

Пробный баланс формируется на базе счетов Главной книги и представляет собой оборотно-сальдовую ведомость с отражением дебетового и кредитового сальдо на начало и конец отчетного периода, а также сумм оборотов за рассматриваемый период. В нашем примере в пробном балансе представлены данные только об остатках на конец периода.

На основании пробного баланса предприятие может определить финансовый результат от хозяйственной деятельности как статическим, так и динамическим способом.

Первая методика помогает определить статический финансовый результат с помощью балансовых счетов (Класс 1 – Класс 5). Финансовый результат здесь рассчитывается как разница между дебетовыми и кредитовыми остатками на балансовых счетах, то есть показатель прибыли является балансирующей величиной, обеспечивающей равенство актива и пассива баланса. Поэтому рассчитанную сумму прибыли (в нашем примере в размере 40 895 евро) необходимо добавить в пробный баланс по кредиту счета 120 «Результат отчетного периода (прибыль)». В данном аспекте прибыль рассчитывается как изменение стоимости чистых активов за отчетный период.

По второй методике мы получили такую же сумму прибыли, используя динамический подход определения финансового результата. В рамках этой концепции прибыль составляет величину превышения доходов над расходами предприятия. Для расчета динамического финансового результата используются счета 6 класса «Расходы» и 7 класса «Доходы».

Скорректированный пробный баланс является основанием для составления баланса и отчета и прибылях и убытках.

Таким образом, применение статико-динамического метода расчета финансового результата обеспечивает различные подходы к определению прибыли. Применение данной концепции возможно благодаря исторически сложившейся во Франции системе бухгалтерского учета и в первую очередь – плану счетов. Необходимо отметить, что мы рассмотрели методические подходы к определению прибыли только в системе финансового учета Франции, в то время как французский план счетов позволяет определять финансовый результат еще по счетам управленческого учета и по счетам-экранам.

Ввиду того, что бухгалтерский баланс служит основным источником информации и используется для оценки финансового и имущественного состояния предприятия, целесообразно предусмотреть расчет финансового результата на основании его данных.

Использование статико-динамического подхода позволяет избежать искажения реального финансового состояния предприятия и результатов его деятельности, происходящего в процессе формирования отчетности и зачастую вызванного методическими и техническими ошибками бухгалтера. Заметим, что одновременное использование двух концепций определения финансового результата повышает прозрачность и информативность бухгалтерской отчетности, что позволяет предприятию продемонстрировать свою открытость и дает возможность внешним пользователям вынести собственное суждение.

В условиях перехода к рыночной экономике интерес к теоретическим и практическим аспектам учета финансовых результатов возрастает. В работе мы обратились к французскому опыту определения финансового результата предприятия, что обусловлено рядом причин. Так, во Франции реализуется достаточно консервативная стратегия по сближению национальных учетных систем и МСФО. Отечественная учетная система может перенять опыт Франции по интеграции национальных учетных систем в рамках МСФО. Кроме того, сближение отечественного учета с континентальной моделью поможет развитию и укреплению экономического сотрудничества между странами. Доступность и прозрачность информации бухгалтерской отчетности, сформированной в соответствии с международной практикой, способствует привлечению иностранных инвесторов.

Список цитированных источников

1. Бухгалтерский учет, анализ и аудит: учеб. пособие / П.Г. Пономаренко [и др.]; под общ. ред. П.Г. Пономаренко. – 2-е изд, испр. – Мн.: Выш. шк., 2007. – 527 с.
2. Ришар, Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика / Ж. Ришар; пер. с фр. под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
3. Бабаева, З.Ш. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учеб. пособ. – Ростов-на Дону: Феникс, 2007. – 256 с.
4. Пятов, М.Л. Балансовые теории как ключи к пониманию границ возможностей современной бухгалтерской отчетности и механизмов ее восприятия // Бухгалтерский учет и анализ. – 2011. – № 4 (172). – С. 12-18.
5. Bonnier, C. Les mécanisme comptables de l'entreprise. – Paris: Gualino, 2001. – 528 p.

УДК 657.37

Гуня М.М.

Научный руководитель: доцент Пузенко Н.В.

Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации, г. Гомель, РБ

АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ СУЩНОСТИ И СОДЕРЖАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

С развитием мировой и национальной рыночной экономики нашей страны появляются новые экономические понятия и категории, что стимулирует дальнейшее развитие бухгалтерского учета и отчетности. Особенно актуальными являются вопросы дальнейшего совершенствования бухгалтер-

ской отчетности организаций, как основного источника информации оценки их имущественного и финансового состояния пользователями.

Неоценимый вклад в развитие бухгалтерской отчетности внесли многие ученые: Кожарский В.В., Кутер, М. И., Ларионов А.Д., Поленова С.Н., Шевлюков А.П. и другие. Разработанные ими идеи гармонизации и стандартизации первичной, сводной, консолидированной, сегментарной бухгалтерской отчетности и другие нашли свое применение на практике. Вместе с тем, на наш взгляд, остаются нерешенными проблемы применения понятий некоторых экономических категорий и содержания форм бухгалтерской отчетности, применяемых в Республике Беларусь.

Целью проведенного исследования теории и практики составления бухгалтерской отчетности хозяйствующими субъектами явилось изучение сущности понятийного аппарата и содержания форм бухгалтерской (финансовой) отчетности, их адаптация к применению на современном этапе развития экономики Республики Беларусь.

Исследование показало, что некоторые экономические категории бухгалтерского учета и отчетности, применяемые в нашей стране, трактуются неоднозначно, что усложняет их восприятие разными пользователями и требует дополнительных разъяснений. В экономической литературе используются термины «бухгалтерская отчетность» и «финансовая отчетность», однако по своим целям и задачам они неравнозначны. В новой редакции закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности», по нашему мнению, раскрывается понятие «финансовая отчетность», но обозначено более широкое понятие, в частности «отчетность – система показателей, содержащая информацию о финансовом состоянии организации на отчетную дату, финансовых результатах ее деятельности и движении денежных средств за отчетный период» [1, 2]. Заметим, что в Федеральном законе Российской Федерации «О бухгалтерском учете» очень близкая по содержанию трактовка приводится как бухгалтерская (финансовая) отчетность.

Многие экономисты отмечают недостаточную стандартизацию финансовой отчетности или отождествляют понятие бухгалтерской и финансовой отчетности. В частности Кожарский В.В. и Илющенко Е.В. утверждают, что «бухгалтерская (финансовая) отчетность представляет собой единую систему данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах её деятельности за отчетный период» [2, 6]. По мнению Шевлюкова А.П., «финансовая отчетность – это структурированный показ операций организации за отчетный период и её финансовом состоянии на конец этого периода» [3, 14]. Мы согласны с мнением А.П. Шевлюкова, что финансовая отчетность является одним из видов бухгалтерской отчетности и составляется на основании данных бухгалтерского учета и (или) бухгалтерской отчетности.

Исследование действующей практики показало, что бухгалтерская финансовая отчетность отражает часть наиболее важной информации о составе ресурсов, финансовых результатах деятельности хозяйствующего субъекта и составляется для внешних пользователей по типовым формам. Она часто дополняется более подробной информацией о деятельности организации и (или) её структурных подразделений и используется для целей управления внутренними пользователями. Кроме того, на основании данных бухгалтерского учета экономические субъекты составляют ряд форм государственной статистической отчетности. По нашему мнению, следует исключить или свести к минимуму дублирование информации в бухгалтерской и государственной статистической отчетности. При составлении отчетности следует учитывать информацию о состоянии и изменении всех объектов учета, а не только операции, как считает А.П. Шевлюков. Кроме того, бухгалтерская отчетность ориентирована на разных пользователей, что не всегда можно представить как единую систему данных, как считают Кожарский В.В. и Илющенко Е.В. В связи с этим мы предлагаем на законодательном уровне ввести уточненное понятие бухгалтерской финансовой отчетности. Бухгалтерская финансовая отчетность – это информация (система показателей) о финансовом состоянии экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, систематизированная и структурированная в соответствии с установленными требованиями. При этом следует определить её оптимальный состав для внешних пользователей, реализовать право экономических субъектов самостоятельно разрабатывать для целей управления и устанавливать в учетной политике объем и формы внутренней бухгалтерской финансовой и управленческой отчетности организации. Отраслевые министерства должны оказывать методическую помощь и давать рекомендации по составу, формам и содержанию форм бухгалтерской финансовой и управленческой отчетности.

С целью исключения дублирования определения общих понятий и терминов, используемых в бухгалтерском учете и отчетности, и недопущения случаев их разного толкования, на наш взгляд, их следует ранжировать по видам нормативных правовых актов. С одной стороны, закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» перегружен терминологией, с другой – не раскрывает её полностью. Придерживаясь международной практики, в данном законе мы предлагаем дать толкование экономической сущности только основных, общих понятий бухгалтерского учета и отчетности. Термины и понятия, связанные с конкретными объектами или организационно-техническими аспектами бухгалтерского учета и отчетности (доходы, расходы, аналитический учет, план счетов бухгалтерского учета и другие), раскрыть в национальных стандартах (положениях) по бухгалтерскому учету и дать их в полном объеме. При этом следует соблюдать принцип непротиворечивости понятий и решить проблему толкования ряда экономических категорий и уточнить названия отдельных счетов

бухгалтерского учета, а также статей и разделов бухгалтерского баланса и других форм бухгалтерской отчетности нашей страны.

Переименование первого раздела Типового плана счетов бухгалтерского учета и бухгалтерского баланса «Внеоборотные активы» на «Долгосрочные активы», по нашему мнению имеет больше очевидных достоинств, чем недостатков. Следует положительно оценить переименование седьмого раздела Типового плана счетов бухгалтерского учета «Источники собственных средств» и третьего раздела бухгалтерского баланса «Капитал и резервы» на «Собственный капитал». Если в законе Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» понятие «собственный капитал» трактуется как расчетный показатель: «собственный капитал – активы организации за вычетом ее обязательств» [1, 2], то экономическая его сущность не рассматривается ни в одном нормативном правовом акте Республики Беларусь. По нашему мнению, такое определение следует вводить с учетом обобщения научного и практического опыта рыночной экономики экономически развитых стран. В экономическом глоссарии собственный капитал трактуется как «капитал, вложенный владельцами организации, который рассчитывается как разница между совокупными активами экономического субъекта и его обязательствами и представляет собой сумму превышения обоснованной рыночной стоимости собственности над непогашенной задолженностью» [4]. Исходя из принципа соответствия, в названиях бухгалтерских счетов и статей бухгалтерского баланса, других форм бухгалтерской отчетности понятие «фонд» считаем уместным заменить на «капитал».

Особого внимания заслуживает категория «нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». В экономическом глоссарии нераспределенная прибыль трактуется как «чистая прибыль предприятия, не распределенная среди акционеров, а направленная в резервы и на другие нужды развития предприятия» [4]. Мы согласны с мнением Соколова Я.В., что «рефинансируемую часть прибыли отчетного года, которую в будущие отчетные периоды можно использовать для выплаты дивидендов, показывают в составе нераспределенной прибыли» [5]. То есть после списания прибыли (убытка) отчетного периода на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» учитывается как прибыль к распределению отчетного периода, так и распределенная прибыль прошлых лет. Считаем целесообразным категорию «нераспределенную прибыль (непокрытый убыток)» переименовать в «накопленную прибыль (убыток)». Такое название точнее раскрывает экономическую сущность исследуемого показателя.

Спорным является также место расположения в бухгалтерском балансе статьи «Резервы предстоящих платежей». В бухгалтерском балансе данная статья приравнивается к краткосрочным обязательствам и занимает свое место в пятом разделе пассива баланса. Многие экономисты-аналитики придерживаются мнения включения данной суммы в собственный капитал, как авансированного источника покрытия предстоящих расходов, и предлагают перенести данную статью из пятого в третий раздел бухгалтерского баланса. Известно, что при признании выручки в бухгалтерском учете методом начисления резервы предстоящих платежей действительно участвуют в формировании финансового результата отчетного периода и уменьшают его. Но, учтенная при этом дебиторская задолженность покупателей и заказчиков может оставаться непогашенной, следовательно, резерв предстоящих расходов остается объявленным и в данный момент денежным источником не является. Мы предлагаем к резервам предстоящих платежей использовать те же подходы, что и к резервам по сомнительным долгам и корректировать актив баланса. Если в бухгалтерском балансе дебиторская задолженность уменьшается на сумму начисленного резерва по сомнительным долгам, то резерв предстоящих платежей можно показывать со знаком минус по статье «Прочие оборотные активы». Даже если данная сумма будет погашаться за счет других прочих активов, она должна быть расшифрована в пояснениях к бухгалтерскому балансу.

На наш взгляд, содержание и структурирование информации в бухгалтерской отчетности в первую очередь должно определяться интересами всех пользователей и в первую очередь интересами собственника. Наполняемость бухгалтерской финансовой отчетности, по нашему мнению, должна отличаться для внешних и внутренних пользователей. Мы считаем, что в балансе для целей анализа следует представлять информацию на три отчетные даты: на начало прошлого и текущего отчетного года и на конец отчетного периода; в других формах бухгалтерской отчетности соответственно – за прошлый год и за отчетный период. При этом для внешних пользователей целесообразно предоставлять информацию только по комплексным статьям с пояснениями к ним, а для внутренних пользователей давать более подробную расшифровку по субстатьям согласно утвержденным формам в учетной политике организации.

Реализация предложенных мер позволит усовершенствовать содержание и формы бухгалтерской финансовой отчетности организаций Республики Беларусь с учетом требований МСФО, упростит подготовку, повысит качество отчетной информации и обеспечит её правильное восприятие и понимание потенциальными инвесторами иностранного капитала в экономику республики Беларусь.

Список цитированных источников

1. О бухгалтерском учете и отчетности: Проект закона Республики Беларусь / [Электронный ресурс]. – 2011. – Режим доступа: <http://www.minfin.gov.by> – Дата доступа: 25.04.2011.
2. Кожарский, В.В. Бухгалтерская финансовая отчетность по белорусским и международным стандартам: учеб.-практ. пособие для вузов / В.В. Кожарский, Н.В. Кожарская. – Мн.: Экоперспектива, 2011. – 212 с.
3. Шаўлюкоў, А.П. Бухгалтарская справаздачнасць: вучэб-практ. дапаможнік. – Мн.: Саврем. шк., 2008. – 608 с.
4. Глоссарий / [Электрон. ресурс]. – 2011. – Режим доступа: <http://www.glossary.ru> – Дата доступа: 08.11.2011.
5. Нераспределенная прибыль: делить или не делить? / [Электронный ресурс]. – 2011. – Режим доступа: <http://www.buh.ru/document-1164> – Дата доступа: 08.11.2011.