



ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА, АНАЛИЗА, АУДИТА И СТАТИСТИКИ

Т.А. ЖИЛИНСКАЯ

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ СУБЪЕКТОВ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА

Во всем мире бухгалтерский учет считается универсальным средством делового общения, языком бизнеса. Он представляет собой наилучший способ получения заинтересованными в результатах деятельности организации лицами сведений об ее имущественном и финансовом состоянии, а также о величине полученных финансовых результатов в любой момент.

Большинство лиц, желающих получить информацию финансового характера, являются внешними по отношению к интересующей их организации. Сведения первичных бухгалтерских документов, сводных учетных регистров и внутренней отчетности конфиденциальны и, таким образом, недоступны в качестве источников информации для внешних пользователей. Единственным источником информации достаточно высокой степени надежности и одновременно содержащим основные финансовые индикаторы выступает бухгалтерская (финансовая) отчетность.

Наибольший интерес для заинтересованных лиц представляют бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках. Причем именно отчет о прибылях и убытках изучается более детально, поскольку содержит самый главный индикатор успешности деятельности организации — величину заработанной прибыли.

Используемая в Республике Беларусь форма № 2 “Отчет о прибылях и убытках” не содержит всей необходимой финансовой информации для осуществления надежного обоснования экономических решений, проведения глубокого экономического и финансового анализа, получения реального представления о степени эффективности деятельности организации за истекший период, оценки прибыльности (убыточности) и определения размеров влияния конкретных факторов на ее величину, а также для сравнений и сопоставлений с достигнутыми финансовыми результатами и результатами других организаций.

Исходя из этого, цель написания статьи состоит в определении основных несоответствий формы № 2 требованиям пользователей информации и на этой основе осуществления разработки рекомендаций по совершенствованию содержания и методики составления отчета о прибылях и убытках.

Отчет о прибылях и убытках — важнейшая форма бухгалтерской отчетности. Основными недостатками формы № 2 “Отчет о прибылях и убытках” являются:

Татьяна Андреевна ЖИЛИНСКАЯ, аспирантка кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в торговле Белорусского государственного экономического университета.

1. Отражение по строке 010 “Выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг” величины, полученной в течение отчетного периода выручки от реализации с учетом всех поступивших в ее составе налогов и сборов.

Пользователи рассматривают отчет о прибылях и убытках как источник информации о доходах, расходах и финансовых результатах.

Законодательно также установлено, что в отчете о прибылях и убытках данные о доходах, расходах и финансовых результатах формируются нарастающим итогом с начала года до отчетной даты [1, 47]. При этом поступившие в составе выручки от реализации, операционных и внереализационных доходов суммы налога на добавленную стоимость, акцизов, иных налогов и обязательных платежей, подлежащих перечислению в бюджет, доходами организации не считаются [2, 4].

Следовательно, отдельное отражение в форме № 2 выручки от реализации товаров, продукции (работ, услуг) и налогов, поступивших в ее составе, противоречит положениям соответствующих нормативных правовых актов и экономической сущности категории “доход”.

2. Отражение в форме № 2 величины субсидий, полученных от государства на покрытие разницы в ценах и тарифах.

Для оценки эффективности основных видов деятельности пользователям важно знать реальную величину полученных от их осуществления доходов, расходов и финансовых результатов. В настоящее время такая возможность в форме № 2 отсутствует из-за отражения в числе доходов от основных видов деятельности сумм государственной помощи, которая не является заработанным доходом. В связи с этим считаем, что сумма полученных субсидий от государства должна расшифровываться в пояснительной записке, а не в отчете о прибылях и убытках.

3. Возможность отражать по строке 040 “Себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг” прямые затраты (т.е. действительную себестоимость производства) и общепроизводственные (в части условно-постоянных видов затрат), общехозяйственные расходы (т.е. управленческие расходы) и коммерческие расходы, связанные с реализацией продукции, работ, услуг.

При анализе расходов по основным видам деятельности по данным отчетов о прибылях и убытках разных организаций пользователи хотят иметь возможность сравнения полученных результатов. Вариабельность в форме № 2 в отражении этих расходов не позволяет осуществлять подобные сравнения и может стать причиной серьезных просчетов при оценке результативности основных видов деятельности, разработке управленческих решений и определении будущей доходности.

4. Отсутствие в форме № 2 показателя “Валовая прибыль (валовой убыток)”.

На основе данных отчета о прибылях и убытках пользователи изучают не только итоги работы организации в виде доходов, расходов и финансовых результатов, но и выявляют и анализируют причины, их обусловившие. Отсутствие указанного показателя не позволяет определить, что стало основной причиной отрицательного результата от осуществления основных видов деятельности: недостаточная величина выручки, большие прямые затраты на производство продукции (работ, услуг), приобретение товаров или большие косвенные расходы.

5. Раздельное отражение брутто-величины полученных операционных доходов, внереализационных доходов и соответствующих налогов, включаемых в их состав.

Как и в случае с выручкой от реализации, такой порядок противоречит законодательству и экономической сущности категории “доход”.

6. Существование некорректного названия строки 101 “Доходы, полученные от продажи активов (кроме ценных бумаг и иностранной валюты)” и строки 111 “Расходы, полученные от продажи активов (кроме ценных бумаг и иностранной валюты)”.

Пользователи финансовой информации обычно не вникают в порядок формирования показателей отчетности и “читают” отчетность дословно. Если до-

пустить наличие некорректных названий показателей, то, несмотря на правильность отражения данных по соответствующим строкам, пользователи могут быть введены в заблуждение и неверно истолковать ситуацию, решив, что она хуже, чем есть на самом деле.

В связи с этим считаем необходимым пересмотреть название указанных строк, чтобы никого не вводить в заблуждение и не подрывать авторитет формы № 2 как источника достоверной информации.

7. Наличие строки 180 “Сумма источников собственных средств, направленная на покрытие убытков”.

Для оценки общей прибыльности организации и анализа ее перспектив на будущее заинтересованные пользователи нуждаются в получении достоверной информации, реально отражающей величину конечного финансового результата.

Наличие строки 180 приводит к тому, что величина финансового результата деятельности организации за отчетный период отражается недостоверно, поскольку организации могут повышать итоговое значение прибыли или снижать итоговое значение убытка отчетного периода искусственно.

8. Наличие справки, содержащей расшифровку отдельных внереализационных доходов и расходов.

С точки зрения пользователей, отчет о прибылях и убытках должен содержать только существенную информацию, без знания о которой пользователи могут принять неверное экономическое решение.

Справочная информация о величине отдельных внереализационных доходов и расходах должна раскрываться по усмотрению организации только в случае ее существенности и в строгом соответствии доходов и расходов.

9. Отсутствие показателя “Отложенные налоги из прибыли”.

При изучении данных отчета о прибылях и убытках пользователи хотели бы знать, на сколько прибыль отчетного периода по данным бухгалтерского учета отличается от прибыли, рассчитанной по данным налогового учета, и какова величина будущих расходов (доходов) по налогу на прибыль ввиду различий между бухгалтерским и налоговым учетом.

Форма № 2 не содержит подобной информации. Это существенно снижает ее информационную ценность и прогностическую функцию, а для некоторых пользователей делает ее просто бесполезной.

10. Отсутствие показателя “Чистая прибыль (убыток) отчетного периода”.

Большинство пользователей заинтересовано в анализе динамики и проведении различных сопоставлений величины чистой прибыли (убытка) как конечного результата деятельности организации. Такие знания позволяют четко представить перспективы организации и решить, стоит ли с ней сотрудничать дальше.

Отсутствие подобной информации в форме № 2 затрудняет принятие таких решений.

11. Отсутствие группировки доходов и расходов организации на доходы и расходы по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

Пользователи рассматривают организацию как источник денежных средств. Они оценивают ее способность генерировать потоки денежных средств от осуществления разных видов деятельности путем сопоставления величин доходов и расходов по отчету о прибылях и убытках с потоками денежных средств по отчету о движении денежных средств.

Такое сопоставление данных формы № 2 “Отчет о прибылях и убытках” и формы № 4 “Отчет о движении денежных средств” в настоящее время не осуществимо.

12. Отсутствие показателей, используемых для определения ценности организации, как объекта инвестирования.

Действительные и потенциальные инвесторы заинтересованы в получении и изучении информации, характеризующей отдачу на вложенный в организацию капитал.

В форме № 2 такой информации нет. Следовательно, многие потенциальные инвесторы не рассматривают белорусские организации как объект вложения средств.

Предложения по совершенствованию методики составления и содержания отчета о прибылях и убытках. Принимая во внимание указанные выше недостатки формы № 2 “Отчет о прибылях и убытках” и ввиду необходимости проведения гармонизации формы и содержания отчета о прибылях и убытках Республики Беларусь с Международными стандартами финансовой отчетности (далее – МСФО), а также основываясь на результатах исследования показателей отчета о прибылях и убытках Республики Беларусь, Российской Федерации и МСФО, а также на результатах трансформации формы № 2 в отчет о прибылях и убытках по МСФО, предлагаем внести соответствующие изменения и изложить ее в следующем виде (см. таблицу).

Форма “Отчета о прибылях и убытках”

№ стр.	Статья	Отчетный период	Прошлый отчетный период
1	Выручка от реализации продукции, товаров (работ, услуг) (за минусом налогов и платежей из выручки от реализации)		
2	Себестоимость реализованных продукции, товаров (работ, услуг)		
3	Валовая прибыль (валовой убыток) (стр. 1 – стр. 2)		
4	Управленческие расходы		
5	Расходы на реализацию		
6	Прибыль (убыток) от реализации (стр. 3 – стр. 5)		
7	Прочие операционные доходы		
8	Прочие операционные расходы		
9	Прибыль (убыток) от операционной деятельности (стр. 6 + стр. 7 – стр. 8)		
10	Доходы по финансовым операциям		
11	Расходы по финансовым операциям		
12	В том числе проценты к уплате		
13	Финансовый результат от финансовой деятельности (стр. 10 – стр. 11)		
14	Доходы от инвестиционной деятельности		
15	Расходы от инвестиционной деятельности		
16	Финансовый результат от инвестиционной деятельности (стр. 14 – стр. 15)		
17	Прибыль (убыток) от обычной деятельности (стр. 9 + стр. 13 + стр. 16)		
18	Внереализационные доходы		
19	Внереализационные расходы		
20	Финансовый результат от внереализационных операций (стр. 18 – стр. 19)		
21	Прибыль (убыток) отчетного периода (стр. 17 + стр. 20)		
22	Налоги, платежи и сборы, уплачиваемые из прибыли отчетного периода, согласно данным налогового учета		
23	Отложенные налоги из прибыли		
24	Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода (стр. 21 – стр. 22 + стр. 23)		
25	Дивиденды по привилегированным акциям		
26	Прибыль (убыток), приходящаяся (приходящийся) на обыкновенные акции (стр. 24 – стр. 25)		
27	Прибыль (убыток) на одну акцию		
28	Прибыль (убыток) на одну акцию с учетом разбавления		

Таким образом, разработанная нами форма “Отчета о прибылях и убытках” существенно отличается от применяемой в настоящее время формы № 2 “Отчет о прибылях и убытках” и обладает следующими достоинствами:

1. Во всех существенных моментах она соответствует требованиям МСФО и одновременно пригодна для непосредственного использования в Республике Беларусь.

2. Все доходы отражаются в соответствии с экономической сущностью категории “доход”.

3. Отсутствуют какие-либо неточности в формулировке названий строк.
4. Предназначена для раскрытия только существенной информации и отвечает требованию полного соблюдения соответствия доходов и расходов, подлежащих отражению по соответствующим строкам отчета о прибылях и убытках.
5. Для удобства пользователей и согласно требованиям МСФО все доходы и расходы организации объединены в две большие группы: доходы от обычной деятельности и доходы от чрезвычайных обстоятельств (внерезультационные доходы и расходы). При этом под обычной деятельностью понимается деятельность, которая осуществляется организацией как часть основного (нормального) бизнеса и включает также связанные с основными видами деятельности, являющиеся вспомогательными или сопутствующими регулярному бизнесу организации.
6. Посредством добавления в форму показателя “Отложенные налоги из прибыли” в ней соединяются налоговый и бухгалтерский учет.
7. Предусмотрено раскрытие показателей, характеризующих ценность организации как объекта инвестирования.
8. Содержащиеся в ней показатели обеспечивают всех пользователей бухгалтерской отчетности информацией, необходимой для анализа финансовых результатов и полезной для принятия ими экономических решений, не загромождая при этом отчетную форму.

Литература

1. Инструкция о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности: утв. М-вом финансов Респ. Беларусь 17.02.04. — Минск: Дикта, 2005.
2. Инструкция по бухгалтерскому учету “Доходы организации”: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 26 дек. 2003 г. № 181 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2004. — № 9—10. — 8/10451.

ИЗДАТЕЛЬСКИЙ ЦЕНТР БГЭУ представляет

Новиков, М.М.

Статистический анализ макроэкономических показателей: [текст]: учеб. пособие / М.М. Новиков. — Минск: БГЭУ, 2008. — 220 с.

Анализируются взаимосвязи движения доходов в системе данных национальных счетов. Приведена методология переоценки в сопоставимые цены активов экономики, валового внутреннего продукта и его компонентов на стадии образования и конечного использования доходов. Изучаются статистические методы моделирования и анализа динамики макроэкономических показателей, включая показатели эффективности общественного производства, оценки вклада отраслей в динамику качественных показателей макроэкономического роста. Моделирование и анализ межотраслевых связей рассматривается по методологии национальных счетов.