

УДК 657.3

UDC 657.3

**СОВРЕМЕННОЕ НАЗНАЧЕНИЕ ОТЧЕТА
О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ И
ОСОБЕННОСТИ ЕГО ВНЕШНЕГО И
ВНУТРЕННЕГО АНАЛИЗА**

**MODERN ROLE OF THE REPORT ON
FINANCIAL RESULTS AND THE FEATURES
OF ITS EXTERNAL AND INTERNAL
ANALYSIS**

Бабалыкова Ирина Александровна
к.э.н., доцент кафедры теории бухгалтерского
учета
*Кубанский государственный аграрный
университет, Краснодар, Россия*

Babalykova Irina Aleksandrovna
Cand.Econ.Sci., associate professor of the Department
of theory accounting
Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russia

Науменко Татьяна Сергеевна
к.э.н., профессор кафедры бухгалтерского учета,
анализа и аудита
Южный институт менеджмента, Россия

Naumenko Tatyana Sergeevna
Cand.Econ.Sci., professor of the Department of
accounting, analysis and audit
Southern Institute of management, Russia

Соляник Светлана Владимировна
студент учетно-финансового факультета
*Кубанский государственный аграрный
университет, Краснодар, Россия*

Solyanik Svetlana Vladimirovna
student of the Accounting and financial department
Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russia

В данной статье рассматривается значимость
составления отчета о финансовых результатах в
современных условиях. Подробно исследован
факторный анализ показателей прибыли.
Рассмотрены основные принципы и этапы
построения отчета по РСБУ и МСФО

This article examines the significance of the statement
of financial performance in the current conditions.
Factor analysis of earnings is studied in detail. The
basic principles and steps of constructing a report for
RAS and IAS have been revealed

Ключевые слова: ОТЧЕТ О ФИНАНСОВЫХ
РЕЗУЛЬТАТАХ, ФАКТОРНЫЙ АНАЛИЗ
ПРИБЫЛИ, АЛГОРИТМ ФОРМИРОВАНИЯ
БУХГАЛТЕРСКОЙ ПРИБЫЛИ, СТРУКТУРА
ОТЧЕТА О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ

Keywords: REPORT ON FINANCIAL RESULTS,
PROFIT FACTOR ANALYSIS, ALGORITHM OF
FORMATION OF ACCOUNTING PROFITS,
STRUCTURE OF REPORT ON FINANCIAL
RESULTS

В составе финансовой отчетности организации отчет о финансовых результатах занимает особое место. Основная цель формирования отчета состоит в обеспечении информацией лиц, заинтересованных в результатах деятельности организации. Так, информация, содержащаяся в отчете о финансовых результатах, позволяет:

- дать оценку изменения доходов и расходов организации в отчетном периоде, по сравнению с предыдущим;
- проанализировать состав, структуру и динамику валовой прибыли, прибыли от продаж, чистой прибыли;
- выявить факторы формирования конечного финансового результата и динамику рентабельности продаж.

Кроме того, информация отчета может быть использована для:

- оценки эффективности аппарата управления;
- прогнозирования деятельности организации;
- распределения доходов (дивидендов) между учредителями (акционерами);
- анализа результатов деятельности и обоснования управленческих решений.

Сопоставляя различные показатели финансовых результатов с инвестированными средствами, можно определить различные показатели доходности, разложить их по факторам. Сопоставление активов организации с прибылью позволяет установить фактическую доходность от вложений в целом.

Отчет о финансовых результатах – это документ, который характеризует успешность деятельности компании за определенный период. В деловых и инвестиционных кругах этот отчет используется для определения рентабельности, инвестиционной ценности, кредитоспособности компании. Он предоставляет инвесторам и кредиторам информацию, с помощью которой они могут прогнозировать объемы будущих денежных потоков.

Для того чтобы отчет о финансовых результатах и вытекающие из него сведения в пояснительной записке смогли отобразить фактическую доходность организации, были разработаны принципы построения отчета о финансовых результатах [6]. Существует пять принципов построения отчета о финансовых результатах. Рассмотрим их в таблице 1.

Структура отчета о финансовых результатах включает в себя данные об общих доходах предприятия за период, затратах, связанных с получением этих доходов и всех периодических доходах и расходах, не связанных с конкретными видами продукции.

Таблица 1 – Основные принципы построения отчета о финансовых результатах

Наименование принципа	Экономическое значение
Принцип расчета финансового результата методом брутто	Недопущение взаимозачета статей расходов и доходов
Принцип разделения	Подразделение первичных расходов и доходов по видам
Принцип построения отчета о финансовых результатах по области возникновения	Отражение возникновения затрат в областях производства, управления и сбыта
Принцип периодизации	Отражение возникших в отчетном периоде расходов и доходов в зависимости от отношения к отчетному периоду их причин
Принцип разделения результата	Разделение финансового результата от основной и прочей деятельности

В.В. Ковалев [4] предлагает при формировании показателей деятельности организации, а именно – прибыли использовать алгоритм, представленный в виде схемы (рисунок 1).

Приведенный на рисунке 1 алгоритм формирования бухгалтерской прибыли отражает ее расчет согласно бухгалтерским требованиям. Однако конечный финансовый результат зависит не только от внутренней финансовой политики, но и от некоторых факторов внешнего порядка, основным из которых является налоговая политика государства.

Все преобразования отчета о финансовых результатах, с которыми сталкивается российский бухгалтер в настоящее время, вызваны переходом российского бухгалтерского учета и отчетности на МСФО. Как следствие, содержание отчета о финансовых результатах, применяемого в России, существенно приближено к требованиям международных учетных стандартов.

Цель финансовой отчетности в соответствии с МСФО состоит в представлении широкому кругу пользователей информации о финансовом

положении, результатах деятельности, изменении финансового положения компании.

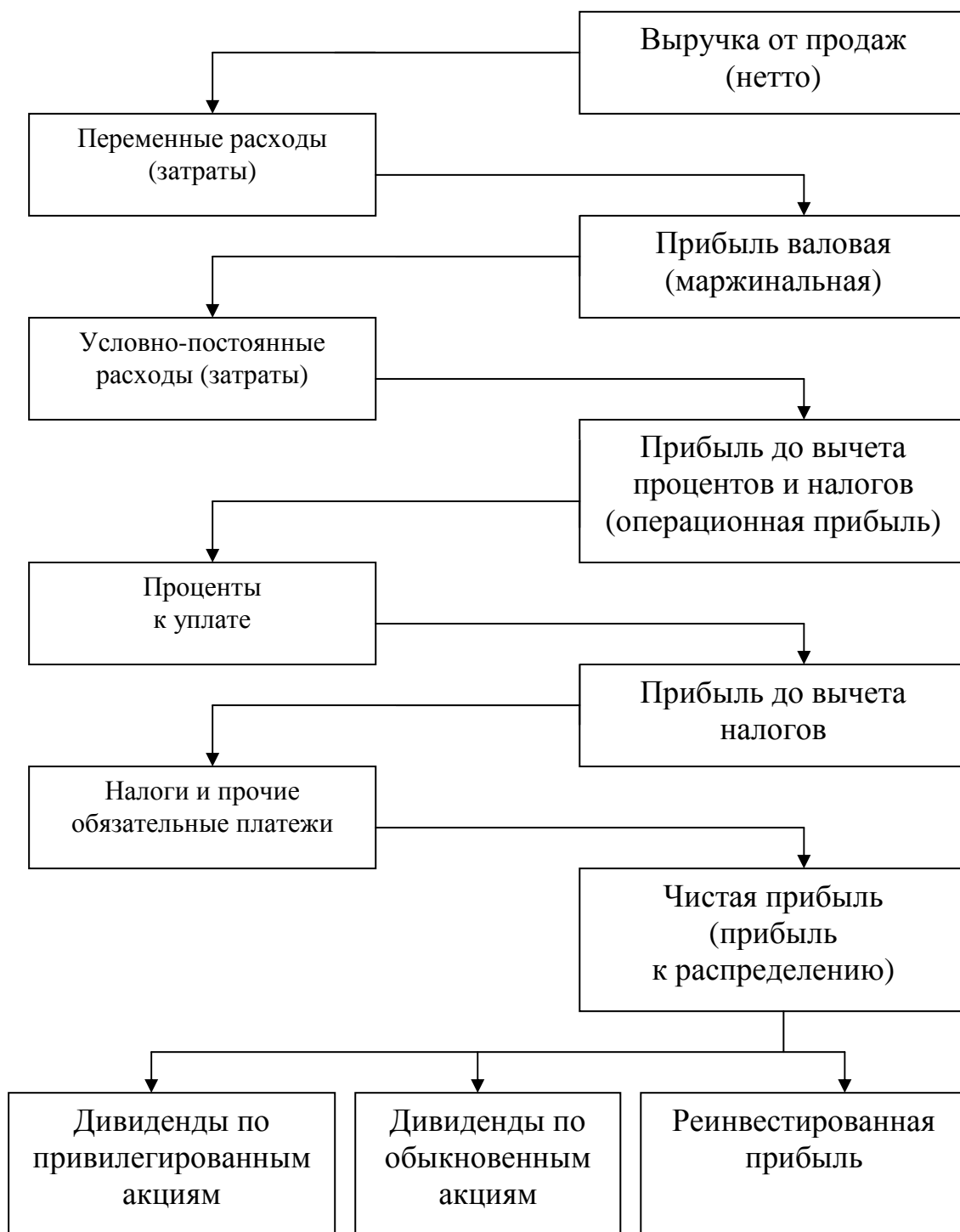


Рисунок 1. Схема взаимоотношения показателей прибыли

Согласно МСФО 1 «Представление финансовых отчетов», отчет о финансовых результатах должен, как минимум, содержать следующие линейные статьи:

- выручка;
- результаты операционной деятельности;
- затраты по финансированию;
- доля прибыли и убытков ассоциированных компаний и совместной деятельности, исчисляемая методом участия;
- расходы по налогу;
- прибыль или убыток от обычной деятельности;
- результаты чрезвычайных обстоятельств;
- долю меньшинства;
- чистую прибыль или убыток за период [6].

В таблице 2 приведены сравнительные характеристики статей отечественной формы отчета о финансовых результатах и линейных статей, регламентируемых МСФО 1.

Таблица 2 – Сравнительная характеристика статей отечественной формы отчета о финансовых результатах и линейных статей, регламентируемых МСФО 1

МСФО 1	Отчет о финансовых результатах
Выручка	Выручка
Результаты операционной деятельности	Прибыль (убыток) от продаж
Затраты по финансированию	Себестоимость продаж Коммерческие расходы Управленческие расходы
Доля прибылей и убытков ассоциированных компаний и совместной деятельности, учитываемых по методу участия	Доходы от участия в других организациях
Расходы по налогу	Текущий налог на прибыль

	Отложенные налоговые активы Отложенные налоговые обязательства
Прибыль и убыток от обычной деятельности	Прибыль (убыток) от продаж
Доля меньшинства	-
Чистая прибыль или убыток за период	Чистая прибыль (убыток)

Из данных таблицы 2 видно, что названия некоторых статей, рекомендуемых МСФО 1, отличаются от названий статей российского отчета о финансовых результатах, но большинство показателей совпадают. Это не относится лишь к статье «Доля меньшинства», которой в названном отчете нет. Таким образом, можно сделать вывод о том, что рекомендации МСФО 1 в определенной мере реализуются в отечественном отчете о финансовых результатах.

Кроме МСФО 1 «Представление финансовых отчетов», при составлении отчета о финансовых результатах одним из основных регламентирующих документов является МСФО 18 «Выручка». Несмотря на схожесть форм бухгалтерской отчетности, составленной по МСФО и в соответствии с российской практикой, они имеют различия в самой методологии формирования строк. В качестве примера можно проанализировать момент признания выручки в учете. В соответствии с МСФО выручка признается, если у организации имеется высокая вероятность получения экономических выгод от сделки, и их величина может быть с точностью определена, то есть выручка признается при выполнении ряда условий признания, среди которых отсутствует критерий перехода права собственности.

Показатели отчета о финансовых результатах позволяют выявлять и анализировать влияние факторов на получение финансовых результатов – прибыли или убытка.

Последовательность и выбор этапов анализа отчета о финансовых результатах зависят от того, проводится анализ внешними пользователями только по данным финансовой отчетности или внутренними пользователями с привлечением данных управленческого учета. В связи с этим можно выделить методики внешнего и внутреннего анализа финансовых результатов. Методика проведения внешнего анализа отчета о финансовых результатах может включать в себя следующие этапы:

- анализ динамики, состава и структуры доходов и расходов организации и оценка их соотношения;
- анализ динамики показателей прибыли (горизонтальный анализ);
- анализ структуры прибыли до налогообложения и оценка ее структурных изменений (вертикальный анализ);
- выявление влияния факторов на изменение показателей прибыли и оценки степени этого влияния;
- анализ уровня и динамики рентабельности продаж и выявление причин ее изменения.

Так как общая модель формирования любого показателя прибыли определяется как разница между доходами и расходами, начальным этапом анализа отчета о финансовых результатах является структурно-динамический анализ доходов и расходов [5]. Основными задачами анализа доходов и расходов являются изучение их уровня и структуры в отчетном и предыдущем периодах, оценка структурной динамики доходов и расходов и выяснение ее причин. При этом более высокое качество доходов любой коммерческой организации определяет больший удельный вес доходов от обычных видов деятельности, т.е. выручки от продажи товаров, продукции, работ и услуг. Для подробного изучения состава и структуры расходов по

обычным видам деятельности, наряду с данными отчета о финансовых результатах, используется информация пояснения к балансу и отчету о финансовых результатах, о расходах по обычным видам деятельности (по элементам). Показатели динамики и структуры доходов и расходов дополняются относительными показателями, характеризующими отношение общей суммы доходов к общей сумме расходов, отношение доходов от обычных видов деятельности к расходам по обычным видам деятельности, отношение прочих доходов к прочим расходам.

На втором этапе анализа отчета о финансовых результатах проводится горизонтальный анализ показателей прибыли, который предусматривает оценку уровня и динамики показателей прибыли, выявление участия отдельных доходов и расходов в их формировании, оценку стабильности получения доходов и расходов и их изменения в будущем.

Основная задача вертикального анализа отчета о финансовых результатах состоит в оценке степени участия отдельных статей доходов и расходов в формировании общей и чистой прибыли. При этом могут быть использованы различные методические подходы к анализу структуры формирования финансового результата. Например, О.В. Ефимова [3] считает, что при проведении вертикального анализа отчета о финансовых результатах надо давать оценку удельного веса валовой прибыли, прибыли от продаж и прибыли до налогообложения в общей величине выручки. Динамику этих показателей она называет анализом промежуточных уровней доходности. Недостатком этого подхода является то, что многие элементы доходов и расходов (от финансовой и прочей операционной деятельности) не имеют прямого отношения к выручке от продаж. Более обоснованным, на наш взгляд, является анализ структуры прибыли до налогообложения. При анализе рассматривают изменение в динамике удельного веса в ее составе прибыли от продаж, прочих доходов и

расходов, чистой прибыли. Положительно оценивается увеличение в динамике доли прибыли от продаж и чистой прибыли, при этом прибыль от продаж должны занимать основную долю в составе общей прибыли предприятия.

Наиболее сложным этапом анализа отчета о финансовых результатах является факторный анализ показателей прибыли, так как факторы, влияющие на прибыль очень многочисленны. При этом одни из них оказывают прямое влияние, которое можно довольно точно определить с помощью приемов факторного анализа, другие оказывают косвенное влияние, которое можно определить только с определенной долей вероятности или вообще невозможно. Факторы также можно разделить на внешние, не зависящие от предприятия (изменение государственными органами или инфляционными процессами цен на потребляемое сырье, материалы, топливо, тарифов на услуги и перевозки; нарушение поставщиками, снабженческо-сбытовыми, вышестоящими хозяйственными, финансовыми, банковскими органами дисциплины по хозяйственным вопросам, затрагивающим интересы предприятия и др.) и внутренние, которые зависят от производственно-финансовой деятельности предприятия.

Внутренние факторы можно ранжировать на уровни первого, второго и т.д. порядка. Например, факторами первого порядка, влияющими на общую прибыль предприятия, являются факторы, формирующие прибыль до налогообложения в отчете о финансовых результатах. Эти факторы представлены в следующей аддитивной факторной модели:

$$П = Пп + ДДО + ПП - ПУ + ПД - ПР \quad (1)$$

где П – прибыль до налогообложения; Пп – прибыль от продаж; ДДО – доходы от участия в других организациях;

ПП – проценты к получению.; ПУ – проценты к уплате; ПД – прочие доходы; ПР – прочие расходы.

К факторам второго порядка можно отнести факторы, влияющие на прибыль до налогообложения через прибыль от продаж. Это выручка (В), себестоимость (СБ), коммерческие расходы (КР) и управленческие расходы (УР). Факторная модель общей прибыли с учетом этих факторов будет следующей:

$$П = В - СБ - КР - УР + ДДО + ПП - ПУ + ПД - ПР. \quad (2)$$

Влияние каждого фактора, включенного в факторную модель, можно определить приемом цепных подстановок.

Факторный анализ чистой прибыли, помимо рассмотренных факторов первого и второго порядка, должен включать оценку влияния фактора налогообложения. При проведении внешнего анализа он сводится к изучению динамики суммы уплаченного налога на прибыль, оценке эффективной ставки налога и влияния налогового фактора на изменение чистой прибыли.

А.Д. Шеремет [7] считает, что показателем истинной эффективности хозяйственной деятельности организации может быть только рентабельность продаж, рассчитанная как отношение прибыли (от продаж до налогообложения, чистой) к выручке. При анализе рентабельности продаж оценивают ее уровень, изменение в динамике и выявляют влияние основных факторов. Например, для факторного анализа рентабельности продаж (Рп), рассчитанной по прибыли до налогообложения, можно использовать следующую аддитивно-кратную факторную модель:

$$Рп = \frac{В - СБ - КР - УР + ДДО + ПП - ПУ + ПД - ПР}{В} \quad (3)$$

Из данной факторной модели видно, что рентабельность продаж влияет на те же факторы, что и на прибыль до налогообложения. Используя прием цепных подстановок, можно количественно измерить влияние каждого фактора.

Внутренний анализ финансовых результатов должен проводиться на основе управленческого отчета о финансовых результатах в разрезе центров ответственности. Он должен предусматривать углубленный анализ причин изменения конечного финансового результата с выделением стабильных и случайных факторов его изменения. При проведении внутреннего анализа финансовых результатов рассмотренные этапы анализа дополняются оценкой качества прибыли, прогнозированием ее величины. Наиболее существенным блоком внутреннего анализа финансовых результатов является изучение доходов и расходов по обычным видам деятельности. При этом анализ доходов должен проводиться в тесной связи с оценкой рентабельности сегментов бизнеса, анализом рынка, конкурентов, рисков внешней среды. Анализ расходов по обычным видам деятельности проводят с учетом их группировки по экономическим элементам; по статьям калькуляции; по местам возникновения затрат; по процессам. При анализе расходов определяют отношение выручки к себестоимости, коммерческим и управленческим расходам. Тенденция к снижению этих соотношений может указывать на существующие на предприятии проблемы контроля над расходами.

Завершающим этапом внутреннего анализа финансовых результатов являются планирование и прогнозирование показателей прибыли, оптимизация ее величины с помощью методов предельного анализа, производственной функции, двойного бюджета и др. [7].

Таким образом, подводя итог можно отметить, что отчет о финансовых результатах является одной из основных форм, обязательно

присутствующей в бухгалтерской финансовой отчетности. Именно этот отчет отражает финансовое положение предприятия на отчетную дату, а также достигнутые им в отчетном периоде финансовые результаты. Сведения о финансовых результатах рассматриваются как наиболее значимая по своей информационной сущности часть бухгалтерской отчетности организаций, дополняющая и развивающая данные, представленные в бухгалтерском балансе в виде окончательно оформленного результата. Если баланс образно можно представить как моментальную фотографию финансовой структуры организации, то отчет о финансовых результатах отражает динамику оперативной ее деятельности за отчетный период.

Список литературы

1 Башкатов, В.В. Порядок расчета показателя совокупного финансового результата в бухгалтерской отчетности организации / В.В. Башкатов, Е.Е. Малых // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. – 2014. – № 95 (05). – С. 875–885.

2 Башкатов, В.В. Актуальные вопросы учета расходов будущих периодов / В.В. Башкатов, В.Е. Храмова // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. – 2014. – № 95 (05). – С. 965–980.

3 Ефимова О.В. Финансовый анализ: современный инструментарий для принятия экономических решений. – М.: Омега-Л, 2013. – 349 с.

4 Ковалев В.В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы. – М.: Финансы и статистика, 2013. – 720 с.

5 Плаксина Н.С. Анализ финансовой отчетности. – М.: Эксмо, 2010. – 384 с.

6 Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2013. – 496 с.

7 Шеремет А.Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 416 с.

References

1 Bashkatov, V.V. Porjadok rascheta pokazatelja sovokupnogo finansovogo rezul'tata v buhgalterskoj otchetnosti organizacii / V.V. Bashkatov, E.E. Malyh // Politematicheskij setevoj jelektronnyj nauchnyj zhurnal Kubanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta. – 2014. – № 95 (05). – S. 875–885.

2 Bashkatov, V.V. Aktual'nye voprosy ucheta rashodov budushhih periodov / V.V. Bashkatov, V.E. Hramova // Politematicheskij setevoy jelektronnyj nauchnyj zhurnal Kubanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta. – 2014. – № 95 (05). – S. 965–980.

3 Efimova O.V. Finansovyj analiz: sovremennyj instrumentarij dlja prinjatija jekonomicheskikh reshenij. – M.: Omega-L, 2013. – 349 s.

4 Kovalev V.V. Finansovyj uchet i analiz: konceptual'nye osnovy. – M.: Finansy i statistika, 2013. – 720 s.

5 Plaksova N.S. Analiz finansovoj otchetnosti. – M.: Jeksmo, 2010. – 384 s.

6 Sokolov Ja.V. Osnovy teorii buhgalterskogo ucheta. – M.: Finansy i statistika, 2013. – 496 s.

7 Sheremet A.D. Kompleksnyj analiz hozjajstvennoj dejatel'nosti. – M.: INFRA-M, 2008. – 416 s.