсчетов требуются корректировки в финансовых отчетах.

Если на дату бухгалтерского баланса компания не знает, что получение дебиторской задолженности является сомнительным, но в промежуточном периоде между подготовкой бухгалтерского баланса и датой его публикации компания обнаруживает, что рассматриваемая дебиторская задолженность принадлежит компании, объявленной банкротом, то полное получение задолженности весьма сомнительно. Вероятно, финансовое положение дебитора ухудшалось в течение какого-то периода, следовательно, предполагаемый убыток должен признаваться на дату бухгалтерского баланса.

Последующие события должны раскрываться в пояснительных записках, а не в отчетах; в тех случаях, когда они являются результатом условий, не существовавших на дату бухгалтерского баланса, возникли после этой даты, но не заслуживают внесения корректировок в текущие финансовые отчеты.

Примерами могут служить:

- продажа облигаций или выпуск акций.
- судебный процесс по событию, последовавшему после даты бухгалтерского баланса.
- потери в ТМЗ из-за аварии, случившейся после даты бухгалтерского баланса, например: пожар или наводнение.

Многие последующие события вообще не требуют рассмотрения при подготовке финансовых отчетов. Это могут быть такие вопросы, как изменение рыночной цены акций компании, забастовка, разработка новой продукции, перемены в управлении, признание или аннулирование союза.

4. Определение условных событий

Условное событие – это условие или обстоятельство, конечный результат которого, прибыль или убыток, будет подтвержден только при наступлении или ненаступлении одного или нескольких неопределенных событий в будущем.

Условное событие может быть:

- Вероятно. Совершение (или несомнение) будущего события вероятно.
- Невероятно. Совершение (или несомнение) будущего события маловероятно.

Вероятность происшествия условного события	Сумма может быть подсчитана	Сумма не может быть подсчитана
ВЕРОЯТНО	<i>Условный убыток</i>	
	Начисляется убыток, и обязательства отражаются в отчетах	Не начисляется ни убыток, ни обязательства; отражаются в пояснительных финансовых отчетах
НЕВЕРОЯТНО	Не требуется ни начисления, ни примечания, однако примечание приемлемо в пояснительных записках	
ВЕРОЯТНО	<i>Условная прибыль</i>	
	Не начисляется за исключением очень необычных обстоятельств, зато требуется раскрытие в пояснительной записке	Требуется раскрытие в пояснительной записке. Это делается во избежание вводящих в заблуждение выводов
НЕВЕРОЯТНО	Раскрытие не рекомендуется	

5. Отражение условных убытков и обязательств

МСБУ требуют, чтобы условный убыток отражался в финансовых отчетах путем уменьшения прибыли, если соблюдаются два следующих условия:

- существует вероятность того, что будущее событие подтвердит, что актив уменьшился или возникло обязательство на дату финансовых отчетов.
- сумма убытка может быть обосновано подсчитана.

Эта ситуация аналогична многим обязательствам, которые подсчитываются согласно соответствующим принципам. Для приемлемого раскрытия условные убытки должны рассматриваться, включая подсчитанные убытки по дебиторской задолженности (резерв на безнадежные долги); подсчитанные обязательства по гарантийному обслуживанию; судебные процессы, иски и взимание налогов; ожидаемые убытки от реализации части бизнеса. Если сумма убытка значительно колеблется, ни одна сумма не должна начисляться пока не будет твердой уверенности, что, по крайней мере, одна из минимальных сумм будет оплачена. В этом случае будет начисляться минимальная сумма. Однако дополнительное раскрытие приемлемо.

Условный убыток, который отвечает вышеописанным критериям и, более того, отражается на счетах, должен отражаться в балансе как обязательство и в отчете о прибыли и убытках - как расход или убыток в том периоде, в котором первый раз встретились эти два критерия. Два примера проиллюстрируют отражение условного убытка и признание обязательства.

Случай А: Обязательство по гарантийному обслуживанию товаров

Компания Ролл продала товар на сумму €200,000 за наличный расчет в течение текущего периода. Опыт показал, что расходы по гарантийному обслуживанию составят примерно 0.5% от продажи. Указанные проводки:

1. В год продажи:

Продажа (общая к концу года):

Денежные средства 200,000
Доход от реализации..... 200,000

Курс Финансовый учет 1

К концу года (или периодически):

Расходы на гарантийное обслуживание ($0.5\% \times 200,000$).....	1,000
Резерв на гарантийное обслуживание	1,000

2. Впоследствии, в течение гарантийного периода, были понесены фактические расходы на гарантийное обслуживание в сумме €987:

Резерв на гарантийное обслуживание	987
Денежные средства.....	987

3. Если фактический расход составит €1,100, то проводка будет следующей:

Резерв на гарантийное обслуживание	1,000
Расходы на гарантийное обслуживание.....	100
Денежные средства.....	1,100

Предыдущие проводки показывают, что Ролл подсчитывает расход на гарантийное обслуживание, как коэффициент от объема продаж в долларах и то, что расход будет составлять 0.5% от объема продаж, даже если фактические расходы будут больше. Другой подход - это списание фактических расходов в счет расходов по мере их возникновения. Затем, в конце отчетного периода, подсчет обязательств по гарантийному обслуживанию будет отражаться следующим образом:

1. Фактические расходы на гарантийное обслуживание в €987 были понесены в отчетный период:

Расходы на гарантийное обслуживание.....	987
Денежные средства.....	987

2. В конце отчетного периода товары, реализованные на сумму €30,000, все еще находятся под гарантийным обслуживанием. Соответствующие расходы на гарантийное обслуживание этих товаров могут составить до 0.3% от цены реализации. Эта проводка определяет обязательство:

Расходы на гарантийное обслуживание ($0.3\% \times 30,000$).....	90
Резерв на гарантийное обслуживание	90

В последующие периоды фактические издержки по гарантийному обслуживанию будут продолжать списываться в счет расходов на гарантийное обслуживание по мере возникновения. В конце каждого отчетного периода счет гарантийного обязательства будет уменьшаться или увеличиваться в соответствии с определением уровня желаемого обязательства в корреспонденции с дебетом или кредитом счета расходов.

Как пример раскрытия, финансовые отчеты Маунтейн Медикал Эквипментс за 1989 год включают следующее примечание связанное с гарантийным обслуживанием:

Подсчитанное обязательство для будущих гарантийных исков

Компания обеспечивает потребителей гарантией от одного до трех лет, в основном она заключается в покрытии издержек на запчасти. Обязательство для будущих гарантийных исков отражает сметную стоимость гарантийного тех. обслуживания проданного товара.

Случай Б: Обязательство, исходящее из судебных процессов

Предположим, что на компанию «Солон» было подано в суд в последний квартал текущего года из-за несчастного случая, связанного с машиной, принадлежащей компании. Истец требует €100,000 за нанесенный ущерб. По мнению управления и совета компании, оцененный и подсчитанный ущерб составит €50,000, это называется указательной проводкой.

Подсчитанный убыток от судебного иска	50,000
Подсчитанное обязательство по судебному иску.....	50,000

Если подсчитанное обязательство отличается от фактического, разница учитывается как изменение в расчете. Расход увеличивается или уменьшается, если известна общая сумма за тот же год.

6. Отражение условных прибылей

МСБУ 10: Условные прибыли не должны признаваться в финансовой отчетности как доход или актив. Существование условных прибылей должно раскрываться в пояснительной записке, если существует вероятность того, что прибыль будет получена.

Условные прибыли не признаются в финансовой отчетности, поскольку это может привести к признанию выручки, которая никогда не будет получена. Однако когда получение прибыли является определенным, она перестает быть условной и подлежит признанию.

Важно, чтобы раскрытие не давало ложного представления о вероятности получения прибыли.

7. Раскрытие условных событий

Условные убытки раскрываются только в пояснительных записках. Потенциальные убытки, например, гарантии неплатежеспособности, угроза экспроприации активов, резервный аккредитив (гарантия предоставления кредита третьей стороне), риск, сопряженный с пожаром, наводнением и другими видами опасности, должны быть оценены и учтены в соответствии с МСБУ.

Условные убытки и связанные с ними обязательства начисляются и представляются в отчетах только при возможности потери и при возможности разумной оценки суммы. Существуют три ситуации, когда необходимо или разрешено раскрытие условных убытков. В пояснительной записке описывается природа условных событий и дается оценка возможной потери или нескольких потерь, или в ней оговаривается, что сделать разумное предположение возможного убытка было невозможно.

Ниже приведены два примера раскрытия условного обязательства из годового отчета компании «Синелекс Одеон» за 1989г. Первый является примером гарантии кредита, в то время как второй – примером потенциального убытка от судебного процесса.

(1) Дочернее предприятие Корпорации разделяло долю в совместном предприятии с дочерним предприятием Корпорации Нью Вижинз Энтертейнмент. Это совместное предприятие вовлечено в производство и продажу фильмов. Корпорация уведомила о своем намерении прекратить участие в данном совместном предприятии после завершения пяти первых картин. Производство этих картин было существенно завершено.

Корпорация условно отвечает за выплату примерно €17,500,000 банковского финансирования совместного предприятия за производство пяти первых картин и за 50% любых расходов по печати и рекламе, не оплачиваемых третьей стороной. Банковское финансирование обеспечивается залогом третьей стороны в виде контрактов по продаже фильмов, который по завершении производства оставшихся четырех картин, обеспечит совокупные выплаты, примерно равные общей банковской задолженности совместного предприятия. Корпорация намеревается выполнить свои обязательства по финансированию печати и рекламы в отношении первых пяти картин.

Совладельцы Корпорации и прочие оспаривали право Корпорации прекратить свое участие в совместном предприятии, они возбудили арбитражное разбирательство. Корпорация считает свой выход из состава совместного предприятия правомочным по условиям соглашения.

(2) Было возбуждено дело четвертого класса и производные иски, которые впоследствии были консолидированы в один Окружным судом США Центрального округа штата Калифорния против Корпорации и некоторых ее настоящих и бывших директоров. Консолидированный иск направлен на возмещение фактических убытков и представляет всех лиц, которые приобрели простые акции Корпорации между 14 мая, 1987г и 14 июня 1989г, утверждая наличие нарушения некоторых законов о ценных бумагах, подлог и введение в заблуждение. Корпорация и названные директора утверждают наличие заслуг в свою защиту на предъявленные претензии и намерены решительно опротестовать иск.

Корпорация и ее дочерние предприятия также вовлечены в судебный иск, связанный с обычной деятельностью и управлением. В некоторых случаях причиной судебного иска является деятельность приобретенных компаний, которые датировали покупку Корпорацией более ранним числом. В некоторых случаях продавцы согласились возместить Корпорации потери на сумму понесенных убытков (при наличии таковых). Результат других исков в настоящее время не может быть определен. Однако, несмотря на то, что такие события не могут определенно предвидеться, руководство не считает возможность возникновения судебного иска против Корпорации.

Задание 30. **Последующие события**

Укажите для каждой из следующих ситуаций, там, где это необходимо:

А - корректировки к балансу

Б - раскрытия без корректировок в балансе.

- _____ 1. Банкротство клиента, которое подтверждает, что торговые счета к получению не были покрыты к дате составления баланса;
- _____ 2. Влияние на статьи по иностранной валюте или на финансовые отчеты об операциях в иностранной валюте изменений обменного курса, происходящих после даты баланса;
- _____ 3. Ухудшение результатов деятельности и финансового положения компании, при котором возникает вопрос о приемлемости применения принципа непрерывности при подготовке финансовых отчетов. Улучшение результатов и финансового положения может быть использовано для подтверждения последующего использования принципа непрерывности.
- _____ 4. Продажа долгосрочного актива за сумму ниже балансовой стоимости, что подтверждает, что поломка имела место до даты баланса;
- _____ 5. Уничтожение основного производственного оборудования в результате пожара или других природных явлений, произошедшее после даты баланса;
- _____ 6. Снижение рыночной стоимости инвестиций после составления баланса;
- _____ 7. Продажа ТМЗ на сумму, которая ниже чистой стоимости реализации ТМЗ на дату составления баланса;
- _____ 8. Приобретение другого предприятия. До тех пор пока это неосуществимо, раскройте такую же информацию для объединения предприятий, произошедшего после даты баланса, и объединения предприятий, произошедшего во время отчетного периода.

Задание 31. **Условные события**

Компания «Кансеко» подготавливает ежегодные финансовые отчеты 31 декабря, 1997. В 1997 году клиент упал во время подъема на эскалаторе и предъявил иск на €40,000 из-за травмы спины. Компания наняла адвоката, который оценил значение и последовательность событий.

Задание:

Как поступить с условным событием, произошедшим в 1997 году в каждом из следующих случаев? Сделайте все необходимые проводки и/или раскрытия в пояснительных записках:

1. Предположим, что адвокат и руководство компании пришли к заключению, что компания будет ответственна, и по подсчетам сумма составит €40,000.
2. Предположим что адвокат, независимый бухгалтер и руководство с неохотой пришли к заключению, что вероятно тяжба будет удовлетворена, но затрудняются определить сумму.
3. Предположим, что по заключению участвующего в деле адвоката и руководства компании, не будет условного убытка. Они уверены, что тяжба не подтверждается конкретными обстоятельствами.

19. КОРРЕКТИРОВКА ОШИБОК

-
1. Виды ошибок
 2. Методы корректировки ошибок и раскрытие
-

1. Виды ошибок

Все ошибки, допущенные при составлении финансовых отчетов предыдущих периодов, можно разделить на существенные и несущественные.

Ошибки считаются **существенными**, если они, по отдельности или вместе могут повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой отчетности. Существенность зависит от размера и характера ошибки при конкретных обстоятельствах.

Ошибки могут возникать в результате:

- математических просчетов;
- неправильного применения учетной политики;
- искажения информации, обмана или невнимательности.

Исправление этих ошибок обычно учитывается при расчете чистой прибыли или убытка за текущий период. В отдельных случаях ошибка может иметь настолько значительное влияние на финансовые отчеты одного или нескольких периодов, что они не могут больше считаться достоверными на дату их выпуска. Такие ошибки называются существенными. Примером существенной ошибки является включение в финансовые отчеты предыдущего периода существенных сумм незавершенного производства или дебиторской задолженности по фиктивным контрактам, которые не могут вступить в силу. Исправление существенных ошибок, относящихся к предшествующим периодам, требует пересчета сравнительной информации.

2. Корректировки ошибок и раскрытие

В соответствии с МСБУ 8 «Учетная политика, изменения в учетной оценке и ошибки» предприятие корректирует существенные ошибки, относящиеся к предыдущим периодам ретроспективно в первой финансовой отчетности, выпущенной после обнаружения ошибки путем:

1. пересчета сравнительной информации за предыдущие периоды, в которых были допущены ошибки
2. если ошибка возникла до наиболее раннего предыдущего периода, представленного в финансовой отчетности, нужно пересчитать начальные сальдо активов, обязательств и капитала для этого наиболее раннего периода.

Ошибки предыдущих периодов должны корректироваться ретроспективно за исключением того, если только невозможно определить или влияние ошибки на конкретный период, или кумулятивный эффект ошибки.

Предприятие должно раскрывать:

1. характер существенной ошибки;
2. сумму корректировки, на сколько это возможно, за каждый предыдущий представленный период:
 - а) для каждой статьи финансовой отчетности; и
 - б) если предприятие применяет МСБУ 33 «Прибыль на акцию», для базовой и разбавленной прибыли на акцию;
 - в) сумму корректировки на начало наиболее раннего периода, представленного в финансовой отчетности; и
 - г) если ретроспективное представление невозможно, обстоятельства, которые к этому привели и описание того, как и с какого периода ошибка откорректирована.

Может быть проведено различие между исправлением существенных ошибок и изменениями бухгалтерских оценок. Последние по своей природе являются приближенными значениями, которые могут нуждаться в пересмотре по мере поступления дополнительной информации. Например, прибыль или убыток, признанные по результатам чрезвычайных событий, которые не могли быть достоверно оценены ранее, не являются исправлением ошибки.

Задание 32.

Методы корректировки ошибок и раскрытие

В январе 1998 года, во время подготовки финансовых отчетов за 1997 год, компания «Пенсл» обнаружила ошибку на €20,000, сделанную при расчете амортизации по конторскому оборудованию за 1996 год. Сумма

Финансируется ЮСАИД (Американское агентство по международному развитию)

Курс Финансовый учет 1

расхода за 1996 год была занижена. За 1996 год компания отразила чистую прибыль €190,000. Сумма представленной в отчетах нераспределенной прибыли по состоянию на 31 декабря 1996 года составила €3,430,000. Ставка налога для компании – 30%. Чистая прибыль компании «Пенсл» за 1997 год до корректировки ошибки – €200,000.

1. (а) Если компания решит скорректировать ошибку в текущем отчете о прибылях и убытках за 1997 г. и не станет корректировать размер нераспределенной прибыли, то какова будет чистая прибыль за 1997 г., показанная компанией?
(б) Какова будет общая чистая прибыль за два года?
(в) Если не будут объявлены или выплачены дивиденды за 1997 г., то каков будет размер нераспределенной прибыли на 31.12.97?
Примечание: Начальный остаток нераспределенной прибыли + чистая прибыль – дивиденды = конечная нераспределенная прибыль.
2. (а) Если компания решит изменить начальную сумму нераспределенной прибыли и переделать финансовые отчеты, то какова будет чистая прибыль за 1996 г., показанная компанией?
(б) за 1997 г.?
(в) Какова будет общая чистая прибыль за два года?
(г) Каков будет размер нераспределенной прибыли на 31/12/96?
(д) Каков будет размер нераспределенной прибыли на 31/12/97?
3. Напишите финансовые раскрытия для этой ошибки в том случае, когда финансовые отчеты переделываются. Компания предоставляет финансовую информацию за 1996 г. и 1997 г.

Задание 33

АО «Мереке»

АО «Мереке» в течение 19X8 года обнаружило, что себестоимость реализованной продукции 19X7 года была неправильно отражена на 31 декабря 19X7 года в сумме 18 тыс. €. За 19X8 год было реализовано продукции на сумму 200 тыс. €, себестоимость реализованной продукции составляет – 120 тыс. € (включая ошибку за предыдущий период в сумме 18 тыс. €) и подоходный налог на сумму 24 тыс. €. За 19X7 год АО «Мереке» отразило следующие данные в отчете о прибылях и убытках:

	Тыс.€
Доход от реализации продукции	95,0
Себестоимость реализованной продукции	72,0
Валовая прибыль	23,0
Налог на прибыль	6,9
Чистая прибыль	16,1

Нераспределенная прибыль на начало отчетного периода составил 30 тыс. €. и на конец отчетного периода – 46,1 тыс. €. Ставка налога на прибыль – 30 процентов за 19X7 и за 19X8 гг.

Требуется:

Корректировка существенной ошибки путем изменения начального сальдо нераспределенной прибыли:

	Тыс. €. 19X8	Тыс. €. 19X7
(пересчитанный)		
Нераспределенная прибыль на начало отчетного периода		
Корректировка существенной ошибки (за вычетом налога на прибыль в сумме 5,4 тыс. €)		
Пересчитанная нераспределенная прибыль		
Чистая прибыль		
Нераспределенная прибыль на конец отчетного периода		

20. ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

1. Определения
 2. Виды деятельности, раскрываемые в отчете
 3. Прямой метод
 4. Косвенный метод
 5. Раскрытия в отчете о движении денежных средств
-

1. Определения

Отчет о движении денежных средств – это форма отчетности, которая позволяет пользователям оценить изменения в финансовом положении юридического лица, обеспечивая их информацией о поступлении и выбытии денежных средств за отчетный период в разрезе операционной, инвестиционной и финансовой деятельности. Использование информации о денежных потоках помогает:

- оценить способность предприятия зарабатывать денежные средства и их эквиваленты, а также потребности предприятия в использовании подобных денежных потоков;
- оценить изменения в чистых активах предприятия, его финансовую структуру (включая его ликвидность и платежеспособность) и его способность влиять на суммы и своевременность денежных потоков с целью адаптации к меняющимся обстоятельствам и возможностям;
- сравнивать отчетность об операционной деятельности различных предприятий, потому что это исключает влияние применения различных методов бухгалтерского учета для одинаковых операций и событий хозяйственной деятельности.

2. Виды деятельности, раскрываемые в отчете

Операционная деятельность – основная деятельность юридического лица по получению дохода и иная деятельность, не относящаяся к инвестиционной и финансовой.

Сумма движения денежных средств от операционной деятельности является ключевым показателем эффективности деятельности предприятия в плане накопления достаточного количества денежных средств для выплаты ссуд, сохранения уровня производительности, выплаты дивидендов и осуществления новых капиталовложений без привлечения внешних источников финансирования.

Инвестиционная деятельность – приобретение и продажа долгосрочных активов и других инвестиций, не включенных в денежные эквиваленты, выдача ссуд другим сторонам и возврат таких ссуд

Финансовая деятельность – вид деятельности, в результате которой происходит изменение в размере и структуре собственного капитала и займов предприятия.

Неденежные операции, связанные с инвестиционной и финансовой деятельностью

К неденежным операциям инвестиционного и финансового характера, затрагивающим только основные средства, долгосрочные кредиты или акционерный капитал, можно отнести приобретение основных средств за счет долгосрочных кредитов, конвертацию облигаций в обыкновенные акции.

Форма Отчета о движении денежных средств:

ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ		
ЗА ПЕРИОД с 1 _____ по 1 _____ 200__ г.		
I. Движение денежных средств от операционной деятельности		
Перечень всех видов поступлений и выбытий денежных средств	<u>xxx</u>	
Состояние денежных средств от операционной деятельности		xxx
II. Движение денежных средств от инвестиционной деятельности		
Перечень всех видов поступлений и выбытий денежных средств	<u>xxx</u>	
Состояние денежных средств от инвестиционной деятельности		xxx
III. Движение денежных средств от финансовой деятельности		
Перечень всех видов поступлений и выбытий денежных средств	<u>xxx</u>	
Состояние денежных средств от финансовой деятельности		<u>xxx</u>
Чистое изменение в состоянии денежных средств		xxx
Денежные средства на начало отчетного периода	<u>xxx</u>	
Денежные средства на конец отчетного периода		xxx

3. Прямой метод

Прямой метод предусматривает раскрытие основных видов валовых поступлений или валовых выплат денежных средств. Прямой метод обеспечивает информацией, которая может быть полезной при прогнозировании будущих движений денежных средств.

При применении прямого метода, информация об основных видах валовых поступлений и валовых выплат денежных средств может быть получена:

- 1) из учетных регистров;
или
- 2) путем корректировки дохода от реализации, себестоимости реализации и других статей Отчета о прибыли и убытках с учетом:
 - а) изменений, произошедших в течение отчетного периода в товарно-материальных запасах, дебиторской и кредиторской задолженности;
 - б) неденежных статей;
 - в) других статей, результат воздействия которых на движение денежных средств в большей степени относится к инвестиционной и финансовой деятельности

4. Косвенный метод

Косвенный метод не предусматривает трансформирования каждой статьи отчета о прибылях и убытках. При применении косвенного метода корректируется сумма чистой прибыли или убытка для отражения эффекта, производимого неденежными операциями, любыми отсрочками, поступлениями или выплатами за прошлые или будущие отчетные периоды, возникающими в результате операционной деятельности, а также статьями доходов расходов, связанными с движением денежных средств от инвестиционной или финансовой деятельности.

При применении косвенного метода, чистое движение денежных средств, возникающее в результате операционной деятельности, определяется путем корректировки чистой прибыли или убытка с учетом:

- 1) изменений, произошедших за отчетный период в товарно-материальных запасах, дебиторской и кредиторской задолженности от операционной деятельности;
- 2) неденежных статей, таких как амортизация, резервы, отсроченные налоги, нереализованные прибыли и убытки при переводе иностранной валюты в национальную, нераспределенные прибыли в ассоциированные компании и доли меньшинства;
- 3) всех прочих статей, результат воздействия которых на движение денежных средств относится к инвестиционной и финансовой деятельности (прибыли или убытки от продажи основных средств и др.).

Другой вариант – при применении косвенного метода, чистое движение денежных средств от операционной деятельности может быть представлено суммами доходов и расходов, включенными в отчет о прибылях и убытках, скорректированными на изменения, произошедшие в течение отчетного периода в товарно-материальных запасах, дебиторской и кредиторской задолженности от операционной деятельности.

Использование прямого и косвенного методов приводит к одинаковым результатам, и Комитет по международным стандартам бухгалтерского учета признает оба эти метода, хотя рекомендует использовать прямой метод.

Различия между отчетами о движении денежных средств, составленными с применением прямого и косвенного метода, заключаются только в разделе, отражающем движение денежных средств в результате операционной деятельности.

5. Раскрытия в отчете о движении денежных средств

Отчетность о движении денежных средств от инвестиционной и финансовой деятельности

Субъекты отчитываются отдельно об основных видах валовых поступлений и валовых выплат денежных средств, вытекающих из инвестиционной и финансовой деятельности, за исключением тех случаев, когда движение денежных средств представляется на нетто-основе (разница между наличными поступлениями и платежами субъекта).

Отчетность о движении денежных средств на нетто-основе

Отчетность о движении денежных средств на нетто-основе, может быть представлена от таких видов операционной, инвестиционной и финансовой деятельности:

- (а) денежные поступления и выплаты от имени клиентов, когда движение денежных средств отражает деятельность клиентов, а не деятельность предприятия (принятие и оплата банковских депозитов до востребования; средства, которые субъекты, занимающиеся инвестиционной деятельностью, держат по поручению своих клиентов; арендные платежи, взимаемые от имени владельцев собственности и выплачиваемые им);
- (б) денежные поступления и выплаты по статьям, по которым быстрый оборот, большие суммы и короткий срок погашения (предоплаты и оплаты за основные задолженности клиентов по кредитным карточкам; приобретение и продажа инвестиций; прочие краткосрочные займы, срок погашения которых не превышает трех месяцев).

На нетто-основе может быть отражено движение денежных средств от следующих видов деятельности финансовых учреждений:

- (а) денежные поступления и выплаты по принятым и погашенным депозитам с фиксированной датой погашения;
- (б) размещение и изъятие депозитов из других финансовых учреждений;
- (в) денежные авансы и ссуды клиентам и их оплата клиентами.

Движение денежных средств в иностранной валюте

Движение денежных средств, вытекающее из операций в иностранной валюте отражается в валюте отчетности предприятия с применением курса обмена валют, действовавшего на дату движения денежных средств.

Нереализованные прибыли и убытки, вытекающие из изменений в курсовой разнице валют, не являются движением денежных средств. Однако влияние курсовой разницы на денежные средства и их эквиваленты, которые хранятся или подлежат выплате в иностранной валюте, отражаются в отчете о движении денежных средств с целью согласования денежных средств на начало и конец периода. Эта сумма показывается отдельно от движения денежных средств от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности (п.28).

Движение денежных средств, связанное с чрезвычайными статьями

Движение денежных средств, связанное с чрезвычайными статьями, в зависимости от характера этих статей, классифицируется как возникающее от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

Движение денежных средств, связанное с чрезвычайными статьями, раскрывается в отчете о движении денежных средств отдельно в разделах операционной, инвестиционной и финансовой деятельности, чтобы объяснить сущность чрезвычайных статей и оценить их влияние на настоящее и будущее движение денежных средств.

Движение денежных средств, связанное с получением и выплатой процентов и дивидендов

Движение денежных средств от полученных и выплаченных процентов и дивидендов раскрывается отдельно и классифицируется, в зависимости от вида хозяйственной деятельности субъекта, как операционная, инвестиционная или финансовая деятельность, последовательно от одного отчетного периода к другому.

Общая сумма процентов, выплаченных в течение отчетного периода, раскрывается в отчете о движении денежных средств, независимо от того, была ли она признана как расход в отчете о прибылях и убытках или капитализирована (прибавлена к стоимости приобретаемого или строящегося актива).

Для финансовых учреждений, выплаченные проценты и полученные проценты и дивиденды классифицируются как движение денежных средств от операционной деятельности. Для остальных предприятий, выплаченные проценты и полученные проценты и дивиденды могут классифицироваться как движение денежных средств от операционной деятельности, т.к. они входят в определение чистой прибыли или убытка, но могут классифицироваться и как движение денежных средств от финансовой и инвестиционной деятельности, т.к. они являются платой за полученные финансовые ресурсы или прибылью на инвестированный капитал.

Выплаченные дивиденды могут классифицироваться как движение денежных средств от финансовой деятельности, т.к. они являются платой за получение финансовых ресурсов, но могут классифицироваться как движение денежных средств от операционной деятельности, для того, чтобы помочь пользователям определить способность субъекта выплачивать дивиденды денежными средствами, полученными в результате операционной деятельности.

Движение денежных средств в результате уплаты налогов

Движение денежных средств, возникающее в результате уплаты налога на прибыль, должно раскрываться отдельно и классифицироваться как движение денежных средств от операционной деятельности, если только оно конкретно не относится к финансовой и инвестиционной деятельности.

Приобретение и продажа дочерних и других компаний

Движение денежных средств от покупок и продаж дочерних и других компаний классифицируется как инвестиционная деятельность и раскрывается отдельно.

Задание 34

Дана следующая информация:

БАЛАНСОВЫЙ ОТЧЕТ на 31 декабря 2001 г. Акционерное общество “АВС”				
	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода	Разница	
Активы				
Текущие активы				
Денежные средства	15,000	46,000		
Краткосрочные инвестиции	127,000	115,000		
Счета к получению	55,000	47,000		
Товарно-материальные запасы	110,000	144,000		
Расходы будущих периодов	5,000	1,000		
Итого текущих активов	312,000	353,000		
Долгосрочные активы				
Основные средства	505,000	715,000		
Начисленная амортизация	(68,000)	(103,000)		
Итого основных средств	437,000	612,000		
Всего активов	749,000	965,000		
Обязательства				
Текущие обязательства				
Счета к оплате	43,000	50,000		
Расчеты с бюджетом	5,000	3,000		
Начисленные обязательства	9,000	12,000		
Итого текущих обязательств	57,000	65,000		
Долгосрочные обязательства				
Облигации к оплате	245,000	295,000		
Итого долгосрочных обязательств	245,000	295,000		
Итого обязательств	302,000	360,000		
Собственный капитал				
Простые акции, номиналом €	200,000	276,000		
Дополнительный оплаченный капитал	115,000	189,000		
Нераспределенная прибыль	132,000	140,000		
Итого	447,000	605,000		
Всего обязательств и капитала	749,000	965,000		

ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ за период с 1 января 2001 г. по 31 декабря 2001 г. Акционерное общество “АВС”	
Доход от реализации	€ 698,000
Себестоимость реализованной продукции	(520,000)
Валовая прибыль	178,000
Операционные расходы (в т.ч. износ основных средств €37,000)	(147,000)
Прибыль от операционной деятельности	31,000
Доходы и расходы от неоперационной деятельности:	
Расходы по выплате процентов за полученные кредиты	(23,000)
Процентный доход по предоставленным кредитам	6,000
Доходы от продажи ценных бумаг	12,000
Убытки от выбытия основных средств	(3,000)
Итого доходы и расходы от неоперационной деятельности	(8,000)
Прибыль до уплаты налога	23,000
Налог на прибыль	(7,000)
Чистая прибыль	16,000

Прочие операции, не связанные с основной деятельностью, произошедшие в отчетном периоде:

1. Приобретены ценные бумаги на сумму €78,000.
2. Реализованы ценные бумаги на сумму €102,000. Стоимость приобретения этих ценных бумаг €90,000.
3. Приобретены основные средства на сумму €120,000.
4. Реализованы основные средства за €5,000. Первоначальная стоимость €10,000, накл. износ €2,000.
5. Выпущены облигации общей номиналом €100,000 и на безналичной основе обменены на основные средства.
6. Выплачено €50,000 по облигациям, по которым наступил срок погашения.
7. Выпущено 15,200 простых акций номинальной стоимостью €5 на сумму €50,000.
8. Выплачены дивиденды в размере €8,000.

Составьте отчет о движении денежных средств прямым и косвенным методом.

ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ за период с 1 января 2001 г. по 31 декабря 2001 г. Акционерное общество “АВС” Прямой метод	
I. Движение денежных средств от операционной деятельности:	
Поступления денежных средств:	
Итого поступлений	
Выбытия денежных средств:	
Итого выбытий	
Состояние денежных средств от операционной деятельности	
II. Движение денежных средств от инвестиционной деятельности:	
Состояние денежных средств от инвестиционной деятельности	
III. Движение денежных средств от финансовой деятельности:	
Состояние денежных средств от финансовой деятельности	
Чистое изменение в состоянии денежных средств	
Денежные средства на начало года	
Денежные средства на конец отчетного периода	

ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ за период с 1 января 2001 г. по 31 декабря 2001 г. Акционерное общество “АВС” Косвенный метод	
I. Движение денежных средств от операционной деятельности:	
Чистая прибыль	
Корректировка чистой прибыли:	
Итого корректировка чистой прибыли	
Состояние денежных средств от операционной деятельности	
II. Движение денежных средств от инвестиционной деятельности:	
Состояние денежных средств от инвестиционной деятельности	
III. Движение денежных средств от финансовой деятельности:	
Состояние денежных средств от финансовой деятельности	
Чистое изменение в состоянии денежных средств	
Денежные средства на начало года	
Денежные средства на конец отчетного периода	

21. ПОСЛЕДСТВИЯ ИЗМЕНЕНИЯ КУРСОВ ОБМЕНА ВАЛЮТ

-
1. Операции в иностранной валюте.
 2. Раскрытие информации по иностранной валюте
-

1. Операции в иностранной валюте

Иностранная валюта - это валюта, другая, чем функциональная валюта.

Функциональная валюта- это валюта экономической среды, в которой работает предприятие.

Валюта отчетности- это валюта, в которой составляется финансовая отчетность.

Операции в иностранной валюте - это операции, которые устанавливаются или требуют расчетов в иностранной валюте, включая сделки, возникающие, когда предприятие:

- а) покупает или продает товары или услуги, цены на которые установлены в иностранной валюте;
- б) берет или предоставляет займы, по которым суммы к оплате или получению установлены в иностранной валюте;
- в) становится стороной неосуществленного валютного контракта;
- г) иным образом приобретает или продает активы, берет на себя обязательства или рассчитывается по данным обязательствам в иностранной валюте.

Записи в бухгалтерском учете по операциям, производимым в иностранной валюте, должны отражаться на счетах бухгалтерского учета в функциональной валюте в пересчете по валютному курсу функциональной валюты в отношении иностранной валюты на дату операции.

Определение курсовой разницы

Курсовая разница – это разница, возникающая в результате пересчета данного количества единиц одной валюты в другую валюту по разным обменным курсам.

Учет курсовой разницы

При первоначальном отражении в бухгалтерском учете операции в иностранной валюте оцениваются в валюте отчетности путем пересчета суммы в иностранной валюте по валютному курсу на дату совершения операций. Определение даты совершения операций зависит от вида отдельных операций и производится в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Параллельно с записями в валюте отчетности, операции в иностранной валюте должны отражаться также в валюте расчетов (платежей) по ее номиналу. Для этого можно использовать различные приемы: запись данных дробью или вторые комплекты учетных регистров.

Отражение изменений курсовых разниц от обмена валют на дату баланса:

- денежные статьи в иностранной валюте должны отражаться в валюте отчетности с использованием курса на дату завершения отчетного периода;
- неденежные статьи, оцениваемые по первоначальной стоимости, определенной в иностранной валюте, отражаются в валюте отчетности с использованием валютного курса на дату совершения операций.
- неденежные статьи, которые отражаются по справедливой стоимости, определенной в иностранной валюте, следует признавать по валютному курсу на дату определения этой справедливой стоимости

Признание курсовой разницы

Курсовые разницы возникают в период между датой совершения хозяйственной операции и датой расчета по этой операции или отчетной датой.

В бухгалтерском учете и отчетности отражается курсовая разница, возникающая:

- по операциям, связанным с полным или частичным погашением дебиторской или кредиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте, если валютный курс на дату расчета отличался от курса на дату возникновения этой дебиторской или кредиторской задолженности в системе бухгалтерского учета в отчетном периоде, либо от курса на дату составления финансовой отчетности за предыдущий

отчетный период, в котором эта дебиторская или кредиторская задолженность была пересчитана в последний раз;

- по операциям, связанным с пересчетом стоимости остатков денежных средств в иностранной валюте на каждую отчетную дату и на дату каждой операции по движению средств на этих счетах.

Курсовые разницы, возникающие при расчетах по монетарным статьям или при составлении отчетности по монетарным статьям, признаются доходами или расходами в бухгалтерском учете и финансовой отчетности в том отчетном периоде, в котором они возникают.

Курсовые разницы зачисляются в состав доходов или расходов субъекта и отражаются в системе бухгалтерского учета и финансовой отчетности отдельно от других видов доходов и расходов от деятельности субъекта.

Использование валюты отчетности, другой чем функциональная валюта.

Результаты деятельности и финансовое состояние предприятия, функциональная валюта которого **не является валютой в условиях гиперинфляции**, пересчитывается в другую валюту отчетности в следующем порядке:

- а) активы и обязательства по каждому поданному балансу (включая сравнения) пересчитываются по курсу на дату баланса;
- б) доходы и расходы по каждому отчету о прибылях и убытках (включая сравнения) пересчитываются по курсу на дату операций; и
- в) все возникающие в результате курсовые разницы признаются в качестве отдельной статьи собственного капитала.

Результаты деятельности и финансовое состояние предприятия, функциональная валюта которого **является валютой в условиях гиперинфляции**, пересчитывается в другую валюту отчетности в следующем порядке:

- а) все суммы (т.е. активы, обязательства, статьи капитала, доход и расходы (включая сравнения)) пересчитываются по курсу на дату последнего баланса, за исключением:
- б) когда суммы пересчитываются в валюту **не в условиях гиперинфляции**, сравнительными суммами считаются суммы, отраженные как текущие суммы в соответствующей финансовой отчетности за предыдущий год (т.е. не откорректированы на последующие изменения цен или курсов обмена)

Отличие курсовых разниц от других видов доходов и расходов, связанных с операциями в иностранной валюте

Курсовые разницы следует отличать от иных видов доходов и расходов, связанных с операциями в иностранной валюте, в частности, от суммовых разниц, появление которых вызывается использованием разных видов курсов. Например, при операции купли-продажи иностранной валюты возникающая суммовая разница не может квалифицироваться как курсовая, поскольку она образуется в связи с применением двух различных видов курсов на одну и ту же дату – курса НацБанка РК, по которому иностранная валюта учитывается в бухгалтерском учете и курса реальной сделки, т.е. курса, по которому эта валюта в данном случае покупается или продается. Положительная суммовая разница, выявляемая у субъекта-продавца иностранной валюты в результате разницы между курсом Национального Банка и курсом реальной сделки, квалифицируемой как доходы от прочей реализации.

Пример 1:

Компания “Marino”, находящаяся в Казахстане, продает товары покупателю из США за €10,000 с обязательством произвести оплату в течение 90 дней. Валютный курс на дату совершения сделки составляет 125 тенге. за 1 евро.

“Marino” отражает сумму продаж на дату отгрузки, отражая возникновение дебиторской задолженности и признавая доход:

Курс Финансовый учет 1

Счета к получению (€10,000×125)..... 1,250,000
Доход от реализации..... 1,250,000

Предположим, что финансовый год, принятый в “Magino” заканчивается через 60 дней после даты отгрузки, до погашения дебиторской задолженности, и что курс кассовых операций на эту дату составляет 128 у.е. за 1 евро.

В балансе дебиторская задолженность корректируется с учетом курса на дату кассовых сделок:

$$€10,000 \times 128 \text{ тенге./€} = 1,280,000 \text{ тенге.}$$

Сумма изменения балансовой дебиторской задолженности признается как доход, как показано ниже:

Счета к получению (1,280,000–1,250,000)..... 30,000
Доход от курсовой разницы..... 30,000

Предположим, что в день погашения дебиторской задолженности курс по кассовым операциям составляет 126 тенге за 1 евро. Таким образом, полученная дебиторская задолженность исчисляется следующей суммой:

$$€10,000 \times 126 \text{ тенге./€} = 1,260,000 \text{ тенге.}$$

На эту дату в балансе отражается убыток от разницы валютных курсов, на основании уменьшения дебиторской задолженности с даты составления бухгалтерского баланса:

Валютный счет..... 1,260,000
Расходы по курсовой разнице..... 20,000
Счета к получению..... 1,280,000

Пример 2:

Американская промышленная компания по производству точных приборов произвела следующие операции в иностранной валюте:

- (а) 10 декабря 1994 г. компания открыла счет в Национальном Банке Японии на сумму 250,000 иен. На момент открытия счета курс обмена валюты составлял €1.00=110 иен.
- (б) 15 декабря 1994 г. компания купила станок у японской компании за 500,000 иен, часть суммы в 100,000 иен была выплачена через Национальный Банк Японии, а оставшуюся сумму необходимо было выплатить через 30 дней. Курс обмена валюты на дату совершения сделки составлял €1.00 = 100 иен.
- (в) 15 января 1995 г. промышленная компания по производству точных приборов выплатила оставшуюся сумму за станок в американских долларах. Курс обмена валюты на момент выплаты составлял €1.00 = 85 иен.

Требуется:

Определить, как следует первоначально отразить операции (а) и (б) в учётных регистрах компании (отчетная валюта – доллар). Затем, с учетом того, что курс обмена на 31 декабря 1994 г. составлял €1.00 = 90 иен, укажите, какие корректировки, если таковые будут иметь место, нужно внести в финансовые отчеты на эту дату. И, наконец, как следует отразить погашение оставшейся суммы задолженности за станок?

Решение:

(а) 10.12.94
Валютный счет за рубежом (250,000/110)..... 2,272.73
Расчетный счет 2,272.73
Открытие валютного счета в банке Японии на 250,000 иен

(б) 15.12.94
Оборудование (500,000/100)..... 5,000
Валютный счет за рубежом (100,000/100)..... 1,000
Счета к оплате (400,000 иен)..... 4,000
Приобретение оборудование за 500,000 иен

Курс Финансовый учет 1

Корректирующие проводки 31 декабря 1994 (€1.00 = 90 иен)

Иен на валютном счете (150,000 иен / 90)	€1,666.67
Сальдо валютного счета (€2,272.73 – €1,000)	<u>1,272.73</u>
Увеличение остатка на счете	<u>€ 393.94</u>
Счета к оплате (400,000 иен / 90)	€4,444.44
Сальдо счета	<u>4,000.00</u>
Увеличение обязательства	<u>€ 444.44</u>

31.12.94

Валютный счет за рубежом.....	393.94
Расходы по курсовой разнице.....	50.50
Счета к оплате	444.44

(в) 15.01.95

Счета к оплате.....	4,444.44
Расходы по курсовой разнице.....	261.44
Валютный счет за рубежом (400,000 иен / 85).....	4,705.88

Задание 35. Курсовая разница

Часовой завод в г. Каскелен 10 ноября приобрел оборудование у американской компании на сумму €250,000, из которых €50,000 следовало уплатить при доставке, а €200,000 следовало выплатить через 90 дней. На момент доставки курс обмена составлял 117 у.е. за €1. В последующем, у.е. обесценивается по отношению к евро, и на 31 декабря обменный курс составлял 117.2 у.е. за €1. На дату выплаты оставшейся суммы курс обмена составлял 118 у.е за €1.

Требуется:

1. Отрадите первоначальную проводку, отражающую приобретение оборудования.
2. Отрадите необходимую проводку на 31 декабря.
3. Отрадите проводку по окончательной выплате задолженности.

Не забывайте, что проводки должны быть сделаны в у.е!

22. РАСКРЫТИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ.

- | | |
|------|--|
| 1. | Раскрытие финансовой отчетности |
| 1.1. | Представление финансовых отчетов |
| 1.2. | Компоненты финансовой отчетности |
| 1.3. | Структура финансовой отчетности |
| 1.4. | Раскрытия в балансе |
| 1.5. | Раскрытия в отчете о прибыли и убытках |
| 1.6. | Раскрытия в отчете о движении денежных средств |
| 1.7. | Раскрытия изменений в капитале |
| 1.8. | Раскрытия в пояснительной записке |
| 2. | Формирование учетной политики |

1.1. Представление финансовых отчетов

Цель составления финансовой отчетности – представление информации о финансовом положении, результатах деятельности и движении денежных средств компании широкому кругу пользователей для принятия экономических решений.

Большинство внешних пользователей не имеют возможности требовать отчетность в соответствии с конкретными информационными запросами. Для того чтобы финансовая отчетность общего назначения удовлетворяла потребности максимального числа пользователей, необходимо определить базовые требования к форме и объему представляемой информации.

МСБУ 1 «Представление финансовой отчетности» определяет минимальные требования к содержанию финансовой отчетности и содержит ряд рекомендаций по ее структуре.

Финансовая отчетность должна обеспечивать информацию о следующих показателях компании:

- (a) активах;
- (b) обязательствах;
- (c) капитале;
- (d) доходах и расходах (прибылях и убытках);
- (e) движении денежных средств.

За подготовку и представление финансовой отчетности отвечает совет директоров или другой руководящий орган субъекта.

1.2. Компоненты финансовой отчетности

Полный обязательный комплект финансовой отчетности (согласно МСБУ 1) включает следующие компоненты:

- 1. баланс,
- 2. отчет о прибылях и убытках,
- 3. отчет о движении денежных средств,
- 4. отчет об изменении собственного капитала,
- 5. основные положения учетной политики и пояснительная записка.

Кроме обязательных элементов отчетности компании могут представлять финансовые обзоры руководства, в которых описываются и объясняются основные финансовые результаты деятельности компании и основные неопределенности, с которыми она сталкивается. Например:

Основные факторы, определяющие результаты деятельности компании, в том числе:

- 1. изменения среды, в которой действует компания;
- 2. реакция компании на эти изменения и их воздействие;
- 3. инвестиционная политика компании, политика в области дивидендов;
- 4. источники финансирования компании, политика в отношении заемных средств и управления рисками;
- 5. достоинства и ресурсы компании, ценность которых не отражена в балансе.

Многие компании, помимо финансовой отчетности, представляют дополнительные отчеты, такие, как отчеты по вопросам охраны окружающей среды.

1.3. Структура финансовой отчетности

Форма финансовой отчетности

Форма финансовой отчетности должна быть четко определена и выделена из прочей информации внутри того же опубликованного документа. Стандарты применяются только к финансовой отчетности, а не прочей информации, представленной в годовом отчете или другом документе. Важно, чтобы пользователи могли отделить информацию, подготовленную с применением Стандартов, от прочей информации.

Следующая информация должна быть четко выделена и повторяться, если это необходимо, для должного понимания представленной информации:

Для должного понимания представленной информации необходимо четко выделять и в случае необходимости повторять:

1. название компании или другие способы идентификации;
2. охватывает финансовая отчетность отдельную компанию или группу компаний;
3. отчетная дата или период;
4. валюта отчетности;
5. уровень точности, использованный в отчетности.

Финансовая отчетность часто более понятна при представлении информации в тысячах или миллионах единиц валюты.

Отчетный период

Финансовая отчетность должна представляться, как минимум, ежегодно. В исключительных случаях компания может быть вынуждена или может решить изменить отчетную дату, например, после приобретения компании другой компанией с иной отчетной датой. В таком случае, важно, чтобы пользователи были поставлены в известность о том, что суммы, показанные для текущего периода, и сравнительные суммы не сопоставимы, и что причина изменения отчетной даты раскрыта.

Своевременность

Полезность финансовой отчетности снижается, если она не была представлена пользователям в течение приемлемого периода после отчетной даты. МСБУ 1 дает срок 6 месяцев. Более конкретные предельные сроки устанавливаются национальными законами.

1.4. Раскрытия в балансе

Активы и обязательства должны быть разбиты на долгосрочные и текущие.

Баланс обязательно должен включать линейные статьи, которые представляют:

1. основные средства;
2. инвестиционная собственность;
3. нематериальные активы;
4. финансовые активы (включая п.5,8,9);
5. инвестиции, которые учитываются по методу участия в капитале;
6. биологические активы;
7. запасы;
8. торговую и другую дебиторскую задолженность;
9. денежные средства и их эквиваленты;
10. торговую и другую кредиторскую задолженность;
11. обеспечения;
12. финансовые обязательства (за исключением п.);
13. обязательства и активы по текущему налогу как определено в МСБУ 12 «Налог на прибыль»
14. отсроченные налоговые обязательства и активы в соответствии с требованиями МСБУ 12 «Налог на прибыль»;
15. долю меньшинства, представляемую в капитале; и

16. выпущенный капитал и резервы по отношению к капиталу акционеров материнской компании.

Баланс также должен включать следующие статьи:

1. Сумму активов, классифицированных как удерживаемые для продажи и активы, которые включены в группу, что выбывает, классифицированную как удерживаемую для продажи в соответствии с МСФО 5 «Необоротные активы, удерживаемые для продажи и прекращаемая деятельность»; и
2. обязательства, включенные в группу, что выбывает, в соответствии с МСФО 5.

МСБУ 1 не предписывает порядок или формат, в котором статьи должны представляться в балансе. Это просто перечень статей, которые настолько различны по своему характеру или функциям, что заслуживают раздельного представления в балансе.

Определенные классы основных средств могут учитываться по фактической себестоимости, или по сумме переоценки. Использование различных баз оценки для разных классов активов предполагает, что они различаются по своему характеру и функциям, и таким образом, должны представляться в качестве отдельных линейных статей.

Предприятие должно раскрывать или в балансе или в примечаниях:

I Для каждого класса **акционерного капитала**:

1. количество акций, разрешенных к выпуску;
2. количество выпущенных и полностью оплаченных акций, а также выпущенных, но полностью не оплаченных;
3. номинальную стоимость акции или тот факт, что акции не имеют номинальной стоимости;
4. сверку количества акций в обращении в начале и в конце года;
5. права, привилегии и ограничения, связанные с соответствующим классом акций, в том числе ограничения на распределение дивидендов и возмещение капитала;
6. акции изъятые, или принадлежащие ее дочерним или ассоциированным компаниям;
7. акции, зарезервированные для выпуска по договорам опциона или продажи, включая условия и суммы.

II. характер и цели каждого резерва в рамках собственного капитала;

Компания, не имеющая акционерного капитала, такая, как товарищество, должна раскрывать информацию, эквивалентную требуемой выше, показывая:

1. изменения в течение периода по каждой доле в капитале;
2. права, привилегии и ограничения, связанные с каждой долей в капитале.

Некоторые раскрытия можно сделать прямо в статьях баланса. Например, если к слову ТМЗ добавить фразу: “по наименьшей из себестоимости или рыночной стоимости”, - то это будет хорошим раскрытием. Использование раскрывающих предложений в скобках приемлемо и часто применяется.

Такие контрсчета, как накопленная амортизация или резерв на сомнительные долги часто выделяются отдельной строкой под основными счетами; это означает, что они вычитаются из основных счетов.

1.5. Раскрытия в отчете о прибыли и убытках

Отчет о прибылях и убытках должен включать как минимум следующие линейные статьи:

1. доход
2. финансовые расходы;
3. долю прибылей и убытков ассоциированных компаний и совместной деятельности, учитываемых по методу участия;
4. расходы по налогу;

5. сумму,отражающую общую после налогообложения прибыль или убыток от прекращаемой деятельности, и прибыль или убыток после налогообложения, признанную от измерения по справедливой стоимости за минусом расходов на продажу или на выбытие активов или группы активов,которая выбывает в соответствии с прекращаемой деятельностью; и
6. прибыль или убыток;

Отчет о прибылях и убытках также должен включать следующие статьи:

- 1.Прибыль или убыток ,который относится к доли меньшинства.
- 2.Прибыль или убыток ,который относится к акционерам материнской компании.

Доходы и расходы классифицируются на основе:

- ◆ характера доходов и расходов;
- ◆ функций расходов и доходов в рамках деятельности субъекта.

Компании, классифицирующие расходы по функциям, должны раскрывать дополнительную информацию о характере расходов, в том числе расходы на амортизацию и оплату труда.

Субъект должен раскрывать сумму дивидендов на акцию (в отчете или примечаниях).

Зачастую в отчете о прибыли и убытках не получается подробно отразить статьи доходов и расходов. Помочь в составлении понятных и выразительных отчетов может подготовка вспомогательных бюджета, в которых более детально отражаются статьи отчета о прибыли и убытках. Примером может служить бюджет общих и административных расходов. В статье отчета о прибыли и убытках должна делаться ссылка на бюджет, а в плане дается разъяснение обобщенной статьи.

1.6.Раскрытия в отчете о движении денежных средств

Отчет о движении денежных средств должен представлять потоки денежных средств за период, классифицируя их по операционной (используя прямой или косвенный методы), инвестиционной и финансовой деятельности. Денежные потоки, связанные с чрезвычайными событиями, должны классифицироваться соответственно как возникающие в результате операционной, инвестиционной или финансовой деятельности, и раскрываться отдельно.

Потоки денежных средств от полученных и выплаченных процентов и дивидендов должны раскрываться раздельно.

Инвестиционные и финансовые операции, не требующие использования денежных средств или их эквивалентов, должны исключаться из отчета. Подобные операции должны раскрываться в финансовой отчетности таким образом, чтобы они обеспечивали всю уместную информацию о такой инвестиционной и финансовой деятельности.

Компания должна раскрывать в примечаниях сумму значительных остатков денежных средств, недоступных для использования.

1.7.Раскрытия изменений в капитале

Компания должна предоставить, в качестве отдельной формы своей финансовой отчетности, отчет, показывающий:

1. чистую прибыль или убыток за период;
2. каждую статью доходов и расходов, прибыли и убытков, которая, согласно требованиям стандартов или разъяснений, признается непосредственно в капитале, и сумму таких статей;
3. общую сумму доходов и расходов, прибыли и убытков за период (рассчитывается как сумма п.1 и п.2), показывая отдельно общую сумму, которая относится к акционерам материнской компании и доли меньшинства; и
4. для каждого компонента капитала, эффект изменений в учетной политике и корректировку ошибок,признанную в соответствии с МСБУ 8

Кроме того, компания должна предоставлять либо в этом отчете, либо в примечаниях к нему:

1. операции по изменению структуры собственного капитала и распределение дивидендов между собственниками;
2. сальдо накопленной прибыли или убытка на начало периода и на отчетную дату, и изменение за период;
3. согласование между балансовой стоимости каждого класса акционерного капитала, эмиссионного дохода и каждого резерва на начало и конец периода, с отдельным раскрытием каждого изменения.

Изменения в капитале между двумя отчетными датами отражают увеличение или уменьшение чистых активов (состояния) в течение периода при помощи от конкретных принципов оценки, принятых в учётной политике и раскрытых в финансовой отчетности. Общее изменение в капитале представляет собой суммарные прибыли и убытки (кроме операций с акционерами, таких, как внесение капитала и дивиденды), возникшие в результате деятельности компании в течение периода.

1.8. Раскрытия в пояснительной записке

Пояснительные записки являются неотъемлемой частью финансовых отчетов и предоставляются для полноты раскрытия информации. Они проверяются внешними аудиторами. Пояснительные записки к финансовой отчетности должны:

1. представлять информацию об основе подготовки финансовой отчетности и конкретной учетной политике, выбранной и примененной для значительных операций и событий;
2. раскрывать информацию, требуемую Международными Стандартами, которая не представлена где-либо еще в финансовой отчетности;
3. обеспечивать дополнительную информацию, которая не представлена в самой финансовой отчетности, но необходима для достоверного представления.

Пояснительные записки должны быть представлены в упорядоченном виде. По каждой статье в балансе, отчете о прибылях и убытках и отчете о движении денежных средств должны делаться перекрестные ссылки на любую относящуюся к ней информацию в примечаниях.

Пояснительные записки к отчетности включают повествовательное описание или более подробный анализ сумм, показанных в формах отчетности, а также дополнительную информацию. Пояснительные записки содержат информацию, которую требуют и поощряют развивать Международные стандарты, а также другую, необходимую для правдивой подачи, информацию. Записки обычно представляются в следующем порядке, который помогает пользователям в понимании финансовой отчетности и сопоставлении ее с отчетностью других компаний:

1. заявление о соответствии Международным Стандартам бухгалтерского учета;
2. информация о применяемой базе (основе) оценки и учетной политике;
3. вспомогательная информация для статей, представленных в каждой форме финансовой отчетности в том же порядке, в каком представлены каждая статья и каждая форма отчетности.;
4. прочие раскрытия, в том числе:
 1. условные события, договорные обязательства и прочие финансовые раскрытия;
 2. раскрытия нефинансового характера.

При необходимости или по желанию порядок статей в пояснительной записке можно изменять. Например, информацию о ставках процентов и корректировку справедливой стоимости можно объединить с информацией о сроках погашения финансовых инструментов, хотя первые раскрываются в отчете о прибылях и убытках, а последние - в балансе. Тем не менее, структура записок сохраняется насколько это возможно.

2.Формирование учетной политики

Учетная политика – это конкретные принципы, основы, условия, правила и практика, принятые компанией для подготовки и представления финансовой отчетности.

Руководство компании должно выбирать и применять учетную политику таким образом, чтобы вся финансовая отчетность соответствовала всем требованиям каждого из применяемых МСБУ. При отсутствии конкретных требований, руководство должно вырабатывать политику, обеспечивающую представление финансовой отчетности, которая:

1. уместна для потребностей пользователей при принятии решений;
2. надежна, потому что она:
 1. достоверно представляет результаты деятельности и финансовое положение субъекта;
 2. отражает экономическое содержание событий и операций, а не только их юридическую форму;
 3. нейтральна, то есть свободна от предвзятости;
 4. осмотрительна;
 5. полна во всех существенных отношениях.

Раздел учетной политики в примечаниях к финансовой отчетности должен описывать следующее:

- ◆ основу (или основы) оценки, использованную для подготовки финансовой отчетности;
- ◆ каждый конкретный вопрос учетной политики, имеющий существенное значение для правильного понимания финансовой отчетности.

В дополнение к конкретной учетной политике, используемой в финансовой отчетности, пользователям важно знать основу (основы) оценки (фактическая стоимость приобретения, восстановительная стоимость, стоимость реализации, возможная цена продажи, дисконтированная стоимость), так как они формируют основу составления финансовой отчетности в целом. Когда в финансовой отчетности используется больше одной основы оценки, например, когда переоценке подлежат только определенные долгосрочные активы, достаточно представить указание категорий активов и обязательств, к которым применяется каждая основа.

При принятии решения о раскрытии определённого аспекта учётной политики, руководство рассматривает вопрос, будет ли раскрытие помогать пользователям в понимании способа отражения операций и событий в отчетных финансовых результатах деятельности и финансового положения компании. Учетная политика, которую компания должна рассматривать при представлении, включает (но не ограничивается этим) следующее:

1. признание доходов;
2. принципы сведения, включая дочерние и ассоциированные компании;
3. объединения компаний;
4. совместные предприятия;
5. признание и амортизацию материальных и нематериальных активов;
6. капитализация затрат по займам и других затрат;
7. договоры подряда;
8. инвестиционную собственность;
9. финансовые инструменты и инвестиции;
10. аренда;
11. затраты на исследования и разработки;
12. запасы;
13. налоги, в том числе отложенные налоги;
14. резервы (обеспечения);
15. затраты на выплаты работникам;

Курс Финансовый учет 1

16. пересчет иностранной валюты и хеджирование;
17. определение хозяйственных и географических сегментов и основу для распределения затрат между сегментами;
18. определение денежных средств и их эквивалентов;
19. учет инфляции;
20. правительственные субсидии.

3. Коэффициенты анализа финансовой отчетности

3.1 Обзор коэффициентов

Ниже приведены наиболее часто используемые коэффициенты.

Коэффициенты текущей ликвидности (кредитоспособности)

Коэффициент	Формула расчета
1. Коэффициент текущей ликвидности	$\frac{\text{ТЕКУЩИЕ АКТИВЫ}}{\text{Текущие обязательства}}$
<u>Значение:</u>	Проверка краткосрочной ликвидности. Указывает на способность погашать краткосрочные долги текущими активами. Измеряет адекватность рабочего капитала.
2. Коэффициент срочной ликвидности	$\frac{\text{Срочные активы}^*}{\text{Текущие обязательства}}$
<u>Значение:</u>	Тестирует способность компании удовлетворять неожиданные требования к наличию текущих активов, в особенности денежных.
3. Соотношение между рабочим капиталом и общими активами	$\frac{\text{Рабочий капитал}^{**}}{\text{Общие активы}}$
<u>Значение:</u>	Определяет относительную ликвидность общих активов и распределение ресурсов, обеспечивающих ликвидность
4. Коэффициент защищенного периода	$\frac{\text{Денежные средства и их эквиваленты}^{***}}{\text{Прогнозируемые ежедневные затраты}}$
<u>Значение:</u>	Максимальное количество рабочих дней с использованием имеющихся ликвидных активов

* Срочные активы включают в себя денежные средства, краткосрочные инвестиции и счета к получению.

** Рабочий капитал является разницей между текущими активами и текущими обязательствами.

*** Защитные активы включают в себя денежные средства и их эквиваленты.

Коэффициенты эффективности (деятельности)

Коэффициент	Формула расчета
1. Оборот дебиторской задолженности	$\frac{\text{Чистая реализация в кредит}}{\text{Средняя дебиторская задолженность от торговли (чистая)}}$
<u>Значение:</u>	Эффективность кредитования и сбора долгов по торговым счетам и векселям.
2. Срок дебиторской задолженности	$\frac{365 \text{ дней}}{\text{Оборот дебиторской задолженности}}$
<u>Значение:</u>	Среднее количество дней для сбора дебиторской задолженности от торговли.
3. Оборот товарно-материальных запасов	$\frac{\text{Себестоимость проданных товаров}}{\text{Средний размер товарно-материальных запасов}}$
<u>Значение:</u>	Определяет ликвидность товарно-материальных запасов. Среднее количество раз товарно-материальные запасы “обернулись”, или были реализованы в течение периода. Указывает на недостаток или избыток запасов.
4. Оборот рабочего капитала*	$\frac{\text{Чистая выручка от реализации}}{\text{Средний рабочий капитал*}}$
<u>Значение:</u>	Определяет эффективность использования рабочего капитала для получения выручки от реализации
5. Оборот активов	$\frac{\text{Чистая выручка от реализации}}{\text{Средний размер общих активов}}$
<u>Значение:</u>	Определяет эффективность использования активов.
6. Чистое движение денежных средств к текущим обязательствам	$\frac{\text{Чистое движение денежных средств от операций}}{\text{Текущие обязательства}}$
<u>Значение:</u>	Способность погашать текущую задолженность.

* Рабочий капитал является разницей между текущими активами и текущими обязательствами.

Коэффициенты положения в собственности акционеров и покрытия задолженности

Коэффициент	Формула расчета
1. Соотношение между собственными и заемными средствами <u>Значение</u>	$\frac{\text{Общая задолженность}}{\text{Собственные средства владельцев (капитал)}}$ <p>Измеряет баланс между ресурсами, предоставленными кредиторами и владельцами (включая нераспределенную прибыль).</p>
2. Долг к общим активам <u>Значение</u>	$\frac{\text{Общая задолженность}}{\text{Общие активы}}$ <p>Доля активов, приобретенных на средства кредиторов. Степень соотношения собственных и заемных средств.</p>
3. Балансовая стоимость простой акции <u>Значение</u>	$\frac{\text{Акционерный капитал (простые акции)}}{\text{Количество простых акций в обращении}}$ <p>Стоимость акционерного капитала (балансовая) на одну простую акцию в обращении на конец года.</p>
4. Коэффициент покрытия процентов <u>Значение</u>	$\frac{\text{Доход до вычета налогов и процентов}}{\text{Расходы по процентам}}$ <p>Доход, имеющийся в распоряжении для покрытия процентов по обязательствам.</p>
5. Движение денежных средств на акцию <u>Значение</u>	$\frac{\text{Чистое движение денежных средств от операционной деятельности}}{\text{Количество простых акций в обращении}}$ <p>Измеряет денежные средства, приходящиеся на простые акции в обращении на конец года.</p>

Коэффициенты: прибыль на инвестиции

Коэффициент	Формула расчета
1. Коэффициент чистой прибыли <u>Значение:</u>	$\frac{\text{Прибыль}^*}{\text{Чистая выручка от реализации}}$ <p>Показывает процент чистой прибыли на каждый доллар, полученный в качестве дохода от реализации.</p>
2. Коэффициент валовой прибыли <u>Значение:</u>	$\frac{\text{Валовая прибыль}}{\text{Чистая выручка от реализации}}$ <p>Показывает процент валовой прибыли на каждый доллар дохода от реализации.</p>
3. Прибыль на инвестиции а. на общие активы <u>Значение:</u>	$\frac{\text{Прибыль плюс расходы по процентам (за вычетом налога)}}{\text{Средний размер общих активов}^{**}}$ <p>Прибыль, полученная от всех использованных источников. Измеряет прибыль по всеми инвестициям, предоставленными владельцами и кредиторами.</p>
б. на собственные средства <u>Значение:</u>	$\frac{\text{Прибыль}}{\text{Средний размер собственных средств (капитала)}}$ <p>Процент прибыли полученной от источников, предоставленных владельцами (исключает кредиторов). Измеряет накапливаемую прибыль владельцев.</p>
4. Прибыль на акцию, простые акции (П/А) <u>Значение:</u>	$\frac{\text{Чистая прибыль}^{***}}{\text{Средневзвешенное количество простых акций в обращении}}$ <p>Прибыль, заработанная на каждую простую акцию. Определяет способность выплачивать дивиденды и расти, используя внутренние ресурсы.</p>
5. Коэффициент цена/прибыль <u>Значение:</u>	$\frac{\text{Рыночная цена акции}}{\text{Прибыль на акцию}}$ <p>Отражает соотношение между последней прибылью приходящейся на одну акцию и текущей рыночной стоимостью акции; грубый показатель того, как рынок оценивает компанию.</p>
6. Коэффициент выплаты дивидендов а. основанный на размере дохода на простую акцию <u>Значение:</u> б. основанный на рыночной стоимости простой акции <u>Значение:</u>	$\frac{\text{Денежные дивиденды на простую акцию}}{\text{Прибыль минус дивиденды по привилегированным акциям}}$ <p>Измеряет процент прибыли, представленной денежными дивидендами по простым акциям.</p> $\frac{\text{Денежные дивиденды на простую акцию}}{\text{Рыночная стоимость акции}}$ <p>Грубая оценка ожидаемого процента дохода на акцию.</p>

* Обычно предпочитают брать прибыль за вычетом непредвиденных статей, а не чистую прибыль. Включение в расчеты непредвиденной прибыли или убытков вводит в заблуждение, поскольку они необычны и не часто случаются.

** Используемый здесь средний размер общих активов также называется "общая задолженность плюс собственные средства", "общие собственные средства" и "общие инвестиции". Данные три термина обычно относятся к одной величине в балансовом отчете.

*** Чистая прибыль используется в случае отсутствия привилегированных акций в обращении. В противном случае, чистая прибыль уменьшается на сумму дивидендов по привилегированным акциям.

3.2 7 основных коэффициентов анализа

1. Коэффициент срочной ликвидности
2. Срок дебиторской задолженности
3. Оборот товарно-материальных запасов
4. Цикл рабочего капитала
5. Тренд объема продаж
6. Коэффициент валовой прибыли
7. Коэффициент производительности

1. Коэффициент срочной ликвидности

Является мерой ликвидности

Менее 1.0 говорит о невозможности выплаты в полной мере кредиторской задолженности.

Более 2.0 говорит о достаточности ликвидных активов для оплаты по счетам.

УВЕЛИЧЕНИЕ коэффициента за счет:

Роста денежных средств путем:

- Сокращения капитальных затрат
- Сокращения неоперационных расходов
- Избавления от излишних активов (оборудования, помещений, материалов)
- Пересмотра финансовыми институтами условий предоставленного кредита (займа).

Снижения величины краткосрочных пассивов путем:

- Пересмотра политики закупок
- Пересмотра действующих контрактов на поставку на получение меньшего количества более частыми партиями

2. Срок дебиторской задолженности

Отражает как быстро счета к получению конвертируются в денежные средства.

Чем ниже – тем лучше. В идеале – меньше 40. Но не более 100.

Высокий коэффициент указывает на проблемы собираемости дебиторской задолженности.

СНИЖЕНИЕ за счет:

- Установления скидок или других путей для быстрого получения оплаты.
- Пересмотра процедуры сбора дебиторской задолженности (нанять специальный персонал или задействовать персонал по продажам).
- Списания на убытки невозвратных долгов по дебиторам.

3. Оборот товарно-материальных запасов

В идеале – более 10, но не меньше 4.

УВЕЛИЧЕНИЕ за счет:

- Пересмотра управления запасами (внедрение системы контроля запасов, продажа излишних запасов со скидкой, списание изношенных запасов)
- Пересмотра управления производством (усовершенствование производства, установление систем контроля)

4. Цикл рабочего капитала

(Счета к получению + Запасы - Краткосрочные обяз-ва)

Цикл рабочего капитала =
$$\frac{\text{Счета к получению} + \text{Запасы} - \text{Краткосрочные обяз-ва}}{\text{Объем продаж}}$$

Является мерой измерения денежного цикла

Чем ниже, тем лучше.

СНИЖЕНИЕ дебиторской задолженности за счет:

- Установления скидок или других путей для быстрого получения оплаты
- Пересмотра процедуры сбора дебиторской задолженности (нанять специальный персонал или задействовать персонал по продажам).
- Списания на убытки невозвратных долгов по дебиторам.

СНИЖЕНИЕ запасов за счет:

- Пересмотра управления запасами (внедрение системы контроля запасов, продажа излишних запасов со скидкой, списание изношенных запасов)

- Пересмотра управления производством (усовершенствование производства, установление систем контроля)

УВЕЛИЧЕНИЕ суммы краткосрочных обязательств за счет:

- Заключение новых контрактов на поставку сырья, материалов и пр.

5. Тренд объема продаж

РОСТ за счет:

- Разработки маркетинговой стратегии и плана.
- Пересмотра управления продажами и политики продаж.
- Активизации новых каналов сбыта

6. Коэффициент валовой прибыли

Является мерой прибыльности производства

Чем выше, тем лучше.

УВЕЛИЧЕНИЕ :

- Проанализировать валовую прибыль по отдельным продуктам
- Пересмотреть основные статьи затрат
- Выделить постоянные расходы, которые могут быть переведены в переменные расходы.
- Прекратить производство низкоприбыльных продуктов.

7. Коэффициент производительности

$$\text{Производительность труда} = \frac{\text{Объем продаж}}{\text{Численность работников}}$$

Является мерой эффективности производства

Чем выше, тем лучше.

23. РАБОЧИЕ ТАБЛИЦЫ

Использование рабочих таблиц является вспомогательной бухгалтерской процедурой. Рабочие таблицы очень полезны тем, что позволяют делать обзор бухгалтерских операций после первоначального Пробного Баланса, помогают бухгалтеру вносить правильные корректирующие проводки и обеспечивают правильное отражение счетов в соответствующих финансовых отчетах. Рабочая таблица особенно полезна при проведении аудита и обзоре работы сотрудников, занимающихся бухучетом. Требуется проделать восемь основных шагов:

1. Запишите пробный баланс до корректировки в первые две колонки рабочей таблицы, внося остатки на конец периода всех счетов Главной книги. Убедитесь в том, что дебет соответствует кредиту.
2. Запишите корректирующие проводки (дебет, кредит) в Главный журнал.
3. Внесите эти корректирующие записи в рабочую таблицу, за исключением налога на прибыль.
4. Заполните колонку пробного баланса после корректировки и подытожьте цифры для проверки правильности.
5. Перенесите суммы из скорректированного пробного баланса в соответствующие колонки финансовых отчетов.
6. На основе отчета о результатах финансово-хозяйственной деятельности подсчитайте сумму налога на прибыль.
7. Сделайте проводку по налогу.
8. Запишите сумму налога к оплате в качестве конечной корректирующей записи и завершите проверку пробного баланса.
9. Окончательно заполните колонки отчетов о финансово-хозяйственной деятельности, нераспределенной прибыли и бухгалтерского баланса.
10. Перенесите информацию в формы финансовых отчетов.

КОМПАНИЯ "СЮЗАН"

Непрерывный учет ТМЗ

Рассмотрим следующие операции и события, произошедшие в производственной корпорации “Сюзан”, по которым требуется сделать корректирующие записи 31 декабря 2001 г. (конец отчетного периода). По каждой статье Вы должны указать корректирующую запись (записи). Если корректирующей записи не требуется, объясните почему (*бухгалтерский принцип или качественная характеристика*).

- 1) Производственное оборудование А, стоимостью 450,000 у.е. было куплено 1 июля 1988 г. Предполагаемый срок службы - 12 лет и остаточная стоимость составляет 30,000 у.е.. Используется метод равномерной амортизации. В 2001 г. амортизация не начислялась.
- 2) Реализация продукции за 2001 г. составила 4,000,000 у.е., включая 600,000 реализацию в кредит. По прошлому опыту компании предполагается, что убытки от безнадежных долгов составят 0.25% от реализации в кредит. В 2001 г. расходы по безнадежным долгам не учитывались.
- 3) В начале 2001 г. запасы офисных принадлежностей по счету ТМЗ составляли 600 у.е.. В течение 2001 г. было закуплено офисных принадлежностей на 8,800 у.е.; эта сумма была отнесена на расходы по офисным принадлежностям. Остаток офисных принадлежностей на 31 декабря 2001 г. составил 400 у.е..
- 4) 1 июля 2001 г. компания заплатила трехлетний страховой взнос в сумме 2,160 у.е.; эта сумма была отнесена на страховку, оплаченную авансом. За 2001 г. расходы по страховке не учитывались.
- 5) 1 октября 2001 г. компания заплатила за аренду некоторых офисных помещений. Было заплачено 7,200 у.е. наличных за следующие шесть месяцев и отнесено на расходы по аренде.
- 6) 31 июля 2001 г. компании выдан займ в банке “Шарпстоун” в сумме 120,000 у.е. на 1 год под 9% годовых с выплатой при погашении. Процент не начислялся.
- 7) Запасы готовой продукции 1 января 2001 г. составляли 200,000 у.е.; 31 декабря 2001 г. - 260,000 у.е.. По результатам непрерывного учета ТМЗ стоимость реализованной продукции составила 2,400,000 у.е.
- 8) Компания владела землей, которая 1 апреля 2001 г. была сдана в аренду компании “Б.Р. Спэир” на 12 месяцев за 8,400 у.е.. Вся сумма была признана как доход от аренды полученный авансом. Доход от аренды за 2001 г. не учитывался.
- 9) 31 декабря 2001 г. заработная плата, причитающаяся производственным рабочим, но еще не начисленная, составляла 18,000 у.е. Не считайте подоходный налог с зарплаты.

Финансируется USAID (Американское агентство по международному развитию)

ДАТА	ОПИСАНИЕ	ОТМ. РАЗН.	ДЕБЕТ	КРЕДИТ

ГЛАВНЫЙ ЖУРНАЛ

ДАТА	ОПИСАНИЕ	ОТМ. РАЗН.	ДЕБЕТ	КРЕДИТ

КОМПАНИЯ "ГРИНХИЛ РИАЛ ИСТЕЙТ"

Компания "Гринхил Риал Истейт" начала свою деятельность в конце 1996 г. и поначалу зарабатывала только комиссионные от реализации. В дальнейшем дела у компании шли успешно и она расширила круг своей деятельности, приступив к оказанию услуг по менеджменту.

Задание:

1. Сделайте необходимые корректирующие проводки по компании "Гринхил" на 31.12.1997 г.;
 2. Заполните рабочую таблицу;
 3. Подготовьте отчет о результатах финансово-хозяйственной деятельности и бухгалтерский баланс.
-
1. 1 ноября "Гринхил Риал Истейт" заплатила 600 у.е. за годовой страховой полис от пожара в их здании. В момент оплаты был дебетован счет «Расходы, оплаченные авансом».
 2. Остатки офисных принадлежностей на 1 января 1997 г. составляли 720 у.е.. Все покупки офисных принадлежностей в течение года дебетовались на счет «Расходы на офисные принадлежности». Запас офисных принадлежностей в конце года составил 319 у.е..
 3. 1 января компания купила здание. По расчетам, срок службы здания составит 20 лет и остаточной стоимости не будет. Бухгалтер компании начал отчетный год с отражения ежемесячной амортизации, но затем покинул компанию и никто не вел ежемесячный учет амортизации. Амортизация здания относится на административные расходы.
 4. "Гринхил" купила все свое оборудование 1 января. Ожидается, что срок службы составит 10 лет, остаточная стоимость равна нулю. Учетом оборудования занимался тот же бухгалтер, который вел учет здания и основных средств; поэтому амортизация была начислена только на часть года. Считается, что на 60% оборудование используется для деятельности по реализации, и на 40% - для административных целей.
 5. 15 сентября "Гринхил Риал Истейт" подписала контракт, по которому она будет следить за арендованным имуществом вместо клиента, который покидал страну на шесть месяцев. Клиент заплатил компании 1,800 у.е. авансом за эту услугу в день подписания контракта.
 6. 21 ноября "Гринхил" взяла кредит в банке в сумме 3,000 у.е.. Это трехлетний вексель с процентной ставкой 36.5%. Проценты начисляются на 365 дневной основе. Выплата основной суммы в 1,000 у.е. должна производиться 21 ноября каждого года, а выплата процентов - каждые три месяца.
 7. 20 декабря компания наняла нового бухгалтера по имени Елена Сمارт. Елена проработала восемь дней до окончания года за оговоренную оплату в 30 у.е. в день. За работу в эти дни ей заплатили 5 января 1998 г.
 8. В декабре приняли на работу еще одного работника, его зовут Сергей Дэнджи и он занимается реализацией. Его зарплата полностью состоит из комиссионных от реализации. Один из клиентов сказал Сергею, что он хочет купить имущество в январе месяце и Сергей попросил выдать ему зарплату авансом за счет будущих комиссионных, но ему было отказано.
 9. 15 декабря компания "Гринхил Риал Истейт" приступила к выполнению контракта, по которому она будет следить за имуществом клиента. Клиент будет ежемесячно платить по 240 у.е.. Клиенту будут отправляться счета раз в месяц и первая квитанция будет датироваться 15 января 1998 г. Оплата гарантирована.
 10. 31 декабря компания объявила дивиденды в сумме 900 у.е..
 11. Ставка налога на прибыль компании составляет 20%. Компания "Гринхил Риал Истейт" для начисления подоходного налога использует метод налога к оплате.

ГЛАВНЫЙ ЖУРНАЛ

ДАТА	ОПИСАНИЕ	ОТМ. РАЗН.	ДЕБЕТ	КРЕДИТ

ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ

за период с 1 _____ по 1 _____ 20__ г.

Предприятие: _____

Отрасль: _____

Место регистрации: _____

Адрес: _____

Единица измерения: [у.е.] _____ Срок представления: _____

Наименование	За отчетный период
Доход от реализации товаров, готовой продукции и услуг	
Себестоимость реализации товаров, готовой продукции и услуг	
Валовая прибыль	
Прочий операционный доход	
Расходы периода:	
Расходы по реализации	
Административные расходы	
Прочие операционные расходы	
Прибыль от операционной деятельности	
Доходы и расходы от неоперационной деятельности:	
Доходы от инвестиций	
Расходы по выплате процентов	
Доходы (убытки) от курсовых разниц по операциям с инвалютой	
Прочие доходы и расходы	
Итого доходы и расходы от неоперационной деятельности	
Прибыль до уплаты налога	
Расходы по налогу на прибыль	
Чистая прибыль	

Идентификационный номер

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

БАЛАНС

По состоянию на _____ 20__ г.

Предприятие: _____

Отрасль: _____

Место регистрации: _____

Адрес: _____

Единица измерения: [у.е.] _____ Срок представления: _____

	Начало отчетного периода	Конец отчетного периода
<u>АКТИВЫ</u>		
Долгосрочные активы		
Основные средства по первоначальной стоимости		
Начисленная амортизация		
Чистая стоимость основных средств		
Нематериальные активы		
Инвестиции в ассоциированные компании		
Инвестиции, имеющиеся в наличии для продажи		
Долгосрочная дебиторская задолженность		
Отсроченные налоговые активы		
Прочие финансовые активы		
Итого долгосрочные активы:		
Текущие активы		
Товарно-материальные запасы		
Задолженность покупателей и заказчиков и прочие дебиторские задолженности		
Расходы, оплаченные авансом		
Прочие текущие активы		
Денежные средства и их эквиваленты		
Итого текущие активы:		
ИТОГО АКТИВЫ		

	Начало отчетного периода	Конец отчетного периода
<u>КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</u>		
Собственный капитал		
Акционерный капитал		
Выкупленные собственные акции		
Нераспределенная прибыль		
Прочие резервы		
Дополнительный оплаченный капитал		
Итого собственный капитал		
Обязательства		
Долгосрочные обязательства		
Долгосрочные кредиты и займы		
Отсроченные налоговые обязательства		
Долгосрочные оценочные обязательства		
Прочие долгосрочные обязательства		
Итого долгосрочные обязательства		
Текущие обязательства		
Торговая и прочая кредиторская задолженность		
Краткосрочные кредиты и займы		
Авансы полученные		
Задолженность по платежам в бюджет		
Текущая часть долгосрочных займов		
Краткосрочные оценочные обязательства и резервы		
Прочие краткосрочные обязательства		
Итого текущие обязательства:		
Итого обязательств		
ИТОГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВА И СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ		

ГРИНХИЛ РИАЛ ИСТЕЙТ
 Рабочая таблица за год, окончившийся 31 декабря 1999 г.

Название счета	Пробный баланс до		Корректирующие записи		Пробный баланс после коррек-ки		Отчет о рез-тах фин.-хоз. деят-ти		Отчет о нераспред. прибыли		Бухгалтерский баланс	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Денежные средства	22,240											
Счета к получению	16,990											
Прочая дебиторская задолженность	1,500											
Офисные принадлежности	720											
Страховка оплаченная авансом	600											
Земля	130,000											
Здания	36,000											
Накопленная амортизация: здания		150										
Оборудование	5,400											
Накопл. амортиз.: оборудование		45										
Счета к оплате		23,595										
Текущая часть долгосроч. обязательств												
Авансы полученные		1,800										
Начисленные проценты												
Начисленная зарплата												
Дивиденды к оплате												
Векселя к оплате		3,000										
Акции капитала		180,000										
Нераспределенная прибыль		2,771										
Комиссионные от реализации		15,484										
Доход от услуг по менеджменту												
Расходы на рекламу	1,275											

КОРПОРАЦИЯ "СОНОРА"

Корпорация "Сонора" – акционерное общество открытого типа – была создана в 1997 году. Основная деятельность – торговля. Корпорация наняла Вас в качестве консультанта для помощи в составлении финансовой отчетности за 1998 год.

Курс доллара на 31.12.98г. – 30 у.е. за 1 \$.

Проанализировав предоставленные бухгалтерские документы, Вы пришли к выводу о необходимости сделать следующие корректировки в Главном журнале:

1. 1 ноября 1998 г. была выплачена страховка за 6 месяцев в сумме 15,000 у.е., которая была отражена в бухгалтерских записях как страховка, оплаченная авансом.
2. 1 сентября 1998 г. была получена арендная плата авансом за 6 месяцев в сумме 21,600 у.е.. Вся сумма при получении была кредитована на счет "Прочий доход".
3. Проценты по банковскому займу были выплачены 31 октября 1998 г. С момента оплаты проценты не начислялись. Первая выплата в размере 170,000 у.е. в погашение основной суммы долга будет произведена 30 июня 1999г. *Проценты начисляются на ежемесячной основе.*
4. Проценты к получению, причитающиеся компании "Сонора" в конце года составили \$80. Скорректируйте также счет "Векселя к получению" с учетом изменения курса валют.
5. Амортизация не начислялась в течение года. Оборудование, остаточная стоимость которого составляет 20,000 у.е., амортизируется на 10 лет по прямолинейному методу. Здание, остаточная стоимость которого - 40,000 у.е., амортизируется на 25 лет по прямолинейному методу. Установлено, что 80% оборудования и 10% здания связаны с расходами на реализацию, а оставшаяся часть - с общими административными расходами. В целях налогообложения используется прямолинейный метод с остаточной стоимостью равной бухгалтерской оценке.
6. 31 декабря 1998г. было установлено, что один из счетов к получению на сумму 1,200 у.е. является безнадежным, и подлежит списанию.
7. На 31 декабря 1998 г. ТМЗ составили 205,300. Остаток ТМЗ должен быть скорректирован. Компания использует периодический метод учета ТМЗ, все счета покупок и фрахта нужно закрыть. По счету себестоимости реализованных товаров показывается чистый результат этих проводок.
8. 1 ноября 1998г. компания приобрела в кредит товары на сумму \$1,600. Курс обмена в тот день составил 25 у.е. за \$1. Оплата по счету будет произведена 1 февраля 1999г.
9. Налог на прибыль подсчитывается по ставке 30%. Расходы по безнадежным долгам не считаются вычетом из совокупного годового дохода в целях налогообложения в течение 3-х лет.

ГЛАВНЫЙ ЖУРНАЛ

ДАТА	ОПИСАНИЕ	ОТМ. РАЗН.	ДЕБЕТ	КРЕДИТ

ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ

за период с 1 _____ по 1 _____ 20__ г.

Предприятие: _____

Отрасль: _____

Место регистрации: _____

Адрес: _____

Единица измерения: [у.е.] _____ Срок представления: _____

Наименование	За отчетный период
Доход от реализации товаров, готовой продукции и услуг	
Себестоимость реализации товаров, готовой продукции и услуг	
Валовая прибыль	
Прочий операционный доход	
Расходы периода:	
Расходы по реализации	
Административные расходы	
Прочие операционные расходы	
Прибыль от операционной деятельности	
Доходы и расходы от неоперационной деятельности:	
Доходы от инвестиций	
Расходы по выплате процентов	
Доходы (убытки) от курсовых разниц по операциям с инвалютой	
Прочие доходы и расходы	
Итого доходы и расходы от неоперационной деятельности	
Прибыль до уплаты налога	
Расходы по налогу на прибыль	
Чистая прибыль	

СВЕРКА НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ

В государственную налоговую инспекцию _____

Предприятие:

Идентификационный номер _____

Прибыль /убыток до налогообложения в соответствии с

отчетом о финансовых результатах _____

Корректировки к прибыли до налогообложения

для **постоянных** разниц:

+/- _____

+/- _____

+/- _____

Откорректированная прибыль до налогообложения _____

Ставка налога X _____

Расходы по налогу на прибыль _____

Корректировки к прибыли до налогообложения

для **временных** разниц:

+/- _____

+/- _____

+/- _____

Налогооблагаемая прибыль _____

Ставка налога X _____

Налог на прибыль к оплате _____

Отсроченный налог на прибыль

по временным разницам _____

Идентификационный номер

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

БАЛАНС

По состоянию на _____ 20__ г.

Предприятие: _____

Отрасль: _____

Место регистрации: _____

Адрес: _____

Единица измерения: [у.е.] _____ Срок представления: _____

	Начало отчетного периода	Конец отчетного периода
<u>АКТИВЫ</u>		
Долгосрочные активы		
Основные средства по первоначальной стоимости		
Начисленная амортизация		
Чистая стоимость основных средств		
Нематериальные активы		
Инвестиции в ассоциированные компании		
Инвестиции, имеющиеся в наличии для продажи		
Долгосрочная дебиторская задолженность		
Отсроченные налоговые активы		
Прочие финансовые активы		
Итого долгосрочные активы:		
Текущие активы		
Товарно-материальные запасы		
Задолженность покупателей и заказчиков и прочие дебиторские задолженности		
Расходы, оплаченные авансом		
Прочие текущие активы		
Денежные средства и их эквиваленты		
Итого текущие активы:		
ИТОГО АКТИВЫ		

	Начало отчетного периода	Конец отчетного периода
<u>КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</u>		
Собственный капитал		
Акционерный капитал		
Выкупленные собственные акции		
Нераспределенная прибыль		
Прочие резервы		
Дополнительный оплаченный капитал		
Итого собственный капитал		
Обязательства		
Долгосрочные обязательства		
Долгосрочные кредиты и займы		
Отсроченные налоговые обязательства		
Долгосрочные оценочные обязательства		
Прочие долгосрочные обязательства		
Итого долгосрочные обязательства		
Текущие обязательства		
Торговая и прочая кредиторская задолженность		
Краткосрочные кредиты и займы		
Авансы полученные		
Задолженность по платежам в бюджет		
Текущая часть долгосрочных займов		
Краткосрочные оценочные обязательства и резервы		
Прочие краткосрочные обязательства		
Итого текущие обязательства:		
Итого обязательств		
ИТОГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВА И СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ		

Компания "Сонора"												
Рабочая таблица на год, завершающийся 31 декабря 1991												
Название счета	Пробный баланс до корректировки		Корректирующие записи		Пробный баланс после корректи-ки		Отчет о финансово - хоз. деятельности		Отчет о нераспреде-ленной пибыли		Бухгалтерский баланс	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Денежные средства	247,710											
Счета к получению	32,400											
Резерв на безнад. долги		6,450										
Векселя к получению (\$8,000)	160,000											
Проценты к получению												
ТМЗ - периодический учет	250,000											
Предоплаченная страховка	15000											
Земля	160,000											
Здания	540,000											
Накопленная аморти.: здания		20,000										
Оборудование	1,220,000											
Накопленная аморти.: оборудование		120,000										
Счета к оплате		178,600										
Тек.часть долгоср.долг.обязательств												
Авансы полученные												
Начисленные проценты												
Вексель банку, 6%		510,000										
Простые акции - 25,000		1,175,790										
Нераспределенная прибыль		185,740										
Доход от реализации		899,750										
Себестоимость реализ-ных товаров												
Покупки	358,300											
Возврат покупок		47,000										
Фрахт	99,400											

Рабочие таблицы

[illegible]

Простые акции		100,000											
Дополнительно оплаченный капитал		10,000											
Нераспределенная прибыль	6,000	19,950											
Доход от реализации		375,500											
Скидки при реализации	4,800												
Себестоимость реализованных товаров													
Приобретение/покупки	220,000												
Скидки на приобретение		1,200											
Возрат покупок		1,400											
Фрахт	8,500												
Корректировки по ТМЗ													
Расходы по оплате труда	42,000												
Налоги с зарплаты и льготы													
Расходы на транспорт, амортизация	6,000												
Расходы по безнадежным долгам													
Расходы по реализации, амортизация													
Расходы на ремонт грузовика	2,700												
Расходы по оплате труда	10,000												
Расходы по налогам с зарплаты	2,100												
Расходы на канц. принадлежности													
Расходы по оплате страховых													
Расходы на ком. услуги	950												
Штрафы, пени	1,450												
Амортизация: здание													
Доходы по процентам													
Прочие доходы		12,810											
Расходы по процентам													
Прочие неоперационные расходы													
ИТОГО													
Расход по подоходному налогу													
Подоходный налог к оплате (30%)													
Отсроченные обяз. по выплате п/н		4700											
Чистая прибыль													
ВСЕГО	876,160	876160											

Корпорация “Сэнди Блэк”

Корпорация “Сэнди Блэк” заканчивает свой финансовый год 31 декабря 2002 г. Она начала свой бизнес 1 января 1999 года. В 2002 году компания объявила дивиденды за 2001 год и выплатила их. Вас только что взяли на работу в “Сэнди Блэк”, в качестве бухгалтера и вашей первой деятельностью является подготовить финансовые отчеты за 2002 год для предоставления в банк.

Задание:

- 1) Сделайте необходимые корректирующие проводки, используя данные о деятельности компании.
- 2) Подготовьте рабочую таблицу.
- 3) Подготовьте
 - Отчет о результатах финансово-хозяйственной деятельности;
 - Форму налоговой выверки;
 - Отчет о нераспределенной прибыли;
 - Бухгалтерский баланс.
1. Дебиторская задолженность состоит из 110,000 у.е. текущих счетов и 15,000 у.е. просроченных счетов. При оценке безнадежных долгов остаток на счете резерва определяется с использованием 1% текущих счетов и 10% просроченных счетов. В соответствии с налоговым кодексом, расходы по безнадежным долгам не подлежат вычету из дохода в течение трех лет.
2. Векселя к получению состоят из следующего:
 - а) Компания “Лаебл Сьют”, номинальная сумма 20,000 сом, датирован 30 июня 2002, ставка 10%, проценты и основная сумма подлежат оплате 30 июня 2003.
 - б) “Атланта Ритейлерс”, номинальная сумма 10,000 сом, датирован 28 февраля 2002, ставка 12%, оплата процентов и основной суммы 28 февраля 2003.

При подсчете процентов компания “Сэнди Блэк” берет за основу 30 дней в месяц и 360 дней в году, не включая дату получения.
3. Справедливая рыночная стоимость земли 60,000 сом, здания - 150,000 у.е..
4. Ожидается, что у административного здания, приобретенного 1 января 1999 г., срок службы составит 25 лет и остаточная стоимость 5,000 у.е.. Для амортизации здания “Сэнди Блэк” использует прямолинейный метод. В целях налогообложения все основные средства амортизируются прямолинейным методом, остаточная стоимость равна бухгалтерской оценке.
5. Оборудование состоит из трех грузоподъемников. Из разговора с бухгалтером Вы узнали, что 1 января 2002 г. был продан грузоподъемник № 2 за 10,000 у.е., продажная цена была кредитована на счет начисленной амортизации.

	Дата приобретения	Стоимость	Остат. стоимость
Грузоподъемник №1	1 января 2000 г.	20,000	1,000
Грузоподъемник №2	1 января 2000 г.	30,000	2,000
Грузоподъемник №3	1 января 2000 г.	30,000	2,000
Грузоподъемник №4	31 декабря 2002 г.	30,000	2,000

Грузоподъемники амортизируются по методу уменьшающегося остатка на срок 5 лет. Амортизация за 2002 год не начислялась.

6. Грузовая автомашина была куплена 1 августа 2001г. за 25,000 у.е.. Срок службы грузовика 4 года, ожидаемый пробег 200,000 км, остаточная стоимость 5,000 у.е.. На 30 сентября 2002г. пробег составил 60,000 км. Вы определили, что на 31 декабря 2002г. грузовик проехал еще 8,000 км. “Сэнди Блэк” амортизирует грузовик на основе пробега производственным методом. Амортизация за четвертый квартал 2002г. не начислялась. В целях налогообложения “Сэнди Блэк” относит грузовик ко 2 категории основных средств. В течение 2002 года на текущий ремонт грузовика израсходовано 2,700 у.е. Согласно налоговому кодексу сумма расходов на текущий

ремонт, подлежащая вычету для каждого налогового года ограничена 10% балансовой стоимости на конец предыдущего налогового года.

7. Неистекшая страховка состоит из полиса на здание. Этот 3-х летний полис был куплен 1 января 2000г. за 3,900 у.е. (дебетуется на административные расходы).
8. Запасы офисных принадлежностей на 31 декабря 2002г. составили 2,900 у.е.
9. Месячная зарплата работникам выплачивается на пятый день следующего месяца. Платежная ведомость за декабрь 2002 г. выглядит следующим образом:

	<u>Начислено</u>	<u>Налоги к удержанию</u>	<u>Чистая выплата</u>
Администраторы	8,000	1,000	7,000
Продавцы работники	<u>25,000</u>	<u>3,900</u>	<u>21,100</u>
	<u>33,000</u>	<u>4,900</u>	<u>28,100</u>

10. "Сэнди Блэк" также заплатит за декабрь отчисления с фонда зарплаты административных работников – 300 у.е., с фонда зарплаты продавцов – 900 у.е.
11. Три векселя к оплате по ставке 12% , подлежащие оплате 1 октября 2003г., были выданы 30 сентября 2002 г. для финансирования покупки оборудования. Проценты подлежат выплате каждые полгода, а основная сумма подлежит выплате в срок погашения.
12. Закладная к оплате сроком 20 лет, с ежемесячной выплатой суммы 1,375 у.е., включающая выплату основного долга и процента - 12% выдана 25 декабря 2002 года.
13. Компания проводит ежегодно инвентаризацию товарно-материальных запасов. За 2002 г. "Сэнди Блэк" получила валовую прибыль равную 35% чистой реализации. Временные счета по учету ТМЗ необходимо закрыть.
14. Ставка налога на прибыль составляет 30%.

ГЛАВНЫЙ ЖУРНАЛ

ДАТА	ОПИСАНИЕ	ОТМ. РАЗН.	ДЕБЕТ	КРЕДИТ

ГЛАВНЫЙ ЖУРНАЛ

ДАТА	ОПИСАНИЕ	ОТМ. РАЗН.	ДЕБЕТ	КРЕДИТ

ГЛАВНЫЙ ЖУРНАЛ

ДАТА	ОПИСАНИЕ	ОТМ. РАЗН.	ДЕБЕТ	КРЕДИТ

ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ

за период с 1 _____ по 1 _____ 20__ г.

Предприятие: _____

Отрасль: _____

Место регистрации: _____

Адрес: _____

Единица измерения: [у.е.] _____ Срок представления: _____

Наименование	За отчетный период
Доход от реализации товаров, готовой продукции и услуг	
Себестоимость реализации товаров, готовой продукции и услуг	
Валовая прибыль	
Прочий операционный доход	
Расходы периода:	
Расходы по реализации	
Административные расходы	
Прочие операционные расходы	
Прибыль от операционной деятельности	
Доходы и расходы от неоперационной деятельности:	
Доходы от инвестиций	
Расходы по выплате процентов	
Доходы (убытки) от курсовых разниц по операциям с инвалютой	
Прочие доходы и расходы	
Итого доходы и расходы от неоперационной деятельности	
Прибыль до уплаты налога	
Расходы по налогу на прибыль	
Чистая прибыль	

СВЕРКА НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ

В государственную налоговую инспекцию _____

Предприятие:

Идентификационный номер _____

Прибыль /убыток до налогообложения в соответствии с

отчетом о финансовых результатах _____

Корректировки к прибыли до налогообложения

для **постоянных** разниц:

+/- _____

+/- _____

+/- _____

Откорректированная прибыль до налогообложения _____

Ставка налога X _____

Расходы по налогу на прибыль _____

Корректировки к прибыли до налогообложения

для **временных** разниц:

+/- _____

+/- _____

+/- _____

Налогооблагаемая прибыль _____

Ставка налога X _____

Налог на прибыль к оплате _____

Отсроченный налог на прибыль

по временным разницам _____

Идентификационный номер

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

БАЛАНС

По состоянию на _____ 20__ г.

Предприятие: _____

Отрасль: _____

Место регистрации: _____

Адрес: _____

Единица измерения: [у.е.] _____ Срок представления: _____

	Начало отчетного периода	Конец отчетного периода
<u>АКТИВЫ</u>		
Долгосрочные активы		
Основные средства по первоначальной стоимости		
Начисленная амортизация		
Чистая стоимость основных средств		
Нематериальные активы		
Инвестиции в ассоциированные компании		
Инвестиции, имеющиеся в наличии для продажи		
Долгосрочная дебиторская задолженность		
Отсроченные налоговые активы		
Прочие финансовые активы		
Итого долгосрочные активы:		
Текущие активы		
Товарно-материальные запасы		
Задолженность покупателей и заказчиков и прочие дебиторские задолженности		
Расходы, оплаченные авансом		
Прочие текущие активы		
Денежные средства и их эквиваленты		
Итого текущие активы:		
ИТОГО АКТИВЫ		

	Начало отчетного периода	Конец отчетного периода
<u>КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</u>		
Собственный капитал		
Акционерный капитал		
Выкупленные собственные акции		
Нераспределенная прибыль		
Прочие резервы		
Дополнительный оплаченный капитал		
Итого собственный капитал		
Обязательства		
Долгосрочные обязательства		
Долгосрочные кредиты и займы		
Отсроченные налоговые обязательства		
Долгосрочные оценочные обязательства		
Прочие долгосрочные обязательства		
Итого долгосрочные обязательства		
Текущие обязательства		
Торговая и прочая кредиторская задолженность		
Краткосрочные кредиты и займы		
Авансы полученные		
Задолженность по платежам в бюджет		
Текущая часть долгосрочных займов		
Краткосрочные оценочные обязательства и резервы		
Прочие краткосрочные обязательства		
Итого текущие обязательства:		
Итого обязательств		
ИТОГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВА И СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ		

КОМПАНИЯ "СЭНДИ БЛЭК"
 Рабочая таблица за год, завершившийся 31 декабря 1990 г.

Название счета	Пробный баланс до		Корректирующие записи		Пробный баланс после коррек-ки		Отчет о рез-тах фин.-хоз. деят-ти		Отчет о нераспред. прибыли		Бухгалтерский баланс	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Денежные средства	35,260											
Счета к получению	125,000											
Резерв на безнадежные долги	1,200											
Векселя к получению	30,000											
Проценты к получению												
TM3 (периодическая система)	65,200											
Офисные принадлежности	3,700											
Предоплаченная страховка	1,300											
Земля	40,000											
Здания	135,000											
Накопленная амортизация, здания		15,600										
Оборудование	110,000											
Накопленная амортизация, оборудование		61,200										
Транспортные средства	25,000											
Накопленная амортизация, транспорт		8,000										

[illegible]

ПРИМЕР ЭКЗАМЕНА ПО ФИНАНСОВОМУ УЧЕТУ-1 «ШАРК»

Компания "Шарк" наняла Вас в качестве консультанта и от Вас требуется выполнение следующих задач от имени компании.

Задание:

1. Подготовьте корректирующие журнальные проводки - все проводки сопроводите расчетами (56 балла).
2. Заполните рабочую таблицу. При необходимости добавляйте счета (12 баллов).
3. Подготовьте бухгалтерский баланс на 31 декабря 1999 года (10 баллов).
4. Подготовьте отчет о финансовых результатах за год, завершившийся 31 декабря 1999 г. (6 баллов)
5. Заполните форму налоговой выверки для корректировки разниц, возникающих между Национальными Стандартами Бухгалтерского Учета и Налоговым кодексом (8 баллов).
6. Подготовьте отчет о денежных потоках (8 баллов)

Информация о компании:

Компания "Шарк", созданная как совместное акционерное предприятие между немецкими и местными акционерами, начала свою деятельность в 1999 году. Компания занимается торговлей продовольственными товарами.

1. Конец отчетного года для компании - 31 декабря 1999 года
2. Компания должна готовить финансовые отчеты на основе Международных Стандартов Бухгалтерского Учета.
3. Акционерами компании являются 4 человека:
Вольфганг - акционер от иностранной стороны – 40%
Аскар - президент предприятия – 40%
Наташа - главный бухгалтер – 10%
Батыр - менеджер – 10%
4. Отчетная валюта – у.е. Курс обмена у.е. к 1 доллару США составлял:
31 декабря 1998 г. - 117 у.е.
1 апреля 1999 г. - 120 у.е.
1 августа 1999 г. - 123 у.е.
1 октября 1999 г. - 124 у.е.
1 ноября 1999 г. - 125 у.е.
1 декабря 1999 г. - 120 у.е.
31 декабря 1999 г. - 130 у.е.

При подсчетах округляйте суммы.

Все расчеты производите на ежемесячной основе.

Для выполнения корректирующих проводок бухгалтер фирмы Наташа предоставила Вам детальный анализ пробного баланса, а также некоторую дополнительную информацию о хозяйственной деятельности фирмы.

1. 25 сентября 1999г. с целью расширения торговых площадей компания арендовала магазин стоимостью 2,000,000 у.е. сроком на 4 года. По условиям договора компания «Шарк» должна выплачивать часть основного долга плюс 12 процентов с оставшейся суммы долга в конце каждого года аренды. Данная аренда является финансовой.
2. Через месяц руководство компании приняло решение перестроить магазин, и 1-го ноября был взят банковский кредит сроком на 3 года. В приказе по учетной политике предусматривалась капитализация затрат по займам.
3. В конце декабря истек срок хранения колбасных изделий стоимостью 23,000 у.е.. Батыр договорился с Зоопарком о продаже этих колбасных изделий за 10,000 у.е..
4. а) Здание было приобретено 1 февраля 1999г. Руководство компании решило амортизировать его прямолинейно в течение 10 лет. Здание на 30% используется в административных целях, а на остальной площади находится магазин. Метод амортизации совпадает с Налоговым кодексом.
б) Компьютеры были приобретены 30 апреля 1999 г. и амортизируются в течение 5 лет методом суммы чисел. Налоговый кодекс предусматривает прямолинейный метод.
в) Автомобиль, который используется на 10% для нужд администрации, а на 90% для торговли, был приобретен 1 марта 1999г. Амортизируется методом уменьшающегося остатка в течение 5 лет, норма амортизации 40%. Налоговый кодекс разрешает применение метода суммы чисел.
г) Арендованный магазин амортизируется прямолинейно в течение срока аренды.
5. В 1999г. Компания «Шарк» приобрела 30% акций концерна «Навруз». Концерн «Навруз» получил прибыль за 1998г. в размере 2,000,000 у.е. и объявил о выплате компании «Шарк» дивидендов в размере 200,000 у.е.. Инвестиции учитываются методом долевого участия, но Наташа еще не сделала никаких проводок.
6. 31 декабря 1999г. были сняты остатки в кассе. Сумма оказалась равной 18,000 у.е.. Кассир призналась, что одолжила деньги для того, чтобы купить новогодний подарок и вернет их 1 января 2000г.
7. 27 декабря 1999г. постоянный клиент перечислил 18,500 у.е. за ящик конфет, которые, как оказалось, закончились на складе. Батыр обещал доставить конфеты к 7 января 2000г. Наташа отнесла полученную сумму на доход.
8. При анализе дебиторской задолженности оказалось, что долги на общую сумму 28,300 у.е. будут невозвратными. Расходы на безнадежные долги не разрешается включать в расходы по Налоговому кодексу.
9. Среди счетов к оплате оказался один неоплаченный счет на сумму 120 долларов США. Наташа показала, что этот счет был получен 30 октября 1999г.
10. В декабре компания «Шарк» наняла нового продавца. Его не начисленная зарплата составила 6,900 у.е., подоходный налог – 15%.
11. Ставка налога на прибыль – 30%.

ГЛАВНЫЙ ЖУРНАЛ

ДАТА	ОПИСАНИЕ	ОТМ. РАЗН.	ДЕБЕТ	КРЕДИТ

ГЛАВНЫЙ ЖУРНАЛ

ДАТА	ОПИСАНИЕ	ОТМ. РАЗН.	ДЕБЕТ	КРЕДИТ

ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ

за период с 1 _____ по 1 _____ 20__ г.

Предприятие: _____

Отрасль: _____

Место регистрации: _____

Адрес: _____

Единица измерения: [у.е.] _____ Срок представления: _____

Наименование	За отчетный период
Доход от реализации товаров, готовой продукции и услуг	
Себестоимость реализации товаров, готовой продукции и услуг	
Валовая прибыль	
Прочий операционный доход	
Расходы периода:	
Расходы по реализации	
Административные расходы	
Прочие операционные расходы	
Прибыль от операционной деятельности	
Доходы и расходы от неоперационной деятельности:	
Доходы от инвестиций	
Расходы по выплате процентов	
Доходы (убытки) от курсовых разниц по операциям с инвалютой	
Прочие доходы и расходы	
Итого доходы и расходы от неоперационной деятельности	
Прибыль до уплаты налога	
Расходы по налогу на прибыль	
Чистая прибыль	

СВЕРКА НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ

В государственную налоговую инспекцию _____

Предприятие:

Идентификационный номер _____

Прибыль /убыток до налогообложения в соответствии с

отчетом о финансовых результатах _____

Корректировки к прибыли до налогообложения

для **постоянных** разниц:

+/- _____

+/- _____

+/- _____

Откорректированная прибыль до налогообложения _____

Ставка налога X _____

Расходы по налогу на прибыль _____

Корректировки к прибыли до налогообложения

для **временных** разниц:

+/- _____

+/- _____

+/- _____

Налогооблагаемая прибыль _____

Ставка налога X _____

Налог на прибыль к оплате _____

Отсроченный налог на прибыль

по временным разницам _____

Идентификационный номер

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

БАЛАНС

По состоянию на _____ 20__ г.

Предприятие: _____

Отрасль: _____

Место регистрации: _____

Адрес: _____

Единица измерения: [у.е.] _____ Срок представления: _____

	Начало отчетного периода	Конец отчетного периода
<u>АКТИВЫ</u>		
Долгосрочные активы		
Основные средства по первоначальной стоимости		
Начисленная амортизация		
Чистая стоимость основных средств		
Нематериальные активы		
Инвестиции в ассоциированные компании		
Инвестиции, имеющиеся в наличии для продажи		
Долгосрочная дебиторская задолженность		
Отсроченные налоговые активы		
Прочие финансовые активы		
Итого долгосрочные активы:		
Текущие активы		
Товарно-материальные запасы		
Задолженность покупателей и заказчиков и прочие дебиторские задолженности		
Расходы, оплаченные авансом		
Прочие текущие активы		
Денежные средства и их эквиваленты		
Итого текущие активы:		
ИТОГО АКТИВЫ		

	Начало отчетного периода	Конец отчетного периода
<u>КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</u>		
Собственный капитал		
Акционерный капитал		
Выкупленные собственные акции		
Нераспределенная прибыль		
Прочие резервы		
Дополнительный оплаченный капитал		
Итого собственный капитал		
Обязательства		
Долгосрочные обязательства		
Долгосрочные кредиты и займы		
Отсроченные налоговые обязательства		
Долгосрочные оценочные обязательства		
Прочие долгосрочные обязательства		
Итого долгосрочные обязательства		
Текущие обязательства		
Торговая и прочая кредиторская задолженность		
Краткосрочные кредиты и займы		
Авансы полученные		
Задолженность по платежам в бюджет		
Текущая часть долгосрочных займов		
Краткосрочные оценочные обязательства и резервы		
Прочие краткосрочные обязательства		
Итого текущие обязательства:		
Итого обязательств		
ИТОГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВА И СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ		

ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ
за период с 1_____ по 1_____ 200__ г.
Компания
Единица измерения: у.е.

Движение денежных средств от операционной деятельности	
Состояние денежных средств от операционной деятельности	
Движение денежных средств от инвестиционной деятельности	
Состояние денежных средств от инвестиционной деятельности	
Движение денежных средств от финансовой деятельности	
Состояние денежных средств от финансовой деятельности	
Чистое изменение в состоянии денежных средств	
Денежные средства на начало года	
Денежные средства на конец отчетного периода	
Перечень неденежных операций, связанных с инвестиционной и финансовой деятельностью	

Компания "Шарк" Рабочая таблица за год, завершившийся 31 декабря 1999 г.

Название счета	Код	Пробный баланс до корректировки		Корректирующие записи		Пробный баланс после корректировки		Отчет о прибылях и убытках		Отчет о нераспред. прибыли		Бухгалтерский баланс	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Здания		1,750,000											
Накопленный износ зданий													
Компьютеры		625,000											
Накопленный износ компьютеров													
Автомобиль		593,250											
Накопленный износ трансп. ср-в													
Накопленный износ магазина													
Здания, магазин													
Инвестиции в концерн "Навуз"		350,000											
Незавершенное строительство		510,000											
Товары		514,076											
Счета к получению		124,200											
Задолженность работников													
Дивиденды к получению													
Касса		20,000											
Расчетный счет		101,176											
Счета к оплате			269,876										
Доходы будущих периодов													

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ
для підготовки к екзамену по фінансовому учету
"Фінансовий учет -1"

1. **С. Грей, Б. Нидлз. Фінансовий учет: глобальний підход, 2004.**
2. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 /Перекл. з англ. за ред. С.Ф. Голова/ – К.: ФПБАУ, 2000.
3. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2001: зміни та доповнення /Перекл. з англ. за ред. С.Ф. Голова/ – К.: ФПБАУ, 2001.
4. Глен А. Велш, Деніел Г. Шорт. Основи фінансового обліку. – Київ.: Основи, 1999.
5. С.Ф.Голов, В.М.Костюченко. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами. Практичний посібник. – Київ.: Лібра, 2004.
6. Р.Энтони, Дж. Рис. Учет: ситуации и примеры. – М.: Финансы и статистика, 1998.