

УДК 658.155

UDC 658.155

МЕТОДИКА РАСЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ**CALCULATION PROCEDURE OF FINANCIAL RESULTS IN MODERN CONDITIONS**

Ясменко Галина Николаевна
соискатель
Кубанский государственный аграрный университет, Краснодар, Россия

Yasmenko Galina Nikolaevna
competitor
Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russia

В статье рассматривается порядок формирования финансового результата организаций, закрепленный нормативными документами Российской Федерации. Вносятся предложения по усовершенствованию методики формирования финансового результата и отражения его в отчете о прибылях и убытках

In the article the order of formation of financial result of the organizations, fixed by the standard documents of the Russian Federation is considered. Offers of improvement of a technique of formation of financial result and its reflection in the report of profits and losses are made

Ключевые слова: ФИНАНСОВЫЙ РЕЗУЛЬТАТ, ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ, НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

Keywords: FINANCIAL RESULT, REPORT OF PROFITS AND LOSSES, STANDARD DOCUMENTS

Одним из основных источников развития предприятия в условиях рыночных отношений является прибыль. Отсюда возникает интерес к информации о финансовых результатах предприятий и появляется проблема поиска способа формирования и раскрытия информации о прибылях и убытках, которые оно получает при осуществлении своей деятельности.

Основной объем информации о финансовых результатах деятельности предприятий дает бухгалтерский учет. Для удовлетворения потребностей в данной информации в бухгалтерском учете выделяется несколько категорий прибыли (валовая прибыль, прибыль от продаж, прибыль от обычной деятельности, налогооблагаемая прибыль, чистая прибыль, нераспределенная прибыль и др.). В зависимости от той или иной категории прибыли используется та или иная методика ее расчета.

Нормативно закрепленная методика расчета финансового результата представлена определенным набором учетных действий (табл.1).

В бухгалтерском учете и отчетности прибыль понимается как мера превышения доходов над расходами отчетного периода.

В соответствии с ПБУ 9/99 «доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)» [3].

Расходы организации – это «уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)» [4].

Следует отметить, что сохранение величины собственного капитала является обязательным условием признания полученной в отчетном периоде прибыли. Механизм отечественной концепции поддержания капитала базируется на понятии чистых активов [2].

Под стоимостью чистых активов акционерного общества понимается величина, определяемая путем вычитания из суммы активов акционерного общества, принимаемых к расчету, суммы его пассивов, принимаемых к расчету [5].

Таким образом, для правильного определения категорий «доходы» и «расходы», а соответственно и для правильного исчисления прибыли, необходимо руководствоваться положениями по бухгалтерскому учету и принципом сохранения собственного капитала. При этом нужно учитывать правило «Доходы всегда очевидны, а расходы всегда сомнительны» (итальянский бухгалтер Д. Дзаппа (1879 – 1960)).

Это правило исходит из того, что доходы фиксируются документами и поступлением активов, в то время как величину расходов определяет администрация, выбирая правила оценки запасов и списывая их на затраты производства, используя различные варианты начисления

амортизации и формирования резервов. Таким образом, доходы носят объективный, а расходы, в некоторой степени, субъективный характер.

Таблица 1 – Учетные действия по формированию финансового результата российских организаций

Учетное действие	Регулирующий нормативный документ
Постановка целей определения финансового результата деятельности организации	Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»
Определение учетных категорий, формирующих финансовый результат (доходы и расходы)	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99)
Распределение доходов и расходов по видам (от основной деятельности и прочие)	Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99)
Отнесение доходов и расходов на соответствующие счета бухгалтерского учета (счет 90 «Продажи», счет 91 «Прочие доходы и расходы»)	План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению
Сопоставление доходов и расходов в разрезе вида деятельности и определение финансового результата по видам деятельности	План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению
Определение финансового результата деятельности организации в целом путем сопоставления финансовых результатов по видам (действие осуществляется на счете 99 «Прибыли и убытки»), определение бухгалтерской прибыли	План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению
Корректировка финансового результата с учетом требований налоговых органов (определение налогооблагаемой прибыли)	Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02), 25 гл. НК РФ
Учет налоговых платежей из прибыли	План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению, Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02), 25 гл. НК РФ
Определение разницы между бухгалтерской прибылью и налоговыми платежами из прибыли (определение чистой прибыли (убытка) отчетного периода)	План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению, Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02), 25 гл. НК РФ
Отнесение остатка чистой прибыли (убытка) отчетного периода на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению
Представление финансового результата в отчетных формах	Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99)

Для определения оттока активов в качестве расхода необходимо, чтобы этот отток повлек за собой уменьшение капитала организации. А капитал организации будет уменьшен, если оттоку (истощению) активов не соответствует адекватное (на ту же самую величину) сокращение обязательств или поступление других активов, либо если обязательства прирастают без адекватного притока активов [1].

Исходя из этого, следует различать понятия расходов и затрат. В отличие от расходов, затраты в момент их признания не оказывают влияния на прибыль. Осуществление затрат не уменьшает капитал организации. Затраты осуществляются в течение определенного периода. Завершение периода накопления затрат определяется тем моментом, когда соблюдены условия признания активов, ради которых были осуществлены данные затраты, или когда становится очевидным, что понесенные затраты уменьшают экономические выгоды организации без создания какого-либо объекта имущества. Таким образом, по окончании периода накопления затраты приводят к образованию активов либо расходов.

Например, отражение в бухгалтерском учете затрат на производство продукции оформляется следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 20 «Основное производство» Кредит счета 10 «Материалы» и др.

В данном случае в течение процесса производства на счете 20 «Основное производство» идет процесс накопления затрат, по завершении которого на склад организации может быть оприходована готовая продукция, что свидетельствует о завершении процесса накопления затрат образованием актива организации:

Дебет счета 43 «Готовая продукция» Кредит счета 20 «Основное производство».

Если в результате производственного процесса по каким-либо причинам не было получено продукции, то эти затраты переходят в категорию расходов:

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» Кредит счета 20 «Основное производство».

В данной ситуации становится очевидным, что понесенные затраты уменьшают экономические выгоды организации без создания какого-либо объекта имущества, то есть происходит потеря потенциальной возможности имущества прямо или косвенно способствовать притоку денежных средств или их эквивалентов в организацию.

ПБУ 10/99 (с учетом изменений, внесенных приказом Минфина РФ от 18 сентября 2006 г. № 115н «О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету») выделяет следующие виды расходов: расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы.

При этом указывается, что «расходы по обычным видам деятельности формируют: расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов; расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров» [4].

Исходя из приведенного выше разграничения понятий «расходы» и «затраты», мы считаем целесообразным пункт 7 ПБУ 10/99 излагать следующим образом: «расходы по обычным видам деятельности формируют: затраты, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов; затраты, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей производства

продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров».

Для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предусмотрен счет 90 «Продажи».

Для обобщения информации «о прочих доходах и расходах» предназначен счет 91 «Прочие доходы и расходы».

При этом ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 предлагается перечень таких доходов и расходов. Однако проведенный нами анализ перечня прочих доходов и расходов позволил выявить несоответствие требований ПБУ 9/99, ПБУ 10/99 и Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, в котором отмечено, что «сумма дооценки основных средств, объектов капитального строительства и других материальных объектов имущества организации со сроком полезного использования свыше 12 месяцев...учитываются как добавочный капитал».

В соответствии с ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 суммы дооценки и уценки активов должны быть отнесены на прочие доходы и расходы соответственно.

При этом инструкцией по применению плана счетов бухгалтерского учета и методическими рекомендациями по корреспонденции счетов бухгалтерского учета не предусмотрено отражение сумм переоценки на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

С правовой точки зрения резервы переоценки основных средств являются компонентом собственного капитала, однако, с экономической точки зрения увеличение резервов переоценки не дает реального увеличения собственного капитала. В соответствии с принципом осмотрительности, до момента выбытия активов величина повышения их

стоимости не должна учитываться. В связи с этим нереализованное увеличение стоимости активов не следует рассматривать как прирост чистых активов организации [2].

Следует также отметить, что в результате переоценки не происходит реального уменьшения (увеличения) экономической выгоды, то есть потенциальной возможности переоцениваемого объекта прямо или косвенно способствовать притоку денежных средств или их эквивалентов в организацию.

Обращаясь к международному опыту, следует отметить, что в соответствии с МСФО 16 «Основные средства» сумма увеличения стоимости основных средств в результате переоценки должна признаваться в качестве дохода в той степени, в какой она компенсирует сумму уменьшения стоимости того же актива, признанную в качестве расхода.

Когда балансовая стоимость актива уменьшается в результате переоценки, это уменьшение должно признаваться в качестве расхода.

В соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (с учетом изменений, внесенных приказом Минфина РФ от 18 сентября 2006 г. № 115н «О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету»), сумма дооценки объекта основных средств в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме уценки его, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), зачисляется на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток). Сумма уценки объекта основных средств относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки

этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды. Превышение суммы уценки объекта над суммой дооценки его, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток).

При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации.

Таким образом, в соответствии с ПБУ 6/01, суммы переоценки, в конечном счете, окажут влияние на сумму нераспределенной прибыли (убытка) и никак не отразятся на прибыли (убытке) отчетного периода.

Все вышеизложенное дает возможность отметить, что положения по бухгалтерскому учету относимые к одному уровню нормативного регулирования, содержат различные варианты отнесения сумм переоценки на счета бухгалтерского учета, что по нашему мнению считается недопустимым.

Считаем неверным отнесение сумм переоценки на прочие доходы (расходы) организации, в связи с этим целесообразно внести соответствующие изменения в ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99.

В соответствии с ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 к прочим доходам и расходам относятся прибыль и убыток прошлых лет, выявленные в отчетном году. По нашему мнению, данные показатели снижают уровень объективности оценки работы предприятия за отчетный период. Поэтому необходимо, выделять эти суммы на отдельном аналитическом счете к счету 91 «Прочие доходы и расходы». А в форму № 2 «Отчет о прибылях и убытках» следует добавить показатель «Прибыль (убыток) отчетного периода», при расчете которого не учитывать прибыли и убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году.

Считаем также необходимым для повышения уровня информативности отчета о прибылях и убытках отдельными строками в него внести чрезвычайные доходы и расходы, так как данные показатели являются следствием фактов хозяйственной жизни, которые являются

результатом воздействия внешних факторов, независящих от производственной деятельности организации.

Считаем, также, необходимым на основании данных бухгалтерского учета производить расчет ликвидационной прибыли (убытка), при расчете которой корректировать прибыль (убыток) до налогообложения на сумму доходов и расходов будущих периодов, поскольку фактически данные суммы являются элементами собственного капитала и отражают эффективность его использования.

После расчета финансового результата деятельности организации его следует отразить в отчетности. Основываясь на том, что одной из основных целей бухгалтерского учета является предоставление объективной информации о деятельности хозяйствующего субъекта, предлагаем следующее содержание отчета о прибылях и убытках (табл.2).

Таблица 2 – Показатели финансовых результатов деятельности организации для включения в отчет о прибылях и убытках

№ п\п	Наименование показателя
Доходы и расходы по обычным видам деятельности	
1	Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)
2	Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг
3	Валовая прибыль
4	Коммерческие расходы
5	Управленческие расходы
6	Прибыль (убыток) от продаж
Прочие доходы и расходы	
7	Проценты к получению
8	Проценты к уплате
9	Доходы от участия в других организациях
10	Прочие доходы (за минусом прибыли прошлых лет, выявленной в отчетном году)
11	Прочие расходы (за минусом убытков прошлых лет, признанных в отчетном году)
12	Чрезвычайные доходы
13	Чрезвычайные расходы
14	Прибыль (убыток) отчетного периода
15	Прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году
16	Убытки прошлых лет, признанные в отчетном году
17	Прибыль (убыток) до налогообложения
Корректирующие величины	
18	Отложенные налоговые активы

19	Отложенные налоговые обязательства
20	Налогооблагаемая прибыль
21	Текущий налог на прибыль
22	Чистая прибыль (убыток) отчетного периода
СПРАВОЧНО	
1	Базовая прибыль (убыток) на акцию
2	Разводненная прибыль (убыток) на акцию
3	Ликвидационная прибыль (прибыль (убыток) до налогообложения + доходы будущих периодов – расходы будущих периодов)

Литература

1. Ефремова А.А. Различие понятий «расходы» и «затраты» в бухгалтерском учете// Бухгалтерский учет. 2003. №16. – с. 54.
2. Новодворский В. Д., Марин В.В. Принцип сохранения капитала в отечественном бухгалтерском учете// Бухгалтерский учет. 2002. №18. – с.52.
3. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99). Утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.99 г. №32н.
4. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99). Утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.99 г. №33н.
5. Порядок оценки стоимости чистых активов акционерных обществ (утвержден приказом Минфина РФ и Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг от 29 января 2003 г. №10н, 03-6/пз.