

ПОЛОЖЕНИЯ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ (МСФО) И ТРЕБОВАНИЯ РОССИЙСКОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА ПО ФОРМИРОВАНИЮ ОТЧЕТА О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ (ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ)

Шогенцукова З.Х.¹, Эфендиева Г.А.¹, Казиева Б.В.¹, Дымова З.С.¹

¹ *ФГБОУ ВПО «Кабардино-Балкарский государственный университет им. Х.М. Бербекова» (360004, КБР г. Нальчик ул. Чернышевского, 173), e-mail: bsk@kbsu.ru*

В работе проведено сравнение положений международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) и требований законодательства по формированию отчета о прибылях и убытках, что особенно актуально в условиях реформирования российской системы бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с МСФО. Изучение положений МСФО по формированию отчета о прибылях и убытках, рассмотрения способов составления данного отчета с учетом классификации затрат позволяет наиболее оптимально вырабатывать эффективные инструментарию представления информации о деятельности предприятия. Сравнение положений МСФО и требований российского законодательства по формированию отчета о финансовых результатах позволит сформулировать более грамотное, рациональное и прозрачное представление информации о деятельности, прибылях и убытках предприятия.

Ключевые слова: отчет о совокупном доходе, отчет о прибылях и убытках, выручка, доход, расход, прибыль, убыток, международные стандарты финансовой отчетности (МСФО)

THE PROVISIONS OF THE INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS (IFRS) AND THE REQUIREMENTS OF THE RUSSIAN LEGISLATION ON THE FORMATION OF THE REPORT ON FINANCIAL RESULTS (PROFIT AND LOSS)

Shogentsukova Z.H.¹, G. A. Efendiyeva G.A.¹, Kazieva B.V.¹, Dymova Z.C.¹

¹ *FGBOU VPO "Kabardino-Balkarian state University. Oil on canvas, Berberova" (360004, KBR, Nalchik street Chernyshevsky, 173), e-mail: bsk@kbsu.ru*

The paper presents a comparison of the provisions of international financial reporting standards (IFRS) and the requirements of the legislation on the formation of the report on profits and losses, which is especially important in the conditions of reforming of the Russian system of accounting and reporting in accordance with IFRS. The provisions of IFRS on the formation of the report on profits and losses, consideration of ways of writing this report, taking into account the classification of costs allows to best develop an effective tool for presenting information about the activities of the enterprise. Comparison of IFRS and Russian statutory requirements for the formation of the statement of financial performance will allow to formulate a more competent, rational and transparent information on the activities, profits and losses of the enterprise.

Keywords: the statement of comprehensive income, statement of profit and loss, revenue, income, expense, profit, loss, international financial reporting standards (IFRS)

С 1992 г. в Российской Федерации в рамках приобщения к процессу международной стандартизации осуществляется процесс реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО. «МСФО были выбраны как база совершенствования и развития российской системы бухгалтерского учета и отчетности в целях приближения отечественной экономики к тенденциям международной интеграции и расширения взаимоотношений» [8]. Как отмечает П.С. Безруких, «...в России, СССР, а затем в Российской Федерации на протяжении длительного времени сложились свои традиции в постановке бухгалтерского учета, содержания отчетности» [1]. Кроме того, как утверждают А.Ю. Стаханов [5], М.

Шурыгин [9], «в бухгалтерском учете дореволюционной России использовались принципы, соответствующие современным международным стандартам».

Длительное время «обязательность» применения положений МСФО на территории РФ была относительной, каждая российская организация сама определяла варианты и возможности применения МСФО в своей деятельности. Только в начале 2011 г. с принятием постановления Правительства РФ от 25.02.2011 № 107 «Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации» МСФО получили определенный статус в системе законодательного регулирования бухгалтерского учета и отчетности в России. Как отмечает Л. З. Шнейдман, «официальное введение МСФО на территории России не приведет к отказу от отчетов по национальным стандартам бухгалтерского учета...» [10]. В этих условиях необходимым является рассмотрение особенностей формирования как всего комплекта финансовой отчетности в рамках МСФО, так и отдельных ее компонентов, в том числе и отчета о прибылях и убытках.

В рамках международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) положения по формированию отчета о финансовых результатах содержатся в МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности». В соответствии с п. 10 (b) МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» как один из компонентов «в полный комплект финансовой отчетности включается отчет о прибылях и убытках (отчет о совокупном доходе) и прочих компонентах совокупного финансового результата за период [2]. Также в МСФО (IAS) 1 отмечено, что «организация может использовать название “отчет о совокупном доходе” вместо отчета о прибылях и убытках».

В соответствии с требованиями российского законодательства отсутствует прямое требование на составление и представление отчета о совокупной прибыли, хотя в новой форме отчета о прибылях и убытках предусмотрена секция для представления справочной информации, в том числе результатов от переоценки внеоборотных активов и других операций, не включаемых в чистую прибыль (убыток) периода.

МСФО не раскрывает унифицированной, типовой формы (отчета о прибылях и убытках), в стандарте содержится минимальный перечень информации, которая рекомендуется для раскрытия в отчете. В составе российского законодательства в рамках регулирования бухгалтерского учета вопросы формирования отчета о финансовых результатах (отчета о прибылях и убытках) раскрыты в Положении по бухгалтерскому учету 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», утв. Приказом Минфина России от 06.07.1999 г. № 43н (в редакции от 08.11.2010 г. № 142н). В отличие от положений МСФО в российской

практике применяется типовой формат отчета о прибылях и убытках (отчета о совокупном доходе), утвержденный министерством финансовой РФ. Последние изменения в области законодательства РФ, в частности утверждения Приказа Министерства финансов РФ от 02.07.2010 г. «О формах бухгалтерской отчетности» № 66н. У предприятий появилась свобода и возможность индивидуального подхода при формировании финансовой отчетности, в том числе и отчета о прибылях и убытках [4].

В таблице 1 приведено сравнение структуры отчета о финансовых результатах (отчета о прибылях и убытках) по положениям МСФО и требованиям российского законодательству.

Таблица 1

Сравнение структуры российского и международного отчета о финансовых результатах

Статьи отчета в соответствии с п. 82 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» [2]	Статьи в соответствии с российским законодательством (п. 23 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации») [3]
<ul style="list-style-type: none"> (a) выручка; (b) затраты по финансированию; (c) доля предприятия в прибыли или убытке ассоциированных предприятий и совместной деятельности, учитываемых по методу долевого участия; (d) расходы по налогам; (e) отдельная сумма, которая складывается из <ul style="list-style-type: none"> (i) прибыли или убытка после налогов от прекращенной деятельности (ii) прибыли или убытка после налогов, признанных в результате оценки по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу или в результате выбытия активов или выбывающей группы (групп), составляющих прекращенную деятельность; (f) прибыль или убыток, (g) каждый компонент прочего совокупного дохода, классифицируемый по своему характеру (за исключением сумм, изложенных в п. (h)); (h) доля в прочего совокупного дохода ассоциированных предприятий и совместной деятельности, учитываемых по методу долевого участия; (i) общий совокупный доход 	<ul style="list-style-type: none"> Выручка Себестоимость продаж Валовая прибыль (убыток) Коммерческие расходы Управленческие расходы Прибыль (убыток) от продаж Доходы от участия в других организациях Проценты к получению Проценты к уплате Прочие доходы Прочие расходы Прибыль (убыток) до налогообложения Текущий налог на прибыль в том числе постоянные налоговые обязательства (актив) Изменение отложенных налоговых активов Изменение отложенных налоговых обязательств Прочие Чистая прибыль (убыток) отчетного периода

Общим в положениях МСФО и требованиях российского законодательства является возможность включения дополнительных статей в отчете о финансовых результатах (прибылях и убытках), кроме тех, которые указаны в таблице 1. Пункт 39 ПБУ 4/99

«Бухгалтерская отчетность организации», «организация может представлять дополнительную информацию, сопутствующую бухгалтерской отчетности, если исполнительный орган считает ее полезной для заинтересованных пользователей при принятии экономических решений» [3].

В рамках МСФО подробное положение приводится в п. 85 МСФО (IAS) 1: «предприятие должно представить дополнительные статьи, заголовки и промежуточные итоги в отчете о совокупном доходе и в отдельном отчете о прибылях и убытках (если таковой представляется), когда такое представление уместно для понимания финансовых результатов предприятия» [2]. Необходимо обратить внимание на требование отдельного представления финансовых расходов – расходов на проценты по различным видам обязательств. Информация о расходах на проценты имеет большое значение для пользователей и применяется ими в целях расчета ряда коэффициентов, характеризующих платежеспособность предприятия, в ходе проведения финансового анализа и для принятия некоторых решений в финансовом менеджменте. В соответствии с п. 99 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» «предприятие должно представить анализ расходов, признанных в составе прибыли или убытка, с использованием классификации, основанной либо на характере затрат, либо на их функции в рамках предприятия в зависимости от того, какой из подходов обеспечивает надежную и более уместную информацию» [2].

Первая классификация – классификация, основанная на сущности (характере) расходов. При формировании отчета о финансовых результатах расходы объединяются исходя из их сущности (например, расходы на материалы, расходы на заработную плату, амортизационные расходы и т.д.) и не разделяются по функциональному признаку. Приводим пример отчета о прибылях и убытках, составленного на основе классификации затрат по сущности. Данный способ формирования отчета о совокупном доходе прост в применении, и такой формат отчета часто используется европейскими компаниями (см. табл. 2).

Вторая классификация расходов – классификация, основанная на их функциональной роли. Данный формат отчета в экономической литературе также называют методом себестоимости продаж. При составлении отчета о прибылях и убытках расходы объединяются в зависимости от их функций роли как себестоимость реализованной продукции, административные расходы, расходы на продажу и т.д. Такое представление информации в отчете более информативно для пользователей, однако требует профессиональной оценки для распределения расходов в зависимости от их функциональной роли, что увеличивает риск субъективизма. Если предприятие выбирает такой способ для

представления отчета о прибылях и убытках, то в примечаниях дополнительно должна раскрываться информация о сущности расходов, в частности о величине амортизационных расходов и расходов на заработную плату. В соответствии с МСФО (IAS) 1 этот способ формирования отчета о совокупном доходе «может обеспечить пользователей уместной информацией» [2].

Таблица 2

Формат отчета о финансовых результатах по МСФО на основе классификации расходов по сущности по данным российского предприятия на состояние 2014 г.

Статьи отчета о прибылях и убытках	Сумма (тыс. руб.)	
	За 2014 г.	За 2013 г.
Выручка от реализации	669 540	534 457
Другие операционные доходы	-	-
Изменения в запасах готовой продукции и незавершенного производства	(25367)	(20652)
Использованные сырье и потребленные материалы	(279042)	(227172)
Расходы на персонал (заработная плата)	(70662)	(70051)
Расходы на амортизацию	(3081)	(8345)
Другие расходы	(256036)	(190081)
Сверхнормативные потери сырья и материалов, трудовых и производственных затрат	-	-
Прибыль или убыток	35352	18156
Прочие доходы	-	1954
Прочие расходы	-	(1960)
Прочие затраты, не связанные с переработкой активов	-	-
Затраты на финансирование	-	-
Прибыль до вычета налогов	35352	18150
Расходы на налог	(7070)	(3630)
Прибыль после налогообложения	28282	14520
Отложенные налоговые обязательства	-	-
Отложенные налоговые активы	(129)	(135)
Доля меньшинства (неконтролируемая доля) (вычитается)	-	-
Чистая прибыль от обычной деятельности	28153	14385

Приведем в таблице 3 отчет о прибылях и убытках, сформированный на основе классификации затрат по функциям. Данный формат отчета характерен для США. Однако необходимо обратить внимание на то, что показатель прибыли от операций в отличие от того, как это принято согласно американским правилам, включает также прочие операционные доходы и расходы. 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.

Таблица 3

Формат отчета о прибылях и убытках на основе классификации расходов по функциям по данным российского предприятия на состояние 2014 г.

Статьи отчета о прибылях и убытках	Код в соответствии с российским законодательством	Сумма (тыс. руб.)	
		За 2014 г.	За 2013 г.
Выручка от реализации	2110	669540	534457
Себестоимость продаж	2120	(634180)	(516301)
Валовая прибыль (убыток)	2100	35352	18156
Коммерческие расходы	2210	-	-
Административные расходы	2220	-	-
Другие операционные расходы	-	-	-
Прибыль от продаж	2200	35352	18156
Прочие доходы	2310+2320+2340	-	1954
Прочие расходы	2330+2350	-	(1960)
Прочие затраты, не связанные с переработкой активов	-	-	-
Затраты на финансирование	-	-	-
Доходы от ассоциированных компаний	-	-	-
Прибыль до вычета налогов	2300	35352	18150
Расходы на налог	2410	(7070)	(3630)
Прибыль после налогообложения	-	28282	14520
Отложенные налоговые обязательства	2430	-	-
Отложенные налоговые активы	2450	(129)	(135)
Доля меньшинства (неконтролируемая доля) (вычитается)	-	-	-
Чистая прибыль от обычной деятельности	2815	28153	14385

В соответствии с п. 105 МСФО (IAS) 1 «выбор между методами по функциям затрат зависит от исторических и отраслевых факторов, а также от характера предприятия. Оба метода выделяют те затраты, которые могут изменяться прямо или косвенно, с изменением объема продаж или производства предприятия. Поскольку каждый способ представления имеет свои преимущества для различных видов предприятий, руководству необходимо выбрать наиболее уместный и надежный способ представления» [2].

В соответствии с действующим законодательством России при составлении отчета о прибылях и убытках применяется представление расходов только по их функциональному назначению непосредственно в отчете о прибылях и убытках. Данный метод также применяется в таких странах, как Бельгия, Испания и Франция. Классификация касается только доходов и расходов по обычной (операционной) деятельности, остальные статьи одинаковы в обоих форматах отчета. Каждый из рассмотренных вариантов отчета о совокупных доходах позволяет получить один и тот же финансовый результат (см. табл. 4).

Таблица 4

Структура формата отчета о совокупных доходах

1. Структура отчета о совокупных доходах (формат себестоимости)						
Доходы	Административно-управленческие и коммерческие расходы	Себестоимость	Прочие доходы и расходы	Прибыль до налогообложения	Налог на прибыль	Чистая прибыль
2. Структура отчета о совокупных доходах (формат затрат)						
Доходы	Элементы затрат	Изменение запасов	Прочие доходы и расходы	Прибыль до налогообложения	Налог на прибыль	Чистая прибыль

Основным отличием двух способов формирования отчета о прибылях и убытках в соответствии с положениями МСФО является отражение величин изменения стоимости готовой продукции и незавершенного производства, т.е. изменения в производственных расходах предприятиях. При втором способе, по функциям затрат, вся информация об изменениях производственных расходов, т.е. изменения стоимости готовой продукции, незавершенного производства, расходы на заработную плату и иное, аккумулируются в показателе себестоимости продукции, без детализации в отчете по отдельным видам производственных расходов.

В целом другие показатели доходов и расходов, на прямых не связанные с производственной деятельностью предприятия, при обоих способах формирования отчета о совокупном доходе совпадают. Несмотря на то что в российской системе бухгалтерского учета не требуется представлять отчет о совокупной прибыли, некоторые показатели, которые в рамках МСФО были бы отражены в составе отчета о совокупной прибыли, приводятся в отчете о прибылях и убытках, однако в отличие от МСФО они приводятся лишь в справочном порядке. Новые строки, предусмотренные в разделе справочной информации отчета о прибылях и убытках, предназначены для отражения доходов и расходов, которые в соответствии с правилами российской системы бухгалтерского учета относятся непосредственно на увеличение или уменьшение капитала, в частности результатов переоценки основных средств и результатов иных операций, не включаемых в состав чистой прибыли или убытка за период.

Справочно раскрывается также совокупный финансовый результат периода, поскольку он представляет собой сумму отчетного показателя чистой прибыли (убытка) за период и справочных показателей доходов и расходов. Кроме того, в РСБУ не требуется отдельно представлять его величину, принадлежащую головной организации и доле меньшинства. При этом в российской практике отсутствуют какие-либо дополнительные разъяснения о цели включения данных показателей и их использовании, что может привести к возникновению дополнительных отличий от МСФО на практике.

В соответствии с п. 81 МСФО (IAS) 1 «предприятие может представлять информацию о совокупной прибыли: либо в составе единого отчета о совокупной прибыли; либо в

формате двух самостоятельных отчетов, где один – это отчет о прибылях и убытках, в котором показаны компоненты прибыли или убытка за период, в другой, следующий за первым, — отчет о совокупной прибыли (который начинается с показателя прибыли и убытка за период и далее отражает компоненты прочей совокупной прибыли, а сумма этих показателей представляет собой общую совокупную прибыль за период)» [2].

Установленная российским законодательством форма отчета о прибылях и убытках в целом напоминает единый отчет о совокупной прибыли в рамках МСФО, однако отличается от него по содержанию и назначению. Например, совокупный финансовый результат периода представляется в отчете о совокупной прибыли в справочном порядке наряду с показателями базовой и разведенной прибыли на акцию, что отличается от МСФО.

В то же время «главным достоинством МСФО является то, что они не ограничены определенной страной, компанией и иным (они являются развивающейся системой составления и представления информации для широкого круга лиц, а также предусматривают возможность диалога, что очень важно в условиях современной мировой экономики, когда можно отстаивать свое видение ситуации в виде национальных особенностей, специфических особенностей деятельности и учитывать все достижения международной системы взаимоотношений и требований к процессу формирования информации в системе ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности)» [7].

Список литературы

1. Безруких П.С. О переходе российских организаций на международные стандарты //Бухгалтерский учет. 2001. № 5. С. 57.
2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» [Электронный ресурс]. URL: http://minfin.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fo/docs/
3. Положение по бухгалтерскому учету. Бухгалтерская отчетность организации ПБУ 4/99 [Электронный ресурс]: № 43н утв. Министерством финансов РФ 06.07.1999 г. (в редакции изменений и дополнений от 08.11.2010 № 142н) URL: <http://minfin.ru/ru/performance/accounting/accounting/legislation/legislation/>
4. Приказа Министерства финансов РФ от 02.07.2010 г. «О формах бухгалтерской отчетности» № ббн. [Электронный ресурс]. URL: <http://minfin.ru/ru/performance/accounting/accounting/legislation/legislation/>

5. Стаханов А.Ю. Бухгалтерский баланс. Международные и российские стандарты. М.: Бизнес-Информ, 1999. 160 с.
6. Шогенцукова З.Х. Стандартизация бухгалтерского учета и отчетности в России: Автореф. дис. канд. экон. наук. – СПб, 2008. – 24 с. [Электронный ресурс]. URL: <http://elibrary.ru/item.asp?id=15926298>
7. Шогенцукова З.Х., Гедгафова И.Ю. Систематизация процесса стандартизации бухгалтерского учета и финансовой отчетности: масштабы и глубина ее осуществления. //Международный бухгалтерский учет. 2015. № 2 (344). С. 58–68. Режим доступа: <http://elibrary.ru/item.asp?id=23078510>
8. Шогенцукова З.Х., Гедгафова И.Ю., Шибзухова Р.А. Возможные последствия применения положений МСФО при определении себестоимости продукции (работ, услуг) // Современные проблемы науки и образования. 2014. № 6. URL: www.science-education.ru/120-15376 (дата обращения: 29.12.2014).
9. Шурыгин М. Этапы реформирования//Аудит и налогообложение. 1998. № 4.
10. Шнейдман Л.З. Принятие в России норм МСФО: материалы пресс-конференции.URL: http://www.minfin.ru/ru/press/speech/index.php?id_4=15019.

Рецензенты:

Шидов А.Х., д.э.н., профессор, заведующий кафедрой «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» Института права, экономики и финансов г. Нальчик;

Мамбетова Ф.М., д.э.н., проф. кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» Института права, экономики и финансов г. Нальчик.