

УДК 657.22

UDC 657.22

**ОЦЕНКА КАЧЕСТВА ОТЧЕТНОСТИ
О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ
ОРГАНИЗАЦИЙ**

**THE EVALUATION OF THE QUALITY OF THE
REPORTS ABOUT THE FINANCIAL RESULTS
OF THE AGRICULTURAL ORGANIZATION
PERFORMANCE**

Касьяненко Евгений Александрович
*ООО «Национальная Лизинговая Компания»
г. Краснодар, Россия*

Kasyanenko Evgeniy Alexandrovich
LLC "National Leasing Company", Krasnodar, Russia

В статье дана оценка на соответствие критериям качества современной отчетности о финансовых результатах сельскохозяйственных организаций. Вынесен ряд предложений по совершенствованию и повышению уровня ее полезности для пользователя

There is one evaluation of the criteria of the modern reporting quality of financial results of agricultural organizations in this issue. Several suggestions to improve it and increase its usefulness to users were made

Ключевые слова: ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И
УБЫТКАХ, ИНТЕРЕСЫ ПОЛЬЗОВАТЕЛЕЙ,
КРИТЕРИИ КАЧЕСТВА

Keywords: PROFIT AND LOSS ACCOUNT, THE
INTERESTS OF USERS, QUALITY CRITERIA.

Основным источником информации о деятельности сельскохозяйственной организации, доступным как внутренним, так и внешним пользователям, являются учетные данные, содержащиеся в бухгалтерской (финансовой) отчетности. К числу основных требований к бухгалтерской (финансовой) отчетности коммерческих организаций относятся: достоверность, существенность, полезность, нейтральность, последовательность. Считается, что если бухгалтерская (финансовая) отчетность формируется с учетом всех этих требований, то она может быть эффективно использована заинтересованными пользователями. В свою очередь, финансовый результат деятельности организации – важнейший показатель, интересующий всех пользователей учетной информации хозяйствующего субъекта.

Основным источником данных о финансовых результатах в настоящее время является отчет о прибылях и убытках. Потребность в формировании данной отчетной формы обусловлена необходимостью оценки эффективности деятельности хозяйствующего субъекта аппаратом управления организации. В связи с этим немалое внимание должно уделяться направленности действий бухгалтера на повышение уровня воспринимае-

мости (интерпретируемости) данных отчета о прибылях и убытках аппаратом управления и другими категориями пользователей.

Современный отчет о прибылях и убытках представляет информацию о формировании финансовых результатов по разнообразным видам деятельности организации, а также итоги различных фактов хозяйственной деятельности за отчетный период, способные повлиять на величину конечного финансового результата. Кроме того, данная отчетная форма является связующим звеном между прошлым и настоящим отчетными периодами и показывает, за счет чего произошли изменения в капитале организации отчетного периода по сравнению с прошлым. Таким образом, отчет о прибылях и убытках показывает, как изменяется собственный капитал организации под воздействием доходов и расходов, осуществленных в отчетном периоде.

Форма отчета о прибылях и убытках, используемая в Российской Федерации на современном этапе, составляется в последовательной структуре многошаговым способом, который порождает промежуточные итоги (валовая прибыль (убыток), прибыль (убыток) от продаж, прибыль (убыток) до налогообложения). Необходимость формирования промежуточных итогов вызывается стремлением предоставить оценочные показатели пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности по видам деятельности организации.

Важнейшим аспектом формирования отчета о прибылях и убытках является проблема количества отражаемых в нем показателей, то есть некой совокупности данных, позволяющих удовлетворить запросы пользователей информации. Проблема совокупности представляемых в отчете о прибылях и убытках показателей была всегда. Увеличение совокупности таких показателей обеспечивает больше информации пользователям и рас-

крывает условия их возникновения. Уменьшение совокупности представляет их в более удобной для чтения форме, но дает меньше информации пользователям и делает практически невозможным раскрытие условий возникновения прибылей или убытков.

В настоящее время набор показателей, представляемых в отчете о прибылях и убытках российской организации, регламентируется приказом Минфина РФ от 02.07.2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» [3].

Для представления данных в современном отчете о прибылях и убытках, согласно данному приказу, предусмотрены две графы: «за отчетный период текущего года» и «за аналогичный период прошлого года». Отличительной особенностью нынешней формы отчета является наличие в ней дополнительной графы «Пояснения». Согласно приказу Минфина № 66н, в ней следует указывать номер соответствующего пояснения к отчету о прибылях и убытках. Указанный нормативный документ допускает представление пояснений в табличной или текстовой форме. Пример оформления пояснений в табличной форме приведен в приложении к приказу Минфина.

Заметим, что организация может не ограничиваться представленным Минфином набором Пояснений и, согласно п. 27 ПБУ 4/99, в их состав может дополнительно включить информацию об объемах продаж продукции, товаров, работ, услуг по видам (отраслям) деятельности и географическим рынкам сбыта (деятельности); о составе издержек обращения; о составе прочих доходов и расходов и т.д. [4].

Таким образом, введя графу «Пояснения», Минфин в некоторой степени попытался решить проблему совокупности представляемых в отчете о прибылях и убытках данных, основной набор которых предполагается в

самой форме. Более детальные сведения о характере возникновения различных доходов и расходов вынесены в Пояснения.

Исследование структуры и содержательного наполнения современного отчета о прибылях и убытках показало, что данная отчетная форма стала более ориентирована на повышение роли профессионального суждения бухгалтера при формировании отчетности. Однако данное преимущество в то же самое время является и некоторым недостатком, в частности с позиций пользователя отчетности, информационные потребности которого могут порой идти в разрез с профессиональным суждением бухгалтера. Некоторая информация по отдельным статьям доходов и расходов, которая будет полезна для изучения механизма формирования финансового результата деятельности организации, оценки структуры доходов и расходов, анализа рентабельности отдельных видов экономической деятельности и хозяйственных операций, может оказаться недоступной пользователю, в том числе и по причине отсутствия ее как рекомендованной (не обязательной к формированию) Минфином в Пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, согласно приказа от 02.07.2010 г. № 66н. [3].

Считаем, что эффективно пользователем может быть использована отчетность о финансовых результатах, соответствующая следующим, выделенным нами критериям качества:

- достоверность данных – возможность проверки, отсутствие заинтересованности составителя в искажении данных;

- ясность алгоритмов расчета представленных показателей – использование общеизвестной терминологии, наличие исчерпывающих пояснений, последовательность применения методик расчета;

- удобство чтения – наглядность и последовательность представления данных;

- удовлетворенность объемом информации различных групп пользователей – существенность информации с позиций: менеджмента организации, собственников, инвесторов;

- полезность в достижении целей использования данных – оценка эффективности работы аппарата управления, оценка эффективности использования собственности, прогнозирование деятельности организации.

Используя эти критерии, нами была произведена оценка современного отчета о прибылях и убытках с позиций возможности представления в нем качественной информации о финансовых результатах деятельности сельскохозяйственных организаций.

По критерию достоверности данных можно отметить следующее. Исходя из требований статьи 13 Федерального закона «О бухгалтерском учете», все организации должны составлять бухгалтерскую отчетность на основе данных синтетического и аналитического учета [2]. Таким образом, достоверность данных отчета о прибылях и убытках находится в непосредственной зависимости от уровня достоверности данных синтетического и аналитического учета. При этом не каждый пользователь имеет доступ к этим данным с тем, чтобы иметь возможность сопоставить их с показателями отчета о прибылях и убытках. Возможность проверки в данном случае ограничивается лишь возможностью сопоставления показателей анализируемой формы отчета с данными отчета о прибылях и убытках за предшествующий период и данными других отчетных форм. Отметим также, что рекомендуемый Минфином РФ состав бухгалтерской (финансовой) отчетности в настоящее время не содержит аудиторского заключения. Его наличие в некоторой степени могло бы быть гарантией достоверности дан-

ных, представляемых в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Снижению уровня достоверности данных отчета о прибылях и убытках также будут способствовать наличие заинтересованности составителя в их искажении. Определенная доля уверенности в отсутствии такой заинтересованности у пользователя отчетных данных может возникнуть, если составителем отчетности является профессиональный бухгалтер. Именно на регулирование действий профессиональных бухгалтеров, в том числе и на необходимость представления ими достоверных данных, направлено действие Кодекса этики профессиональных бухгалтеров – членов ИПБ России. Согласно данному Кодексу, преднамеренное несоблюдение членом ИПБ его норм может повлечь проведение внешней проверки его поведения и в случае выявления нарушений введение санкций вплоть до исключения [1]. Таким образом, считаем целесообразным, сопровождать бухгалтерскую отчетность сельскохозяйственной организации сведениями об уровне квалификации ее составителя и членстве его в ИПБ России.

Повышению уровня качества отчетных данных о финансовых результатах деятельности сельскохозяйственной организации также будет способствовать ясность для пользователя алгоритмов расчета представленных показателей. В первую очередь, пользователю должны быть представлены показатели в общеизвестной терминологии. Если возникает вероятность того, что наименование показателя вызывает неопределенность толкования у пользователя, в качестве справки или в Пояснениях к отчету о прибылях и убытках должны быть представлены исчерпывающие разъяснения. В отношении современной формы отчета о прибылях и убытках можно отметить, что Минфином никак не разъясняется порядок расчета представленного в нем показателя «Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода».

Помимо этого, существенное влияние на уровень финансового результата оказывают принятые организацией положения учетной политики, однако ее содержание является недоступным внешним заинтересованным пользователям. О ее влиянии можно косвенно судить лишь из сведений, представляемых в отдельных Пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках. Считаем, что для отражения такого рода сведений сельскохозяйственным организациям целесообразно оформлять отдельное Пояснение.

Информация, представляемая в отчете о прибылях и убытках, будет удовлетворять критерию ясности, если в процессе ее подготовки соблюдалась последовательность применения методик расчета показателей доходов, расходов, прибылей и убытков. Соблюдение требования последовательности применения методик расчета исходит из соблюдения допущения последовательности применения учетной политики декларируемого в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации». Пункт 16 того же положения требует обособленно отражать в бухгалтерской отчетности изменения учетной политики, оказавшие влияние на финансовые результаты деятельности организации. Можно отметить, что согласно приказу Минфина РФ от 02.07.2010 г. корректировки в связи с изменением учетной политики предполагается отражать в отчете об изменениях капитала. В то же самое время пользователи бухгалтерской отчетности будут ограничены в такой информации, если организация имеет право представлять исключительно бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках.

Анализируя современный отчет о прибылях и убытках с позиции удобства чтения, можно отметить, что в целом данные в нем представлены наглядно и последовательно, они логически увязаны, а форма представления легка для восприятия.

Оценку отчета о прибылях и убытках с позиции удовлетворенности объемом информации различных групп пользователей произведем с позиций менеджмента организации, собственников, инвесторов, кредиторов и контрагентов. Так, для менеджмента организации важно, чтобы в отчетности о финансовых результатах был представлен такой показатель, который позволил бы им оценить эффективность управления деятельностью хозяйствующего субъекта. Считаем, что современная российская учетная практика формирования финансового результата и его представления в отчете о прибылях и убытках не позволяют достаточно эффективно использовать эти данные в указанных целях. Обусловлено это тем, что при формировании конечного финансового результата деятельности сельскохозяйственной организации используется ряд показателей доходов и расходов, появление которых не обусловлено усилиями аппарата управления хозяйствующего субъекта. К таким показателям, в частности, можно отнести: результат переоценки внеоборотных активов (отнесенный в состав прочих доходов и расходов); результат формирования оценочных резервов; доходы и расходы, связанные с чрезвычайными обстоятельствами; целевое финансирование и др. Исключение этих показателей из чистой прибыли (убытка) отчетного периода, по-нашему мнению, позволит выявить показатель финансового результата, удовлетворяющий потребностям менеджмента организации.

Совершенно другого рода показатель прибыли интересует собственников хозяйствующего субъекта. Им важно знать – насколько эффективно используется имущество, какие доходы ими могут быть получены от его использования, смогут ли они вернуть вложенные в организацию средства. С этих позиций можно судить о том, что собственника интересует показатель финансового результата, выражающийся в приросте стоимости акти-

вов, свободных от обязательств, или, иными словами, в приросте капитала организации. Такой показатель формируется накопительно с момента начала деятельности хозяйствующего субъекта. Отчет о прибылях и убытках отражает лишь прирост данного показателя за отчетный период. Таким образом, собственника в большей степени будет интересовать не показатель чистой прибыли (убытка) отчетного периода, а величина нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), представляемая в бухгалтерском балансе.

Соответственно, как самостоятельный источник информации о финансовых результатах для собственников организации отчет о прибылях и убытках служить не может, в то же самое время его значение нельзя недооценивать. Во-первых, он дает возможность оценить прирост (сокращение) капитала за отчетный период, во-вторых, в нем могут быть представлены сведения о сумме дивидендов, начисленных собственникам из прибыли отчетного года. Однако современный отчет о прибылях и убытках не предусматривает отражение последнего из указанных показателей.

С позиций инвестора интерес представляет информация о сельскохозяйственной организации, дающая возможность оценить ее действительное положение, динамику и перспективы развития. В качестве параметров оценки хозяйствующего субъекта для возможности инвестирования могут выступать: рыночная позиция организации (в некоторой степени ее может характеризовать объем выручки от продаж), общая сумма капитала (а в ее составе и сумма нераспределенной прибыли), рентабельность инвестиций (отношение чистой прибыли к стоимости активов организации), чистая рентабельность (отношение чистой прибыли к выручке от продаж), положительная динамика финансовых результатов и многое другое.

Значительный объем указанных сведений может быть получен из современного отчета о прибылях и убытках, однако, динамика и перспективы развития хозяйствующего субъекта по информации о финансовых результатах, представляемой в данной отчетной форме, не могут быть объективно оценены, причины тому рассмотрены ниже.

По критерию – полезность отчета о прибылях и убытках в достижении целей использования данных отметим следующее. Относительность использования показателей действующего отчета о прибылях и убытках для оценки эффективности работы аппарата управления очевидна. Это связано с тем, что наиболее отчетливо в нем представляются сведения лишь о финансовых результатах хозяйственных операций, связанных с основным видом деятельности. По прочим видам деятельности результат отдельно не представлен, при этом набор показателей в отчете о прибылях и убытках не дает возможности более четко обозначить собственно прочие виды деятельности, а для пользователя это имеет особое значение, в случае если сальдо прочих доходов и расходов окажется выше уровня прибыли (убытка) от продаж.

Для оценки эффективности использования собственности сельскохозяйственной организации ценность показателей отчета о прибылях и убытках также невысока. Обусловлено это тем, что в данной отчетной форме представляются результаты об использовании не только собственного имущества. В такой ситуации для получения необходимого показателя финансового результата из состава доходов и расходов хозяйствующего субъекта исключению должны подлежать: проценты к уплате; расходы, связанные с использованием имущества, полученного в аренду; целевое финансирование; безвозмездные поступления; кредиторская задолженность, списанная по истечении срока исковой давности и т.п.

Прогнозирование деятельности сельскохозяйственной организации путем исследования показателей современного отчета о прибылях и убытках также будет затруднено по нескольким причинам. Во-первых, представление сведений в нем только за два отчетных периода не дает возможности отследить динамику необходимых показателей. Во-вторых, отсутствие четкого выделения финансовых результатов в разрезе видов деятельности, разграничение доходов и расходов, обусловленных факторами, прогнозируемыми и случайными, также затрудняет прогноз.

Решению данной проблемы, по-нашему мнению, в некоторой степени будет способствовать выделение доходов и расходов в отчете о финансовых результатах в разрезе классификации хозяйственных операций сельскохозяйственной организации следующим образом:

- хозяйственные операции, связанные одним основанием с отображением оттока ресурсов и увеличением активов организации;
- хозяйственные операции, отображающие отток и приток ресурсов в организации в связи с чрезвычайными обстоятельствами деятельности сельскохозяйственной организации;
- хозяйственные операции, корректирующие стоимость отдельных объектов учета; хозяйственные операции, вызывающие появление активов на балансе организации и не предполагающие связанных с ними операций по адекватному увеличению суммы обязательств либо оттока других активов;
- хозяйственные операции, вызывающие возникновение обязательств и не предполагающие связанных с ними операций по адекватному росту активов на балансе организации либо уменьшению другого рода обязательств.

Таким образом, можно отметить, что качество современного отчета о прибылях и убытках для эффективного использования сведений о финансовых результатах деятельности сельскохозяйственной организации до-

вольно низкое, что вызывает необходимость его модификации (рисунок 1) и разработки дополнительной отчетной формы, удовлетворяющей всем обозначенным нами критериям качества.

Пояснения	Наименование показателя	За 2010 г.	За 2009 г.	За 2008 г.
-	Выручка от основных продаж	138271	132950	165538
-	в т.ч.: - растениеводство	73855	90593	122389
-	- животноводство	52841	39779	32714
-	- промышленное производство	9066	1223	5157
6	Себестоимость основных продаж	(127335)	(114141)	(108583)
-	в т.ч.: - растениеводство	(49101)	(60057)	(58745)
-	- животноводство	(63388)	(49315)	(41465)
-	- промышленное производство	(10970)	(1555)	(4877)
-	Валовая прибыль (убыток)	10936	18809	56955
-	Коммерческие расходы	-	-	-
-	Управленческие расходы	-	-	-
-	Выручка от прочих продаж	9152	7179	4946
-	Себестоимость прочих продаж	(8899)	(7216)	(4889)
-	Прибыль (убыток) от продаж	11189	18772	57012
-	Доходы, не связанные с продажами	7026	10068	1742
-	в т.ч.: - доходы от участия в других организациях	-	-	-
3	- проценты к получению	1349	-	-
3,4,5,7	- прочие доходы	5677	10068	1742
-	Расходы, не связанные с продажами	(14301)	(12821)	(15373)
-	в т.ч.: - проценты к уплате	(12958)	(9454)	(4925)
3,4,5,7	- прочие расходы	(1343)	(3367)	(10448)
-	Чрезвычайные доходы	131	-	-
-	Чрезвычайные расходы	(187)	(35)	-
-	Прибыль (убыток) до налогообложения	3858	15984	43381
-	Текущий налог на прибыль	-	-	-
-	в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	-	-	-
-	Изменение отложенных налоговых обязательств	-	-	-
-	Изменение отложенных налоговых активов	-	-	-
-	Иные платежи из прибыли (ЕСХН)	(241)	(143)	(383)
-	Чистая прибыль (убыток)	3617	15841	42998
-	<i>Дивиденды к выплате*</i>	-	-	-
СПРАВОЧНО				
-	Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	-	-	-
-	Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	-	-	-
-	Совокупный финансовый результат периода	3617	15841	42998
-	Базовая прибыль (убыток) на акцию	-	-	-
-	Разводненная прибыль (убыток) на акцию	-	-	-
<i>Дивиденды к выплате*</i> – строка представляется в промежуточном отчете о прибылях и убытках				

Рисунок 1 – Модифицированный отчет о прибылях и убытках
СПК «Колос» Динского района

Отдельное выделение нами в модифицированном отчете о прибылях и убытках доходов и расходов, связанных с основными продажами и прочими, позволяет обеспечить параллельность доходов и расходов, их увязку. Остальные доходы и расходы нами предлагается выделять отдельно в отчете о прибылях и убытках как несимметричные.

Помимо выделения дополнительных показателей в предложенной нами форме отчета о прибылях и убытках, считаем логичным ее составление, исходя из данных за три отчетных периода (отчетный, предыдущий и предшествующий предыдущему), что будет полезно с позиций анализа содержащейся в нем информации, а также обеспечит согласованность этой отчетной формы с бухгалтерском балансом, формируемым также за три отчетных периода.

Использование в анализе набора показателей, представленных в модифицированном отчете о прибылях и убытках, позволяет пользователю не прибегать к дополнительным сведениям о доходах и расходах, содержащихся в таких специализированных формах, как: форма № 6-АПК «Отчет об отраслевых показателях деятельности организаций агропромышленного комплекса» (раздел III «Расшифровка показателей формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках», раздел VI «Справка о финансовых результатах плательщиков единого сельскохозяйственного налога»), форма № 9-АПК «Сведения о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции растениеводства» (раздел II «Реализовано продукции растениеводства»), форма № 13-АПК «Сведения о производстве, себестоимости и реализации продукции животноводства» (II «Реализовано продукции животноводства»).

Помимо этого, в представленной форме отчета о прибылях и убытках выделены доходы и расходы, характеризующие факты хозяйственной жизни, связанные с продажами (основные продажи и прочие), факты хозяйственной жизни, характеризующие финансовую и инвестиционную де-

тельность организации (доходы от участия в других организациях, проценты к получению, проценты к уплате). Отдельно выделены доходы и расходы по фактам хозяйственной жизни, имеющим случайный и непрогнозируемый характер (чрезвычайные доходы и расходы). Такое представление сведений в отчете о прибылях и убытках позволит оценивать не только эффективность работы сельскохозяйственной организации как единого хозяйствующего субъекта, но и работу отдельных ее структур, подразделений и ответственных лиц.

Помимо структурных изменений в представлении доходов и расходов в отчете о прибылях и убытках сельскохозяйственной организации, нами были произведены некоторые корректировки показателей доходов и расходов. Это было обусловлено реализацией попытки по устранению противоречий в действующей методологии учета.

Так, нами была изменена трактовка показателя «Прибыль (убыток) от продаж». Это объясняется тем, что само понятие продаж в сельскохозяйственных организациях не ограничивается исключительно процессом реализации готовой продукции, товаров, работ и услуг. Реализации могут подлежать материалы (например, зерноотходы), основные средства и другие активы организации. Эффективная организация прочих продаж может быть дополнительной характеристикой работы аппарата управления организации и показателем повышения деловой активности хозяйствующего субъекта.

Несмотря на указанные преимущества модифицированного отчета о прибылях и убытках по отношению к отчету о прибылях и убытках рекомендованному Минфином РФ, считаем, что сама логика формирования данной отчетной формы не позволяет обеспечить пользователя в достаточной степени качественными данными о финансовых результатах сельскохозяйственной организации. В связи с этим, считаем целесообразным

сформировать дополнительно к отчету о прибылях и убытках Пояснения по разработанной нами форме (рисунок 2).

Отдельные элементы заголовочной части данного Пояснения, как то «Сведения о составителе», «Дата последнего аудиторского заключения» и «Вид аудиторского заключения», нацелены на повышение уровня убежденности пользователя в достоверности представляемых данных о финансовых результатах.

СВЕДЕНИЯ О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ОРГАНИЗАЦИИ			
Наименование организации		СПК «Колос»	
Отчетный год		2010	
Единица измерения		тыс. руб.	
Сведения о составителе:			
трудовой стаж в должности главного бухгалтера, лет		26	
членство в ИПБ России		Да	
Дата последнего аудиторского заключения		15.04.2011 г.	
Вид аудиторского заключения		немодифицированное	
Показатель	2010 г.	2009 г.	2008 г.
Собственный капитал, на конец года	219558	241837	240827
Статическая прибыль (убыток)	(22279)	1010	40905
Целевое финансирование	(2020)	(5117)	(4116)
Результат переоценки внеоборотных активов	-	-	-
Оценочные резервы, в т.ч.:			
- под снижение стоимости материальных ценностей	-	-	-
- под обесценение финансовых вложений	-	-	-
- по сомнительным долгам	-	-	-
Безвозмездные поступления	(182)	(95)	(84)
Изъятия собственников в течение отчетного года	-	-	-
Дополнительные взносы собственников в течение отчетного года	(-)	(-)	(-)
Начисленные дивиденды за счет чистой прибыли отчетного года	-	-	-
Динамическая прибыль (убыток)	(24481)	(4202)	36705
Чистая прибыль (убыток) от использования собственного имущества	16046	25263	47798
Руководитель _____		ФИО / _____ /	
Главный бухгалтер _____		ФИО / _____ /	

Рисунок 2 – Форма Пояснения к отчету о прибылях и убытках сельскохозяйственной организации

Структура Пояснения охватывает период представления в нем информации, равный трем годам: отчетный, предыдущий и предшествующий предыдущему. Цель такого представления состоит в том, чтобы обеспечить согласованность сведений в Пояснении с данными бухгалтерского баланса и модифицированного отчета о прибылях и убытках за отчетный год. Помимо этого представление данных за трехлетний период позволит увеличить уровень полезности отчетной информации о финансовых результатах хозяйствующего субъекта для достижения целей их использования при оценке эффективности работы аппарата управления, оценки эффективности использования собственности, а также прогнозирования деятельности организации.

Величина собственного капитала, представленная в Пояснениях, соответствует итогу III раздела пассива бухгалтерского баланса. При этом нами был учтен тот факт, что в составе капитала, помимо уставного, добавочного, резервного капиталов и нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), учтена еще и сумма целевого финансирования (кредитовый остаток по счету 86 «Целевое финансирование»).

Величина статической прибыли (убытка) рассчитана как прирост собственного капитала сельскохозяйственной организации за отчетный год. Однако числовое значение данного показателя может быть эффективно использовано собственниками и инвесторами только в том случае, если имущество хозяйствующего субъекта оценено по справедливой стоимости. В настоящее время механизм формирования такой стоимости в российском учете не применяется, однако возможности использования учетного инструментария могут позволить сформировать некий ее аналог. На применение такого инструментария в сельскохозяйственной организации из сведений Пояснения будет указывать наличие суммовых показателей по строкам «Результат переоценки внеоборотных активов» и «Оценочные резервы». В случае если положениями учетной политики сельскохозяйственной

организации не предусмотрено формирование данных величин, то величина статической прибыли (убытка) будет далека от истинной ее экономической сущности, и об этом пользователь из содержания Пояснения будет осведомлен.

Величина динамической прибыли (убытка), представленная в Пояснении, нацелена на удовлетворение информационных потребностей менеджмента организации. Она формируется как результат корректировки статической прибыли (убытка) на показатели целевого финансирования (вычитается), результата переоценки внеоборотных активов (суммируется, если уценка, и вычитается, если дооценка), величину оценочных резервов (суммируется), безвозмездных поступлений (вычитаются), изъятий (суммируются) и дополнительных взносов собственников (вычитаются), произведенных в отчетном году, а также на сумму начисленных дивидендов за счет прибыли отчетного года (суммируются). Таким образом, рассчитанный показатель динамической прибыли (убытка) будет основываться на оценке активов хозяйствующего субъекта по себестоимости. Помимо этого из стоимости активов будут подлежать исключению активы, поступившие в виде целевого финансирования и безвозмездно, то есть те, появление на балансе которых не являлось следствием расходования ресурсов и результатом работы самого хозяйствующего субъекта. Исключение из состава динамической прибыли (убытка) сумм изъятий и дополнительных взносов собственников сельскохозяйственной организации нацелено на исключение из состава капитала организации фактов, повлекших его изменение, но, не обусловленных работой самого хозяйствующего субъекта (то есть фактов, оказавших влияние на первоначально инвестированный, но не заработанный капитал). Исходя из того, что сумма динамической прибыли (убытка) должна представлять результат работы организации за отчетный период, ее нужно увеличить на сумму начисленных в течение этого отчетного периода дивидендов, сумм расходования заработной платы.

В форме представленного Пояснения приведен также показатель чистой прибыли (убытка) от использования собственного имущества. Его величина рассчитана нами, как сумма чистой прибыли (убытка), плюс проценты к уплате (проценты, начисленные за пользование заемными, не собственными средствами), плюс расходы по аренде (расходы за пользование арендованным, не собственным имуществом), минус безвозмездные поступления (доходы, возникшие от поступления имущества без факта расходования собственных средств) и минус кредиторская задолженность, списанная по истечении срока исковой давности (отнесенная в состав дохода величина, являющаяся обязательством другим хозяйствующим субъектам, их собственностью). Применение показателя чистой прибыли (убытка) от использования собственного имущества в процессе оценки эффективности деятельности хозяйствующего субъекта позволит получить более реальное значение, например показателя рентабельности активов (отношение чистой прибыли (убытка) от использования собственного имущества к средней стоимости активов организации) или показателя рентабельности собственного капитала (отношение чистой прибыли (убытка) от использования собственного имущества к средней стоимости собственного капитала организации (без целевого финансирования)).

Формирование и представление в бухгалтерской отчетности указанных показателей прибыли (убытка) позволят учетным данным сельскохозяйственных организаций в большей степени соответствовать основным, по нашему мнению, критериям оценки качества: достоверность, ясность алгоритмов расчета, удобство чтения, удовлетворенность объемом информации различных групп пользователей, полезность в достижении целей использования данных.

Список литературы

1. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров – членов ИПБ России: утв. решением Президентского совета Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов РФ от 26 сентября 2007 г. Протокол № 09/-07 // www.consultant.ru.
2. О бухгалтерском учете: Федеральный закон Российской Федерации от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ: принят Гос. Думой 23 февраля 1996 г. // Собрание законодательства Российской Федерации. – № 45. – 1996.
3. О формах бухгалтерской отчетности организаций. Приказ Минфина РФ от 02.07.2010 № 66н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти, 30 августа 2010 г., № 35.
4. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»: утв. приказом Минфина РФ от 06 июля 1999 г. № 43н // Финансовая газета. – 1999. – № 34.