

Счетоводство - Годишно счетоводно отчитане на фирмите

Публикувано от **Simonsita** на **25.02.2010**

ГОДИШНО СЧЕТОВОДНО ПРИКЛЮЧВАНЕ НА ПРЕДПРИЯТИЯТА ОТ РЕАЛНИЯ СЕКТОР

Наближава края на 2004 г. и вниманието на счетоводната колегия е насочено към годишното счетоводно приключване. То може да затрудни счетоводителите, ако текущото счетоводно отчитане не е било извършено своевременно. Особени проблеми за решаване през периода на годишното счетоводно приключване няма да имат тези счетоводители, които своевременно са осчетоводявали всички възникнали стопански операции.

Ние сме убедени, че годишното счетоводно приключване започва от първата осчетоводена стопанска операция в началото на годината. И с всяка следваща стопанска операция се създават счетоводни условия за нормалното и своевременно приключване на осъществената стопанска и финансова дейност от предприятието.

При една такава постановка на проблема е много трудно да се посочат етапите и обхватът на годишното счетоводно приключване. При условие че са спазени нормативните изисквания за провеждане на инвентаризациите на активите и пасивите, много малко са ситуациите, които биха били обект на специална трактовка, на отделно изясняване или интерпретиране.

Позволяваме си да интерпретираме процесите на годишното счетоводно приключване преди всичко като основен изходен момент на необходимата организация на счетоводството, която следва да се прилага през 2005 г. И всички съпътстващи проблеми на счетоводното отчитане през 2004 г. трябва да бъдат отстранени от практиката през 2005 г. Създаването на бъдещата организация на счетоводството е свързана и с последните изменения и допълнения на Закона за счетоводството.

Независимо от тези ни разбирания ние ще си позволим да интерпретираме процесите на подготовката и съставянето на годишните финансови отчети или съставните части на годишния финансов отчет. Нашите изисквания и виждания ще бъдат обект на формално подреждане. При това подреждане ще се постареем да не търсим степенуване на дейността по изготвянето на финансовите отчети. Според скромното ни мнение трябва да се извърши следното:

1. За пореден, но необходим път трябва да се запознаем, да си припомним съдържанието на прилаганите през годината в предприятието счетоводни стандарти. Това е необходимо за правилното представяне на активите, пасивите, собствения капитал, приходите и разходите и паричните потоци в годишните финансови отчети. Възможно е да сме допуснали неправилно осчетоводяване от гледна точка на изискванията на счетоводните стандарти, което непременно сега трябва да се коригира.

2. Извършване на основен преглед на съдържанието на форматите на годишните финансови отчети. То е и резултат от допълнителното проучване на приложимите счетоводни стандарти. Особено внимание трябва да се отдели на възможния обхват и съдържание на поясненията (приложенията) към финансовите отчети. То по обем на съдържащата се информация трябва да бъде значително по-подробно в сравнение с някои досегашни представи и изпълнения.

3. Своевременно и качествено извършване или довършване на инвентаризациите на активите и пасивите. Обикновено се отделя подобаващо внимание към инвентаризациите на материалните активи. Сега трябва много внимателно да се инвентаризират вземанията и задълженията. Крайната цел е не само да установи съответствие между сумите на вземанията и задълженията по данни на предприятието и данни на контрагентите. Непременно трябва да се оцени степента на сигурност на своевременното погасяване на вземанията. При констатации, че за отделни контрагенти не се очаква получаване (уреждане) на вземанията, трябва да се пристъпи незабавно към тяхното обезценяване.

Всички различия между счетоводните данни и данните от инвентаризациите на материалните активи трябва своевременно да намерят счетоводен израз. При доказани причинно-следствени връзки се извършват компенсации между липсите и излишъците. Некомпенсираните липси по предварително уточнените параметри трябва да се осчетоводят като текущи разходи или като вземания от виновните лица. И евентуалните излишъци на такива активи ще се представят като текущи приходи.

4. Значително внимание трябва да се отдели на подходите, които ще се прилагат при последващото оценяване на активите и пасивите. Може да се приеме, че последващото оценяване на активите и пасивите ще бъде основното съдържание на счетоводната дейност в края на годината до датата на изготвяне на финансовите отчети. Последващото оценяване ще съответства на изискванията на приложимите стандарти и преди всичко на постановките по проблема в писаните счетоводни политики на предприятието.

Създаването на информация за последващите оценки на активите и пасивите е свързано с необходимостта от създаване на поне три групи счетоводни сметки: "Разходи от последващи оценки на активи и пасиви", "Приходи от последващи оценки на активи и пасиви" и "Обезценки на активи и пасиви".

Последващите оценки на активите и пасивите имат една основна цел - да представят вярна и честна информация за елементите на финансовите отчети. И по тази причина ще отделим внимание на въпросите за последващото оценяване на активите и пасивите по видове или по групи. Тези видове или групи активи и пасиви ще бъдат конкретизирани като текущи (краткотрайни, краткосрочни) и нетекущи (дълготрайни, дългосрочни):

А. Текущи (краткотрайни, краткосрочни) активи

а) Паричните средства в чуждестранна валута се представят в баланса по левовата им равностойност по обменния курс на БНБ към последния работен ден на годината. И разликите се отчитат като текущи финансови приходи (по кредита на с/ка Приходи от операции с чуждестранна валута) или текущи финансови разходи (по дебита на с/ка Разходи по операции с чуждестранна валута).

б) Материалните запаси се представят в годишните финансови отчети по по-ниската между отчетната стойност и нетната реализуема стойност. Само когато нетната реализуема стойност е по-ниска от отчетната, се извършва последващо оценяване на материалните запаси. Информация за нетната реализуема стойност може да се осигури от стоковите борси, последни покупки или продажби или експертно оценяване. Извършва се обезценка на тях. Сумата на обезценката е текущ разход за годината и следва да се запише по дебита на с/ка Разходи от последващи оценки на материални запаси.

Когато в края на отчетната година има обезценени материални запаси през предходни отчетни периоди, трябва да се извърши проверка дали тяхната реализуема стойност не се е повишила. При такава ситуация се отчита възстановяване на призната през предходни отчетни периоди загуба от обезценка, като се записва по кредита на с/ка Приходи от последващи оценки на материални запаси.

в) Текущите (краткотрайните) биологични активи се оценяват в края на годината по справедливи цени. Разликите между досегашните стойности и новите справедливи цени се третират като текущи разходи (по дебита на с/ка Разходи от последващи оценки на краткотрайни биологични активи) или текущи приходи (по кредита на с/ка Приходи от последващи оценки на краткотрайни биологични активи).

г) Краткотрайните търговски вземания и заеми по принцип не подлежат на ново оценяване. Само когато има достатъчно основания за конкретно търговско вземане или предоставен заем, те могат да бъдат обезценени в разумни граници. Важното е да се прецени каква част от вземането няма да може да се получи. И с тази сума се обезценява търговското вземане, като се съставя счетоводната статия:

Дебит с/ка Разходи от последващи оценки на финансови инструменти

Кредит с/ка Обезценка на финансови инструменти

д) Краткотрайните финансови активи (без тези, посочени в предходната точка) подлежат на оценяване главно за тези, които са държани за търгуване или са обявени за продажба. За тях се прилага оценка по справедливи цени. Възникналите разлики между справедливите стойности и досегашните им оценки се отчитат като текущи разходи (по дебита на с/ка Разходи от последващи оценки на финансови инструменти) или като текущи приходи (по кредита на с/ка Приходи от последващи оценки на финансови инструменти).

Б. Нетекущи (дълготрайни, дългосрочни) активи

а) Дълготрайни материални активи могат да се оценяват, като се прилага препоръчителният подход или алтернативният подход. Препоръчителният подход предполага дълготрайните материални активи да се представят в годишните финансови отчети по балансова стойност, която е равна на цената на придобиване, намалена с начислените амортизации и отчетените обезценки. Може да се приеме, че препоръчителният подход е подходът на обезценките.

Обезценка се извършва, когато възстановимата стойност на съответния дълготраен материален актив е по-ниска от балансовата му стойност. Възстановимата стойност е по-високата от нетната продажна цена на съответния актив и неговата стойност в употреба. Нетната продажна цена е равна на предполагаемата продажна цена, намалена с очакваните разходи по продажбата.

Стойността в употреба се определя на база на нетните парични потоци от съответния актив, като се прилага подходът на ефективната лихва. И със сумата на обезценката трябва да се състави счетоводната статия:

Дебит с/ка Разходи от последващи оценки на дълготрайни материални активи

Кредит с/ка Обезценка на дълготрайни материални активи

При наличие на съответни индикации, че възстановимата стойност на обезценените дълготрайни материални активи се е повишила, то този факт е обект на счетоводно третиране. Осчетоводява се така нареченото "възстановяване на загуби от обезценки", но в границите на отчетените през предходни периоди обезценки. И в този случай се съставя счетоводната статия:

Дебит с/ка Обезценка на дълготрайни материални активи

Кредит с/ка Приходи от последващи оценки на дълготрайни материални активи

Алтернативният подход за последващо оценяване на дълготрайните материални активи изисква по същество те да се отчитат по справедливи стойности. Това става, като периодично (обикновено на всеки 3-5 години) се извършват оценки за привеждане на балансовата стойност в съответствие с тяхната справедлива стойност. Всяко последващо оценяване се извършва, след като предварително се отпише или не начислената амортизация. Когато се отпише начислената амортизация, последващата оценка засяга (в увеличение или намаление) само стойността на съответния актив. Когато не се отписва начислената амортизация, то последващата оценка ще засегне и стойността на съответния актив, и стойността на амортизациите. По принцип възникналите разлики са за сметка на резерва от последващите оценки на дълготрайните материални активи.

Когато справедливата стойност е по-висока от балансовата стойност, се съставя счетоводната статия:

Дебит с/ки от група Дълготрайни материални активи

Кредит с/ка Резерви от оценки на дълготрайни материални активи

Когато справедливата стойност е по-ниска от балансовата стойност, се съставя счетоводната статия:

Дебит с/ка Резерви от оценки на дълготрайни материални активи

Кредит с/ки от група Дълготрайни материални активи

Когато трябва да се осчетоводи намалението на балансовата стойност на дълготрайните материални активи и няма или е недостатъчен резерв от последващите оценки, разликата се записва по дебита на с/ка Разходи от последващи оценки на дълготрайни материални активи. При следващи оценки на тези материални дълготрайни активи, в резултат на което се увеличава балансовата стойност, то с размера на увеличението в границите на предварително отчетените разходи се записва по кредита на с/ка Приходи от последващи оценки на дълготрайни материални активи.

б) Нематериални активи. Подходите за последващо оценяване на нематериалните активи по принцип не се различават от това, което бе посочено за дълготрайните материални активи. Трябва да се има предвид, че обикновено в края на всяка година се извършва оценка на възстановимата стойност и се преценява оставащият срок на годност на нематериалните активи.

в) Инвестиционни имоти. Инвестиционните имоти при придобиване се оценяват по справедливи стойности или по историческа цена. Изборът за начина на оценяване се решава от предприятието. Когато инвестиционните имоти се оценяват по справедливи цени, те подлежат на последващо оценяване в края на годината по справедливи стойности. Разликите се отчитат като текущи приходи (по кредита на с/ка Приходи от последващи оценки на инвестиционни имоти) или като текущи разходи (по дебита на с/ка Разходи от последващи оценки на инвестиционни имоти).

Подходите за последващи оценки на инвестиционните имоти, когато те се оценяват при придобиването им по историческа цена, са еднакви с посочените за дълготрайните материални активи.

г) Дълготрайни биологични активи. Те се отчитат по справедлива стойност. И по тази причина в края на отчетния период се извършва оценка по справедливи стойности. Разликите между формираните нови стойности и тези преди последващата оценка се отчитат като текущи разходи (по дебита на с/ка Разходи от последващи оценки на дълготрайни биологични активи) или като текущи приходи (по кредита на с/ка Приходи от последващи оценки на дълготрайни биологични активи).

Когато няма необходимите условия за прилагане на справедливи стойности при отчитане на дълготрайните биологични активи, те се оценяват по исторически цени. Последващите оценки на тези активи са идентични с тези, посочени за дълготрайните материални активи.

д) Дългосрочни инвестиции в дъщерни и асоциирани предприятия. Тези инвестиции се отчитат, като се прилага себестойностен подход или по капиталовия подход.

Когато инвестициите в дъщерните и асоциираните предприятия се отчитат на база на себестойностния подход, последващи оценки по принцип не се извършват. Когато тези инвестиции се отчитат, като се прилага капиталовият подход, то при всяка получена информация за промени в собствения капитал на дъщерното или асоциираното предприятие се извършват корекции в стойността на инвестициите. При увеличаване на дела на предприятието в собствения капитал на дъщерните и асоциираните предприятия възниква приход, който се осчетоводява:

Дебит с/ка Дългосрочни инвестиции в дъщерни предприятия

Дебит с/ка Дългосрочни инвестиции в асоциирани предприятия

Кредит с/ка Приходи от последващи оценки на дългосрочни инвестиции

При намаляване на дела на предприятието в собствения капитал на дъщерните и асоциираните предприятия възниква разход, който се осчетоводява:

Дебит с/ка Разходи от последващи оценки на дългосрочни инвестиции

Кредит с/ка Дългосрочни инвестиции в дъщерни предприятия

Кредит с/ка Дългосрочни инвестиции в асоциирани предприятия

Когато дългосрочни инвестиции в дъщерни и асоциирани предприятия се отчитат като финансови инструменти, те се представят в края на годината по справедливи цени. Разликите се отчитат като текущи приходи (по кредита на с/ка Приходи от последващи оценки на финансови инструменти) или като текущи разходи (по дебита на с/ка Разходи от последващи оценки на финансови инструменти).

е) Дългосрочни финансови активи. В групата на дългосрочните финансови активи се включват

финансови активи, които при придобиването се класифицират за държане до настъпване на падежа. В този момент те се оценяват по цена на придобиване. Впоследствие тяхната стойност се променя (увеличава или намалява). Тази промяна в стойността на актива ще се записва по дебита или по кредита на с/ка Финансови активи, държани до падеж, което ще се отрази като текущи финансови приходи или текущи финансови разходи.

Финансовите активи, които са налични за продажба, се оценяват последващо в края на отчетния период по справедливи цени. Разликите между новата стойност и предишната им оценка се отчитат или като текущи приходи/разходи, или като резерви от последващи оценки на финансови инструменти.

ж) Дългосрочни вземания и предоставени заеми. Те не подлежат на последващо оценяване при нормалното им уреждане. Когато обаче има доказателства, че някои дългосрочни вземания няма да се получат частично или изцяло, те подлежат на обезценяване. Със сумата на обезценката следва да се състави счетоводната статия:

Дебит с/ка Разходи от последващи оценки на финансови инструменти

Кредит с/ка Обезценка на финансови инструменти

5. Анализират се резервите от последващи оценки на амортизируемите активи и отписване при необходимост на част от тях. Важното е да се определи величината на сумите от тях, с които ще се увеличава счетоводната печалба при формиране на облагаемата печалба.

Трябва да се има предвид, че отписването на резервите от последващи оценки на амортизируемите активи трябва да се извършва, когато се отписват съответните активи.

6. Анализират се възникналите събития след датата на баланса и тяхното отразяване в годишните финансови отчети. Необходимо е да се осигури сравнимост на данните в годишните финансови отчети за текущата и предходната година.

7. Своевременно уточняване на позициите на постоянните и на временните разлики, с които ще се преобразува счетоводната печалба/загуба в облагаема печалба. Внимателно трябва да се проучат посочените позиции от Закона за корпоративното подоходно облагане, които в повечето случаи ще определят сумите на постоянните и на временните разлики. Данъчният ефект за всеки възникнал или признат актив или пасив по отсрочени данъци следва да се изчислява на база на утвърдената за прилагане данъчна ставка за 2005 г.

Отчитането на активите и пасивите по отсрочените данъци следва да се отчитат чрез сметките: Активи по отсрочени данъци, Пасиви по отсрочени данъци и/или евентуално Активи и пасиви по отсрочени данъци. Сумата на активите по отсрочени данъци трябва да се посочи като отделна позиция на нетекущите (дълготрайните, дългосрочните) активи, а пасивите по отсрочените данъци - в нетекущите (дългосрочните) пасиви.

С данъчният ефект по възникналите активи по отсрочени данъци ще се съставя счетоводната статия:

Дебит с/ка Активи по отсрочени данъци

Кредит с/ка Разходи и приходи по данъци

С данъчният ефект по възникналите пасиви по отсрочени данъци ще се съставя счетоводната статия:

Дебит с/ка Разходи и приходи по данъци

Кредит с/ка Пасиви по отсрочени данъци

При обратно проявление на активите и пасивите по отсрочени данъци ще се съставят счетоводни статии по кредитите на с/ка Активи по отсрочени данъци и по дебита на с/ка Пасиви по отсрочени данъци в кореспонденция със с/ка Разходи и приходи по данъци.

8. При наличие на суми по сметките за отчитане на положителната и отрицателната репутация следва отново да се уточни оставащият срок на очаквани икономически изгоди и да се извършат необходими промени в подхода на отчитане на амортизациите им.

9. Счетоводен анализ на записаната информация по синтетичните и аналитичните счетоводни сметки и подготовка на информацията за годишните финансови отчети. Особено внимание трябва да се отдели на оборотите и салдата по онези сметки, които ще представят активите, пасивите и собствения капитал в баланса.

10. Счетоводен анализ на записаната информация по сметките за отчитане на условните активи и условните пасиви. Важното е правилно да се впише информацията от тези сметки съответно като условни активи и условни пасиви. Вероятността да има еднакви суми по позициите в баланса на условните активи и условните пасиви е нищожна, почти невъзможна.

11. Подготовка на процеса на приключване на счетоводните сметки. Това налага счетоводните сметки да бъдат подредени поне в три групи. В първата група счетоводни сметки трябва да се включат тези, салдата на които ще формират елементите на счетоводния баланс. Във втората група счетоводни сметки се включват тези счетоводни сметки, които ще се приключат в края на годината и информацията от техните обороти ще формира елементите на отчета за приходите и разходите (отчета за доходите). В третата група счетоводни сметки се включват тези, които преди финалната фаза на годишното приключване имат равенство между дебитните и кредитните обороти.

Много е важно да се определи качествено приемлива база за определяне на последователността на приключването на счетоводните сметки.

Съществена задача пред ръководителите и счетоводителите на предприятията е да се организират добре последните фази на приключването за 2004 г. И годишните финансови отчети да бъдат изготвени не по-късно от края на януари 2005 г.

Проф. д-р Стоян Дурин, дипломиран експерт-счетоводител