

УДК 657.22

ОТЧЕТЫ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ И О СОВОКУПНОМ ДОХОДЕ В РОССИЙСКИХ И МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТАХ: ВОПРОСЫ СООТНОШЕНИЯ И ФОРМИРОВАНИЯ

© 2012 г.

Т.Ю. Дружиловская

Нижегородский коммерческий институт

tdruzhilovskaya@yandex.ru

Поступила в редакцию 23.06.2011

Рассматриваются требования к раскрытию отчетной информации о финансовых результатах деятельности организаций в российских и международных стандартах финансовой отчетности. Анализируются новые требования российских бухгалтерских стандартов к формированию отчета о прибылях и убытках. Российский подход к раскрытию информации о финансовых результатах в отчете о прибылях и убытках сопоставляется с регламентациями МСФО по формированию отчета о совокупном доходе. Обосновываются сходства и различия, преимущества и недостатки указанных подходов.

Ключевые слова: финансовая отчетность, финансовое положение, финансовые результаты, международные стандарты финансовой отчетности, бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках.

Согласно новым требованиям к формированию бухгалтерской отчетности, изложенным в Приказе Министерства финансов РФ от 2.07.2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций», формы отчетности организаций претерпевают определенные изменения. В значительной степени это обусловлено продолжением реформирования российского бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). В настоящей статье проанализируем новации Приказа Минфина № 66н в отношении раскрытия информации о финансовых результатах организаций в «Отчете о прибылях и убытках».

Приказ № 66н не изменяет название и статус формы бухгалтерской отчетности, информирующей о финансовых результатах организации. Она по-прежнему называется «Отчет о прибылях и убытках» и является обязательной в составе бухгалтерской отчетности. Однако в структуру и содержание данной формы внесены изменения. Так, из структуры данной формы «ушло» подразделение доходов и расходов организации на доходы и расходы по обычным видам деятельности и прочие доходы и расходы. Вместе с тем в перечне доходов и расходов, представленных в новой форме «Отчет о прибылях и убытках», доходы и расходы организации расположены именно в том порядке, какой имел место в форме, регламентированной предыдущим Приказом Минфина, № 67н от 22.07.2003 г.: по обычной деятельности – «Выручка», «Себестоимость продаж», «Коммерче-

ские расходы» и «Управленческие расходы»; и прочие доходы и расходы – «Доходы от участия в других организациях», «Проценты к получению», «Проценты к уплате», «Прочие доходы», «Прочие расходы». Полагаем, что фигурировавшие в Приказе Минфина № 67н подзаголовки «Доходы и расходы по обычным видам деятельности» и «Прочие доходы и расходы» давали более наглядное представление о структуре доходов и расходов организаций, отражая при этом требования к классификации доходов и расходов в ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации».

Некоторые изменения произошли в расположении статей «Отчета о прибылях и убытках». Статья «Доходы от участия в других организациях», размещавшаяся на третьем месте прочих доходов и расходов теперь перемещена на первое; статья «Текущий налог на прибыль» стала показываться перед статьями, характеризующими отложенные налоговые активы и обязательства, в отличие от прежнего расположения после них. Статья «Постоянные налоговые обязательства (активы)» стала отражаться в основной части «Отчета о прибылях и убытках», а не справочно, как было ранее. При этом показатель постоянных налоговых обязательств (активов) теперь фигурирует как составная часть текущего налога на прибыль, поскольку раскрывается в конструкции: «Текущий налог на прибыль; в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)». Отмеченные структурные перемещения статей не вносят качественных изменений в раскрытие информации о финансовых результатах организаций.

Приказом Минфина № 66н внесены некоторые изменения и в названия статей «Отчета о прибылях и убытках». Названия статей «Отложенные налоговые активы» и «Отложенные налоговые обязательства» заменены на «Изменение отложенных налоговых активов» и «Изменение отложенных налоговых обязательств», соответственно. Полагаем, что указанная замена нарушает общую логику названий статей «Отчета о прибылях и убытках», поскольку и остальные его статьи характеризуют именно увеличение или уменьшение соответствующего показателя за отчетный период, однако в их названия не вносится слово «изменение». Например, статья «Выручка» отражает увеличение за период доходов от обычной деятельности организации; статья «Себестоимость продаж» – уменьшение остатка готовой продукции или товаров в результате списания себестоимости проданных объектов; статьи прочих доходов и расходов характеризуют приращение таких доходов и расходов за период; и т.п. В этом отношении статьи «Отложенные налоговые обязательства» и «Отложенные налоговые активы» так же, как и другие статьи, характеризовали суммарное начисление или списание за отчетный период соответствующих сумм по данным показателям.

Произошли изменения и в названиях статей «Выручка» (ранее «Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)») и «Себестоимость продаж» (ранее «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг»). Данное изменение также представляется необоснованным, поскольку предыдущие названия более определенно информировали пользователей отчетности о том, что раскрываемые выручка и себестоимость относятся к доходам и расходам от обычной деятельности организации – продажи товаров, продукции, работ, услуг. Это наглядно отличало данные показатели от доходов от продажи материалов, основных средств, нематериальных активов и списания их себестоимости, что трактовалось и сейчас трактуется как прочие доходы и расходы. Если же под выручкой понимать только доходы, а под себестоимостью продаж – только расходы от обычной деятельности организации, то такая трактовка этих понятий должна быть четко представлена в нормативных документах по бухгалтерскому учету. Обратим внимание на то, что в настоящее время ни в одном российском нормативном документе по бухгалтерскому учету не приводятся определения понятий «выручка» и «себестоимость продаж». Использо-

вание контекста: «доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг (далее – выручка)» в ПБУ 9/99 «Доходы организации» (ст. 5 ПБУ 9/99) нельзя считать определением понятия «выручка», поскольку подобные конструкции обычно используются в текстах для сокращения длинных словосочетаний. Понятие «себестоимость продаж» вообще не раскрывается в нормативных бухгалтерских документах, поскольку в ПБУ 10/99 «Расходы организации» говорится не о себестоимости продаж, а о себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг: «для целей формирования организацией финансового результата деятельности от обычных видов деятельности определяется себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг» (ст. 9 ПБУ 10/99). Полагаем, что для устранения разночтения терминологии, относящейся к показателям доходов и расходов от обычной деятельности, в соответствующих положениях по бухгалтерскому учету следовало бы четко и однозначно сформулировать определения понятий «выручка» и «себестоимость продаж». Обратим внимание также на то, что из названия статьи «Выручка» теперь исключено уточнение: «(нетто) (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)». Правда, в Примечаниях к составлению «Отчета о прибылях и убытках», приведенных в Приказе Минфина № 66н, указывается, что выручка отражается за минусом налога на добавленную стоимость, однако необходимо признать, что предшествующее название статьи «Выручка» более наглядно характеризовало данное требование к раскрытию соответствующего показателя.

Значительно расширился перечень показателей, раскрываемых согласно Приказу Минфина № 66н «Справочно». Кроме отражаемых ранее показателей «Базовая прибыль (убыток) на акцию» и «Разводненная прибыль (убыток) на акцию», теперь раскрываются также показатели «Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода», «Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода» и «Совокупный финансовый результат периода». Отметим, что приведенные дополнительные справочные статьи характеризуют те изменения капитала, которые не связаны с признанием доходов и расходов организации, а показываются в составе показателя «Добавочный капитал». Например, результат переоценки основных средств и нематериальных активов. Вместе с тем в Приказе Минфина № 66н не

уточняется, результат каких «прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода» должен раскрываться справочно в «Отчете о прибылях и убытках», что существенно затрудняет как работу по составлению данного отчета, так и восприятие его показателей пользователями.

Исследование динамики изменения требований к российским формам бухгалтерской отчетности в течение последних лет демонстрирует тенденцию адаптации их к регламентациям международных стандартов финансовой отчетности. Поэтому, характеризуя вновь вводимые российские регламентации по составлению рассматриваемой формы «Отчет о прибылях и убытках», нельзя не проанализировать их на соответствие требованиям МСФО.

В международных стандартах требования к формам финансовой отчетности изложены в МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности». Обратим внимание на то, что в системе МСФО отчетность организации называется финансовой, а не бухгалтерской, как это имеет место в российском Приказе Минфина РФ № 66н, хотя речь идет о той же отчетной информации, о которой говорится в отечественном нормативном документе. Согласно недавним изменениям в МСФО (IAS) 1 регламентация о предоставлении в составе финансовой отчетности формы «Отчет о прибылях и убытках» заменена на требование предоставления в обязательном порядке формы «Отчет о совокупном доходе». Проанализируем содержание этого отчета.

В соответствии с определениями применяемых понятий, представленными в статье 7 МСФО (IAS) 1, под *суммарным совокупным доходом* понимается изменение в собственном капитале в течение периода в результате состоявшихся операций и иных событий, отличное от тех изменений, которые возникают в результате операций с владельцами, действующими в качестве таковых. *Прочий совокупный доход* включает статьи дохода и расхода (в том числе переклассифицированные корректировки), которые не подлежат признанию в прибыли или убытке, как это требуется или допускается другими МСФО). Конкретизируя состав прочего совокупного дохода, МСФО (IAS) 1 указывает, что в него входят: изменения прироста от переоценки, признаваемые в соответствии с МСФО (IAS) 16, МСФО (IAS) 38; актуарные прибыли и убытки по пенсионным планам с установленными выплатами, признаваемые в соответствии с параграфом 93 МСФО (IAS) 19; прибыли и убытки, возникшие при пересчете финансовой отчетности зарубежной деятельности (согласно

МСФО (IAS) 21); прибыли и убытки от переоценки имеющихся в наличии для продажи финансовых активов (в соответствии с МСФО (IAS) 39); при хеджировании денежных потоков, прибыль или убыток по инструменту хеджирования, относящиеся к его эффективной части (согласно МСФО (IAS) 39). *Прибыль или убыток* в соответствии с определением, приведенным в статье 7 МСФО (IAS) 1, представляет собой суммарный доход минус расходы без учета компонентов прочего совокупного дохода. Исходя из приведенных определений можно сделать вывод о том, что суммарный совокупный доход представляет согласно МСФО изменение собственного капитала организации, которые были учтены в составе финансового результата за отчетный период, плюс изменения (за исключением операций с собственниками), которые были признаны непосредственно на счете капитала (а не на счетах доходов и расходов). Последние (изменения, учтенные на счетах капитала без операций с собственниками) названы в МСФО (IAS) 1 прочим совокупным доходом. Под прибылью и убытком понимается финансовый результат организации за период.

Анализируя представленные в МСФО (IAS) 1 определения, нельзя не отметить их противоречивость и некоторую непоследовательность. Так, в концептуальной главе «Принципы» тех же международных стандартов понятие «доход» определяется как приращение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме увеличения активов или уменьшения обязательств и выражающееся в увеличении капитала, не связанном с вкладами участников акционерного капитала (глава «Принципы» МСФО, ст. 70 (а)). Понятие «расход» определяется как уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанному с его распределением между участниками акционерного капитала (глава «Принципы» МСФО, ст. 70 (б)). Таким образом, под доходом в главе «Принципы» понимается положительное приращение капитала. Вместе с тем согласно статье 7 МСФО (IAS) 1 под суммарным совокупным доходом понимается любое, а не только положительное изменение собственного капитала, а под прочим совокупным доходом – статьи не только доходов, но и расходов, не подлежащих признанию в прибыли или убытке. Действительно, за отчетный период может быть отражено уменьшение капитала (например, за счет переоценки внеоборотных активов в меньшую сторону, компенсирующей предыдущую дооценку), а также убы-

ток за счет хозяйственных операций по основной и прочим видам деятельности организации. Вряд ли такое суммарное уменьшение капитала можно назвать суммарным совокупным доходом, а уменьшение капитала за счет уценки внеоборотных активов прочим совокупным доходом. Однако терминология, применяемая в МСФО (IAS) 1, требует именно такой квалификации указанного изменения собственного капитала.

Представляется, что неурегулированным в системе МСФО является и определение понятия «прибыли и убытки». Данное понятие раскрывается в МСФО (IAS) 1 через понятие прочего совокупного дохода: это суммарный доход минус расходы без учета компонентов прочего совокупного дохода. Однако прочий совокупный доход, в свою очередь, определяется через понятие прибыли и убытка, поскольку представляет собой статьи дохода и расхода (в том числе переклассифицированные корректировки), которые не подлежат признанию в прибыли или убытке. Получается, что под прибылью и убытком понимается то, что не включается в прочий совокупный доход, а под прочим совокупным доходом – то, что не включается в прибыль и убыток. Вряд ли такие определения можно назвать исчерпывающими.

Несмотря на отмеченную дискуссионность применяемых в МСФО (IAS) 1 понятий, очевидно, что, согласно последним изменениям данного стандарта, организация должна раскрывать в отчетности не только доходы и расходы, полученные от операций по обычной и прочим видам деятельности (как требовалось в предыдущей редакции стандарта), но и изменения (не связанные с операциями с собственниками), учтенные непосредственно в собственном капитале. При этом согласно статье 81 МСФО (IAS) 1 допустимы два способа отражения таких доходов, расходов: в едином отчете о совокупном доходе; или в двух отчетах: отчете, показывающем компоненты прибыли и убытка (отдельном отчете о прибылях и убытках) и втором отчете, начинающемся с прибыли или убытка и показывающем компоненты прочего дохода (отчете о совокупном доходе).

Сопоставляя данные требования МСФО с регламентациями Приказа Минфина РФ № 66н, отметим, что в составе российской бухгалтерской отчетности фигурирует только «Отчет о прибылях и убытках», а «Отчет о совокупном доходе» не предусмотрен. Вместе с тем в соответствии с новыми требованиями в российском отчете теперь отражается показатель «Совокупный финансовый результат периода», который определяется как сумма строк «Чистая прибыль (убыток)», «Результат от переоценки внеобо-

ротных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода» и «Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) отчетного периода (Примечание 6 Приказа Минфина РФ № 66н). Выше уже отмечалось, что в Приказе № 66н не уточняется, что подразумевается под результатом от прочих операций, не включаемым в чистую прибыль (убыток) отчетного периода. Однако, учитывая, что вновь введенные изменения в российский «Отчет о прибылях и убытках» продиктованы стремлением к сближению с МСФО, можно прийти к выводу, что по данной статье следует отразить те суммы, которые учтены на счете «Добавочный капитал», но не обусловлены операциями с акционерами. Так, например, по этой статье не следует отражать суммы эмиссионного дохода, курсовые разницы от пересчета взносов учредителей в уставный капитал, выраженных в иностранной валюте, и другие аналогичные операции.

Определяя степень сближения требований Приказа Минфина РФ № 66н в отношении формирования «Отчета о прибылях и убытках» с регламентациями МСФО (IAS) 1 в отношении «Отчета о совокупном доходе», отметим следующее. Согласно МСФО (IAS) 1 информация о суммарном изменении капитала от полученной прибыли или убытка и прочих изменений (без операций с владельцами организации), учтенных непосредственно в капитале, должна отражаться в самом «Отчете о совокупном доходе». В соответствии с Приказом № 66н информация о совокупном финансовом результате периода (являющаяся аналогом требуемой по МСФО (IAS) 1) раскрывается не в самом «Отчете о прибылях и убытках», а лишь справочно, что снижает статус такой информации по сравнению с другими показателями отчета. Отметим также, что согласно МСФО (IAS) 1 организация может составлять отдельный отчет о прибылях и убытках. Однако при этом в обязательном порядке представляется и второй отчет – о совокупном доходе. Такой отчет не предусмотрен российскими стандартами.

Проанализируем соотношение требований Приказа Минфина РФ № 66н и МСФО (IAS) 1 к содержанию «Отчета о прибылях и убытках» и «Отчета о совокупном доходе», соответственно. МСФО (IAS) 1 не предъявляются жесткие требования к форме отчета о совокупном доходе: конкретная форма разрабатывается организацией самостоятельно. Не регламентированы названия статей отчета и их расположение. Вместе с тем в МСФО (IAS) 1 определен перечень статей, которые должны раскрываться в «Отчете о совокупном доходе», как минимум это – выручка; расходы по финансированию; доля

организации в прибыли или убытках ассоциированных компаний и совместных предприятий, учтенная согласно методу учета по долевого участию; расходы по налогу; единая сумма, включающая: прибыль или убыток после налогообложения от прекращенной деятельности, прибыль или убыток после налогообложения, признанные по результатам оценки по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу или по выбытию активов или группы (групп) выбытия, образующих прекращенную деятельность; прибыль или убыток; каждый компонент совокупного дохода, классифицированный по его характеру; доля в прочем совокупном доходе ассоциированных компаний и совместных предприятий, учтенная согласно методу учета по долевого участию; суммарный совокупный доход; прибыль или убыток и суммарный совокупный доход, относящиеся к неконтрольной доле участия и к владельцам материнской компании. В таблице 1 приведено сравнение с перечисленными регламентациями МСФО (IAS) 1 российских требований к формированию отчета о прибылях и убытках, утвержденных Приказами Минфина РФ № 67н и № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организации».

Как видно из таблицы 1, новые требования к составлению «Отчета о прибылях и убытках», введенные Приказом Минфина № 66н, обеспечили лишь некоторое сближение состава данного отчета с составом «Отчета о совокупном доходе», регламентируемым МСФО (IAS) 1. В основном это касается требования к отражению показателя суммарного дохода, который, однако, как уже отмечалось выше, показывается лишь справочно, а не в самом отчете, как этого требует международный стандарт. Соотношение же остальных статей «Отчета о совокупном доходе» и «Отчета о прибылях и убытках», несмотря на некоторые переименования и перегруппировки показателей последнего в Приказе Минфина № 66н по сравнению с Приказом Минфина № 67н (о которых говорилось выше), принципиально не изменилось. Состав статей «Отчета о прибылях и убытках» и «Отчета о совокупном доходе», регламентируемых российскими и международными стандартами, по-прежнему совпадает далеко не по всем позициям. Некоторые статьи, требуемые по российским стандартам, отсутствуют в отчете, регламентируемом МСФО (IAS) 1, и наоборот. При этом отличие в названиях статей отчетов не играет принципиальной роли, поскольку МСФО (IAS) 1 не содержит их жесткой регламентации. Не противоречит требованиям МСФО (IAS) 1 и большая степень подробности российской формы «Отчет о прибылях и убытках» в отражении статей «Себестоимость продаж», «Коммерче-

ские расходы», «Управленческие расходы», которые представляются аналогами статьи «Расходы по финансированию» в отчете по МСФО. Согласно регламентациям МСФО (IAS) 1 предусмотрена расшифровка расходов по обычной деятельности методами характера или назначения расходов. Раскрытие статей расходов методом назначения расходов предполагает отражение как раз тех статей расходов, которые предусмотрены в отечественном «Отчете о прибылях и убытках» («Себестоимость продаж», «Коммерческие расходы», «Управленческие расходы»). (Более подробно вопрос о раскрытии расходов по обычной деятельности в отчетах, формируемых по российским и международным стандартам, будет рассмотрен ниже.) Вместе с тем Приказ Минфина № 66н содержит и ряд таких регламентаций по составлению формы «Отчет о прибылях и убытках», которые нельзя назвать соответствующими МСФО (IAS) 1.

Существенным отличием российской формы «Отчет о прибылях и убытках» от «Отчета о совокупном доходе», регламентируемого МСФО (IAS) 1, является отсутствие в российской форме таких статей, как «Прибыль или убыток и суммарный совокупный доход, относящиеся к неконтрольной доле участия» и «Прибыль или убыток и суммарный совокупный доход, относящиеся к владельцам материнской компании». Объяснением этого факта является то, что отечественная форма «Отчет о прибылях и убытках» нацеливает организации на формирование индивидуальной, а не консолидированной отчетности. Вместе с тем следует учесть, что согласно Федеральному закону РФ «О консолидированной финансовой отчетности» от 27.07.2010 г. № 208-ФЗ при составлении консолидированной отчетности российские организации будут напрямую пользоваться регламентациями МСФО.

Еще одним существенным отличием российского отчета о прибылях и убытках от отчета, регламентируемого МСФО (IAS) 1, является отсутствие в российском отчете статьи «Единая сумма, включающая: прибыль или убыток после налогообложения от прекращенной деятельности, прибыль или убыток после налогообложения, признанные по результатам оценки по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу или по выбытию активов или группы (групп) выбытия, образующих прекращенную деятельность». Это объясняется тем, что в системе отечественных нормативных документов по бухгалтерскому учету нет аналога МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность».

Таблица 1

**Соотношение регламентаций статей «Отчета о прибылях и убытках»
и «Отчета о совокупном доходе» в российских и международных стандартах**

Рекомендации МСФО (IAS) 1	Приказ Минфина № 67н	Приказ Минфина № 66н
Выручка	Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг	Выручка
Расходы по финансированию	Себестоимость реализации товаров, продукции, работ, услуг. Коммерческие расходы. Управленческие расходы	Себестоимость продаж. Коммерческие расходы. Управленческие расходы
–	Прибыль (убыток) от продаж	Прибыль (убыток) от продаж
Доля организации в прибыли или убытках ассоциированных компаний и совместных предприятий, учтенная согласно методу учета по долевному участию	Доходы от участия в других организациях. Проценты к получению. Проценты к уплате	Доходы от участия в других организациях. Проценты к получению. Проценты к уплате
–	Прочие доходы. Прочие расходы	Прочие доходы. Прочие расходы
Расходы по налогу	Текущий налог на прибыль. Отложенные налоговые активы. Отложенные налоговые обязательства	Текущий налог на прибыль. Изменение отложенных налоговых активов. Изменение отложенных налоговых обязательств
–	–	Постоянные налоговые обязательства (активы)
–	Прибыль (убыток) до налогообложения	Прибыль (убыток) до налогообложения
Единая сумма, включающая: прибыль или убыток после налогообложения от прекращенной деятельности, прибыль или убыток после налогообложения, признанные по результатам оценки по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу или по выбытию активов или группы (групп) выбытия, образующих прекращенную деятельность	–	–
Прибыль или убыток	Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	Чистая прибыль (убыток)
Каждый компонент совокупного дохода, классифицированный по его характеру	–	Справочно: Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода. Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода
Доля в прочем совокупном доходе ассоциированных компаний и совместных предприятий, учтенная согласно методу учета по долевному участию	–	–
Суммарный совокупный доход	–	Справочно: Совокупный финансовый результат периода
Прибыль или убыток и суммарный совокупный доход, относящиеся к неконтрольной доле участия и к владельцам материнской компании	–	–

С большой натяжкой можно провести и аналогию между статьей «Доля организации в прибыли или убытках ассоциированных компаний и совместных предприятий, учтенная согласно методу учета по долевному участию» в отчете, составленном по МСФО (IAS) 1, и статьями

«Доходы от участия в других организациях», «Проценты к получению», «Проценты к уплате» в отечественной форме «Отчет о прибылях и убытках». В системе российских стандартов нет аналога МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации», в котором регла-

Таблица 2

**Соотношение требований к формированию информации
о финансовых результатах организации в российских и международных стандартах**

Признак сравнения	Единство	Различия
Название отчета	Нет единства	«Отчет о совокупном доходе» в МСФО; «Отчет о прибылях и убытках» в РСБУ
Назначение отчета	Отражает доходы, расходы и финансовые результаты от обычной и прочих видов деятельности организации	В МСФО требуется в отчете дополнительная информация о суммарном совокупном доходе, которая в РСБУ раскрывается лишь справочно
Степень обязательности представления	Является обязательным в составе бухгалтерской (финансовой) отчетности	Нет
Степень регламентации формы отчета	Возможность самостоятельной детализации организациями статей отчета	Некоторые ограничения самостоятельности разработки, устанавливаемые в РСБУ
Содержание отчета	Совпадение многих статей, раскрываемых в отчете в обязательном порядке	Различия по некоторым статьям, раскрываемым в обязательном порядке
Методы раскрытия информации о расходах	Использование метода назначения расходов	Возможность в МСФО использования двух методов раскрытия расходов: характера и назначения расходов; отсутствие в РСБУ метода характера расходов

ментируется применение метода учета соответствующих инвестиций по долевному участию. В связи с этим раскрытие информации о таких инвестициях принципиально различается в отчетности, составленной по российским и международным стандартам.

Кроме представленного в таблице 1 перечня, МСФО (IAS) 1 требуют отражения в отчете о прибылях и убытках или в примечаниях суммы дивидендов на акцию. Аналогичная информация формируется и в отечественной форме «Отчет о прибылях и убытках».

Рассмотрим особенности представления информации о расходах в отчетах о прибылях и убытках и совокупном доходе, регламентируемых российскими и международными стандартами, соответственно. Согласно МСФО (IAS) 1 группировка статей отчета о совокупном доходе на подклассы для анализа расходов может осуществляться одним из следующих двух методов: характера расходов или назначения расходов. При методе характера расходов в отчете о совокупном доходе расходы объединяются в соответствии с их характером или целевым назначением, например амортизация, закупка материалов, транспортные расходы, заработная плата и жалованье, расходы на рекламу. При методе назначения расходов или «себестоимости продаж» расходы классифицируются в соответствии с их функцией, как часть себестоимости продаж или административной деятельности. Группировка расходов по подклассам, согласно МСФО (IAS) 1, определяет и форму отчета о совокупном доходе. Следует отметить, что МСФО (IAS) 1 требует выбирать такой метод классификации расходов, который наиболее

точно представляет составляющие финансовых результатов организации. Таким образом, организации имеют право выбирать один из двух методов классификации по собственному усмотрению. Выбор метода классификации статей расходов зависит от традиций, отраслевых факторов и характера организации. При этом информация, раскрываемая при использовании метода характера расходов, считается МСФО (IAS) 1 существенной для пользователей и рекомендуется в качестве дополнительной при использовании метода назначения расходов. В связи с этим МСФО (IAS) 1 требует при использовании метода классификации расходов по назначению раскрывать дополнительную информацию о характере расходов, включая расходы на амортизацию и оплату труда. Сопоставляя регламентации МСФО (IAS) 1 относительно метода раскрытия расходов в отчете о совокупном доходе с требованиями отечественных стандартов, следует признать, что в российской форме «Отчет о прибылях и убытках» расходы по обычным видам деятельности отражаются, по терминологии МСФО, методом назначения расходов. Метод характера расходов Приказом Минфина РФ № 66н (так же как это было и согласно Приказу Минфина РФ № 67н) не предусматривается. Таким образом, если по МСФО (IAS) 1 организации предоставляется возможность выбора между допустимыми методами, то регламентациями Приказа Минфина РФ № 66н альтернатива методу функции расходов не допускается.

В таблице 2 представлено сопоставление регламентаций российских и международных стандартов к отчету, характеризующему финансовые результаты деятельности организации.

Приведенные факты говорят о том, что Приказ Минфина РФ № 66н при определенном сближении регламентаций по составлению «Отчета о прибылях и убытках» с требованиями МСФО все-таки не полностью удовлетворяет им, и российская форма «Отчет о прибылях и убытках» по-прежнему существенно отличается от формы «Отчет о совокупном доходе», предусмотренной МСФО (IAS) 1.

Список литературы

1. Приказ Министерства финансов РФ от 2.07.2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».
2. Международные стандарты финансовой отчетности. М.: Аскери-АССА, 2010. 1047 с.
3. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: Учебник для вузов. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ТК Велби: Проспект, 2007. 784 с.

PROFIT AND LOSS STATEMENTS AND TOTAL RETURN REPORTS IN THE RUSSIAN AND INTERNATIONAL STANDARDS: HOW THEY CORRELATE AND HOW THEY ARE PRODUCED

T.Yu. Druzhilovskaya

The article considers the requirements for disclosing information on financial results of organizations' activities in the Russian and international financial reporting standards. New requirements of the Russian accounting standards for producing profit and loss statement are analyzed. The Russian approach to the disclosure of financial results in the profit and loss statement is compared to IFRS regulations concerning the preparation of total return reports. We discuss the similarities and differences, advantages and disadvantages of these approaches.

Keywords: financial reporting, financial position, financial performance, international financial reporting standards, balance sheet, profit and loss statement.