

ФОРМИРОВАНИЕ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ПРИБЫЛИ ОТ РЕАЛИЗАЦИИ ПО МСФО

С.С. Лихо, БГЭУ

Конечной определяющей целью процесса производства промышленного предприятия является максимизация прибыли, которая в общем виде определяется как разница между доходами и расходами.

В настоящее время происходит постепенное реформирование национального бухгалтерского учета для приведения показателей бухгалтерской отчетности в соответствие с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Одной из важнейших проблем в этом процессе является разработка национального законодательства в области бухгалтерского учета, которое соответствовало бы общепринятым принципам МСФО.

Данные о доходах и расходах организации и конечных финансовых результатах представляются в «Отчете о прибылях и убытках». В отчетности западных стран приоритет отдается именно «Отчету о прибылях и убытках», так как прибыль является основным целевым показателем деятельности компании.

Согласно Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО 1 «Представление финансовой отчетности») Отчет о прибылях и убытках должен включать в себя минимальный состав линейных статей: выручка; финансовые результаты от основной и операционной деятельности; затраты по финансированию; доля прибылей и убытков ассоциированных организаций в совместной деятельности, учитываемых по методу участия; расходы по налогу; прибыль (убыток) от внереализационной деятельности; результаты чрезвычайных обстоятельств, доля меньшинства; чистая прибыль или убыток за период. Дополнительные статьи, заголовки и промежуточные суммы должны представляться в отчете о прибылях и убытках, когда этого требует Международный стандарт финансовой отчетности, или когда такое представление необходимо для достоверного представления финансовых результатов деятельности компании. В отчете о прибылях и убытках или в пояснительной записке к нему компания должна предоставлять результаты анализа доходов и расходов, используя классификацию, основанную на характере доходов и расходов (метод классификации по элементам затрат) или их функции (метод себестоимости продаж).

Содержание формы № 2 «Отчета о прибылях и убытках» применяемой в организациях в Республике Беларусь, имеет значительные отличия по сравнению с Российской Федерацией, Украиной и Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО — IFRS). Содержания форм «Отчета о прибылях и убытках» в этих странах приведены в таблице 1.

В «Отчете о прибылях и убытках» в организациях Российской Федерации (табл. 1) формируются данные о доходах, расходах по обычным видам деятельности, прочих доходах и расходах (от операционных и внереализационных операций), величине прибыли (убытка) до налогообложения, размере чистой прибыли за отчетный период. В Российской Федерации для определения чистой прибыли (убытка) отчетного периода необходимо

Таблица 1

Содержание форм отчетов о прибылях и убытках различных стран

Республика Беларусь	Российская Федерация	Украина	По Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО)
Форма № 2 (в редакции Постановления Минфина РБ 31.03.2005)	Форма № 2 утверждена Приказом Минфина РФ от 22.07.2003 № 67н	Форма № 2 Положение (стандарт) бухгалтерского учета П(С)БУ 3 «Отчет о финансовых результатах»	МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» (метод по «себестоимости продаж»)
1	2	3	4
1. Доходы и расходы по видам деятельности. 1. Выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг. 2. Налоги, включаемые в выручку от реализации товаров, продукции, работ, услуг. 3. Выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг (за минусом НДС, акцизов и иных аналогичных платежей) (п.1-п.2), в том числе: бюджетные субсидии на покрытие разницы в ценах и тарифах. 4. Себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг. 5. Управленческие расходы. 6. Расходы на реализацию. 7. Прибыль (убыток) от реализации (п.3-п.4-п.5-п.6). 2. Операционные доходы и расходы. 8. Операционные доходы.	1. Доходы и расходы по обычным видам деятельности. 1. Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей). 2. Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг. 3. Валовая прибыль (п.1-п.2). 4. Коммерческие расходы. 5. Управленческие расходы. 6. Прибыль(убыток) от продаж (п.3-п.4-п.5). 2. Прочие доходы и расходы. 7. Проценты к получению. 8. Проценты к уплате.	1. Финансовый результат. 1. Доход(выручка от реализации продукции(товаров, работ, услуг). 2. НДС. 3. Акцизный сбор. 4. Иные отчисления из дохода. 5. Чистый доход (выручка) от реализации продукции (товаров, работ, услуг) (п.1-п.2-п.3-п.4). 6. Себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг). 7. Валовая прибыль (убыток) (п.5-п.6). 8. Иные операционные доходы. 9. Административные расходы. 10. Расходы на сбыт. 11. Иные операционные расходы. 12. Финансовый результат от операционной деятельности: прибыль (убыток) (п.7+п.8-п.9-п.10-п.11).	1. Выручка (общий доход от реализации). 2. Себестоимость реализации. 3. Валовая прибыль (п.1-п.2). 4. Прочие операционные доходы. 5. Затраты на распространение (коммерческие расходы). 6. Административные расходы (управленческие расходы).

Окончание таблицы 1

1	2	3	4
<p>9. Налоги, включаемые в операционные доходы.</p> <p>10. Операционные доходы (за минусом НДС, иных аналогичных платежей) (п.8-п.9), в том числе:</p> <ul style="list-style-type: none"> - доходы полученные от продажи активов(кроме ценных бумаг и иностранной валюты); - доходы от операций с ценными бумагами; - доходы от участия в уставных фондах других организаций; - прочие операционные доходы. <p>11. Операционные расходы, в том числе:</p> <ul style="list-style-type: none"> - расходы полученные от продажи активов(кроме ценных бумаг и иностранной валюты); - расходы от операций с ценными бумагами; - доходы от участия в уставных фондах других организаций; - прочие операционные расходы. <p>12. Прибыль (убыток) от совместной деятельности.</p> <p>13. Прибыль (убыток) от операционных доходов и расходов (п. 10-п.п. 11+/-п. 12).</p> <p>3. Внереализационные доходы и расходы.</p> <p>14. Внереализационные доходы.</p> <p>15. Налоги, включаемые во внереализационные доходы.</p> <p>16. Внереализационные доходы (за минусом НДС, иных аналогичных платежей) (п. 14-п. 15).</p> <p>17. Внереализационные расходы.</p> <p>18. Сумма источников собственных средств, направленная на покрытие убытков.</p> <p>19. Прибыль(убыток) от внереализационных доходов и расходов (п. 16-п. 17+п. 18).</p> <p>20. Прибыль (убыток) за отчетный период (+/-п.7+/-п.13+/-п. 19).</p> <p>21. Налоги и сборы, производимые из прибыли.</p> <p>22. Расходы и платежи из прибыли.</p> <p>23. Сумма льготы по налогу на прибыль.</p> <p>24. Прибыль (убыток) к распределению (+/-п.20-п.21-п.22-п.23).</p>	<p>9. Доходы от участия в других организациях.</p> <p>10. Прочие операционные доходы.</p> <p>11. Прочие операционные расходы.</p> <p>12. Внереализационные доходы.</p> <p>13. Внереализационные расходы.</p> <p>14. Прибыль (убыток) до налогообложения (п.6+п.7-п.8+п.9+п.10-п.11+п.12-п.13).</p> <p>15. Отложенные налоговые активы.</p> <p>16. Отложенные налоговые обязательства.</p> <p>17. Текущий налог на прибыль.</p> <p>18. Чистая прибыль (убыток) отчетного периода (п.14+п.15+п.16-п.17).</p>	<p>13. Доход от участия в капитале.</p> <p>14. Иной финансовый доход.</p> <p>15. Иные доходы.</p> <p>16. Финансовые расходы.</p> <p>17. Потери от участия в капитале.</p> <p>18. Иные расходы.</p> <p>19. Финансовый результат от обычной деятельности до налогообложения:</p> <p>прибыль (убыток) (п.12+п.13+п.14+п.15-п.16-п.17-п.18).</p> <p>20. Налог на прибыль от обычной деятельности.</p> <p>21. Финансовый результат от обычной деятельности:</p> <p>прибыль (п.19-п.20).</p> <p>22. Финансовый результат от обычной деятельности</p> <p>Убыток(п.19-п.20).</p> <p>23. Чрезвычайные доходы.</p> <p>24. Чрезвычайные расходы.</p> <p>25. Налоги с чрезвычайной прибыли.</p> <p>26. Чистая прибыль (п.21+п.23-п.24-п.25).</p> <p>27. Чистый убыток (п.22+п.23-п.24-п.25).</p> <p>2. Элементы операционных расходов.</p> <p>1. Материальные затраты.</p> <p>2 Расходы на оплату труда.</p> <p>3. Отчисления на социальные нужды.</p> <p>4. Амортизация</p> <p>5. Иные операционные расходы.</p> <p>6. Сумма (п.1+п.2+п.3+п.4+п.5).</p>	<p>7. Прочие операционные расходы.</p> <p>8. Прибыль от основной (операционной) деятельности (п.3+п.4-п.5-п.6-п.7).</p> <p>9. Доходы от финансовой деятельности.</p> <p>10. Расходы по финансированию.</p> <p>11. Прибыль до вычета налогов (п.8+п.9-п.10).</p> <p>12. Отчисления на налоги на прибыль.</p> <p>13. Прибыль после вычета налогов (п.11-п.12).</p> <p>14. Выплата дивидендов (доля меньшинства).</p> <p>15. Чистая прибыль от обычной деятельности (п.13-п.14).</p> <p>16. Результаты чрезвычайных обстоятельств.</p> <p>17. Чистая прибыль период (п.15+/-п.16).</p>

вычесть из прибыли до налогообложения отложенные налоговые активы и обязательства и текущий налог на прибыль.

На наш взгляд, представляет интерес опыт реформирования бухгалтерского учета доходов и расходов организаций на Украине, где на протяжении 1998–2005 годов было разработано и утверждено 30 Положений (стандартов) бухгалтерского учета (П(С)БУ), которые базируются на Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО) [1].

В соответствии с Положениями (стандартами) бухгалтерского учета (П(С)БУ) 3 «Отчет о финансовых результатах» в данном отчете должна отражаться информация о доходах, расходах и финансовых результатах деятельности предприятия. В П(С)БУ 3 четко определена также цель составления отчета о финансовых результатах — обеспечение пользователей правдивой и полной информацией о доходах, расходах, прибылях, убытках от деятельности предприятия за отчетный период [2]. Доходы и расходы в отчете о финансовых результатах приводятся в разрезе доходов и расходов от обычной деятельности и чрезвычайных операций с целью определения чистой прибыли.

Отчет о финансовых результатах в Украине состоит из двух разделов, каждый из которых в полной мере раскрывает доходы, расходы и финансовые результаты деятельности предприятия.

В 1-м разделе «Финансовые результаты» представляется информация о доходах и расходах с точки зрения собственника предприятия.

Во 2-м разделе «Элементы операционных расходов» представляется информация для анализа структуры расходов по экономическим элементам.

Справочно приводится информация о среднегодовом и скорректированном среднегодовом количестве простых акций, чистой и скорректированной чистой прибылью на одну простую акцию, сумме дивидендов на одну простую акцию. Эта информация используется для расчета показателей прибыльности акций.

В «Отчете о прибылях и убытках» организации Республики Беларусь формируют данные о доходах и расходах текущей (основной) деятельности, операционных и внереализационных доходах и расходах, прибыли за отчетный период, прибыли к распределению. Данные о доходах и расходах и финансовых результатах формируются нарастающим итогом с начала года. Согласно Постановлению Минфина РБ от 31.03.2005 № 40 «О внесении изменений в постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 17.02.2004 № 16» порядок представления данных в отчете о прибылях и убытках зависит от признания организацией доходов, исходя из характера своей деятельности, вида доходов, размера и условий их получения (доходы от видов деятельности или прочие поступления — операционные, внереализационные).

На рисунке 1 представлен порядок формирования конечного финансового результата, соответствующий структуре Отчета о прибылях и убытках в Республике Беларусь в соответствии с требованиями МСФО.

До 1 января 2006 года валовая прибыль в форме № 2 «Отчет о прибылях и убытках» в Республике Беларусь не отражалась. С 1 января 2006 года данный показатель нашел свое отражение в «Правилах по разработке бизнес-планов инвестиционных проектов», утвержденных Постановлением Министерства экономики Республики Беларусь 31.08.2005 № 158. Согласно данным Правилам в расчете прибыли от реализации при составлении бизнес — плана необходимо рассчитать показатель маржинальной прибыли (переменной прибыли) как разницу между выручкой — нетто и условно-переменными издержками. Показатель маржинальной прибыли представляет собой валовую прибыль и используется для определения уровня безубыточности, который рассчитывается как отношение условно-постоянных издержек к маржинальной прибыли. Кроме того, в «Правилах по разработке бизнес-планов инвестиционных проектов» при расчете прибыли от реализации необходимо указывать не только прибыль (убыток) к распределению, но и сумму прибыли по направлениям использования (на оплату дивидендов, поддержание социальной сферы, пополнение оборотных средств и т.д.)

Как видно из схемы формирования финансового результата (рис. 1), в бухгалтерской отчетности, используемой в Республике Беларусь, находят свое отражение только показатели распределения прибыли, связанные с интересами государства. Показатели, отражающие интересы собственников, а также необходимые для принятия управленческих решений, для более полного анализа финансовых результатов представлены недостаточно полно.

В настоящее время в законодательстве Республики Беларусь четко не определено, что следует считать нераспределенной прибылью, прибылью, остающейся в распоряжении организации, чистой прибылью, а также какие конкретно счета доходов, прибылей и убытков бухгалтерского учета следует при этом использовать для отражения вышеуказанных видов прибыли.

В экономической литературе для обозначения нераспределенной прибыли (показателя, включаемого в состав собственного капитала) используются различные термины: «чистая прибыль», «реинвестированная прибыль» [3], что, на наш взгляд, не одно и то же.

В зарубежном учете (согласно МСФО 1) термин «валовая прибыль» часто используется для обозначения суммарного превышения продаж над покупками [4], а под «чистой прибылью» подразумевается чистый доход предприятия за определенный период хозяйственной деятельности за вычетом обязательных затрат, выплат акционерам и всех необходимых отчислений в резервные фонды. В балансе предприятия чистую прибыль используют для выравнивания пассива с превосходящим его активом [4].

Следует выделить значительное количество различных показателей прибыли, позволяющих более качественно оценить функционирование предприятия. Тот или иной показатель прибыли имеет неодинаковую значимость для различных категорий заинтересованных лиц. Для собственников предприятия интерес представляет чистая прибыль, для кредиторов — прибыль до уплаты процентов и налогов, для государства интерес представляет прибыль после уплаты процентов до вычета налогов [5]. Все виды прибыли представляют интерес, так как показатели отчета о прибылях и убытках должны отражать полную картину именно конечного финансового результата деятельности предприятия для удовлетворения запросов всех заинтересованных пользователей отчетной финансовой информации.

Используя данные «Отчета о прибылях и убытках», составляемого в Республике Беларусь, практически невозможно получить информацию о финансовых результатах организации по каждому виду деятельности многоотраслевых организаций, о сумме прибыли, полученной от реализации продукции внутри страны и на внешний рынок.

В отличие от Республики Беларусь Международные стандарты финансовой отчетности, в частности МСФО № 14 «Сегментная отчетность» [6], позволяют пользователям отчетной информации получить дополнительную финансовую информацию о реализации различных видов товаров и услуг, производимых компанией в различных географических районах, в которых она работает. В стандарте выделено два вида отчетных сегментов:

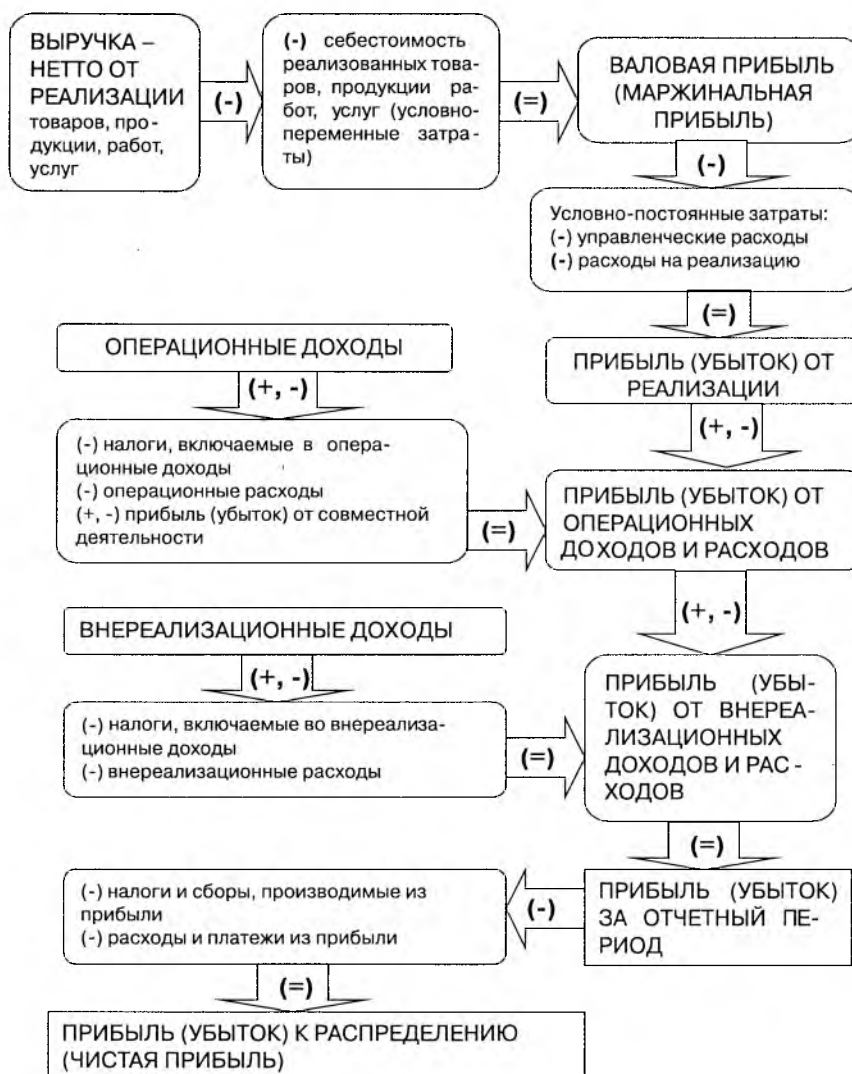


Рис. 1. Структура Отчета о прибылях и убытках в Республике Беларусь

1. Хозяйственный (отраслевой) сегмент — составной элемент компании, занятый в производстве отдельного товара (предоставления услуги), подвергающийся рискам и получающий выгоды, отличные от других сегментов компании.

2. Географический сегмент — составной элемент компании, занятый в производстве продуктов (предоставления услуги) в конкретной экономической среде, подвергающийся рискам и получающий выгоды, отличные от рисков и доходов тех составных элементов, которые действуют в других экономических условиях. Географическим сегментом может быть страна, группа стран, регион внутри страны.

Считаем целесообразным, ввести в состав бухгалтерской отчетности Приложение к форме № 2 «Отчет о прибылях и убытках», где будет отражаться информация о финансовых результатах, полученных от реализации продукции внутри страны и за ее пределами. Наличие такой информации позволит пользователям отчетности оценить перспективы развития организации, тенденции роста прибыли в зависимости от источников ее получения.

Кроме того, в форме № 2, применяемой в Республике Беларусь, отсутствует информация о финансовом результате в разрезе инвестиционной и финансовой деятельности.

На данном этапе развития экономическая наука западных стран строится на предельных размерах объема продаж, себестоимости, прибыли. Использование методики маржинального анализа позволяет изучить влияние факторов на изменение прибыли, в результате чего эффективно управлять процессом формирования и прогнозирования финансовых результатов. Действующая методика бухгалтерского учета и составления отчетности не дает четкого алгоритма выделения в учете постоянных и переменных затрат, без которого невозможно эффективно использовать методику маржинального анализа. На наш взгляд, для внешних пользователей необходимой является информация о полной себестоимости, включающей в себя все затраты, которые связаны с производством.

Для большей аналитичности бухгалтерской отчетности полную себестоимость необходимо подразделить на постоянные затраты и переменные.

Таким образом, предложения по внесению изменений в Отчет о прибылях и убытках создадут более объективную и достоверную картину о финансовых результатах деятельности организаций и повысят влияние на процесс принятия управленческих решений пользователями.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Голов С.Ф., Костюченко В.М., Кравченко І.Ю., Ямборко Г.А. *Фінансовий облік: Підручник*.— К., 2005.
2. *Бухгалтерський облік: Навч.-метод. посібник*. / Л.Г. Ловінська, Л.В. Жилкіна, О.М. Голенко та ін.— К., 2002.
3. Ларионов А.Д., Нечитайло А.И. *Бухгалтерский и налоговый учет финансовых результатов*.— СПб., 2002.
4. Бернар И., Колли Ж.-К. *Толковый экономический и финансовый словарь. Французская, русская, английская, испанская терминология: В 2х томах. Т. 2: Пер. с фр.*— М., 1994.
5. Савицкая Г.В. *Анализ эффективности деятельности предприятия: методологические аспекты*.— М., 2003.
6. Михалкевич А.П. *Бухгалтерский учет в зарубежных странах: Учеб. пособ., 2-е изд., перераб. и доп.*— Мн., 2003.
7. Ладутько Н.И. *Бухгалтерский учет*.— Мн., 2005.
8. Стражева Н.С., Стражев А.В. *Бухгалтерский учет*.— Мн., 2004.
9. Ванкевич В.Е. *Типовой план счетов бухгалтерского учета. Инструкция по его применению. Типовые бухгалтерские записи по основным операциям хозяйственной деятельности/ В.Е. Ванкевич, Е.Н. Шибeko, А.Н. Сушкевич*.— Мн.: Фонд «Редакция журнала «Финансы, учет, аудит», 2003.
10. *Бухгалтерская отчетность: порядок формирования и представления; сб. норматив. док.: 2-е изд., доп.*— Мн.: Информпресс, 2005.
11. *Инструкция по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (Постановление Минфина Республики Беларусь от 26.12.2003 № 181)/ Главный бухгалтер*.— 2004.— № 6.
12. *Инструкция по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (Постановление Минфина Республики Беларусь от 26.12.2003 № 182)/ Главный бухгалтер*.— 2004.— № 6.
13. *Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании: учебно-практ. пособие/ под ред. Л.И. Кравченко*.— Мн.: ФУАинформ, 2004.

УЧЕТ ЗАТРАТ НА СОЗДАНИЕ, ПРИОБРЕТЕНИЕ И ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ: ОТЕЧЕСТВЕННЫЙ И ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

*Н.В. Качановская, БГЭУ
В.А. Березовский, БГЭУ*

Одной из важнейших сторон деятельности предприятия является сохранение и развитие экономического потенциала. Для этого необходимы инвестиции. Необходимо отметить, что в последние годы в Республике Беларусь отмечалась негативная динамика инвестиционной деятельности, что привело к значительному моральному и физическому износу используемого предприятиями оборудования, машин, зданий, сооружений и других объектов основных средств. В связи с этим возникает необходимость обновления основных средств, используемых в деятельности хозяйствующих субъектов.

Затраты на создание, приобретение и использование основных средств занимают значительный удельный вес в общих расходах хозяйствующих субъектов. Поэтому очень важен вопрос их правильного и достоверного отражения в учете. Остро стоит вопрос: куда относить такие затраты? Можно выделить две группы затрат: капитальные и операционные (текущие).

Капитальные затраты (capital expenditures) — это затраты на покупку, строительство, развитие внеоборотного актива [2, с. 301]. Эти затраты учитываются на счетах активов, так как они приносят выгоду в нескольких будущих учетных периодах.

Операционные затраты (revenue expenditures) — это затраты, относящиеся к обслуживанию и функционированию внеоборотного актива [2, с. 301]. Они учитываются на счетах расходов, так как выгоды, связанные с ними, получаются в текущем периоде.

Необходимо строго различать капитальные и операционные затраты для надлежащего применения правила соответствия.

Определение того, являются ли платежи расходами или активами, во многом зависит от тактики предприятия в зарубежных странах, а в Республике Беларусь этот вопрос более регламентирован. Однако ни чрезмерная свобода, ни усиленная регламентация не должна приводить к искажению финансовых результатов. По этой причине хотелось бы рассмотреть методики отражения затрат в учете на создание, приобретение и использование основных средств.

Согласно МСФО № 16, фактическая стоимость приобретаемых основных средств состоит из покупной цены с учетом импортных таможенных пошлин (если они есть), невозмещаемых налогов и затрат, которые необходимы