

УДК 657.41.45.

ОСОБЕННОСТИ ОТРАЖЕНИЯ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА В ФОРМАТЕ РОССИЙСКОЙ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Амелькина А. А., Муравьева Е. И.

*Студентки 3 курса специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
ГОУ ВПО «Мордовский государственный университет имени Н. П. Огарева»*

Колесник Н. Ф.

д. э. н., профессор

ГОУ ВПО «Мордовский государственный университет имени Н. П. Огарева»

Сопоставлены особенности составления Отчет о прибылях и убытках по МСФО и РСБУ, выявлены существенные преимущества и недостатки российских и международных стандартов и определены основные сложности перехода российских предприятий на МСФО

РОССИЙСКАЯ СИСТЕМА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА, МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ, ОТЧЕТНОСТЬ, ФИНАНСОВЫЙ РЕЗУЛЬТАТ

В настоящее время одним из наиболее актуальных вопросов совершенствования российской экономики является приведение существующей в стране системы бухгалтерского учета и отчетности в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами. Сегодня крупнейшие предприятия России, активно сотрудничающие с иностранными инвесторами и партнерами, уже составляют отчетность по МСФО. Однако основная масса российских предприятий по-прежнему предоставляет отчетность в соответствии с РСБУ.

Сопоставим такой элемент финансовой отчетности как Отчетов о прибылях и убытках (далее Отчет) по МСФО и РСБУ. Требования РСБУ и МСФО к составу обязательных для раскрытия в Отчете показателей различны. Однако и МСФО, и РСБУ предусматривают возможность включения в состав показателей Отчета о прибылях и убытках любых дополнительных показателей, если

это позволит сделать его более понятным и полезным для понимания пользователями информации о финансовых результатах деятельности организации.

Отличие в порядке составления Отчета по правилам РСБУ и МСФО состоит в том, что МСФО 1 (п. 88) предписывает представлять анализ расходов, используя классификацию, основанную либо на характере расходов, либо на их назначении внутри организации, в зависимости от того, какое из указанных представлений является более надежным и полезным для понимания отчетности. При этом поощряется представление указанного анализа непосредственно в Отчете о прибылях и убытках.

РСБУ (п. 21 ПБУ 10/99 "Расходы организации") предусматривает раскрытие в Отчете о прибылях и убытках только информации о расходах имеющих отношение к исчислению себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг, а прочая информация подлежит раскрытию только в Приложении к Бухгалтерскому балансу и в Пояснительной записке. Согласно МСФО 1 расходы разбиваются на подклассы, для того чтобы выделить те составляющие финансовых результатов деятельности организации, которые могут различаться по таким характеристикам, как частота, потенциал прибыли или убытка, предсказуемость.

Представление такого анализа возможно в одной из двух форм, каждая из которых, собственно, и определяет формат Отчета о прибылях и убытках.

Первая из них называется методом «по характеру затрат» и предусматривает объединение расходов в Отчете о прибылях и убытках в соответствии с их целевым назначением. При этом расходы не перераспределяются в зависимости от их назначения внутри организации.

Вторая форма анализа называется методом «по назначению затрат» или «по себестоимости продаж» и предусматривает классификацию расходов в соответствии с их назначением как части себестоимости продаж или, например, затрат на сбыт или на ведение административной деятельности. В обязательном порядке должна быть раскрыта себестоимость продаж.

Согласно МСФО 1 выбор между методом «по назначению затрат» и методом «по характеру затрат» зависит от исторических и отраслевых факторов, а также от характера деятельности организации. Поскольку каждый метод представления имеет свои преимущества для различных организаций, МСФО 1 требует от руководства организации выбирать тот метод, который позволит обеспечить наиболее относимое и надежное представление финансовой отчетности.

РСБУ при составлении Отчета о прибылях и убытках в качестве единственного предусматривают метод "по назначению затрат".

Чтобы рассмотреть отличия в формировании финансового результата по МСФО и РСБУ, используем условное производственное предприятие, обзор прибылей и убытков которого представлен ниже (в руб.):

– выручка	7 400 000
– себестоимость продаж готовой продукции	(3 800 000)
– использованные материалы	890 100
– заработная плата	1 150 000
– переменные производственные накладные расходы	750 000
– постоянные производственные накладные расходы	790 000
– упаковочный материал	290 000
– затраты на производство готовой продукции	3 870 100
– запасы готовой продукции на начало учетного периода	60 000
– запасы готовой продукции на конец учетного периода	130 000
– затраты на распространение	695 800
– административные расходы	900 100
– прочие операционные расходы	560 100
– доходы от инвестиций	104 800
– доходы от аренды	13 000
– затраты на финансирование	204 000
– списание стоимости материалов до возможной чистой цены продаж	19 000
– превышение возмещения постоянных производственных накладных расходов	38 000
– сверхнормативные расходы материалов	11 000
– расходы по налогу на прибыль	300 700
– прибыль от чрезвычайных обстоятельств	41 100

Кроме того, амортизационные отчисления, включенные в постоянные производственные накладные расходы, составили 403 тыс. руб., а включенные в административные расходы – 195 тыс. руб. Всего расходы по заработной пла-

те и другие расходы, связанные со штатом, включенные в административные расходы, составили 659,3 тыс. руб.

На основе этих данных мы составили Отчет согласно РСБУ по Форме 2 и на основе двух альтернативных классификаций доходов и расходов, разрешенных в рамках МСФО 1, два Отчета о прибылях и убытках по МСФО.

Отчет о прибылях и убытках согласно МСФО на основе классификации расходов по функциям представлен в таблице 1:

Т а б л и ц а 1

Отчет о прибылях и убытках согласно МСФО на основе классификации расходов по функциям (тыс. руб.)

Выручка	7 400 000
<i>Себестоимость продаж</i>	<i>(3 792 000)</i>
Валовая прибыль	3 608 000
<i>Прочие операционные доходы</i>	<i>117 800</i>
Затраты на распространение	(695 800)
Административные расходы	(900 100)
Прочие операционные расходы	(560 100)
Прибыль от операционной деятельности	1 569 800
Затраты на финансирование	(204 000)
Прибыль до налогообложения	1 365 800
Расходы по налогу на прибыль	(300 700)
Прибыль от обычной деятельности после налогообложения	1 065 100
Результаты чрезвычайных обстоятельств	41 100
Чистая прибыль за период	1 106 200

Для расчета себестоимости продаж мы сложили представленную сумму, списание до возможной чистой цены продаж и сверхнормативные расходы материалов и вычли превышение возмещения постоянных производственных накладных расходов. Получили себестоимость продаж в размере 3 792 000 руб. Прочие операционные доходы складываются из доходов от инвестиций и доходов от аренды.

Итоговый показатель – чистая прибыль за период есть прибыль от обычной деятельности после налогообложения плюс результаты чрезвычайных обстоятельств, и составляет 1 106 200 руб.

Отчет согласно МСФО на основе классификации расходов по их характеру содержит иные статьи и представлен в таблице 2.

Отчет о прибылях и убытках согласно МСФО на основе классификации расходов по их характеру

Выручка	7 400 000
Прочие операционные доходы	117 800
Изменения в запасах готовой продукции и незавершенного производства (130-60)	70 000
Работа, выполненная компанией и капитализированная	(1 099 000)
Использованное сырье и потребляемые материалы	(1 210 100)
Расходы на оплату труда	(1 809 300)
Амортизационные отчисления по материальным и нематериальным активам (403+195)	(598 000)
Прочие операционные расходы	(1 265 700)
Прибыль от операционной деятельности	1 569 800
Затраты на финансирование	(204 000)
Прибыль до налогообложения	(1 365 800)
Расходы по налогу на прибыль	(300 700)
Прибыль от обычной деятельности после налогообложения	1 065 100
Результаты чрезвычайных обстоятельств	41 100
Чистая прибыль за период	1 106 200

Чистая прибыль за период также составила 1 106 200 руб., несмотря на различный перечень статей, включаемых в Отчет.

Для того чтобы сравнить процесс формирования чистой прибыли по МСФО и РСБУ, мы составили Отчет о прибылях и убытках по Форме 2 (Рисунок 1). В итоге, размер чистой прибыли получился таким, как и по МСФО, что объясняется перечнем исходных данных. В данном случае финансовый результат формируется иначе: сначала определяем прибыль (убыток) от продаж. Далее прибавляем прочие доходы, вычитаем прочие расходы, получаем прибыль (убыток) до налогообложения, вычитаем текущий налог на прибыль и получаем чистую прибыль (убыток).

Т. о., очевидно, что Отчет по МСФО является более открытым, т.к. перечень статей в нем подробно расписан, и сразу видно, из каких составляющих складываются доходы, расходы и сам итоговый результат, т. е., в нашем случае, чистая прибыль.

Показатель		За отчетный
наименование	код	период
1	2	3
Доходы и расходы по обычным видам деятельности		
Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)	010	7400
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	020	(3800)
Валовая прибыль	029	3600
Коммерческие расходы	030	(695, 8)
Управленческие расходы	040	(900, 1)
Прибыль (убыток) от продаж	050	2004, 1
Прочие доходы и расходы		
Проценты к получению	060	
Проценты к уплате	070	()
Доходы от участия в других организациях	080	
Прочие доходы	090	196, 9
Прочие расходы	100	(794, 1)
Прибыль (убыток) до налогообложения	140	1406, 9
Отложенные налоговые активы	141	
Отложенные налоговые обязательства	142	
Текущий налог на прибыль	150	(300, 7)
	180	
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	190	1106, 2
СПРАВОЧНО		
Постоянные налоговые обязательства (активы)		
Базовая прибыль (убыток) на акцию		
Разводненная прибыль (убыток) на акцию		

Р и с у н о к 1. Отчет о прибылях и убытках по Форме 2

Внедрение учета по международным стандартам финансовой отчетности требует значительных затрат. Но они с лихвой окупятся, открыв организации новые возможности по привлечению крупных иностранных инвесторов и респектабельных клиентов. Увеличивается список крупнейших организаций в России, подготавливающих свою финансовую отчетность в соответствии с МСФО или исходя из них. Сегодня это, главным образом, коммерческие банки и организации нефтегазового комплекса. Так, международная практика показывает, что отчетность, сформированная согласно МСФО, отличается высокой информативностью и полезностью для пользователей.

Использование МСФО позволяет значительно сократить время и ресурсы, необходимые для разработки новых национальных правил отчетности. Эти стандарты закрепляют достаточно длительный опыт ведения бухгалтерского учета и отчетности в условиях рыночной экономики.

Следующее преимущество МСФО – появление информационной основы принятия решений при повседневном управлении коммерческой деятельностью. Международные стандарты позволяют построить финансово-

хозяйственные отношения между компонентами предприятия таким образом, чтобы объективно оценить аспект менеджмента. Кроме того, предоставляемая согласно МСФО информация может служить для надлежащего планирования и составления смет.

Основные проблемы, с которыми сталкиваются российские предприятия при переходе на МСФО, можно разделить на несколько условных категорий: методологические, технологические, «человеческий фактор» и сложности перевода.

Основной методологической проблемой для российского бухгалтера является превосходство в международном учете экономического содержания операции над ее правовой формой. Безусловно, к трудностям также следует отнести расхождения в учетных принципах по разным стандартам. Для больших компаний, на наш взгляд, имеет смысл создать специальный отдел, ответственный за составление международной отчетности. Формы, которые используют бухгалтеры, должны при этом разрабатывать специалисты-методологи.

Главная технологическая проблема – отсутствие на рынке полноценных средств автоматизации трансформации отчетности. Очень серьезной проблемой остается квалификация специалистов по трансформации отчетности, которые в совершенстве должны знать и уметь применять как российские, так и международные стандарты.

Рассмотрим теперь человеческий фактор. Основные трудности при подготовке полного комплекта отчетности согласно МСФО связаны с тем, что бухгалтеры не имеют опыта по раскрытию информации. Кроме того, руководители предприятий не всегда готовы к уровню открытости и прозрачности отчетной информации, заданному МСФО. Подготовка информации требует от компании анализа внутренних и внешних данных. Очень часто наши компании не имеют подобных сведений, практики их сбора и анализа. Чтобы преодолеть сложности в подготовке и оценке достоверности финансовой отчетности по МСФО, необходимо постоянно изучать лучшую практику и формировать базу знаний.

Также существует проблема, связанная с отсутствием однозначного перевода МСФО на русский язык, и поэтому возникают вариации перевода отдельных понятий и категорий. Специалисты выделяют два основных варианта решения этой проблемы: квалифицированные специалисты в области бухгалтерского учета со знанием языка; разработка и законодательное закрепление единого общероссийского варианта перевода международных стандартов.

Актуальность данной темы в России очевидна. Однако не стоит забывать, что внедрение МСФО не является главной целью реформирования системы бухучета в РФ, а лишь важным средством выхода российских предприятий на международную арену.