

ГОРБУНОВА Надежда Васильевна

Аспирант кафедры бухгалтерского учета и аудита

Уральский государственный экономический университет
620144, РФ, г. Екатеринбург, ул. 8 Марта/Народной Воли, 62/45
Контактный телефон: (902)879-65-79
e-mail: nadezda-5.8@mail.ru



ШЕМЕТОВ Владимир Николаевич

Доктор экономических наук, профессор
кафедры бухгалтерского учета и аудита

Уральский государственный экономический университет
620144, РФ, г. Екатеринбург, ул. 8 Марта/Народной Воли, 62/45
Контактный телефон: (343) 257-91-62
e-mail: audit@ural.ru

Методология раскрытия информации о финансовом результате на примере трансформации данных о запасах согласно МСФО

Ключевые слова: капитал; нераспределенная прибыль; методология трансформации; будущие экономические выгоды; запасы; себестоимость запасов; административные накладные расходы; расходы будущих периодов.

Согласно сложившейся практике делового оборота в России информация об элементах капитала должна быть понятной и уместной для принятия экономического решения. Важными чертами такой информации являются существенность и характер сведений, предназначенных для пользователей. Соответственно одной из характеристик информации для инвестора является влияние результатов ее на признание и оценку конечного результата.

Всвязи со вступлением в силу Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ организации обязаны составлять и представлять такую отчетность за 2012 г. в соответствии с МСФО [1].

Изменения в законодательстве РФ, связанные с представлением консолидированной финансовой отчетности, вызвали у организаций необходимость внесения изменений в положения учетной политики, действовавшие в 2011 г., в части утверждения способов оценки активов и обязательств в соответствии с требованиями МСФО.

Согласно сложившейся учетной практике внесение таких изменений приводит к оценке активов и обязательств, числящихся по состоянию на 1 января 2012 г., в соответствии с утвержденным в учетной политике способом оценки согласно МСФО. Как правило, организации производят такую оценку для операций за 2011 г., исходя из допущения, что оценка с достаточной степенью надежности может быть произведена в отношении операций за данный отчетный период.

Оценка фактов хозяйственной деятельности организации за 2011 г. с целью приведения стоимости активов и обязательств, числящихся на начало 2012 г., в соответствие с требованиями МСФО приводит к корректировке сумм по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь 2011 г. и остатка по статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Данная корректировка возможна

в период до даты утверждения отчетности за 2011 г. на общем собрании акционеров или участников.

При этом необходимость пересчета входящих остатков на начало года, за который трансформируется и консолидируется отчетность в соответствии с МСФО, приводит к разработке индивидуальной методики трансформации и пересчета.

В рамках совершенствования методики трансформации и консолидации отчетности в соответствии с МСФО можно выделить один из наиболее важных результатов консолидации: формирование и корректировку остатка нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) на начало года. Исходя из этого можно отметить главную задачу корректировок входящих остатков – раскрытие информации об источниках образования финансового результата, поскольку основными пользователями такой информации являются собственники (акционеры, участники), интересующиеся прежде всего операциями, в результате которых произведена корректировка результата деятельности организации.

Для целей раскрытия информации об источниках образования и формирования нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) в результате трансформации входящих остатков в соответствии с МСФО следует выделить данные, в представлении которых могут быть заинтересованы инвесторы, а именно:

- сумму чистой прибыли отчетного года, находящуюся в распоряжении акционеров или участников общества до корректировок входящих остатков;
- последствия корректировок хозяйственных операций 2011 г. в соответствии с МСФО.

В связи с вышесказанным рекомендуем в бухгалтерском учете к счету 84 открыть следующие субсчета:

- субсчет 84.1 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) текущего периода» – для бухгалтерского учета сумм чистой прибыли отчетного года, находящейся в распоряжении акционеров или участников общества;
- субсчет 84.2 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) от корректировок» – для бухгалтерского учета последствий корректировок хозяйственных операций 2011 г. в соответствии с МСФО. Основная функция субсчета – аккумулирующая или собирательная, данный аналитический счет предлагается использовать для отражения всех последствий корректировок входящих остатков.

Для представления и выделения более детальной информации о результатах произведенных корректировок входящих остатков к аналитическому счету 84.2 можно открыть дополнительные аналитические счета (субконто): 84.2.1 «Непокрытый убыток прошлых лет» и 84.2.2 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) корректировок».

Аналитический счет 84.2.1 «Непокрытый убыток прошлых лет» предназначен для бухгалтерского учета расходов, понесенных в прошлых периодах и учтенных при формировании финансового результата текущего периода, а также в себестоимости запасов (расходы будущих периодов). Другими словами, по данному счету может быть представлена информация о непокрытом убытке прошлых лет, образовавшемся в результате исключения расходов будущих периодов из себестоимости запасов и сформированного финансового результата. Остальную информацию о результатах произведенных корректировок следует учитывать по счету 84.2.2 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) корректировок», за исключением корректировок, возникших в результате исключения расходов будущих периодов.

Такой подход к детализации информации о формировании результата от произведенных трансформационных бухгалтерских записей может быть использован организациями, где уровень расходов будущих периодов, учтенных в составе запасов и финансовом результате текущего периода, является существенным, а информация

о расходах прошлого периода, учтенных в текущем периоде, оценивается как полезная и необходимая для пользователей.

В связи с трансформацией информации о запасах согласно МСФО, для целей управленческого контроля суммы чистого убытка общества на начало 2012 г. рекомендуем составить трансформационную таблицу корректировок начального сальдо по каждому компоненту непокрытого убытка ввиду изменения способа оценки запасов.

Исходя из принципа полезности данных финансовой отчетности, учитывая, что собственников интересует прежде всего информация о финансовом результате отчетного периода без учета результатов трансформации, подобная детализация нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) оказывается необходимой для раскрытия и представления по матричному принципу «корректировка – сумма влияния на результат текущего отчетного периода». Такой методологический подход к раскрытию информации о влиянии результатов трансформации на изменение конечного финансового результата позволит располагать надежной информацией о составе финансового результата деятельности субъекта.

Одним из основных и существенных вопросов раскрытия и представления информации о запасах в консолидированной финансовой отчетности является признание расходов будущих периодов в составе запасов. К таким расходам российские организации относят расходы на заработную плату, отчисления на социальные нужды, страхование имущества и пр.

Ранее, до внесения изменений в законодательство РФ о бухгалтерском учете в части учета и признания расходов будущих периодов, российские организации учитывали в себестоимости продукции расходы, понесенные и относящиеся к прошлым периодам хозяйственной деятельности. При этом необходимо отметить, что признание расходов будущих периодов в составе активов, а также расходов, понесенных в прошлых периодах и учтенных при формировании финансового результата текущего периода, противоречит положениям концепции подготовки и представления финансовой отчетности в соответствии с МСФО, а также положениям МСФО 1, 2, 38 [2–5], поскольку одной из основных качественных характеристик отчетности является достоверное представление информации либо соответствие элементов финансовой отчетности критериям признания [2]. Исходя из данных требований, следует сделать вывод, что расходы на заработную плату (отпускные), отчисления на социальные нужды, страхование имущества и другие затраты в составе расходов будущих периодов, списанные в себестоимость незавершенного производства, не отвечают критериям признания в качестве запасов, поскольку не способны приносить экономические выгоды в будущем, как предусмотрено положениями и требованиями МСФО 2 [3].

Кроме того, в составе расходов будущих периодов по бухгалтерскому счету 97 «Расходы будущих периодов» хозяйствующие субъекты обычно учитывают лицензии и разрешения на ведение каких-либо видов деятельности [6]. В соответствии с МСФО расходы на лицензии и разрешения являются расходами периода их возникновения, поскольку не могут отвечать критериям признания в качестве активов, в частности, не могут быть признаны как нематериальные активы по причине:

- отсутствия контроля над активами;
- невыполнения условий идентифицируемости (активы не могут быть отсоединены или отделены от общества и проданы, переданы, предоставлены в аренду или обменены самостоятельно или вместе с относящимися к ним договорами [7]).

Для целей представления информации о запасах в консолидированной финансовой отчетности расходы, понесенные и относящиеся к прошлым периодам, исключаются из себестоимости запасов и прочих оборотных активов, за исключением расходов в части начисленных в прошлом отчетном периоде затрат на оплату отпускных и других расходов, относящихся к текущему периоду.

Рассмотрим пример трансформации себестоимости запасов в соответствии с МСФО путем исключения расходов, списанных с дебета счета 97 «Расходы будущих периодов», из себестоимости запасов и финансового результата текущего периода.

По состоянию на конец 2011 г. в составе запасов общества учитываются расходы будущих периодов (табл. 1).

Таблица 1

Статьи затрат, учтенных в составе расходов будущих периодов, тыс. р.

Наименование расходов	Сумма списанных расходов в текущем периоде	Остаток расходов будущих периодов на конец отчетного периода
Расходы на страховые взносы и на оплату отпусков	300,36	0,00
Антивирусная программа Касперского «BusinessSpase»	13,42	2,87
Аттестация технологий сварки АЦСТ-50-00226	111,31	111,41
Лицензии и разрешения		
Клиентская лицензия на 1:С Предприятие 8.2	21,67	30,69
Лицензия Microsoft Office	35,98	32,99
Лицензия на водопользование СВЕ 01871 ВЭ	0,16	2,90
Лицензия на государственную тайну	19,82	128,85
Лицензия на систему Dallas Lock 7.5	6,45	0,00
Лицензия Ростехнадзора РФ № ДЭ-00-011615 (К) на проведение экспертизы промышленной безопасности	0,52	1,82
Паспорт канцерогенного производства		33,47
Право на использование Get Genuine Kit WinXP Pro SP2 License	6,75	0,00
Разрешение № РРС00-043306 на применение арматуры	44,98	287,05
Разрешение № РРС00-39155 на использование резервуаров для продуктов горизонтальной и вертикальной вместимости	22,47	80,53
Разрешение № РРС00-39156 на применение контейнеров	16,41	58,80
Разрешение Ростехнадзора № РРС00-37518	59,60	188,73
Разрешение на применение КЦХ		100,00
Разрешение на применение трубопроводов № РРС-32845	15,16	30,31
Сертификаты и свидетельства	666,80	713,24
Страховые полисы ОСАГО	22,99	0,00
Санитарно-эпидемиологическое заключение	18,34	22,93
Полис страхования опасных объектов	3,39	3,39
ПО 1С: Комплексная автоматизация предприятия	28,80	26,40
ПО TechnoLogiCS	9,63	0,00
Итого:	1 426,24	1 853,01

Из данных табл. 1 видно, что в отчетном периоде в составе расходов основного производства учтено расходов будущих периодов на сумму 1 426,24 тыс. р.

Для целей исключения расходов будущих периодов из себестоимости незавершенного производства отчетного периода, а также из себестоимости реализованной продукции и выполненных работ, товаров отгруженных определим долю расходов в каждой статье запасов (табл. 2).

Расчет расходов будущих периодов в составе незавершенного производства и в себестоимости реализованной готовой продукции и товаров отгруженных осуществлен

исходя из удельного веса расходов основного производства в составе каждой статьи запасов в общих расходах основного производства.

Таблица 2

Расчет расходов будущих периодов в себестоимости запасов

Дебетовые обороты активов (стр. 1), сумма расходов будущих периодов к сторнированию (стр. 2), в том числе РБП на отпуски и страховые взносы (стр. 3)	Кредитовые обороты активов, тыс. р.	Удельный вес отпущенных активов в дебетовых оборотах, %	Остаток на конец периода из поступлений и оборотов за период, тыс. р.	Удельный вес в дебетовых оборотах, %
<i>Расчет РБП в себестоимости НЗП</i>				
466 705	414 533	89	52 172	11
1 426,24	1 266,80	88,82	159,44	11
300,36	266,78	88,82	33,58	11
<i>Расчет РБП в себестоимости готовой продукции и товаров отгруженных</i>				
192 686	158 873	82,45	33 813,00	17,55
1 266,80	1 044,50	82,45	222,30	17,55
266,77	219,96	82,45	46,81	17,55

Для целей консолидации данных индивидуальных финансовых отчетностей расходы будущих периодов исключаются из себестоимости запасов и прочих оборотных активов. Кроме того, расходы будущих периодов в составе реализованной готовой продукции исключаются из убытков текущего периода, поскольку признанные в отчетном текущем периоде затраты относятся к операциям прошлых лет и соответственно подлежат признанию убытком прошлых лет.

Необходимо отметить, что в данном случае элиминированию не подлежат затраты на оплату отпускных, выплаченные работникам в отчетном периоде, поскольку данные затраты в прошлом периоде являлись авансом, а в отчетном периоде являются затратами текущего года, т. е. данные расходы признаны в период их возникновения, что не противоречит МСФО.

Таким образом, в связи с корректировкой себестоимости запасов и сформированного финансового результата необходимы следующие бухгалтерские записи:

Дт 20 «Основное производство» Кт 97 «Расходы будущих периодов» – 1 125,88 тыс. р. – сторно, восстановление расходов, не относящихся к отчетному периоду, за исключением расходов, связанных с оплатой отпускных и начислением страховых взносов:

$$\text{Rest} = \text{EFP} - \text{EFP}_{(\text{EmplBen})}$$

где Rest – сумма расходов будущих периодов, подлежащая восстановлению; EFP – расходы будущих периодов, учтенные в текущем периоде в себестоимости запасов; $\text{EFP}_{(\text{EmplBen})}$ – стоимость отпускных и страховых взносов в составе расходов будущих периодов;

Дт 43 «Готовая продукция», 90 «Продажи» Кт 20 «Основное производство» – 824,27 тыс. р. – сторно, восстановление расходов будущих периодов, за исключением учтенных в себестоимости готовой продукции расходов на отпускные и страховые взносы:

$$\text{Rest} = \text{EFP}_{(\text{cost of FP})} - \text{EFP}_{(\text{EmplBen})}$$

где $\text{EFP}_{(\text{cost of FP})}$ – сумма расходов будущих периодов в себестоимости готовой продукции.

Дт 90 «Продажи» Кт 43 «Готовая продукция» – 824,27 тыс. р. – сторно;

Дт 99 «Прибыли и убытки» Кт 90 «Продажи» – 824,27 тыс. р. – сторно;

Дт 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» Кт 99 «Прибыли и убытки» – 824,27 тыс. р. – сторно;

Дт 45 «Товары отгруженные» Кт 43 «Готовая продукция» – 175,45 тыс. р., восстановление расходов будущих периодов, за исключением учтенных в себестоимости отгруженных товаров расходов на отпускные и страховые взносы:

$$\text{Rest} = \text{EFP}_{(\text{cost of FP})} - \text{EFP}_{(\text{EmplBen})}$$

где $\text{EFP}_{(\text{cost of FP})}$ – сумма расходов будущих периодов в себестоимости товаров отгруженных.

Расходы, не относящиеся к отчетному периоду, подлежат признанию по бухгалтерскому счету 91 «Прочие доходы и расходы» с последующим списанием на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет «Непокрытый убыток прошлых лет»: Дт 91 Кт 97, Дт 84 Кт 91.

Расходы, учтенные в текущем периоде по бухгалтерскому счету 97, подлежат признанию расходами отчетного текущего периода, что оформляется бухгалтерской записью по дебету бухгалтерского счета 90 «Продажи» и кредиту счета 97 «Расходы будущих периодов» с последующим списанием на счет 99 «Прибыли и убытки» и счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» текущего периода».

Таким образом, в результате произведенных корректировочных записей по счетам бухгалтерского учета в составе запасов снизится себестоимость незавершенного производства, товаров отгруженных и готовой продукции, прочих оборотных активов. В результате исключения расходов будущих периодов из себестоимости оборотных активов непокрытый убыток общества за отчетный период увеличится.

Следующая корректировка входящего остатка запасов путем пересчета хозяйственных операций за 2011 г., связанных с такими активами, производится исключением из себестоимости запасов административных накладных расходов [8]. Согласно общепринятой учетной практике расходы для нужд управления, не связанные непосредственно с производственным процессом, российскими организациями учитываются в себестоимости запасов, что противоречит положениям и требованиям МСФО 2 [9]. Поскольку в соответствии с п. 16 МСФО 2 административные накладные расходы, которые не способствуют обеспечению текущего местонахождения и состояния запасов, не включаются в себестоимость незавершенного производства, данные накладные расходы должны быть признаны в качестве расходов в период их возникновения. В нашем примере в 2011 г. в себестоимости незавершенного производства учтены непроизводственные и не способствующие текущему местонахождению запасов административные накладные расходы. Данное признание отражено следующей бухгалтерской записью: Дт 20 «Основное производство» Кт 26 «Общехозяйственные расходы». В бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2011 г. в составе незавершенного производства раскрыта информация об административных накладных расходах, не обеспечивающих текущее местонахождение и состояние запасов. Ниже представлена расшифровка данных расходов:

- амортизация: ПК Kraftway, автомобиль Мицубиси, служебное здание;
- материалы на ремонт служебного здания, запчасти для легковых автомобилей, услуги сторонних организаций по охране труда, расходы на канцелярские товары;
- страховые взносы с выплат административно-управленческому персоналу;
- заработная плата административно-управленческого персонала;
- прочие затраты: почтово-телеграфные расходы, командировочные расходы, услуги нотариуса;
- резервы: на выплату вознаграждения за выслугу лет, на оплату отпусков;
- прочие непроизводственные накладные расходы.

Таким образом, по состоянию на начало 2012 г. по бухгалтерскому счету 20 в составе запасов учитываются непроизводственные административные расходы без учета

расходов будущих периодов. Для целей составления и представления консолидированной финансовой отчетности данный входящий остаток по счету 20 должен быть откорректирован в соответствии с требованиями МСФО 2.

Для этого необходимо выполнить следующие хозяйственные операции: непроизводственные административные и управленческие расходы исключаются из состава незавершенного производства сторнировочной бухгалтерской записью Дт 20 Кт 26 с последующим отнесением в дебет счета 90 «Продажи» [10]. Данные бухгалтерские записи приводят к корректировке финансового результата деятельности общества – увеличению непокрытого убытка. Для целей отражения последствий корректировки себестоимости незавершенного производства путем исключения непроизводственных накладных расходов в соответствии с МСФО предлагаем сторнированную сумму учесть по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет «Непокрытый убыток корректировок».

При этом необходимо отметить, что административные накладные расходы не могут быть списаны на бухгалтерский счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» при отсутствии корреспонденции со счетом 90. Как уже говорилось выше, в соответствии с требованиями п. 16 МСФО 2 административные накладные расходы, не способствующие обеспечению текущего местонахождения и состояния запасов, признаются в качестве расходов в период возникновения. Поэтому при корректировке входящих остатков затрат в незавершенном производстве и исключении административных накладных расходов корреспонденция бухгалтерских счетов Дт 90 Кт 26 обязательна.

Таким образом, в результате приведения остатков запасов, числящихся на начало 2012 г., в соответствие с требованиями оценки и признания согласно МСФО сумма чистого убытка общества увеличится на 5 360,86 тыс. р. Ниже представлена трансформационная таблица корректировок начального сальдо по каждому компоненту непокрытого убытка как результат изменения способов оценки запасов (табл. 3).

Таблица 3

Корректировки начального сальдо в связи с изменением способов оценки

№ п/п	Содержание корректировочной бухгалтерской записи	Компоненты капитала – чистого убытка, тыс. р.		
		84.1 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) текущего периода»	84.2.1 «Непокрытый убыток прошлых лет»	84.2.2 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) корректировок»
1	Исключение РБП из себестоимости незавершенного производства за минусом расходов на оплату отпускных в составе РБП		(125)	
2	Исключение из себестоимости товаров отгруженных РБП за минусом расходов на оплату отпускных в составе РБП		(176)	
3	Исключение из себестоимости реализованной продукции, выполненных работ РБП за минусом расходов на оплату отпускных в составе РБП		(824)	824
4	Признание в составе расходов текущего периода расходов, учтенных в текущем периоде в качестве РБП			(679)

Окончание табл. 3

№ п/п	Содержание корректировочной бухгалтерской записи	Компоненты капитала – чистого убытка, тыс. р.		
		84.1 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) текущего периода»	84.2.1 «Непокрытый убыток прошлых лет»	84.2.2 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) корректировок»
5	Признание в убытках прошлых лет РБП, понесенных и относящихся к прошлым периодам		(1173)	
6	Исключение из себестоимости незавершенного производства производственных накладных расходов			(3205)
7	Итого:	(2874)	(2298)	(3060)

Из данных матричной таблицы «корректировка – сумма влияния на результат текущего отчетного периода» следует, что финансовым результатом деятельности общества за отчетный период является убыток в размере 2 874 тыс. р. Кроме того, при трансформации входящих остатков запасов и их корректировке в корреспонденции с бухгалтерским счетом 84 определен непокрытый убыток прошлых лет в сумме 2 298 тыс. р. Наряду с этой информацией пользователь получает сведения о результате влияния корректировок на формирование конечного результата, а именно информацию об убытке от корректировок в размере 3 060 тыс. р. за вычетом убытка прошлых лет.

Таким образом, в результате приведения информации о формировании конечного результата согласно вышеприведенной форме пользователи имеют возможность получить не только детализированные сведения о структуре финансового результата, но также сведения о корректировочных факторах, повлиявших на его формирование.

Источники

1. О консолидированной финансовой отчетности : федер. закон от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ.
2. Представление финансовой отчетности : междунар. стандарт финансовой отчетности (IAS) 1.
3. Запасы : междунар. стандарт финансовой отчетности (IAS) 2.
4. Нематериальные активы : междунар. стандарт финансовой отчетности (IAS) 38.
5. Рожнова О. В. Концептуальные отличия МСФО от РСБУ // Международный бухгалтерский учет. 2009. № 9.
6. Концепция подготовки и представления финансовой отчетности в соответствии с МСФО.
7. Сиднева В. П. Международные стандарты финансовой отчетности : учеб. пособие. М. : КноРус, 2007.
8. Титова С. Н. МСФО и РСБУ: различия и точки соприкосновения // Экономико-правовой бюллетень. 2011. № 8.
9. Буланцев В. Ю., Лукашенко С. Н. Использование и учет программного обеспечения в организации // Налогообложение, учет и отчетность в страховой компании. 2007. № 5.
10. Миркина Е. П. Отражение доходов и расходов будущих периодов в соответствии с принципами МСФО // МСФО и МСА в кредитной организации. 2011. № 4.