

НЕКОТОРЫЕ ВОПРОСЫ ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНЫХ ПРОЦЕДУР УЧЕТНОГО ЦИКЛА

Купреишвили Э., к.э.н., доцент кафедры учета,
анализа и аудита

Тбилисский государственный университет

Завершающим этапом учетной деятельности являются подготовка и представление бухгалтерской отчетности. В целом бухгалтерская отчетность охватывает характерные для деятельности предприятия основные показатели, связанные между собой и отражающие главные моменты деятельности предприятия за определенный период, будь то информация финансового или управленческого характера.

С точки зрения использования информации в современных условиях приоритетной является финансовая отчетность, поскольку содержащиеся в ней сведения доступны любому заинтересованному лицу. Финансовая отчетность является официально опубликованным документом. Каждое предприятие обязано подготовить к концу отчетного периода и после прохождения необходимых процедур опубликовать финансовую отчетность своей деятельностью.

Финансовая отчетность позволяет изучить финансовое положение предприятия, финансовые результаты его деятельности и изменения в финансовом положении. В соответствии с международными стандартами бухгалтерского учета полный пакет финансовой отчетности охватывает баланс, отчетность по прибыли и убыткам, отчетность о движении денежных средств и разъяснение к финансовой отчетности.

Основное требование, предъявляемое к финансовой отчетности общего назначения, заключается в достоверном отражении реального финансового положения предприятия, результатов его деятельности и движения денежных потоков предприятия.

Достижение качества информации, отражаемой в финансовой отчетности, возможно лишь при условии строгого соблюдения общепризнанных принципов ее подготовки. В соответствии со структурными основами подготовки и представления финансовой отчетности обобщаются все хозяйственные операции, осуществленные на предприятии в течение отчетного периода, что в конечном счете находит свое отражение в пробном (опытном) балансе.

Пробный (опытный) баланс является главным составляющим элементом таблицы корректировки (тот же рабочий лист). Процедура его подготовки подразумевает следующие пять этапов работ:

1. Перенесение остатков реальных и временных счетов бухгалтерского учета и установление валюты (суммы) пробного (опытного) баланса;
2. Составление корректирующих статей, их запись и суммирование;
3. С учетом корректирующих записей определение новых остатков, называемое в практике выведением «корректированного пробного (опытного) баланса»;
4. Перенесение из «корректированного пробного (опытного) баланса» в баланс остатков по реальным счетам, а по временным счетам – отражение растущих остатков в отчетности по прибыли и убыткам;

5. Суммирование баланса и отчетности по прибыли и убыткам.

Разница между графами доходов и расходов в соответствии с отчетностью по прибыли и убыткам есть результат деятельности предприятия, прибыль и убыток, запись о котором будет произведена в соответствующей части отчетности по прибыли и убыткам, после чего отчетность по прибыли и убыткам окончательно сбалансирована.

В таблице корректировки важным звеном является пробный (опытный) баланс, представляющий собой остатки, подсчитанные по синтезным счетам к концу отчетного периода, с таким расчетом, чтобы в нем были отражены хозяйственные операции только текущего периода, осуществление которых подтверждается надлежащими документами.

Пробный (опытный) баланс имеет особое контролирующее назначение, так как первоначально именно здесь должно быть показано соответствие активов предприятия с его же обязательствами и капиталом, основанное на остатках баланса, подготовленного к концу минувшего отчетного периода, и совершенных в течение отчетного периода хозяйственных операциях.

Именно пробный (опытный) баланс является основой подготовки главнейших элементов финансовой отчетности предприятия – баланса и отчетности по прибыли и убыткам. Фактически это начальный этап работ по подготовке финансовой отчетности, поскольку именно после него производится целый ряд бухгалтерских записей с тем, чтобы распределить сформированное в пробном (опытном) балансе соотношение между балансом и отчетностью по прибыли и убыткам.

Остатки по бухгалтерским счетам, отражающие доходы и расходы, в пробном (опытном) балансе представлены возрастающими суммами с начала отчетного периода. К этому моменту в нем еще не отражен целый ряд таких хозяйственных фактов, без учета которых окончательный финансовый результат предприятия не может считаться реальным. Такими хозяйственными фактами являются начисления за износ основных средств и амортизацию нематериальных активов, переоценка активов, расчет расходов по налогу с прибыли и т.д.

Необходимые после подготовки пробного (опытного) баланса бухгалтерские записи (определенная часть которых осуществляется путем анализа зафиксированных в этом балансе остатков) скорректировать записями трансформации, а иногда – корректирующими записями. В последнем случае дело преимущественно касается фактов, когда хозяйственные явления вызывают в активах предприятия, его обязательствах и капитале такие изменения, которые касаются периода, превышающего отчетный.

Трансформирование – операции по корректированию. Они выполняются путем составления обычной бухгалтерской статьи, в которой минимум один счет является балансовым счетом¹ (реальным), а второй – касается отчетности по прибыли и убыткам, т.е. временный счет. Записи трансформации – корректирования, как правило, не касаются счетов наличных денег. Процесс трансформации происходит путем отсрочки или начисления доходов и расходов, не относящихся к данному отчетному периоду. Отсрочка в основном

¹ Как правило, постоянным.

предусматривает случаи, когда дело касается предварительно полученных доходов либо предварительно понесенных расходов. Это те случаи, когда понесенные расходы либо поступившая сумма относятся к более чем одному отчетному периоду и поэтому возникает необходимость распределения всей полученной суммы дохода между текущим и последующим за отчетными периодами, т.е. произойдет корректировка этой статьи финансовой отчетности – в определенной мере рассрочка дохода, поскольку признание второй части суммы в качестве дохода связано с предстоящими расходами. В случае расходов следует учесть, к примеру, стоимость здания, поправка которой делается к концу каждого года путем начисления за износ; также вспомогательные материалы, расходы по приобретению которых понесены за отчетный период, но предприятие использует их в течение нескольких лет; уплаченное в виде аванса страхование и т.д. В случае же доходов рассматривается предварительно уплаченная покупателями сумма за продукцию, корректировка которой произойдет, как только соразмерная указанная сумме ценность фактически будет отправлена из предприятия.

Что же касается трансформации – корректировки путем начисления доходов или расходов, то это является констатацией именно тех доходов и расходов, которые уже получены предприятием или понесены им, но они пока не зарегистрированы в учете: возможно, денежные поступления, приход-расход к этому времени еще не производились.

После подготовки пробного (опытного) баланса, как правило, происходит тщательный анализ каждой статьи, на основании которого операции по трансформации, осуществляемые в главном журнале и главной книге, можно подразделить на три группы:

1. Дополнительные записи, подразумевающие операции, осуществляемые обычно в конце хозяйственного года и не связанные с корректировкой записей на бухгалтерских счетах предприятия. К примеру, начисление за износ основных средств и амортизацию нематериальных активов; начисление налога с имущества; доходы или расходы, начисляемые к концу отчетного периода в связи с финансовой арендой и т.д.

При осуществлении дополнительных записей дебитные записи ведутся на счетах расходов за износ основных средств, расходов за амортизацию нематериальных активов, расходов по налогу с прибыли или других аналогичных счетах; соответственно кредитные записи осуществляются на счетах износа основных

средств, амортизации нематериальных активов, налога с имущества или других аналогичных счетах.

2. Корректирующие записи, или такие записи, которые касаются какой-либо статьи актива или пассива и доводят ее до нужного уровня; например, корректировка товарного запаса, также остатков счетов требований к концу отчетного периода по состоянию на 31 декабря; переоценка активов; распределение поступивших сумм и понесенных расходов по периодам; исправление неверных записей и т.д. Осуществление таких записей иногда вызвано необходимостью подготовки предприятием финансовой отчетности согласно разработанной учетной политике; например, необходимость корректировки товарного материального запаса возникает преимущественно тогда, когда предприятие ведет учет запасов периодическим методом.

3. Заключительные записи, в которых подразумевается закрытие счетов по доходам и расходам и начисление налога с прибыли. Заключительные записи касаются дебета счета прибыли и убытков отчетного периода, когда происходит закрытие счетов, отражающих расходы. Запись на счете прибыли и убытков окажется на стороне кредита, когда закроется счет, отражающий доходы. После этого разница между дебитной и кредитной записями счета прибыли и убытков за отчетный период относится на счет чистой прибыли с кредитной записью, если получена прибыль, или же к дебету счета непокрытого убытка, если место имеет убыток. Что касается начисления налога с прибыли, он отражается в дебете счета расходов по налогу с прибыли и в кредите счета по налогу с прибыли.

Предложенная классификация записей трансформации-корректировки дает возможность глубже и подробнее проанализировать и изучить информацию пробного (опытного) баланса. После записи операций по трансформации в главном журнале и ее перенесения в главную книгу подготавливается трансформированный пробный (опытный) баланс, что ощутимо облегчает подготовку таких значительных форм финансовой отчетности, как баланс и отчетность по прибыли и убыткам, на основании же их данных, в свою очередь, подготавливается отчетность о движении денежных средств.

Чая Владимир Тигранович,

Элгуджа Купреишвили