

# ПРИБЫЛЬ

Александр ШАВЛЮК,  
аспирант БГЭУ

## в кривом зеркале финансовой отчетности

**П**оказатель прибыли является основным обобщающим экономическим показателем деятельности любой организации. При этом большое значение имеют как окончательный результат, т. е. чистая прибыль, так и промежуточные показатели прибыли, отражающие эффективность соответствующих направлений деятельности организации. В действующей системе отечественного учета и отчетности, несмотря на определенные изменения в законодательстве в области бухгалтерского учета по повышению аналитичности и экономической значимости показателей отчета о прибылях и убытках и приближению его к требованиям Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), продолжают сохраняться проблемы, затрудняющие оценку эффективности деятельности предприятий и принятие обоснованных решений инвесторами и менеджерами. К таким проблемам в самом общем виде относятся сложности с определением источников прибыли. В соответствии с принятой терминологией в системе финансового управления и МСФО чистая прибыль организации за отчетный период складывается из чистой прибыли (убытка) от обычной деятельности и чрезвычайной чистой прибыли (убытка). Чистая прибыль (убыток) от обычной деятельности определяется как операционная прибыль и прочая прибыль от обычной деятельности. Операционная прибыль включает валовую прибыль от продаж, прочие операционные доходы и расходы, в которые входят вне-реализационные доходы и расходы.

Вместе с тем система показателей прибыли, используемая в учете и от-

четности Республики Беларусь, не отвечает представленной классификации, а в ряде случаев противоречит ей. Например, согласно действующему порядку формирования прибыли вне-реализационные доходы и расходы не входят в результаты операционной деятельности. Кроме того, отечественное законодательство не дает определение обычной и основной деятельности, отсутствуют понятия результатов чрезвычайных обстоятельств, которые могут оказывать существенное влияние на полезность финансовой отчетности. Понятийный аппарат в этой сфере нуждается в целом ряде существенных корректировок и дополнений.

**Затрудни-**тельным является определение валовой прибыли от реализации, которая, согласно принципам финансового управления и МСФО, отражает эффективность производственной деятельности организации как разница между выручкой от реализации продукции (работ, услуг) и производственными затратами в части проданной продукции. По отечественной системе учета в себестоимость продаж попадает целый ряд общехозяйственных расходов, которые не должны учитываться при расчете результатов производственной деятельности.

Наконец, одной из основных проблем отечественного бухгалтерского учета является увязка показателей налогооблагаемой прибыли и бухгалтерской прибыли. Известно, что

МСФО и GAAP базируются прежде всего на принципе разделения целей налоговой и финансовой отчетности. Цель финансовой отчетности – предоставить основным внешним пользователям (кредиторам) и самому хозяйствующему субъекту фактическую картину имущественного и финансового состояния организации. Налоговая отчетность преследует цель правильного исчисления налогооблагаемого финансового результата и базы для взимания прочих налогов. Этот постулат очень актуален для Республики Беларусь, где грань, разделяющая налоговую и финансовую отчетность, еще недостаточно ярко выражена. Система учета и от-

*Одним из важнейших положений МСФО является концепция поддержания капитала, в соответствии с которой организация может признавать прибыль за данный отчетный период только при условии сохранения своего капитала. Прибыль в этом случае представляет собой остаточную величину после вычета расходов из доходов с учетом корректировок, обеспечивающих поддержание капитала на уровне, соответствующем его величине на начало отчетного периода. Однако в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике отсутствуют какие-либо положения, связанные с поддержанием капитала.*

четности в Республике Беларусь предназначена главным образом для сбора и обобщения информации, необходимой для определения налоговых платежей и пополнения бюджета. Принятие управленческих решений на основе информации, содержащейся в финансовых отчетах, затруднено и в большинстве случаев не осуществляется.

Учитывая вышеизложенные аспекты, а также то обстоятельство, что опыт и проблемы, нарабатанные в этом отношении рыночной экономикой, должны способствовать суще-

ственным сокращению поиска адекватных решений в нашей стране, представляется целесообразным детальное изучение МСФО (IAS) в части, регламентирующей порядок учета и отражения в отчетности операций в рамках выбранной темы. Разумеется, что изучение и решение всех проблем по такой обширной теме исследования в пределах журнальной статьи невозможно. В этой связи рассмотрению будут подлежать лишь общие теоретические вопросы формирования и отражения финансовых показателей в отчете о прибылях и убытках.

Одним из важнейших положений МСФО является концепция поддержания капитала, в соответствии с которой организация может признавать прибыль за данный отчетный период только при условии сохранения своего капитала. Прибыль в этом случае представляет собой остаточную величину после вычета расходов из доходов с учетом корректировок, обеспечивающих поддержание капитала на уровне, соответствующем его величине на начало отчетного периода. Однако в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике отсутствуют какие-либо положения, связанные с поддержанием капитала.

Следующей проблемой является отсутствие в нормативно-правовых документах однозначного определения таких терминов, как «доходы», «расходы», «затраты», «убытки», «себестоимость». В этой связи в литературных источниках часто возникает путаница относительно применения этих терминов. Складывается ситуация, когда по отношению к одним и тем же статьям финансовой отчетности применяются различные определения, например, «расходы» и «затраты», хотя по своей экономической сущности это совершенно разные понятия.

Согласно МСФО под расходами понимается уменьшение экономических выгод организации в течение от-

четного периода, происходящее в форме оттока или уменьшения стоимости активов или увеличения обязательств, что ведет к уменьшению собственного капитала организации, отличному от уменьшения капитала, возникшего в результате изъятия капитала и его распределения между собственниками (участниками).

**Затраты** – это те ресурсы, которыми организация «жертвует» в целях получения экономических выгод от приобретения, производства или содержания (обслуживания) товаров или услуг. В зависимости от того, на протяжении какого времени организация ожидает получения экономических выгод от таких товаров или услуг, затраты могут учитываться как активы, как расходы или же как убытки. Когда поступление экономических выгод от приобретения товаров или услуг заканчивается, затраты становятся расходами или убытками.

В соответствии с МСФО к **убыткам** относятся статьи, ведущие к уменьшению экономических выгод, которые по своей природе не отличаются от других расходов, однако они не приводят к получению доходов. Убытки могут возникать (если произведенные затраты не привели к приращению экономических выгод или если организация несет непредвиденные потери) и не возникают в процессе обычной деятельности предприятия. Убытки включают в себя как потери, возникшие в результате стихийных бедствий (пожар или наводнение), так и возможные потери от реализации основных средств (если они были проданы по цене ниже себестоимости или балансовой стоимости этих основных средств). Убытки признаются **случайными (чрезвычайными)** в том случае, когда становится очевидным, что будущие экономические выгоды от прежде признанного актива уменьшились или совсем исчезли или возникло обстоятельство,

не обуславливающее получение соответствующих экономических выгод. Основное отличие расходов от убытков заключается в том, что расходы являются следствием постоянных (продолжающихся) операций, а убытки возникают в результате необычных операций, которые, в частности, могут быть вне контроля организации.

**Себестоимость (производственная) продукции (товаров, работ, услуг)** в системе МСФО определяется как выраженные в денежной форме затраты организации, которые непосредственно связаны с производством готовой продукции (оказанием услуг, проведением работ), и обусловлены технологией и организацией этого производства с учетом производственных затрат вспомогательного производства и обслуживающих хозяйств.

Кроме того, в составе показателей прибыли МСФО выделяют реализованные прибыли или убытки, нереализованные прибыли или убытки и условные прибыли или убытки.

**Реализованные прибыли или убытки** представляют собой разницу между суммой, полученной (предназначенной к получению) от продажи (выбытия) актива, и его балансовой стоимостью.

**Нереализованные прибыли или убытки** являются следствием отражения в учете изменения стоимости активов и обязательств организации, которые продолжают оставаться на ее балансе.

**Условные прибыли или убытки** представляют собой последствия условных фактов хозяйственной деятельности, определяемых по состоянию на отчетную дату при формировании бухгалтерской отчетности.

Международными стандартами определены виды деятельности, обес-

печивающие получение соответствующих прибылей или убытков. Сюда отнесены основная, операционная и обычная деятельность, а также результаты чрезвычайных обстоятельств.

Под **основной деятельностью** согласно МСФО понимают такие виды финансово-хозяйственной деятельности организации, ради осуществления которых создавалась данная организация. Если организация получает основную массу доходов от регулярного осуществления видов деятельности, отличных от тех, которые первоначально предполагалось осуществлять, то именно эти, отличные от первоначально планировавшихся виды деятельности и будут составлять основную деятельность организации. Основная деятельность является частью операционной деятельности организации.

**Операционная деятельность** представляет собой такие виды финансово-хозяйственной деятельности, которые относятся к обычной деятельности организации, однако отличные от операций по привлечению и обслуживанию внешних источников финансирования и участию в уставном капитале организации, на которые данная организация оказывает значительное влияние или которые контролируются данной организацией.

**Обычная деятельность** – это любые виды деятельности, осуществляемые организацией в рамках ее финансово-хозяйственной деятельности, отличные от деятельности, осуществляемой при наступлении чрезвычайных обстоятельств.

Результатами **чрезвычайных обстоятельств** согласно МСФО признаются доходы или расходы, возникающие в результате таких событий или операций, которые ясно отличаются

от происходящих в рамках обычной деятельности организации, и поэтому их частое и регулярное повторение не ожидается. Чрезвычайные прибыли (убытки) нехарактерны для обычной деятельности организации, непредвиденны, поскольку их повторное возникновение не ожидается в течение нескольких лет, не возникают вследствие принятия управленческих решений. (Примером таких результатов могут быть убытки от стихийных бедствий и при экспроприации.)

Для признания финансовых результатов в составе чрезвычайных необходимо обязательное выполнение двух условий – обстоятельства, повлекшие определенные последствия, должны быть нехарактерными и непредвиденными одновременно.

В соответствии с представленными видами деятельности МСФО выделяет соответствующие виды финансовых результатов с определенной последовательностью их формирования.

**Валовая прибыль (убыток) от реализации** определяется как разница между выручкой от реализации и себестоимостью реализации. Доход (выручка) учитывается по методу начисления. В себестоимость включаются только те затраты, которые напрямую связаны с приобретением или производством продукции.

**Прибыль от операционной деятельности** формируется как алгебраическая сумма валовой прибыли от реализации, административных расходов и прочих операционных расходов. В состав последних включены внереализационные доходы и расходы.

**Прибыль (убыток) от обычной деятельности до налогообложения** определяется как сумма прибыли (убытка) от операционной деятельности; сюда включается также прибыль (убыток) от участия в зависи-

мых и контролируемых организациях и чистых расходов по финансированию.

**Чрезвычайная чистая прибыль** представляет собой разницу между чрезвычайными доходами и чрезвычайными расходами за вычетом налогов.

Сопоставляя представленный в соответствии с МСФО состав показателей прибыли с аналогичным составом показателей, действующим в отечественной системе учета и отчетности, а также изучив содержание соответствующих финансовых показателей, можно выделить следующие отличительные особенности:

- в системе финансового управления и МСФО определены источники получения прибыли. Прибыль определяется как операционная, прочая прибыль от обычной деятельности и чрезвычайная. В отечественной системе учета и отчетности подобные источники прибыли не выделяются;
- МСФО рассматривают различные виды выручки (в том числе роялти, проценты к получению и доходы от инвестиций) и четко определяют способы ее оценки и условия признания. В отечественных нормативных документах изложению этих вопросов уделено гораздо меньше внимания. В частности, отсутствуют концепция оценки выручки по справедливой стоимости и правила учета операций по обмену равноценных товаров, не оговорены условия, при которых происходит передача покупателю всех значительных рисков и преимуществ, связанных с правом собственности на товар;
- административные расходы при определении результата от опе-

рационной деятельности согласно МСФО непосредственно участвуют в расчете, т.е. всегда отражаются в отчете о прибылях и убытках отдельной статьей и вычитаются при определении операционной прибыли;

- имеет место разделение показателей прибыли для целей финансовой отчетности и для целей налоговой отчетности. Для этого в системе МСФО производится вычисление двух показателей: прибыли от обычной деятельности до налогообложения и налогооблагаемой прибыли от обычной деятельности.

Отличие между этими показателями определяется размером временных разниц, уменьшающих и увеличивающих налогооблагаемую базу в будущем. Перечень временных разниц устанавливается законодательством.

Таким образом, в системе МСФО не предусматривают обособленного выделения финансового показателя, получившего название «маржинальный доход» и определяемого как сумма прибыли и постоянных затрат, либо разность выручки и переменных затрат. Вместе с тем для обеспечения связи между прямыми переменными затратами и объемом производства продукции (работ, услуг), а также с целью принятия управленческих решений по вопросам контроля затрат и оптимизации объема производства продукции этот показатель является наиболее оптимальным.

В этой связи для повышения оперативности учета и эффективности контроля над уровнем переменных расходов представляется целесообразным производить исчисление не только показателя «Прибыль от обычной деятельности до налогообложения», но и определять сумму маржинального дохода.

Особую полезность этот показатель приобретает лишь тогда, когда он рассчитан не в целом по предприятию, а в разрезе подразделений. При этом представляется возможным контролировать по центрам ответственности затраты и прибыль предприятия.

Изучив проблемы формирования и учета показателей прибыли в Республике Беларусь в плане необходимости их совершенствования, следует отметить, что показательным для нас является пример Российской Федерации в части реформирования всей системы бухгалтерского учета и приближения ее к МСФО. Реформирование там осуществляется в рамках проекта TACIS с участием ведущих российских и зарубежных специалистов. В основу разрабатываемых российских стандартов полностью положены международные стандарты финансовой отчетности (IAS). Отдельные положения МСФО не соответствуют российской рыночной практике и поэтому либо не включаются в Положения по бухгалтерскому учету, либо нуждаются в предварительной модификации. Вместе с тем ряд положений, закрепленных МСФО, в полной мере можно использовать в качестве методических инструментов, обеспечивающих большую сопоставимость и достоверность учетной информации.

В Российской Федерации отчетливо понимается необходимость привлечения к процессу разработки стандартов зарубежных специалистов в области бухгалтерского учета и финансового менеджмента. Несомненно, разработать стандарты бухгалтерского учета применительно к рыночной экономике можно, используя собственный интеллектуальный потенциал. Однако, к сожалению, у нас отсутствует достаточный для разработки стандартов опыт работы в условиях развитых рыночных отношений.

В настоящее время в РБ отсутствуют какие-либо стандарты, которые устанавливают принципы ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности. Сопоставляя уровень развития учета в РФ с аналогичным уровнем в нашей стране, приходится констатировать отставание в реформировании системы учета и отчетности на 5—6 лет. Дело в том, что проблемы, актуальные для нас в настоящее время, были актуальными для России 5 лет назад, о чем свидетельствуют соответствующие публикации в российских печатных изданиях.

За последние 3 года в РФ в рамках программы реформирования бухгалтерского учета было принято 15 ПБУ, соответствующих МСФО, в то время как в РБ существуют лишь постановление Совета Министров «О государственной программе перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь» от 4.05.1998, Концепция развития бухгалтерского учета в рыночной экономике и новый Закон «О бухгалтерском учете и отчетности».

В основе такого отставания находится сравнительно низкий уровень развития экономических отношений в Республике Беларусь в сопоставлении с Российской Федерацией. Это не позволяет совершенствовать бухгалтерский учет одинаковыми темпами.

Необходимо отметить, что Министерством экономики и Министерством финансов РБ принимаются определенные действия по совершенствованию бухгалтерского учета. Вместе с тем с целью предотвращения процессов отставания в этом направлении представляется необходимой скорейшая разработка национальных стандартов бухгалтерского учета и отчетности, которые наряду с положительным опытом, накопленным в нашей стране, должны содержать полезные элементы, присутствующие за рубежом, в том числе и в Российской Федерации.