

2.13. СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РОССИЙСКИХ И ЗАРУБЕЖНЫХ ПОДХОДОВ К ФОРМИРОВАНИЮ ИНФОРМАЦИИ О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ В ОТЧЕТНОСТИ

Швецова О.В., главный бухгалтер ООО «Правовое агентство «Эксперт», аспирант кафедры бухгалтерского учета и аудита

Орловский государственный аграрный университет

В связи со вступлением Российской Федерации во Всемирную торговую организацию, включением в международный рынок, проблема сближения отечественного бухгалтерского учета с международными стандартами учета и отчетности приобрела в последнее время еще большую актуальность. В статье исследованы особенности российского и зарубежных подходов к отражению финансовых результатов деятельности организаций в финансовой отчетности, обобщен зарубежный опыт формирования информации о финансовых результатах в отчетности, проанализированы методики учета и отражения в отчетности финансового результата, аккумулирующие в себе все различия, имеющиеся в учетных системах различных стран, что имеет огромное значение для

дальнейшего развития международного учета. Сделан вывод о целесообразности применения в РФ опыта зарубежных стран и в частности Германии, Франции в процессе адаптации бухгалтерского учета к мировым стандартам.

В современных условиях развитие нормативного регулирования бухгалтерского учета в нашей стране направлено на сближение требований отечественной и международных учетных систем. Об этом свидетельствует принятие нового Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ, в котором в составе принципов регулирования бухгалтерского учета определен принцип применения международных стандартов как основы разработки федеральных и отраслевых стандартов. Все это в полной мере относится к порядку отражения в бухгалтерском учете и отчетности финансовых результатов деятельности организации.

Финансовый результат является одним из основных показателей бухгалтерской отчетности, т.к. позволяет не только оценивать эффективность деятельности организации, но и обосновывать управленческие решения, а также прогнозировать результаты деятельности компаний на перспективу (табл. 1).

Таблица 1

АНАЛИЗ ОТДЕЛЬНЫХ ИЗМЕНЕНИЙ МСФО (IAS) 1 «ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»

Что изменилось	МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»	Поправки к МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»
Наименование отчета	Отчет о совокупном доходе	Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе. Однако предприятие может использовать и наименование «отчет о совокупном доходе»
Форма представления компонентов прибыли или убытка	1) Как часть единого отчета о совокупном доходе; 2) или в отдельном отчете о прибылях и убытках, который является частью полного комплекта финансовой отчетности и демонстрируется непосредственно перед отчетом о совокупном доходе	1) Единый отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе, который состоит из двух разделов представляемых вместе: • раздел прибыли или убытка представляется первым; • раздел прочего совокупного дохода, который следует за первым разделом. 2) раздел прибыли или убытка в отдельном отчете о прибыли или убытке, который предшествует отчету о совокупном доходе и должен начинаться с показателя прибыли или убытка
Информация, подлежащая представлению	Отчет о совокупном доходе должен включать как минимум такие статьи, которые представляют следующие суммы за период: (а) выручка; (б) затраты по финансированию; (с) доля предприятия в прибыли или убытке ассоциированных предприятий и совместной деятельности, учитываемых по методу долевого участия; (д) расходы по налогам; (е) отдельная сумма, которая складывается из: • прибыли или убытка после налогов от прекращенной деятельности и • 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; (ф) прибыль или убыток, (г) каждый компонент прочего совокупного дохода, классифицируемый по своему характеру (за исключением сумм, изложенных в подпункте (h)); (h) доля в прочего совокупного дохода ассоциированных предприятий и совместной деятельности, учитываемых по методу долевого участия; and (i) общий совокупный доход	Помимо статей, требуемых другими МСФО (IFRS), раздел прибыли или убытка или отчет о прибыли или убытке должен включать статьи, которые представляют следующие суммы за период: (а) выручка; (б) затраты по финансированию; (с) доля предприятия в прибыли или убытке ассоциированных и совместных предприятий, учитываемых по методу долевого участия; (д) расходы по налогам; (е) [удален] (ea) итоговая сумма прекращенной деятельности (см. МСФО (IFRS) 5). (f)-(i) [удален] Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе (отчет о совокупном доходе) должен представлять помимо разделов прибыли или убытка и прочего совокупного дохода следующее: (а) прибыль или убыток; (б) итого прочий совокупный доход; (с) совокупный доход за период, отражающий общее значение прибыли или убытка и прочего совокупного дохода. Если предприятие представляет отдельный отчет о прибыли или убытке, то в этом случае оно не представляет раздел прибыли или убытка в отчете, представляющем совокупный доход

Что изменилось	МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»	Поправки к МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»
Раскрытие статей в качестве распределений за период	<p>Предприятие должно раскрыть следующие статьи в отчете о совокупном доходе в качестве распределений за период:</p> <p>(а) прибыль или убыток, относимый на:</p> <ul style="list-style-type: none"> • неконтролирующие доли, и • собственников материнского предприятия. <p>(б) общий совокупный доход за период, относимый на:</p> <ul style="list-style-type: none"> • неконтролирующие доли; • собственников материнского предприятия 	<p>Помимо разделов прибыли или убытка и прочего совокупного дохода предприятие должно представлять следующие статьи как распределение прибыли или убытка и прочего совокупного дохода за период:</p> <p>(а) прибыль или убыток за период, относящийся к:</p> <ul style="list-style-type: none"> • неконтролирующей доле; • владельцам материнского предприятия, <p>(б) совокупный доход за период, относящийся к:</p> <ul style="list-style-type: none"> • неконтролирующей доле, • владельцам материнского предприятия. <p>Если предприятие представляет прибыль или убыток в отдельном отчете, то оно должно представить требования пункта (а) в этом отчете</p>

Важным шагом в сближении требований отечественной и международной учетных систем является то, что в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» [1] форма отчетности с наименованием «Отчет о прибылях и убытках» переименован в «Отчет о финансовых результатах», который наряду с бухгалтерским балансом и пояснениями к ним является обязательным для представления в составе годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также в законе определено положение по обеспечению открытости бухгалтерской (финансовой) отчетности, в соответствии с которым на основе данных отчетности организаций, переданных в Госкомстат, будет создаваться государственный информационный ресурс, и к нему будет обеспечиваться доступ всем заинтересованным лицам.

Опубликованный на сайте Министерстве финансов РФ проект положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» вносит некоторые изменения в порядок учета доходов и их отражения в отчетности. Однако, этим обеспечивается лишь некоторое сближение отечественных и международных подходов к учету финансовых результатов, но не позволяет устранить значительные различия в принципах их учета и в порядке представления в финансовой отчетности.

Прежде всего, Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» определяет основные показатели Отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе (ранее отчета о совокупном доходе) (см. табл. 1).

По мнению Т.Ю. Дружиловской, основанном на анализе положений российских учетных стандартов и международных стандартов финансовой отчетности, при достижении некоторой степени близости к международным регламентациям российские требования не обеспечивают полного соответствия российского отчета о прибылях и убытках его аналогу в системе МСФО [2, с. 9].

МСФО представляют собой общепризнанные нормы по формированию показателей отчетности, которые в условиях глобализации экономики будут понятны пользователям из различных стран. В нашей стране еще не сложилось единого мнения относительно необходимости перехода российских компаний на международные стандарты финансовой отчетности. Многие руководители отечественных компаний считают, что это приведет лишь к увеличению объема работы и материальных затрат при формировании отчетной информации.

А.П. Михалкевич отмечает, что «изучение опыта организации бухгалтерского учета в зарубежных странах позволяет решить одну из актуальных проблем нашей экономи-

ки – приведение существующей системы бухгалтерского учета и отчетности в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами» [5, с. 4].

Следует отметить, что анализ методик учета и отражения в отчетности финансового результата, аккумулирующий в себе все различия, имеющиеся в учетных системах различных стран, имеет огромное значение для дальнейшего развития международного учета (табл. 2).

Интересные особенности существуют в составлении Отчета о финансовых результатах в Германии. Структура отчета законодательно регламентирована и глубоко детализирована, первоначальная стоимость имеет приоритет перед другими видами оценки, характерно разделение финансового результата на компоненты. Отчет о финансовых результатах в Германии может представляться по вертикальной форме в следующих форматах: затратном или функциональном.

В основе затратного формата лежит представление о том, что показателем деятельности компании является, не только объем продаж, но и объем производства и потребления товарно-материальных запасов, а также ресурсы, которые в большей степени используются для увеличения основного капитала [3, с.18].

Затратный формат отчета о финансовых результатах раскрывает следующую информацию:

- об объемах продаж (включая стоимость работ, потребленных на собственные нужды) с учетом изменений объемов незавершенного производства или остатков готовой продукции;
- о валовой прибыли от основной деятельности и прочей хозяйственной деятельности;
- расшифровку затрат по элементам (материалы, затраты на персонал, амортизация, прочие);
- о прибыли (убытке) от основной деятельности и прочей хозяйственной деятельности;
- о прибыли (убыток) от обычной деятельности, скорректированный на результаты от чрезвычайных операций и суммы налогов;
- о чистой прибыли (убытке) за год.

Функциональный формат Отчета о финансовых результатах имеет свои особенности, которые состоят в трактовке чрезвычайных статей, в порядке отнесения затрат на материалы (в расходы по основной деятельности включают только материалы, составляющие основу готовой продукции, вспомогательные материалы относят к прочим расходам), в формировании статьи налогов (по данной статье отражают только налоги с прибыли, другие налоги относят в состав расходов на реализацию или административных расходов).

Как уже упоминалось выше, в зависимости от размера компании Отчет о финансовых результатах во Франции может предоставляться тремя способами:

- сокращенный вариант;
- основной вариант;

- подробный вариант (табл. 3).

Таблица 2

СОПОСТАВЛЕНИЕ ТРЕБОВАНИЙ К ОТЧЕТУ О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ В ЗАРУБЕЖНОЙ УЧЕТНОЙ ПРАКТИКЕ

Отличительные признаки отчета о финансовых результатах	Страны			
	Италия	Франция	Германия	Россия
Обязательность включения в состав годовой отчетности	Обязателен	Обязателен	Обязателен	Обязателен
Периодичность представления	1) Годовая; 2) за полугодие (если акции компании котируются на биржах)	Годовая	Годовая	Годовая
Варианты представления в зависимости от размера компании	1) Обычный; 2) сокращенный для малых предприятий	1) Основной; 2) подробный; 3) сокращенный	1) Обычный; 2) сокращенный для малых предприятий	1) Обычный; 2) сокращенный для малых предприятий
Форма построения	Вертикальная (пришла из Германии)	Вертикальная и горизонтальная форма	Вертикальная форма в формах: функциональном или затратном (ориентирован на характеристику производства)	Вертикальная
Ориентированность на пользователей	Налоговых органов		Аналогично Италии и Франции, но в меньшей степени	Внутренних и внешних пользователей отчетной информацией

Таблица 3

ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ОТЧЕТНОСТИ ФРАНЦУЗСКИМИ КОМПАНИЯМИ [4, с. 120]

Вариант представления	Хозяйствующие субъекты	Состав и форма отчетности
Сокращенный	Индивидуальные предприятия и небольшие компании	Баланс, отчет о прибылях и убытках и комментарии к ним представляются в форме одного зарегистрированного документа
Основной	Средние компании	Помимо баланса, отчета о прибылях и убытках и пояснительной записки к ним, составляется формуляр документов компании, который содержит: информацию о последствиях получения прибыли или убытка, важные для пользователей данные о деятельности компании за 5 лет, а также сведения о портфеле ценных бумаг
Подробный	Используется крупными компаниями, не обязателен	Включает все формы основного варианта, а также отчет о способности к самофинансированию в течение финансового года и диаграмму изменения финансового состояния

Во Франции основным подходом при формировании Отчета о финансовых результатах является концепция производства с группировкой расходов по элементам. Структура французского отчета отражает информацию о разных категориях доходов и расходов. В составе особенностей порядка формирования информации о финансовых результатах в отчетности во Франции следует выделить:

- законодательно закрепленную структуру;
- приоритет первоначальной стоимости перед другими видами оценки;
- аналитические возможности отчета о финансовых результатах, которые позволяют проанализировать формирование и распределение добавленной стоимости между различными работниками, кредиторами, собственниками, государством и др. различными социальными группами.

Особенностью формирования отчета о финансовых результатах в Италии является то, что на формирование его показателей сильное влияние оказывает налоговое законодательство, в связи с этим данному отчету присуща довольно незначительная глубина раскрытия информации. Чтобы уменьшить налоговое бремя, итальянским компаниям необходимо отражать в отчетности минимальную прибыль. Ведение бухгалтерского учета и представление отчетности для большинства средних и малых компаний направлено не для управления деятельностью фирмы, а скорее всего на удовлетворение требований законодательства. Для достаточно эффективного сбора, обобщения и использования бухгалтерской информации в целях принятия эффективных управленческих решений, а также для удовлетворения потребностей в информации о фи-

нансовых результатах других категорий заинтересованных пользователей, итальянские компании используют множественные системы счетов. Одновременно, в соответствии с директивами Европейского союза, все итальянские компании обязаны представлять отчетность, соответствующую требованиям международных стандартов.

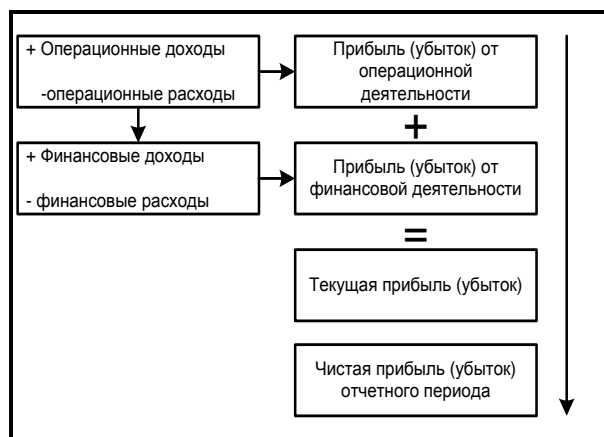


Рис. 1. Общая структура отчета о прибылях и убытках во Франции

Во Франции составление отчета о прибылях и убытках происходит по индивидуальным счетам. Для представления отчета о прибылях и убытках может использоваться две формы: вертикальная и горизонтальная. Расходы в отчете отображаются в зависимости от при-

роды их возникновения. Общая структура отчета о прибылях и убытках во Франции представлена на рис. 1.

В отчете о финансовых результатах во Франции отражается произведенная валовая продукция за отчетный год и затраты, связанные с формированием ее себестоимости в разрезе элементов. Преимущество французской формы отчета о прибылях и убытках позволяет проследить распределение и потребление добавленной стоимости. Текущая и чистая прибыль определяется после вычета финансовых расходов и налогов соответственно.

В Российской Федерации в отчете о финансовых результатах присутствует четкое разделение на результат от обычных видов деятельности и от прочей деятельности. Порядок составления отчета основан на концепции группировки расходов по функциям, возможно разделения отчета на сегменты, законодательно закрепленной структуре отчета с выделением промежуточных показателей, на приоритете первоначальной стоимости перед другими видами оценок.

Между подходами в составлении отчета о финансовых результатах в нашей стране и в зарубежных странах имеются как совпадения, так и различия.

Общие моменты в подходах состоят в том, что основной акцент при составлении отчета о финансовых результатах делается на соблюдение требований законодательства, отмечается приоритет интересов налоговых органов как пользователей отчетной информацией. В учетных системах вышеперечисленных стран прослеживается неразрывная связь налогообложения и учета. В тоже время, в этих странах декларируется, что в связи с необходимостью привлечения дополнительных зарубежных инвестиций, основной целью финансовой отчетности признается удовлетворение информационных потребностей инвесторов.

Как отмечает Поленова С.Н., анализируя отличия российской практики бухгалтерской отчетности от положений международных стандартов, невозможно до конца привести отечественное налоговое законодательство в соответствие с международными стандартами. Более актуальна другая задача – привести российскую систему методологического регулирования бухгалтерского учета в соответствие с принципами МСФО [6].

Данная цель преследовалась в нашей стране при разработке «Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу», которая к важнейшим направлениям дальнейшего развития системы бухгалтерского учета относилась: повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности и создание инфраструктуры применения МСФО.

Результатом реализации Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности стала разработка и принятие нового Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» и новой редакции Федерального закона «О бухгалтерском учете», положения которых направлены на все большее сближение требований отечественной и международной учетных систем.

Расширению круга компаний, обязанных составлять отчетность по МСФО, способствует содействие усилий государств, входящих во Всемирную торговую организацию (ВТО) и ЕС, направленных на стимулирование составления отчетности, понятной всем зарубежным пользователям. Таким образом, процессы сближения национальных систем отчетности с МСФО характерны

как для РФ, так и для ряда европейских стран. Например, в Германии компании освобождены от публикации отчетности по национальным стандартам, если они публикуют отчетность по МСФО, однако в ближайшее время планируется освобождение и от составления отчетности по национальным стандартам, в случае её подготовки по МСФО.

Следует еще раз подчеркнуть, что международные стандарты финансовой отчетности используются в качестве рекомендаций при разработке стандартов учета и отчетности национальными организациями. Опыт зарубежных стран по применению международных стандартов финансовой отчетности еще раз подчеркивает необходимость их использования только после соответствующего приспособления к национальным бухгалтерским требованиям.

Изучение опыта перехода отдельных стран на международные стандарты финансовой отчетности, позволяет сделать вывод о том, что порядок формирования информации о финансовых результатах в отчетности может быть разным, однако во всех учетных системах отчет о прибылях и убытках является обязательной составной частью годового финансового отчета.

Подводя итог вышесказанному, следует отметить, что зарубежный опыт формирования информации о финансовых результатах в отчетности представляет значительный интерес в теоретическом и практическом плане, но его изучение и применение в отечественной учетной практике должно максимально учитывать особенности развития и становление экономики РФ на современном этапе, а реализация стратегии по сближению МСФО с национальной учетной системой должна быть достаточно продуманной и консервативной.

Литература

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 6 дек. 2011 г. №402-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»
2. Дружиловская Т.Ю. Новые регламентации по формированию отчета о прибылях и убытках в РСБУ и в МСФО [Текст] / Т.Ю. Дружиловская // Международный бухгалтерский учет.– 2012. – №5. – С. 2-9.
3. Жарикова Л.А. Бухгалтерский учет в зарубежных странах [Текст] : учеб. пособие / Л.А. Жарикова, Н.В. Наумова. – Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2008. – 160 с.
4. Мазуренко А.А. Зарубежный бухгалтерский учет и аудит [Текст] : учеб. пособие / А.А. Мазуренко ; под ред. Л.И. Ушвицкого. – М. : КНОРУС, 2005. – 240 с.
5. Михалкевич А.П. Бухгалтерский учет в зарубежных странах [Текст] : учеб. пособие / А.П. Михалкевич. – Мн. : Мисанта, ФУАинформ, 2003. – 202 с.
6. Поленова С.Н. Отличия российской практики бухгалтерской отчетности от положений международных стандартов [Текст] / С.Н. Поленова // Финансовый менеджмент. – 2002. – №6.

Ключевые слова

Финансовые результаты; международные стандарты финансовой отчетности; отчет о прибылях и убытках; зарубежные страны; совокупный доход; бухгалтерская отчетность; выручка; расходы; Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности; бухгалтерский баланс.

Швецова Оксана Владимировна

РЕЦЕНЗИЯ

Реформирование системы отечественного бухгалтерского учета, переход на международные стандарты учета и отчетности, приобрели чрезвычайную актуальность в настоящее время и обусловлены немалым количеством проблем, одной из которых является проблема формирования информации о финансовых результатах в отчетности для целей управления деятельностью в организациях, а также представления унифицированной и прозрачной информации о финансовом состоянии компании для широкого круга участников рынка, в том числе и зарубежных.

Несмотря на большое количество исследований, посвященных данной проблеме, научную разработанность вопросов, связанных с формированием информации о финансовых результатах в отчетности нельзя назвать достаточной. Проблемы отражения в системе бухгалтерского учета и отчетности финансовых результатов в отечественной практике обусловлены трудностями трансформации бухгалтерской отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Особого подхода к решению данной проблемы требует: устранение значительных различий в принципах учета и в порядке представления финансовых результатов в финансовой отчетности, необходимость повышения прозрачности, улучшения сопоставимости показателей и, как следствие, увеличение доступа к международным рынкам капитала.

Характерной особенностью современного этапа экономического развития Российской Федерации является вступление во Всемирную торговую организацию (ВТО), включение в международный рынок, в том числе мировой продовольственный рынок, что в свою очередь обусловлено необходимостью использования МСФО для представления отчетности о финансовых результатах в целях расширения круга потенциальных инвесторов. Однако имеются возможности дальнейшего совершенствования и повышения эффективности внедрения МСФО. Принятие решений, связанных с повышением эффективности формирования информации о финансовых результатах в отчетности, должно происходить на основе ее всестороннего анализа и оценки, которые невозможно произвести без наличия достаточного объема экономической информации, большая часть которой формируется в системе бухгалтерского учета.

В представленной статье раскрываются российские, а также зарубежные подходы к внедрению МСФО в области формирования информации о финансовых результатах отчетности, что позволяет достаточно объективно оценить существование проблем и перспектив данного процесса.

Важным моментом, затронутым в статье, является обобщение международного опыта формирования информации о финансовых результатах в отчетности, что весьма актуально на современном этапе развития экономики. В статье проанализированы методики учета и отражения в отчетности финансового результата, аккумулирующие в себе все различия, имеющиеся в учетных системах различных стран, что имеет огромное значение для дальнейшего развития международного учета.

В части исследования опыта перехода отдельных зарубежных стран на международные стандарты финансовой отчетности представлен перечень особенностей формирования отчета о финансовых результатах различных стран. В результате комплексного исследования сделан вывод о нерациональности существования в ряде стран параллельных систем отчетности и предложение о том, что применение и обязательное усвоение МСФО должно быть важной задачей для российских организаций на современном этапе, а реализация стратегии по сближению международных стандартов финансовой отчетности с национальной учетной системой должна быть достаточно продуманной и консервативной, как, например, во Франции и Германии.

Материал публикации доступен для понимания, логически построен, представляет интерес, как для теории, так и для практики формирования информации о финансовых результатах отчетности.

Публикация материала целесообразна, так как статья является развитием теоретических и методологических разработок отечественных и зарубежных ученых в данной области и определяет направления дальнейших исследований в области учета и отражения в отчетности финансовых результатов организаций.

Проняева Л.И., д.э.н., зав. кафедрой «Бухгалтерский учет и аудит» ФГБОУ ВПО «Орловский государственный аграрный университет»