

УДК 338.001.36

**ФОРМИРОВАНИЕ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ:
МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОПЫТ И ОТЕЧЕСТВЕННАЯ ПРАКТИКА**

Мандражи З.Р.

к.э.н., доцент,

Крымский инженерно-педагогический университет,

Симферополь, Россия

Зиадинова З.С.

студент,

Крымский инженерно-педагогический университет,

Симферополь, Россия

Аннотации. В данной статье рассмотрены особенности отечественных и иностранных подходов к формированию финансовой отчетности, изучен опыт зарубежных стран в формировании информации о финансовых результатах в отчетности, проанализированы различия в учетных системах разных стран, что имеет огромное значение для дальнейшего развития международного учета.

Ключевые слова. Отчет о финансовых результатах, Отчет о прибылях и убытках, одноступенчатая форма, многоступенчатая форма, чистая прибыль, себестоимость.

**FORMATION OF FINANCIAL RESULTS OF ACTIVITY:
INTERNATIONAL EXPERIENCE AND DOMESTIC PRACTICE**

Mandrazhi Z.R.

Ph. D., associate Professor

Crimean engineering-pedagogical University,

Simferopol, Russia

Ziadinova Z.S.

student

Crimean engineering-pedagogical University,

Simferopol, Russia

Annotations. This article describes the features of domestic and foreign approaches to the formation of financial statements, studied the experience of foreign countries in the formation of information on the financial results in the financial statements, analyzed the differences in the accounting systems of different countries, which is of great importance for the further development of international accounting

Keywords. The statement of financial performance, statement of profit and loss, single form, multi-form, net profit, cost.

Актуальность темы. В связи с тем, что Российская Федерация вступила в ВТО и включена в международный рынок, проблема сближения российского бухгалтерского учета с международными стандартами учета и отчетности стала в последнее время более актуальной.

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 [3].

Форма отчетности «Отчет о прибылях и убытках» переименован в «Отчет о финансовых результатах», что прописано в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» это является значимым шагом в сближении российской и международной систем бухгалтерского учета. «Отчет о финансовых

результатах» вместе с балансом и приложением к нему является обязательным для представления в составе годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Сравним статьи отчета о финансовых результатах компаний РФ и США (таблица 1). «Отчет о финансовых результатах» в американских стандартах имеет 2 формы: одноступенчатую и многоступенчатую.

Таблица 1 – Сравнительная характеристика статей отчета о прибылях и убытках, отражаемых в российской учетной практике и США

Статьи отчета о прибылях и убытках российской организации	Статьи отчета о прибылях и убытках зарубежной фирмы США
Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей)	Чистый объем продаж (выручка от реализации)
Себестоимость проданных товаров, работ, услуг	Себестоимость продукции
Валовая прибыль	Валовой доход или убыток
Коммерческие расходы	Операционные расходы (расходы на продажу и общие административные расходы)
Управленческие расходы	Прибыль от операционной деятельности
Прибыль (убыток) от продаж	
Проценты к получению	Другие прибыли и убытки
Проценты к уплате	Случайные прибыли и убытки
Доходы от участия в других организациях	
Прочие доходы	
Прочие расходы	Прибыль до налогообложения
Прибыль (убыток) до налогообложения	
Статьи отчета о прибылях и убытках российской организации	Статьи отчета о прибылях и убытках зарубежной фирмы США
Отложенные налоговые активы	Налог на прибыль
Отложенные налоговые обязательства	Чистая прибыль от нормальной деятельности. Экстраординарные прибыли и убытки (за вычетом налога). Прибыль (убытки) в результате обобщенного эффекта от изменения
Текущий налог на прибыль	
Нет аналога в отчете о прибылях и убытках	

	учетной политики (за вычетом налога)
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	Чистая прибыль
Постоянные налоговые обязательства (активы)	Нет аналога в отчете о прибылях и убытках
Базовая прибыль (убыток) на акцию	Чистая прибыль на акцию
Разводненная прибыль (убыток) на акцию	

Одноступенчатая форма отличается простотой и при использовании этой формы все доходы и расходы группируются отдельно, а их разница является чистой прибылью.

При использовании многоступенчатой формы применяют последовательный расчет чистой прибыли с помощью увязки соответствующих доходов и расходов. Эта форма является более сложной.

При наличии выбор обычно выбирают вторую форму.

В таблице показана многоступенчатая форма отчета о финансовых результатах, которая применяется в США. Данную форму используют и в России. Показатели, формирующие «Отчет о финансовых» в компаниях России и США кажутся идентичными, однако они имеют методологические расхождения в построении информации. Так, российские компании создают выручку (нетто) от реализации продукции, товаров, работ, услуг (минус НДС, акцизы и других обязательные платежи) с помощью поступлений, которые связаны с выполнением работ и оказанием услуг, осуществлением хозяйственных операций. Данные поступления – это доходы от обычных видов деятельности, которые признаются компаниями в бухгалтерском учете в соответствии с условиями, которые определены для их признания.

В США чистый объем продаж равен сумма валовой выручки от продажи товаров и величины скидок, которые предоставляют поставщики минус стоимость продукции, которую вернули покупатели и скидки, предоставленные покупателям.

Себестоимость реализованных товаров рассчитывается одинаково и в США, и в России. То же касается и валовой прибыли (валового дохода или убытка).

Налог на прибыль рассчитывается в соответствии с принятыми законодательными и нормативными актами, которые в каждой стране действуют отдельно. Необходимо отметить, что хоть данная методика определения прибыли до налогообложения и совпадает в России и в США, однако существует несколько особенностей в определении не только выручки от продажи товаров, но и в исчислении себестоимости.

Например, в соответствии с международными и американскими стандартами себестоимость проданных товаров отражается по производственной себестоимости и не включает в себя общехозяйственные расходы. Путем списания коммерческих и общехозяйственных расходов на уменьшают финансовый результат от операционной деятельности и др.

С 2006 года в отчетности не рассчитываются суммы произошедших чрезвычайных доходов и расходов, корректировавших чистую прибыль компании, т.е. определяющих окончательный результат деятельности.

В США в отчете о финансовых результатах чистая прибыль от нормальной деятельности корректируется на результаты экстраординарных прибылей и убытков (за вычетом налогов).

Экстраординарные прибыли и убытки возникают при необычных явлениях: стихийных, требования нового законодательства др. Но те события, например землетрясения, которые возникают в сейсмически активном регионе не будут относиться к экстраординарным, так как не являются необычными. [1, с. 264].

После того, как в отчете о финансовых результатах отразили экстраординарные прибыли и убытки, корректируется сумма чистой прибыли путем вычитания (прибавления) прибыли (убытка) в результате обобщенного эффекта от изменения политики (минус налог). В учете зарубежных стран

существует 3 типа изменений: изменения оценок, изменения в учетной политике, исправление ошибок.

Учетную политику могут изменить либо по решению самой компании, либо когда вводятся новые стандарты. По американским стандартам, при изменении компанией хотя бы одного из своих методов учета, компания должна исправить учет всех предшествующих периодов, которые затронули эти изменения.

Общий (накопленный) результат определяется как разница между применением старого и нового методов и отражается в отчете в том году, когда это изменение произошло. В отчете они отражаются уменьшенные на сумму налога.

В качестве примера изменений учетной политики выделяют начисление амортизации основных средств и изменения методов учета запасов.

При изменении учетных оценок (когда при использовании метода прямолинейного списания для учета основных средств, меняется только оценочный срок службы) компания вносит изменения только в отчетность текущего года, а отчетность предыдущих периодов остается без изменений. При этом естественно, что изменения оценок затронут и будущие периоды. В отчете о финансовых результатах данные изменения не выделяются отдельно за вычетом налога, а показываются по статьям, которые эти изменения затронули. В основном результаты таких изменений показываются в примечаниях к отчетности.

Исправление ошибок производится в том периоде, к которому они относятся. В случаях, когда в отчетном году обнаружена ошибка за предшествующие годы, ее трактуют как корректировку предшествующих периодов. В текущем году в отчете ее отражают как корректировку начального сальдо счета накопленной нераспределенной чистой прибыли [2].

После того, как внесли эти данные в отчет о финансовых результатах определяется величина чистой прибыли и рассчитывается чистая прибыль, приходящаяся на одну акцию

В отчетности нашей страны требуется также отражать информацию по корректировке прибыли в связи с тем, что изменилась учетная политика компании и предоставлять эту информацию в виде справки к финансовой отчетности.

В таблице 2 представлена сравнительная характеристика статей отчета о финансовых результатах России, Франции, Италии и Германии.

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			
Периодичность представления	1) Годовая; 2)за полугодие (если акции компании котируются на биржах)	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 форматах: функциональном или затратном (ориентирован на характеристику производства)	Вертикальная
Ориентированность на пользователей	Налоговых органов		Аналогиčno Италии и Франции, но в меньшей степени	Внутренних и внешних пользователей отчетной информацией

При формировании Отчета о финансовых результатах во Франции основным подходом является концепция производства с группировкой расходов по элементам. Во французском отчете содержится информация о различных категориях доходов и расходов.

В отчетности во Франции выделяют следующие особенности порядка определения информации о финансовых результатах:

- законодательно закреплённую структуру;
- преимущество первоначальной стоимости перед другими видами оценки;
- аналитические возможности отчета о финансовых результатах, которые позволяют правильно анализировать формирование и распределение добавленной стоимости между различными социальными группами.

В Италии, отчету о финансовых результатах свойственна незначительная глубина раскрытия информации, так как на формирование его показателей налоговое законодательство оказывает сильное влияние – это является главной особенностью формирования итальянского отчета о финансовых результатах. Итальянские компании отражают в отчете минимальную прибыль, дабы уменьшить налоговое бремя. Для большей части малых и средних предприятий ведение бухгалтерского учета и формирование финансовой отчетности направлено на удовлетворение требований законодательства, а не для управления хозяйственной деятельностью компании. Все компании в Италии обязаны формировать отчетность, которая соответствует требованиям МСФО.

Отчет о финансовых результатах французские компании составляют по индивидуальным счетам. Они используют две формы для того, чтобы представить Отчет о финансовых результатах:

- вертикальную;
- горизонтальную.

Расходы в отчете отображаются в зависимости от природы их возникновения.

В отчете о финансовых результатах во Франции отражается произведенная валовая продукция за отчетный год и затраты, связанные с формированием ее себестоимости в разрезе элементов. Превосходство французского отчета о финансовых результатах дает возможность проследить распределение и потребление добавленной стоимости. Российский Отчет о финансовых результатах содержит разделение на результат от обычных видов деятельности и от прочей деятельности. Отчет составляется на основании концепции группировки расходов по функциям, способности разделения отчета на составляющие, законодательно определенной структуре отчета, который содержит выделение промежуточных показателей, на преимуществе первоначальной стоимости над остальными способами оценок.

Существуют и совпадения, и различия в подходах составления отчета о финансовых результатах в России и зарубежных странах. Совпадения заключаются в том, что при составлении отчета акцент делается на выполнение законодательных требований, в преимущество ставят интересы налоговых органов – пользователей отчетных данных.

В учетных системах вышеперечисленных стран существует тесная связь учета и налогообложения. Также, в этих странах основная цель финансовой отчетности состоит в удовлетворении потребностей инвесторов в необходимой им информации, это связано с потребностью привлечения дополнительных иностранных инвестиций. По словам аналитиков, невозможно в полной степени налоговое законодательство Российской Федерации привести в соответствие с международными стандартами. Актуальной является задача приведения российской системы регулирования учета в соответствие с принципами МСФО.

Государства, входящие в ЕС и ВТО способствуют расширению круга предприятий, обязанных составлять отчетность по МСФО. Их усилия направлены на стимулирование составления отчетности, которая будет

понятна всем зарубежным пользователям. Из этого следует, что сближение национальных систем отчетности с МСФО преследует не только РФ, но и целый ряд европейских стран. Например, компании в Германии при публикации отчетности по МСФО могут не публиковать отчетность по национальным стандартам, но в планах имеется освобождение и от составления отчетности по национальным стандартам, при её подготовки по МСФО. Необходимо помнить, МСФО представляют собой рекомендации, которые помогают при разработке стандартов учета и отчетности национальными компаниями.

Таким образом, из вышесказанного следует, что опыт зарубежных стран в формировании информации о финансовых результатах в отчетности заинтересовывает в практическом и теоретическом плане, однако для его применения в российской учетной практике необходимо максимально учитывать особенности развития и становление экономики РФ на современном этапе. А для применения стратегии по сближению национальной учетной системы с МСФО учетная система должна быть достаточно продуманной и консервативной.

Библиографический список:

1. Миллер, Мария Анализ финансовых результатов в условиях применения МСФО / Мария Миллер. - М.: LAP Lambert Academic Publishing, 2015. - 978 с..
2. Карлин Анализ финансовых отчетов (на основе GAAP) / Карлин, Макмин Томас; , Альберт. - М.: ИНФРА-М, 2015. - 445 с.
3. .О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : Федер. закон от 6 дек. 2011 г. №402-ФЗ. Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс»