

УДК 657.6

В. В. ШИБОЛОВИЧ, канд. экон наук, доцент

В. О. ЧИГРИНЕЦ

Белорусский государственный университет транспорта

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИК УЧЁТА И АНАЛИЗА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ: ОТЕЧЕСТВЕННЫЙ И ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

Рассмотрены и проанализированы методики учёта и анализа финансовых результатов в современных условиях, проведен сравнительный анализ методик их учёта в Республике Беларусь и зарубежных государствах. Обоснована проблематика, сформулирован ряд выводов и предложений по совершенствованию отечественной системы учёта прибылей и убытков.

Национальные и международные стандарты бухгалтерского учёта сфокусированы в одну точку – прибыль. Финансовый результат за отчётный период – важнейший показатель хозяйственной деятельности любой организации. Прибыль также возглавляет перечень наиболее важных показателей деятельности с точки зрения инвесторов [7, с. 15].

Повышенный интерес к переводу национального бухгалтерского учёта на международный можно объяснить следующим:

– формирование отчётности по МСФО является одним из необходимых условий, которые открывают белорусским организациям возможность приобщения к международным рынкам капитала;

– финансовая отчётность, сформированная согласно международным стандартам, отличается более высокой информативностью и полезностью для пользователей. Стандарты изначально ориентируются на конкретных пользователей информации и исходят из критерия полезности финансовой информации для принятия обоснованных управленческих решений.

– использование международных стандартов позволяет значительно сократить время и ресурсы для разработки новых национальных правил учёта и отчётности. Приобщение белорусской системы учёта к МСФО позволит наиболее рационально решить проблему создания эффективной системы бухгалтерского учёта и отчётности, отвечающей потребностям рыночной экономики [7, с. 15].

Начало сближения Республики Беларусь с МСФО связано с принятием Государственной программы перехода на Международные стандарты бухгалтерского учёта от 04.05.1998 г. № 694. С данного периода начался посте-

пенный переход к стандартам. Так, на основе Постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 14.02.2008 г. № 19 «Об утверждении форм бухгалтерской отчётности» (далее – Инструкция № 19) появился новый показатель «валовая прибыль», определяемая как разница между выручкой от продажи (очищенной от НДС и акцизов) и себестоимостью проданных товаров, работ, услуг [1–4].

Следует также отметить, что согласно Международным стандартам, а именно МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», Отчет о прибылях и убытках может быть сформирован двумя методами: «по функциональному назначению затрат (метод себестоимости продаж)» и «по видам затрат». Лишь при применении первого метода в Отчете о прибылях и убытках будет присутствовать статья «валовая прибыль» [1–4]. Следует отметить, что для получения конечного значения финансового результата необходимо производить расчёты ряда промежуточных показателей прибыли или убытка организации.

Инструкция № 19 не предусматривает альтернативных вариантов формирования отчета о прибылях и убытках. В основу этого отчета в Республике Беларусь положена классификация расходов по функциям, соответствующая первому способу подготовки отчета о совокупном доходе [5, с. 45].

Сопоставляя требования, предъявляемые МСФО, GAAP (американский вариант) российским и белорусским законодательством к содержанию отчёта о прибылях и убытках, можно сделать вывод о соответствии бухгалтерского отчёта о прибылях и убытках мировым стандартам (таблица 1). Однако в отчёте, составленном в соответствии с законодательством Республики Беларусь, более подробно раскрыта информация о доходах и расходах от инвестиционной и финансовой деятельности. Они чётко определены, а при детальном рассмотрении и анализе Отчёта о финансовых результатах отпадает вопрос об отнесении тех или иных доходов и расходов к определённому виду деятельности. Детальный анализ увеличивает аналитическую полезность отчёта и раскрывает информацию, представляющую большой интерес для сторонних пользователей бухгалтерской отчётности. Детализация планируемых доходов и расходов также отвечает требованиям налогообложения, влияние которого на методологию бухгалтерского учёта значительно [7, с. 16].

Таблица 1 – Сравнительная схема показателей отечественного «Отчёта о прибылях и убытках» с российским аналогом и показателями отчётности, составленной в соответствии со стандартами МСФО и GAAP

Показатели отчёта, составленного в соответствии			
с законодательством Республики Беларусь	с законодательством Российской Федерации	с МСФО	со стандартами GAAP (американский вариант)
Выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг	–	–	–

Продолжение таблицы 1

Показатели отчёта, составленного в соответствии			
с законодательством Республики Беларусь	с законодательством Российской Федерации	с МСФО	со стандартами GAAP (американский вариант)
Налоги и сборы, включаемые в выручку от реализации товаров, продукции, работ, услуг	–	–	–
Выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг (за минусом НДС, акцизов и иных аналогичных обязательств и платежей)	Выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг (за минусом НДС, акцизов и иных аналогичных обязательств и платежей) в других организациях	Выручка	–
Себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг	Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	Себестоимость продаж	Cost of sales (стоимость продаж)
–	Валовая прибыль	Валовая прибыль	Gross margin (валовая прибыль)
Управленческие расходы	Управленческие расходы	Административные расходы	General and Administrative Expenses (Общие и административные расходы)
Расходы на реализацию	Коммерческие расходы	Затраты на распространение	Selling Expenses (Коммерческие расходы)
Прибыль (убыток) от реализации товаров, продукции, работ, услуг	Прибыль (убыток) от продаж	–	Operating income (Прибыль от основной деятельности)
Операционные доходы	–	Результаты операционной деятельности	–
Налоги, включаемые в операционные расходы	–		–
Операционные доходы за вычетом налогов и сборов, включаемых в операционные доходы):	Проценты к получению		–
	Доходы от участия		–
			Net sales (чистые продажи)

Продолжение таблицы 1

Показатели отчёта, составленного в соответствии			
с законодательством Республики Беларусь	с законодательством Российской Федерации	с МСФО	со стандартами GAAP (американский вариант)
- от сдачи активов в аренду, лизинг, временное пользование; - от выбытия основных средств и нематериальных активов; - прочие операционные доходы			
Операционные расходы: - от сдачи активов в аренду, лизинг, временное пользование; - от выбытия основных средств и нематериальных активов; - прочие операционные расходы	Проценты к уплате	–	Interest expenses (Проценты к уплате)
–	Прочие операционные доходы и расходы		Other Revenues and Expenses (Прочие доходы и расходы)
Прибыль(убыток) от совместной деятельности	–		–
Доходы (потери) от участия в уставных фондах других организаций			
Прибыль (убыток) от операционных доходов и расходов			
Внереализационные доходы	–	–	–
Налоги и сборы, включаемые во внереализационные доходы			

Продолжение таблицы 1

Показатели отчёта, составленного в соответствии			
с законодательством Республики Беларусь	с законодательством Российской Федерации	с МСФО	со стандартами GAAP (американский вариант)
Внерезидентные доходы (за вычетом налогов и сборов, включаемые во внереализационные доходы): - от списания кредиторской задолженности; - курсовые и суммовые разницы; - безвозмездно полученные активы; - прочие внереализационные доходы	—	—	—
Внерезидентные расходы: - от списания дебиторской задолженности; - курсовые и суммовые разницы; - безвозмездно переданные активы; - прочие внереализационные расходы	Внерезидентные доходы и расходы	—	Gains and losses (Прибыли и убытки)
Прибыль от внереализационных доходов и расходов	—	—	—
Прибыль (убыток)	Прибыль (убыток) до налогообложения	Прибыль (убыток) до вычета налогов	Earnings before taxes (Прибыль до уплаты налогов)
Налоги, сборы и платежи из прибыли	Налог на прибыль и иные аналогичные платежи	Отчисления на налоги на прибыль	Income taxes (Налоги на прибыль)
Прочие расходы и платежи из прибыли			

Окончание таблицы 1

Показатели отчёта, составленного в соответствии			
с законодательством Республики Беларусь	с законодательством Российской Федерации	с МСФО	со стандартами GAAP (американский вариант)
–	Прибыль (убыток) от обычной деятельности	Прибыль или убыток от обычной деятельности	Income before extraordinary loss (Доход до чрезвычайного убытка)
–	Чрезвычайные доходы и расходы	Результаты чрезвычайных обстоятельств	Extraordinary item (Чрезвычайная статья)
Чистая прибыль (убыток)	Чистая (нераспределенная) прибыль (непокрытый убыток)	Чистая прибыль или убыток за период	Net income (Чистая прибыль (доход))
Показатели, представляемые в отчетности справочно			
Сумма предоставленной льготы по налогу на прибыль	–	–	–
–	Постоянные налоговые обязательства	–	–
–	Базовая прибыль (убыток) на акцию	Прибыль на акцию	Net income per common share (Чистый доход на обычную акцию)
–	Разводненная прибыль (убыток) на акцию	–	Common shares outstanding (Число выпущенных обыкновенных акций)
–	–	–	Earning per common share before extraordinary loss (Доход на обыкновенную акцию перед чрезвычайным убытком)
–	–	–	Gains and Losses (Случайные доходы и расходы)
–	–	–	Earning per common share less extraordinary loss (Доход на акцию минус чрезвычайный убыток)

В существующей налоговой политике Республики Беларусь налоги подразделяются на текущие и отложенные. Текущий налог представляет собой

сумму налогов к уплате. Отложенный налог представляет собой сумму налогов к уплате или возмещению в будущие периоды.

В настоящее время в Отчёте о прибылях и убытках справочно должны отражаться показатели базовой и разводненной прибыли на акцию, однако им не уделяется должного внимания и они не играют первостепенной роли.

При составлении отчета о прибылях и убытках по характеру расходов используется более детальная информация по их основным элементам: материальным затратам, начисленной амортизации, заработной плате и вознаграждениям, отчислениям на социальные нужды [5, с. 45]. Этот метод может быть прост в применении, поскольку нет необходимости в перераспределении расходов в соответствии с их назначением в рамках организации.

Таким образом, можно выделить наметившиеся проблемы при переходе к учёту финансовых результатов по МСФО.

1 Для различных субъектов хозяйствования тот или иной показатель прибыли имеет неодинаковую значимость: государство заинтересовано в прибыли после вычета процентов и до уплаты налогов, собственники интересуются чистой прибылью. В бухгалтерской отчётности, используемой в Республике Беларусь, организации обязаны отражать только те показатели прибыли, которые отвечают интересам государства [6, с. 48–50]. Для более полного анализа финансовых результатов, отражающих также и интересы собственников, существуют такие показатели, как базовая прибыль на акцию, разводнённая прибыль на акцию. Данные показатели не рассчитываются и не применяются на должном уровне в настоящее время. Наряду с этим отсутствует понятие универсальности методики учёта, которое предполагает её понятную трактовку всеми субъектами хозяйствования как внутри, так и за пределами страны. Такой подход позволит инвесторам и партнёрам достоверно оценить финансовое положение организации.

2 С 2012 года методом учёта выручки признаётся метод учёта по отгрузке, согласно которому обязательство по уплате налога возникает в момент отгрузки товара покупателю, что позволяет быстро пополнить государственный бюджет. Однако для организаций данный метод заключает в себе угрозу возникновения просроченной дебиторской задолженности, которая по истечении срока исковой давности относится на убытки.

3 Говоря о переводе Национальных стандартов финансовой отчётности на международные на макроуровне, необходимо учитывать уровень развития экономики той или иной страны. Применение и расчёт идентичных показателей не всегда является целесообразным для разных стран, поскольку могут иметь место ситуации слабой развитости и, соответственно, неготовности организаций сотрудничать на одинаковом уровне. Следовательно, МСФО следует адаптировать под экономику каждого государства, рассматривать частные случаи.

4 В методике расчёта чистой прибыли в Республике Беларусь не предусмотрена статья «расходы по чрезвычайным ситуациям», значению которой не уделяется должного внимания: расходы на предотвращение и ликвидацию последствий аварий, как правило, являются достаточно большими, они значительно влияют на финансовые результаты. Важной характеристикой таких расходов является непредсказуемость их возникновения, эти расходы возникают относительно редко.

Исходя из всего вышеизложенного можно сделать вывод, что переход и адаптация национальных стандартов бухгалтерского учёта к международным являются необходимым процессом. Это позволит сэкономить время на разработку собственных правил и стандартов, унифицировать национальные методики учёта с методиками учёта других стран, произвести эффективную интеграцию. Наряду с этим необходимо учитывать специфику развития стран, правила ведения бизнеса и уровень развития экономики. В отчёте о прибылях и убытках, составляемом белорусскими организациями, более детально отражена методика расчёта показателей прибыли, что отсутствует в отчётах зарубежных стран. Однако в отечественном учёте не предусмотрен расчёт расходов по чрезвычайным ситуациям, которые возникают не регулярно, но являются существенными для организаций.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1 О государственной Программе перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь : постановление Совета Министров Респ. Беларусь 04.05.1998 г., № 694 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://pravo.kulichki.com/zak/year1998/doc30052.h1m>. – Дата доступа : 14.09.2016.

2 Об утверждении форм бухгалтерской отчетности : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь 14.02.2008 г., № 19 // Эталон – Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информации Респ. Беларусь.

3 Об утверждении форм бухгалтерской отчетности : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь 07.03.2007 г., № 41: в ред. постановления Минфина от 19.12.2007 г. № 191 // КонсультантПлюс: Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2016.

4 Об установлении форм бухгалтерской отчетности : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь 31.10.2011 г., № 111 : в ред. постановлений Минфина от 30.04.2012 № 25, от 06.05.2013 № 27) // Эталон – Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информации Респ. Беларусь.

5 **Кожарская, Н. В.** Отчёт о прибылях и убытках по белорусским и международным правилам / Н. В. Кожарская // Бухгалтерский учёт и анализ. – 2010. – № 7. – С. 41–50.

6 **Лихо, С. С.** Формирование показателей прибыли от реализации по МСФО / С. С. Лихо // Бухгалтерский учёт и анализ. – 2007. – № 2. – С. 46–50.

7 **Сотникова, А. В.** Содержание, структура и пути совершенствования белорусского «Отчёта о прибылях и убытках» в соответствии с требованиями МСФО / А. В. Сотникова // Бухгалтерский учёт и анализ. – 2007. – № 7. – С. 15–19.

V. SHIBOLOVICH, PhD, associate professor
V. CHYGRYNETS
Belarusian State University of Transport

**PERFECTION OF METHODS OF THE FINANCIAL RESULTS
ACCOUNTING AND ANALYSIS. NATIVE AND FOREIGN
EXPERIENCE**

Methods of accounting and analysis of the financial results in modern conditions are analyzed in the article. Comparative analysis of the methods of accounting of the financial results in the Republic of Belarus and foreign countries was held. In the end the problems were identified, the line of conclusions and proposals on the perfection of the native financial results accounting system was done.

Получено 17.10.2016