

Курьян Е.В.,
канд. экон. наук, доцент Белорусского торгово-экономического
университета потребительской кооперации, г. Гомель
Герцева Т.Ф.,
ассистент Белорусского торгово-экономического университета
потребительской кооперации, г. Гомель
Новикова О.А.,
Белорусский торгово-экономический университет
потребительской кооперации, г. Гомель

БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ: СТЕРЕОТИПНЫЙ ФОРМАТ, АДАПТАЦИЯ К МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ

Аннотация. В статье рассмотрены стереотипные подходы к построению отчета о прибылях и убытках: вертикальный и горизонтальный формат, много-ступенчатое построение. Раскрытие дополнительной информации в соответствии с требованиями международного стандарта финансовой отчетности.

Ключевые слова: Бухгалтерская отчетность, международные стандарты финансовой отчетности, отчет о прибылях и убытках.

Эффективное функционирование рыночной системы отношений во многом обусловлено применением действенных мер и оперативных способов формирования информации о доходах, расходах и финансовых результатах. Данная информация необходима для глубокого и всестороннего анализа масштабов реализации продукции, прибыльности и финансового состояния организации.

Отчет о прибылях и убытках аккумулирует информацию о доходах и расходах организации за отчетный период с целью раскрытия ее финансового результата. Эта информация отражает величину средств, которые были израсходованы и заработаны организацией на протяжении данного периода. Показатели отчета о

прибылях и убытках свидетельствуют об успехах, достигнутых организацией в получении приемлемой величины прибыли.

Международным стандартом финансовой отчетности IAS-1 «Представление финансовой отчетности» определено минимальное количество статей и способов раскрытия информации о расходах, что стало основной причиной появления нескольких стереотипов возможных подходов к построению отчета о прибылях и убытках, которые можно представить в виде рисунка 1 [2].



Рис. 1. Стереотипы отчетов о прибылях и убытках

Организации могут показывать в отчете о прибылях и убытках аналитическую информацию о доходах и расходах, используя классификацию расходов как по экономическим элементам, так и по функциональной роли, которую расходы выполняют в данной организации. При разработке формата отчета о прибылях и убытках для целей управления конкретное решение зависит от принятых методик ведения учета затрат, отраслевых особенностей и организации производственного процесса, а также от желания руководства организации раскрыть информацию о процессе формирования финансового результата. Расходы, показанные в отчете о прибылях и убытках, подразделены на отдельные статьи, чтобы выделить наиболее важные их компоненты, исходя из таких характеристик, как влияние на величину финансового результата, частота возникновения, предсказуемость и т.д.

При использовании метода раскрытия по характеру расходов, последние объединяются в отчете о прибылях и убытках по таким элементам как закупка материалов, транспортные расходы, амортизация основных средств, вознаграждение работникам, расходы на рекламу и не перераспределяются внутри организации в соответствии с их назначением. Использование данной классификации дает возможность показать общий объем производства продукции, выполнения работ и оказания услуг за период, а также наиболее важные статьи расходов. Метод разработки отчета о прибылях и убытках на основе классификации расходов по их характеру наиболее подходит для небольших компаний. Отсутствие необходимости распределения расходов по функциональному назначению ведет к минимизации субъективных мнений, а поданная информация становится более прозрачной.

Как при классификации затрат по видам, так и при составлении отчета о прибылях и убытках на основе метода функционального назначения расходов, отчет начинается с раскрытия выручки. Этот показатель может приводиться как общей суммой, так и с детализацией по элементам. Независимо от принятого подхода к классификации расходов в отчете о прибылях и убытках показатель выручки должен быть одинаковым.

При использовании метода функционального назначения расходов определяются такие комплексные статьи как себестоимость продаж, расходы на реализацию, административно-управленческие расходы и другие расходы, которые могут распределяться между сегментами бизнеса организации. Себестоимость реализации включает прямые производственные затраты, а также косвенные производственные затраты, относящиеся к реализованной продукции. Расходы по сбыту и управленческие расходы не входят в состав этого показателя.

Преимуществом разработки отчета о прибылях и убытках на основе классификации расходов по функциональному назначению является более четкое раскрытие связи между выручкой от реализации и расходами организации, а также возможность получения функциональной структуры ее расходов. Такой подход получил более широкое распространение в мировой практике. Ис-

пользование указанного метода дает возможность разработать более наглядный формат отчета о прибылях и убытках, однако требует правильного выбора способов распределения затрат для определения себестоимости продукции. Отсутствие информации о видах расходов понижает прозрачность отчетной информации. Поэтому при классификации расходов в отчете о прибылях и убытках по их функциональным признакам международный стандарт финансовой отчетности IAS-1 «Представление финансовой отчетности» требует в разъяснениях раскрывать дополнительную информацию о видах расходов.

Выбор между методами, основанными на классификации по характеру расходов, зависит от исторических и отраслевых факторов. Оба метода дают возможность раскрыть те расходы, которые могут изменяться под влиянием колебаний объемов реализации или производства.

Кроме имеющихся вариантов построения отчета о прибылях и убытках на основе раскрытия информации о расходах, имеется возможность выбрать форму построения отчета – вертикальную или горизонтальную.

При использовании вертикального построения бланка отчета о прибылях и убытках сначала указываются доходы, а затем расходы. В настоящее время в Республике Беларусь используется вертикальное построение отчета о прибылях и убытках, где раскрываются расходы, исходя из их целевой функции. Исходя из такого подхода, расходы отчетного периода подразделены в отчете на себестоимость реализации, расходы на реализацию, управленческие расходы. Вертикальное построение отчета о прибылях и убытках на основе классификации расходов по экономическим элементам в сокращенном виде представлено в таблице 1.

Таблица 1

Вертикальный формат отчета о прибылях и убытках, предусматривающий деление расходов в разрезе экономических элементов, тыс. р.

Показатели	2016 г.	2015 г.
Выручка от реализации	22734,9	16459,0
Прочие операционные доходы	1223,5	979,9
Изменения в запасах и незавершенном производстве	–	–
Капитализированные работы, выполненные организацией	–	–
Использованное сырье и материалы	14581,1	11577,3
Заработная плата с отчислениями на социальные нужды	2689,7	2817,8
Амортизация	733,0	595,6
Прочие расходы	2658,2	2041,4
Расходы по финансированию (оплата процентов и прочие выплаты, связанные с использованием заемных финансовых ресурсов)	3214,3	404,6
Прибыли (убытки) от участия в ассоциированных компаниях	–	–
Прибыль до налогообложения	82,1	2,2
Расходы по налогам на прибыль	–	–
Прибыль после налогообложения	82,1	2,2
Доля меньшинства	–	–
Чистая прибыль (убыток)	82,1	2,2

Горизонтальная форма отчета о прибылях и убытках имеет форму бухгалтерского счета, где, с одной стороны, показываются доходы, а с другой – расходы (табл. 2).

Таблица 2

**Горизонтальный формат отчета о прибылях и убытках,
предусматривающий раскрытие информации о расходах
в разрезе экономических элементов, тыс. р.**

Доходы			Расходы и убытки		
Показатели	2016 г.	2015 г.	Показатели	2016 г.	2015 г.
Выручка от реализации товаров, работ, услуг	22734,9	16459,0	Изменения в запасах и незавершенном производстве	–	–
			Использованное сырье и материалы	14581,1	11577,3
Капитализированные работы, выполненные организацией	–	–	Заработная плата с отчислениями на социальные нужды	2689,7	2817,8
			Амортизация	733,0	595,6
Прочие операционные доходы	1223,5	979,9	Прочие расходы	2658,2	2041,4
			Расходы по финансированию (оплата процентов и прочие выплаты, связанные с использованием заемных финансовых ресурсов)	3214,3	404,6
Прибыли от участия в ассоциированных компаниях	–	–	Убытки от участия в ассоциированных компаниях	–	–
			Расходы по налогам на прибыль	–	–
			Доля меньшинства	–	–
Всего доходов	23958,4	17438,9	Всего расходов и убытков	23876,3	17436,7
Чистый убыток	–	–	Чистая прибыль	82,1	2,2
Баланс	23958,4	17438,9	Баланс	23958,4	17438,9

Таким образом, какой бы ни была форма построения отчета о прибылях и убытках она должна быть удобной, в первую очередь, для пользователей. Поэтому форму представления отчета о прибылях и убытках для управленческих нужд должен утвердить руководитель организации. Форма подачи отчета о прибылях и убытках утверждается на государственном уровне, поэтому в этом случае у организации нет выбора по формату отчета.

Следует отметить, что, исходя из рисунка 1, отчет о прибылях и убытках может иметь как одноступенчатую, так и многоступенча-

тую форму. При использовании одноступенчатой формы сначала отражаются доходы, а затем – расходы. Чистая прибыль при таком построении отчета о прибылях и убытках рассчитывается как разность между общими величинами доходов и расходов.

Многоступенчатая форма предусматривает определение чистой прибыли путем последовательных расчетов. Эта форма подачи отчета о прибылях и убытках считается лучшей, поскольку дает большие аналитические возможности (рис. 2) [1, 3].

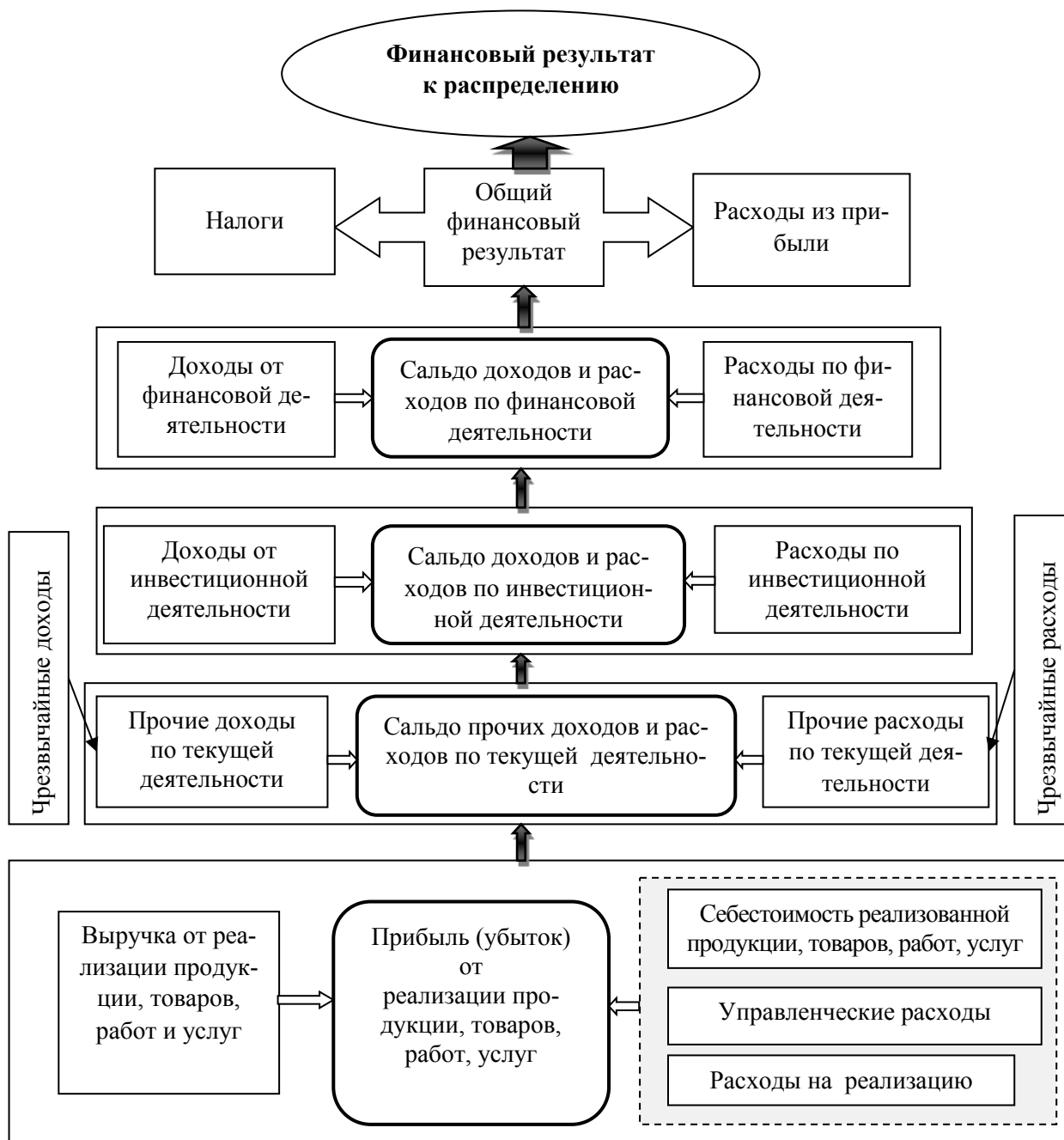


Рис. 2. Многоступенчатое построение отчета о прибылях и убытках

Следует отметить, что в настоящее время в соответствии с Инструкцией о порядке составления бухгалтерской отчетности на предприятиях Республики Беларусь используется многоступенчатая форма отчета о прибылях и убытках. Такая форма отчета содержит разделы:

- 1) доходы и расходы по текущей деятельности;
- 2) доходы и расходы по инвестиционной деятельности;
- 3) доходы и расходы по финансовой деятельности.

На основе информации этих разделов определяется финансовый результат до налогообложения. Затем отражаются налоги из прибыли, расходы и платежи за счет прибыли, а также сумма льготы по налогу на прибыль. Совокупность всей этой информации позволяет определить прибыль или убыток к распределению.

Данные отчета о прибылях и убытках за аналогичный период предыдущего года могут быть не сопоставимыми с данными за отчетный период текущего года в связи с изменениями учетной политики, законодательных и других нормативных актов, а также по причине реорганизации субъекта хозяйствования. В таком случае показатели за аналогичный период предыдущего года подлежат соответствующей корректировке без исправительных записей в учете.

Таким образом, в настоящее время выделяется несколько стереотипов форм отчета о прибылях и убытках, которые отличаются детализацией расходов, методикой определения чистой прибыли и пр. Выбор определенной формы отчета о прибылях и убытках для целей управления зависит от руководителя организации, а для целей представления собственникам, банкам, налоговым органам утверждается на уровне государства.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. *Инструкция* по бухгалтерскому учету доходов и расходов : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 30 сен. 2011 г., № 102 (в ред. постановления от 31 дек. 2013 г.

№ 96) // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2016.

2. *Шевлюков, А. П.* Международные стандарты финансовой отчетности : учебное пос. В 3 ч. Ч. 3. / А. П. Шевлюков. – Гомель : БТЭУ. – 2016. – 208 с.

3. *Шевлюков, А. П.* Бухгалтерская отчетность : учеб.-практ. пособие / А. П. Шевлюков. – Минск : Совр. шк. – 2008. – 608 с.