

Вопросы методики формирования прибыли

Дмитрий СЫЧ,
преподаватель кафедры
бухгалтера и анализа
в промышленности БГЭУ

Как ни странно, проблема формирования прибыли кроется в теоретических конструкциях показателя прибыли. В первую очередь это касается тех стадий или этапов деятельности организации, на которых формируется финансовый результат. В соответствии с Инструкцией по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденного постановлением Министерства финансов от 30.05.2003 г. № 89, конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) определяется как сумма финансового результата от видов деятельности, а также от операционных и внеоперационных доходов за вычетом расходов. Согласно Основным положениям по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) прибыль (убыток) от реализации продукции, товаров, работ, услуг определяется как разница между выручкой от их реализации в отпускных ценах

(валовым доходом) и издержками производства (обращения) реализованной продукции, товаров, работ, услуг и суммами налогов, сборов и отчислений, уплачиваемых в соответствии с установленным законодательством порядком из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг. Таким образом, исходя из норм действующего законодательства, можно сделать вывод, что прибыль есть результат реализации продукции, товаров, работ, услуг, соответственно, прибыль образуется на рынках сбыта. Даже само название прибыли от основных видов деятельности законодательно закреплено как финансовый результат от реализации. Нелишним будет напомнить, что этот подход был разработан К. Марксом, который считал, что прибыль образуется как часть добавленной стоимости в потенциальном виде в процессе производства, но окончательно выявляется после купли-продажи произведенной продукции. Прибыль как форма реализованной стоимости, по его мнению, полностью завершает весь процесс формирования до-

хода производственной фирмы. Из данного постулата следует, что учетная практика определения прибыли на счете 90 «Реализация», а несколькими годами ранее на счете 46, полностью согласуется с данной теоретической концепцией.

Однако действительно ли прибыль должна отражать эффективность деятельности коммерческой организации только на рынках сбыта? И что такое прибыль с точки зрения не бухгалтера, а руководителя или собственника?

Наиболее общий подход к определению прибыли можно найти у Дж. Кейнса, который исходил из того, что капитал, в сущности, актив, и «о капитале лучше говорить, что он приносит в течение периода его существования выгоду сверх его первоначальной стоимости» [3, 205]. Эта выгода и есть прибыль. Таким образом, финансовый результат – это прирост имущества собственника, т.е. его капитала. С точки зрения организации – это прирост его чистых активов, другими словами, той части активов, которые принадлежат собственнику. Австралийский фонд научно-исследовательских работ по вопросам бухгалтерского учета уточняет определение прибыли и определяет в п. 93 Положения о концепциях бухгалтерского учета результаты деятельности как экономические успехи субъекта в приобретении ресурсов и эффективности их использования для достижения поставленных целей [1, 498]. Можно сделать вывод, что прибыль представляет собой увеличение собственного капитала организации, связанное с ее экономической деятельностью, т.е. за вычетом дополнитель-

ных вложений (изъятий) капитала собственником. Другой важной характеристикой результатов деятельности в определении Австралийского фонда является успех хозяйствующего субъекта в приобретении ресурсов. Следовательно, прибыль – это не только результат реализации.

Показатель прибыли, формируемый в соответствии с белорусским законодательством, включает в себя доходы и расходы, приходящиеся только на реализованную продукцию. В данном случае на исчисляемый показатель влияет только деятельность организации на рынках сбыта (определение объема реализации, установление отпускных цен и произведенный уровень расходов по сбыту) и, частично, ее производственная деятельность в той части, которая приходится на реализованную продукцию. Деятельность организации на рынках ресурсов и производственная деятельность в целом остаются неотраженными в определяемом в рамках бухгалтерского учета показателе. Поэтому при применении существующей методики оценка результата деятельности организации происходит не комплексно, а ограниченно. Ведь даже если сбыт некоторых групп или видов продукции является прибыльным, то их производство в полном ассортименте может быть убыточным. Или же если деятельность отдела сбыта и производственных подразделений будет достаточно эффективна, а отдела снабжения – убыточной, то, естественно, это приведет к снижению прибыли всей организации. По нашему же мнению, показатель прибыли должен предоставлять комплексную информацию, которая позволила бы охарактеризовать деятельность всей организации как единого целого. Вследствие этого мы можем говорить о том, что рассчитываемый в настоящее время пока-

затель конечного финансового результата не соответствует экономическому содержанию прибыли.

Поэтому в свете данной проблемы изучение подходов к формированию финансового результата, сложившихся в мировой практике, а также выявление и решение основных недостатков, им присущих, на наш взгляд, становится первостепенным и наиболее значимым.

Каким же образом решается проблема достоверности формирования учетного показателя прибыли в зарубежной практике? Международный стандарт бухгалтерского учета (далее – МСБУ) № 1 «Представление финансовой отчетности» предлагает два различных варианта составления отчета о прибылях и убытках и, соответственно, исчисления прибыли. Один из способов составления отчета носит название «по назначению затрат» или «по себестоимости продаж», и путем сопоставления выручки и себестоимости продаж определяется промежуточный показатель валовой прибыли, уменьшение которого на сумму затрат на сбыт и административных расходов позволяет определить прибыль. Второй способ определения прибыли состоит в сопоставлении выручки и произведенных расходов с корректировкой на сумму изменений в запасах готовой продукции и незавершенного производства. Применение обоих методов приводит к одинаковой величине прибыли, исчисляемой в учете.

Международными стандартами как бы предусмотрен способ определения прибыли, аналогичный отечественной учетной практике. Однако более детальное изучение МСФО позволяет сделать вывод, что процесс формирования прибыли не ограничивается только сопоставлением выручки и произведенными затратами. Пункт 9 МСБУ № 36 «Обесценение ак-

тивов» требует от организации обязательного выявления наличия признаков возможного обесценения актива на каждую отчетную дату.

В процессе выявления признаков возможного обесценения актива организация должна принимать во внимание факторы и из внешних источников информации, и из внутренних. Из внешних источников может быть получена следующая информация:

- ▶ рыночная стоимость актива уменьшилась на значительную величину в течение отчетного периода;

- ▶ в отчетном периоде произошли либо ожидаются существенные изменения в технологических, рыночных, экономических или юридических условиях, в которых работает организация, или на рынке, для которого предназначен актив, возникли отрицательные тенденции для организации;

- ▶ в отчетном периоде произошло увеличение рыночных процентных ставок;

- ▶ балансовая стоимость чистых активов организации превышает ее рыночную капитализацию.

Из внутренних источников информации могут быть получены следующие данные:

- существуют доказательства устаревания или физического повреждения актива;

- в отчетном периоде произошли либо ожидаются в ближайшем будущем существенные изменения, имеющие отрицательные последствия для организации, которые отразятся на степени или способе использования актива. К числу таких изменений относятся: простой актива, планы прекращения или реструктуризации деятельности, в которой используется актив, планы реализации актива до наступления ранее предполагавшейся даты выбытия;

- внутренняя отчетность показывает, что текущие или

будущие результаты использования актива хуже прогнозируемых.

Данный перечень не является исчерпывающим. Могут быть выявлены и другие признаки возможного обесценения актива. При выявлении любого такого признака организация должна оценить возмещаемую сумму актива, которая представляет собой наибольшую величину из справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу или ценности его использования. При этом справедливая стоимость определяется МСБУ № 36 как сумма, которую можно получить путем продажи актива при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами, за вычетом затрат на выбытие. Ценность использования, согласно положениям МСБУ № 36, – это дисконтированная стоимость будущих потоков денежных средств, получение которых ожидается от актива.

В случае если определенная таким образом возмещаемая сумма меньше балансовой стоимости актива, то организация должна признать убыток от обесценения актива. Наиболее интересны вопросы, связанные с обесценением таких оборотных активов, как запасы сырья и материалов, готовой продукции и товаров, незавершенного производства, а также дебиторской задолженности. Последствиями обесценения таких активов являются:

- ▶ снижение стоимости данных активов, что влечет изменение оценки стоимости оборотных активов в бухгалтерском балансе и, как результат, уменьшение валюты баланса;

- ▶ увеличение общей величины расходов по основным видам деятельности;

- ▶ снижение величины финансового результата по итогам отчетного периода, что, в свою очередь, ведет к уменьше-

нию размера собственного капитала организации.

Таким образом, процесс выявления убытков от обесценения позволяет определить активы, которые имеют завышенную учетную стоимость (когда стоимость, по которой они отражены в учете, выше их рыночной стоимости). О чем же сигнализирует такое превышение? Для запасов сырья и материалов причиной такого превышения может стать их закупка по ценам выше рыночных; для незавершенного производства и готовой продукции – слишком высокий уровень производственных затрат либо снижение рыночных цен на изготавливаемую продукцию вследствие ее морального устаревания; для дебиторской задолженности – неэффективная работа с покупателями и заказчиками. Следовательно, признание убытков от обесценения позволяет отразить в величине показателя прибыли в полной мере результаты деятельности организации на рынке ресурсов и в производстве. Прибыль, полученная от реализации, с учетом убытков от обесценения оборотных активов, действительно отразит результаты деятельности организации на ресурсно-сбытовых рынках и в производстве.

Следует отметить, что Типовым планом счетов бухгалтерского учета, утвержденным постановлением Министерства финансов от 30.05.2003 г. № 89, предусмотрены счета 14 и 63 для обобщения информации о резервах. В соответствии с Инструкцией по его применению счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» предназначен для обобщения информации о резервах под отклонения стоимости сырья, материалов, топлива и т.п. ценностей, определенной на счетах бухгалтерского учета, от их рыночной стоимости (резервы под снижение стоимости материальных

ценностей). Этот счет применяется также для обобщения информации о резервах под снижение стоимости других средств в обороте: незавершенного производства, готовой продукции, товаров и т.д.

На счете 63 «Резервы по сомнительным долгам» обобщается информация о резервах по сомнительным долгам, которые создаются на основе результатов проведенной организацией в конце квартала или отчетного года инвентаризации дебиторской задолженности. Величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга в полной или частичной сумме.

Министерством финансов постановлением от 28.12.2005 г. № 168 утверждена Инструкция по бухгалтерскому учету «Резервы, условные обязательства и условные активы». Однако в соответствии с пунктом 4 определено, что данная Инструкция не применяется для создания и отражения резервов, являющихся результатом снижения стоимости материальных ценностей. Других нормативных документов по вопросам образования и отражения резервов в учете Министерством финансов не принято. Учетная практика коммерческих организаций показывает, что начисление резервов под снижение стоимости материальных ценностей и по сомнительным долгам не получило должного применения. Законодательством также не урегулированы вопросы, касающиеся определения суммы таких резервов.

Зарубежная практика также предлагает альтернативный способ отражения убытков от обесценения. Дело в том, что отражение в учете убытков от обесценения в конце отчетного периода не дает возможности

руководству своевременно повлиять на деятельность организации. Поэтому для принятия управленческих решений ценовые отклонения и отклонения, возникающие при использовании приобретенных ресурсов, отражаются в системе бухгалтерского учета в текущем режиме. В связи с этим в рамках управленческого учета сформировался подход на основе стандартных (нормативных) затрат, получивший название «стандарт-кост». В отечественной практике ему соответствует нормативный метод учета затрат. Организация учета затрат на производство по нормативному методу предусматривает создание системы действующих прогрессивных норм и нормативов на ее основе калькуляции нормативной себестоимости продукции (работ, услуг); выявление и учет затрат, связанных с отклонениями от действующих норм и нормативов; исчисление фактической себестоимости продукции (работ, услуг) на основе предварительно составленных калькуляций нормативной себестоимости с использованием данных учета отклонений от норм и изменений норм.

Основные отличия системы «стандарт-кост» от нормативного метода:

► определение отклонений по цене материальных ресурсов в стоимости их приобретения, а не использования;

► списание отклонений производится непосредственно на себестоимость реализованной продукции.

В отечественной учетной практике списание отклонений от расходных норм и изменений норм производится ежемесячно в следующем порядке:

при больших и неравномерных остатках незавершенного производства величина как отклонений от норм, так и изменений норм распределяется между товарным выпуском и остатком незавершенного производства пропорционально затратам на них по нормам;

при стабильных и небольших (относительно к выпуску) остатках незавершенного производства списание сумм отклонений от норм и изменений норм производится полностью на товарный выпуск.

Таким образом, метод «стандарт-кост» позволяет сверхнормативные затраты списать в отчетном периоде, что, естественно, негативно повлияет на финансовый результат. Однако с другой стороны, данные отклонения отразятся как результаты производственной либо закупочной деятель-

ности на финансовом результате организации. Следует отметить, что МСФО не освобождают хозяйствующих субъектов от выявления наличия признаков возможного обесценения активов при методе «стандарт-кост». В результате таких проверок могут пересматриваться нормативные цены на материалы, полуфабрикаты, готовую продукцию. Соответственно, проверяется обоснованность ранее установленных норм, и они пересматриваются с учетом рыночных факторов.

Таким образом, оценка оборотных активов путем создания резервов либо списания отклонений от норм позволяет учесть отрицательные эффекты от неявных аспектов закупочной и производственной деятельности коммерческой организации при формировании ее финансового результата.

ЛИТЕРАТУРА

1. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учебник / Я.В. Соколов [и др.]; отв. редактор Ф.Ф. Бутынец. – Москва: Проспект: Велби, 2005. – 659 с.
2. Друри, К. Управленческий и производственный учет: учебник: пер. с англ. / К. Друри. – Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 1071 с.
3. Кейнс, Дж. М. Общая теория занятости, процентов и денег / Дж. М. Кейнс; пер. Н.Н. Любимова; под ред. Л.П. Куракова. – Москва: Гелиос АРВ, 2002. – 351 с.

Управление аудита Минфина информирует

В соответствии с решением Министерства финансов (приказ от 28.02.2008 № 62) выданы специальные разрешения (лицензии) на аудиторскую деятельность на 5 лет сроком действия до 27.02.2013:

индивидуальному предпринимателю Коноваловой Наталье Петровне, регистрационный № 23-00713;

индивидуальному предпринимателю Сеница Людмиле Максимовне, регистрационный № 23-00714;

индивидуальному предпринимателю Тихоненко Галине Викторовне, регистрационный № 23-00715;

закрытому акционерному обществу «Аудитбухсервис», регистрационный № 23-00716;

обществу с ограниченной ответственностью «ВиолаАудит», регистрационный № 23-00717.

Прекращено действие специальных разрешений (лицензий) на аудиторскую деятельность:

№ 02200/0061783, выданного индивидуальному предпринимателю Бамбизе Николаю Григорьевичу, сроком действия до 25.02.2009, регистрационный № 23-00186;

№ 02200/0061840, выданного индивидуальному предпринимателю Гарай Татьяне Станиславовне, сроком действия до 21.03.2009, регистрационный № 23-00345;

№ 02200/0060008, выданного индивидуальному предпринимателю Зайцу Анатолию Григорьевичу, сроком действия до 02.02.2009, регистрационный № 23-00063;

№ 02200/0060297, выданного индивидуальному предпринимателю Тукай Наталье Владимировне, сроком действия до 31.03.2009, регистрационный № 23-00518;

№ 02200/0060499, выданного аудиторскому частному унитарному предприятию «ЭСЭЙ», сроком действия до 22.02.2012, регистрационный № 23-00665.