

## **ФОРМИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ ПО НОВЫМ ПРАВИЛАМ**

**Дружиловская Татьяна Юрьевна,**

д.э.н., профессор кафедры финансов и бухгалтерского учета факультета  
управления и предпринимательства

E-mail: tdruzhilovskaya@yandex.ru

**Дружиловская Эмилия Сергеевна,**

преподаватель кафедры бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита  
финансового факультета

Нижегородский государственный университет им. Н. И. Лобачевского –  
Национальный исследовательский университет, г. Нижний Новгород

E-mail: druzhilovskaya@yandex.ru

*В статье анализируются новые правила и проблемы формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности. На основе проведенных исследований авторами даются предложения по решению выявленных проблем. В статье также определяются перспективы развития требований к формированию бухгалтерской (финансовой) отчетности.*

**Ключевые слова:** бухгалтерская (финансовая) отчетность, российские и международные стандарты финансовой отчетности.

Современный этап развития бухгалтерского учета характеризуется активизацией процесса реформирования российских стандартов бухгалтерского учета (далее РСБУ). Значительные изменения в настоящее время претерпевают регламентации отечественных бухгалтерских нормативных документов по формированию финансовой отчетности. Исследуем указанные изменения. Часть из них, произошедшая в прошлом году, подробно проанализирована нами в [4, 5]. В настоящей статье рассмотрим изменения правил формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности, осуществленные Минфином в конце 2012 года и вступающие в силу с 2013 года.

В первую очередь, обратим внимание на новые названия отчетных форм, установленные благодаря вступлению в силу с 1 января 2013 года Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ [1] (далее Федеральный закон № 402-ФЗ). Так, отчет о прибылях и убытках и отчет о целевом использовании полученных средств должны теперь именоваться соответственно «Отчет о финансовых результатах» и «Отчет о целевом использовании средств». Считаем, что новое название первого из вышеназванных отчетов в некоторой степени сближает применяемую в РСБУ терминологию в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности с терминологией, используемой в международных стандартах

финансовой отчетности (далее МСФО) (которые являются основой для разработки отечественных бухгалтерских стандартов). Так, название указанного выше отчета, установленного международными стандартами, переводится на русский язык как отчет о совокупных финансовых результатах или как отчет о совокупном доходе. Следовательно, в случае применения первого варианта перевода новое название данного отчета в РСБУ в большей степени соответствует термину, используемому в международных стандартах финансовой отчетности.

Анализируя терминологию, применяемую в отечественных стандартах в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности, отметим также отсутствие в настоящее время в данных стандартах единства такой терминологии. Действительно в Приказе Минфина РФ «О формах бухгалтерской отчетности» № 66н (далее Приказ № 66н), в ПБУ 4/99 и других ПБУ для обозначения указанного элемента метода бухгалтерского учета используется термин «Бухгалтерская отчетность», а в новом Федеральном законе № 402-ФЗ – «Бухгалтерская (финансовая) отчетность». Заметим, что последний термин несколько ближе к установленному в МСФО термину «Финансовая отчетность». Оценивая данные различия, обратим внимание на то, что термин «Бухгалтерская (финансовая) отчетность» приводит к отождествлению бухгалтерской и финансовой отчетностей, которые в принципе синонимами не являются. Так, понятие «Бухгалтерская отчетность», представляется более широким, чем «Финансовая отчетность», поскольку первая включает в себя и финансовую, и управленческую отчетности. Поскольку РСБУ регламентируют правила формирования именно финансовой, а не управленческой отчетности, представляется целесообразным использование в данных стандартах именно термина «Финансовая отчетность».

Следующим нововведением в отношении правил составления бухгалтерской (финансовой) отчетности (будем применять термин, содержащийся в Федеральном законе № 402-ФЗ) является установление в Приказе № 66н специальных форм бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах для организаций – субъектов малого предпринимательства и отдельных форм баланса и отчета о целевом использовании средств для социально ориентированных некоммерческих организаций. Указанные отчетные формы существенно упрощают представление информации вышеназванными организациями. Сравнительный анализ показателей различных форм бухгалтерского баланса, содержащихся в настоящее время в Приказе № 66н [2], представлен в таблице 1.

## Соотношение показателей бухгалтерских балансов различных категорий организаций

Показатели бухгалтерского баланса социально ориентированных некоммерческих организаций	Показатели бухгалтерского баланса организаций - субъектов малого предпринимательства	Показатели бухгалтерского баланса остальных организаций (за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений, на которые требования Приказа № 66н не распространяются)
1	2	3
<b>Активы</b>		
-		<b>Раздел I «Внеоборотные активы»</b>
Материальные внеоборотные активы		Материальные поисковые активы
		Основные средства
		Доходные вложения в материальные ценности
Нематериальные, финансовые и другие внеоборотные активы		Нематериальные активы
		Результаты исследований и разработок
		Нематериальные поисковые активы
		Финансовые вложения
		Отложенные налоговые активы
		Прочие внеоборотные активы
-		<b>Раздел II «Оборотные активы»</b>
- (отражаются по статье «Другие оборотные активы»)	Запасы	Запасы
		НДС
<b>Денежные средства и денежные эквиваленты</b>		
Другие оборотные активы	Финансовые и другие оборотные активы	Дебиторская задолженность
		Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)
		Прочие оборотные активы
<b>Пассивы</b>		
-		<b>Раздел III «Капитал и резервы» («Целевое финансирование для некоммерческих организаций»)</b>
		<i>Для коммерческих организаций</i>
Целевые средства	Капитал и резервы (отсутствуют указания на то, какие показатели должны отражаться некоммерческими организациями вместо данной статьи)	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)
Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества и иные целевые фонды		Собственные акции, выкупленные у акционеров
		Переоценка внеоборотных активов
		Добавочный капитал (без переоценки)
		Резервный капитал
		Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)

1	2	3
		<i>Для некоммерческих организаций (в зависимости от их формы и источников формирования имущества)</i>
		Паевой фонд
		Целевой капитал
		Целевые средства
		Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества
		Резервные и иные целевые фонды
-		<b>Раздел IV «Долгосрочные обязательства»</b>
Долгосрочные обязательства	Долгосрочные заемные средства	Заемные средства
		Отложенные налоговые обязательства
	Другие долгосрочные обязательства	Оценочные обязательства
		Прочие обязательства
-		<b>Раздел IV «Краткосрочные обязательства»</b>
- (отражаются по статье «Другие краткосрочные обязательства»)	Краткосрочные заемные средства	Заемные средства
<b>Кредиторская задолженность</b>		
Другие краткосрочные обязательства		Доходы будущих периодов
		Оценочные обязательства
		Прочие обязательства

Обратим внимание на то, что в упрощенных формах баланса, предназначенных для социально ориентированных некоммерческих организаций и организаций - субъектов малого предпринимательства, нарушается принцип расположения активов по степени их ликвидности (в отличие от формы баланса, используемой остальными организациями). Так, менее ликвидные нематериальные активы и результаты исследований и разработок отражаются в упрощенных формах после более ликвидных основных средств, но перед наиболее ликвидными денежными средствами. При этом нематериальные активы и результаты исследований и разработок отражаются по одной строке с более ликвидными активами - финансовыми вложениями. Следовательно анализ ликвидности баланса указанных организаций представляется несколько проблематичным. Вместе с тем отметим, что даже на основе полной формы баланса, в которой активы располагаются по степени возрастания их ликвидности, не всегда можно сделать правильные выводы в отношении финансового положения организации. Действительно включение активов в состав наиболее и наименее ликвидных

групп на самом деле относительно. Например, запасы обычно считаются более ликвидными, чем основные средства. Однако к запасам организации может относиться объект незавершенного производства, подготовка которого требует длительного времени и который в связи с этим не скоро будет продан. А в состав основных средств может входить удачно расположенное здание, которое в любой момент можно продать по его реальной (а не сниженной) стоимости. То есть данный объект основных средств будет более ликвидным, чем вышеназванный объект запасов. Таким образом, для проведения анализа ликвидности необходимо знание и учет специфики активов (а также обязательств) каждой конкретной организации.

Исследуя новые упрощенные формы балансов, отметим, что в них отсутствует колонка «Пояснения» (в отличие от полной формы баланса). Вместе с тем представляется, что данная колонка может быть уместна и при составлении отчетности в упрощенном виде. Действительно по указанной колонке могут отражаться номера (коды) пояснений к бухгалтерской (финансовой) отчетности, в которых раскрывается дополнительная информация о статьях баланса. Такие ссылки в колонке «Пояснения» значительно облегчают восприятие отчетных данных организаций. Однако, если объем информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности невелик, то необходимость в указанной колонке отпадает. Исходя из сказанного, полагаем, что при составлении отчетности по упрощенным формам организациям можно разрешить по их усмотрению использовать столбец «Пояснения».

Анализируя новые формы балансов организаций - субъектов малого предпринимательства и социально ориентированных некоммерческих организаций, обратим внимание также на некоторую неточность названий статей в данных формах. Как видно из таблицы 1, в указанных отчетных формах содержатся строки «Нематериальные, финансовые и другие внеоборотные активы» и «Финансовые и другие оборотные активы». Из таких названий следует, что по данным статьям должны отражаться не финансовые вложения, а финансовые активы. Последние же включают не только финансовые вложения, но и дебиторскую задолженность, денежные средства и их эквиваленты. Таким образом, из вышеуказанных названий показателей балансов может возникнуть ошибочное впечатление, что денежные средства и их эквиваленты отражаются в балансе дважды: в составе финансовых активов по срокам «Нематериальные, финансовые и другие внеоборотные активы» и «Финансовые и другие оборотные активы» и еще отдельно по строке «Денежные средства и денежные эквиваленты».

Обратимся к новой форме отчета о финансовых результатах, установленной для организаций - субъектов малого предпринимательства. Сопоставительный анализ показателей данной формы и формы отчета о финансовых результатах, предназначенной для организаций, не являющихся субъектами малого предпринимательства, проведен в таблице 2.

**Соотношение показателей отчетов о финансовых результатах различных категорий организаций**

Показатели отчета о финансовых результатах организаций - субъектов малого предпринимательства	Показатели отчета о финансовых результатах остальных организаций (за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений, на которые правила Приказа № 66н не распространяются)
	Выручка
Расходы по обычной деятельности	Себестоимость продаж
	Валовая прибыль (убыток)
	Коммерческие расходы
	Управленческие расходы
-	Прибыль (убыток) от продаж
	Доходы от участия в других организациях
	Проценты к получению
	Проценты к уплате
	Прочие доходы
	Прочие расходы
-	Прибыль (убыток) до налогообложения
Налоги на прибыль (доходы)	Текущий налог на прибыль
	в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)
	Изменение отложенных налоговых обязательств
	Изменение отложенных налоговых активов
-	Прочее
	Чистая прибыль (убыток)
-	<b>Справочно:</b>
	Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода
	Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода
	Совокупный финансовый результат периода
	Базовая прибыль (убыток) на акцию
	Разводненная прибыль (убыток) на акцию

Говоря о новой упрощенной форме отчета о финансовых результатах, отметим, что в ней, также как и в рассмотренных выше упрощенных формах бухгалтерского баланса, отсутствует столбец «Пояснения» (в отличие от полной формы отчета о финансовых результатах). Выше уже обращалось внимание на удобство использования такого столбца. Считаем, что и при составлении отчета о финансовых результатах по упрощенной форме организациям можно разрешить исходя из требования рациональности самостоятельно принимать решение о включении колонки «Пояснения» в указанную отчетную форму.

Обратим внимание также на то, что специфика упрощенных форм бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах определяет и особенности

проведения на их основе экономического анализа деятельности организации. Так, например, поскольку в указанных формах отсутствуют показатели «Валовая прибыль (убыток)», «Прибыль (убыток) от продаж», «Прибыль (убыток) до налогообложения» и др., то по данным отчетным формам не представляется возможности рассчитать некоторые коэффициенты рентабельности.

Исследуя необходимость и возможность совершенствования формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности, отметим также, что в настоящее время в РСБУ отсутствуют исчерпывающие регламентации по данным вопросам. В связи с этим представляется целесообразной разработка специальных Инструкций по составлению и заполнению вышеназванной отчетности.

В заключение отметим, что представленные в настоящее время в российских бухгалтерских стандартах формы бухгалтерской (финансовой) отчетности не являются окончательными. Анализ подготовленных на сегодняшний день Минфином проектов новых РСБУ [7], позволяет утверждать, что при вступлении в силу указанных РСБУ существенным изменениям подвергнется и информация, раскрываемая в бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций (новые требования проектов Минфина подробно проанализированы в [6]). Вывод о дальнейших изменениях формы и содержания бухгалтерской (финансовой) отчетности можно сделать и из Плана Минфина по развитию бухгалтерского учета. Данным Планом [3] предусматривается в период до 2015 года приведение действующих РСБУ в соответствие с МСФО, а также разработка новых отечественных стандартов, аналогичных международным. Претворение в жизнь данных мероприятий также будет вносить коррективы в формирование отчетности организациями. При чем изменений следует ожидать существенных, поскольку в настоящее время система российских стандартов бухгалтерского учета отличается от системы МСФО, что демонстрируют данные таблицы 3.

Т а б л и ц а 3

**Современное соотношение систем РСБУ и МСФО**

<b>Система МСФО</b>	<b>Система РСБУ</b>
1	2
МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»	ПБУ 4/99
МСФО (IAS) 2 «Запасы»	ПБУ 5/01 (есть проект нового ПБУ «Учет запасов»)
МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств»	ПБУ 23/2011
МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских расчетах и ошибки»	ПБУ 1/2008, ПБУ 22/2010
МСФО (IAS) 10 «События после отчетной даты»	ПБУ 7/98
МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»	ПБУ 2/2008
МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»	ПБУ 18/02
МСФО (IAS) 16 «Основные средства»	ПБУ 6/01 (есть проект нового ПБУ «Учет основных средств»)

Продолжение таблицы 3

МСФО (IAS) 17 «Аренда»	- (но существует проект ПБУ «Учет аренды»)
МСФО (IAS) 18 «Выручка»	ПБУ 9/99 (есть проект нового ПБУ «Доходы организации»)
МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»	- (но существует проект ПБУ «Учет вознаграждений работникам»)
МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»	ПБУ 13/2000
МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов»	ПБУ 3/2006
МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам»	ПБУ 15/2008
МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»	ПБУ 11/2008
МСФО (IAS) 26 «Учет и отчетность по пенсионным планам»	-
МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность»	-
МСФО (IAS) 28 «Учет инвестиций в ассоциированные компании»	ПБУ 19/02
МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции»	-
МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление»	ПБУ 19/02
МСФО (IAS) 33 «Прибыль на акцию»	-
МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность»	ПБУ 4/99
МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»	-
МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»	ПБУ 8/2010
МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»	ПБУ 14/2007
МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»	ПБУ 19/02
МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная собственность»	-
МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»	-
МСФО (IFRS) 1 «Первое применение МСФО»	-
МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе долевых инструментов»	-
МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса»	-
МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования»	-
МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи и прекращенная деятельность»	ПБУ 16/02



МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка минерально-сырьевых ресурсов»	ПБУ 24/2011
МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытия»	ПБУ 19/02
МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты»	ПБУ 12/2008
МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»	ПБУ 19/02
МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»	-
МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность»	ПБУ 20/03
МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других организациях»	ПБУ 19/02
МСФО (IFRS) 13 «Оценка по справедливой стоимости»	-
МСФО для малых и средних организаций	- (существуют только отдельные регламентации в нескольких нормативных документах по упрощению бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности малых организаций)
МСФО для общественного сектора	Существуют отдельные нормативные документы по организации и ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных (муниципальных) учреждений

Из таблицы 3 видно, что для приведения системы РСБУ в соответствие с системой МСФО (что, как отмечалось выше, предусмотрено Планом Минфина) необходимы существенные изменения комплекса отечественных стандартов. Тем более, что наличие в системе РСБУ стандартов - международных аналогов еще не говорит о соответствии их содержания регламентациям МСФО (что подтверждается намерениями Минфина переработать действующие отечественные стандарты). Таким образом, в ближайшем будущем российские требования к формированию бухгалтерской (финансовой) отчетности - в частности, и отечественные правила бухгалтерского учета - в целом, ожидают значительные изменения. К тому же ничто не стоит на месте, появляются новые объекты учета, видоизменяются прежние, возникают новые хозяйственные операции, совершенствуется методология бухгалтерского учета. Все это неизбежно приводит и к изменениям формы и содержания бухгалтерской (финансовой) отчетности.

### БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЕ ССЫЛКИ

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ. [Электронный ресурс]. – Доступ из справ. – правовой системы «Консультант – Плюс». – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=122855>.
2. Приказ Минфина РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций» от 02.07.2010 г. № 66н [Электронный ресурс]: (с изм. и доп.). – Доступ из справ. – правовой системы «Консультант – Плюс». – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=141042>.
3. План Министерства финансов РФ на 2012 - 2015 гг. по развитию бухгалтерского учета и отчетности в РФ на основе МСФО. Утвержден приказом Минфина РФ от 30.11.2011 г. № 440 [Электронный ресурс]. – Доступ из справ. – правовой системы «Консультант – Плюс». – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=138724>.
4. Дружиловская Т.Ю. Новые требования к составу бухгалтерской отчетности и составлению бухгалтерского баланса в российских стандартах бухгалтерского учета и Международных стандартах финансовой отчетности / Т.Ю. Дружиловская. // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 4. С. 2-13.
5. Дружиловская Т.Ю. Новые регламентации по формированию отчета о прибылях и убытках в РСБУ и МСФО / Т.Ю. Дружиловская. // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 5. С. 2-9.
6. Дружиловская Э.С. Совершенствование методики бухгалтерской оценки основных средств / Э.С. Дружиловская. // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 32. С. 8-17.
7. Официальный сайт Минфина РФ. - Режим доступа: <http://www.minfin.ru>.

### NEW REQUIREMENTS TO THE FINANCIAL REPORTING

**Druzhilovskaya Tatiana,**

Doctor of Economic Sciences, Professor of Chair of Finance and Accounting

State University N.I. Lobachevsky, Nizhny Novgorod

[tdruzhilovskaya@yandex.ru](mailto:tdruzhilovskaya@yandex.ru)

**Druzhilovskaya Emily,**

Lecturer of Chair of Accounting, Economic Analysis and Audit

State University N.I. Lobachevsky, Nizhny Novgorod

[druzhilovskaya@yandex.ru](mailto:druzhilovskaya@yandex.ru)

*This article analyzes the new principles and problems of formation financial reporting. Based researches on the authors gives suggestions for solution finding problems. This article determines the perspectives of developing principles of formation financial reporting.*

**Keywords:** financial reporting, the Russian and the International Financial Reporting Standards.