1. Требования и условия составления отчетности

Финансовая отчетность должна достоверно отражать финансовое положение, финансовые результаты за отчетный период и движение денежных средств отчитывающейся компании. Ее достоверность обеспечивается неукоснительным применением всех положений МСФО, правильным выбором и применением учетной политики, позволяющей представлять уместную, надежную, сопоставимую и понятную информацию, которая вместе с правильно проводимым дополнительным ее раскрытием в пояснительных примечаниях позволяет пользователям понять сущность проведенных компанией операций, событий, происшедших в ходе ее деятельности, и их влияние на финансовые результаты и финансовое положение компании.

Учетная политика должна быть выбрана и применена таким образом, чтобы вся финансовая отчетность соответствовала во всех существенных аспектах требованиям каждого применимого к компании Международного стандарта финансовой отчетности. Учетная политика обобщает совокупность конкретных принципов, основополагающих условий и практических правил, принятых данной компанией для составления и представления финансовой отчетности, обеспечивающих:

• уместность отчетной информации для пользователей при принятии ими необходимых решений;

• достоверное отражение результатов деятельности и финансового положения компании;

• нейтральность (исключающую предвзятость при представлении отчетной информации) и осмотрительность;

• полное включение в отчетность всех существенных показателей, событий и сделок.

Учетная политика должна обеспечить надежность отчетной информации, представление информации исходя из экономического содержания операций независимо от оформления их в конкретной юридической форме. Сложности при решении вопросов учетной политики возникают в случае отсутствия конкретного Международного стандарта финансовой отчетности, применимого в данной организации. В этом случае руководите ли организации определяют учетную политику самостоятельно, руководствуясь аналогичными положениями других МСФО, Принципами подготовки финансовой отчетности и другими документами, отвечающими духу и букве МСФО.

Действующая организация. Финансовая отчетность по МСФО должна составляться исходя из допущения о непрерывности деятельности организации в обозримом будущем, но не менее 12 месяцев после отчетной даты. Если администрация не имеет причин для прекращения деятельности, она должна объявить об этом в примечаниях. Если администрация составляет финансовую отчетность, не применяя допущения о непрерывности деятельности, она должна объяснить этот факт и его причины в примечаниях к отчетности. Если есть веские основания считать, что у пользователей отчетности могут возникнуть сомнения в устойчивой деятельности организации в ближайшем будущем, в примечании к финансовой отчетности следует привести обоснованные фактами и расчетами контрдоводы, опровергающие все возможные сомнения.

Последовательность содержания отчетности необходимо сохранять от одного отчетного периода к другому. Не следует без нужды и серьезных обоснований изменять классификацию и содержание отдельных статей отчетных форм, методику учета и оценки различных показателей отчетности. Нежелательны также немотивированные изменения в учетной политике.

Стандарт предусматривает всего три основания для изменений в последовательности содержания финансовой отчетности:

• значительные изменения в характере операций компании, крупные приобретения в отчетный период или, наоборот, значительное выбытие имущества, изменения в обязательствах по заимствованию;

• вывод на основе аналитических исследований о возможности лучше и всестороннее представить информацию о результатах деятельности и финансовом положении в измененной, перегруппированной отчетности;

• изменения, предписываемые вновь вводимыми Международными стандартами финансовой отчетности. Требования национальных стандартов при этом могут учитываться только тогда, когда изменение финансовой отчетности не противоречит МСФО.

Во всех случаях нарушения последовательности содержания отчетности необходимо помнить об обеспечении сопоставимости информации, с тем чтобы сравнения показателей отчетности можно было выполнять без больших затруднений. Памятуя об этом, изменения в способ составления отчетности нужно вводить только тогда, когда есть обоснованная надежда, что измененная структура отчетности будет применяться длительное время. Постоянное нарушение сопоставимости отчетных показателей обесценивает финансовую отчетность, затрудняет принятие решений пользователями.

В стандарте подчеркивается, что «сравнительная информация должна раскрываться в отношении предшествующего периода для всей числовой информации в финансовой отчетности», за исключением случаев, которые специально указаны в МСФО. В финансовой отчетности необходимо по каждой статье и каждому показателю отражать числовые значения в сопоставимом виде, по крайней мере за отчетный и предшествующий ему аналогичный период. Но стандарт не запрещает приводить сравнительные данные более чем за один предшествующий период. Это могут быть данные за несколько предшествующих периодов.

Обращает внимание указание на сравнительные данные, включаемые в повествовательную и описательную информацию. Стандарт исходит из того, что повествовательная информация, уже приведенная в финансовой отчетности за предыдущий период, может быть уместной для понимания финансовой отчетности, представляемой за данный отчетный период. В предшествующем отчетном периоде, к примеру, приводились данные о последствиях крупного пожара, по которому сделана заявка на возмещение потерь страховой компанией, но удовлетворение заявки было неопределенным. Сведения о фактическом страховом возмещении, которое последовало в данном отчетном периоде, представляют несомненный интерес для пользователей финансовой отчетности.

В случаях нарушения последовательности в представлении и квалификации отдельных статей финансовой отчетности стандарт обязывает их переквалифицировать и пересчитать за прошлые отчетные периоды, с тем чтобы получить добротную информацию для сравнения. Исключение составляют случаи, когда невозможно или нецелесообразно проводить переклассификацию и пересчет показателей предшествующего периода. В примечаниях к финансовой отчетности необходимо раскрывать характер, сумму и причину любой переквалификации и ее последствия для правильного понимания сравниваемых статей отчетности.

Метод начисления должен обязательно применяться при составлении и представлении финансовой отчетности. Исключение из этого правила относится только к отчету о движении денежных средств.

Как известно, суть метода начислений состоит в том, что хозяйственные операции и совершившиеся события отражаются в бухгалтерском учете и финансовой отчетности в том отчетном периоде, в котором они действительно произошли, независимо от выплаты или поступления денежных средств в оплату этих операций и событий. Отчет о движении денежных средств, наоборот, отражает реальные денежные потоки, включая и потоки денежных эквивалентов, которые имели место в течение отчетного периода. Такова особенность именно данного отчета.

По методу начисления, например, факт продажи отражается в бухгалтерских регистрах и в отчетности в момент, когда сделка совершилась, условия контракта выполнены, а право собственности на товар и ответственность за его сохранность переданы (перешли) покупателю. Проценты по кредитным обязательствам отражаются в том отчетном периоде, в котором организация пользовалась заемными средствами, даже если они (проценты) оказались неоплаченными в течение данного отчетного периода.

Расходы отражаются тогда, когда возникают и отражаются в учете соответствующие доходы. В отсутствии доходов понесенные расходы отражаются на бюджетно­регулирующих статьях как расходы будущих периодов или переходящие на следующий период расходы на незавершенное производство или создание товарных запасов. Так действует принцип соотнесения расходов с доходами. Вместе с тем нельзя допускать переходящие остатки по статьям, которые не отвечают установленным критериям определения активов или обязательств. Например, расходы по оплате штрафов за нарушения хозяйственных договоров не порождают доходов, но их нельзя рассматривать в качестве переходящих расходов и отражать в активе отчетного бухгалтерского баланса. Они должны быть списаны на уменьшение прибыли того отчетного периода, в котором были признаны в качестве расходов.

2. Отчет о прибылях и убытках

В отчете о прибылях и убытках должны быть представлены следующие статьи: выручка; результаты операционной деятельности; затраты по финансированию; доля прибылей и убытков ассоциированных организаций и совместной деятельности, учитываемых по методу участия; налоговые расходы; прибыль или убыток от обычной деятельности; результаты чрезвычайных обстоятельств; доля меньшинства; чистая прибыль или убыток за период.

В отчете о прибылях и убытках и в примечаниях к нему необходимо давать аналитическую характеристику доходов и расходов. Стандарт рекомендует два подхода к классификации затрат: метод характера затрат (классификация по элементам затрат) и метод функций затрат или метод себестоимости продаж (реализации).

Соответственно возникает два формата представления отчетности. Первый формат основан на раскрытии затрат на производство по так называемым элементам затрат, второй — на себестоимости продукции. Оба формата позволяют получить совершенно идентичный результат, но по­разному раскрывают данные о формировании финансовых результатов (Таблица 1).

Различия между вариантами можно показать графически (Рисунок 1).

Формат себестоимости Формат затрат

Доход от продаж

Доход от продаж

Себестоимость

Прибыль

Затраты

(расходы)

Изменение

запасов

Прибыль

Рисунок 1 – Различие между вариантами представления отчетности

Исчисление операционной прибыли по формату затрат. Первым пунктом любого отчета о прибылях и убытках является оборот по продажам. В него входят статьи:

1. Доходы от продажи, проката и сдачи в аренду при обычной хозяйственной деятельности:

• готовой продукции и товаров;

• ненужного сырья, вспомогательных и иных материалов, лома, отходов, полуфабрикатов и побочных продуктов;

• доходы от услуг, оказанных предприятием, страховые возмещения за реализованные товары.

Таблица 1 – Форматы представления отчетности

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Первый формат | | Второй формат | |
| Поступления от продаж (+) | 1680 | Поступления от продаж (+) | 1680 |
| Затраты на производство:  материалы (–)  заработная плата (–)  амортизация (–) | 500  600  100 | Себестоимость проданной продукции (–) | 850 |
| Прочие расходы (–) | 120 | Управленческие расходы (–) | 270 |
| Себестоимость запасов готовой продукции и незавершенного производства:  на начало года (–)  на конец года (+) | 250  320 | Коммерческие расходы (–) | 130 |
| Операционная прибыль | +430 | Операционный результат  продаж (+, –) | +430 |
| Иные доходы и поступления (+) | 150 | Иные доходы и поступления (+) | 150 |
| Иные расходы и убытки (–) | 280 | Иные расходы и убытки (–) | 280 |
| Прибыль до налогообложения | +300 | Прибыль до налогообложения | +300 |
| Налог на прибыль | 100 | Налог на прибыль | 100 |
| Чистая прибыль | 200 | Чистая прибыль | 200 |

Доходы уменьшаются на сумму налогов с оборота и других включаемых в цену товаров, а также на стоимость возвратов покупателей.

2. Прочие виды доходов от хозяйственной деятельности: поступления от прочей продажи, не типичной для предприятия и потому не попавшей в п. 1:

• доходы от выбывающего основного капитала, от продажи ценных бумаг;

• возмещение издержек, убытков;

• страховые возмещения, если речь не идет о проданных товарах;

• курсовые прибыли от валюты и валютных операций;

• доходы от денежной помощи.

Затраты на производство и оперативную хозяйственную деятельность.

3. Стоимость сырья и материалов: расходы на сырье, производственные и вспомогательные материалы, топливо и энергетические материалы, чистящие и смазочные средства, лабораторные и конторские материалы, запасные части и строительные материалы. Расходы на промышленные работы и услуги со стороны, на приобретение электрической, тепловой и иной энергии, обработку сырья на давальческих условиях и т.п.

4. Изменения в запасах готовых изделий и незавершенного производства. Вычисляются в виде разности в остатках на начало и конец отчетного периода. В расчет принимаются со знаком «плюс», если стоимость остатков уменьшается, или со знаком «минус» при увеличении стоимости остатков.

5. Расходы на оплату персонала: заработная плата и оклады, все виды вознаграждений за выполненную работу, включая премиальные, комиссионные, сверхурочные и т.п.; различные денежные компенсации.

Расходы на социальное обеспечение, установленные законом обязательные взносы. Расходы на пенсионное и медицинское обеспечение, обязательные взносы в пенсионный фонд и т.п.

6. Амортизационные отчисления и другие суммы, списываемые в погашение стоимости материальных и нематериальных долгосрочно эксплуатируемых активов.

7. Прочие эксплуатационные затраты: расходы на рекламу, фрахт, командировочные, комиссионные, почтово­телеграфные, телефон и другие виды связи; внутренние административно­управленческие расходы, различные списания, лицензионные платежи, аудиторские услуги и т.п. Операционный результат от продаж получают путем сложения всех доходов по статьям 1–2 и вычитания из полученной суммы всех расходов по статьям 3–7.

Таблица 2 – Пример отчета о прибылях и убытках фирмы «Джаме лимитед»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Фунты | |
| Оборот по реализации |  | 1 091 000 |
| Изменение запаса готовых изделий и объема  незавершенного производства |  | 1600 |
| Сырье и расходуемые материалы |  | (90 000) |
| Прочие платежи на сторону |  | (46 790) |
| Расходы на персонал |  |  |
| Зарплата и оклады |  | (560 050) |
| Расходы на социальное обеспечение | (110 000) | (670 050) |
| Амортизационные отчисления и прочие суммы  к списанию с материальных и нематериальных  активов |  | (30 500) |
| Прибыль от основной деятельности |  | 255 260 |
| Доход от прочих инвестиций в основной капитал |  | 2000 |
| Проценты и аналогичные платежи |  | (22 600) |
| Прибыль от обычной деятельности до вычета  налогов |  | 234 660 |
| Налог с прибыли от обычной деятельности |  | (24 000) |
| Прибыль от обычной деятельности после вычета  налогов |  | 210 660 |
| Дивиденды |  | (15 000) |
| Нераспределенная прибыль за финансовый год |  | 195 660 |

Исчисление операционной прибыли по формату себестоимости:

1. Оборот по продажам включает доходы от реализации товаров и услуг обычной хозяйственной деятельности, ненужных материальных запасов, собственных полуфабрикатов, другие доходы, которые подробно рассматривались выше. Изменения в стоимости запасов продукции и незавершенного производства не учитываются.

2. Себестоимость проданной продукции, товаров, услуг: производственная себестоимость продукции и сданных услуг независимо от периода, к которому относятся издержки; производственные накладные расходы и другие затраты, относящиеся к производственной сфере, — исследования и разработки новой продукции, гарантии, ответственность за качество; стоимость покупных товаров, проценты и налоги, включаемые в себестоимость.

3. Валовой операционный результат от продажи (ст. 1 - ст. 2).

4. Коммерческие расходы: все расходы, связанные с продажей, учитываются в том отчетном периоде, к которому они относятся.

В коммерческие расходы входят расходы отделов сбыта, рекламы, маркетинга, агентской сети, расходы на расширение сбыта и др.

5. Управленческие расходы за отчетный период.

6. Операционный финансовый результат от реализации:

(ст. 3 - ст. 4 - ст. 5) = ст. 6.

Таблица 3 – Пример отчета о прибылях и убытках фирмы «Бронте»

|  |  |
| --- | --- |
| Оборот по реализации (продажам) | 1515 |
| Себестоимость реализованной продукции | (900) |
| Валовая операционная прибыль | 615 |
| Издержки сбыта продукции | (100) |
| Управленческие расходы | (90) |
| Доход от основной деятельности | 425 |
| Доход от прочих инвестиций в основной капитал | 20 |
| Прочие подлежащие получению проценты и аналогичные  виды дохода | 10 |
| Проценты к оплате и аналогичные платежи | (65) |
| Прибыль от обычной деятельности до вычета налогов | 390 |
| Налог с прибыли от обычной деятельности | (141) |
| Прибыль от обычной деятельности после вычета налогов | 249 |
| Дивиденды, уплаченные и предлагаемые | (60) |
| Нераспределенная прибыль за год | 189 |

Таблица 4 – Отчет о нераспределенной прибыли

|  |  |
| --- | --- |
| Нераспределенная прибыль на 01.01.19Х2 | 1190 |
| Нераспределенная прибыль в текущем году | 189 |
| Нераспределенная прибыль на 31.12.19Х2 | 1379 |

Иные доходы и расходы, включаемые в отчеты о прибыли и убытках. Это доходы и результаты, не связанные непосредственно с операциями по продажам.

1. Доходы от долевого участия в других предприятиях и иных долгосрочных инвестиций: дивиденды, участие в прибылях товариществ, проценты по ссудам, доходы от облигаций и т.п.

2. Прочие проценты и доходы: проценты по вкладам в кредитных учреждениях, по оборотным долговым обязательствам и векселям, курсовые валютные разницы, надбавки за платежи в рассрочку, ажио и дизажио по ценным бумагам и т.п.

3. Списания с денежных инвестиций и ценных бумаг.

4. Выплачиваемые проценты и другие платежи. Общий финансовый результат подсчитывается по следующей схеме:

Общая прибыль до налогообложения (+);

Налог на прибыль (-);

Нетипичные доходы (или расходы) (+) (-);

Налог на нетипичные доходы (-);

Прочие налоги (-).

Организации, представляющие отчетность по формату себестоимости, обязаны раскрывать в примечаниях дополнительную информацию о характере расходов по элементам. Например, амортизация, материальные затраты, расходы на оплату труда и т.п.

Стандарт требует раскрыть в самом отчете о прибылях и убытках либо в примечаниях к нему суммы дивидендов на акции, объявленных или предложенных к объявлению за отчетный период.

Таблица 5 – Развернутый пример отчета о прибылях и убытках (формат затрат)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | За  отчетный  год | За предыдущий  год |
| Выручка (общий доход от продажи) | Х | Х |
| Прочий операционный доход | Х | Х |
| Изменения в запасах готовой продукции и незавершенного производства (+) (–) | (Х) | (Х) |
| Работа, выполненная организацией и капитализированная | Х | Х |
| Использованное сырье и материалы | (Х) | (Х) |
| Заработная плата | (Х) | (Х) |
| Амортизационные отчисления | (Х) | (Х) |
| Прочие операционные расходы | (Х) | (Х) |
| Итого прибыль от операций | Х | Х |
| Затраты на финансирование | (Х) | (Х) |
| Доход от ассоциированных организаций | Х | Х |
| Прибыль до вычета налогов | Х | Х |
| Начислено налогов на прибыль | Х | Х |
| Прибыль после вычета налогов | Х | Х |
| Доля меньшинства | (Х) | (Х) |
| Чистая прибыль или убыток от обычной деятельности | Х | Х |
| Результаты чрезвычайных обстоятельств | (Х) | (Х) |
| Чистая прибыль за период | Х | Х |

Подчеркивание одной чертой означает суммирование показателей с учетом знака «плюс» или «минус». «Чистая прибыль за период» выделена как окончание всех подсчетов. В круглых скобках показаны цифры, включаемые в подсчет со знаком «минус».

Изменения в готовой продукции и незавершенном производстве отражают изменения в производственных расходах. Если запасы готовой продукции и незавершенного производства, показанные по фактическим затратам, уменьшились, значит, производственные расходы на проданную продукцию увеличилась.

Если, наоборот, эти запасы увеличились, то производственные расходы на проданную продукцию в результате этого уменьшились. В отчете сумма изменений показана непосредственно вслед за выручкой, но это не означает, что данная сумма относится к доходам. Во всех случаях, независимо от формы представления, имеет место корректировка затрат на продажи.

Таблица 5 – Развернутый пример отчета о прибылях и убытках (формат себестоимости)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | За  отчетный  год | За предыдущий  год |
| Выручка (общий доход от продажи) | Х | Х |
| Себестоимость проданного | (Х) | (Х) |
| Валовая прибыль | Х | Х |
| Прочие операционные доходы | Х | Х |
| Затраты на распространение (коммерческие расходы) | (Х) | (Х) |
| Управленческие расходы | (Х) | (Х) |
| Прочие операционные расходы | (Х) | (Х) |
| Итого прибыль от операций | Х | Х |
| Затраты на финансирование | (Х) | (Х) |
| Доход от ассоциированных организаций | Х | Х |
| Прибыль до вычета налогов | Х | Х |
| Начислено налогов на прибыль | (Х) | (Х) |
| Прибыль после вычета налогов | Х | Х |
| Доля меньшинства | (Х) | (Х) |
| Чистая прибыль или убыток от обычной деятельности | Х | Х |
| Результаты чрезвычайных обстоятельств | (Х) | (Х) |
| Чистая прибыль за период | Х | Х |

Названия статей отчета о прибылях и убытках, число таких статей и число иных рубрик могут меняться в зависимости от характера операций, проведенных организацией, и в интересах достоверного и полного представления информации о формировании финансовых результатов в отчетном периоде.

3. Различия в составлении Отчета о прибылях и убытках по российским

и международным стандартам финансовой отчетности

1. Международные стандарты учета предписывают следовать принципу соответствия, согласно которому затраты отражаются в периоде ожидаемого получения дохода, а в российской системе учета затраты отражаются после выполнения определенных требований к составлению документации.

2. Требование наличия надлежащей документации часто не позволяет российским предприятиям учесть все операции, относящиеся к определенному периоду. Основополагающий принцип МСФО, заключающийся в том, что содержание финансовой отчетности важнее формы представления информации или ее извлечения, находится в противоречии с положением о необходимости наличия достаточной документации для отражения операции.

3. Различие в сроках учета операций приводит к многочисленным расхождениям между МСФО и российской системой учета в отчете о прибылях и убытках. Самый распространенный пример несоответствия - многие российские предприятия признают выручку не по дате отгрузки, а по дате счета-фактуры, который может выписываться через 2-3 недели после даты отгрузки (когда, например, цена на продукцию рассчитывается на основе какого-либо индикатора за период времени до и после даты счета-фактуры).

4. Различие между новой российской формой отчета о финансовых результатах и отчетом о прибылях и убытках формата МСФО - отражение амортизации и расходов по оплате труда. По МСФО, если компании раскрывают отчет о прибылях и убытках, используя метод "по назначению затрат", т.е. по функциональному признаку расходов, то они должны дополнительно раскрывать данные по расходам на амортизацию и оплату труда. В российской практике данные расходы раскрываются в Приложении к бухгалтерскому балансу (Форма 5).

5. Различия в составе себестоимости реализованной продукции. В соответствии с МСФО коммерческие расходы не рассматриваются как непосредственно связанные с приобретением и производством товаров, и, следовательно, не включаются в себестоимость производства. В соответствии с российской системой учета коммерческие расходы и общехозяйственные расходы могут включаться в состав себестоимости реализованной продукции.

6. Отдельно следует обратить внимание на отражение налогов, кроме налога на прибыль, в отчете о прибылях и убытках. В России эти налоги обычно включаются в разные строки. Также в российский отчет о прибылях и убытках не включаются экспортные таможенные пошлины и акцизы. Согласно МСФО акцизы показываются в составе выручки отдельно.

7. В соответствии с российскими стандартами доходы и расходы, полученные и понесенные по разным операциям, отражаются развернуто. Согласно МСФО 1 выручка и расходы по не основной деятельности должны показываться свернуто.