

Методические аспекты формирования и отражения в учете финансовых результатов

Пелагея ПАПКОВСКАЯ,
профессор БГЭУ,
доктор экономических наук

Прибыль является главным оценочным показателем эффективности деятельности хозяйствующих субъектов, так как именно он позволяет сопоставлять полученные результаты с понесенными затратами. Вместе с тем прибыль является конечной целью и движущим мотивом предпринимательской деятельности. Современные условия хозяйствования, в которых особую значимость приобрело формирование показателей конечных финансовых результатов вследствие усиления налогового аспекта взаимоотношений субъектов предпринимательства с государством, диктуют необходимость использования соответствующих методических подходов к выявлению общего, а также налогооблагаемого результата деятельности. Определяющим моментом в этом аспекте является хозяйственная деятельность организации в соответствии с уставными положениями, так как она образует сферу формирования финансового результата. Именно устав организации обрисовывает область использования ресурсов и является основой их четкого разграничения по этапам хозяйственной деятельности. Однако действующие нормативные положения определяют давно сложившийся традиционный подход к отражению в учете расходов предприятия, при котором значительная часть затрат простого воспроизводства осуществляется за счет прибыли. Этот порядок формирования затрат имеет следующие уровни:

- включение в стоимость актива (капитализация затрат в сфере вложений во внеоборотные активы);
- включение в себестоимость произведе-

нной и реализованной продукции (работ, услуг);

- отнесение расходов за счет общей прибыли (до налогообложения);
- списание расходов за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации (прибыли после уплаты налогов).

К расходам, которые списываются за счет остающейся в распоряжении предприятия прибыли, относятся как затраты сферы капитальных вложений (расходы, не увеличивающие инвентарную стоимость внеоборотных активов), так и затраты производственной деятельности и расходы социального характера. Списание расходов за счет остающейся в распоряжении организации прибыли искажает многие показатели, формирующиеся в бухгалтерском учете. В частности, отдельные расходы по формированию внеоборотных активов не включаются в их первоначальную стоимость и впоследствии не амортизируются, что не обеспечивает их восстановление в полном размере. Списание производственных затрат отчетного периода также за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, искажает величину результативности хозяйственной деятельности. В итоге прибыль отчетного года завышается на сумму производственных расходов, списанных за счет оставшейся в распоряжении предприятия прибыли, и это необоснованное завышение прибыли является объектом налогообложения. Следовательно, налог на прибыль взимается со значительной части производственных затрат, а не с прибыли.

Такой порядок формирования финансовых результатов обусловлен ко-

нечно же современным состоянием и развитием экономических процессов, с одной стороны, и необходимостью формирования бюджета государства – с другой. Налогообложение через систему бухгалтерского учета должно выполнить эту задачу. Ис с этим необходимо согласиться. Государственная власть, выполняя различные внутренние и внешние функции управления, определяет и правовое регулирование финансово-хозяйственной деятельности субъектов предпринимательства. Такое регулирование присуще всем государствам с различным общественно-экономическим устройством, оно является объективно необходимым. Общественно-экономические условия каждой страны находят и должны находить отражение в системе бухгалтерского учета, поэтому национальные стандарты должны быть адекватны этим условиям. Однако нельзя признать обоснованной и правомерной действующую учетную практику, которая не позволяет сформировать реальные результативные показатели предпринимательской деятельности, востребованные динамикой изменяющихся экономических отношений. Фактические показатели стоимости активов и величины конечного финансового результата деятельности предприятия в отчетном периоде необходимы как для государственного управления экономикой в целом, так и собственникам (учредителям, акционерам), а также инвесторам различных экономических интересов. Поэтому система бухгалтерского учета должна быть методически реформирована уже в настоящее время, что позволит обеспечить ее соответствие

характеру развивающихся рыночных отношений и гармонизацию с международными стандартами финансовой отчетности.

Одним из направлений такого реформирования действующей методики формирования и отражения в учете финансовых результатов является классификация видов доходов (расходов) предприятия в зависимости от характера фактов хозяйственной деятельности, совокупность которых образует различные хозяйственные процессы. Данная классификация может быть представлена в виде следующих групп доходов (и соответственно расходов):

- доходы (расходы) от уставных видов деятельности;
- операционные доходы (расходы);
- внереализационные доходы (расходы);
- чрезвычайные доходы (расходы).

Такая классификация позволит формировать в бухгалтерском учете обобщающую информацию о доходах, расходах и конечном финансовом результате деятельности предприятия на основе системных записей на счетах бухгалтерского учета. Учетные записи в соответствии с такой классификацией могут осуществляться на одном синтетическом счете с использованием субсчетов и аналитических счетов или же на отдельных синтетических счетах с их детализацией по конкретным видам доходов и расходов. Итоговые данные учетных записей накопительного характера с начала года будут являться основанием для составления отчета о прибылях и убытках организации за отчетный период. Такой подход к формированию и отражению в учете доходов и расходов позволит обеспечить получение показателей фактического финансового результата (чистой прибыли или чистого убытка). Показатель налогооблагаемой прибыли должен быть сформирован определенными учетными процедурами в соответствии с действующими нормами налогового законодательства вне системы счетов бухгалтерского учета. В настоящее время учетная практика коммерческих орга-

низаций республики характеризуется обратной действительностью, она направлена на формирование в бухгалтерском учете налогооблагаемой, а не фактической (чистой) прибыли.

В методике формирования показателей финансового результата деятельности предприятия особого рассмотрения заслуживает вопрос об участии целевого финансирования в этом процессе и, следовательно, его отражении на счетах бухгалтерского учета. По своей сущности такие поступления для хозяйствующих субъектов являются внереализационными доходами, увеличивающими общий уровень доходности предприятия. Субъекты предпринимательства республики получают целевые средства в виде государственных субсидий, поступлений из инновационных фондов, фондов поддержки товаропроизводителей (в сельском хозяйстве) и др. Министерством финансов определен порядок участия таких поступлений в формировании источников средств организации в зависимости от их целевого назначения. В соответствии в письмом Минфина от 21.07.98. №15—2/648 использование целевых средств по назначению формирует следующие виды источников предприятия:

- в качестве внереализационных доходов при использовании целевых поступлений на покрытие убытков от реализации товаров (работ, услуг) по ценам и тарифам ниже их фактической себестоимости. В сельском хозяйстве — для выплаты надбавок к закупочным ценам на продукцию и удешевления стоимости семян. Соответственно использование средств по указанному целевому назначению отражается по кредиту счета 80 «Прибыли и убытки»;
- в качестве источника пополнения оборотных средств (пополнения производственных запасов) при использовании целевых поступлений на проведение ремонта и другие мероприятия. В сельском хозяйстве — на оплату работ по известкованию кислых почв. Нормативными положени-

ями рекомендовано отражать в бухгалтерском учете использование таких целевых средств в качестве уменьшения затрат, т. е. по кредиту счета 20 «Основное производство»;

- в качестве фонда накопления при использовании полученных целевых средств на приобретение и модернизацию основных средств и нематериальных активов, что отражается по кредиту счета 88 «Фонды специального назначения». В сельском хозяйстве такой учетной записью отражается использование целевых средств на многие мероприятия в процессе обычной хозяйственной деятельности.

Такая многовариантность утверждения получаемых целевых средств в качестве различных источников образования активов предприятия не позволяет определить участие этих средств в формировании его конечного финансового результата. Это — во-первых, а во-вторых, это не соответствует порядку отражения в учете правительственных субсидий, регламентированному международными стандартами бухгалтерского учета и отчетности. Так, в соответствии с международным стандартом IAS 20 «Учет правительственных субсидий и сообщение сведений о правительственной помощи» правительственные субсидии представляют собой помощь с определенными условиями в процессе функционирования предприятия. Правительственные субсидии могут иметь форму субсидий по капиталу (в виде активов) и субсидий по доходу. Соответственно стандарт раскрывает два варианта отражения в учете правительственных субсидий: в качестве добавочного капитала и в качестве дохода с отражением в отчете о прибылях и убытках. Однако в целом рекомендация стандарта сводится к отражению в учете субсидий в качестве дохода, что является более обоснованной (правильной) процедурой, так как позволяет сформировать данные для отчета о прибылях и убытках о полученном доходе в виде субсидий (целевого финансирования).

Учетные процедуры хозяйствую-

щих субъектов Российской Федерации, введенные новым планом счетов с 2001 года, ориентированы на международные стандарты и именно на отражение в учете целевого финансирования в качестве дохода. В связи с этим действующий порядок отражения в учете поступлений средств целевого финансирования должен и может быть изменен для субъектов предпринимательства Беларуси. При этом необходимо учитывать, что целевое финансирование может быть трансформировано в доход предприятия при соблюдении условия использования (освоения) выделенных средств. Если цель финансирования будет определена в качестве создания внеоборотных активов, то признание таких субсидий в качестве дохода (внереализационных доходов) должно осуществляться по мере их использования на протяжении амортизационного периода. В случае, когда профинансированные в целевом порядке внеоборотные активы по действующим прави-

лам не амортизируются, то в качестве дохода такие целевые поступления могут быть признаны и отражены в учете в качестве внереализационных доходов исходя из нормативного (расчетного) срока их полезной эксплуатации. Например, финансирование формирования основного продуктивного стада животных. При направлении средств целевого финансирования на текущую хозяйственную деятельность они должны признаваться доходом по мере осуществления расходов. В системе счетов бухгалтерского учета должны быть произведены учетные записи по дебету счета «Целевое финансирование» и кредиту счета «Прибыли и убытки», субсчету «Внереализационные доходы».

Такой подход в методике отражения средств целевого финансирования позволит определить их роль в формировании финансового результата субъектов предпринимательства. Рекомендации по применению данного методического подхода должны быть согласо-

ваны с нормами налогового законодательства по определению налоговой базы для налога на прибыль. В настоящее время согласно действующему порядку полученные средства целевого финансирования не включаются в налоговую базу для исчисления налога на прибыль. Такая же норма закреплена и Налоговым кодексом Российской Федерации. Для целей налогообложения имущество, полученное в рамках целевого финансирования, не относится к амортизируемому имуществу и при определении налогооблагаемой прибыли не учитывается в качестве налоговой базы. Единство подхода к вопросам бухгалтерского учета и налогообложения в нашей республике и Российской Федерации обосновывается традиционным базисом учетной практики и является основным направлением реформирования бухгалтерского учета в соответствии с современным развитием национальных экономик и сохранением исторического опыта.

Стране нужна развитая общереспубликанская геммологическая служба

Валерий ГАШКОВ,
начальник экспертно-аналитического
отдела Гюхрана

Дмитрий ТЮТЮННИК,
заместитель начальника управления
мониторинга — начальник
технического отдела департамента
драгоценных металлов и драгоценных
камней Министерства финансов
Республики Беларусь

То, что такой службы у нас практически нет, ни для кого не секрет. Можно лишь говорить, что в Беларуси есть несколько специалистов по геммологии, работающих, например, в Минфине, Нацбанке, гомельском РАУП «Кристалл», других организациях и коммерческих структурах. Но единой геммологической службы, такой как Геммологический центр Украины или Геммологический институт Америки, в Беларуси нет.

Это и понятно, ведь до сих пор в Беларуси не готовили не только геммологов, но и минералогов и кристаллографов. А зачаточные знания в области этих наук, получаемые студентами географических факультетов БГУ, ГГУ,

БГПУ, не идут ни в какое сравнение с уровнем подготовки, которую получают студенты Санкт-Петербурга, Москвы, Екатеринбурга, Киева, Одессы. Практически все специалисты-геммологи, работающие в настоящее время в Беларуси, учились в России или на Украине. А ведь без знания этих наук, глубокого и всестороннего, а также без знания химии, физики (в первую очередь оптики, математики) невозможно быть настоящим геммологом по той простой причине, что геммология — это та часть минералогии и кристаллографии, которая изучает минералы (и горные породы), используемые в ювелирном деле. Изучает, конечно, особыми, специфическими методами