

Экономическое содержание отчета о прибылях и убытках

© 2012 А.Н. Петрова

кандидат экономических наук, доцент

Марийский государственный технический университет, г. Йошкар-Ола

E-mail: Samyshkina2009@yandex.ru

Дается характеристика отчета о прибылях и убытках его основных показателей, предлагаются форматы построения данного отчета.

Ключевые слова: отчет о прибылях и убытках, доходы, расходы, признание, международные стандарты финансовой отчетности.

Различное число статей в отчете о прибылях и убытках обуславливает необходимость их определенного упорядочения для облегчения интерпретации данных. В зависимости от того, кто является потребителем прибыли, существуют различные подходы к составлению отчета о прибылях и убытках. Э.С. Хендрексен и М.Ф. ван Бреда назвали их концепциями и дали следующую их классификацию: концепция добавленной стоимости; чистая прибыль предприятия; чистая прибыль для инвесторов; чистая прибыль для акционеров; чистая прибыль для держателей обыкновенных акций. С позиции собственника они считают, что чистая прибыль - это чистый доход, относящийся к акционерам и другим собственникам предприятия. Но можно представлять сумму чистой прибыли для различного круга получателей.

Следуя классификации, можно утверждать, что перечень статей отчета, предложенный международными стандартами финансовой отчетности, есть воплощение концепции “чистая прибыль для акционеров”. В этом случае под чистой прибылью понимается отдача от вкладов собственников предприятия.

Концепция добавленной стоимости предполагает наличие добавленной стоимости, которая представляет собой разницу между доходом в виде выпущенной продукции и расходом в виде материальных затрат на ее производство. Потребителями прибыли такого рода являются собственники, работники предприятия, государство, кредиторы. Отчет о добавленной стоимости имеет следующий вид:

Источники прибыли:

Выручка	X
Прочие торгово-производственные прибыли	X
Себестоимость реализованных товаров	(X)
Добавленная стоимость	X

Использование прибыли:

Работники фирмы	
Заработная плата	X
Взносы в страховые и пенсионные фонды	X
Премии из прибыли	X

Государство	
Налоги	X
Дотации	(X)
Вкладчики	
Проценты за кредит	X
Дивиденды	X
Доля меньшинства	X
Реинвестиции	
Амортизация	X
Покрытие непредвиденных убытков	X
Нераспределенная прибыль	X
Итого распределение	X

Все остальные концепции отталкиваются от концепции добавленной стоимости. Происходит последовательное перенесение использования прибыли в факторы прибыли. Концепция “чистая прибыль предприятия” предполагает, что работники предприятия выступают как расходная статья, а все остальные элементы составляют распределение чистой прибыли. Потребителями прибыли в этом случае являются государство, кредиторы, акционеры. Третий подход сводит в единую группу акционеров и кредиторов, относя их в равной мере к инвесторам. Считается, что они равнозначно вкладывают средства в организацию. Приоритетность прав может быть рассмотрена только при ликвидации предприятия. При расчете “чистой прибыли для инвесторов” налоги рассматриваются как расходы. Сумма прибыли после уплаты налогов является более устойчивым показателем, чем прибыль до налогообложения. При использовании подхода “чистая прибыль для держателей обыкновенных акций” предполагается перенесение в состав расходов дивидендов по привилегированным акциям.

“С более широкой, социально-экономической, точки зрения вся прибыль, созданная предприятием, должна быть отражена в отчете как заработанная прибыль. Но наряду с этим необходимо показать, как она распределяется между получателями. Информация может быть представлена наиболее полно, если в отчетности нераспределенная прибыль отражается в структуре претендующих на нее. В любом случае отчет о

чистой прибыли должен указывать, кому она предназначена. Если используется структуризация, принятая для показателя “чистая прибыль предприятия”, то необходимо дать и соответствующее распределение прибыли”¹.

Международными стандартами финансовой отчетности рекомендован определенный порядок классификации расходов. Для небольших предприятий возможна простая классификация по

стью покупки, из которой исключается сумма товарного запаса на конец отчетного периода.

Для производственных предприятий данный расчет выполняется по-другому. Себестоимость готовой продукции добавляется к запасу на начало отчетного периода, затем исключаются запасы на его конец. Далее идет корректировка на изменение стоимости незавершенного производства.

Себестоимость реализованных товаров

Запасы на начало отчетного периода		XXX
Покупка товаров	XXX	
Транспортные расходы	XXX	
Себестоимость покупки товаров	XXX	
Скидки, предоставленные покупателю	XX	
Возврат товаров	XX	(XXX)
Чистая стоимость покупки		XXX
Товары для продажи		XXX
Запасы на конец отчетного периода		(XXX)
Себестоимость реализованных товаров		XXX

Себестоимость готовой продукции

Производственные материальные запасы на начало отчетного периода	XXX	
Приобретение материалов (с учетом скидок и транспортных расходов)	XXX	
Материальные запасы для производства	XXX	
Запасы на конец отчетного периода	(XXX)	
Материальные запасы использованные		XXX
Прямые и трудовые расходы		XXX
Заводские и накладные расходы (амортизация производственного оборудования, трудовые и материальные затраты)		XXX
Прочие накладные расходы		XXX
Итого затраты за отчетный период		XXX
Незавершенное производство на начало отчетного периода		XXX
Незавершенное производство на конец отчетного периода		(XXX)
Себестоимость готовой продукции		XXX

видам расходов (заработная плата, коммерческие услуги и т.д.). Кроме нее, может быть использована функциональная классификация, указывающая на направления расходов (производственные, административные). При этом международные стандарты рекомендуют в крупных фирмах использовать при составлении отчета функциональную классификацию расходов с последующей разбивкой их в рамках простой классификации.

Прибыль от обычной деятельности рекомендуется отражать как финансовый результат деятельности, контролируемый организацией. Компонентов его здесь может быть несколько, и подходы к их отражению различны. При отражении выручки важным моментом считаются уменьшение ее величины на суммы скидок и возврат товаров. Большое значение придается формированию показателя “себестоимость реализованных товаров”. Методика его расчета различна для торговых и промышленных предприятий. Для первых этот показатель является чистой стоимо-

Вторая часть этого расчета имеет следующий вид:

Запасы готовой продукции на начало отчетного периода	XXX
Себестоимость готовой продукции	XXX
Себестоимость готовой продукции для продажи	XXX
Запасы готовой продукции на конец отчетного периода	(XXX)
Себестоимость реализованной готовой продукции	XXX

Отчет о прибылях и убытках в России по своей форме приближен к требованиям международных стандартов. Но, на наш взгляд, эта форма отличается чрезмерной агрегированностью, фискальной направленностью (необходимость начисления и уплаты налогов возникает еще на стадии формирования валовой прибыли), слабой взаимосвязью с важнейшими статьями баланса. В отношении чрезмерной агрегированности данных следует отметить, что показатель себестоимости реализации товаров, работ, услуг, который, на наш взгляд, следовало бы назвать

себестоимостью реализованной продукции, работ, услуг, не позволяет контролировать товарный баланс. Присоединение к прибыли от реализации сальдо по результатам прочей реализации и внереализационных операций мало что меняет с точки зрения характера описания про-

Для налоговых органов такое деление вряд ли существенно, так как важен валовой доход в целом.

Форма финансовой отчетности "Отчет о прибылях и убытках", по мнению автора, должна иметь следующий вид:

Статьи	Промежуточные данные за отчетный год	Отчетный год	Предыдущий год
Выручка от реализации продукции, работ, услуг (за минусом НДС и других аналогичных платежей)	XXX		
Торговые скидки, уценки, возвратные суммы	-		
Чистая выручка от реализации продукции, работ, услуг		XXX	XXX
Себестоимость реализованной продукции, работ, услуг			
Запасы готовой продукции на начало отчетного периода	XXX		
Себестоимость готовой продукции	XXX		
Себестоимость готовой продукции для продажи	XXX		
Запасы готовой продукции на конец отчетного периода	XXX	XXX	XXX
Коммерческие расходы		XXX	XXX
Управленческие расходы		XXX	XXX
Прибыль (убыток) от основной деятельности		XXX	XXX
Прибыль (убыток) от инвестиционной деятельности		-	-
Прибыль (убыток) от финансовой деятельности		-	-
Проценты (нетто)		-	-
Прочие внереализационные доходы		XXX	XXX
Прочие внереализационные расходы		XXX	XXX
Прибыль (убыток) до налогообложения		XXX	XXX
Налог на прибыль		XXX	XXX
Отвлеченные средства		-	-
Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года		XXX	XXX

цесса формирования балансовой прибыли предприятия. И дело здесь не только в малочисленности показателей, но и в их изначально ограниченных аналитических возможностях. Смысл отчета предприятия о его доходах состоит не в том, чтобы повторить фрагмент учетной процедуры их исполнения, а в том, чтобы раскрыть условия их формирования.

Денежные и неденежные поступления на предприятие осуществляются по двум типам хозяйственных операций: доходобразующим и недоходобразующим. Первые приводят к притоку денежных средств и (или) возникновению права на получение будущих экономических выгод. Вторые связаны с предварительной оплатой, поступлениями от эмиссии ценных бумаг и т.п. В составе критериев предусмотрено две группы доходов: получаемых на систематической основе и получаемых спонтанно (экстраординарные доходы). Такая классификация важна, в первую очередь, для пользователей с целью оценки качества менеджмента, экономического роста, возможности финансового прогнозирования и т.д.

Для формирования данного отчета необходима информация не только синтетического, но и аналитического учета.

Выручка от реализации в предложенной форме отражается за минусом различных торговых скидок, уценок и т.п. Данные отчета позволяют проследить формирование показателя "Себестоимость реализованной продукции, работ, услуг". Статья "Проценты (нетто)" предусматривает отражение разницы между процентами к получению и процентами к уплате по долгосрочным и краткосрочным займам.

Прибыль от инвестиционной деятельности включает доходы от реализации основных средств и прочих активов за минусом соответствующих расходов.

Прибыль от финансовой деятельности включает доходы от эмиссии ценных бумаг, уменьшенные на суммы выплаченных дивидендов.

¹ Хендрексен Е.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета : пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова. М., 1997. С. 229.