

УДК 657:006.32

Семенов С.Г.

ПОРЯДОК ФОРМИРОВАНИЯ ОТЧЕТА О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ В МСФО

Процесс сближение российского законодательства в области бухгалтерского учета с международными стандартами финансовой отчетности диктует новые требования к составлению и предоставлению бухгалтерской (финансовой) отчетности. В настоящее время многие отечественные предприятия не ограничиваются составлением отчетности только по нормам РСБУ. Переход на составление отчетности по нормам МСФО позволит не только сблизить отечественный учет с зарубежным, но и позволит руководству организации и внешним пользователям отчетности получать более правдивые и детализированные данные о состоянии дел в организации.

Финансовая отчетность, организация, МСФО (международные стандарты финансовой отчетности), стандарт, отчет о прибылях и убытках, финансовые результаты, документы, статьи, анализ, реформа, доход, расход, информация

Semenov S.G.

THE ORDER OF FORMATION OF THE REPORT ABOUT PROFITS AND LOSSES IN IFRS

Harmonization process of Russian legislation in the field of book keeping and international standards of the financial reporting dictates new requirements to accounting (financial) reporting drawing up and granting. Now many domestic enterprises are not limited to reporting drawing up only according to the norms of RSBK. Transition to reporting drawing up in accordance with IFRS will allow not only to bring domestic accounting together with foreign one, but also will allow organization management and external reporting users to obtain more truthful and detailed data about the state of affairs in the organization.

Financial reporting, organization, IFRS (International Financial Reporting Standards), standard, profits and losses report, financial results, documents, articles, analysis, reform, income, expense, information

Финансовая отчетность - это структурированное представление информации о финансовом положении и финансовых результатах деятельности организации. Задача финансовой отчетности состоит в представлении достоверной информации о финансовом состоянии организации, которая должна быть полезной для широкого круга лиц при принятии решений. Кроме основных форм отчетности и стандартных пояснений к ней, требуется другая информация, раскрываемая в дополнительных отчетах. В настоящее время в стране претворяется Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с

Международными стандартами финансовой отчетности, утвержденная постановлением Правительства Российской Федерации от 6.03.98 г. № 283, а также намечены меры по ее реализации в 2001-2005 гг. В соответствии с проектом Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» предусмотрен поэтапный переход к режиму формирования сводной (консолидированной) отчетности по МСФО: с 1 января 2004 г. отчетность по МСФО составляют открытые акционерные общества, акции которых котируются на фондовых рынках и специальных аукционах; с 1 января 2007 г. отчетность по меж-

дународным стандартам должны составлять акционерные общества, имеющие дочерние структуры; -с 2010 г. - остальные организации в соответствии с законом.

Использование МСФО для составления бухгалтерской отчетности в России сопровождается, с одной стороны, непониманием их преимуществ; потребность в информации о содержании финансовой отчетности по МСФО для практической деятельности незначительна. С другой стороны, изучение и попытки реализации принципов и методологии отдельных стандартов для составления бухгалтерской отчетности по МСФО в российских условиях вызывает значительные трудности в понимании базовых методологических основ формирования данных, методик исчисления показателей, составляющих отчетность, техники получения необходимых сведений. В связи с этим целью данной статьи является рассмотрение необходимости использования международных стандартов финансовой отчетности для ее понимания всеми заинтересованными пользователями, а также содержания и методики формирования ее отдельных форм.

Комплект финансовой отчетности по МСФО включает: бухгалтерский баланс; отчет о прибылях и убытках; отчет об изменении капитала; отчет о движении денежных средств; учетную политику и пояснительные примечания.

Помимо финансовой отчетности компании могут составлять финансовые обзоры для руководства, в которых приводятся результаты деятельности компании, ее финансовое положение, основные трудности и неопределенности, в которых она работает. В финансовом обзоре могут быть представлены также результаты анализа факторов, определяющих финансовые результаты работы, действия и мероприятия, предпринятые для улучшения работы и роста прибылей, инвестиционная политика компании, политика в области дивидендов. Определенное место в документе может быть уделено анализу источников финансирования, политике в отношении заемных

средств, мероприятиям, предпринятым в области управления рисками.

Кроме указанных документов в составе финансовой отчетности могут содержаться отчеты по охране окружающей среды, особенно если компания работает в отрасли, в которой охране окружающей среды общественность придает особое значение, отчеты о добавленной стоимости и другие дополнительные отчеты, позволяющие облегчить работу пользователей по принятию экономических решений.

Независимо от содержания финансовой отчетности и раскрытия статей в самой финансовой отчетности или примечаниях к ней обязательным требованием МСФО является определение формы финансовой отчетности и каждого ее компонента. Кроме этого в ней должна иметь место информация о названии отчитывающейся компании, ее организационном положении (группа компаний или одна компания), отчетной дате, по состоянию на которую составлена отчетность, или отчетном периоде, о валюте отчетности, уровне точности расчета показателей.

Обычно финансовая отчетность представляется по итогам работы за год. Однако возможно ее формирование за более короткие временные периоды. При составлении финансовой отчетности необходимо, чтобы она была полезной, т.е. составленной и представленной в течение приемлемого периода после отчетной даты независимо от сложности операций, имевших место в компании.

В соответствии с требованиями МСФО этот период составляет шесть месяцев. Однако нередки случаи, когда она составляется за более короткое время, что позволяет повысить полезность финансовой отчетности для пользователем.

Отчет о прибылях и убытках должен, как минимум, содержать следующие составляющие: выручку; результаты операционной деятельности; затраты по финансированию; долю прибылей и убытков ассоциированных компаний и совместной деятельности, исчисляемую методом уча-

ствия; расходы по налогу; прибыль или убыток от обычной деятельности; результаты чрезвычайных обстоятельств; долю меньшинства; чистую прибыль или убыток за период.

Поскольку деятельность компаний отличается по характеру, видам, стабильности, предсказуемости, рискам операций и событий, содержание отчета и представление его составных элементов позволяют раскрыть результаты работы и составить прогноз будущих выгод. Поэтому в отчет о прибылях и убытках согласно МСФО 1 «Представление финансовых отчетов» могут быть включены дополнительные статьи, промежуточные суммы и заголовки. Они также могут включаться в отчет о прибылях и убытках, если этого требуют отдельные стандарты МСФО или необходимо для представления более достоверной и полезной информации внутренним и внешним пользователям финансовой отчетности: инвесторам, работникам компании, заимодавцам, поставщикам и прочим торговым кредиторам, покупателям, правительственным органам, общественности.

Кроме этого порядок расположения и названия статей отчета о прибылях и убытках могут изменяться, если это необходимо для представления более ясной картины финансовых результатов. Например, составляя отчет о финансовых результатах банка, названия статей изменяются, чтобы выполнить отдельные требования МСФО 30 «Раскрытие информации в финансовой отчетности банков и аналогичных финансовых институтов».

В отчете о прибылях и убытках или примечаниях должен быть представлен анализ доходов и расходов исходя из их характера, значимости и роли в компании. Предпочтительным является вариант анализа в самом отчете. Для его проведения статьи расходов отчета разбиваются на подклассы для выделения составляющих финансовых результатов по следующим характеристикам: стабильность; потенциал прибыли или убытка; предсказуемость.

Эта информация формируется одним из двух способов анализа. Первый способ представления информации (способ анализа) называется методом характера затрат. Этим способом в отчете о прибылях и убытках приводятся данные о расходах компании в отчетном периоде по их характеру (по экономическим элементам): амортизация, закупки материалов, транспортные расходы, заработная плата и жалование, затраты на рекламу. По функциональным направлениям расходы не группируются. Таким образом, формат составления отчета о прибылях и убытках методом учета характера затрат основан на расчете дохода от продаж путем суммирования расходов, представленных по экономическим элементам, изменений запасов и прибыли. Данный метод используется также при составлении отчета о прибылях и убытках в других зарубежных странах, например, в условиях континентальной модели бухгалтерского учета, которую использует большинство стран Европы, Японии, франкоязычные страны Африки. Несмотря на то, что российские национальные стандарты частично приближены к международной практике, данный метод составления отчета о прибылях и убытках в отечественной практике не применяется.

Существуют и другие отличия при составлении Отчета о прибылях и убытках в соответствии с российским законодательством и нормами МСФО.

Одно из существенных различий в подходе к отчёту о прибылях и убытках в России и международной практике было устранено в ходе реформы. Как известно, до недавнего времени за момент реализации продукции можно было принимать момент оплаты продукции или момент её отгрузки, и подавляющее большинство предприятий использовали первый, так называемый «кассовый» метод учёта. В настоящее время в бухгалтерском учёте момент реализации продукции определяется, как правило, только по моменту отгрузки, как и в международной практике.

Еще одним различием между новой российской формой отчета о финансовых результатах и отчетом о прибылях и убытках формата МСФО является отражение амортизации и расходов по оплате труда. Согласно МСФО, если компании раскрывают отчет о прибылях и убытках, используя метод «по назначению затрат», т.е. по функциональному признаку расходов (наиболее широко применяемый на практике), то они должны дополнительно раскрывать данные по расходам на амортизацию и оплату труда. В российской практике данные расходы раскрываются в Приложении к бухгалтерскому балансу (Форма 5).

Также следует выделить некоторые различия в составе себестоимости реализованной продукции. В соответствии с МСФО коммерческие расходы и, в общем случае, общехозяйственные расходы (амортизация зданий управления, расходы на содержание аппарата управления, вспомогательных служб) не рассматриваются как непосредственно связанные с приобретением и производством товаров, и, следовательно, не включаются в себестоимость производства. В соответствии с российской системой учета коммерческие расходы и общехозяйственные расходы могут включаться в состав себестоимости реализованной продукции, если это предусмотрено учетной политикой. Поэтому, например, проводка по списанию общехозяйственных расходов на себестоимость продукции (дебет 20 – кредит 26) является не совсем корректной, и необходимо делать корректировочные записи, раскрывая данные расходы отдельно. Отдельно следует обратить внимание на отражение налогов, кроме налога на прибыль, в отчете о прибылях и убытках. В России эти налоги обычно включаются в разные строки: например, таможенные сборы, налог на пользователей автодорог (сейчас он отменен) отражаются по строке управленческих или коммерческих расходов, тогда как налог на имущество и налог на рекламу обычно включаются в состав прочих

расходов. Также в российский отчет о прибылях и убытках не включаются экспортные таможенные пошлины (они исключаются из выручки и из себестоимости) и акцизы, так что пользователи отчетности не имеют возможности оценить сумму пошлин, которые могут быть очень существенными для некоторых компаний. Согласно МСФО акцизы показываются в составе выручки отдельно, пошлины могут также показываться в составе выручки, если это предусмотрено учетной политикой.

Большой теоретический и практический интерес вызывает учёт бартера. В российской экономике бартер играет значительно более важную роль, нежели в международных масштабах. Согласно МСФО, если товары или услуги обмениваются на другие однородные и аналогичные по стоимости товары или услуги, такая сделка не признается реализацией. Такая ситуация возникает, когда поставщики обмениваются товарами, перемещая их между различными регионами, с тем чтобы своевременно отреагировать на локальные изменения спроса (например, взаимные поставки нефтепродуктов). В тех случаях, когда происходит обмен разнородными товарами, например, грузовые автомобили обмениваются на стальной прокат, выручка должна оцениваться по справедливой стоимости полученных товаров (услуг), скорректированной на сумму переданных денежных средств или их эквивалентов. Если невозможно оценить справедливую стоимость полученных товаров (услуг), выручку оценивают по стоимости переданных товаров (услуг), скорректированной на сумму переданных денежных средств или их эквивалентов. В российской системе учета бартерные операции всегда рассматриваются как реализация, а случае обмена однородными и разнородными товарами не рассмотрены. Следовательно, при обмене товаров на аналогичные товары, такие сделки следует исключить из реализации, определяемой согласно международным стандартам.

В соответствии с российскими стандартами доходы и расходы, полученные и понесенные по разным операциям, отражаются развернуто: операции с ценными бумагами, материалами, основными средствами, курсовые и суммовые разницы, налоги, подлежащие уплате, штрафы и пени к уплате или к получению и т.д. Согласно МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» (п. 36) выручка и расходы по неосновной деятельности должны показываться свернуто. Поэтому для целей трансформации финансовой отчетности необходимо получить расшифровку указанных строк по видам расходов и доходов и свернуто показать только те доходы и расходы, которые относятся к одним и тем же операциям: как правило, это относится к операциям по реализации основных средств, материалов, а также к курсовым и суммовым разницам.

Информацию о характере и величине существенных статей отчета о прибылях и убытках следует раскрывать отдельно.

С целью повышения достоверности информации, представляемой в отчете, необходимо отдельно раскрывать следующие позиции деятельности организации: реструктуризацию деятельности организации (и восстановление резервов, из которых покрываются расходы на реструктуризацию); выбытие объектов основных средств; выбытие инвестиций; прекращаемую деятельность; расчеты по результатам судебного процесса; восстановление прочих резервов.

Выбор формы представления отчета зависит от исторических и отраслевых факторов, а также от характера деятельности организации. Обе формы позволяют продемонстрировать те затраты, которые изменяются прямо или косвенно в зависимости от объема продаж (или производства). Наиболее приемлемый формат представления выбирает руководство организации. Так как если сведения о характере расходов полезны для прогнозирования движения денежных средств, то при ис-

пользовании классификации расходов по функциональному назначению потребуются дополнительное раскрытие информации. Организация обязана раскрывать информацию о сумме дивидендов за отчетный период, распределяемых между владельцами капитала организации, а также о соответствующей сумме дивидендов на акцию. Эта информация должна раскрываться в отчете о прибылях и убытках, или в отчете об изменениях капитала, или в примечаниях к финансовой отчетности. Информацию о характере и величине существенных статей отчета о прибылях и убытках следует раскрывать отдельно.

С целью повышения достоверности информации, представляемой в отчете, необходимо отдельно раскрывать следующие позиции деятельности организации: реструктуризацию деятельности организации (и восстановление резервов, из которых покрываются расходы на реструктуризацию); выбытие объектов основных средств; выбытие инвестиций; прекращаемую деятельность; расчеты по результатам судебного процесса; восстановление прочих резервов. Таким образом, можно видеть, что Отчет о прибылях и убытках, составленный по нормам российского законодательства существенно отличается от отчета, составленного по нормам МСФО, В отчете, составленном по нормам МСФО указываются многие факты хозяйственной деятельности, не находящие отражения в Отчете, составленном по нормам РСБУ. И хотя для большинства отечественных компаний пока не обязательно применять МСФО, многие из них делают это на добровольной основе. Это помогает им не только привлекать иностранных инвесторов, но и более точно знать реальное положение дел в организации.

Список литературы:

1. Колпаков, Я.А. Отчетность по МСФО станет прозрачнее / Я.А. Колпаков // Консультант. – 2006. - №1. – С. 3-11.
2. Модеров, С.В. Реальная прибыль (убыток) за год – вы должны знать

правду / С.В. Модеров // Юридический справочник руководителя. - 2005. - №1. – С. 5-9.

3. Никонова, А.Н. Доходы и расходы в российском учете и МСФО / А.Н. Никонова // Главбух. - 2008. - № 11. – С. 11-14.

4. Поленова, С.Н. Содержание финансовой отчетности в системе МСФО

и методические основы ее составления / С.Н. Поленова // Финансовый менеджмент. – 2004. - №6. – С.31-34.

5. Суворов, А.В. Требования к раскрытию учетной информации по МСФО: отчет о прибылях и убытках / А.В. Суворов // Международный бухгалтерский учет. – 2008. - № 7 (115). – С. 3-6.

СЕМЕНОВ С.Г.

студент 5 курса учетного факультета

Орловского государственного института экономики и торговли

semenov@mail.ru