

МОСКОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
имени М.В.ЛОМОНОСОВА

Экономический факультет

На правах рукописи

ЗОЛОТАРЕВА Юлия Валерьевна

**СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ РОССИЙСКОЙ И КОНТИНЕНТАЛЬНОЙ
МОДЕЛЕЙ ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ**

Специальность 08.00.12 -бухгалтерский учет, статистика

Автореферат

Диссертации на соискание учёной степени

кандидата экономических наук

Москва - 2008

Работа выполнена на кафедре учёта, анализа и аудита экономического факультета
Московского государственного университета имени М.В.Ломоносова

Научный руководитель: кандидат экономических наук, доцент
Николаева Ольга Евгеньевна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Петрова Валентина Ивановна,
Российская экономическая академия
им. Г.В. Плеханова

кандидат экономических наук, доцент
Пчелина Светлана Леонидовна,
Государственный университет – Высшая
школа экономики

Ведущая организация: - Российский государственный торгово-экономический
университет

Защита состоится «15» января 2009 г. в 15¹⁵ часов на заседании Диссертационного
совета Д 501.001.18 при Московском государственном университете имени М.В.Ломоносова
по адресу: 119991, г.Москва, ГСП-1, Ленинские горы, МГУ, экономический факультет, 2-ой
учебный корпус, ауд. № 413.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке гуманитарных факультетов МГУ
имени М.В.Ломоносова.

Автореферат разослан «12» декабря 2008 г.

Учёный секретарь
Диссертационного совета Д 501. 001. 18
при МГУ имени М.В.Ломоносова
доктор экономических наук, профессор

В.П. Суйц

1. Общая характеристика работы

Актуальность темы исследования. Продвижение МСФО является объективным процессом, который обусловлен усилением процессов глобализации в мировой экономике и деятельностью транснациональных корпораций. Однако внедрение МСФО во всем мире сталкивается с целым рядом трудностей, поскольку в результате происходит нарушение интересов традиционных пользователей бухгалтерской отчетности – государства, менеджмента, кредиторов, работников – в пользу интересов относительно узкой группы пользователей – инвесторов и рыночных аналитиков. В связи с этим возникает вопрос, как рационально, не нарушая существенным образом интересы традиционных пользователей бухгалтерской отчетности осуществить интеграцию национальных учетных систем в рамках МСФО.

Без преувеличения можно сказать, что ключевым показателем бухгалтерской отчетности является финансовый результат, который позволяет оценивать эффективность деятельности предприятия, обосновывать управленческие решения, прогнозировать результаты деятельности компаний, принимать решения о распределении дивидендов и т.д. В рамках сравнительного международного учета финансовый результат также имеет огромное значение, так как аккумулирует в себе практически все различия, существующие в учетных системах разных стран.

Современные тенденции в мировой экономике требуют от бухгалтерской отчетности расширения ее функциональных информационных возможностей. Пользователи рыночно ориентированной бухгалтерской отчетности заинтересованы в информации, необходимой для принятия решений финансового характера (операции с ценными бумагами, выработка кредитной политики и др.). Среди целей деятельности организации все большее значение приобретает целевая установка на повышение капитализации компании. Современные тенденции в экономике необходимо учитывать при формировании отчетности о финансовых результатах.

По нашему мнению, большой интерес представляет континентальная модель формирования и представления финансовых результатов в бухгалтерской отчетности (на примере Германии и Франции), что можно объяснить следующими причинами.

Во-первых, в течение нескольких десятилетий во Франции и Германии в рамках ЕС реализуется продуманная и достаточно консервативная стратегия по сближению национальных учетных систем и МСФО. Отечественная учетная система по своим признакам традиционно тяготеет к континентальной модели учета, что позволяет использовать опыт указанных стран по интеграции национальных учетных систем в рамках МСФО.

Во-вторых, Франция и Германия являются экономически развитыми странами, а также крупными инвесторами в российскую экономику. По данным Министерства экономического развития и торговли РФ по состоянию на сентябрь 2006 г. Германия занимала 5-е, а Франция – 7-е место по объему накопленных иностранных инвестиций в российскую экономику, объем которых составил 10 319 млн. долл. США и 3 320 млн. долл. США соответственно¹. Исследование проблем бухгалтерской отчетности в странах континентальной Европы (Германия и Франция) будет способствовать дальнейшему развитию и укреплению экономического сотрудничества между нашими странами.

В-третьих, Франция и Германия имеют яркие национальные особенности в области учета и отчетности, которые относительно мало исследованы в отечественной литературе. Немецкая бухгалтерская школа является одной из самых старых в мире, представители которой внесли огромный вклад в развитие теории отчетности, обосновали статический и динамический подходы, оказали влияние на развитие института бухгалтерской отчетности в других странах. Исследование национальных особенностей в области бухгалтерской отчетности во Франции и Германии является конструктивным с точки зрения возможного использования отечественными предприятиями.

Вышесказанное определило выбор темы исследования, определив его цели и задачи.

¹ Мониторинг социально-экономического развития Российской Федерации, декабрь, 2006 г.//[Министерство экономического развития и торговли РФ](#)

Цели и задачи исследования. Целью диссертационного исследования является сравнительный анализ и согласование базовых принципов подготовки отчетности о финансовых результатах в национальных учетных системах и МСФО, а также усовершенствование отчета о финансовых результатах отдельных компаний в соответствии с современными подходами. Для достижения указанных целей были поставлены следующие задачи:

1. выявить и проанализировать существующие научные подходы к формированию и представлению в отчетности финансового результата как взаимодополняющие концепции;
2. показать возможность интеграции концептуальных основ бухгалтерской отчетности в национальных учетных системах (континентальная модель учета) и МСФО;
3. изучить опыт стран континентальной Европы (Франция и Германия) по адаптации национальных систем регулирования бухгалтерской отчетности к потребностям глобальной экономики;
4. провести сравнительный анализ структуры и содержания отчета о прибылях и убытках в России, Германии Франции и МСФО с целью его усовершенствования;
5. на основе опыта Германии, Франции и МСФО разработать модели формирования финансовых результатов для целей управленческого и финансового учета.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования являются международные аспекты формирования бухгалтерской отчетности организации, а именно, отчета о финансовых результатах.

Объектом исследования выступают структура, логика и методы формирования финансового результата в бухгалтерской отчетности России, Германии, Франции и МСФО.

Теоретической и методологической основой проведенного исследования служили труды отечественных и зарубежных ученых по бухгалтерскому учету. Значительное влияние на содержание исследования оказали работы таких отечественных авторов как А.С. Бакаев, М.А. Вахрушина, Т.Ю. Дружиловская, Е.А. Козельцева, Н.П. Кондраков, М.И. Кутер, О.Е. Николаева,

В.Д. Новодворский, В.Ф. Палий, С.А. Рассказова-Николаева, Я.В. Соколов, О.В. Соловьева, Л.В. Сотникова, В.И. Ткач, А.Н. Хорин, А.Д. Шеремет, Т.В. Шишкова и др. Среди зарубежных специалистов особенно следует выделить работы таких ученых как: О. Аамат, Й. Бетге, Д. Блейк, Ван Бреда, Б. Коласс, М.Р. Мэтьюс, А. Мокстер, К. Ноубс, Ф. Обербринкманн, Р. Паркер, М.Х.Б. Перера, Ж. Ришар, П. Стэндиш, Э.С. Хендриксен и др.

В диссертационном исследовании также использовались нормативные документы России, Германии и Франции, регламентирующие правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности; а также директивы ЕС и международные стандарты финансовой отчетности (МСФО); материалы отечественной и зарубежной периодической печати. При этом МСФО использовались в качестве базы для сравнения основных положений нормативных документов России, Германии и Франции.

Источниками эмпирического материала явились публикации в периодической печати и сети Internet, а также данные Министерства экономического развития и торговли РФ.

В ходе исследования применялись такие общенаучные методы познания как сравнение, анализ и синтез, индукция и дедукция, принцип историзма, а также системный и логический подходы.

Научная новизна диссертации заключается в теоретическом обосновании современных подходов к формированию финансового результата в бухгалтерской отчетности организации, а также в анализе влияния процессов гармонизации бухгалтерского учета на индивидуальную бухгалтерскую отчетность.

В работе получены и выносятся на защиту следующие результаты, обладающие элементами научной новизны:

1. предложена новая систематизация подходов к формированию и представлению в отчетности финансовых результатов, а также выявлена тенденция сближения концепций бухгалтерской и экономической прибыли в современном финансовом учете (МСФО);
2. исследовано влияние процессов гармонизации на концептуальные основы бухгалтерской отчетности в Германии, Франции и России в рамках интеграции с МСФО;

3. разработана методика определения уровня осмотрительности в бухгалтерском законодательстве, на основе которой исследован уровень осмотрительности в учетных системах России, Германии, Франции, МСФО;
4. на основе опыта Франции предложены подходы к изменению отечественной модели регулирования бухгалтерской отчетности для обеспечения совместного участия органов государственной власти и профессионального сообщества в процессе регулирования;
5. предложены рекомендации по усовершенствованию отечественных нормативных документов по бухгалтерскому учету, регулирующих формирование отчета о прибылях и убытках;
6. разработаны три модели формирования финансовых результатов для целей управленческого и финансового учета, представляющие практический интерес для отечественных предприятий.

Практическая значимость проведенного исследования заключается в следующем:

- выявленные различия между индивидуальной бухгалтерской отчетностью в России, Германии, Франции и МСФО могут использоваться при трансформации бухгалтерской отчетности отечественных компаний в соответствии с национальными стандартами Германии, Франции или МСФО;
- систематизированные современные подходы к формированию финансового результата могут использоваться отечественными предприятиями при разработке учетной политики для целей финансового и управленческого учета;
- опыт Германии и Франции в вопросах регулирования бухгалтерского учета и создания инфраструктуры применения МСФО может быть использован в процессе реформирования российской системы бухгалтерского учета.

Апробация работы. Основные положения и результаты диссертационной работы использовались ЗАО БДО Юникон при выработке подходов к трансформации бухгалтерской отчетности в соответствии со стандартами Германии и МСФО, а также некоммерческой организацией «Фонд «Территория» при разработке форм управленческой отчетности.

Публикации. Основные положения диссертационного исследования отражены в 6 печатных работах общим объемом 2,08 п.л. (лич. авт. – 1,93 п.л.)

Объем и структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка использованных материалов, приложений.

2. Основное содержание работы

В работе выявлены и проанализированы взаимодополняющие научные подходы к формированию и представлению в отчетности финансового результата.

По мнению автора, основными видами бухгалтерского учета, которые принципиально по-разному определяют финансовый результат, являются камеральный учет; статический учет; динамический учет; актуарный учет (экономическая концепция прибыли).

В рамках *камеральной бухгалтерии* финансовый результат определяется как разница между суммой денежных поступлений и денежных выплат; активы и обязательства при этом не регистрируются.

В основе первых нормативных документов по бухгалтерскому учету в Германии лежали *статические принципы учета*. Суть статической трактовки прибыли содержится в Решении имперского верховного суда Германии 1873 г., которое гласит, что бухгалтерский баланс имеет задачи «...обзора и констатации имущественного положения фирмы на определенный момент времени, и тем самым, одновременно, путем сравнения балансов на различные моменты времени, должен быть *средством оценки результатов деятельности предприятия* за периоды между составлением балансов». В качестве методов оценки предпочтение отдается рыночно обусловленным объективным оценкам.

Динамический подход развивался немецкими учеными как критика господствующей в законодательстве и научных кругах статической концепции. По мнению выдающегося немецкого ученого Ойгена Шмаленбаха, *прибыль предприятия* следует определять как разницу между выручкой и расходами от

реализации, при этом изменение стоимости имущества учитывать не следует. Необходимым условием для расчета прибыли подобным образом является оценка активов по себестоимости.

В США в 20 веке получил распространение информационный подход в теории бухгалтерского учета, сторонники которого используют понятие релевантности информации, под которым понимается ее значимость, важность. В работах американских ученых сделан обзор концепций отражения прибыли в отчетности с точки зрения релевантности показателя прибыли (синтаксическая концепция, семантическая концепция и прагматическая концепция).

Семантическая (экономическая) концепция рассматривает прибыль исходя из ее экономического содержания и через взаимосвязь с основополагающими экономическими реалиями. В качестве экономических реалий ученые рассматривают (а) изменение благосостояния и (б) максимизацию прибыли при определенных условиях рыночной структуры, спроса на продукцию и вложенных затратах.

На уровне предприятия благосостояние определяется как стоимость фирмы, поэтому прибыль для акционеров определяется по формуле: дивиденды - инвестиции в капитал + изменение стоимости фирмы. Наиболее часто в качестве оценки стоимости фирмы используется приведенная дисконтированная стоимость предполагаемых потоков денежных средств. В условиях эффективного рынка предполагается, что рыночная цена на акции и долговые ценные бумаги предприятия может применяться для замены текущей дисконтированной оценки ожидаемых денежных поступлений. Прибыль, которая определяется за счет изменения рыночной оценки фирмы, называется *экономической прибылью*. В отличие от нее бухгалтерская прибыль образуется приростом чистой балансовой оценки. С точки зрения семантической концепции прибыли релевантным является показатель совокупной прибыли (comprehensive income).

В работе подчеркивается, что ориентация предприятия на определенную группу пользователей бухгалтерской отчетности оказывает влияние на выбор концепции прибыли. Стремление составителей отчетности удовлетворить информационные потребности различных групп пользователей приводит к

применению комбинации различных подходов к формированию финансового результата. Выявленные и проанализированные научные подходы к формированию и представлению в отчетности финансовых результатов являются взаимодополняющими концепциями. Например, на практике возможна комбинация статического и динамического подходов, синтаксического и семантического подходов, синтаксического и прагматического подходов и др. Использование различных подходов позволяет определить несколько уровней формирования финансового результата, в результате чего достигается определенный баланс информационных потребностей различных групп пользователей.

В работе выявлена тенденция сближения концепций бухгалтерской и экономической прибыли в современном финансовом учете, сводом которого являются МСФО.

В работе показана возможность интеграции концептуальных основ бухгалтерской отчетности в национальных учетных системах (континентальная модель учета) и МСФО.

В работе использовался системный подход, в соответствии с которым финансовый результат как объект исследования рассматривался во взаимосвязи с обеспечивающими его механизмами, т.е. концептуальными основами бухгалтерской отчетности.

В работе исследованы нормативные документы Германии, Франции и России, в которых содержатся требования к индивидуальной бухгалтерской отчетности. Нормативные документы проанализированы на предмет влияния процессов гармонизации, а также традиционных национальных бухгалтерских концепций.

Нормативными источниками гармонизации бухгалтерского учета для стран-участниц ЕС являются директивы и регламенты ЕС (ЕЭС), и в первую очередь Четвертая Директива «Об унификации форм отчетности и правилах их аудита», которая оказала наибольшее влияние при реформировании торгового права Германии и Франции.

В Четвертую Директиву ЕС включена английская концепция «достоверного и объективного представления» (true and fair view), в соответствии с которой годовая

отчетность должна давать достоверное и объективное представление об активах, обязательствах, финансовом положении, прибылях и убытках компании. На практике даже английские специалисты в области бухгалтерского учета имеют широкий спектр мнений в отношении значения данного термина, что создает для европейских стран возможность его свободного толкования.

В работе сделан вывод о том, что концепция «достоверного и объективного представления» тесно увязывается в торговом праве Германии с требованием соблюдения принципов надлежащего бухгалтерского учета (Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung или GoB), которое является по своей сути неопределенным правовым положением. Система принципов надлежащего бухгалтерского учета состоит из отдельных взаимосвязанных между собой принципов, как определенных, так и не определенных в торговом праве. На практике большое значение в интерпретации принципов надлежащего бухгалтерского учета играют судебные решения.

В диссертации выявлено, что законодательство Германии не содержит универсальных определений элементов бухгалтерской отчетности (активов, капитала, обязательств, доходов, расходов), а также четких критериев их признания. Содержащиеся в специальной научной литературе критерии были сформированы не под влиянием процессов гармонизации, а под влиянием национальных традиций в области бухгалтерского учета. Более того, закрепленные в немецком налоговом праве принципы целесообразности (Massgeblichkeitsprinzip) и обратной целесообразности (umgekehrte Massgeblichkeitsprinzip) позволяют использовать действующие положения торгового права при составлении налоговой отчетности, и, наоборот, применяемые для целей налогообложения льготы должны быть отражены в бухгалтерской отчетности, в результате чего налоговое право оказывает влияние на бухгалтерскую отчетность.

Введение в торговое право Германии требований Четвертой Директивы ЕС способствовало увеличению значения отчета о прибылях и убытках, так как впервые в законодательстве для всех хозяйствующих субъектов было закреплено требование составлять отчет о прибылях и убытках. В Германии было разрешено

помимо формата отчета о прибылях и убытках с группировкой расходов по элементам использовать традиционный для англосаксонских стран формат, основанный на концепции реализации и группировке расходов по функциям.

По мнению автора, несмотря на внедрение Четвертой Директивы ЕС, индивидуальная бухгалтерская отчетность в Германии в большей степени направлена на удовлетворение интересов кредиторов и предотвращение банкротств, нежели на выполнение других функций отчетности.

Во Франции концепция «достоверного и объективного представления» связана с традиционными французскими концепциями регулятивности (*régularité*) и искренности (*sincérité*), в соответствии с которыми бухгалтерский учет должен соответствовать действующим правилам и процедурам, которые должны применяться с искренностью для того, чтобы передать знания лиц, ответственных за ведение бухгалтерского учета, о реальности и относительной важности отражаемых событий. Влияние налогового права заключается в том, что расходы, принимаемые для целей налогообложения, должны быть отражены в индивидуальной бухгалтерской отчетности. Примечания к бухгалтерской отчетности являются связующим звеном между концепцией «достоверного и объективного представления» и влиянием налоговых правил на индивидуальную бухгалтерскую отчетность.

В диссертации отмечено, что законодательство Франции содержит унифицированные определения таких элементов бухгалтерской отчетности как активы и пассивы, которые по тексту близки аналогичным определениям из Концепции подготовки и представления финансовой отчетности (МСФО). В отличие от МСФО, во Франции действует юридический подход к признанию активов. Конвергенция французских правил и МСФО по определенным проблемам свидетельствуют о большей степени влияния процессов гармонизации на индивидуальную бухгалтерскую отчетность во Франции, чем в Германии.

В диссертации сделан вывод о том, что Четвертая Директива ЕС является достаточно «мягким» инструментом гармонизации бухгалтерского учета, поскольку разрешает применение различных форматов бухгалтерской отчетности и позволяет странам-участницам ЕС во многом сохранить национальные традиции

в области бухгалтерского учета.

Автор подчеркивает, что различия между концептуальными основами бухгалтерской отчетности в странах континентальной Европы (Франция, Германия) и МСФО остаются существенными. Чтобы согласовать информационные потребности традиционных групп пользователей (государство, кредиторы и др.) и участников рынка капитала Европейский Парламент и Совет Европейского Союза приняли 19 июля 2002 г. Регламент № 1606/2002 «О применении международных стандартов финансовой отчетности». Обязательным требованием данного документа для компаний, ценные бумаги которых обращаются на регулируемых европейских рынках, является составление консолидированной отчетности в соответствии с МСФО.

В нашей стране МСФО были выбраны в качестве основы развития бухгалтерского учета и поэтому оказали значительно большее влияние на концептуальные основы бухгалтерской отчетности по сравнению с Францией и Германией.

В работе сделан вывод о том, что большинство принципов, содержащихся в Концепции подготовки и представления финансовой отчетности (МСФО), нашли свое отражение в российском законодательстве, тем не менее, остаются и различия. Во-первых, в российское законодательство не включены некоторые качественные характеристики, позволяющие отечественной отчетности выполнять функцию прогнозирования (обладание прогнозной ценностью). Во-вторых, согласно отечественным нормативным документам бухгалтерская отчетность считается достоверной и полной, если она составлена исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету. МСФО же ориентированы не на формальное следование тексту нормативного документа, а на правильное применение универсальных принципов формирования и раскрытия финансовой информации.

Автором проанализированы различные критерии, позволяющие определить степень осмотрительности в бухгалтерском учете Германии, Франции, России и МСФО (законодательные ограничения на распределение прибыли, оценка активов и обязательств, подход к признанию резервов и др.). Исходя из проведенного

исследования, уровень осматрительности в Германии можно считать высоким, во Франции – умеренно высоким, в России – средним, в МСФО – умеренно средним.

В диссертации отмечено, что в российском законодательстве отсутствуют универсальные определения таких элементов бухгалтерской отчетности как активы и пассивы, а также общие критерии их признания. В законодательстве действует юридический подход к признанию элементов бухгалтерской отчетности. В процессе реформирования бухгалтерского учета в законодательство были введены концепции дохода и расхода. Несмотря на некоторые различия в критериях признания в целом отечественные концепции дохода и расхода основываются на положениях МСФО и являются результатом влияния процессов гармонизации бухгалтерского учета.

В отличие от стран континентальной Европы (Германия и Франция), в нашей стране законодательно не закреплено требование для промышленных предприятий составлять консолидированную отчетность в соответствии с МСФО. В то же время коммерческие банки согласно требованиям Банка России обязаны предоставлять финансовую отчетность в соответствии с МСФО.

В работе изучен опыт стран континентальной Европы (Франция и Германия) по адаптации национальных систем регулирования бухгалтерской отчетности к потребностям глобальной экономики.

Для согласования информационных потребностей различных групп пользователей отчета о финансовых результатах необходимо их совместное участие в процессе разработки и утверждения бухгалтерской доктрины.

Во Франции действует смешанная государственно-общественная модель регулирования бухгалтерской отчетности с преобладающей ролью государства. Профессиональное сообщество принимает активное участие в процессе разработки бухгалтерской доктрины в составе Национального Совета по бухгалтерскому учету (далее – НСБУ). НСБУ является смешанной организацией, абсолютное большинство в которой принадлежит представителям профессионального сообщества и бизнеса. Государство сохраняет доминирующее влияние на процесс утверждения бухгалтерских стандартов через деятельность смешанной организации – Комитета по регламентации бухгалтерского учета. На

наш взгляд, французская система регулирования бухгалтерской отчетности позволяет осуществить постепенный переход от государственных к общественным формам регулирования.

В Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу отмечено, что изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности в нашей стране должно обеспечить разумное сочетание деятельности органов государственной власти и профессионального сообщества. По нашему мнению, опыт Франции по созданию смешанной государственно-общественной модели регулирования бухгалтерской отчетности с преобладающей ролью государства может применяться в нашей стране.

В работе проведен сравнительный анализ структуры и содержания отчета о прибылях и убытках в России, Германии, Франции и МСФО с целью его усовершенствования.

Структуру немецкого отчета о прибылях и убытках можно условно разделить на четыре сегмента, в которых отражается информация о принципиально различных категориях доходов и расходов. Первый сегмент «Результат от производственной/коммерческой деятельности» может состояться двумя методами: на основе концепции производства с группировкой расходов по элементам и на основе концепции реализации с группировкой расходов по функциям. Автором сделан вывод о том, что структура отчета о прибылях и убытках в Германии основывается на *синтаксическом подходе* к формированию показателя прибыли, характерными чертами которого являются разделение финансового результата на компоненты, глубокая детализация отчета, законодательная регламентация структуры отчета о прибылях и убытках, приоритет первоначальной стоимости перед другими видами оценки.

В диссертации исследовано содержание отчета о прибылях и убытках и сделан вывод о том, что в Германии составляющие результата от чрезвычайной деятельности трактуются шире, чем в англосаксонских странах, так как включают не только результаты экстраординарных событий, но и корректировки отчетности, относимые к прошлым периодам и проводимые нерегулярно.

В работе выявлены значительные отличия в содержании отчета о прибылях и убытках, подготовленного в соответствии с требованиями торгового права Германии и МСФО. Содержание отчета о прибылях и убытках в Германии во многом обусловлено высоким уровнем осмотрительности в бухгалтерском учете, а также влиянием налогового права на бухгалтерскую отчетность.

Структуру французского отчета о прибылях и убытках условно можно разделить на пять сегментов, в которых отражена информация о разных категориях доходов и расходов. Во Франции индивидуальный отчет о прибылях и убытках составляется на основе концепции производства с группировкой расходов по элементам.

В диссертации отмечено, что структура французского отчета о прибылях и убытках основывается на сочетании *синтаксического и прагматического подходов* к формированию показателя прибыли. Признаком синтаксического подхода является законодательное закрепление структуры отчета о прибылях и убытках с выделением различных сегментов доходов и расходов, а также приоритет первоначальной стоимости перед другими видами оценки. Признаком прагматического подхода являются аналитические возможности отчета, позволяющие проследить формирование и распределение добавленной стоимости между различными социальными группами (работники, кредиторы, собственники, государство).

В работе исследовано содержание французского отчета о прибылях и убытках и сделан вывод о том, что составляющие некоторых одноименных сегментов французского и немецкого отчетов отличаются. В частности, чрезвычайные статьи во Франции не включают корректировки прошлых периодов, однако, включают помимо экстраординарных статей штрафы, пени по хозяйственным договорам и налогам; доходы и расходы от реализации внеоборотных активов; добровольные пожертвования; а также превышение налоговых расходов над бухгалтерскими оценками.

В работе выявлены значительные отличия в содержании отчета о прибылях и убытках, подготовленного в соответствии с требованиями законодательства Франции и МСФО. Содержание французского отчета о прибылях и убытках во

многим обусловлено умеренно высоким уровнем осмотрительности в бухгалтерском учете, а также влиянием налогового права на бухгалтерскую отчетность.

В России структура отчета о прибылях и убытках является относительно простой и состоит из следующих сегментов: результат от обычных видов деятельности, результат от прочих видов деятельности и расходы по налогам. Отечественный отчет о прибылях и убытках основывается на концепции реализации с группировкой расходов по функциям. В работе сделан вывод о том, что структура отчета о прибылях и убытках основывается на *синтаксическом подходе* к отражению прибыли в отчетности. Признаками синтаксического подхода являются возможность разделить отчет на сегменты, законодательно закреплённая структура отчета с выделением промежуточных показателей, приоритет первоначальной стоимости перед другими видами оценок.

Автором исследовано содержание отечественного отчета о прибылях и убытках, а также определены основные методы оценки статьи «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг». В нашей стране управленческие расходы разрешено включать в показатель «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг» в части, относящейся к реализованной продукции. В отличие от российской практики, в МСФО и англосаксонских странах управленческие расходы не включаются в себестоимость реализованной продукции.

В работе проанализированы основные отличия в содержании отчета о прибылях и убытках в России и в международных стандартах финансовой отчетности.

На основе опыта Германии, Франции и МСФО разработаны три модели формирования финансовых результатов для целей управленческого и финансового учета.

На основе немецкой практики в диссертации разработана модель формирования финансовых результатов, которая основывается на методе учета себестоимости реализованной продукции по переменным статьям затрат (схема 1).

Наименование показателя
I. Доходы и расходы от операционной деятельности
Выручка от реализации
Себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг:
Прямые материальные затраты
Прямые затраты на заработную плату и социальные отчисления
Общепроизводственные переменные затраты
Валовая прибыль
Коммерческие расходы
Управленческие расходы
Прочие операционные доходы:
Поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации ²
Поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности ³
Поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров
Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров
Активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения
Поступления в возмещение причиненных организации убытков
Прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году
Суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности
Курсовые разницы
Сумма дооценки актива
Прочие доходы
Прочие операционные расходы:
Общепроизводственные постоянные расходы
Расходы, связанные с предоставлением за плату во временной пользование (временной владение и пользование) активов организации ⁴
Расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной деятельности ⁵
Расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции
Отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, резервы под снижение стоимости материальных ценностей и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности

² Если данный вид деятельности не является предметом деятельности организации, в противном случае доходы отражаются в составе выручки от реализации.

³ Если данный вид деятельности не является предметом деятельности организации, в противном случае доходы отражаются в составе выручки от реализации.

⁴ Если данный вид деятельности не является предметом деятельности организации, в противном случае расходы отражаются в составе себестоимости.

⁵ Если данный вид деятельности не является предметом деятельности организации, в противном случае расходы отражаются в составе себестоимости.

Наименование показателя
Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров
Возмещение причиненных организацией убытков
Убытки прошлых лет, признанные в отчетном году
Суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных в взысканию
Курсовые разницы
Суммы уценки активов
Перечисление средств (взносов, выплат и т.д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий
Прочие расходы
Прибыль (убыток) от операционной деятельности
II. Доходы и расходы от финансовой деятельности
Поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам) ⁶
Прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества)
Проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке
Расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций ⁷
Проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов)
Расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями
Отчисления в резервы под обесценение вложений в ценные бумаги, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета
Прибыль (убыток) от финансовой деятельности
III. Чрезвычайные доходы и расходы
Поступления, возникающие как результат чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т.п.)
Расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т.п.)
Прибыль (убыток) от чрезвычайной деятельности
Расходы по налогу на прибыль
Чистая прибыль (убыток) за период

Структура разработанной модели в целом соответствует немецкому аналогу, основанному на группировке расходов по функциям. Основными отличиями предложенной модели от немецкого отчета является содержание чрезвычайных статей. В предложенной модели в состав чрезвычайных статей включены только

⁶ Если данный вид деятельности не является предметом деятельности организации, в противном случае доходы отражаются в составе выручки от реализации.

⁷ Если данный вид деятельности не является предметом деятельности организации, в противном случае расходы отражаются в составе себестоимости.

элементы, являющиеся результатом чрезвычайных обстоятельств (стихийных бедствий, пожаров, наводнений и пр.), и не включены корректировки статей отчетности, относимые к прошлым периодам.

Предложенная модель не в полной мере соответствует требованиям отечественных нормативных документов. Поэтому разработанная модель не может использоваться отечественными предприятиями при составлении внешней бухгалтерской отчетности, а может использоваться только для целей управленческого учета.

Основанная на немецком опыте модель отчета о прибылях и убытках обладает преимуществами, связанными с применением метода ограниченной себестоимости. В частности, данные операционного сегмента могут использоваться при анализе «затраты-объем-выпуск» для определения оптимального объема производства продукции, целесообразности принятия отдельных заказов, цен на новую продукцию как по предприятию в целом, так и по его отдельным структурным подразделениям.

Разработанная модель отчета о прибылях и убытках обладает также рядом преимуществ по сравнению с отечественным отчетом о прибылях и убытках.

Во-первых, предложенная модель позволяет определить такой важный показатель как «Прибыль (убыток) от операционной деятельности». Данный показатель имеет принципиальное значение, так как характеризует результат деятельности, которая является основным источником дохода для предприятия, и для осуществления которой предприятие было создано.

Во-вторых, предложенное в модели разделение показателя прибыли на операционные и финансовые статьи является, на наш взгляд, более определенным и более информативным для пользователей бухгалтерской отчетности, чем разделение на доходы и расходы от обычных видов деятельности и прочие доходы и расходы.

В-третьих, выделение чрезвычайных статей в качестве отдельного сегмента позволяет выявить влияние совершенно случайных факторов, не зависящих от предприятия, на финансовый результат.

Отмеченные преимущества разработанной модели отчета о прибылях и убытках позволяют согласовать информационные потребности различных групп пользователей отчета о финансовых результатах, и способствуют, на наш взгляд, более полному и достоверному отражению результатов деятельности предприятия.

На основе изучения французского опыта в диссертации разработана модель формирования финансовых результатов для производственной компании (схема 2). Разработанную модель формирования финансовых результатов рекомендуется использовать крупным корпорациям, оказывающим влияние на социально-экономическое развитие регионов страны.

Схема 2

Наименование показателя
Выручка от реализации, в том числе:
на экспорт
Себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг:
Затраты материалов, приобретенных за рубежом (импорт)
Затраты материалов, приобретенных в России
Затраты на оплату труда
Отчисления на социальные нужды
Амортизация
Прочие затраты
Валовая прибыль
Коммерческие расходы:
Материальные затраты
Затраты на оплату труда
Отчисления на социальные нужды
Амортизация
Прочие затраты
Управленческие расходы
Материальные затраты
Затраты на оплату труда
Отчисления на социальные нужды
Амортизация
Прочие затраты
Прибыль (убыток) от продаж
Реализованная добавленная стоимость = Выручка от реализации минус Материальные затраты
Прочие доходы и расходы
Проценты к получению

Наименование показателя
Проценты к уплате
Доходы от участия в других организациях
Прочие доходы, в том числе
Штрафы, пени и неустойки, признанные или по которым получены решения суда (арбитражного суда об их взыскании)
Прибыль прошлых лет
Возмещение убытков, причиненных неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательств
Положительные курсовые разницы по операциям в иностранной валюте
Списание кредиторских задолженностей, по которым истек срок исковой давности
Прочие доходы
Прочие расходы, в том числе
Штрафы, пени и неустойки, признанные или по которым получены решения суда (арбитражного суда об их взыскании)
Убыток прошлых лет
Возмещение убытков, причиненных неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательств
Отрицательные курсовые разницы по операциям в иностранной валюте
Отчисления в оценочные резервы
Списание дебиторских задолженностей, по которым истек срок исковой давности
Прочие расходы
Прибыль (убыток) до налогообложения
Отложенные налоговые активы
Отложенные налоговые обязательства
Текущий налог на прибыль
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода
СПРАВОЧНО.
Постоянные налоговые обязательства (активы)
Базовая прибыль (убыток) на акцию
Разводненная прибыль (убыток) на акцию

Предложенная модель соответствует требованиям отечественных нормативных документов, регулирующих составление бухгалтерской отчетности, и поэтому может применяться как для целей внешней бухгалтерской отчетности, так и внутренней управленческой отчетности.

Приведенная модель позволяет определить некоторые аспекты социальной ответственности предприятия перед обществом.

Во-первых, приведенная в отчете о формировании финансовых результатов детализация расходов позволяет выделить показатель «Реализованная добавленная стоимость», который определяется как разница между выручкой от реализации и

приобретенными на стороне материалами и услугами (промежуточное потребление). Приведенная в отчете о формировании финансовых результатов информация позволяет оценить макроэкономическое значение компании, а также распределение добавленной стоимости между различными социальными группами.

Во-вторых, детализация выручки и расходов позволяет выявить показатель «Стоимость экспорта предприятия по отношению к его импорту». На его основе пользователи бухгалтерской отчетности могут определить такую важную макроэкономическую характеристику компании как вклад в платежный баланс страны.

В развитых экономических странах вопросам корпоративной ответственности бизнеса за экономическое и социальное развитие территорий уделяется особое внимание. Разработанная модель формирования финансовых результатов раскрывает часть показателей, рекомендованных для отражения в бухгалтерской отчетности на XXIV сессии Межправительственной рабочей группы экспертов по международным стандартам учета и отчетности (г. Женева, 2007 год).

На основе исследования положений МСФО в работе предложена следующая модель формирования финансовых результатов (схема 3).

Схема 3

Наименование показателя
Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг
Валовая прибыль
Коммерческие расходы
Управленческие расходы
Прибыль (убыток) от продаж
Прочие доходы и расходы
Проценты к получению
Проценты к уплате
Доходы от участия в других организациях
Прочие доходы, в том числе
Штрафы, пени и неустойки, признанные или по которым получены решения суда (арбитражного суда об их взыскании)
Прибыль прошлых лет

Наименование показателя
Возмещение убытков, причиненных неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательств
Положительные курсовые разницы по операциям в иностранной валюте
Списание кредиторских задолженностей, по которым истек срок исковой давности
Прочие доходы
Прочие расходы, в том числе
Штрафы, пени и неустойки, признанные или по которым получены решения суда (арбитражного суда об их взыскании)
Убыток прошлых лет
Возмещение убытков, причиненных неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательств
Отрицательные курсовые разницы по операциям в иностранной валюте
Отчисления в оценочные резервы
Списание дебиторских задолженностей, по которым истек срок исковой давности
Прочие расходы
Прибыль (убыток) до налогообложения
Отложенные налоговые активы
Отложенные налоговые обязательства
Текущий налог на прибыль
Прибыль или убыток
Прочая совокупная прибыль, в том числе
Результат от переоценки объектов основных средств
Изменения в учетной политике
Прочая совокупная прибыль (убыток)
Итого совокупная прибыль

В основе данной модели лежит требование МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» обобщить информацию в финансовой отчетности на основе ее общих характеристик, а именно выделить в отдельный отчет (отчет о совокупной прибыли) все изменения в капитале компании за отчетный период, которые не являются результатом операций собственников с капиталом. Структура сегмента «Прибыль или убыток» из схемы 3 основывается на требованиях отечественных нормативных документов к структуре и содержанию отчета о прибылях и убытках и не соответствует положениям МСФО.

Поскольку отчет о совокупной прибыли не является частью бухгалтерской отчетности в России, данный отчет может составляться на добровольной основе. Предложенная модель отчета о совокупной прибыли обладает следующими преимуществами.

Во-первых, в отчете о совокупной прибыли происходит расширение традиционного понимания бухгалтерской прибыли до ее экономического значения как результата использования капитала. В результате составления данного отчета происходит расширение информационной функции бухгалтерской отчетности, что соответствует интересам, прежде всего, инвесторов. Информационная функция отчета о совокупной прибыли в нашей стране ограничивается тем, что основным методом оценки продолжает оставаться первоначальная стоимость. Тем не менее, составление данного отчета является определенным шагом в сторону рыночно ориентированной отчетности.

Во-вторых, отчет о совокупной прибыли выполняет важную контрольную функцию, поскольку позволяет пользователю увидеть все изменения в нераспределенной прибыли и капитале (за исключением операций собственников) в одном отчете. В результате чего понижается риск фальсификации данных бухгалтерской отчетности.

По нашему мнению, отчет о финансовых результатах является важнейшей частью бухгалтерской отчетности. Как показывает опыт стран континентальной Европы (Германия и Франция), для согласования информационных потребностей различных групп пользователей необходимо выделять различные уровни формирования финансового результата в бухгалтерской отчетности.

Автор рекомендует закрепить в отечественных нормативных документах по бухгалтерскому учету требование раскрывать в отчете о прибылях и убытках следующие уровни формирования финансового результата: результат от операционной деятельности, результат от финансовой деятельности, результат от чрезвычайной деятельности, прочая совокупная прибыль. В результате чего будет достигаться определенный баланс информационных потребностей различных групп пользователей. Результаты диссертационной работы могут использоваться в качестве рекомендаций по определению методологии формирования указанных показателей.

Публикации по теме диссертации, в том числе в изданиях, рекомендованных ВАК Российской Федерации:

1. *Золотарёва Ю.В.* Бухгалтерская отчетность во Франции // Бухгалтерский учет. № 17. 2007. – 0,36 п.л.

В других научно-публицистических изданиях:

2. *Золотарёва Ю.В.* Бухгалтерская отчетность в Германии // Реформирование бухгалтерского учета и бухгалтерского образования в соответствии с международными стандартами: Материалы научно-практической конференции «Татуровские чтения»: Сб. статей. – М.: МАКС Пресс, 2001. – 0,28 п.л.

3. *Золотарёва Ю.В.* Баланс и отчет о прибылях и убытках в системе МСФО // Реформирование бухгалтерского учета, аудита и бухгалтерского образования в соответствии с международными стандартами: Материалы международной научно-практической конференции «Татуровские чтения-2007». Сб. статей. - М.: Экономический ф-т МГУ, ТЭИС, 2007. – 0,4 п.л.

4. *Николаева О.Е., Золотарёва Ю.В.* Влияние процессов гармонизации бухгалтерского учета на национальные стандарты учета и отчетности // Реформирование бухгалтерского учета, аудита и бухгалтерского образования в соответствии с международными стандартами: Материалы международной научно-практической конференции «Татуровские чтения-2007». Сб. статей. - М.: Экономический ф-т МГУ, ТЭИС, 2007. – лич. авт. 0,47 п.л.

5. *Золотарёва Ю.В.* Трансформация финансовой отчетности с учетом изменения цен // Реформирование бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами: Материалы научно-практической конференции «Татуровские чтения»: Сб. статей. – М.: МАКС Пресс, 2000. – 0,32 п.л.

6. *Золотарёва Ю.В.* Бухгалтерская отчетность в Германии // Ломоносов-2002: Международная конференция студентов и аспирантов по фундаментальным наукам, МГУ им. М.В. Ломоносова. Сборник тезисов. – М.: МАКС Пресс, 2002. – 0,1 п.л.