

## **Финансовые результаты деятельности рыбопромыслового предприятия**

**Е.А. Мишуровская**

*В статье рассмотрены несколько трактовок прибыли с учетом методов и целей ее исчисления. Приведены различные классификации доходов и расходов как составляющих прибыли. Даны предложения об использовании для управленческих целей показателей прибыли, сформированных не на основании бухгалтерских данных, а на основании данных, отражающих технологические особенности деятельности рыбодобывающих предприятий, такие как сезонный характер деятельности, особенности в порядке организации документооборота и пр.*

*The article considers some definitions of profit taking into account methods and purpose of its calculation. The author shows different classifications of income and expense as components of profit. The article gives proposal for use profit performance that are formed on the data reflecting technological features of fishing business. For example, of seasonal nature of activity, features of documentation order and so on.*

Экономическая и юридическая самостоятельность российских рыбодобывающих предприятий заставляет их формировать эффективную рыночную стратегию, обеспечивающую конкурентные преимущества на рынке.

Рыбное хозяйство – специфический вид морской деятельности. Он требует значительных кадровых, временных и финансовых ресурсов для осуществления разведки и организации промысла в различных акваториях, как в морях России, так и в удаленных районах Мирового океана. Большая капиталоемкость основных фондов (флот, порты, береговая инфраструктура) обуславливает значительное время для их окупаемости. Рыбное сырье и рыбная продукция – скоропортящиеся продукты, по этой причине должна быть создана надежная технологическая цепь: добыча – морская обработка – транспортировка – переработка на берегу – реализация. Вся эта цепь требует больших затрат на содержание и обновление.

В условиях сложной экономической ситуации в рыбной отрасли для обеспечения эффективной работы рыбодобывающего предприятия необходимо организовать качественную и научно обоснованную систему управления.

Процесс управления предприятием рассматривается как циклическое выполнение следующих шагов:

- целеполагание;
- планирование (бюджетирование) деятельности;
- получение фактических данных;
- план-фактный анализ, выявление отклонений и их причин;
- корректировка планов (бюджетов), целей предприятия.

Показатели финансовых результатов по конкретному предприятию характеризуют степень умения руководителей успешно осуществлять финансовую, хозяйственную и инвестиционную деятельность.

Финансовый результат хозяйственной деятельности организации определяется показателем прибыли или убытка, который формируется по-разному, в зависимости от методов и целей исчисления. Финансовый результат представляет собой разницу от сравнения сумм доходов и расходов организации. Превышение доходов над расходами означает прибыль, а расходов над доходами - убыток.

Прибыль как синтезирующий показатель является показателем эффективности хозяйствования предприятия по всем направлениям его деятельности: производственной, сбытовой, снабженческой, финансовой и инвестиционной.

Роль прибыли предприятия в условиях рыночной экономики разнообразна:

- прибыль является одной из основных целей предпринимательской деятельности (отражено в уставных документах);
- прибыль предприятия является базой экономического развития государства;
- прибыль является основным внутренним источником формирования финансовых ресурсов, обеспечивающих развитие предприятия;
- прибыль - один из основных критериев эффективности конкретной производственной деятельности.

Существует несколько трактовок прибыли в зависимости от методов исчисления: бухгалтерская, экономическая, налоговая.

**Бухгалтерская прибыль** - прибыль от предпринимательской деятельности, которая рассчитывается по данным бухгалтерского учета, т.е. на основании первичных учетных документов, как разница между доходами и расходами организации.

**Экономическая прибыль** - разница между доходами и экономическими издержками, включающими наряду с общими издержками альтернативные (вмененные) издержки.

**Налоговая прибыль** по общему правилу в соответствии со ст. 247 НК РФ также представляет собой разницу между доходами и расходами организации. Определение прибыли для целей налогообложения будет неодинаково для различных категорий налогоплательщиков, что представлено в нижеприведенной таблице.

## Определение прибыли для целей налогообложения в зависимости от категории налогоплательщика

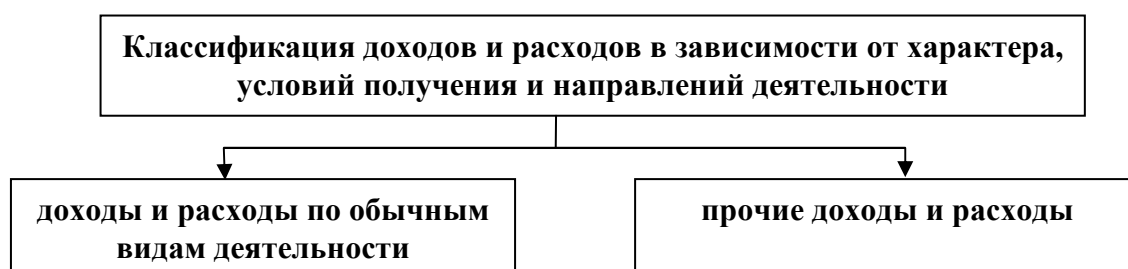
<b>Налогоплательщики</b>	<b>Прибыль для целей налогообложения</b>
Российские организации	Доходы, уменьшенные на расходы (п. 1 ст. 247 НК РФ)
Иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянное представительство	Доходы представительства, уменьшенные на расходы представительства (п. 2 ст. 247 НК РФ)
Иные иностранные организации	Доходы, полученные в РФ, в соответствии с перечнем, приведенным в ст. 309 НК РФ (п. 3 ст. 247 НК РФ)

Как видно из приведенных выше определений, базовыми элементами, формирующими финансовый результат деятельности организации, являются доходы, расходы, экономические издержки, причем в зависимости от методов исчисления прибыли будут различаться и понятия доходов и расходов.

Так, для целей исчисления бухгалтерской прибыли доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников; расходами - уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников.

Классификация доходов и расходов должна, в первую очередь, определяться задачами, стоящими перед менеджерами.

В зависимости от характера, условий получения и направлений деятельности можно классифицировать доходы и расходы, как это представлено на рис. 1.



**Рис. 1. Классификация доходов и расходов в зависимости от характера, условий получения и направлений деятельности**

Так например, в рамках основной деятельности рыбопромысловых предприятий основным доходом будет выручка от реализации готовой продукции (рыбы, морского зверя, морепродуктов).

Планирование, учет и калькулирование себестоимости рыбопродукции, морепродуктов и другой продукции на предприятиях рыбной отрасли производится по следующим калькуляционным статьям расходов:

1. Сырье, полуфабрикаты собственного производства и материалы.
2. Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций.
3. Возвратные отходы (вычитаются).
4. Тара и тарные материалы.
5. Топливо и энергия на технологические цели.
6. Основная заработная плата производственных рабочих.
7. Дополнительная заработная плата производственных рабочих.
8. Отчисления на социальное страхование.
9. Расходы на подготовку и освоение производства.
10. Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования.
11. Транспортные расходы.
12. Цеховые расходы.
13. Общезаводские расходы.
14. Потери от брака (только в учете).
15. Прочие производственные расходы.
16. Внепроизводственные расходы.

В состав расходов от основной деятельности могут входить такие специфические статьи, как:

- 1) портовые услуги;
- 2) спутниковая и радиосвязь;
- 3) экспертиза санитарного состояния судна;
- 4) оформление приезда-отъезда экипажа, судовых документов;
- 5) расходы по доставке экипажей на промысел и обратно;
- 6) все виды ремонта судна;
- 7) лицензии, разрешения, свидетельства, квоты;
- 8) выплаты плавсоставу в виде валюты взамен суточных;
- 9) износ и расходы на ремонт орудий лова, промыслового снаряжения и промыслового инвентаря и др.

Состав прочих доходов и расходов рыбодобывающих компаний зависит от специфики операций, имевших место в отчетном периоде, как правило, это:

Прочие доходы:

- 1) от купли- продажи валюты (доход);
- 2) курсовые разницы (доход);
- 3) прочие доходы.

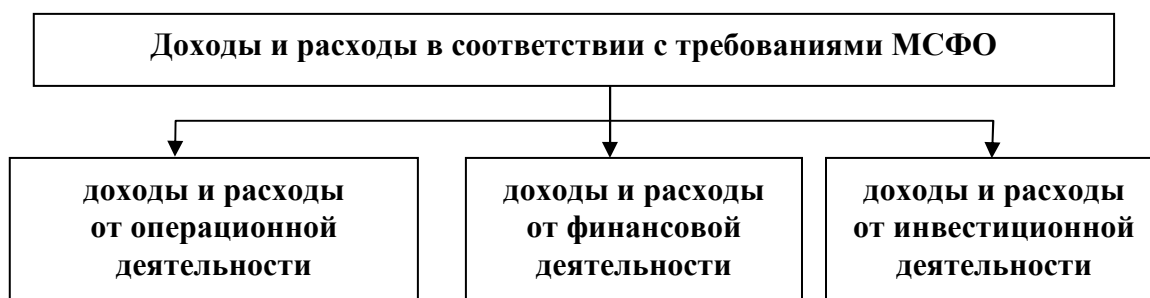
Прочие расходы:

- 1) от выбытия основных средств (расход);
- 2) от купли- продажи валюты (расход);
- 3) проценты, уплаченные за полученные кредиты;
- 4) услуги кредитных организаций;
- 5) налоги и сборы;
- 6) убытки прошлых лет, выявленные в отчетном периоде;
- 7) курсовые разницы (расход);
- 8) прочие расходы.

Специфические статьи прочих доходов и расходов могут возникать в случае чрезвычайных ситуаций, таких как кораблекрушение и пр.

Такая классификация доходов и расходов не обеспечивает представление в отчетности информации о типологии видов деятельности, а также получаемых от них выгод, т.е. не способствует удовлетворению интересов пользователей.

Для определения конечного финансового результата деятельности организаций весьма интересна группировка доходов и расходов, которая представлена в международных стандартах финансовой отчетности (МСФО). В МСФО группировка осуществляется в зависимости от трех видов деятельности: операционной, инвестиционной и финансовой (рис. 2).

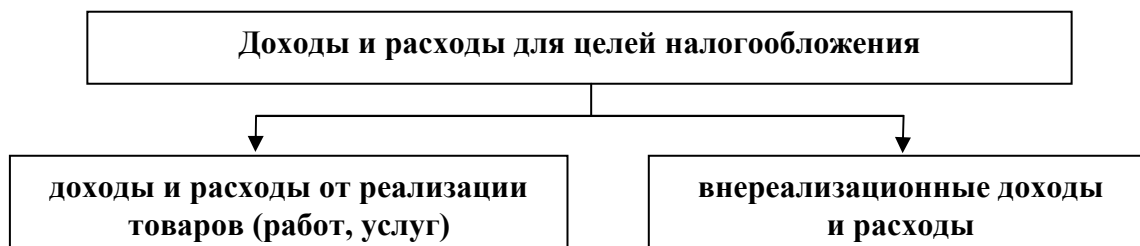


**Рис. 2. Классификация доходов и расходов в соответствии с требованиями МСФО**

Это позволяет обеспечить контроль, во-первых, за степенью риска вложений капитала, во-вторых, за эффективностью операций. Кроме того, подобная классификация позволит определить рентабельность активов по каждому из видов деятельности.

Указанная группировка доходов и расходов имеет экономический смысл, поскольку происходит разграничение долгосрочного и краткосрочного периодов. Так, инвестиционная деятельность связана с осуществлением капиталовложений в течение долгосрочного периода; финансовая - размещение средств организации на краткосрочной основе; операционная деятельность связана с производством и реализацией продукции, выполнением работ и оказанием услуг.

В отличие от классификации, принятой в бухгалтерском учете, доходы и расходы в целях налогообложения делятся на доходы и расходы от реализации товаров (работ, услуг) и внереализационные доходы и расходы (рис. 3).



**Рис. 3. Классификация доходов и расходов для целей налогообложения**

Таким образом, проблема классификации доходов и расходов усложняется тем, что в налоговом учете имеется иная группировка.

В системе управления предприятием бухгалтерский учет исполняет роль обратной связи. С его помощью осуществляется сбор информации о текущем хозяйственном состоянии предприятия, которая является базой для план-фактного анализа.

Очень верно, на наш взгляд, А.П. Дугельный и В.Ф. Комаров в своей книге "Бюджетное управление предприятием" отметили, что "Согласно технологии бюджетного управления к учету должно предъявляться требование - планирование и учет должны осуществляться в сопоставимом формате". Чем ближе формат учетных данных и данных системы планирования (бюджетирования), тем достовернее и эффективнее осуществляется план-фактный анализ.

Таким образом, в рамках эффективного управления необходимо получать фактические данные, сопоставимые с плановыми (бюджетными) показателями. При этом получаемые фактические данные должны быть достоверны, правильно отражать существующую хозяйственную ситуацию на предприятии.

Как уже было сказано выше, бухгалтерский, или учетный, метод измерения конечных результатов основывается на исчислении прибыли или убытка по учетным документам. Действующая на данный момент бухгалтерская отчетность не позволяет получить объективную оценку деятельности организаций, поскольку является в некоторой степени выражением субъективного мнения экономистов, ее формирующих, которое проявляется в выборе того или иного варианта учетной политики.

Кроме того, существуют особенности в порядке организации документооборота на рыбопромысловых предприятиях. В связи с тем, что суда находятся в море в течение 9 месяцев, а свою промысловую деятельность они осуществляют за 12-мильной зоной, большинство закупок ТМЦ производится в иностранных портах. Вся продукция, выловленная на судах, продается непосредственно на местах вылова, без захода на территорию Российской Федерации, так как это требует значительных материальных затрат, к тому же свежая рыба имеет ограниченный срок хранения, а переход до российской границы занимает в среднем от 4 до 14 дней, в зависимости от места вылова. Все данные о получении и расходовании продуктов питания, топлива и других ТМЦ, а также о вылове рыбы и ее реализации приходят по электронной почте по мере осуществления операции в виде радиограмм. Сами документы, составляемые в момент совершения операции, поступают на предприятие после того, как происходит смена экипажа и возврат судна в российский порт.

Кроме того, на наш взгляд, описанный выше порядок определения финансовых результатов, в частности, показателя прибыли, не позволяет оценить реально существующую хозяйственную ситуацию на предприятии, а следовательно, реальный результат деятельности рыбодобывающей организации за отчетный период. Это обусловлено рядом отраслевых особенностей.

К основным отраслевым особенностям предприятий рыбной отрасли, которые в полной мере необходимо учитывать при использовании показателей

финансовых результатов, сформированных по данным бухгалтерского учета и отчетности, для целей планирования (бюджетирования) деятельности и проведения план-фактного анализа, выявления отклонений и их причин, относятся:

- наличие особенностей по формированию доходов и расходов при использовании в хозяйственной деятельности договоров тайм-чартера и бербоут-чартера;
- применение в течение календарного года разработанных форм внутренней отчетности, в том числе оперативной;
- необходимость внедрения специализированных первичных бухгалтерских документов и разработка порядка учета хозяйственных операций на основании рапортов капитана судна и радиogramм, присылаемых на предприятие по радиосвязи в течение нахождения судна на промысле;
- сезонность осуществляемой деятельности и отсюда неравномерное формирование финансовых результатов деятельности предприятия в течение календарного года;
- проведение текущих и капитальных ремонтов судов и порядок учета таких расходов при отсутствии доходов от основного вида деятельности и др.

На наш взгляд, экономически необоснованно использовать для управленческих целей показатели финансовых результатов деятельности предприятия, предоставляемые системой бухгалтерского учета.

В рамках эффективного управления необходимо использовать фактические данные, отражающие технологические особенности деятельности рыбодобывающих предприятий.

Так, считаем, что порядок определения финансовых результатов деятельности рыбодобывающего предприятия должен строиться по циклическому признаку: судно на промысле и судно на ремонте. Ниже представлен график зависимости вылова рыбы от месяца года на примере ООО "Запморфлот", которое осуществляет свою промысловую деятельность преимущественно в Северо-Восточной и Северо-Западной Атлантике.

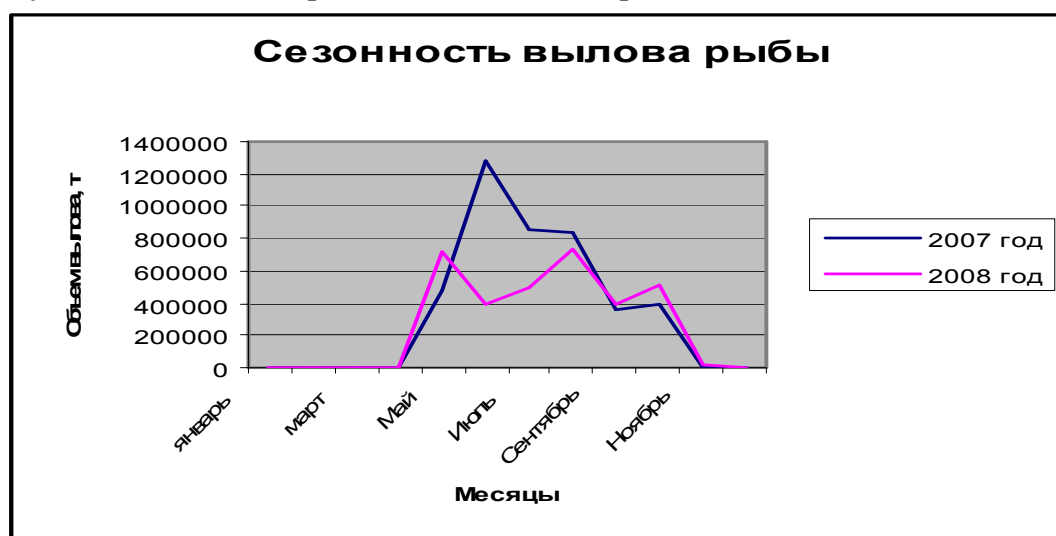


Рис. 4. Сезонность вылова рыбы

На вышеприведенном графике хорошо видно, что деятельность ООО "Запморфлот" носит циклический характер. Выделяются два различных производственных цикла, которые чередуются: судно на промысле (апрель, май, июнь, июль, август, сентябрь, октябрь, ноябрь, декабрь) и судно на ремонте (январь, февраль, март).

По этой причине финансовые результаты деятельности предприятия за отчетный период (месяц) в течение календарного года значительно колеблются. Итоговый результат деятельности предприятия за год сгладит имеющиеся колебания, в результате чего пользователь не сможет сделать объективные выводы об экономической эффективности предприятия в период нахождения судов на промысле.

Кроме того, считаем, что для управленческих целей целесообразно использовать финансовый результат, рассчитанный по каждому судну в отдельности, как разность между совокупным доходом и совокупными расходами, понесенными предприятием в рамках конкретного судна за полный производственный цикл, включающий в себя период нахождения судна на промысле.