

НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ОТЧЕТА О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ

*Автор: Глебко Сергей Анатольевич студент 4 курс
Научный руководитель: Солодкий Д. Т., ассистент
УО «Витебский государственный технологический университет»*

Составление бухгалтерской отчетности – завершающий этап учетного процесса. В них содержатся совокупные сведения о результатах производственно-хозяйственной и финансовой деятельности предприятия. Данные бухгалтерской отчетности являются источниками информации для людей, принимающих управленческие решения, а также для внешних пользователей отчетной информации.

В соответствии со статьёй 2 Закона Республики Беларусь от 25 июня 2001 г. «О внесении изменений и дополнений в Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» «бухгалтерская отчетность - система показателей, отражающих имущественное и финансовое положение организации на отчетную дату, а также финансовые результаты ее деятельности за отчетный период».

В зависимости от вида отчётности и органа, которому она представляется, отчётность может иметь многоуровневую структуру регламентации (формы, сроки, порядок). Общегосударственная отчётность регламентируется органами, на которые правительством возложены функции по обеспечению законодательной и методологической базами. Под законодательством о бухгалтерском учете и отчётности понимают совокупность нормативных актов и отдельных правовых норм, регламентирующих бухгалтерский учет и отчётность.

В бухгалтерской практике постоянно возникают вопросы о соотношении норм гражданского, специального законодательства и подзаконных актов Министерства финансов Республики Беларусь по бухгалтерскому учету и отчётности. Причиной этого является, прежде всего, несовпадение используемой терминологии. Однако существует четкая правовая концепция для разрешения возникающих разночтений в виде Закона РБ «О нормативных правовых актах Республики Беларусь».

Гражданское законодательство применяется для установления обстоятельств хозяйственной деятельности. «Гражданский кодекс Республики Беларусь имеет большую юридическую силу по отношению к другим кодексам и законам...». Следовательно, Гражданский кодекс представляет собой первичный уровень.

Вторичный уровень по отношению к гражданскому праву представляет собой Закон РБ «О бухгалтерском учете и отчетности». Основываясь на обстоятельствах хозяйственной деятельности, определяемых Гражданским кодексом, Закон устанавливает основные правила их отражения в отчётных документах.

«Законы, декреты, указы и постановления Совета Министров Республики Беларусь имеют большую юридическую силу по отношению к нормативным правовым актам министерств...». Таким образом, подзаконные акты, утверждённые Министерством финансов Республики Беларусь, являются вторичными как по отношению к гражданско-правовому законодательству, так и к Закону РБ «О бухгалтерском учете и отчетности».

Таким образом, вторичный уровень законодательства в сфере отчетности представлен Законом РБ «О бухгалтерском учете и отчетности», вступившим в силу с 1 января 2002 г. и заменившим аналогичный Закон 1994 года.

Состав обязательной бухгалтерской отчетности и порядок ее представления регулируется статьями 13-15 Закона. Организация должна составлять бухгалтерскую отчетность за месяц, квартал и год нарастающим итогом с начала отчетного года, если иное не установлено законодательством Республики Беларусь. При этом месячная и квартальная бухгалтерская отчетность являются промежуточными.

В статье 13 Закона определяется состав бухгалтерской отчётности для организаций различных форм собственности: коммерческих и некоммерческих организаций и для ор-

ганизаций, финансируемых из бюджета. Состав бухгалтерской отчетности коммерческих организаций представлен следующими документами:

- бухгалтерский баланс;
- отчет о прибылях и убытках;
- приложения, предусмотренные нормативными правовыми актами;
- аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности организации, если эта организация подлежит обязательному аудиту;
- пояснительная записка.

Особую роль в правовом регулировании бухгалтерского учета и отчетности играют нормативные акты Министерства финансов РБ. Сопоставив статью 5 Закона РБ «О бухгалтерском учете и отчетности» и пункт 1 постановления Совета министров Республики Беларусь №1493 от 15 октября 2001 г. «О государственном регулировании бухгалтерского учёта и отчётности в Республике Беларусь», можно прийти к выводу, что нормативные акты и методические указания других органов, которым предоставлено право регулирования бухгалтерского учета и отчетности, не должны противоречить соответствующим актам Министерства финансов РБ.

Постановление Министерства финансов Республики Беларусь №16 от 17.02.2004 «О бухгалтерской отчетности организаций» с изменениями и дополнениями утвердило типовые формы бухгалтерской отчетности организаций, а также Правила составления и представления бухгалтерской отчетности (далее — Правила) и Инструкцию о порядке формирования отдельных показателей бухгалтерской отчетности. Согласно данному постановлению бухгалтерская отчетность включает:

- бухгалтерский баланс (форма 1);
- отчет о прибылях и убытках (форма 2),
- отчет об изменениях капитала (форма 3);
- отчет о движении денежных средств (форма 4);
- приложение к бухгалтерскому балансу (форма 5);
- отчет о целевом использовании полученных средств (форма 6).

Правилами установлен перечень документов, включаемых в состав месячной, квартальной и годовой бухгалтерской отчетности. Составление указанных форм бухгалтерской отчетности за установленные отчетные периоды (месяц, квартал и год) обязательно для всех организаций. Исключением из данного правила являются субъекты малого предпринимательства. Для них пунктами 20-22 Правил установлены некоторые особенности составления отчетности.

Принятие рассмотренных нормативно правовых актов в сфере бухгалтерского учета и отчетности явилось одним из шагов реализации Государственной программы перехода на МСФО в Республике Беларусь, утвержденной постановлением Совмина от 4.05.1998 г. №694, с дополнениями. В Программе представлен список мероприятий, реализация которых позволит обеспечить внедрение МСФО в установленный срок - до конца 2008 г. Кроме того, определены временные рамки реализации этих мероприятий и ответственные исполнители. В рамках реформы Минфином РБ и Нацбанком РБ по состоянию на 1.01.2006 г утверждено 37 нормативных правовых акта, из них внедрен 31, в стадии завершения разработки находятся 4 проекта. Из указанного количества утверждены 17 нормативных правовых актов в области бухгалтерского учета и отчетности для всех секторов экономики, внедрены 16. Указанные документы соответствуют 17 международным стандартам.

Однако, несмотря на все подвижки в сторону МСФО в Беларуси отчетность, соответствующую требованиям стандартов, составляют организации, созданные при участии ино-

странных фирм, где соучредителем или собственником выступает зарубежная компания. Это объясняется тем, что зарубежные компании составляют сводную отчетность по национальным стандартам. Для этого дочерние компании (в том числе белорусские) должны предоставить отчетность, составленную в соответствии с международными требованиями.

Необходимость применения МСФО возникает также тогда, когда белорусские компании берут долгосрочный валютный кредит в иностранном банке или у зарубежного инвестора. На момент принятия решения о кредитовании потенциальный иностранный кредитор потребует финансовую отчетность, составленную в соответствии с международными стандартами.

Организациям приходится вести финансовую отчетность в соответствии с международными стандартами и в том случае, если они планируют котировать свои акции на международных фондовых биржах. Помимо престижа, присутствие в котировках дает огромное конкурентное преимущество. Кроме того, у компаний появляется возможность получить дополнительный доход при росте курса их акций.

Инвестиции, представленные в виде вложений в уставный фонд, а также полученные в результате реализации собственных ценных бумаг, являются важным фактором развития отечественных организаций. Однако для привлечения зарубежных инвесторов необходимо предоставлять им более детальную информацию о положении организации, о результатах деятельности, информацию, на основе которой возможно провести анализ и сделать выводы о выгоде вложений.

В результате проведенных исследований можно сделать вывод о том, что в утвержденном отчете о прибылях и убытках не отражается информация о дивидендной политике предприятия. Для решения указанной проблемы предлагаем добавить некоторые позиции в отчет о прибылях и убытках. Отчет о прибылях и убытках был выбран в виду того, что он в большей степени, чем баланс, представляет интерес для инвесторов. Связано это, в первую очередь, с тем, что отчет отражает результаты производственно-хозяйственной деятельности организации за год и является ценным источником информации для прогнозирования деятельности организации в будущем. Введение дополнительных позиций в отчет - разрешенное законодательством действие, т.к. согласно рассмотренному выше Постановлению Министерства финансов Республики Беларусь «О бухгалтерской отчетности организаций», можно сказать, что в некотором смысле новые формы бухгалтерской отчетности несут «рекомендательный» характер. Согласно пункту 2 Инструкции при недостаточности данных для формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах её деятельности и изменениях в её финансовом положении она должна включить в бухгалтерскую отчетность соответствующие дополнительные показатели и пояснения.

В пункте 3 Инструкции установлено правило, согласно которому показатели отдельных активов, обязательств, доходов, расходов и хозяйственных операций, а также составляющих источников собственных средств должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно в случаях их существенности (когда отношение значения показателя к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не менее 5%, либо предприятие разрабатывает свой критерий существенности). Инструкция по бухгалтерскому учету "Доходы организации", утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26.12.2003 г № 181, также является документом, принятым в рамках реализации Программы перехода на МСФО. В главе 6 «Раскрытие

информации в бухгалтерской отчетности» Инструкции за организацией также оставляется право корректировки отчета о прибылях и убытках для более детального отражения информации по всем доходам в разрезе видов деятельности.

Таким образом, организациям дано право выбора, какими формами отчетности им пользоваться – утвержденными Министерством финансов РБ или разработанным на их основе самостоятельно. Но в любом случае организация должна закрепить своё решение в учётной политике. Непосредственно в качестве форм бухгалтерской отчетности организации вправе использовать самостоятельно разрабатываемые формы при условии соблюдения общих требований к бухгалтерской отчетности и непосредственно отчетным формам.

Обосновав соответствие нашего предложения по совершенствованию отчета о прибылях и убытках действующему законодательству, предлагаем следующую форму отчета с раскрытием информации по дивидендной политике предприятия (таблица 1). Жирным шрифтом выделены строки, которые предлагается ввести в новой формы.

Таблица 1. Предлагаемая форма отчета о прибылях и убытках.

Наименование показателей	За отчетный период	За аналогичный период прошлого года
<i>I. Доходы и расходы по видам деятельности</i>	150000	140000
Выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг		
Налоги, включаемые в выручку от реализации товаров, продукции, работ, услуг	27000	25000
Выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг (за минусом НДС, акцизов и иных аналогичных обязательных платежей)	123000	115000
В том числе бюджетные субсидии на покрытие разницы в ценах и тарифах		
Себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг	105000	99000
Управленческие расходы		
Расходы на реализацию	3000	4000
Прибыль (убыток) от реализации	15000	13000
<i>II. Операционные доходы и расходы</i>	1000	2000
Операционные доходы		
Налоги, включаемые в операционные доходы	100	150
Операционные доходы (за минусом НДС, иных аналогичных обязательных платежей)	900	1850
В том числе:	750	1800
доходы, полученные от продажи активов (кроме ценных бумаг и валюты)		
доходы от операций с ценными бумагами		
доходы от участия в уставных фондах других организаций		
прочие операционные доходы	150	50
Операционные расходы	550	1550

В том числе: расходы, полученные от продажи активов (кроме ценных бумаг и иностранной валюты)	500	1500
расходы от операций с ценными бумагами		
прочие операционные расходы	50	50
Прибыль (убыток) от совместной деятельности		
Прибыль (убыток) от операционных доходов и расходов	350	300
III. Внереализационные доходы и расходы	1000	500
Внереализационные доходы		
Налоги, включаемые во внереализационные доходы	250	15 0
Внереализационные доходы (за минусом НДС, иных аналогичных обязательных платежей)	750	350
Внереализационные расходы	500	250
Сумма источников собственных средств, направленная на покрытие убытков		
Прибыль (убыток) от внереализационных доходов и расходов	250	100
ПРИБЫЛЬ (УБЫТОК) ЗА ОТЧЕТНЫЙ ПЕРИОД	15600	13400
Проценты по облигациям выплаченные	2000	2000
Налоги и сборы, производимые из прибыли	7600	6200
Расходы и платежи из прибыли		
Сумма льготы по налогу на прибыль		
ПРИБЫЛЬ (УБЫТОК) К РАСПРЕДЕЛЕНИЮ	6000	5200
Количество привилегированных акций в обращении	20	20
Сумма выплаченных дивидендов на привилегированную акцию	100	100
Дивиденды по привилегированным акциям выплаченные	2000	2000
Количество обыкновенных акций в обращении	1000	1000
Базовая прибыль на обыкновенную акцию	4	3.2

В представленной форме отчета о прибылях и убытках отражена информация, интересующая потенциальных инвесторов. На основании данной информации можно провести анализ возможности покрытия процентов и дивидендов по находящимся в обращении ценным бумагам организации. Предлагаем рассчитывать следующие показатели: возможность покрытия процентов по облигациям, возможность покрытия дивидендов по привилегированным акциям, базовая прибыль на обыкновенную акцию. Облигации, выпущенные предприятием, являются весомым долгом перед инвесторами. *Возможность покрытия процентов по облигациям* определяет способность предприятия за счет прибыли обеспечить выплаты годовых процентов по облигациям. Полученная прибыль – 15600у.е., годовой процент по облигационному займу- 3000у.е. $15600у.е. / 3000у.е. = 5.2$

Таким образом годовые затраты на выплату процентов могут быть покрыты доходами 5.2 раза, что свидетельствует о гарантированности облигационного займа.

Начисление дивидендов по привилегированным акциям производится до собрания акционеров, по обыкновенным акциям - после собрания акционеров и объявления о выплате дивидендов на основании решения собрания учредителей. Поэтому вначале анализируются показатели по привилегированным акциям, а затем по обыкновенным.

Для расчета *показателя возможности покрытия дивидендов по привилегированным акциям* в качестве базы для расчета используется прибыль к распределению, т.к. налоги из

прибыли и проценты по облигациям должны быть уплачены до объявления суммы дивидендов по акциям. Показатель характеризует, сколько раз могли бы быть заработаны дивиденды по привилегированным акциям в течение отчетного года. Прибыль к распределению- 6000у.е, дивиденды по привилегированным акциям выплаченные- 2000у.е.

$$6000\text{у.е.} / 2000\text{у.е.} = 3$$

Получается, что требования по дивидендам привилегированных акций были заработаны 3 раза. Покупателей обыкновенных акций в большей степени интересует прибыль на акцию, чем дивиденды. Это связано с тем, что прибыль на акцию оказывает влияние на рыночную цену акции. Расчет базовой прибыли на акцию основан на прибыли к распределению за отчетный период и количества обыкновенных акций в обращении. Показатель рассчитывается как отношение годовой прибыли к распределению за вычетом суммы дивидендов по привилегированным акциям к количеству обыкновенных акций в обращении: $(6000\text{у.е.} - 2000\text{у.е.}) / 1000 = 4\text{у.е.}$ В нашем отчете о прибылях и убытках указывается базовая прибыль на обыкновенную акцию в размере 4у.е.

Таким образом, в результате использования предложенной формы отчета о прибылях и убытках организация сможет обеспечить потенциальных инвесторов необходимой информацией, а методика анализа покрытия процентов по ценным бумагам позволит правильно оценить дивидендную политику организации.

В работе рассмотрен вопрос приоритетности законодательных актов Республики Беларусь в области регламентации отчетности, описан состав утвержденных форм отчетности. Обосновав законность внесения изменений, в работе предложена новая форма отчета о прибылях и убытках с добавлением позиций, раскрывающих информацию о дивидендной политике организации. Предложенная форма отчета разработана с целью обеспечения потенциальных инвесторов необходимой им информацией.

A priority of the law acts in the field of a regulation of statements in Republic of Belarus is considered in the work, the structure of the authorized reporting forms is described. Having proved legality of modification, the new form of the income statement with addition of positions revealing the information about dividend politics of organization is offered in the report. The offered form of the statement is developed with the purpose of maintenance of the potential investors by the information, necessary for them.

Литература:

1. Закон Республики Беларусь №42-З от 25 июня 2001г. «О бухгалтерском учете и отчетности»./ Принят Палатой представителей 16 мая 2001г. Одобрен Советом Республики 8 июня 2001г.// Мн.: ООО «Информпресс».- 2002г., 28 с.
2. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь №16 от 17.02.2004 «О бухгалтерской отчетности организаций» с изменениями и дополнениями// Национальный правовой интернет-портал Республики Беларусь - <http://pravo.kulichki.com>.
3. Закон Республики Беларусь 10 января 2000 г. № 361-З «О нормативных правовых актах Республики Беларусь»/ Принят Палатой представителей 14 декабря 1999г. Одобрен Советом Республики 22 декабря 1999г.// Национальный правовой интернет-портал Республики Беларусь - <http://pravo.by/webnpa/text.asp?RN=H10000361>.
4. Верещагина, И., Акулич, Ю. Национальная бухгалтерская отчетность и отчетность по МСФО: общие отличия/ И.Верещагина, Ю.Акулич //Финансовый директор – 2006г.- №1- с 60.
5. Бугаев, А. Анализ финансовой отчетности организаций по МСБУ-МСФО: отчет о прибылях и убытках / А.Бугаев //Финансовый директор – 2006г.- №4- с 26.
6. Марков, А. Знакомимся с новой бухгалтерской отчетностью. / А. Марков// Налоговый вестник. -2004г.- №8- с 56.
7. Марков, А. Знакомимся с новой бухгалтерской отчетностью. Отчет о прибылях и убытках./ А. Марков// Налоговый вестник. -2004г.- №9- с 38.