

Окончание табл. 2

1	2	3	4
6. Оплачены указанные расходы	= 0	60	51
7. Определена стоимость материалов, пригодных к использованию после ликвидации ОС (определен доход от ликвидации)	= 20 000	10	91/1
8. Определен финансовый результат от выбытия ОС	Убыток = 40 000**	99	91/9

\* Для упрощения примера примем, что ликвидационная стоимость в конце каждого года подвергалась пересмотру, но ее величина оставалась неизменной (20 000 руб.).

\*\* Такой большой убыток (разница между остаточной и ликвидационной стоимостью или недоамортизированной частью амортизируемой стоимости) возник, поскольку объект выбывает недоамортизированным. Как правило, такое случается, когда объект выбывает раньше срока полезного использования внезапно, вследствие чего вовремя не был пересмотрен, СПИ и не была начислена амортизация в полном объеме. Согласно действующей Инструкции № 132 при внезапном выбытии ОС раньше СПИ также, имело место убытка, но в размере меньшем полученного в данном примере на величину ликвидационной стоимости.

Предложенная корреспонденция счетов позволяет не завышать себестоимость продукции в части амортизационных отчислений по сравнению с себестоимостью, формируемой согласно действующему порядку ее расчета в Инструкции № 132. Поэтому с помощью предложенной аналитики к счету 01 можно отразить в учете величину трех показателей бухгалтерской отчетности белорусских организаций в более надежной оценке: себестоимость продукции и финансовый результат от прочих видов деятельности не будут завышены, а финансовый результат от обычных видов деятельности не будет занижен.

#### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств: Утверждена постановлением Министерства финансов Республики Беларусь, 12.12.2001 г., № 118 (в ред. постановления от 29.12.2007 г. № 207) // Налоги Беларуси. – 2008. – № 6. – С. 46–51;
2. Инструкция «О внесении изменений в постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 12.12.2001 г. № 118»: Утверждена постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.12.2009 г. № 132;
3. Инструкция об отражении в бухгалтерском учете хозяйственных операций с основными средствами: Утверждена постановлением Министерства финансов Республики Беларусь, 20.12.2001 г., № 127 (в ред. постановления от 29.12.2007 г. № 208) // Налоги Беларуси. – 2008. – № 6. – С. 52–66.
4. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании. Учебно-практическое пособие / Под ред. д. э. н., профессора Л. И. Кравченко. – Минск: ФУАинформ, 2008.
5. Коротаев С. Л. Бухгалтерский учет имущества и обязательств коммерческих организаций в условиях трансформации отношений собственности: теория, методология, методики: Монография. – Мн.: Изд. центр БГУ. 2005. – 326 с.

## ОТЧЕТЫ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ ПО БЕЛОРУССКИМ И МЕЖДУНАРОДНЫМ ПРАВИЛАМ

Н. В. Кожарская, Минский институт управления

*В статье рассматриваются особенности составления отчета о прибылях и убытках в соответствии с новыми требованиями МСФО к составу и структуре финансовой отчетности в части отражения доходов и расходов. Представлены различия в составе и раскрытии показателей, включаемых в отчет о прибылях и убытках и с отчет о совокупном доходе (IAS 1). Приведен пример формирования первого раздела отчета о совокупном доходе.*

Существует подход, согласно которому информацию о доходах и расходах организации в различном понимании этих категорий содержат все элементы отчетности. Понимание этого позволяет максимально емко и всесторонне оценить действительное положение дел в хозяйствующем субъекте. Так, оправданным будет утверждение о том, что отчет о движении денежных средств содержит информацию о доходах и расходах организации, относительно которых в этом случае применяется иной от предписываемого принципами МСФО момент признания – фактическое движение денег. Сопоставление этих данных о доходах и расходах хозяйствующего субъекта с информацией в отчете о прибылях и убытках позволяет в этом случае определить степень соответствия данных о доходах и расходах хозяйствующего субъекта реальным денежным потокам, т.е. их (доходов и рас-

ходов) наполненность деньгами. Кроме того, можно говорить о том, что отчет об изменениях капитала также представляет собой форму отчета о доходах и расходах, т.к. рост объема собственных источников средств как способ финансирования деятельности организации может трактоваться как получение дохода. Именно такая позиция была заложена в МСФО.

**Оценка текущего положения дел.** Такая оценка может быть основана на анализе текущего и предшествующего финансового положения организации. Информация о результатах деятельности содержится в отчете о прибылях и убытках, который предназначен для отражения результатов деятельности субъекта за отчетный период.

Отчет о прибылях и убытках содержит информацию о деятельности, направленной на получение прибыли, а также о средствах, заработанных или истраченных в течение определенного периода. В нем отражаются не только конечные финансовые результаты деятельности за отчетный период, но и абсолютный и относительный уровни рентабельности, достигнутые за время, прошедшее со дня составления предыдущего отчета.

**Раскрытие общей информации.** МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» предъявляет определенный минимум требований к содержанию отчета о прибылях и убытках, в соответствии с которым он должен содержать следующие данные:

- выручка от реализации;
- результаты операционной и внеоперационной деятельности;
- затраты по финансированию;
- доля прибылей и убытков ассоциированных компаний и совместных предприятий, учитываемых по методу долевого участия;
- прибыль или убыток от обычной деятельности до вычета налогов;
- расходы по налогам;
- прибыль или убыток от обычной деятельности после вычета налогов;
- результаты деятельности в чрезвычайных обстоятельствах (если таковые имеются);
- доля меньшинства;
- чистая прибыль или убыток за период.

Дополнительные строки и промежуточные итоги должны быть представлены непосредственно в отчете о прибылях и убытках, если это предусматривается МСФО или если такое представление необходимо для объективного представления финансовых результатов деятельности организации.

Все статьи доходов и расходов, признанные в отчетном периоде, должны быть включены в чистую прибыль или убыток за период, если только МСФО не требует или не разрешает иного.

Статьи доходов и расходов должны взаимозачитываться тогда и только тогда, когда это требуется или разрешается МСФО, или тогда, когда прибыли, убытки и относящиеся к ним расходы, возникшие в результате одних и тех же или подобных операций и событий, не являются существенными. В этом случае они должны сальдироваться в соответствии с параграфом 29 МСФО 1.

В отчете о прибылях и убытках либо в примечаниях к отчету необходимо указать сумму дивидендов на акцию, объявленных или предложенных. Дивиденды по тем привилегированным акциям, которые классифицируются как финансовые обязательства, должны быть отражены как расход при расчете прибыли до налогообложения, а не как распределение прибыли.

Необходимо также раскрыть характер и сумму изменений, которые оказывают существенное влияние на отчетность в текущем периоде или ожидается, что будут оказывать существенное влияние в последующих периодах. Если не представляется возможным определить указанную величину таких изменений, то следует указать это.

Данное положение применимо в том случае, если организация, составляющая отчетность, публикует промежуточный финансовый отчет, подготовленный в соответствии с МСФО 34 «Промежуточная финансовая отчетность».

Если оценка суммы, представленной в промежуточном отчете, существенно изменилась в течение последнего промежуточного периода финансового года, но отдельный финансовый отчет по этому периоду не опубликован, то в примечании к финансовой отчетности за целый финансовый год требуется указать характер и сумму изменения оценки.

**Отдельные статьи.** В отчете о прибылях и убытках приводится сумма каждой значительной категории доходов, признанных в отчетном периоде, включая:

- выручку от реализации товаров;
- выручку от оказания услуг;
- проценты;
- роялти;
- дивиденды.

Раскрывается также сумма доходов, полученных при обмене товарами и услугами, включенных в каждую существенную категорию доходов.

Для учета доходов от инвестиций, если они представляют значительную сумму, указываются:

- проценты, роялти, дивиденды и арендная плата по долгосрочным и краткосрочным инвестициям;
- прибыль и убытки от выбытия краткосрочных инвестиций;
- изменения в стоимости краткосрочных инвестиций.

В отчете о прибылях и убытках или в примечаниях к нему необходимо проанализировать статьи, представленные ниже строки «Выручка от реализации», используя классификацию, основанную либо на характере расходов, либо на их функциях в рамках хозяйствующего субъекта.

*Классификация по характеру расходов* включает следующие элементы:

- изменения в запасах готовой продукции и незавершенном производстве;
- использованные сырье и расходные материалы;
- затраты на оплату труда;
- расходы на амортизацию;
- прочие расходы.

*Классификация по функциям расходов* включает следующие статьи:

- себестоимость реализации;
- затраты по сбыту продукции;
- административные расходы;
- прочие расходы.

Предприятия, классифицирующие расходы по функциям, должны раскрывать дополнительную информацию о характере расходов и указывать суммы расходов на амортизацию и затраты на оплату труда.

Раскрываются также характер и сумма прочих доходов и расходов, возникших в результате обычной деятельности, если сумма, характер или частота их возникновения таковы, что их раскрытие уместно для понимания финансовых результатов деятельности хозяйствующего субъекта.

**Вознаграждения работникам.** В отчете о прибылях и убытках раскрывается информация о вознаграждениях работникам, включая расходы по пенсионным планам с установленными взносами, а также пенсионный план с установленными выплатами (общая сумма расходов с указанием строк отчета о прибылях и убытках, в которые они включены) по следующим статьям:

- стоимость текущих услуг работникам;
- сумма процентов;
- пенсионный план с установленными выплатами;
- актуарные прибыли и убытки;
- стоимость прошлых услуг работникам;
- влияние секвестров или окончательного расчета по плану компенсационных выплат;
- расходы, возникшие в результате прочих долгосрочных вознаграждений работникам, если они представляют собой существенные суммы;
- расходы по выходным пособиям, если последние представляют собой существенные суммы;
- суммы, признаваемые как расходы по планам компенсационных выплат долевыми инструментами.

**Налоги на прибыль.** В отчете о прибылях и убытках раскрываются основные компоненты расходов (возмещения) по налогам. В параграфе 80 МСФО 12 «Налоги на прибыль» приводятся основные компоненты расходов (возмещения) по налогам, а также поясняется соотношение суммы расходов (возмещения) по налогам и бухгалтерской прибыли в одной из следующих форм:

- числовой сверки между расходом (возмещением) по налогам и суммой получаемой путем умножения бухгалтерской прибыли на применяемую ставку налога. При этом необходимо также раскрыть, каким образом рассчитывалась ставка налога, применяемая при выверке (параграф 85 МСФО 12);
- числовой сверки между средней расчетной налоговой ставкой и применяемой налоговой ставкой с раскрытием при этом расчета применяемой ставки налога (параграф 85 МСФО 12).

В отчете о прибылях и убытках также приводятся пояснения изменений в применяемой ставке налога в сравнении с предыдущим периодом.

**Результаты чрезвычайных обстоятельств.** Характер и величина каждой чрезвычайной статьи должны раскрываться отдельно. Практически все доходы и (или) расходы включаются в расчет прибыли (убытка) от обычной деятельности, и лишь очень немногие события классифицируются как чрезвычайные (например, конфискация активов или убытки, понесенные в результате стихийных бедствий). Здесь же приводится доля чрезвычайных статей ассоциированных организаций, и раскрываются расходы (возмещение) по налогам, относящиеся к чрезвычайным статьям, признанным в отчетном периоде.

**Отчет о признанных прибылях и убытках.** Финансовая отчетность должна включать в качестве одного из своих компонентов либо отчет о признанных прибылях и убытках, либо отчет об изменениях в капитале. Примеры этих отчетов приведены в приложении к МСФО 1. По своему усмотрению организация, составляющая отчетность, может представить оба отчета.

Отчет о признанных прибылях и убытках включает:

- чистую прибыль или убыток за период;
- каждую статью доходов и расходов, которая согласно требованиям других международных стандартов признается непосредственно по счетам капитала, и общую сумму по этим статьям (например, переоценка определенных внеоборотных активов, курсовые разницы по инвестициям в зарубежные компании и др.);
- кумулятивный результат, обусловленный изменениями в учетной политике, и корректировку фундаментальных ошибок при применении стандартного порядка учета, предусмотренного МСФО 8 «Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике».

Если составляется отчет о признанных прибылях и убытках, то в примечаниях к нему должны быть раскрыты:

- 1) операции с владельцами по участию в капитале (например, увеличение акционерного капитала);
- 2) распределение доходов между акционерами (например, размер выплаченных дивидендов);
- 3) сверка балансовой стоимости на начало и конец отчетного периода следующих статей:

- каждого класса капитала;
- эмиссионного дохода;
- каждого резерва в составе акционерного капитала, включая резервы на переоценку основных средств, нематериальных активов, финансовых вложений, инвестиций в недвижимость, а также резерв по курсовым разницам по инвестициям в зарубежные компании и резерв на переоценку накопленной прибыли или убытка.

Рассмотрим различия в составе и раскрытии показателей, включаемых в отчет о прибылях и убытках и в отчет о совокупном доходе.

Показатели доходов, расходов и финансовых результатов, отражаемые согласно Инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности в отчете о прибылях и убытках, а согласно международному стандарту IAS 1 «Presentation of Financial Statements» – в отчете о совокупном доходе (statement of comprehensive income), различаются. Отметим, что до 1 января 2009 г. до внесения Советом по международным стандартам финансовой отчетности изменений IAS 1 последняя форма называлась отчетом о прибылях и убытках.

Согласно стандарту IAS 1 совокупный доход (comprehensive income) представляет собой изменение собственного капитала организации за отчетный период в результате событий, не связанных с действиями владельцев этой организации, т. е. за исключением инвестиций, сделанных собственниками (увеличение акционерного капитала и эмиссионного дохода), или начисленной в их пользу (начисление дивидендов, выкуп собственных акций). Фактически совокупный доход представляет собой сумму чистой прибыли (убытка) за период и иных статей, которые могут не войти в отчет о прибылях и убытках по причине того, что они не были признаны.

Таким образом, отчет о совокупном доходе целесообразно структурировать в виде двух разделов:

- отчет о прибылях и убытках – отражает изменения чистой прибыли (убытка) организации за отчетный период;
- отчет о прочем совокупном доходе – фиксирует непризнанные доходы, увеличивающие собственный капитал организации (резервы переоценки и хеджирования, резервный капитал), а также непризнанные расходы, списываемые за счет средств названных видов собственного капитала.

Заметим, что в IAS 1 предусмотрено и другое отражение описанных разделов отчета о совокупном доходе:

- отчет, отражающий компоненты прибыли и убытка за период (separate income statement);
- отчет, отражающий компоненты прочего совокупного дохода (statement of comprehensive income).

В качестве примеров финансовых показателей, отражаемых в отчете о прочем совокупном доходе, можно назвать:

- результат изменения стоимости (дооценки, уценки, обесценения) объектов основных средств и нематериальных активов, увеличивающий (уменьшающий) резерв переоценки;
- прибыль (убытки) в результате хеджирования денежных потоков, приводящая к возникновению резерва хеджирования – вида резервного капитала;
- финансовый результат от изменения стоимости финансовых инструментов, имеющихся в наличии для продажи (облигаций, векселей и др.), относимый согласно действующим МСБУ и МСФО на резервный капитал;
- актуарная прибыль (убытки) по пенсионным планам с установленными выплатами, формирующая вид собственного капитала с одноименным названием;
- другие виды прибыли (убытков), относимые напрямую на компоненты собственного капитала организации, минуя отчет о прибылях и убытках, т.е. не влияющие на величину чистой прибыли (убытка) организации за текущий период.

Согласно белорусскому законодательству перечисленные финансовые показатели фиксируются не в отчете о прибылях и убытках, а в отчете об изменении капитала.

Согласно IAS 1 при подготовке первого раздела отчета о совокупном доходе (отчета о прибылях и убытках) компания вправе выбрать один из двух способов группировки информации о расходах по операционной (основной, обычной) деятельности:

- по функциям или процессам деятельности организации; при этом расходы классифицируются на производственные, управленческие и коммерческие;
- по характеру расходов на производство и продажу готовой продукции (работ, услуг), в частности по их элементам.

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, предусмотренному международными стандартами (табл. 1).

Таблица 1

Показатели отчетов о прибылях и убытках и совокупном доходе

Отчет о прибылях и убытках (Инструкция № 19)	Отчет о совокупном доходе (IAS 1)
	Раздел 1. Отчет о прибылях и убытках
Выручка от реализации	Выручка (revenue)
Себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг	Себестоимость реализации (cost of sales)
Валовая прибыль	Валовая прибыль (gross profit)
	Коммерческие расходы (distribution costs)
Управленческие расходы	Управленческие расходы (administrative expenses)
Прибыль (убыток) от реализации	Прибыль (убыток) от реализации (operating profit or loss)
Операционные и внереализационные доходы	Прочие доходы (other income)
Операционные и внереализационные расходы	Прочие расходы (other expenses)
Расходы, не учитываемые при налогообложении	Расходы на финансирование (finance costs)
Доходы, не учитываемые при налогообложении	
Доходы от участия в других организациях	Инвестиционный доход (interest income)
Прибыль (убыток) до налогообложения	Прибыль (убыток) до уплаты налогов (profit or loss before tax)
Налог на прибыль	Расходы по налогу на прибыль (tax expense)
Прочие налоги, сборы из прибыли	
Прочие расходы и платежи из прибыли	
	Прибыль (убыток) за период от продолжающейся деятельности (the post-tax profit or loss for the period from continuing operation)
	Убыток за период от прекращенной деятельности (loss for the period from discontinuing operation)
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	Прибыль (убыток) за период (profit or loss for the period)
	Раздел 2. Отчет о прочем совокупном доходе
Статьи не рекомендованы белорусским законодательством	Курсовые разницы от пересчета инвестиций в зарубежные дочерние компании (gains and losses arising from translating the financial statements of a foreign operation)
	Финансовый результат от изменения стоимости финансовых активов, имеющих в наличии для продажи (gains and losses on remeasuring available-for-sale financial assets)
	Финансовый результат хеджирования эффективных денежных потоков (the effective portion of gains and losses on hedging instruments in a cash flow hedge) Результат переоценки объектов основных средств (gains (losses) on property revaluation) Результат переоценки нематериальных активов ((gains (losses) on intangible assets revaluation)
	Актуарная прибыль (убытки) по пенсионным планам с установленными выплатами (actuarial gains (losses) on defined benefit pension plans)
	Расходы по налогу на прибыль, относящиеся к компонентам прочей совокупной прибыли (tax relating to components of other comprehensive profit)
	Прочая совокупная прибыль за год (other comprehensive profit for the period)
	Итого совокупный доход за год (total comprehensive income for the period)

Проанализируем приведенные в табл. 1 показатели.

1. В отчете о прибылях и убытках такие виды прочих доходов, не связанных с обычными видами деятельности, как «Доходы от участия в других организациях», «Проценты к получению» выделяются в отдельные статьи. Согласно МСФО данные статьи, как правило, объединяются и фиксируются под общим названием «Инвестиционный доход». Однако не стоит забывать о том, что, если суммы рассматриваемых доходов существенны и важны для принятия экономических решений заинтересованными пользователями, организация вправе ввести дополнительные статьи. Критерии существенности определяются специалистами организации самостоятельно и фиксируются в учетной политике.

2. В белорусском отчете о прибылях и убытках налог на прибыль, прочие налоги, сборы из прибыли и прочие расходы и платежи из прибыли отражаются обособленно. Это, с одной стороны, способствует повышению аналитичности отчетной информации и ее полезности для принятия управленческих решений заинтересованными пользователями. С другой стороны, подобное раскрытие показателей налога на прибыль приводит к возникновению в бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках одноименных финансовых показателей с разной экономической сущностью. В бухгалтерском балансе отражается дебиторская (кредиторская) задолженность по отложенному налогу, в отчете о прибылях и убытках – доход (расход) по отложенному налогу. Следствием расхождений в толковании одноименных финансовых показателей является снижение прозрачности бухгалтерских данных.

3. Первый раздел отчета о совокупной прибыли предусматривает отражение убытков от прекращенной деятельности. Согласно IFRS 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для реализации и прекращенная деятельность» под прекращенной деятельностью понимают компонент (часть) организации (например, операционный сегмент, дочерняя компания), который выбыл либо квалифицирован в качестве активов, предназначенных для реализации. В Инструкции № 19 не предусмотрено отражение в отчете о прибылях и убытках аналогичного показателя. Однако в соответствии со стандартом бухгалтерской отчетности «Прекращаемая деятельность», утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.12.2004 г. № 183 суммы доходов, расходов, прибылей или убытков до налогообложения, а также суммы начисленного налога на прибыль, относящиеся к прекращаемой деятельности, рекомендуется раскрывать либо в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности, либо в отчете о прибылях и убытках. Понятие прекращенной деятельности в международных и белорусских правилах трактуется тождественно.

В составе доходов и расходов первого раздела отчета о совокупном доходе выделяются:

- доходы и расходы от обычных (основных) видов деятельности – выручка от реализации, себестоимость реализации, коммерческие и управленческие расходы; в результате осуществления обычных видов деятельности организация получает прибыль (убыток) от реализации;
- прочие доходы и расходы – не связанные с типичными для организации хозяйственными операциями; из состава прочих доходов и расходов в отдельные статьи выделяются доходы, обусловленные инвестиционной деятельностью организации, а также расходы, связанные с привлечением заемных средств (расходы на финансирование).

Сумма прибыли (убытка) от реализации и финансового результата от нетипичных операций (операционных и внереализационных доходов и расходов) представляет собой прибыль (убыток) до налогообложения. Корректировка суммы прибыли (убытка) до налогообложения на сумму расходов в отношении текущего и отложенного налога на прибыль позволяет определить сумму прибыли (убытка) за период от продолжающейся деятельности. Прибыль (убыток) за период от продолжающейся деятельности за вычетом убытков от прекращенных операций является прибылью (убытком) за период.

В отчете о прибылях и убытках, составленном по характеру расходов, последние отражаются в соответствии с их целевым назначением, т. е. по элементам:

- сырье и материалы (raw materials and consumables used) – сырье, производственные и вспомогательные материалы, топливо, чистящие и смазочные средства, лабораторные и конторские материалы, запасные части и строительные материалы, израсходованные на производственные и непроизводственные нужды; расходы на промышленные работы и услуги со стороны, на приобретение электрической, тепловой и иной энергии и т. п.;
- оплата труда (employee benefits expense) – расходы на оплату труда и иные виды вознаграждений за выполненную работу работников основного производства, общепроизводственного, общехозяйственного и назначения, работников сбыта, включая комиссионные, премиальные и сверхурочные, отчисления на социальное, пенсионное и медицинское обеспечение, установленное законодательством;
- амортизация (depreciation and amortization expense) – погашение стоимости материальных и нематериальных долгосрочных активов.

Кроме того, в отчете отражаются:

- изменение сальдо готовой продукции (changes in inventories of finished goods) – разница между конечным и начальным остатком готовой продукции организации на складе (данные отчета о финансовом положении);

- изменение сальдо незавершенного производства (changes in inventories of work in progress) – разница между конечным и начальным остатком незавершенного производства организации (данные отчета о финансовом положении).

В табл. 2 приведен пример формирования первого раздела отчета о совокупном доходе организации за 2008 г. способами, предусмотренными в международных стандартах финансовой отчетности. Допустим, что организация производит один вид готовой продукции, общепроизводственные расходы отсутствуют. Аналитический учет по счетам 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на реализацию» ведется по видам затрат, месту возникновения затрат, статьям расходов (цифры условные).

Таблица 2.

**Выдержка из журнала хозяйственных операций организации за 2008 г.**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Сумма, д. е.
		дебет	кредит	
1	Списаны материалы на нужды производства	20–1	10	350
2	Начислена заработная плата работникам производственного назначения	20–2	70	250
3	Начислен ФСЗН на заработную плату работников производственного назначения (34%)	20–3	69	85
4	Начислена амортизация по объектам основных средств производственного назначения	20–4	02	50
5	Списаны материалы на общехозяйственные нужды	26–1	10	20
6	Начислена заработная плата работникам управления	26–2	70	50
7	Начислен ФСЗН на заработную плату работников управления (34%)	26–3	69	17
8	Начислена амортизация по объектам основных средств общехозяйственного назначения	26–4	02	40
9	Выпущена готовая продукция по фактической себестоимости	43	20-1,2,3,4	562 (270 + 200 + 52 + 40)
10	Начислена заработная плата работникам сбыта	44–1	70	15
11	Начислен ФСЗН на заработную плату работников сбыта (34%)	44–2	69	5,1
12	Начислена амортизация по объектам основных средств, используемым при реализации готовой продукции	44–3	02	10
13	Отражена выручка от реализации готовой продукции	62	90-1	800
14	Списана фактическая производственная себестоимость реализованной готовой продукции	90–2	43	300
15	Начислен НДС с выручки от реализации готовой продукции (20%)	90–3	68	160
16	Списаны коммерческие расходы	90–2	44-1,2,3	30,1 (15+5,1+10)
17	Списаны общехозяйственные расходы	90–2	26–1,2,3,4	127 (20+50+17+40)
18	Списан финансовый результат от реализации готовой продукции	90–9	99	182,9

Для подготовки первого раздела отчета о совокупном доходе по характеру расходов требуется информация об остатках материально-производственных запасов (незавершенного производства и готовой продукции) на начало и конец отчетного периода. С этой целью необходимо использовать оборотно-сальдовую ведомость (табл. 3).

Выдержка из оборотно-сальдовой ведомости организации за 2008 г., д. е.

№ п/л	Счета бухгалтерского учета	Сальдо на начало		Обороты		Сальдо на конец года	
		дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
1	2	3	4	5	6	7	8
1	02		80		100		180
2	10	500			370	130	
3	20	100		715	562	253	
3.1	20-1	50		350	270	130	
3.2	20-2	20		250	200	70	
3.3	20-3	5,2		85	52	38,2	
3.4	20-4	24,8		50	40	34,8	
4	26			123	123		
4.1	26-1			20	20		
4.2	26-2			50	50		
4.3	26-3			17	17		
4.4	26-4			40	40		
5	43	200		562	300	262	
6	44			28,9	28,9		
6.1	44-1			15	15		
6.2	44-2			5,1	5,1		
6.3	44-3			10	10		
7	62			800		800	
8	68				122		122
9	69				81,9		81,9
10	70				315		315
11	90						
11.1	90-1				800		800
11.2	90-2			451,9		451,9	
11.3	90-3			160		160	
11.4	90-9			182,9		182,9	
12	99				182,9		182,9

Чтобы определить сумму выручки, отражаемую в первом разделе отчета о совокупном доходе, необходимо доход по основному виду деятельности (оборот по кредиту 90-1 «Выручка от реализации») очистить от косвенных налогов – НДС и акцизов. В нашем примере величина НДС составляет 160 д.е. (табл. 2, хозяйственная операция 15), следовательно, выручка, отражаемая в первом разделе отчета о совокупном доходе, равна 640 д.е. (800–160).

Себестоимость реализации в отчете представляет собой фактическую производственную себестоимость проданного продукта труда без учета коммерческих и общехозяйственных расходов (дебет 90-2 «Себестоимость реализации», кредит 43 «Готовая продукция»). Исходя из содержания табл. 2 (хозяйственная операция 14) сумма себестоимости реализации в отчете составляет 300 д.е.

Коммерческие расходы в первом разделе отчета о совокупном доходе составляют сумму расходов на реализацию продукта труда. В нашем примере к ним относятся заработная плата работников сбыта, отчисления на пенсионное, медицинское и социальное обеспечение, амортизация внеоборотных активов, используемых при реализации (оборот по кредиту 44). Сумма коммерческих расходов равна  $15+3,9+10 = 28,9$  д.е. (табл. 2, хозяйственная операция 16).

В составе управленческих расходов выделяются расходы общехозяйственного назначения: заработная плата работников управления, расходы канцелярские, на обслуживание объектов основных средств общехозяйственного назначения и др. (оборот по кредиту 26). Сумма управленческих расходов равна  $20+50+13+40 = 127$  д.е. (табл. 2, хозяйственная операция 17).

Отчет о прибылях и убытках по функциям представлен в табл. 4.

Таблица 4

**Отчет о прибылях и убытках по функциям**

№ п/п	Показатель	Сумма, д. е.	Расчет
1	Выручка от реализации	640	800-160
2	Себестоимость реализации	(300)	
3	Валовая прибыль	340	640-300
4	Коммерческие расходы	(28,9)	
5	Управленческие расходы	(127)	
6	Прибыль (убыток) от реализации	182,9	340-28,9-127

При составлении отчета о прибылях и убытках по характеру расходов используется более детальная информация по их основным элементам:

- материальные затраты (оборот по кредиту 10 «Материалы»; оборотно-сальдовая ведомость, п. 2);
- заработная плата (оборот по кредиту 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»; оборотно-сальдовая ведомость, п. 10);
- отчисления на социальные нужды (оборот по кредиту 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению, субсчет «Расчеты с государственными внебюджетными фондами»; оборотно-сальдовая ведомость, п. 9);
- амортизация (оборот по кредиту 02 «Амортизация объектов основных средств», оборотно-сальдовая ведомость, п. 1).

Суммы перечисленных элементов затрат подлежат корректировке на изменение остатков материально-производственных запасов.

Первая корректировка – на изменение остатка готовой продукции. Сальдо готовой продукции на конец периода увеличилось по сравнению с аналогичным сальдо на начало отчетного периода на 262 тыс. руб. (оборотно-сальдовая ведомость, п. 5; счет 43), что свидетельствует о превышении производства продукта труда над его реализацией. Следовательно, данную сумму необходимо вычесть из производственной себестоимости готовой продукции в первом разделе отчета о совокупном доходе по характеру расходов.

Изменение сальдо незавершенного производства также положительное (увеличение остатка на 253 тыс. руб. (оборотно-сальдовая ведомость, п. 3; счет 20), что определяет необходимость второй корректировки (аналогично описанной).

Отчет о прибылях и убытках по характеру расходов представлен в табл. 5.

Таблица 5

**Отчет о прибылях и убытках по характеру расходов**

№ п/п	Показатель	Сумма, д.е.	Расчет
1	Выручка от реализации	640	800-160
2	Сырье и материалы (raw materials and consumables used)	(370)	350+20
3	Зарплата и иные виды вознаграждений за выполненную работу (employee benefits expense)	(315)	250+50+15
4	Отчисления на пенсионное, социальное и медицинское обеспечение работников (unified social tax)	(107,1)	85+17+5,1
5	Амортизация	(100)	50+40+10
6	Изменение сальдо готовой продукции	262	462-200
7	Изменение сальдо незавершенного производства	153	253-100
8	Прибыль (убыток) от реализации	182,9	640- (370+315+107,1+ +100- 262-153)

Естественно, что финансовый результат от обычных видов деятельности (прибыль от реализации), рассчитанный альтернативными способами, составляет то же значение.

В заключение отметим, что сравнение содержания и методик формирования отчета о финансовых результатах, составленного по международным и российским правилам, позволяет сделать следующие выводы:

- в Инструкции № 19 не предусматривается отражения в отчете о прибылях и убытках компонентов прочей совокупной прибыли, отличной от чистой прибыли (убытка) организации за отчетный период, что делает ее менее информативной, сокращает возможности заинтересованных пользователей в принятии необходимых экономических решений;
- в основу белорусского отчета о прибылях и убытках положена классификация расходов по функциям, тогда как международные стандарты бухгалтерского учета предоставляют возможность использования альтернативной классификации – по характеру расходов; показатели, аналогичные представляемым в международном отчете о прибылях и убытках по характеру расходов, представлены в белорусской финансовой (бухгалтерской) отчетности в приложении к бухгалтерскому балансу (форма № 5);
- в целом структура и содержание белорусской финансовой (бухгалтерской) отчетности по форме № 2 совпадает с первым разделом международного отчета о совокупном доходе, составленным по функциям расходов.

**Заключение.** Основная идея отчета о прибылях и убытках состоит в корректировке полученной в отчетном периоде выручки путем прибавления суммы полученных доходов и вычитания суммы произведенных расходов; что, в конечном итоге, дает величину чистой прибыли за отчетный период.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ:**

1. О Государственной программе перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь: постановление Совета Министров Республики Беларусь, 14 мая 1998 г., № 694, в ред. постановления от 09.07.2003 г. № 932 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 (Электронный ресурс) / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2008.
2. Инструкция о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 14.02.2008 г. № 19 (в ред. постановления Министерства финансов Республики Беларусь № 187 от 11.12.2008 г.).
3. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании: Учебно – прак. пособие / Под ред. Л. И. Кравченко. – Минск: ФУАинформ, 2007.
4. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учеб. / Я. В. Соколов, Ф. Ф. Бутынец, Л. Л. Горецкая, Д. А. Панков; отв. ред. Ф. Ф. Бутынец. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005.
5. Бугаев, А. В. Секреты финансовой отчетности в формате МСФО: Научно – прак. изд. / А. В. Бугаев, – Минск: Регистр, 2008.
6. Соловьева, О. В. Международная практика учета и отчетности: Учебник. – М.: ИНФРА – М, 2004.

## **ИСТОРИЯ АВТОМАТИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

*Т. В. Прохорова, канд. экон. наук, доцент*

На протяжении столетий формировались методики ведения бухгалтерского учета, менялись парадигмы, увеличивалась точность расчетов, совершенствовался инструментарий. История учета достаточно хорошо изучена и изложена в многочисленных изданиях, она позволяет проследить становление современной учетной науки, осмыслить суть приемов учета, выработавшихся на протяжении веков, проникнуться уважением к первооткрывателям. Гораздо в меньшей степени известна история внедрения вычислительной техники в сферу учета, история, наполненная своими победами и драматическими событиями. В последние годы в связи с постоянно возрастающими требованиями бизнеса к информационным технологиям происходит наращивание IT- ресурсов, увеличивается число IT- специалистов высокой квалификации, но при этом возникают новые виды информационных угроз, финансовых рисков, психологических проблем. Адекватно оценить влияние технических средств на информационное обеспечение системы управления, достоверно определить перспективы развития автоматизированной формы учета возможно путем обобщения пройденного опыта, начиная с истоков машинной обработки информации.

Информационные технологии прошли несколько этапов исторического развития, связанных с развитием технического инструментария:

- Механическая технология была реализована в пишущей машинке, арифмометре, телефоне.
- Электро-механическая – представлена в перфораторах, табуляторах, электрических пишущих машинках, выпуск которых начался в XX в.
- Электронная технология позволила наладить выпуск в середине XX в. больших и малых ЭВМ.