

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ПРЕДПРИЯТИЙ

Ж.М. Байсалова – канд. экон. наук, профессор
КГУ им. И.Арабаева

Исследуются вопросы учета прибыли и закрывающие проводки счетов доходов и расходов. Рассмотрены пути совершенствования учета финансовых результатов предприятия.

Ключевые слова: финансовые результаты; учет финансовых результатов; прибыль; капитализация прибыли; учет чистых активов; балансовая прибыль.

Конечным финансовым результатом работы предприятия является, как правило, прибыль. Однако в процессе работы по некоторым хозяйственным операциям у предприятия могут возникнуть и убытки, которые уменьшают полученную прибыль и снижают рентабельность. Конечный финансовый результат (прибыль или убыток) складывается из финансовых результатов от реализации и доходов, от внереализационных результатов, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям.

Прибыль представляет собой конечный финансовый результат, характеризующий производственно-хозяйственную деятельность всего предприятия, то есть составляет основу экономического развития предприятия. За счет отчислений от прибыли в бюджет формируется основная часть финансовых ресурсов государства, региональных и местных органов власти, и от их увеличения в значительной мере зависят темпы экономического развития страны, отдельных регионов.

Прибыль является главным источником возрастания рыночной стоимости предприятия. Способность самовозрастания стоимости капитала обеспечивается путем капитализации части

полученной предприятием прибыли, то есть ее направления на прирост его активов. Чем выше сумма и уровень капитализации полученной предприятием прибыли, тем в большей степени возрастает стоимость его чистых активов (активов, сформированных за счет собственного капитала), а соответственно и рыночная стоимость предприятия в целом, определяемая при его продаже, слиянии, поглощении и в других случаях.

Прибыль предприятия является важнейшим источником удовлетворения социальных потребностей общества. Социальная роль прибыли проявляется, прежде всего, в том, что средства, перечисляемые в бюджеты разных уровней в процессе ее налогообложения, служат источником реализации разнообразных общегосударственных и местных социальных программ, обеспечивающих “выживание” отдельных социально-незащищенных (или недостаточно защищенных) членов общества. Кроме того, эта роль проявляется в удовлетворении за счет полученной прибыли части социальных потребностей персонала: социальные программы являются неотъемлемой составной частью коллективных или индивидуальных трудовых соглашений. Наконец, определенная социальная роль прибы-

ли проявляется в том, что она служит источником внешней благотворительной деятельности предприятия, направленной на финансирование отдельных неприбыльных организаций, учреждений социальной сферы, оказания материальной помощи отдельным категориям граждан.

Характеризуя роль прибыли в рыночной экономике, следует отметить, что, по мнению многих экономистов, эта роль не всегда позитивна, так как отдельные виды прибыли служат источником лишь личного обогащения отдельных категорий граждан, не принося пользу обществу в целом. Это относится к таким ее видам, как прибыль, полученная от спекулятивных коммерческих операций, от неоправданно высоких цен в связи с монопольным положением на рынке, от “теневого” деятельности предприятий и тому подобному. В конечном счете, спекулятивная прибыль является формой возмещения повышенного предпринимательского риска и служит действенным механизмом выравнивания уровня цен на отдельных региональных рынках. В рамках организованного биржевого рынка – товарного, фондового, валютного – спекулятивные сделки служат основным механизмом страхования ценового риска для предпринимателей, избегающих этого риска.

Таким образом, прибыль является важнейшей категорией рыночной экономики, ее мощным генератором. Именно стремление к увеличению прибыли лежит в основе большинства нововведений, а значит, и материального прогресса.

Показатели финансовых результатов (прибыли) характеризуют абсолютную эффективность хозяйствования предприятия по всем направлениям его деятельности: производственной, сбытовой, снабженческой, финансовой и инвестиционной. Они составляют основу экономического развития и укрепления его финансовых отношений со всеми участниками коммерческого дела.

Чтобы обеспечить высокую экономическую эффективность производства, нужна государственная экономическая политика, которая содействовала бы формированию среды, благоприятной для хозяйственной деятельности, и ориентировала предприятие на максимальное получение прибыли (доходов).

Формирование механизма жесткой конкуренции, непостоянность рыночной ситуации ставили перед предприятием необходимость эффективного использования имеющихся в его распоряжении внутренних ресурсов, с одной стороны, а с другой – своевременно реагировать

на изменяющиеся внешние условия, к которым относятся финансово-кредитная система, налоговая политика государства, механизм ценообразования, конъюнктура рынка, взаимоотношения с поставщиками и потребителями. В связи с этим меняются и направления аналитической деятельности.

Прибыль и рентабельность – это те показатели, которые четко и ярко отражают эффективность деятельности предприятия, рациональность использования предприятием своих ресурсов, доходность направлений деятельности.

Прибыль предприятия – главная цель предпринимательской деятельности. Основным побудительным мотивом осуществления любого вида бизнеса, его главной конечной целью является рост благосостояния собственников предприятия. Если для собственников предприятия получение высокого уровня прибыли является вполне очевидным мотивом предпринимательской деятельности, то может возникнуть вопрос: является ли получение высокой прибыли столь же побудительным мотивом деятельности наемных работников предприятия и остального его персонала.

Для работников, не собственников предприятия, прибыль также является основным мериллом успеха их деятельности. Возрастание уровня прибыли повышает “рыночную цену” этих работников, что сказывается на уровне их личной заработной платы. И наоборот – систематическое снижение уровня прибыли руководимого ими предприятия приводит к обратным результатам в их личной карьере, уровне получаемых доходов, возможностях последующего трудоустройства. Прибыльность предприятия является не только гарантом их занятости, но, в определенной мере, обеспечивает дополнительное материальное вознаграждение их труда и удовлетворение ряда их социальных потребностей.

Основным показателем, используемый для оценки финансовой деятельности предприятия выступает: балансовая прибыль, прибыль от реализации выпускаемой продукции, валовая прибыль, налогооблагаемая прибыль, прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия или чистая прибыль.

Прибыль балансовая – это финансовые результаты от реализации продукции (работ, услуг), основных средств и другого имущества хозяйствующих субъектов, а также доходы за вычетом убытков от внереализационных операций.

Прибыль от реализации продукции (работ, услуг) является преобладающей в составе об-

щей прибыли, которая определяется как разница между выручкой от реализации продукции (работ, услуг) без НДС и акцизов и затратами на производство и реализацию этой продукции (работ, услуг), включаемыми в себестоимость продукции и учитываемых при определении налогооблагаемой прибыли. Так как основную часть прибыли предприятия получают от реализации выпускаемой продукции, сумма прибыли находится под воздействием многочисленных факторов: изменения объема, ассортимента, качества, структуры произведенной и реализованной продукции, себестоимости отдельных изделий, уровня цен, эффективности использования производственных ресурсов.

Кроме того, на нее оказывают влияние соблюдение договорных обязательств, состояние расчетов между поставщиками и покупателями и др.

В условиях радикального изменения управления экономикой показатель выручки от реализации становится одним из важнейших показателей деятельности хозяйствующих субъектов. Данный показатель создает заинтересованность трудовых коллективов не столько в росте количественного объема выпускаемой продукции, сколько в увеличении объема реализованных товаров и услуг.

Объем прибыли от реализации имущества предприятия (организации), включая основные средства, рассчитывается как разность между выручкой от реализации этого имущества (за вычетом НДС, спец. налога) и остаточной стоимостью по балансу, скорректированной на коэффициент инфляции для основных фондов. Иногда для определения восстановительной стоимости используются специальные коэффициенты, соответствующие индексу инфляции, публикуемому органами государственной статистики.

Использование прибыли в качестве основного оценочного показателя способствует росту объема производства и реализации продукции, повышению его качества, улучшению использования имеющихся производственных ресурсов. Усиление роли прибыли обусловлено также действующей системой ее распределения, в соответствии с которой повышается заинтересованность предприятий в увеличении не только общей суммы прибыли, но и особенно той ее части, которая остается в распоряжении предприятия. Прибыль используется в качестве главного источника средств, направляемых на производственное и социальное развитие, а также на материальное поощрение работников в соответствии с качеством затраченного труда. Таким образом, при-

быль играет решающую роль в стимулировании дальнейшего повышения эффективности производства, усиления материальной заинтересованности работников в достижении высоких результатов деятельности своего предприятия.

Валовая прибыль определяется как разница между суммой дохода от реализации и суммой себестоимости реализации. Это – финансовый результат от операционной деятельности предприятия, от реализации продукции (работ, услуг) или товаров, получение которого является целью создания данного предприятия. При этом доход от реализации и себестоимость реализации должны быть сопоставимы между собой (принцип соответствия), т. е. рассчитаны на один и тот же объем реализации. Прибыль от операционной деятельности определяется как разница между валовой прибылью и операционными расходами.

Прибыль до налогообложения – промежуточный итог в отчете, определяемый как прибыль от операционной деятельности, плюс (минус) доходы и расходы от неоперационной деятельности.

В силу наличия различных правил расчета прибыли для налогообложения (налоговая прибыль) и для составления финансовой отчетности (бухгалтерская прибыль) эти два числа могут существенно различаться. Следовательно, при одинаковой налоговой ставке сумма налога, рассчитанная, исходя из бухгалтерской прибыли, и сумма налога, рассчитанная, исходя из налоговой прибыли и подлежащая уплате в бюджет, отличаются друг от друга. В налоговую декларацию записывается налог, подлежащий уплате, который отражается в балансе как начисленные обязательства. В отчете о результатах финансово-хозяйственной деятельности отражается величина расходов на налог. Разница между ними представляет собой отложенный или отсроченный налог. Взаимосвязь между ними можно представить следующим образом:

расходы на налог = налог к уплате + (-) отсроченный налог.

Чистая прибыль – разница между доходами и расходами. Чистая прибыль (убыток) отчетного года является элементом отчета о прибылях и убытках, и в бухгалтерском балансе не отражается. Определяется как разница между доходами и расходами, остающаяся в распоряжении субъекта после уплаты налога и чрезвычайных статей. Если расходы превышают доходы, результатом хозяйственной деятельности будет чистый убыток.

Таким образом, нераспределенная прибыль – это сумма чистой прибыли за все время существования компании за вычетом убытков, выплат по дивидендам, а также прибыли, присоединенной к собственному капиталу компании.

Чистая прибыль, полученная за отчетный период, отражается по кредиту счета 5300 “Нераспределенная прибыль” в корреспонденции со счетами 5999 “Свод доходов и расходов”, а убытки, полученные за отчетный период, списываются с кредита счета 5999 в дебет счета 5300.

Дебетовое сальдо счета 5300 (накопленные убытки) отражается в бухгалтерском балансе в разделе 5000 “Собственный капитал” со знаком “минус”.

Чистая прибыль или убыток за период включает следующие отдельные составляющие, каждая из которых должна раскрываться непосредственно в отчете о прибылях и убытках:

- прибыль или убыток от обычной деятельности;
- результаты чрезвычайных обстоятельств.

Показатели прибыли в условиях рыночной экономики на действующих предприятиях являются важнейшими информативными источниками. Они характеризуют конечные результаты торгово-производственного процесса, являются основными показателями финансового процесса и финансового состояния предприятия.

Первое, что необходимо учесть при определении финансового результата – это принятый учетной политикой предприятия метод определения выручки от реализации продукции (работ, услуг) для целей налогообложения. Поскольку прибыль, полученная предприятием за отчетный период, является объектом налогообложения для исчисления соответствующего налога, необходимо четко представлять себе механизм ее определения.

При формировании финансовых результатов от реализации продукции (работ, услуг) и, как следствие, налогооблагаемой базы, существенное влияние может оказать требующее наиболее тщательного исполнения определение себестоимости продукции для целей налогообложения.

Основной вопрос при учете доходов и расходов состоит в определении момента его признания. Смысл состоит в том, что расходы представляют собой затраты, обусловившие получение доходов за данный период, т.е. доходы и расходы, которые непосредственно взаимосвязаны, относятся к одной той же хозяйственной операции или другому событию, должны признаваться одновременно.

Доходы – это увеличение экономических ресурсов либо путем притока или роста активов, либо путем уменьшения обязательств, в результате обычной деятельности субъекта. Например, реализация товаров, оказание услуг, или использование другими субъектами ресурсов субъекта, приносящих проценты, арендную плату, дивиденды или привилегии.

Расходы – это уменьшение или другое расходование активов, либо возникновение задолженностей или же сочетание того и другого вследствие поставки или производства товаров, оказания услуг или осуществления других видов деятельности. Другими словами, расходы – это затраты на производство товаров и оказание услуг, понесенные в ходе получения доходов.

Признание – процесс включения статьи в финансовые отчеты предприятия. Признание состоит в отражении задействованной суммы в итоговых показателях отчета. Необходимо помнить, что эти вопросы неотделимы от вопросов измерения и признания активов и обязательств.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) рассматривают отчет о прибылях и убытках с позиции изменений в балансе, т.е. доходы определяются через сопоставление активов и кредиторской задолженности. Классификация доходов помогает пользователю понять операции предприятия. Следует разграничивать доходы от основной (операционной) деятельности и прибыли от неосновной (неоперационной) деятельности.

МСФО отдают предпочтение более узкому определению дохода, в соответствии с которым он делится на полученный от операционной и неоперационной деятельности.

Вид деятельности хозяйствующего субъекта определяет, является ли статья прибылью или убытком или обычным доходом и расходом. Большинство прибылей и убытков признаются, когда относящаяся к ним сделка завершена.

Для большинства субъектов процесс получения доходов является непрерывным. Мероприятия, направленные на получение прибыли, обеспечивают непрерывность потоков денежных средств или увеличения активов компании, а также приводят к уменьшению или расходу активов.

Процесс получения прибыли не признается в бухгалтерских записях до тех пор, пока не будут соблюдены два критерия по признанию доходов: реализуемость и получение дохода.

Для учета финансовых результатов признаются счета доходов, прибылей, расходов

и убытков. Счета доходов, прибылей, расходов и убытков называют еще временными счетами, так как они используются для аккумуляции данных только за текущий отчетный период. В конце каждого периода, обычно составляющего один год, остатки этих счетов переносятся или закрываются. Этот периодический период (очищение) остатков счетов отчета о прибыли и убытках в отчет о нераспределенной прибыли осуществляется при помощи закрывающих проводок. Закрывающие проводки служат двум целям: перенести чистую прибыль или убыток в нераспределенную прибыль; установить нулевой остаток в каждом из временных счетов для того, чтобы начать следующий отчетный период.

Таким образом, эти счета снова готовы к выполнению функции временного накопления данных на следующий год.

Выполнения закрывающих проводок в конце отчетного периода для переноса остатков со всех счетов отчета о прибыли и убытках является только канцелярской фазой. Закрывать счет – означает перенести остаток с этого счета на другой счет путем проводки. Например, счет, имеющий кредитовое сальдо (такой, как счет дохода) закрывается дебетованием этого счета на сумму, равную остатку на этом счете, и кредитованием счета, на который этот остаток переносится. В процессе закрытия кредитовое сальдо всегда переносится на другой счет по кредиту, а дебетовое сальдо – по дебету. Закрывающие проводки датируются последним днем отчетного периода, вносятся в журнал в обычном “Дебет = Кредит” формате и регистрируются в Главной книге.

Специальный сводный счет 5999, называемый “Свод доходов и расходов”, используется в процессе закрытия. Все счета отчета о прибыли и убытках – счета доходов, прибылей, расходов и убытков – закрываются на счет свода доходов и расходов. Разница между итоговыми суммами по кредиту и по дебету является суммой чистой прибыли или чистого убытка, которая потом закрывается на счет 5300 “Нераспределенной прибыли”.

После завершения процесса закрытия все счета отчета о прибыли и убытках имеют нулевое сальдо. Затем эти счета готовы для отражения доходов и расходов в новом отчетном периоде. Общий порядок представления информации о расходах и доходах в отчете о прибылях и убытках определен МСФО 8 “Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике”.

Обычно все статьи доходов и расходов, признанные в отчетном периоде, подлежат включению в расчет чистой прибыли или убытка за период. Они включают результаты чрезвычайных обстоятельств и результаты изменений в бухгалтерских оценках. Однако, в определенных условиях некоторые статьи могут исключаться из чистой прибыли или убытка текущего периода. МСФО 8 рассматривает два таких условия: исправление фундаментальных ошибок и последствия изменений в учетной политике.

Чистая прибыль или убыток за отчетный период должны включать все признанные в данном периоде доходы и расходы. Исключения могут составить лишь те доходы и расходы, которые в соответствии с требованиями и других МСФО должны относиться непосредственно на статьи капитала и резервов. Примерами таких исключений являются суммы переоценки или уценки основных средств (МСФО 16 “Основные средства”), а также прибыль (убыток) от пересчета финансовой отчетности иностранного хозяйствующего субъекта (МСФО 21 “Влияние изменений валютных курсов”).

Для совершенствования учета финансовых результатов необходимо следующее:

- отчет о доходах и расходах по экономическому содержанию должен содержать информацию и о прибыли, приходящейся на собственный (акционерный) капитал. Это очень важный момент, так как при приобретении акций инвесторов интересует будущий доход на вложенный капитал. Сравнение различных акционерных компаний по уровню прибыли на одну акцию, потенциальный инвестор старается принимать оптимальное решение. По данным, содержащимся в этой форме отчетности, инвестор или будущий акционер должен иметь возможность проверить правильность исчисления дохода на одну акцию путем деления чистого дохода на количество обыкновенных акций. Для этого в форме №2 должен найти отражение еще один показатель – количество обыкновенных акций;
- отчет о доходах и расходах должен дать исчерпывающую информацию, объективную оценку возможной (предполагаемой) прогнозируемой прибыли на одну акцию. Размер этой прибыли зависит не только от самой чистой прибыли и количества обыкновенных акций, но и от количества привилегированных акций. Чем больше удельный вес привилегированных акций, тем ниже

Ч.К. Сыдыкова. Роль управленческого учета на предприятии

прибыль на одну обыкновенную акцию. Для этого в форме №2 должен найти отражение еще один показатель – количество обыкновенных акций.

Изучив источники получения прибыли, можно разработать научный подход к решению многих проблем, например, повысить эффективность и ответственность трудового коллек-

тива, достижение конечных результатов при наименьших затратах. При этом укрепление коммерческого расчета во всех звеньях производства каждого отдельного предприятия в решающей степени зависит от управления прибылью и выявления специфических резервов роста прибыли каждого отдельного хозяйствующего субъекта.