

Т. К. Островенко

канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Оренбургского государственного университета

Г. Д. Гребнев

канд. экон. наук, старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Оренбургского государственного университета

СОПОСТАВИМОСТЬ ДАННЫХ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ АНАЛИЗА И ПРИНЯТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ

Важным аспектом качественной характеристики отчетности является сопоставимость ее данных как во времени, так и по форме. При этом важно учитывать тот факт, что уровень подготовленности пользователей и их цели в изучении показателей отчетности существенно отличаются, а это может обусловить неоднородные оценки итогов деятельности компании. В настоящее время в международной практике основными формами отчетности являются бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках и отчет о движении денежных средств. Не углубляясь в проблемы оптимизации оценки статей баланса, признания доходов и расходов, движения денежных потоков, отметим лишь проблемы их состава с учетом требований сопоставимости данных.

Критическая оценка содержания бухгалтерского баланса в качестве информационной базы в российской экономике показала необходимость проведения ряда корректировок его статей по разделам для целей анализа:

- в активе баланса в составе оборотных средств представлены статьи, денежные средства по которым выведены из оборота на срок более 12 месяцев. Они включают оплаченные авансом расходы будущих периодов, долгосрочную дебиторскую задолженность, акции неликвидных компаний в составе краткосрочных финансовых вложений, нереальную к взысканию просроченную дебиторскую задолженность (за минусом начисленных резервов по сомнительным долгам), неликвидные запасы материальных ценностей. При анализе многие авторы (Любушин, 2005, с. 323—326; Ефимова, Мельник, 2004, с. 72) почти все перечисленные статьи баланса переводят из второго раздела баланса в первый, т. е. в состав внеоборотных активов;

- в пассиве баланса большинство экономистов правомерно не признают в составе обязательств доходы будущих периодов (строка 640) и резервы предстоящих расходов (строка 650). Поскольку реальные денежные потоки по этим статьям участвуют в обороте, то их следует отразить в составе источников, приравненных к собственным средствам (Любушин, 2005, с. 323—326, Поздняков, 2008, с. 346).

Таким образом, результаты анализа и принимаемые управленческие решения во многом зависят от того, осуществляется ли перегруппировка статей активов и пассивов для целей анализа и каким образом она проводится. В этой связи важно оптимизировать способы корректировок активов и пассивов показателей по предлагаемой большинством авторов и представленной выше концепции, что позволит получать относительно сопоставимые результаты анализа и принимать соответствующие управленческие решения.

Вместе с тем следует учитывать, что абсолютной сопоставимости данных бухгалтерского баланса добиться не удастся в силу того, что оценка активов и пассивов в историческом аспекте и по географическим сегментам все равно будет отличаться. В частности, причины отличий могут быть обусловлены тем, что одни предприятия корректируют данные бухгалтерского баланса с учетом инфляции, а другие этого не делают. В первую очередь это касается переоценки основных средств, составляющих на промышленных предприятиях до 80% от итога баланса. Следовательно, чтобы повысить сопоставимость показателей бухгалтерского баланса, необходимо решение об обязательной переоценке его статей в соответствии с темпами инфляции всеми хозяйствующими субъектами. Проблема, однако, состоит в отсутствии необходимой методики оценки активов.

Важным источником информации для анализа и принятия управленческих решений является отчет о прибылях и убытках, где в сгруппированном виде представлены доходы, расходы и различные виды прибыли, рассчитанные по итерациям. Но важнейшим для собственников результативным показателем является чистая прибыль, которая может распределяться на дивиденды и другие цели либо реинвестироваться в оборот. Содержание данной отчетности в международной и российской практике, по сути, совпадает, но имеются и отличия, связанные, в частности, с проблемой сопоставимости.

Оценка соответствия качественных характеристик отчетности требованиям стандартов МСФО 12 «Налоги на прибыль» и ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», утвержденному приказом Министерства финансов РФ от 19 ноября 2002 г. № 114н, а также потребностям анализа, показала, что:

- содержание отчетности необходимо откорректировать в целях обеспечения пользователей информацией, важной для обоснования управленческих решений;
- сопоставимость данных отчетности обеспечена не в полной мере.

Главная причина несопоставимости информации для целей принятия управленческих решений заключается в том, что правила бухгалтерского учета для целей бизнеса и для целей налогообложения существенно отличаются. В частности, для целей бизнеса используется ПБУ 18/02, а для целей налогообложения — глава 25 Налогового кодекса РФ. При этом хозяйствующим субъектам предоставлено право принимать как для целей бухгалтерского, так и налогового учета один из альтернативных вариантов. В результате одна фирма может использовать один из вариантов признания доходов и расходов, а другая — иной, что делает их информацию несопоставимой для целей сравнительного анализа. Наряду с этим в законодательные и нормативные акты довольно часто вносятся изменения, что делает информацию несопоставимой во времени даже по одной и той же организации. Это требует проведения соответствующих корректировок в отчетности. Кроме того, хозяйствующие субъекты могут изменять свою учетную политику исходя из интересов бизнеса, что обуславливает несопоставимость показателей налогооблагаемых баз, в частности по налогу на прибыль.

Таким образом, бухгалтерская прибыль до налогообложения, отражаемая в форме № 2 «Отчет о прибылях и убытках», и налогооблагаемая прибыль, отражаемая в Декларации по налогу на прибыль, отличаются на суммы признава-

емых по-разному доходов и расходов, формирующих постоянные и отложенные налоговые активы и обязательства. Это сделало невозможным в ряде случаев однозначно обосновывать и формировать их размеры для целей анализа и принятия решений. Критическая оценка причин возникновения разниц при формировании налогооблагаемой базы по налогу на прибыль и бухгалтерской прибыли позволила авторам установить причины несопоставимости данных отчетности как во времени, так и по ее формам, и разработать концепцию совмещенного бухгалтерского налогового учета, о которой речь пойдет ниже. Отличия показателей прибыли до налогообложения, рассчитываемых с 2002 г. в соответствии с ПБУ, и налогооблагаемой прибыли в соответствии с положениями главы 25 Налогового кодекса РФ, обусловили проблемы достоверности их отражения в учете и отчетности, не нашедшие должного решения до сих пор. Решение ее авторы видят в сближении бухгалтерского учета с налоговым, концепция которого является актуальной во многих странах мира, но решается по-разному: или создаются два параллельных вида учета, или же бухгалтерский учет подчиняется правилам налогового учета. В ряде случаев бухгалтерский и налоговый учет совмещаются на уровне регистрации фактов хозяйственной жизни.

Иногда ведется полный бухгалтерский учет, а для целей налогообложения информация накапливается в виде корректировок, данные по которым используются для отражения в налоговой отчетности. Это похоже на систему налогового учета, действующую в России до введения нового налогового законодательства.

Исследования авторов статьи (Островенко, Гребнев, 2006, с. 43—47) показали высокую эффективность организации совмещенного бухгалтерского и налогового учета, так как, по сути, это единый учет, отличающийся целевыми установками. Бухгалтерская прибыль до налогообложения формируется для целей и в интересах бизнеса, а налогооблагаемая — в интересах государства и для целей расчета фактически уплачиваемого налога на прибыль. Предлагаемая концепция единого бухгалтерского налогового учета позволяет сформировать полную и достаточную информацию не только для формирования бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций, но и одновременно вести прозрачный учет постоянных и временных разниц, а также сформированных на их основе налоговых активов и обязательств. В международной практике они называются отложенными налогами.

Необходимость ведения полного бухгалтерского налогового учета по всем налогооблагаемым базам и расчетам по всем видам налогов до сих пор неполно сформулирована в налоговом законодательстве. Официально дано определение налогового учета и направлений его разработки лишь в 2001 г. В ст. 313 Налогового кодекса РФ сущность налогового учета определена как «система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным настоящим Кодексом» (Кваша, 2007, с. 982). Ведение налогового учета вменялось в обязанности налогоплательщикам. Это обусловило обострение проблем сопоставимости информации о финансовых результатах, так как в течение 2002 г. данные о них, сформированные на счетах бухгалтерского учета, не соответствовали данным в отчетности. Основная причина заключалась в том, что отложенные налоговые активы и обязательства не отражались в бухгалтерском учете, поскольку ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» было принято с опозданием на целый год. При этом отсутствовало и до сих пор отсутствует разделение налоговых активов и обязательств на текущие и долгосрочные, что не позволяет руководству организаций планировать и оперативно корректировать изменения в предстоящих платежах налога на прибыль. Важно

заметить, что невыполнимой для налогоплательщиков стала и обязанность разработать новый вид учета — налоговый. В большинстве случаев в 2002 г. он либо вообще отсутствовал, либо велся некорректно. Результатом действующей системы реформирования учета стала несопоставимость информации и во времени, и в пространстве. Рассмотрим последствия не всегда корректно решаемых проблем для целей обеспечения сопоставимости информации и направлений их решения.

В отчетности за 2002 г. отличия в показателях прибыли и налогов на прибыль, рассчитанных для целей бухгалтерского учета и налогообложения, никак не были отражены, так как ПБУ 18/02 еще не действовало. Минфин рекомендовал списать возникшие отличия (разницы) в переходном периоде 2002 г. Это привело к тому, что на учет для накопления отложенных налоговых активов и обязательств были поставлены их неполные суммы. Следовательно, после проведения зачета накопленных за длительный период отложенных налоговых активов и обязательств часть их останется незачтенной. Поэтому в целях приведения информации об отложенных налогах в сопоставимый вид предлагается отражать их в учете как постоянные.

По содержанию отложенные налоговые активы (ОНА) представляют собой, собственно, дебиторскую задолженность, а отложенные налоговые обязательства (ОНО) — кредиторскую. В соответствии с приказом Минфина от 22 июля 2003 г. № 67н они представлены в балансе как долгосрочные. Это делает отчетность недостоверной, так как часть ОНА и ОНО зачитываются или списываются в отчетном периоде и должны отражаться в отчетности как краткосрочные требования и обязательства. В этой связи предлагается в учете и отчетности раздельно отражать краткосрочные и долгосрочные отложенные налоги, а это потребует совершенствовать их аналитический учет. В целях достоверного отражения всей информации и о возникающих разницах, и о формируемых ими отложенных налоговых активах и отложенных налоговых обязательствах, как в аналитическом учете, так и в бухгалтерской и налоговой отчетности, авторами разработаны формы учетных регистров бухгалтерского налогового учета. Их практическое использование подтвердило эффективность предложенной методологии совмещенного учета и для целей учета, и для целей анализа (Островенко, Гребнев, 2004, с. 4—17).

Авторская концепция анализа бухгалтерской и налогооблагаемой прибылей (убытков) основывается на нетрадиционном решении методологических аспектов их учета. Ее суть состоит в том, что налоговый учет, определенный в Налоговом кодексе как самостоятельный вид, рассматривается как единый бухгалтерский налоговый учет, обеспечивающий корректное отражение разницы между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью, а также отложенных налогов, управление ими и формирование налоговой политики хозяйствующего субъекта. Поскольку принятие управленческих решений по ее оптимизации в соответствии с действующим законодательством в значительной мере зависит от доступности информационной базы, то представляется важным формировать показатели отчетности в соответствии с потребностями управления. Поэтому в первую очередь важно составить объективную концепцию по формированию содержания информационной базы от учета до отчетности. Опираясь на концепцию совмещенного бухгалтерского налогового учета и систему разработанных форм учетных регистров, авторы статьи обосновали изменения в составе бухгалтерской отчетности, повышающие и сопоставимость ряда показателей, и обеспеченность ими потребностей управления. Система информации в регистрах строилась с учетом требований ПБУ 18/02 и необходимости корректировки содержания российской отчетности в целях приближения к МСФО в соот-

ветствии с потребностями пользователей. Это повысило достоверность информации об отложенных налогах и расширило возможности факторного анализа изменений и в налогооблагаемых базах и в налогах на прибыль, сформированных как для целей бизнеса, так и для целей налогообложения.

В частности, в бухгалтерском балансе представится возможным отражать отдельно долгосрочные и краткосрочные налоговые активы и обязательства и обеспечить потребности управления в прогнозировании и расчетах факторов, которые могут оказать существенное влияние на налоговые платежи. Эта задача решается на основе учета движения разниц в налоговых базах прибыли для целей бизнеса и для целей налогообложения, а также налоговых активов и налоговых обязательств, уточняющих текущий налог на прибыль.

В отчете о прибылях и убытках представится возможным дополнительно ввести данные об условном расходе (доходе), расшифровать постоянные налоговые активы и постоянные налоговые обязательства, которые в действующей форме отчетности некорректно отражаются свернуто. Это расширит возможности факторного анализа текущего налога на прибыль, фактически уплачиваемого в бюджет, и бухгалтерского налога на прибыль, а также оценки эффективности финансовой политики руководства компании.

Содержание отчетности по текущему налогу находит отражение в Налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, утвержденной приказом Минфина от 7 февраля 2006 г. № 24н и существенно отличающейся от первоначального варианта. При этом следует отметить заметное снижение аналитических возможностей новой формы Декларации по налогу на прибыль в связи с сокращением информации, отражающей процесс формирования основных показателей доходов и расходов. Наряду с этим возросли проблемы сопоставимости показателей отчетности. В частности, это касается содержания показателей, характеризующих факторы налога на прибыль и его базы в Приложениях № 2 и 3 к листу 02 «Расчет налога на прибыль организации», а также данных о стоимости основных средств в разрезе 10 амортизационных групп и других. Основным недостатком формы Налоговой декларации по налогу на прибыль организации является отсутствие информации в двух периодах — базисном и отчетном, что усложняет проведение сравнительного анализа показателей и факторов. В этой связи предлагается сохранять в Декларациях по налогу на прибыль основные статьи доходов и расходов в историческом аспекте, выделяя «в том числе» измененную информацию, т. е. как исключенную в отчетном периоде, так и вновь введенную. Это обеспечит потребителей информации данными для оценки причин изменения показателей и принятия объективных решений.

В международной практике содержание отчетности о движении денежных средств дается двумя формами, представленными прямым и косвенным методами. Это расширяет границы анализа, так как позволяет привести в соответствие финансовый результат в форме отчета о прибылях и убытках с денежными потоками в форме отчета о движении денежных средств, оценить причины недостаточности денежных средств для осуществления текущих платежей. Но о предпочтительности прямого метода в соответствии с МСФО 7 «Отчет о движении денежных средств» пишут Х. Ван Грюнинг и М. Коэн (Грюнинг, Коэн, 2004, с. 49).

Нынешнее содержание данной формы отчетности в российской экономике не позволяет на должном уровне решать поставленные задачи, так как составляется только прямым методом, за исключением тех организаций, которые в соответствии с законодательством перешли на МСФО. Но применить косвенный метод ее составления широкому кругу пользователей пока не представляется

возможным из-за неприспособленности большинства автоматизированных программ бухгалтерского учета, а также в связи с отсутствием соответствующих методических разработок на уровне Министерства финансов.

Предлагаемые же в экономической литературе концепции анализа денежных потоков, основанные на составлении отчета о движении денежных средств косвенным методом, сложны в расчетах и не всегда достигают цели (Сорокина, 2003, с. 90—95). Задачей же такого анализа является приведение в соответствие показателей чистого денежного потока, отражаемого в форме № 4 «Отчет о движении денежных средств», и чистой прибыли, отражаемой в форме № 2 «Отчет о прибылях и убытках», и определение факторов и резервов их оптимизации.

В этой связи приобретает актуальность оперативный анализ денежных потоков по данным бухгалтерского учета. В частности, сгруппированные выписки банков из расчетных и валютных счетов, данные аналитического учета о дебиторской и кредиторской задолженности и другие показатели обобщаются в таблице в виде платежного календаря. Его интересная форма предложена Е. М. Сорокиной (Сорокина, 2003, с. 157—161). В нем по датам отчетного периода — декадам, месяцам и т. д. — отражаются оплаченная задолженность и ожидаемые поступления и платежи. Однако предложенное его содержание не в полной мере соответствует потребностям управления при принятии решений об оптимизации расчетов, так как информация представлена в обобщенном виде и не сопоставима в разрезе участников расчетных операций, а сами денежные потоки обезличены. В этой связи предлагается оперативный платежный календарь (табл.), отражающий наиболее крупные денежные потоки, ожидаемые в соответствии с действующими договорами, и позволяющий не допустить просроченных платежей как со стороны дебиторов, так и кредиторов.

Таблица

**Платежный календарь на март 2008 г.
(данные условные)**

Показатель	Число месяца	
	1	2
Остаток денежных средств на начало месяца	150	900
Ожидаемые поступления, всего	800	250
в том числе:		
ООО «Автобан»	720	—
ЗАО «ОНХМ-2»	80	—
ЗАО «ВИТЭС»	—	20
МУП «Комсервис»	—	230
и т. д.		
Предстоящие платежи, всего:	50	1000
в том числе:		
Волга-Телеком Т.Т.С.	45	—
ТЕХПД ЮУЖД	5	—
ОАО «Нефте-Маслозавод»	—	300
Заработная плата персоналу	—	700
и т. д.		
Остаток на конец месяца	900	150

Если по результатам оценки платежного календаря в текущем периоде будет установлена невозможность своевременных расчетов с контрагентами в соответствии с заключенными договорами, с бюджетом и внебюджетными фондами в соответствии с налоговым законодательством и другими нормативными акта-

ми, то руководство фирмы может оперативно решить такие проблемы до окончания отчетного периода.

Таким образом, исследование проблем сопоставимости данных бухгалтерской отчетности показало необходимость постоянного изучения причин несопоставимости ее показателей и разработки приемов и способов корректировок в целях решения этой проблемы как в отечественной, так и зарубежной практике. Устранение недостатков в формировании показателей отчетности в российской экономике позволит решать задачи ее совершенствования по всем направлениям, включая и проблемы сопоставимости данных. Тенденцию их адаптации к международным правилам учета следует расценивать как переход на качественно новый и более высокий уровень формирования содержания отчетности в соответствии с потребностями основных пользователей.

Источники

Бернштейн Л. А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация. М., 2003.
Грюнинг Х. Ван, Коэн М. Международные стандарты финансовой отчетности. Практическое руководство. М., 2004.

Ефимова О. В., Мельник М. В. Анализ финансовой отчетности. М., 2004.

Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, частям первой и второй / под общ. ред. Ю. Ф. Кваши. М., 2007.

Любушин Н. П. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учебное пособие. М., 2005.

Островенко Т. К., Гребнев Г. Д. Регистры учета разниц и отложенных налоговых активов и обязательств в соответствии с ПБУ 18/02 // Все для бухгалтера. 2004. № 3 (123).

Островенко Т. К., Гребнев Г. Д. Методологические аспекты бухгалтерского налогового учета // Вестник Оренбургского государственного университета. 2006. № 6.

Поздняков В. Я. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятий / под ред. проф. В. Я. Позднякова. М., 2008.

ПБУ 18/02. Учет расчетов по налогу на прибыль. Положение по бухгалтерскому учету. Утверждено приказом МФ РФ от 19 ноября 2002 г. № 114н. М., 2005.

Сорокина Е. М. Анализ денежных потоков предприятия: теория и практика в условиях реформирования российской экономики. М., 2003.