Министерство сельского хозяйства РФ

Федеральное государственное образовательное учреждение

Высшего профессионального обучения

«Мичуринский государственный аграрный университет»

Кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

РЕФЕРАТ

По дисциплине: «Бухгалтерский финансовый учет»

На тему:

«Международные стандарты сквозь призму российского учета доходов и расходов»

Выполнила: студентка

экономического факультета

Проверил:

Мичуринск – Наукоград РФ, 2009 г.

Известно, что многие положения российских стандартов бухгалтерского учета (РСБУ) позаимствованы из практики международного учета. Тем не менее, отличий между МСФО и РСБУ можно найти немало. И главное из них - это совершенно разный подход к учету.

Элементами, отражающими финансовые результаты организации, служат доходы и расходы. Категории «доходы» и «расходы» являются одними из важнейших не только с бухгалтерской, но и с экономической точки зрения. Именно информация о доходах и расходах организации определяет важнейший показатель ее деятельности - прибыль. Совершенно очевидно, что точное определение данных категорий приобретает огромное значение. В международных стандартах финансовой отчетности концепции «доходов» и «расходов» предприятия формируются в ряде стандартов: МСФ01, МСФО 8, МСФО 18. В российских же нормативах по ведению бухгалтерского учета до недавнего времени отсутствовало четкое определение этих категорий. Эту проблему призваны решить принятые в 1999 году и вступившие в действие с 1 января 2000 года Положения по бухгалтерскому учету: ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации».

В соответствии с МСФО 18 «Выручка» доход - это приращение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме притока или увеличения активов, или уменьшения обязательств, что выражается в увеличении капитала, не связанного с вкладами участников акционерного капитала.

ПБУ 9/99 трактует понятие дохода аналогично МСФО. Представляются, однако, лишними уточнения активов в формулировке понятия дохода, а также перечень поступлений от других организаций, не являющихся доходами. Во-первых, этот перечень не является исчерпывающим и может служить лишь примером поступлений, не являющихся доходом. Во-вторых, этот перечень не уточняет понятие дохода и непосредственно вытекает из предыдущего определения.

Критерии признания доходов в ПБУ 9/99 во многом схожи с аналогичными критериями в МСФО, однако есть некоторые отличия.

Критерии признания доходов согласно МСФО и РСБУ

|  |  |
| --- | --- |
| РСБУ | МСФО |
| 1. Организация имеет право на получение выручки в соответствии с договором | 1. Компания перевела на покупателя значительные риски и выгоды, связанные с собственностью на товары |
| 2. Сумма выручки может быть определена | 2. Сумма выручки может быть надежно оценена |
| 3. Имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации | 3. Существует высокая вероятность того, что экономические выгоды, связанные с этой сделкой, могут быть надежно оценены |
| 4. Расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены | 4. Компания больше не контролирует проданные товары |
| 5. Право собственности на продукцию (товар) перешло к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана) | Доходы признаются по методу начисления |
| 6. Сумма дохода в обязательном порядке должна быть подтверждена документально |
| Доходы в большинстве случаев признаются по методу начисления |

Скорее всего, существенных различий в учете доходов не возникает. Однако в некоторых случаях расхождения возможны. Например, обмен однородными товарами согласно МСФО не приводит к образованию выручки. Кроме того, международные стандарты не содержат требований об обязательном документальном подтверждении выручки. Иногда в РСБУ в качестве альтернативного метода признания доходов может использоваться кассовый метод. Российские стандарты бухгалтерского учета не предусматривают анализа существенных рисков, связанных с анализом собственности на товары. Согласно российским стандартам главное - произошел переход права собственности или нет, тогда как МСФО делают упор на экономическое содержание сделки. Так, если по условиям сделки продавец имеет право выкупить товар обратно, заплатив при этом неустойку, такая сделка с точки зрения МСФО может быть признана не реализацией, а предоставлением займа с залогом имущества. Здесь основной вопрос - насколько высока вероятность того, что товар будет выкуплен обратно. Существуют также различия в учете бартера. Согласно МСФО, если товары или услуги обмениваются на другие однородные или аналогичные по стоимости товары или услуги, такая сделка не признается реализацией. А вот в случаях, когда происходит обмен разнородными товарами, выручка должна оцениваться по справедливой (то есть рыночной) стоимости полученных товаров (услуг). В российской системе бухгалтерского учета бартерные операции всегда рассматриваются как реализация.

Определив доходы как экономическую категорию, рассматриваемые нами документы дают и классификацию их составляющих частей. В МСФО указывают на сложившуюся практику «проведения различий» между статьями доходов. В МСФО доходы подразделяются на 2 класса: доходы от обычной деятельности и прочие доходы. Доход от обычной деятельности называется выручкой. Выручка возникает в процессе обычной деятельности компании и называется самыми разными терминами, в том числе продажи, вознаграждения, проценты, дивиденды, роялти и арендная плата. Прочие доходы могут возникать и не возникать в процессе деятельности предприятия (например, реализация основных средств и т.д.). МСФО достаточно подробно характеризует доходы от обычной деятельности и прочие доходы фирмы, отмечая при этом условный характер отнесения доходов к той или иной группе в зависимости от конкретной деятельности компании. Указывая на целесообразность разграничения между статьями доходов в целях отражения в отчетности более полной информации для пользователей, МСФО отмечают единый характер различных статей доходов по экономической природе, так как все они представляют собой увеличение экономических выгод.

Рассмотрим доходы от обычных видов деятельности. ПБУ 9/99, в отличие от МСФО, приводит гораздо более подробный перечень этих доходов. Но при этом принцип отнесения доходов к данной группе совпадает с МСФО: он определяется характером предприятия и его операциями. Аналогично МСФО ПБУ 9/ 99 отмечает условность отнесения доходов к доходам от обычных видов деятельности для разных предприятий: одни и те же доходы могут быть основными для одних предприятий и прочими для других (например, арендная плата и др.). В отличие от МСФО, ПБУ 9/99 более четко определяет критерий отнесения доходов к доходам от обычных видов деятельности. Этот критерий определяется предметом деятельности предприятия, который в российском законодательстве имеет ясную трактовку в соответствии с Гражданским кодексом РФ (ГК РФ). В статье 52 ГК РФ говорится: «в учредительных документах некоммерческих организаций и унитарных предприятий, а в предусмотренных законом случаях и других коммерческих организаций должны быть определены предмет и цели деятельности юридического лица. Предмет и определенные цели деятельности коммерческой организации могут быть предусмотрены учредительными документами и в случаях, когда по закону это не является обязательным». Таким образом, по российскому законодательству отнесение доходов к доходам от обычных видов деятельности устанавливается для предприятий их учредительными документами. Если же в учредительных документах не указывается предмет деятельности фирмы, она определяет отнесение доходов к доходам от обычных видов деятельности самостоятельно, что разрешается пунктом 4 ПБУ 9/99. Таким образом, ПБУ 9/ 99, соблюдая основные принципы МСФО при определении доходов от обычных видов деятельности организации, уточняет эти принципы в соответствии с российскими реалиями на основе российского законодательства.

Использование в ПБУ 9/99 термина «операционные» доходы не соответствует МСФО. В МСФО 7, в статье 6 мы читаем: «Операционная деятельность - основная, приносящая доход деятельность компании и прочая деятельность, кроме инвестиций и финансовой деятельности». Термин «внереализационные» доходы в ПБУ 9/99 очевидно является аналогом термина «нереализованные» доходы МСФ018. Однако, применяя этот термин, МСФО отнюдь не выделяет его классификационного значения и не дает перечня доходов, относящихся к нереализованным. Термин «чрезвычайные» доходы в ПБУ 9/99, очевидно, аналогичен «результатам чрезвычайных обстоятельств» в МСФО 8. Однако следует заметить, что в МСФО говорится о результатах, а не доходах от чрезвычайных событий и, кроме того, дается экономическая характеристика этих результатов в статье 13 МСФО 8 с указанием их качественного отличия от результатов от обычной деятельности организации. В статье же 14 МСФО вдаются лишь два примера событий, ведущих к возникновению чрезвычайных результатов, без какой бы то ни было претензии на исчерпывающий перечень.

Определив «доход» как экономическую категорию, МСФО устанавливает и критерии включения дохода в финансовую отчетность. Факт включения называется «признанием дохода». Доход признается в отчете о прибылях и убытках, если возникает увеличение будущих экономических выгод, связанных с увеличением активов или уменьшением обязательств, которые могут быть надежно измерены. В действительности это означает, что признание дохода происходит одновременно с признанием увеличения активов или уменьшения обязательств.

Трактовка выручки в ПБУ 9/99 совпадает с ее трактовкой в МСФО. Проанализируем соответствие практической реализации признания доходов по ПБУ 9/99 требованиям МСФО. В МСФО выручка рассматривается уже не в концептуальных основах, и в главе «Принципы» понятие это не вводится. Выручке фирмы посвящен отдельный стандарт МСФО 18, который так и называется «Выручка». ПБУ 9/99 по сути представляет собой совмещение концептуальных основ с их практической реализацией.

В МСФ018 признание выручки осуществляется по-разному в зависимости от вида выручки, при этом она подразделяется на следующие 3 группы:

а) выручка от продажи товаров;

б) выручка от предоставления услуг;

в) выручка от использования другими сторонами активов компании, приносящих проценты, лицензионные платежи и дивиденды.

МСФ018 подробно расшифровывает каждый из приведенных видов выручки. При этом в МСФО 18 рассматриваются не все возможные виды выручки. Виды выручки, не отраженные в МСФО 18, рассматриваются в других стандартах (доходы от договоров аренды - в МСФ017, дивиденды - в МСФО 28, изменения в справедливой стоимости финансовых активов и финансовых обязательств - в МСФО 32 и т.д.).

В отличие от МСФО, в российском законодательстве выручке уделено гораздо меньше внимания. Все виды выручки отражены в одном ПБУ9/99, причем гораздо менее подробно, чем в МСФО. Сопоставим критерии признания выручки в МСФО и в ПБУ 9/99. В зависимости от вида выручки МСФО дает различные критерии признания ее в отчетности, что подробно изложено в МСФ018. Согласно ПБУ 9/99 критерии признания выручки включают 5 пунктов, которые распространяются на все виды выручки. Исключение составляет только выручка от предоставления за плату во временное пользование активов, для признания которой требуется выполнение только 3 из этих пунктов. По МСФО, если компания сохраняет значительные риски, связанные с собственностью, сделка не является продажей и выручка по ней не признается.

В ПБУ 9/99 нет даже самого понятия рисков и, если между сторонами заключен договор и произведена оплата, то организация, очевидно, должна признать выручку. При идентичности же остальных четырех условий признания выручки в ПБУ 9/99 нет пояснений этих условий.

Аналогично МСФО в ПБУ 9/99 рассматривается вопрос оценки выручки. Определение величины выручки по ПБУ 9/99 опирается на статьи Гражданского кодекса РФ, отражающие положения о договоре. В МСФО 18 оценка выручки определяется по так называемой «справедливой стоимости», сумме средств, на которую можно обменять актив или погасить обязательство при совершении сделки. Если ПБУ 9/99 четко устанавливает связь между величиной выручки и ценой, определенной договором, то МСФО в отношении договора использует слово «обычно».

Рассмотрим критерии включения расходов в отчетность по МСФО и российским стандартам бухгалтерского учета. По МСФО расход - это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или истощения активов, или увеличение обязательств, ведущее к уменьшению капитала, не связанное с его распределением между участниками акционерного капитала

Отметим большое сходство определений расхода организаций, приведенных в ПБУ 10/99 и в МСФО. В обоих расход - это уменьшение экономических выгод, приводящее к уменьшению капитала организации, за исключением изъятия вкладов участников. Однако есть и некоторые различия. В МСФО само уменьшение экономических выгод трактуется как уменьшение активов или увеличение обязательств, в результате чего и происходит уменьшение капитала. Это полностью согласуется с определением капитала как части активов компании, остающейся после вычета всех ее обязательств. Совершенно очевидно, что уменьшение капитала произойдет в том случае, когда - либо уменьшатся активы, либо увеличатся обязательства.

ПБУ 10/99 трактует понятие расхода аналогично МСФО. При этом ПБУ 10/99 сочетает отражение концептуальных основ с практическими требованиями по трактовке расходов организации. Как и по доходам, по расходам определен перечень выбытия активов, которые не признаются расходами организации, представляющийся лишним. В МСФО расходы подразделяются на расходы от обычной деятельности и на убытки, которые могут возникать и не возникать в процессе деятельности предприятия. Однако, разграничивая статьи расходов в целях отражения в отчетности более полной информации для пользователей, МСФО отмечают их единый характер по экономической природе, так как все они представляют собой уменьшение экономических выгод.

Гораздо более подробно изложен вопрос классификации статей расходов в ПБУ 10/99. Сопоставим приведенную в ПБУ 10/99 классификацию расходов организации с требованиями МСФО. Аналогично МСФО в ПБУ 10/99 расходы подразделяются на две группы: расходы от обычных видов деятельности фирмы и прочие. При этом прочие расходы соответствуют термину МСФО «убытки». На наш взгляд, термин ПБУ 10/99 «прочие расходы» точнее отражает сущность данного вида расходов, чем термин МСФО «убытки», так как под убытками понимается не сам расход, а конечный финансовый результат.

Рассмотрим расходы от обычных видов деятельности. Принцип отнесения расходов к данной группе совпадает с МСФО: он определяется характером предприятия и его операциями. Аналогично МСФО ПБУ 10/99 отмечает условность отнесения расходов к расходам от обычных видов деятельности для разных предприятий: одни и те же расходы могут быть основными для одних предприятий и прочими для других (например, арендная плата и др.). В отличие от МСФО, ПБУ 10/99 более четко определяет критерий отнесения расходов к расходам от обычных видов деятельности. Этот критерий определяется предметом деятельности предприятия. По российскому законодательству, отнесение расходов к расходам от обычных видов деятельности, также как и категории доходов, определяется для предприятий их учредительными документами.

Проанализируем перечень расходов от основной деятельности, приведенный в ПБУ10/99. Нужно отметить, что детального перечня этих расходов ПБУ 10/99 не дает. Статья 8 ПБУ 10/99 содержит указание на группировку расходов по элементам, наименование которых совпадает с известными пятью элементами затрат на производство, перечисленными в утратившем силу постановлении Правительства РФ № 552 «Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг)», включаемых в себестоимость продукции (работ услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли». Статья 10 ПБУ 10/99 уточняет, что «правила учета затрат на производство продукции, продажу товаров, выполнение работ и оказание услуг... устанавливаются отдельными нормативными актами и методическими указаниями по бухгалтерскому учету». Таким образом, несмотря на то, что ПБУ 10/99 дает определение расходов, в целом соответствующее МСФО, предприятиям снова не позволяют самостоятельно устанавливать расходы в соответствии с требованиями МСФО.

Рассмотрим прочие расходы. Аналогично ПБУ 9/99 для прочих доходов ПБУ 10/99 в этой группе расходов проводит более детальную классификацию, чем МСФО, подразделяя прочие расходы на операционные, внереализационные и чрезвычайные. Однако экономическая сущность выделенных групп не отражается в ПБУ 10/99, перечень же расходов, относящихся к указанным группам, заканчивается словами: «и прочие». Это не позволяет пользователю определить критерий для отнесения расходов к той или иной группе. Предложенная классификация прочих расходов аналогично классификации прочих доходов представляется не соответствующей МСФО и излишней.

Определив «расход» как экономическую категорию, МСФО устанавливает и критерии включения расхода в финансовую отчетность. Факт включения называется «признанием расхода». Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках, если возникает уменьшение в будущих экономических выгодах, связанных с уменьшением актива или увеличением обязательства, которые могут быть надежно измерены. На практике это означает, что признание расходов происходит одновременно с признанием увеличения обязательств или уменьшением активов. В ст. 94-98 гл. «Принципы» МСФО характеризуются критерии признания расхода в финансовой отчетности.

В виду того, что налоговый и финансовый учет в странах с рыночной экономикой разделены, расчет налогооблагаемой базы в этих странах не влияет на составление финансовой отчетности в соответствии с МСФО. Для отечественного учета проблемы налогообложения очень актуальны.

ПБУ 10/99 вводит критерий: «Расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий: расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота...». Таким образом, расход, по российскому законодательству, не может быть признан только на основании профессионального суждения бухгалтера об уверенности в уменьшении экономических выгод и должен подтверждаться документально: договором, нормативом и т.д. Данный подход традиционен для России и, несмотря на признание в Концепции принципа примата сущности над формой, наделе противоречит данному принципу. Этот подход приводит к сомнению и в отношении выполнения заявленного и в Концепции, и в самом ПБУ 10/99 принципа признания расхода независимо от целей налогообложения.

Представляется несоответствующим принципу начисления и критерий при знания расхода для некоторых предприятий по кассовому методу, изложенный в статье 18 П БУ 10/99. Создается впечатление искусственного «привязывания» принципа начислений к отечественному учету. Этот принцип заявляется как действующий в Концепции и ряде отечественных нормативах по бухгалтерскому учету, и все же целый ряд «разрешенных случаев» отходит от него. Следовательно, принцип начисления для нашей экономики и соответствие его МСФО требуют дальнейшей более глубокой проработки.

Рассмотрим раскрытие информации о доходах и расходах в бухгалтерской отчетности в РФ и в МСФО. По составу отчетность по МСФО и РСБУ в целом не отличаются друг от друга. При этом в соответствии с российскими стандартами учета формы бухгалтерской отчетности рекомендованы Минфином России, и на практике мало предприятий отступает от установленной формы, хотя теоретически это и позволяется. В то же время формы отчетности по международным стандартам не регламентируются столь явно. Как в МСФО, так и отечественной практике информация о доходах и расходах организации определяет финансовые результаты его деятельности и раскрывается в отчетах о прибылях и убытках. МСФО придает этим отчетам огромное значение, так как обеспечение пользователей отчетности достоверной информацией о финансовом положении и финансовых результатах является основной целью разработки стандартов. Вопросы раскрытия финансовых результатов фирмы в отчетности подробно рассмотрены в МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» и МСФО 8 «Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике». Обратите внимание: финансовый год по МСФО может не совпадать с календарным. Если в России отчетный период длится строго с 1 января по 31 декабря, то по международным стандартам фирма вправе сама устанавливать дату начала финансового года.

МСФО 8 разделяет статьи прибылей и убытков для их раскрытия в отчетности на 2 качественно различные группы:

1. прибыль или убыток от обычной деятельности;
2. результаты чрезвычайных обстоятельств.

При раскрытии в отчетности прибыли и убытки должны подразделяться на «линейные» статьи, которые в свою очередь должны разбиваться на подклассы. Как минимум отчет о прибылях и убытках должен включать следующие линейные статьи: выручка; результаты операционной деятельности; затраты по финансированию; доля прибылей и убытков, ассоциированных компанией и совместной деятельностью, учитываемых по методу участия; расходы по налогу; прибыль и убыток от обычной деятельности; результаты чрезвычайных обстоятельств; доля меньшинства; чистая прибыль или убыток за период.

Дополнительные линейные статьи, заголовки и промежуточные суммы должны отражаться в отчете о прибылях и убытках, когда этого требует МСФО или когда это необходимо для достоверного представления финансовых результатов деятельности компании.

Важно отметить, что названия, порядок и дополнительные линейные статьи могут определяться фирмой самостоятельно. Разбивка статей прибылей и убытков на подклассы может осуществляться одним из 2 методов: методом характера затрат; методом функции затрат.

При методе характера затрат расходы объединяются в отчете о прибылях и убытках в соответствии с их характером (например, амортизация, закупка материалов, транспортные расходы, заработная плата и жалованье, затраты на рекламу) и не перераспределяются между различными функциональными направлениями внутри компании.

Метод функции затрат или «себестоимости продаж» классифицирует расходы в соответствии с их функцией, как часть себестоимости продаж, распределения или административной деятельности. Выбор метода анализа между методом себестоимости продаж и методом характера затрат зависит как от исторических, так и от отраслевых факторов и характера организации.

Рассмотрим составление отчета о прибылях и убытках в соответствии с российским законодательством. Если до 2003 года форма № 2 уже содержала большинство статей, требуемых МСФО, то принятие в соответствии с приказом Министерства финансов РФ от 22 июля 2003 года № 67-н новых форм отчетности еще больше приблизило отчетность российских организаций к этим требованиям . Организации получили возможность самостоятельно разрабатывать формы отчетности, то есть исчезла несоответствующая МСФО жесткая регламентация форм отчетности. В форме отчета о прибылях и убытках, рекомендуемой в качестве образца в указанном приказе, стали выделяться отдельно чрезвычайные доходы и расходы, указываться дивиденды, приходящиеся на одну акцию. Это полностью соответствует требованиям МСФО. Однако, несмотря на приближение отчета о прибылях и убытках к требованиям МСФО, после принятия новых форм отчетности в форме № 2 по-прежнему нет статьи, отражающей долю меньшинства. Доля меньшинства - это часть акционерного капитала дочерних компаний, не принадлежащая материнской компании. В соответствии с МСФО доля меньшинства представляется в отчете о прибылях и убытках перед статьей чистая прибыль (убыток) за отчетный период. Рекомендуемая в качестве образца форма № 2 наиболее близка к форме отчета о прибылях и убытках, представляемой по МСФО по методу функции затрат.

Принятые ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 также вносят ряд изменений в составление отчетов о финансовых результатов, которые сближают форму №2 с требованиями МСФО. В соответствии с ними отдельно отражаются чрезвычайные доходы и расходы, предполагается расшифровка выручки, операционных и внереализационных доходов и расходов, составляющих 5% и более от общей суммы доходов. Правда, введение конкретного числового порога не соответствует принципу существенности по МСФО, так как не опирается на профессиональное мнение бухгалтера, а его характеризует независимо от конкретной ситуации единый числовой критерий. Очень важно раскрытие в соответствии с требованиями МСФО информации о выручке, полученной в результате выполнения договоров, предусматривающих оплату неденежными средствами. В бухгалтерской отчетности должны раскрываться расходы по обычным видам деятельности в поэлементном разрезе. Важным нововведением с точки зрения достоверности информации является и раскрытие в отчетности тех доходов, которые не зачисляются на счет прибылей и убытков.

Таким образом, порядок подготовки отчетности по российским стандартам бухгалтерского учета, в отличие от МСФО, основан на исполнении инструктивных положений и требований регулирующих органов. Российский учет отводит бухгалтеру роль исполнителя законов, постановлений, писем, инструкций. Согласно ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» достоверной и полной считается отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету. Все сказанное свидетельствует о том, что составление отчетности по МСФО дает возможность более реально видеть финансовое состояние предприятия и проявлять значительно большую самостоятельность в принятии решений.

**Список использованных источников**

1. Васькин, Ф.И. Международные стандарты сквозь призму российского учета доходов и расходов/ Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2006. - №6. – С.45-48.
2. Финансовый учет: Учебник / Под ред. проф. В.Г. Гетьмана. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 784 с.
3. Каморджанова Н.А., Карташова И.В. Бухгалтерский финансовый учет. – СПб.: Питер, 2008. – 480 с.
4. Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» №9, 1999 г.
5. Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» №10, 1999 г.