

4 Папковская, П. Я. Калькулирование себестоимости транспортных услуг : учеб. пособие / П. Я. Папковская, А. П. Михалкевич . – Минск : БГЭУ, 2009. – 155 с.

5 Бухгалтерский учет на автотранспорте : учеб. пособие / П. Я. Папковская [и др.] ; под ред. д-ра экон. наук, проф. П. Я. Папковской. – Минск : БГЭУ, 2007. – 367 с.

*A. MIHALKEVICH, PhD, professor
Belarusian State Economic University*

THE TREATMENT COSTS FOR THE OPERATION AND TRUCKS AND CALCULATION OF THE COST OF SERVICES FREIGHT TRANSPORTATION

The article contains the economic substance of the need to implement council-lencheskogo accounting practices of business entities, as well as a place in razabrats razabrats system theme accounting of costs and calculation of the cost of goods, works and services, provides guidance on the measurement of the transport organizations on Cargo , objects of cost accounting and methods of their reflection in the accounting system, proposed facilities costing the cost price of transport services and the methods of their determination.

Получено 05.09.2012

**ISSN 2225-6741. Рынок транспортных услуг
(проблемы повышения эффективности).
Вып. 5. Ч. 1. Гомель, 2012**

УДК 658.14

Л. Г. СИДОРОВА

Белорусский государственный университет транспорта

МЕЖДУНАРОДНАЯ ПРАКТИКА УЧЕТА ВЫРУЧКИ И ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Приведение отечественной методики учета выручки и финансовых результатов в соответствие с Международными стандартами финансовой отчетности позволит не только достигнуть максимальной достоверности информации, отражаемой в финансовой отчетности, но и расширить направления для проведения аналитических исследований по максимизации прибыли.

В современных условиях, когда экономика испытывает кризис и предприятия вынуждены мобилизовать все имеющиеся внутренние ресурсы,

большую роль в этом процессе играет бухгалтерский учет доходов и финансовых результатов предприятия.

Доходы являются основным фактором рыночной экономики, наибольший удельный вес в составе которых составляют доходы от основной деятельности.

Доходы от основной деятельности – важнейший показатель, темп роста которого характеризует степень повышения экономической эффективности производства. Доходом от обычных видов деятельности признается выручка от продажи продукции и товаров. Формируется выручка за счет двух основных показателей: прибыли и себестоимости.

Показатели «Выручка», «Прибыль», «Себестоимость», «Рентабельность» являются наиболее важными в условиях рыночной экономики. Они дают информацию как для внутреннего, так и для внешнего анализа со стороны потенциальных инвесторов, кредитных учреждений, страховых компаний, налоговых органов и др.).

Выручка напрямую связана с прибылью. Высокая прибыль – залог стабильности, процветания и финансовой устойчивости предприятия. Для обеспечения финансовой устойчивости предприятие должно обладать гибкой структурой капитала, уметь организовать его движение таким образом, чтобы обеспечить постоянное превышение доходов над расходами с целью сохранения платежеспособности и создания условий для самовоспроизводства.

Организация бухгалтерского учета доходов и финансовых результатов в условиях рыночной экономики предусматривает переход на законодательно регулируемый бухгалтерский учет, закрепление обязательных нормативов, определяющих основу методики и организации учета финансовых результатов в государственных бухгалтерских стандартах. Это обусловило разработку и принятие в свое время Государственной программы перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь, утвержденной Постановлением Совета Министров Республики Беларусь № 694 от 4.05.98 г.

Новый хозяйственный механизм рыночной экономики требует внесения изменений и дополнений в традиционные подходы к бухгалтерскому учету доходов (выручки) и финансовых результатов деятельности организации и предъявляет новые требования к организации повседневного управления процессом их формирования и использования.

В последние несколько лет Республика Беларусь активно реформирует национальную систему бухгалтерского учета, гармонизируя ее с основными принципами Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

Исследование международных подходов к учету выручки и финансовых результатов хозяйственной деятельности позволит определить различия в методике учета выручки и финансовых результатов в Республике Беларусь с принципами Международных стандартов финансовой отчетности и, тем са-

мым, оптимизировать действующий учетный механизм по формированию и учету выручки и прибыли.

Согласно Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО 18), выручка компаний определяется как поступление активов, которое происходит в результате выбытия товаров и услуг. Определение данного понятия в Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденная Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 г. № 102, составлено в полном соответствии стандартам. Согласно данной инструкции, выручка от реализации – денежные средства либо иное имущество в денежном выражении, полученные или подлежащие получению в результате реализации товаров, готовой продукции, работ, услуг по ценам, тарифам в соответствии с договором.

Следует обратить внимание на указанные в Международных стандартах финансовой отчетности подходы к признанию выручки. Согласно им, в современном финансовом учете отсутствует единый для всех типов обменных операций подход к признанию выручки; для различных типов обстоятельств существуют различные, а порой и несовместимые правила.

Так, согласно стандартам, ключевыми подходами к способу признания выручки являются:

- подход, базирующийся на выделении определенного момента в процессе получения выручки;
- подход, подразумевающий признание выручки в момент увеличения стоимости актива;
- «дробление» выручки (смешанный доход).

Из первого подхода вытекает, что моментом признания выручки предприятием может быть либо окончание процесса производства, либо момент продажи, либо признание выручки после поставки.

Второй подход предполагает признание выручки при получении предприятием ренты, роялти, или процентных платежей либо в момент поступления денежных средств.

Третий подход основан на «дроблении» выручки на части и признании каждой из частей в определенный критический момент, то есть часть выручки отражается на счетах бухгалтерского учета в момент продажи, оставшаяся часть выручки признается по мере выполнения остальных условий контракта (например, в течение гарантийного периода, послепродажного обслуживания).

Что касается момента признания выручки организациями Республики Беларусь, то здесь применяются два подхода к моменту признания выручки: по моменту отгрузки готовой продукции покупателям и по моменту оплаты покупателями платежных документов. Иными словами, в Республике Беларусь применяются два первых подхода, указанные в Международных стандартах финансовой отчетности. Следует добавить, что наиболее часто пред-

приятия промышленности в Республике Беларусь применяют метод признания выручки «по отгрузке», так как он наиболее прост в оформлении и учете. Но метод «по отгрузке» подвергает предприятие-поставщика некоторым рискам: в случае, если покупатель не сможет рассчитаться по платежным документам, поставщик может понести убыток. Это в конечном итоге отрицательно скажется на финансовом результате предприятия.

Согласно Международным стандартам финансовой отчетности, выручка организации может подразделяться на выручку по основной деятельности и выручку от прочих операций, что совпадает с классификацией видов выручки в Республике Беларусь. Выручка по основной деятельности возникает в результате сделок, являющихся регулярными для данного предприятия, и может включать такие названия, как товарооборот, гонорар, процент, дивиденды, роялти, рента. Выручка от прочих операций представляет остальные виды поступлений, которые составляют доход предприятия.

Необходимо обратить внимание также на то, что в Республике Беларусь величина выручки определяется соглашением между хозяйствующим субъектом и покупателем, то есть выручка оценивается как справедливая стоимость вознаграждения с учетом предоставленных организации согласно договору скидок (наценок). Данный принцип определения выручки указан в Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов. Это полностью совпадает с указаниями Международных стандартов финансовой отчетности.

Определение конечного финансового результата является одной из важнейших задач бухгалтерского учета организации. Следует отметить, что учет финансовых результатов и прибыли в Республике Беларусь по большей части соответствует стандартам и рекомендациям, опубликованным в Международных стандартах финансовой отчетности.

Так, например, Международными стандартами финансовой отчетности чистая прибыль определяется как разница между доходами и расходами компании за вычетом налога на прибыль. В Республике Беларусь при определении величины чистой прибыли предприятия из прибыли до налогообложения вычитаются налоги на прибыль, прочие налоги и сборы из прибыли и прочие расходы и платежи из прибыли. Это совпадает с расчетом ее величины по Международным стандартам.

Согласно МСФО 8 «Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике», в отчете о прибылях и убытках должна быть раскрыта информация о прибыли или убытках от обычной деятельности и чрезвычайных обстоятельств. В данном отчете отражается прибыль (убыток) как от основного вида деятельности, так и прибыль (убыток) от операционных и внереализационных доходов и расходов, а также величина прибыли (убытка) отчетного периода и чистой прибыли (убытка). Следует отметить, что это является положительной чертой учета

прибыли, так как дает возможность сопоставить информацию о результатах обычной деятельности организаций за различные отчетные периоды, а также найти удельный вес каждого вида прибыли в составе прибыли отчетного периода и выявить факторы, определяющие динамику прибыли на предприятии.

В Республике Беларусь порядок формирования финансовых результатов регламентирован Инструкцией по применению Типового плана счетов бухгалтерского учёта, утверждённой Министерством финансов Республики Беларусь, Инструкцией по бухгалтерскому учёту доходов и расходов.

В соответствии с указанными нормативными документами конечный финансовый результат деятельности предприятия за отчётный период складывается из трёх основных групп по видам деятельности:

- финансового результата от текущей деятельности;
- финансового результата от финансовой деятельности;
- финансового результата от инвестиционной деятельности.

Для Республики Беларусь понятие «доходы и расходы от чрезвычайных обстоятельств» является новым и до настоящего времени законодательно не определено. В то же время, в Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учёта чрезвычайные доходы и расходы упоминаются в составе прочих доходов и расходов без указания их состава.

Выделение чрезвычайных доходов и расходов в самостоятельную группу диктуется прежде всего интересами внешних пользователей бухгалтерской информации. Как показывает практика, расходы, возникающие в результате чрезвычайных обстоятельств, могут быть значительными. При этом такие расходы носят эпизодический характер и непосредственно влияют на категорию качества прибыли. Следовательно, внешний пользователь бухгалтерской информации при принятии решения должен учитывать сам факт чрезвычайных обстоятельств и их влияние на формирование конечного финансового результата. В связи с этим, целесообразно перенять зарубежный опыт и доходы и расходы от чрезвычайных обстоятельств выделять в отдельную группу.

С 1 января 2012 года расходы социального характера стали относиться на счёт учёта прочих расходов по текущей деятельности (счёт 90.8 «Прочие расходы по текущей деятельности») в сравнении с предыдущей методикой, предусматривающей учёт данной группы расходов в составе внереализационных. В данном случае учетная практика Республики Беларусь руководствовалась базовым принципом бухгалтерского учёта, а именно принципом осмотрительности (осторожности). Тем самым устранен значительный недостаток в системе бухгалтерского учёта финансовых результатов: на покрытие расходов социального характера по итогам отчётного года у предприятий всегда будет соответствующий источник – доходы от текущей деятельности (счёт 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности») в отличие от

действовавшего ранее счета 92 «Внерезультативные доходы и расходы», по которому расходная часть практически всегда превышала доходную.

Введение в действие с 1 января 2012 года в Беларуси нового Типового плана счетов бухгалтерского учета, новых инструкций о порядке составления бухгалтерской отчетности, о доходах и расходах, об отложенных налоговых активах и обязательствах, а также некоторых других правовых актов, учитывающих основные принципы МСФО принципиальным образом изменило подходы к бухгалтерскому учету доходов и расходов и формированию финансовых результатов коммерческих организаций. При этом ни в одном из принятых нормативных актов не определена, как это было ранее, возможность создания за счет чистой прибыли организации фондов потребления и накопления.

Вместе с тем субъекты хозяйствования по-прежнему продолжают формировать названные фонды и рассматривают их в качестве источников для осуществления капитальных вложений, социальных выплат, выплат в связи с юбилейными датами, оказания материальной помощи, выплаты работникам вознаграждения по итогам за год и т.д.

С нашей точки зрения, с 01.01.2012 года подходы к формированию за счет чистой прибыли соответствующих фондов потребления и накопления, а также учету расходов на указанные цели с учетом принципов МСФО должны быть принципиально иными, т. е. все расходы на потребление, которые ранее отражались некоторыми предприятиями как по счету учета внереализационных расходов, так и счету учета нераспределенной прибыли, с 1 января 2012 года должны относиться к расходам по текущей деятельности и влиять на финансовый результат отчетного периода.

Если же оставить вариативность учета, допускающую отнесение расходов на потребление как за счет чистой прибыли, так и в уменьшение финансового результата, то очевидно, что коммерческие организации, как и ранее, будут регулировать свои финансовые результаты в нужную им сторону. Понятно, что в такой ситуации не будет обеспечиваться достоверность финансовой отчетности организаций, что противоречит основополагающим принципам МСФО.

Учитывая изложенное, считаем, что расходы на цели потребления и накопления с 01.01.2012 года должны планироваться исключительно исходя из плановых показателей финансово-хозяйственной деятельности организации на очередной год с учетом следующих особенностей:

– для осуществления капитальных вложений собственный источник в бухгалтерском учете не определяется и, соответственно, фонд накопления не создается. По факту источником капвложений могут быть как собственные, так и заемные средства;

– все расходы на потребление уменьшают финансовый результат организации и, соответственно, создание за счет чистой прибыли фонда потребления не имеет смысла.

Вместе с тем, рассматривая действующий порядок учета финансовых результатов, нельзя не заметить, что нарушено одно из базовых требований международных стандартов финансовой отчетности о недопустимости взаимозачета между статьями, формирующими финансовый результат, и статьями, отражающими использование полученной прибыли. В частности, на счете 91 не только формируется финансовый результат от инвестиционной, финансовой деятельности, но и отражаются расходы на выплату процентов за кредиты и займы, а на счете 90 – формируется не только финансовый результат от основной деятельности, но и использование прибыли на нужды персонала (на премирование работников и различные социальные программы). Свернутое сальдо этих счетов затем переносят на счет 99. В итоге по кредиту счета 99, а соответственно в отчете о прибылях и убытках по строке 160 показывается неполный финансовый результат.

Как следствие, в учете и отчетности не формируется такой показатель, как общая сумма прибыли от всех видов деятельности до ее распределения (т.е. до выплаты налогов, процентов, дивидендов и использования ее на нужды наемного персонала), которая необходима для расчета многих показателей, характеризующих эффективность деятельности предприятия, в частности, для расчета показателей рентабельности совокупных активов, рентабельности видов деятельности и др.

Исходя из этого следовало бы несколько изменить порядок отражения в учете и отчетности процесса формирования финансового результата. Для целей анализа желательно, чтобы по кредиту счета 99 нашло отражение вся сумма заработанной прибыли для всех заинтересованных сторон: предприятия, кредиторов, государства, наемного персонала, а по дебету – процесс использования прибыли на налоги, дивиденды, проценты и другие выплаты.

В итоге процесс формирования чистого финансового результата стал бы более прозрачным. И это позволило бы более точно исчислять такие показатели, как рентабельность основной, инвестиционной и финансовой деятельности, рентабельность совокупного капитала, рентабельность операционного капитала и др.

В заключении можно сделать вывод, что учет финансовых результатов и распределения прибыли – важная составляющая бухгалтерского учета организации. Финансовый результат подводит итог деятельности предприятия за тот или иной отчетный период. Целью каждой коммерческой организации является в конечном итоге получение прибыли. Поэтому определение ее размера и направлений использования – важная задача, стоящая перед собственником имущества. В связи с этим организация учета финансовых результатов должна быть максимально приближена к требованиям Международных стандартов финансовой отчетности.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1 Об утверждении инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 30.09.2011 г. № 102 // Консультант

Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2012.

2 Об утверждении типового плана счетов бухгалтерского учёта : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 29.06.2011 г. № 50 // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2012.

3 Гражданский кодекс Республики Беларусь : Закон Респ. Беларусь, 7 дек. 1998 г., № 218-3 (в ред. от 03.07.2011 г.) // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2012.

4 **Палий, В. Ф.** Международные стандарты учета и финансовой отчетности : учеб. / В. Ф. Палий. – 3-е изд., испр. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2008. – 512 с.

L. SIDOROVA

Belarusian State University of Transport

INTERNATIONAL PRACTICE OF ACCOUNTING FOR REVENUE AND FINANCIAL RESULTS OF ECONOMIC ACTIVITY

Bringing domestic accounting treatment of revenue and financial results in accordance with International Financial Reporting Standards will not only achieve the maximum reliability of the information reflected in the financial statements, but also to expand the direction for analytical research on the maximization of profit.

Получено 16.10.2012

**ISSN 2225-6741. Рынок транспортных услуг
(проблемы повышения эффективности).**

Вып. 5. Ч. 1. Гомель, 2012

УДК 656.2.003

С. Л. ШАТРОВ, канд. экон. наук, доцент

В. В. БРЕЛЬ

Белорусский государственный университет транспорта

КОНТРОЛЬ ДОХОДНЫХ ПОСТУПЛЕНИЙ НА ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОМ ТРАНСПОРТЕ

Рассмотрены методические подходы организации контроля доходных поступлений в системе железнодорожного транспорта.

Уровень развития транспортной системы государства – один из важнейших признаков ее технологического прогресса и цивилизованности. В насто-