

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гершун А. М. Применение международных стандартов финансовой отчетности.— М.: Фонд развития бухгалтерского учета, 2000.— 421с.
2. Качалин В. В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP.— М.: Дело, 1998.— 432с.
3. Международные стандарты финансовой отчетности, КМСФО.— М.: Аскери, 1998.— 625с.
4. Стуков Л. С., Стуков С. Л. Международные стандарты и гармонизация учета и отчетности.— М.: Бухгалтерский учет, 1998.— 357с.
5. Oldcorn R. Accounting for managers. Second Edition. Routledge Co., 1998.

РАЗВИТИЕ УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ НА СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ НА ОСНОВЕ РОССИЙСКОГО ОПЫТА И МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

С. К. Маталыцкая, БГЭУ

Учет финансовых результатов и распределения прибыли является центральным и одним из наиболее важных вопросов в системе бухгалтерского учета. В условиях рыночной экономики прибыль является важнейшим оценочным показателем деятельности конкретной организации в области предпринимательства и бизнеса. Поэтому становление развитого предпринимательства невозможно без возрастания роли достоверной бухгалтерской информации о финансовых результатах как основного фактора принятия оптимальных управленческих решений.

В России с 2000 года действуют новые правила формирования в бухгалтерском учете информации о доходах и расходах. Введены в действие Положения по бухгалтерскому учету: “Доходы организации” и “Расходы организации” (далее Положения), где дано определение доходов и расходов организации в целом и их видов. Различают доходы и расходы организации от обычной, операционной деятельности и внеоперационные доходы и расходы. В положениях дается определение прочих поступлений, к которым относятся расходы и доходы, отличные от расходов и доходов от обычных видов деятельности. К прочим причисляют также расходы и доходы в связи с чрезвычайными обстоятельствами хозяйственной деятельности [1; 2]. Данные нормативные документы регламентируют формирование результатов в зависимости от видов получаемых доходов и понесенных расходов. В то же время, они не детализируют доходы и расходы по всем видам деятельности субъектов хозяйствования, отражение их общей суммой в отчетности затушевывает истинное состояние дел в организации и может привести к ошибочным выводам при анализе. Существенным недостатком является и то, что к операционным доходам и расходам отнесены доходы и расходы от финансово-инвестиционной деятельности, что не соответствует международным нормам учета и отчетности.

В условиях интеграции двух учетных систем России и Беларуси, в соответствии с принятой Государственной программой перехода на международные стандарты бухгалтерского учета, в республике предложен к рассмотрению Новый план счетов. Разработка новой системы кодирования хозяйственных операций обусловлена необходимостью интегрирования экономики республики и ее финансовой системы в общий механизм мировой хозяйственной деятельности. В Новом плане счетов Республики Беларусь, как и в плане счетов Российской Федерации, для отражения финансовых результатов предусмотрены следующие счета раздела VIII “Финансовые результаты”: счет 90 “Продажи”, счет 91 “Прочие доходы и расходы” и счет 99 “Прибыли и убытки” [3].

Конечный финансовый результат на счете 99 “Прибыли и убытки” складывается из финансового результата от обычных видов деятельности, прочих доходов и расходов, включая чрезвычайные. Однако, согласно международному стандарту финансовой отчетности № 1 “Представление финансовой отчетности” Отчет о прибылях и убытках должен раскрывать такие показатели как *результат от обычной деятельности* и *результаты чрезвычайных обстоятельств* [4]. Обычная деятельность рассматривается как “любая деятельность, осуществляемая компанией в виде составной части ее бизнеса, а также такая связанная с ней деятельность, которой компания занимается в ее продолжение, которая имеет к ней отношение или возникает из нее” [4, с. 161].

В соответствии с международным стандартом финансовой отчетности № 7 “Отчеты о движении денежных средств” денежные потоки формируются в процессе операционной, инвестиционной и финансовой деятельности

[4]. Потоки денежных средств от операционной деятельности поступают от реализации продукции, товаров (работ, услуг), передачи имущества в аренду, платежей поставщикам за товары и услуги и т.д. От инвестиционной деятельности – от реализации основных средств, прочих внеоборотных активов, инвестиций. От финансовой деятельности потоки денежных средств поступают в результате эмиссии акций, выпуска облигаций, других финансовых инструментов. Таким образом, в соответствии с международными нормами на сельскохозяйственных организациях под *результатом от основной (операционной) деятельности* понимается прибыль или убыток, полученные в процессе осуществления деятельности организации в соответствии с ее уставом. *Результат от инвестиционной деятельности* – это прибыль (убыток), полученная в процессе осуществления инвестиционной деятельности, обоснования и реализации наиболее эффективных форм вложений капитала, направленных на расширение экономического потенциала организации. *Результат от финансовой деятельности* – это прибыль (убыток), полученная в результате привлечения заемных средств и расходов по обслуживанию этих ресурсов.

Рассматривая конечный финансовый результат деятельности организации как соотношение между доходами и расходами, считаем возможным, организовать учет по источникам формирования прибыли. Исходя из этого, **результат за отчетный период** должен определяться суммарной величиной операционного, финансового, инвестиционного и чрезвычайного результатов. Представленный порядок формирования финансовых результатов по видам деятельности должен найти соответствующее отражение в системе отечественного учета, с этой целью к счету “Прибыли и убытки” рекомендуется открывать следующие субсчета: “Результат от операционной деятельности”, “Результат финансовой деятельности”, “Результат инвестиционной деятельности” и “Результат от чрезвычайных операций”.

В методике формирования прибыли особого рассмотрения заслуживает вопрос об *учете финансовой помощи государства* (правительственных субсидий, поступлений из инновационных фондов, которые получают сельскохозяйственные организации в порядке помощи из бюджета разного уровня. За 2000 год сельскохозяйственные организации получили из бюджета помощи на сумму 409,1 млрд. руб., что составляет от стоимости валовой продукции сельского хозяйства 25,1%, за 2001 год соответственно 661,5 млрд. руб. и 24,5%.

Действующий в практике отечественного учета сельскохозяйственных организаций порядок отражения использования средств целевого финансирования должен быть подвергнут значительной реорганизации. Существующая многовариантность получаемых целевых средств из различных источников не позволяет определить участие этих средств в формировании ее конечного финансового результата.

Международный стандарт финансовой отчетности № 20 “Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи” предусматривает два основных подхода к учету правительственных субсидий [4]. *Первый* – субсидия прямо кредитруется на капитал, и *второй* – субсидия относится на доходы. Сторонники первого подхода исходят из того, что раз возврат субсидий не предусматривается, то они должны относиться на счете капитала. Сторонники второго подхода считают, во-первых, поскольку субсидии поступают из источников, не связанных с акционерами, то и признаваться они должны в качестве дохода соответствующего периода, а не относится сразу на счет капитала. Во-вторых, правительственные субсидии признаются доходом, так как зарабатываются предприятием путем выполнения предусмотренных обязательств, и соотносятся со связанными с ними затратами, которые компенсируются субсидиями. Действующее в России ПБУ “Учет государственной помощи”, п.8 предполагает рассматривать целевое финансирование как увеличение финансовых результатов организации и отражать в бухгалтерском учете как внереализационные доходы [5].

В отечественной практике предлагаем отражать целевое финансирование на отдельном субсчете, открываемом к счету “Прибыли и убытки” по мере их *использования (освоения)*. В системе счетов бухгалтерского учета рекомендуется производить записи, изложенные в табл. 1.

Согласно действующему в настоящее время порядку, полученные средства целевого финансирования *не включаются в налогооблагаемую базу* для исчисления налога на прибыль. Такой подход в методике отражения средств целевого финансирования позволяет определить их роль в формировании финансового результата организации и является обоснованным.

Одной из проблем учета прибыли является правильное отражение на счетах ее *использования*. Учет финансовых результатов и их использования необходимо организовать на одном счете. Для этого в составе счета 99 целесообразно открыть отдельный субсчет “*Использование и распределение прибыли*”, на котором найдут отражение:

- причитающиеся к уплате суммы налогов (уплачиваемых из прибыли) в бюджет;
- текущие расходы, (использование природных ресурсов сверх лимита, расходы на обучение, расходы на поощрение персонала предприятия и другие);
- распределение прибыли (фонды, дивиденды).

Таблица 1

**Порядок отражения в учете использования государственных средств,
выделяемых на развитие агропромышленного комплекса**

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Поступили бюджетные средства	51, 55	86 «Целевое финансирование»
Использованы бюджетные средства на финансирование капитальных расходов	08 60 01 86 «Целевое финансирование»	60 55 08 98 «Доходы будущих периодов»
Начислена амортизация	20, 23, 25, 26 и т.д.	02
<i>и одновременно</i> (на протяжении срока полезного использования, в размере начисленной амортизации)	98 «Доходы будущих периодов»	99/«Целевое финансирование»
Использованы бюджетные средств на финансирование текущих расходов	10 60 86 «Целевое финансирование» 20	60 55 98 «Доходы будущих периодов» 10
<i>и одновременно</i> (по мере использования денежных средств)	98 «Доходы будущих периодов»	99/«Целевое финансирование»

Для обособленного учета данных расходов предлагается использовать счета второго порядка. Аналитический учет должен обеспечить формирование информации по направлениям использования средств.

Таким образом, по дебету такого сводного учета доходов и расходов на счете «Прибыли и убытки» будут отражены все расходы, понесенные в отчетном периоде, а по кредиту – доходы, полученные в течение отчетного периода. Это позволит осуществлять контроль за соотношением сумм полученной и использованной прибыли, увязать учет финансовых результатов с их распределением, упростить технику ведения учета, приблизить учет формирования и использования финансовых результатов к международным стандартам учета. При превышении доходов над расходами в конце отчетного периода, распределение полученной за отчетный период прибыли осуществляется с дебета счета «Прибыли и убытки» в корреспонденции с кредитом соответствующих счетов. После этого счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается.

Впервые за долгую историю отечественного бухгалтерского учета в плане счетов РФ и Новом плане счетов РБ не предусмотрены специальные позиции для учета фондов специального назначения, которые традиционно создавались после уплаты налога на прибыль. В России это обусловлено новым подходом к учету расходов и нераспределенной прибыли, введением в действие ПБУ «Доходы организации» и ПБУ «Расходы организации». Расходы, которые ранее производились за счет фондов социального развития, теперь должны либо относиться на счет прибылей и убытков, либо капитализироваться.

Ориентируясь на действующее в настоящее время нормативное, правовое и законодательное обеспечение бухгалтерского учета в Республике Беларусь рекомендуем к счету 99 «Прибыли и убытки» открывать следующие субсчета:

- 99-1 «Результат от операционной деятельности»;
- 99-2 «Результат финансовой деятельности»;
- 99-3 «Результат инвестиционной деятельности»;
- 99-4 «Результат от чрезвычайных операций»;
- 99-5 «Целевое финансирование»;
- 99-6 «Использование и распределение прибыли»:
 - 99-61 «Платежи в бюджет»;
 - 99-62 «Использование прибыли на другие цели»;
 - 99-63 «Распределение прибыли»;
- 99-7 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Отражение использования прибыли на отдельном субсчете позволяет внутренними расчетами получать весь спектр показателей, необходимых для принятия управленческих решений. Для того, чтобы получить

чистую прибыль организации необходимо сопоставить информацию по субсчетам "Результат от операционной деятельности", "Результат финансовой деятельности", "Результат инвестиционной деятельности", "Результат от чрезвычайных операций" и "Целевое финансирование", с одной стороны, а с другой данные по субсчету "Платежи в бюджет".

В конце отчетного периода внутри счета 99 "Прибыли и убытки" производятся заключительные записи по закрытию всех субсчетов. Для этого оборотами со всех субсчетов списываются соответствующие сальдо на субсчет 99-7. При реформации баланса сумма нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) сформировавшаяся на счете 99 "Прибыли и убытки", переносится на счет 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)". В результате произведенных записей по состоянию на 1-ое число периода, следующего за отчетным, счет 99 "Прибыли и убытки" сальдо не имеет.

"Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" включена в раздел VII "Капитал" [3]. Экономическое содержание данного счета заключается в аккумулировании невыплаченной в форме дивидендов (доходов) или нераспределенной прибыли, которая остается в обороте организации в качестве внутреннего источника финансирования долговременного характера.

Используя аналитический учет по счету 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" можно организовать системный контроль состояния и движения средств нераспределенной прибыли. Для этого к данному счету считаем, обоснованным открывать субсчета:

- 84-1 "Нераспределенная прибыль накопленная";
- 84-2 "Нераспределенная прибыль использованная".

На субсчете "Нераспределенная прибыль накопленная" отражается сумма не распределенной между акционерами (участниками) прибыли. Сальдо данного субсчета показывает величину средств, накопленных для создания нового имущества. На субсчете "Нераспределенная прибыль использованная" отражается использование соответствующих средств на создание нового имущества, в соответствии с решением акционеров (участников).

После отражения использования средств сальдо субсчета "Нераспределенная прибыль накопленная" представляет величину свободного остатка нераспределенной прибыли. Такое построение аналитического учета не сказывается на сальдо по синтетическому счету 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)", оно остается неизменным.

Обобщим вышеизложенное на примере отражения хозяйственных операций на счете 99 "Прибыли и убытки".

Таблица 2

Корреспонденция счетов по учету финансовых результатов, использованию и распределению прибыли

Содержание операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	2	3	4
Отражена прибыль от продажи продукции растениеводства	56,5	90/9	99/1
Отражен убыток от продажи продукции животноводства	42,2	99/1	90/9
Отражена прибыль от продажи основных средств	11,3	91	99/3
Получены штрафы за нарушение условий хозяйственных договоров	6,0	51	99/4
Получены безвозмездно основные средства (за период)	292,0	08	98
		01	08
Начислена амортизация за отчетный период по безвозмездно полученным основным средствам	8,4	20,25,26	02
		98	99/2
Получены доходы от долевого участия в уставном капитале других организаций	13,8	51	99/3
Списана сумма депонированной заработной платы по истечении срока исковой давности	0,2	76	99/4
Начислены платежи в бюджет из прибыли:		налог на недвижимость	68
		налог на прибыль	68
Списаны ТМЦ, погибшие в результате стихийных бедствий	6,9	99/4	10,40 и т.д.
Начислена премия за выполнение производственного задания (за отчетный год)	13,5	99/62	70
Списаны расходы на переподготовку кадров, сверх установленных лимитов	2,1	99/62	51
Списаны суммы уплаченных процентов по просроченным краткосрочным кредитам	5,7	99/62	51
Получены и использованы средства целевого финансирования	17,6	51	86
		86	99/5

Окончание таблицы 2

1	2	3	4
Произведены отчисления в резервный фонд (40%)	15,5	99/63	82
Начислены дивиденды	19,8	99/63	75,70
Заключительные записи. Закрытие субсчетов:			
«Результат операционной деятельности»	14,3	99/1	99/7
«Результат инвестиционной деятельности»	25,1	99/3	
«Результат финансовой деятельности»	8,4	99/2	
«Результат от чрезвычайных операций»	0,7	99/7	99/4
«Целевое финансирование»	17,6	99/5	99/7
«Платежи в бюджет»	4,6	99/7	99/61
«Использование прибыли на другие цели»	21,3		99/62
«Распределение прибыли»	35,3		99/63
Списана нераспределенная прибыль отчетного года	3,5	99/7	84

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Положение по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99. В ред. приказов Министерства финансов РФ от 30.12.99 № 107н, от 30.03.01 № 27н.
2. Положение по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99. В ред. приказов Министерства финансов РФ от 30.12.99 № 107н, от 30.03.01 № 27н.
3. Новый план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации (предприятия). Комментарии. Рекомендации к применению/ В.Е. Ванкевич, Е.Н. Шибeko, А.Л. Бавдей и др.; Под общ. ред. Л.Л. Ермолович, В.Е. Ванкевича.– Мн.: Итнерпресссервис, Книжный дом, 2002.– 368 с.
4. Международные стандарты финансовой отчетности/ Пер. с англ. В. И. Тарусик.– М.: Аскери – АССА, 1999.– 1135 с.
5. Положение по бухгалтерскому учету "Учет государственной помощи" ПБУ 13/2000.

УЧЕТ ПРОДУКЦИИ СОБСТВЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА И ПОКУПНЫХ ТОВАРОВ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ОБЩЕСТВЕННОГО ПИТАНИЯ: ОТЕЧЕСТВЕННЫЙ НОВЫЙ ПЛАН СЧЕТОВ И РОССИЙСКИЙ ОПЫТ

Е. П. Володина, БТЭУ

Реформирование бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности обусловило разработку нового Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации (предприятия) Республики Беларусь. По структуре и содержанию он приближен к Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций России, утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 года № 94.

Рассмотрим методику учета отдельных хозяйственных операций, в частности, товарных операций, операций производства и движения готовых изделий на предприятиях общественного питания, соответствующую содержанию проекта нового Плана счетов РБ и Плана счетов РФ. В разделе IV "Готовая продукция и товары" нового Плана счетов РБ по сравнению с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, утвержденным решением Коллегии Минфина РБ от 28.02.1992 г. (ныне действующий План счетов), изменилось название данного раздела. Из этого раздела изъяты счета учета реализации товарно-материальных ценностей и других. По новому Плану счетов РБ операции по их реализации отражаются в разделе VIII "Финансовые результаты" на счете 90 "Продажи". К этому счету предлагается открыть 5 субсчетов:

1. Выручка.
2. Себестоимость.
3. Налог на добавленную стоимость.
4. Акцизы.
5. Прибыль/убыток от продаж.

Такая структура счета не будет характеризовать специфику ценообразования и деятельности торговых организаций и предприятий общественного питания: отсутствует отдельно учет налога на продажу, сбора за услуги и учет расходов, связанных с реализацией товаров и продукции собственного производства. Поэтому