

СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

Грудько С.В.,

*ст. преподаватель кафедры бухгалтерского учета и контроля в АПК
УО Гродненский государственный аграрный университет (Гродно, Беларусь)*

Мостоловица Ю. Д.,

*студентка кафедры бухгалтерского учета и контроля в АПК
УО Гродненский государственный аграрный университет (Гродно, Беларусь)*

Аннотация. В статье приведена сравнительная характеристика учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) в Республике Беларусь, Российской Федерации, Украине и Республике Казахстан. Исследована практика организации учёта резервов предстоящих расходов и расходов будущих периодов в Республике Беларусь, Российской Федерации и Украине. Проведен сравнительный анализ доходов и расходов в Республике Беларусь и МСФО.

Abstract. The article provides a comparative description of the accounting of retained earnings (unearmarked loss) in the Republic of Belarus, the Russian Federation, Ukraine and the Republic of Kazakhstan. The practice of organizing the accounting of reserves of forthcoming expenses and expenses of future periods in the Republic of Belarus, the Russian Federation and Ukraine has been studied. A comparative analysis of income and expenditure in the Republic of Belarus and IFRS was carried out.

Ключевые слова: финансовые результаты, прибыль, доходы и расходы, резервы предстоящих платежей, расходы будущих периодов.

Keywords: financial results, profit, income and expenses, reserves for future payments, deferred expenses.

В условиях мирового финансового кризиса и ограниченности ресурсов прибыль является важнейшим условием достижения экономической стабильности и инвестиционной привлекательности предприятия, являясь при этом основным экономическим показателем, наиболее полно отражающим эффективность деятельности любой коммерческой организации. Независимо от формы собственности организации работают в условиях самокупаемости и самофинансирования. Таким образом, прибыль стала основным обобщающим показателем производственно-коммерческой деятельности организации и ее развития.

Нераспределенная прибыль является конечным финансовым результатом деятельности организации. Именно размер нераспределенной прибыли отражает эффективность деятельности организации за отчетный период.

В рамках настоящего исследования проводилось изучение опыта учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) в Республике Беларусь, Российской Федерации, Украине и Республике Казахстан. Информация обобщена и представлена в таблице 1

Таблица 1 – Сравнительная характеристика учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) в некоторых странах

Республика Беларусь	Российская Федерация	Украина	Республика Казахстан
НПА			
Постановление МФ РБ от 29.06.2011 № 50 (в ред. Постановления МФ РБ от 22.12.2018 №74)	Приказ МФ РФ от 31.10.2000 №94н (в ред. Приказа МФ РФ от 08.11.2010)	Приказ МФ Украины от 30.11.1999 №291 (в ред. Приказа МФ Украины от 12.12.2017 №1019)	Приказ МФ РК от 23.05.2007 №185 (в ред. Приказа МФ РК от 02.10.2018 №877)
Счет, предназначенный для учета			
84«Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	84«Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	44«Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)»	Подраздел 5600 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»
Субсчета			
–	84/1 «Нераспределенная прибыль использованная»	441 «Нераспределенная прибыль» 442 «Непокрытые убытки» 443 «Прибыль,	5610 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года» 5620 «Нераспределенная

				использованная отчетном периоде»	в	прибыль (непокрытый убыток) предыдущих лет»	
Формирующая корреспонденция							
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
99	84	99	84	79	44	5710	5610
Направления использования прибыли							
<ul style="list-style-type: none"> • Выплата доходов собственникам • Покрытие убытков 		<ul style="list-style-type: none"> • Выплата дивидендов • Формирование и пополнение резервного фонда • Погашение убытков прошлых лет 		<ul style="list-style-type: none"> • Выплата дивидендов • Отчисления в резервный фонд 		<ul style="list-style-type: none"> • Выплата дивидендов • Отчисления в резервный капитал 	

Примечание – Источник: собственная разработка на основании исследованных нормативно-правовых актов

Данные таблицы подтверждают, что в Республике Беларусь учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) ведется в соответствии с Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 № 50 «Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета» на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Аналитический учет по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» ведется таким образом, чтобы обеспечить получение информации по направлениям использования средств [3].

Сумма чистой прибыли отчетного года в Республике Беларусь отражается заключительной записью последнего месяца отчетного года по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Сумма чистого убытка отчетного года отражается заключительной записью последнего месяца отчетного года по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки».

Направление части чистой прибыли отчетного года может идти на выплату доходов собственнику имущества (учредителям, участникам) организации по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности или покрытие убытков.

Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) в России ведется в соответствии с Приказом Министерства финансов Российской Федерации №94н [6]. Прибыль (убыток), которую бухгалтер выявил, проведя реформацию баланса, отражают на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Составление заключительных записей при отражении итогового финансового результата аналогично применяемым записям в Республике Беларусь.

В начале года, следующего за отчетным, собственники (учредители) организации принимают решение о распределении чистой прибыли на:

- выплату дивидендов акционерам (участникам) организации;
- создание и пополнение резервного капитала;
- погашение убытков прошлых лет.

Собрание акционеров (участников) организации может принять решение вообще не распределять полученную прибыль (или оставить нераспределенной ее часть) [6].

Учет нераспределенной прибыли в Украине регламентируется Приказом Министерства финансов Украины от 30.11.1999 №291. При этом сальдо счета 79 «Финансовые результаты» при его закрытии списывается на счет 44 «Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)» [5]. На счете 44 «Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)» в рамках отдельных субсчетов ведется учет нераспределенных прибылей или непокрытых убытков текущего и прошлых лет, а также использованной в текущем году прибыли.

Учет нераспределенной прибыли в Казахстане ведется согласно Приказу Министерства финансов Республики Казахстан от 23.05.2007 №185 [7]. Для учета нераспределенного дохода (убытка) в Типовом плане счетов бухгалтерского учета здесь предусмотрены счета 5610 «Нераспределенный доход (непокрытый убыток) отчетного года» и 5620 «Нераспределенный

доход (непокрытый убыток) предыдущих лет» подраздела 5600 «Нераспределенный доход (непокрытый убыток)».

Таким образом, учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) в исследуемых государствах ведется на отдельных счетах и регламентируется со стороны законодательства.

Элементами, отражающими финансовые результаты предприятия, являются доходы и расходы. Концепции экономических категорий «доходы» и «расходы» предприятия раскрыты в Законе Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» №57-З и Инструкции по бухгалтерскому учёту доходов и расходов №102 [4].

Прежде, чем приводить и комментировать определения, необходимо подчеркнуть, что доходы и расходы в МСФО рассматриваются как категории, являющиеся подчиненными категориям активов и обязательств. Это связано с тем, что доходы и расходы привязываются к определенному отчетному периоду, формируя финансовый результат данного периода (прибыль или убыток), и тем самым выступают факторами прироста (или сокращения) капитала. Последний в свою очередь определяется как результат вычитания из активов организации всех ее обязательств. Такая трактовка явно демонстрирует приоритет баланса в системе отчетных компонентов над отчетом о прибылях и убытках и отчетом об изменении капитала [9].

Нами была проведена сравнительная характеристика доходов и расходов в Республике Беларусь и МСФО, которая представлена в таблице 2.

Таблица 2 – Сравнительная характеристика доходов и расходов в Республике Беларусь и МСФО

РБ	МСФО
Понятие дохода	
Увеличение экономических выгод в результате увеличения активов или уменьшения обязательств, ведущее к увеличению собственного капитала организации, не связанному с вкладами собственника имущества (учредителей, участников) организации;	Приращение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме притока или увеличения активов или уменьшения обязательств, что выражается в увеличении капитала, не связанного с вкладами участников акционерного капитала.
Понятие расхода	
Уменьшение экономических выгод в результате уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала организации, не связанному с его передачей собственнику имущества организации, распределением между учредителями (участниками) организации;	Уменьшение экономических выгод, происходящее в форме выбытия или уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанных с распределением между учредителями.
Классификация доходов и расходов	
доходы и расходы по текущей деятельности; – доходы и расходы по инвестиционной деятельности – доходы и расходы по финансовой деятельности	– доходы и расходы по обычным видам деятельности; – прочие расходы и доходы
Признание доходов и расходов	
По принципу начисления	По принципу начисления
Критерии признания в отчете о прибылях и убытках	
– покупателю переданы риски и выгоды, связанные с правом собственности на продукцию; – сумма выручки может быть определена; – вероятно увеличения экономических выгод в результате данной операции	1. Существует вероятность того, что организация получит или потеряет будущие экономические выгоды, обусловленные соответствующим объектом признания. 2. Увеличение (уменьшение) активов и уменьшение (увеличение) обязательств может быть надежно оценено. 3. Признание доходов происходит одновременно с признанием увеличения активов или уменьшения обязательств (продажа товаров, отказ от выплаты долга). 4. Признание расходов происходит одновременно с признанием увеличения обязательств или уменьшения активов (задолженность по выплате зарплаты, амортизация оборудования). 5. право собственности на продукцию перешло к покупателю

Примечание – Источник: Собственная разработка на основании источника: [1, 2, 4]

В ходе исследования было выявлено, что в законе о бухгалтерском учёте и отчётности определение дохода практически полностью совпадает с регламентациями МСФО. В отличие от

МСФО Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов более детально регламентирует порядок определения доходов от обычных видов деятельности [9].

В практике деятельности организации зачастую возникают крупные расходы, которые при одновременном их списании могут резко увеличить себестоимость и стать причиной убытков компании. С целью равномерного включения указанных расходов в затраты создаются резервы предстоящих платежей.

В ходе исследования практики организации учёта резервов предстоящих расходов в Республике Беларусь, Российской Федерации и Украине установлено, что для организации учёта резервов предстоящих платежей в исследуемых государствах предусмотрен отдельный синтетический счёт, на котором могут быть отражены суммы резервов различных видов, возможность создания резервов предстоящих платежей в РБ, РФ и Украине должна быть одновременно предусмотрена законодательством и учётной политикой, законодательством исследуемых государств предусмотрено обязательное проведение инвентаризации указанных расходов, что позволяет осуществлять своевременный контроль за их обоснованным и своевременным списанием (таблица 3).

Таблица 3– Сравнительная характеристика учета резервов предстоящих платежей в различных странах

Республика Беларусь	Российская Федерация	Украина
Счёт учёта резерва предстоящих платежей		
96 «Резервы предстоящих расходов».	96 "Резервы предстоящих расходов"	47«Обеспечение предстоящих расходов, платежей»
Субсчета учёта резерва предстоящих платежей		
96/1 «Резервы на оплату отпусков» 96/2 «Резервы на выплату вознаграждения за выслугу лет» 96/3 «Резервы на ремонт и гарантийное обслуживание» 96/4 «Прочие резервы».	96-1 "Резерв на оплату отпусков", 96-2 "Резервы на выплату вознаграждений за выслугу лет и по итогам работы за год", 96-3 "Резервы на ремонт и гарантийное обслуживание", 96-4 "Прочие резервы".	471 «Обеспечение выплат отпусков» 472 «Дополнительное пенсионное обеспечение»; 473 «Обеспечение гарантийных обязательств» 474 «Обеспечение прочих расходов и платежей»; 475 «Обеспечение призового фонда (резерв выплат)»; 476 «Резерв на выплату джек-пота, не обеспеченного оплатой участия в лотерее»; 477 «Обеспечение материального поощрения»; 478 «Обеспечение восстановления земельных участков».
Аналитический учёт		
Ведётся по каждому резерву.	Ведётся по каждому резерву.	Ведётся по их видам, направлениям формирования и использования.
Отражение в учётной политике		
Создание резервов на оплату отпусков должно быть предусмотрено учётной политикой организации	Создание резервов должно быть предусмотрено учётной политикой организации	Создание резервов должно быть предусмотрено учётной политикой организации
Инвентаризация резервов		
В конце отчетного года обязательно проводится инвентаризация резерва на оплату отпусков.	Обязательное проведение	Подлежат обязательной инвентаризации и корректировке на основе уточненных расчетов.

Примечание – Источник: собственная разработка на основании источников: [3, 5, 8]

Кроме того, Инструкцией по бухгалтерскому учёту доходов и расходов №102 определено, что расходы, которые невозможно соотнести с доходами определённого отчётного периода,

признаются в бухгалтерском учете в составе расходов того отчетного периода, в котором они произведены [4].

Проведённый нами сравнительный анализ организации учёта расходов будущих периодов в Республики Беларусь, Российской Федерации и Украине позволил определить, что в практике деятельности белорусских организаций полный перечень указанных расходов законодательно не определён (таблица 4).

Таблица 4. – Сравнительная характеристика учета расходов будущих периодов в различных странах

Счёт учёта расходов будущих периодов		
97 «Расходы будущих периодов»	97 «Расходы будущих периодов»	Счет 39«Расходы будущих периодов»
Субсчета		
По видам расходов будущих периодов	По видам расходов будущих периодов	По видам расходов будущих периодов
Виды расходов		
Типовым планом счетов не предусмотрены.	Расходы, связанные с: <ul style="list-style-type: none"> ➤ горно-подготовительными работами; ➤ подготовительными к производству работами в связи с их сезонным характером; ➤ освоением новых производств, установок и агрегатов; ➤ рекультивацией земель и осуществлением иных природоохранных мероприятий; ➤ неравномерно производимым в течение года ремонтом основных средств (когда организацией не создается соответствующий резерв или фонд) и др. 	К расходам относятся: <ul style="list-style-type: none"> ➤ расходы, связанные с подготовительными к производству работами в сезонных областях промышленности; ➤ с освоением новых производств и агрегатов; ➤ уплаченные авансом арендные платежи; ➤ оплата страхового полиса, оплата торгового патента; ➤ подписка на газеты, журналы, периодические и справочные издания и т. п.
Списание		
Суммы расходов будущих периодов, учтенные на счете 97 «Расходы будущих периодов», при наступлении отчетного периода, к которому относятся эти расходы, отражаются по дебету счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 44 «Расходы на реализацию» и других счетов и кредиту счета 97 «Расходы будущих периодов».	Учтенные на счете 97 «Расходы будущих периодов» расходы списываются в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др.	По дебету счета 39 «Расходы будущих периодов» отражается накопление расходов будущих периодов, по кредиту — их списание (распределение) и включение в состав расходов отчетного периода.

Примечание – Источник: собственная разработка на основании источников: [3, 5, 8]

Данные таблицы свидетельствуют о том, что в Республике Беларусь учёт расходов будущих периодов приближен к действующей системе учета Российской Федерации и Украины. В учётной политике исследуемых государств расходы будущих периодов учитываются обособленно, для

детализации учёта нормативными документами предусмотрено выделение субсчетов по видам указанных расходов. По мере необходимости (при наступлении отчётного периода, к которому относятся расходы будущих периодов) осуществляется распределение и списание необходимой суммы расходов.

Таким образом, в настоящее время основной целью организации учета финансовых результатов является совершенствование национальных правил бухгалтерского учета по их формированию с целью повышения качества и полезности информации, формируемой в бухгалтерском учете, что позволит приблизить белорусскую практику учета к требованиям МСФО.

ЛИТЕРАТУРА

1. Бурвина, М. А., Болтач А. Р. - Сравнительный анализ учета выручки от реализации сельскохозяйственной продукции в Республике Беларусь, Российской Федерации и МСФО/М. А. Бурвина, А. Р. Болтач // Сборник научных статей по материалам XVII Международной студенческой научной конференции / Издательско-полиграфический отдел УО «ГГАУ». – Гродно, 2016. – С. 25-27.
2. О бухгалтерском учёте и отчётности: Закон Респ. Беларусь, 12 июля 2013 г., № 57-3: в ред. от 17 июля 2017 г. №52-3 // Аналитическая правовая система «Бизнес-Инфо» / ООО «Профессиональные правовые системы», Нац. Центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.
3. Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 29 июня 2011 №50: в ред. от 22 дек. 2018 г. № 74// Аналитическая правовая система «Бизнес-Инфо» / ООО «Профессиональные правовые системы», Нац. Центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.
4. Об утверждении инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов: постановление Министерства финансов Республики Беларусь, 30 сент. 2011 г., № 102: в ред. от 22 дек. 2018 г. № 74// Аналитическая правовая система «Бизнес-Инфо» / ООО «Профессиональные правовые системы», Нац. Центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.
5. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению [Электронный ресурс]: Приказ Министра финансов Российской Федерации, 31 окт. 2000, №94н // Консультант Плюс. Россия / ЗАО «Консультант Плюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/. – Дата доступа: 15.05.2019.
6. Об утверждении положения о резервном фонде заработной платы [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Республики Беларусь, 28 апр.2000 г., №605: в ред. от 04 июня 2014г. №540 // Информационно-правовая система Нормативка. by. – Режим доступа: <https://normativka.by/lib/document/500043854/rev/20140725#point=1>. - Дата доступа: 10.05.2019г.
7. Об утверждении типового плана счетов бухгалтерского учета [Электронный ресурс]: Приказ Министра финансов Республики Казахстан, 23 мая 2007 г., № 185 // Справочная система Параграф. – Режим доступа: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30110808#pos=4;-227. – Дата доступа: 15.05.2019.
8. Про затвердження Плану рахунки в бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування [Электронный ресурс]: Наказ Міністерства фінансів № 291 від 30.11.1999 / Бухучет и налоги в Украине / Режим доступа: <http://www.buhoblik.org.ua/>. – Дата доступа: 15.03.2019 г.
9. Швецова, О. В. Сравнительная характеристика российских и зарубежных подходов к формированию информации о финансовых результатах в отчетности / О. В. Швецова // Аудит и финансовый анализ. — Москва, 2013. – №4. – с.101–104.