

УДК 657

## ПОКАЗАТЕЛИ ПРИБЫЛИ В СИСТЕМЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

А.Е. ШАВЛЮК

(Белорусский государственный экономический университет, г. Минск)

*На основе сравнительного анализа зарубежных источников рассмотрены составные элементы и взаимосвязи между основными показателями в системе финансового учета, которые непосредственно или опосредованно участвуют в формировании и исчислении финансового результата организации за отчетный период. Систематизирован и уточнен перечень видов деятельности организации с выделением показателей прибыли, соответствующих этим видам деятельности. Предложен вариант формы отчета о прибылях и убытках.*

Финансовые результаты деятельности организации (прибыль, убыток) являются показателями, характеризующими её положение на рынке, успешность управления, капитализацию компании и другие аспекты, интересующие всех пользователей финансовой отчетности. Достоверные показатели прибыли (убытка), понятные и позволяющие получить однозначные выводы при использовании отчетностью, возможны лишь тогда, когда отчетность составляется по унифицированным и общепризнанным правилам. Такими правилами являются Международные стандарты финансовой отчетности (IAS/IFRS).

Особенности структурного построения Международного стандарта финансовой отчетности (МСФО) заключаются в том, что правила признания и количественной оценки статей, отражаемых в отчете о прибылях и убытках, регулируются всеми стандартами, несмотря на их различную целевую направленность. Учитывая широкий спектр и степень сложности вопросов, возникающих в процессе разработки отчета о прибылях и убытках, были определены два направления их исследования:

- *уточнение понятийного аппарата* при определении содержания отчета о прибылях и убытках в соответствии со сложившейся международной практикой;
- *обоснование формата отчета о прибылях и убытках* с учетом его соответствия требованиям МСФО.

В соответствии с МСФО прибыль (или убыток), выступая в роли основного показателя результатов финансово-хозяйственной деятельности, и являясь по своей сути производной «функцией», представляет собой *разницу* между суммой *доходов*, признанных в отчете о прибылях и убытках организации за отчетный период, и суммой ее *расходов*, признанных в этом же отчете (за этот же период). Если сумма всех признанных доходов за отчетный период превышает сумму всех признанных расходов за этот же период, то разница между ними составляет чистую прибыль, а если сумма признанных расходов превышает сумму признанных доходов - то чистый убыток.

Таким образом, понятия *доходов* и *расходов* являются базовыми категориями МСФО, которые имеют прямое отношение к исчислению финансового результата. Значимость показателя чистой прибыли (убытка) организации для признания и оценки результатов ее деятельности за отчетный период обосновывает существенное определение (и признание) этих *доходов* и *расходов*. Понятийный аппарат в сфере установления этих и смежных им показателей нуждается в совершенствовании. В связи с тем, что в нормативно-правовых положениях отсутствует однозначное определение и четкое разграничение понятий «доходы», «выручка», «расход», «затраты», а в отечественных литературных источниках часто отождествляются эти термины. Между тем, в международной экономической литературе с недавнего времени эти понятия уточнены.

Согласно МСФО, *доходы организации* определяются как увеличение экономических выгод, произошедшее за отчетный период в форме поступления активов или увеличения их стоимости, либо в форме уменьшения обязательств [1, «Принципы», § 70(a)]. Иными словами, любой процесс, который приводит к увеличению чистых активов и сопровождается увеличением собственного капитала, должен рассматриваться как доход организации.

*Выручка* как составная часть дохода [1, «Принципы», § 74] в соответствии с МСФО представляет собой основной приток экономических выгод в течение отчетного периода, возникающий в результате основной деятельности организации при условии, что такой приток ведет к приросту собственного капитала, отличного от прироста, связанного с вкладами в капитал его собственников (участников) [1, № 18, § 7]. Ее также можно определить как валовой приток экономических выгод в организацию в результате осуществления ею основной (коммерческой) деятельности до распределения затрат, обеспечивших получение этой выручки (понесенных в процессе «зарабатывания» этой выручки).

*Расходами организации* признается уменьшение экономических выгод, произошедшее за отчетный период в форме выбытия или снижения стоимости активов, а также возникновения обязательств, приво-

дящие к уменьшению собственного капитала организации [1, «Принципы», §70(b)]. Данное уменьшение рассматривается независимо и сверх величины распределения собственного капитала среди собственников (например, начисленные дивиденды) в течение соответствующего отчетного периода.

Понятие «расходы» часто сравнивается с другим тождественным по смыслу, но отличным по экономическому содержанию понятием - «затраты». Если под расходами, в общем, понимают снижение (использование, потребление) стоимости в отчетном периоде, то под затратами следует понимать лишь часть «потребленной стоимости». Это обусловлено тем, что потребление стоимости может заключаться либо в ее преобразовании, либо происходить без преобразования этой стоимости [2, с. 9]. В случае преобразования стоимости (например, при использовании сырья для производства продукции) потреблению (сырья) противопоставляется эквивалент в форме производственных затрат. При уплате добровольных пожертвований или при осуществлении в обязательном порядке налоговых платежей потребление стоимости осуществляется без преобразования.

Таким образом, расходы и затраты не совпадают между собой в полном объеме. Это обусловлено тем, что с одной стороны есть расходы, которые либо не имеют отношения к производству (добровольные пожертвования различным организациям), либо не относятся или относятся не в полном объеме к себестоимости. В международной терминологии такие расходы принято обозначать как нейтральные (рис. 1). С другой стороны, рассчитываются затраты, которые либо не являются расходами, либо соответствуют им не в полном объеме (вознаграждение предпринимателя, отчисления в резервные фонды). Эти затраты должны включаться в расчет себестоимости продукции, в противном случае, отпускная цена будет ниже. В годовом отчете, по данным [2], напротив, такие затраты не должны рассматриваться как расходы и включаются в прибыль (см. рис. 1).

Расходы					
Нейтральные расходы			Целевые расходы		
(1)	(2)	(3)	Основные затраты		
			Дополнительные затраты		
			(4)	(5)	(6)
Затраты					

Рис. 1. Взаимосвязь между расходами и затратами:

- 1 - расходы, не относящиеся к деятельности организации (пожертвования различным организациям), налоговые платежи; 2 - чрезвычайные расходы (отрицательная курсовая разница, убыток от снижения стоимости активов); 3 - расходы, обусловленные определенным способом оценки (расходы на содержание легкового транспорта, превышающие установленные пределы, амортизационные отчисления, которые в финансовом учете и отчетности выше, в производственном учете); 4 - калькуляционные виды затрат, которые не соответствуют расходам (заработная плата персоналу); 5 - калькуляционные виды затрат, задачей которых является периодизация возникающего и обусловленного деятельностью организации снижения стоимости (калькуляционные риски потерь или убытков, резервы); 6 - калькуляционные виды затрат в той мере, в которой они превышают соответствующие виды расходов

Рассмотрение понятий «доходы» и «расходы», а также «выручки» и «затрат» в международной экономической литературе осуществляется в тесной связи с другими показателями. К ним относятся наличные денежные поступления и наличные денежные выплаты с одной стороны, и приход и расходование денежных средств - с другой. Вместе с понятиями «доходы», «расходы», «выручка» и «затраты» эти пары образуют стройную систему основных показателей финансового учета и отчетности (рис. 2), построенную на основании изучения данных в источнике [3].

По нашему мнению, в отечественных литературных источниках взаимосвязи и отличительные особенности составных элементов этой системы излагаются не достаточно полно. Отсутствует четкое определение того, что понимается под приходом и расходованием денежных средств в случае изменений в составе денежных активов и какие существуют отличия между приходом и поступлением денежных средств - с одной стороны, а также выплатой и расходованием денежных средств - с другой.

На первый взгляд эти понятия воспринимаются как тождественные друг другу по сущности хозяйственных операций. Однако все же имеются различия, уяснение которых позволит более полно понять систему взаимосвязей между основными показателями финансового учета и отчетности и их влияние на формирование финансовых результатов предприятия.

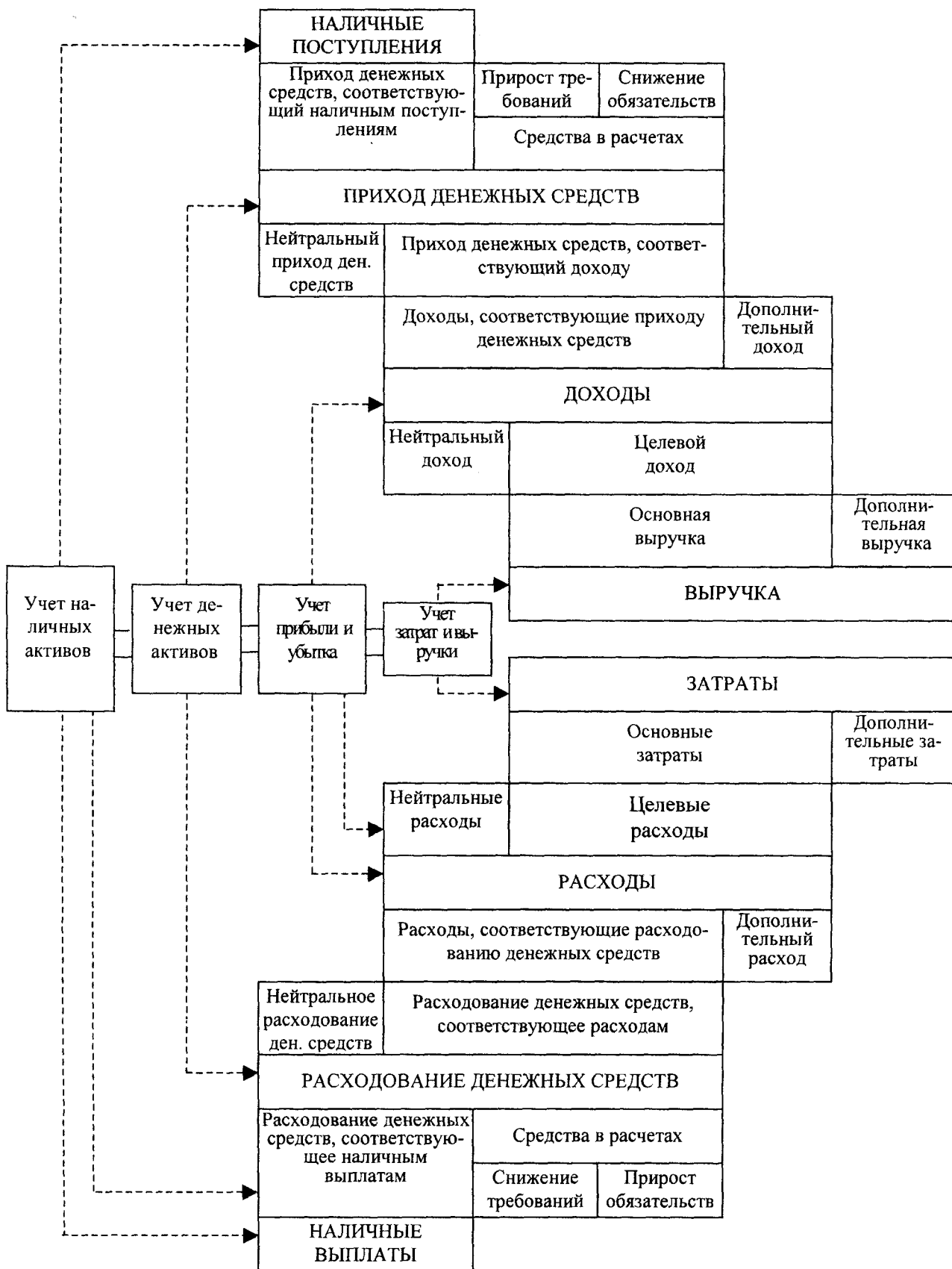


Рис. 2. Схема взаимосвязи основных показателей финансового учета

Так, если денежные поступления и денежные выплаты наряду с приходом и расходованием денежных средств рассматривать как увеличение или снижение платежных средств различной степени ликвидности, в этом случае доходы и расходы квалифицируются как рост или снижение в целом собственного капитала организации. Если под денежными поступлениями (выплатами) понимать передачу наличных денежных средств организации от других субъектов хозяйствования и, соответственно, передачу наличных денежных средств от организации другим субъектам хозяйствования, то приход и расходование денежных средств является следствием хозяйственных операций, которые приводят либо к увеличению, либо к уменьшению денежных активов. При этом денежные активы определяются как сумма имеющихся ликвидных (платежных) средств с учетом дебиторской задолженности и за вычетом кредиторской задолженности (табл. 1) [4].

Таблица 1

Различия между тремя парами показателей финансового учета и отчетности

Уровень	Виды активов	Денежные потоки	
		приток	отток
1. Уровень ликвидных средств	Ликвидные активы (касса, чеки, вклады до востребования в банке)	Денежные поступления (наличные)	Денежные выплаты (наличные)
2. Уровень денежных активов	Денежные активы (ликвидные активы + дебиторская задолженность – кредиторская задолженность)	Приход денежных средств	Расходование денежных средств
3. Уровень всего имущества	Имущественные активы в целом (движимые активы + недвижимые активы)	Доходы	Расходы

Иными словами, понятия прихода и расходования денежных средств расширены сферой постоянно возникающих требований и обязательств или дебиторской и кредиторской задолженности:

$$\begin{aligned} \text{Расходование денежных средств} = \\ = \text{денежные выплаты} + \text{уменьшение требований (дебиторской задолженности)} + \\ + \text{увеличение долгов (кредиторской задолженности)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Приход денежных средств} = \\ = \text{денежные поступления} + \text{увеличение требований (дебиторской задолженности)} + \\ + \text{уменьшение долгов (кредиторской задолженности)} \end{aligned}$$

Взаимосвязи, изученные по источнику [2], между наличными денежными поступлениями и приходом денежных средств, с одной стороны, а также наличными денежными выплатами и расходованием денежных средств, с другой, представлены на рис. 3 и 4.

Наличные денежные поступления = = увеличение ликвидных активов		
Наличные денежные поступления, которые не рассматриваются как приход денежных средств (1)	Наличные денежные поступления = приход денежных средств (2)	
	Приход денежных средств = = наличные денежные поступления (2)	Приход денежных средств, который не является наличными денежными поступлениями (3)
Приход денежных средств = увеличение денежных активов		

Рис. 3. Взаимосвязь между наличными денежными поступлениями и приходом денежных средств:

1 - получение наличного кредита (банковской ссуды): *наличные денежные поступления* = *увеличение обязательств (долгов)*;

2 - продажа за наличный расчет: *увеличение ликвидных активов* = *увеличение денежных активов*;

3 - продажа товаров в кредит: *увеличение денежных активов* вследствие возникновения новых требований по отношению к покупателям

Наличные денежные выплаты = снижение ликвидных активов		
Наличные денежные выплаты, которые не рассматриваются как расходование средств (3)	Наличные денежные выплаты = = расходование денежных средств (2)	
	Расходование денежных средств = = наличные денежные выплаты (2)	Расходование денежных средств, которое не является наличными денежными выплатами (3)
Расходование денежных средств = снижение денежных активов)		

Рис. 4. Взаимосвязь между наличными денежными выплатами и расходами:

1 - предоставление наличной ссуды другому предприятию: *наличные денежные выплаты* = *увеличение дебиторской задолженности*;

2 - приобретение сырья и материалов за наличный расчет: *снижение ликвидных активов* - - *= снижение денежных активов*;

3 - приобретение товаров в кредит: *снижение денежных активов* = *прирост долгов (обязательств перед банком)*

Согласно такой классификации основных показателей финансового учета *доходы* и *расходы* следует рассматривать как центральные показатели счета прибылей и убытков, которые приводят либо к увеличению, либо к уменьшению размера собственного капитала.

Под *приходом денежных средств* нужно понимать любые денежные поступления, которые не сопровождаются увеличением обязательств перед другими субъектами хозяйствования (например, банковскими учреждениями) или снижением требований по отношению к покупателям; увеличение дебиторской задолженности от реализации продукции, поступление авансовых платежей или задатков.

Под *расходом денежных средств* следует рассматривать любые денежные выплаты, которые не сопровождаются снижением заемного капитала или увеличением требований, увеличение задолженности перед поставщиками, использование авансов полученных. Под *наличными денежными поступлениями* понимается передача денег организации от других экономических субъектов. *Наличные денежные выплаты* - это передача денег от организации другим субъектам хозяйствования (исключение составляют операции, которые приводят к уменьшению кассовой наличности в пользу запасов наличных денежных средств на расчетном и прочих счетах в банке).

Показатели, участвующие в исчислении финансового результата, целесообразно дополнить следующими позициями:

1) *нейтральные доходы* - доходы, которые не являются выручкой организации (получение дохода в форме процента за предоставление коммерческого кредита, проценты, начисляемые и получаемые по займу, предоставленному другой организации, суммы, причитающиеся предприятию в результате распределения прибылей других предприятий (дивиденды);

2) *дополнительная выручка* - выручка, которая не является доходом организации, но представляет собой поступление активов, требующих их перечисления в бюджет (налог на добавленную стоимость, акцизы, налог с продаж, экспортные пошлины и иные поступления активов, требующие их перечисления в бюджет);

3) *нейтральные расходы* - расходы, которые не являются затратами предприятия, поскольку они либо не имеют отношения к производству, либо не относятся или относятся не в полном объеме к себестоимости (благотворительные пожертвования);

4) *дополнительные затраты* - затраты, которые не являются расходами организации, поскольку их осуществление не влечет за собой снижение размера собственного капитала (начисление заработной платы персоналу, формирование резервов и т.п.).

Анализ дискуссий по формату отчета о прибылях и убытках в соответствии с требованиями МСФО показывает, что для оценки экономической деятельности организации необходимо установить: вытекает финансовый результат из основной хозяйственной деятельности организации или из прочей, не основной для нее деятельности. В соответствии с этим доходы и расходы в отчете о прибылях и убытках должны быть разделены таким образом, чтобы основные и прочие составляющие финансового результата были распознаваемы.

Аналогичное положение содержится и в МСФО. Так, в соответствии с МСФО № 8 «Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике» чистая прибыль или убыток за период должна состоять из двух слагаемых:

- прибыли или убытка от *обычной деятельности*;
- результата *чрезвычайных обстоятельств*.

Положение о том, что под общее определение доходов попадают как основные притоки экономических выгод организации в результате ее нормальной деловой активности (т.е. операционные доходы, включающие выручку), так и побочные притоки экономических выгод, не отличающиеся, как правило, постоянством и регулярностью (т.е. случайные доходы, возмещения, чрезвычайные доходы) содержится также в МСФО «Принципы», МСФО № 1 «Представление финансовой отчетности» и МСФО № 18 «Выручка» (в части, связанной непосредственно с форматом и элементами отчета о прибылях и убытках).

В целом этим можно было бы ограничиться при определении видов деятельности, которые следует положить в основу при установлении формата отчета о прибылях и убытках. Вместе с тем, инвесторам для принятия обоснованных экономических решений необходимо информация о том, какие из притоков экономических выгод являются *главными и непрерывными*, а какие вызваны *побочными или дискретными операциями* или определенными *событиями* в финансово-хозяйственной деятельности организации. Учитывая это обстоятельство, а также принимая во внимание то, что сами международные стандарты находятся в непрерывном развитии и совершенствовании, целесообразно систематизировать перечень видов деятельности в соответствии с МСФО, дополнить его понятиями «основная деятельность», «внеоперационная деятельность», «неоперационная деятельность» и уточнить структурные взаимосвязи между видами деятельности, определив одновременно показатели прибыли, соответствующие этим видам деятельности (рис. 5).

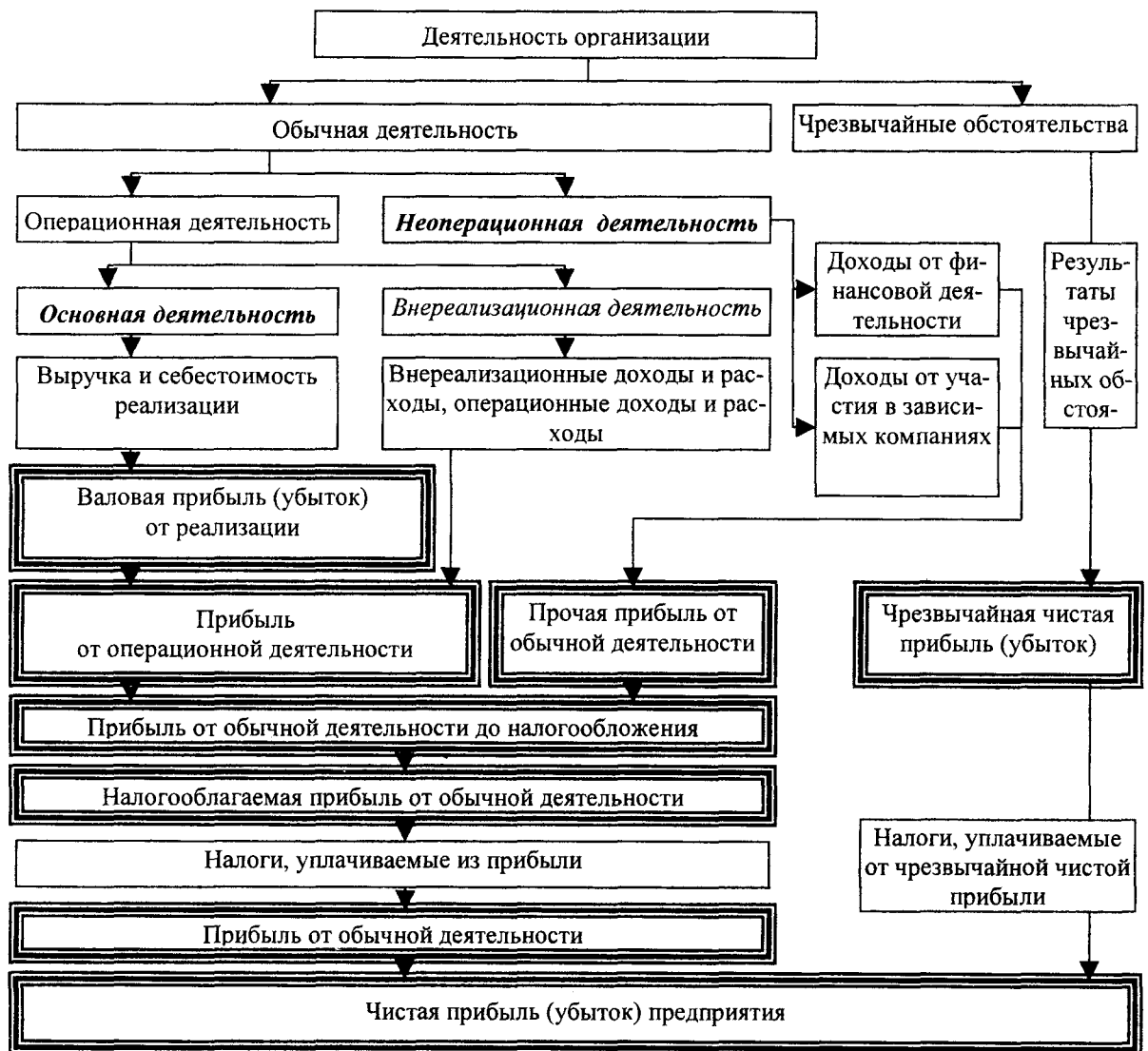


Рис. 5. Показатели прибыли (убытка) в системе МСФО

Под *основной деятельностью* следует понимать такие виды финансово-хозяйственной деятельности организации, для осуществления которых она создавалась. Доходы от *основного вида деятельности* (т.е. чистая выручка от продаж) представляет собой увеличение экономических выгод организации в свя-

зи с операциями по продаже товаров (продукции, работ, услуг), которые составляют главные и непрерывные направления деятельности организации. Если организация получает основную массу доходов от регулярного осуществления видов деятельности отличных от тех, которые первоначально предполагалось осуществлять, то именно эти, отличные от первоначально планировавшихся, виды деятельности и будут составлять основную деятельность организации.

*Операционная деятельность* представляет собой часть обычной деятельности, включающей операции по основной деятельности и любые иные операции, кроме операций по привлечению внешних источников финансирования и по участию в уставном капитале контролируемых и зависимых организаций.

В соответствии с этим под *неоперационной деятельностью* следует понимать деятельность, доходы и расходы от которой при расчете прибыли (убытка) от обычной деятельности учитываются вместе с операционной прибылью, но отличны от нее. В состав неоперационной деятельности включаются операции по привлечению внешних источников финансирования и по участию в уставном капитале контролируемых и зависимых организаций.

*Обычная деятельность* - это любые виды деятельности, осуществляемые организацией в рамках ее финансово-хозяйственной деятельности, а также связанная с ней деятельность, которая является ее продолжением, побочная по отношению к ней или возникает из нее. Обычная деятельность отлична от деятельности, осуществляемой при наступлении чрезвычайных обстоятельств и включает в свой состав основную деятельность организации.

*Результатами чрезвычайных обстоятельств* согласно МСФО признаются доходы или расходы, возникающие в результате таких событий или операций, которые явно отличаются от происходящих в рамках обычной деятельности организации, и поэтому их частое и регулярное повторение не ожидается.

Представленная классификация позволяет выделить показатели прибыли, соответствующие видам этой деятельности и характеризующие ее результат. Предлагаемый перечень таких показателей на основании изучения данных источника [6] следующий (табл. 2):

- валовая прибыль (убыток) от основной деятельности;
- прибыль (убыток) от внеоперационной деятельности;
- операционная прибыль (убыток);
- прочая прибыль от обычной (неоперационной) деятельности;
- прибыль от обычной деятельности до налогообложения;
- прибыль от обычной деятельности после налогообложения;
- чрезвычайная прибыль (убыток);
- чистой прибыли (убыток).

Таблица 2

Иллюстративная форма отчета о прибылях и убытках

Ссылка на МСФО	№ п/п	Наименование показателей	Отчетный период	
			2003 г.	2002 г.
<b>1§ 75(a)</b>	<b>1</b>	<b>Выручка от продаж</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
	2	Себестоимость продаж (включая корректировки стоимости)	(X)	(X)
	<b>3</b>	<b>Валовая прибыль (убыток) от основной деятельности</b>	<b>XX</b>	<b>XX</b>
	4	Прочие операционные доходы	X	X
	5	Расходы по сбыту	(X)	(X)
	6	Административные расходы	(X)	(X)
	7	Прочие операционные расходы (за исключением затрат по финансированию за счет привлеченных заемных средств)	(X)	(X)
<b>1§ 75(b)</b>	<b>8</b>	<b>Прибыль (убыток) от операционной деятельности</b>	<b>XX</b>	<b>XX</b>
	9	Неоперационные доходы	X	X
	10	Неоперационные расходы	(X)	(X)
	<b>11</b>	<b>Прочая прибыль (убыток) от обычной деятельности</b>	<b>XX</b>	<b>XX</b>
<b>1§ 75(f)</b>	<b>12</b>	<b>Прибыль (убыток) от обычной деятельности до налогообложения</b>	<b>XX</b>	<b>XX</b>
12§ 77	13	Расходы по налогу на прибыль	(X)	(X)
8§ 10(a)	14	Прибыль (убыток) от обычной деятельности после налогообложения	<b>XX</b>	<b>XX</b>
8§ 10(b)	15	Результаты чрезвычайных обстоятельств	(X)	X
	16	Налог на чрезвычайную прибыль (принятый к вычету чрезвычайный убыток)	X	(X)
<b>1§ 75(i)</b>	<b>17</b>	<b>Чистая прибыль (убыток) за период</b>	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>

Таким образом, представленное фрагментирование всей деятельности организации на составные части в соответствии с МСФО произведено с целью определения явных *источников генерирования дохода*, включаемых в расчет чистого финансового результата (т.е. чистой прибыли/убытка) деятельности организации за отчетный период и *направлений расходования ресурсов* организации за отчетный период, что позволит усилить эффективность оценки деятельности организации и принятия обоснованных решений инвесторами и менеджерами.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Международные стандарты финансовой отчетности 1999 (Изд. на рус. яз.). - М.: Аскери - АССА, 1999. - 1135 с.
2. Günter W/ Die Handels- und Steuerbilanz: betriebswirtschaftliche, handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze der Bilanzierung. - München: Beck, 1990.
3. Federmann R. Materialien zur Lehrveranstaltung «Rechnungswesen». - Hamburg: Universität der Bundeswehr, 2002.
4. Schwarzecker J. Cash-flow, Gewinn und Eigenkapital: Analyse der Finanzkraft und Liquidität // FASB statement no. 95. - Wein: Ueberreuter, 1992.
5. Бетге Йорг. Балансоведение: Пер. с нем. / Науч. ред В.Д. Новодворский. - М.: Бухгалтерский учет, 2000. - 454 с.
6. Taxis Accounting Reform Project, FINRUS 9802. Учебный материал по стандарту «Прибыли и убытки».