

Тема 1. Концепция бухгалтерской (финансовой) отчетности в условиях развития рыночной экономики

С 2011 г. Приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» вводятся существенные изменения в комплект финансовых отчетов, которые должны представляться внешним пользователям за исключением кредитных и государственных учреждений. Эти изменения коснулись всех форм отчетности, многие из которых могут оказывать значительное влияние на состав и структуру статей и разделов отдельных отчетов, воздействуя тем самым на формирование финансовых показателей и результаты финансового анализа организаций. Существенным является тот факт, что изменения, вносимые в российскую отчетность, по многим аспектам приближают ее к МСФО, что требует подробных комментариев и разъяснений.

К формальным изменениям можно отнести замену «Приложение к балансу» на Приложение № 3 (внутри Приложения имеются существенные содержательные корректировки), отмену кодификации строк в отчетах, которая устанавливалась действующим Приказом Минфина России от 22.07.2003 № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (далее - Приказ № 67н). Предметом исследования, приведенного в статье, являются многочисленные содержательные корректировки, которые, в отличие от формальных, могут существенно воздействовать на структуру и содержание показателей отчетности и на результаты их анализа.

В новом Приказе неизменной осталась трактовка отчетов об изменениях капитала и о движении денежных средств, являющихся приложениями к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, вместе с пояснениями к этим отчетным формам.

Несмотря на то что каждая форма отчетности имеет свою специфику и свое назначение, все четыре формы в совокупности необходимы для целостной характеристики финансового положения организации за период, независимо от того, к какому сектору бизнеса она относится.

Исключение забалансовых счетов в балансе. Это означает необходимость отражать всю информацию, которая в настоящее время содержится на этих счетах за балансом, в составе активов и пассивов баланса, что может существенно сказаться на структуре и содержании всех его показателей и на показателях других форм финансовой отчетности. Признание забалансовых статей в российском балансе значительно сближает его с МСФО. Однако одновременно возникает несколько проблем, связанных с практикой применения этих изменений, что во многом обусловлено отсутствием пояснений Минфина России. Главная проблема состоит в том, что изменения, вносимые в финансовую отчетность, не затрагивают Плана счетов, на основании которого в Российской Федерации составляется финансовая отчетность.

Если рассматривать этот перечень с позиций МСФО, т.е. на базе элементов финансовой отчетности, можно сказать, что информация, которая

должна отражаться на этих счетах, должна признаваться в финансовом учете и отражаться в финансовой отчетности в виде активов или обязательств. В связи с этим необходимо вспомнить критерии признания активов и обязательств, которые существуют в МСФО, но пока не прописаны в российском бухгалтерском законодательстве, как и само определение этих элементов финансовой отчетности. Таких обязательных критериев два. Во-первых, операция может быть признана в качестве актива или обязательства, если она приведет к увеличению или уменьшению будущих экономических выгод. Во-вторых, должна иметься возможность точно измерить (оценить) операцию в стоимостном выражении. Наличие таких критериев необходимо учитывать при включении забалансовых статей в состав баланса. Результатом таких изменений может стать изменение величины и структуры активов и пассивов, валюты баланса. В свою очередь, эти изменения могут оказать существенное влияние на формирование финансового положения и финансовые результаты организации.

Резервы под условные обязательства. В п. п. 7 и 8 ПБУ 8/01 указано, что условные обязательства могут отражаться в отчетности с помощью соответствующих резервов. Однако точный механизм формирования резервов по условным обязательствам не прописан и также не предусмотрено их деление на краткосрочные и долгосрочные. При этом, начиная с 2011 г., в состав долгосрочных обязательств баланса введена строка «Резервы под условные обязательства». Это предполагает, что в балансе могут отражаться только долгосрочные резервы по условным обязательствам. Таким образом, можно сказать, что, во-первых, в отличие от МСФО, в составе баланса возможно отражение условных обязательств, и, во-вторых, в балансе не предполагается, аналогично долгосрочным резервам, отражение краткосрочных резервов по условным обязательствам.

Количество периодов, представляемых в балансе. С 2011 г. в балансе нужно представлять информацию не за два, а за три периода. Поскольку баланс может содержать не только информацию об остатках на конец года, но и на конец квартала. В графах 4 и 5 необходимо указывать не «31 декабря», а соответствующую концу периода дату и месяц.

Можно предположить, что увеличение количества периодов, представляемых в балансе, позитивно отразится на процедуре и результатах анализа. Это позволит повысить уровень сопоставимости информации, которая содержится в финансовой отчетности.

Кроме того, такой формат баланса упростит формирование различных смешанных коэффициентов, содержащих информацию из баланса и из отчета о прибылях и убытках. Для создания таких показателей (оборачиваемость, рентабельность и др.) данные баланса нужно усреднять, для чего необходимы данные о периоде, предшествующем предыдущему.

Результаты исследований и разработок. Начиная с 2011 г. в состав долгосрочных активов включена статья «Результаты исследований и разработок».

Из различий в определении активов и расходов вытекают и смысловые разночтения. Они связаны с тем, что в МСФО исследования и разработки могут признаваться либо в качестве актива, либо в качестве расхода в зависимости от потенциальной доходности этих видов деятельности. Они не объединяются в одну цепочку, которая в российской экономике определяется в виде расходов по НИОКР.

Из-за того, что на стадии исследований невозможно продемонстрировать способность получать доходы, расходы на исследования всегда должны относиться на расходы периода, т.е. они не подлежат капитализации. В соответствии с МБС (IAS) 37 на стадии разработок при соблюдении ряда обязательных условий имеется возможность продемонстрировать потенциальную доходность. В этом случае расходы на разработки должны признаваться в качестве нематериального актива. Соединение в российском учете расходов на исследования и разработки в единое целое - НИОКР создает трудности в последовательном соблюдении требований ПБУ 14/2007 и ПБУ 17/02, с другой стороны, не позволяет выработать в РСБУ эффективного механизма отражения расходов, связанных с инновациями, формированием финансовых результатов и стимулирующей базы налогообложения.

Необходимость внесения ясности в определение исследований и разработок, а также в вопросы их учета и отражения в финансовой отчетности подтверждается и тем, что, несмотря на отдельное отражение в балансе нематериальных активов и результатов НИОКР, в Приложении № 3 результаты НИОКР предлагается отражать в разд. 1.4, который является частью разд. 1 «Нематериальные активы и расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам (НИОКР)».

Добавочный капитал. В целях финансового анализа положительным является отдельное отражение в балансе с 2011 г. результатов переоценки внеоборотных активов и капитала, внесенного сверх номинала, полученного в результате продажи акций. Такое изменение позволяет устранить существующее противоречие, которое связано с формированием плана счетов на основании синтетических счетов бухгалтерского учета. Это приводит к тому, что в рамках одного синтетического счета объединяется информация о разнородных по своему экономическому содержанию аналитических счетах. Счет 83 «Добавочный капитал» предназначен для обобщения информации о добавочном капитале организации, который в соответствии с Планом счетов включает в себя информацию о приросте стоимости внеоборотных активов, выявляемом по результатам их переоценки, и о сумме разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной в процессе формирования уставного капитала акционерного общества.

Отчет о прибылях и убытках. В отличие от баланса, в отчет о прибылях и убытках внесено значительно меньше корректировок. Однако и здесь имеются некоторые изменения, которые важны в целях анализа. В

конце отчета в разделе «Справочно» с 2011 г. должна отражаться следующая информация:

- 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.

В примечании к отчету указано, что «совокупный финансовый результат периода определяется как сумма строк «Чистая прибыль (убыток)», «Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода» и «Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) отчетного периода».

В соответствии с МБС (IAS) 1 в отчете должны отражаться:

- прочий совокупный доход - включает статьи дохода и расхода (в том числе переклассификационные корректировки), которые не подлежат признанию в прибыли или убытке, как это требуется или допускается другими МСФО.

В состав прочего совокупного дохода входят:

- изменения прироста от переоценки (МБС (IAS) 16 «Основные средства» и МБС (IAS) 38 «Нематериальные активы»);
- актуарные прибыли и убытки по пенсионным планам с установленными выплатами (МБС (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»);
- прибыли и убытки, возникающие при пересчете финансовой отчетности зарубежной деятельности (МБС (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов»);
- прибыли и убытки от переоценки имеющихся в наличии для продажи финансовых активов (МБС (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»);
- прибыль или убыток по инструменту хеджирования, возникающие при хеджировании денежных потоков и относящиеся к его эффективной части (МБС (IAS) 39);
- прибыль или убыток - суммарный доход минус расходы без учета компонентов прочего совокупного дохода;
- переклассификационные корректировки - суммы, которые были признаны в составе прочего совокупного дохода в текущем или предыдущем периодах и переклассифицированные в прибыль или убыток текущего периода;
- суммарный совокупный доход - изменение в собственном капитале в течение периода в результате состоявшихся операций и иных событий, отличное от тех изменений, которые возникают в результате операций с владельцами, действующими в качестве таковых. Суммарный совокупный доход включает все компоненты «прибыли или убытка» и «прочего совокупного дохода».

В финансовой отчетности, в соответствии с § 81 МБС (IAS) 1 2009 г., теперь могут формироваться следующие модели отчета о прибылях и убытках:

- единый отчет о совокупном доходе (показываются все компоненты прибыли и убытка, формирующие чистую прибыль/убыток);

- два отчета: отчет о чистой прибыли или убытке и отчет о совокупном доходе (показаны компоненты прочего совокупного дохода).

Включение дополнительной информации в форму 2 «Отчет о прибылях и убытках» с 2011 г., представляющего собой элементы прочего совокупного дохода, увеличивает количество аналитической информации, представляемой внешним пользователям. На основании официальной отчетности теперь можно анализировать не четыре, а пять официальных показателей финансового результата (к прежним показателям добавляется показатель совокупного дохода). Кроме того, появляется возможность более детально анализировать структуру и динамику различных доходов.

Отчет об изменениях капитала. Наряду с отчетом о движении денежных средств отчет об изменениях капитала характеризует изменение финансового положения организации за период. Известно, что в отчете об изменениях капитала по горизонтали отображается структура капитала, а по вертикали - операции с капиталом. С отчетности 2011 г. в эту форму внесены следующие изменения, которые могут существенно повлиять на интерпретацию находящейся в ней информации и на анализ всех операций с собственным капиталом организации:

- по горизонтали - в структуру капитала в соответствии с Планом счетов введена графа «Собственные акции, выкупленные у акционеров»;

- по вертикали - из состава операций с 2011 г. исключены:

- строка «Изменения в учетной политике», которые в соответствии с действующими правилами должны проводиться за счет нераспределенной прибыли;

- строка «Результат от переоценки объектов основных средств»;

- строка «Результат от пересчета иностранных валют». По этой строке в соответствии с п. 14 Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006), утвержденного Приказом Минфина России от 27.11.2006 № 154н, отражается курсовая разница, связанная с расчетами с учредителями по вкладам, в том числе в уставный (складочный) капитал организации, подлежит зачислению в добавочный капитал этой организации;

- строка «Отчисления в резервный фонд», которые производятся из чистой прибыли.

В перечень операций с капиталом с 2011 г. вводятся следующие изменения:

- вместо строки «Изменения в учетной политике», которые в соответствии с действующими правилами должны проводиться за счет нераспределенной прибыли, вводится разд. 2 «Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок». В соответствии с п.

9 Положения по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010), утвержденного Приказом Минфина России от 28.06.2010 № 63н, существенная ошибка предшествующего отчетного года, выявленная после утверждения бухгалтерской отчетности за этот год, исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в текущем отчетном периоде. При этом корреспондирующим счетом в записях является счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

В разд. 2 «Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок» изменение капитала предполагается за счет чистой прибыли и «иных факторов».

- вместо строки «Результат от переоценки объектов основных средств» вводится строка «Переоценка имущества».

- в состав операций с капиталом, которые приводят к его увеличению или уменьшению, введены следующие строки:

- «Доходы, относящиеся непосредственно на увеличение капитала»;

- «Расходы, относящиеся непосредственно на уменьшение капитала».

В состав операций с капиталом введена строка «Изменение добавочного капитала». Необходимы разъяснения относительно правил заполнения информации по этой строке с учетом того, что добавочный капитал:

- может увеличиваться в случае получения доходов, относящихся непосредственно к увеличению капитала;

- изменяться в связи с «переоценкой имущества»;

- уменьшаться в случае получения убытка или понесенных расходов, которые могут относиться непосредственно к уменьшению капитала.

Вместо строки «Отчисления в резервный фонд», которые производятся из чистой прибыли, введена строка «Изменение резервного капитала».

Начиная с отчетности 2011 г. из отчета исключен раздел «Резервы». Включая резервы в состав данного отчета, Минфин России представляет их в виде части собственного капитала.

Раздел 3 «Чистые активы» отчета должен заполняться в соответствии с Порядком оценки стоимости чистых активов акционерных обществ, утвержденным Приказом Минфина России и ФКЦБ России от 29.01.2003 № 10н/03-6/пз. Поскольку с утверждением Приказа № 66н в данный документ не внесены соответствующие изменения, то следует обратить внимание законодателя на следующие обстоятельства, которые могут оказать существенное влияние на принятие управленческих решений акционерами и кредиторами:

- величину долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений предлагается оценивать с учетом исключения фактических затрат по выкупу собственных акций у акционеров. Собственные акции, выкупленные у акционеров, - это часть собственного капитала общества, не имеющая отношения к его активам. Именно поэтому с 2003 г. в Плане счетов

существует счет 81 «Собственные акции (доли)», который является регулирующим по отношению к капиталу общества;

- поскольку в составе долгосрочных активов появилась строка «Результаты исследований и разработок», они должны быть включены в состав прочих долгосрочных активов;

- поскольку в соответствии с действующим законодательством задолженность участников (учредителей) по взносам в уставный капитал должна быть погашена до завершения первого года функционирования общества, данная корректировка не имеет экономического смысла;

- в примечании 5 к Методике определения стоимости чистых активов открытых акционерных обществ записано, что в данных о величине прочих долгосрочных и краткосрочных обязательств приводятся суммы созданных в установленном порядке резервов в связи с условными обязательствами и с прекращением деятельности.

Данный комментарий предполагает возможность формирования не только долгосрочных, но и краткосрочных резервов по условным обязательствам, а также резервов, связанных с прекращением деятельности, что противоречит правилам формирования баланса на основании Приказа № 66н.

Можно сделать вывод о том, что в целом изменился алгоритм формирования показателей формы № 3, который должен сопровождаться необходимыми комментариями и пояснениями Минфина России.

Отчет о движении денежных средств. Относительно отчета о движении денежных средств можно сказать, что эта форма отчетности претерпела незначительные позитивные изменения, приблизившие ее к МСФО: из строки, в которой должен указываться чистый денежный поток, убрали денежные эквиваленты. Кроме того, несколько изменилась модель отчета: теперь, как и в МСФО, суммарный чистый денежный поток и остатки денежных средств на начало и конец периода представлены рядом. Эта формальная корректировка позволяет наглядно увидеть связь чистого денежного потока с балансом. Однако с точки зрения анализа данное изменение может иметь существенное значение. Это связано с тем, что зачастую в отчетности, которая составляется в соответствии с РСБУ, данные отчета о движении денежных средств и баланса расходятся между собой и могут представлять разную величину чистого денежного потока и остатков денежных средств на начало и конец периода. В то же время практика показывает, что такие различия отсутствуют в отчетности, составляемой в соответствии с МСФО. Связано это не с бухгалтерскими ошибками, а с различной методологией компоновки и идентификации статей отчета.

Введение Приказа № 66н (начиная с отчетности с 2011 г.) требует внесения кардинальных изменений в Федеральный закон «О бухгалтерском учете», в План счетов бухгалтерского учета, в положения по бухгалтерскому учету и другие документы, связанные с формированием полного комплекта финансовой отчетности, необходимой для представления внешним пользователям информации. Очевидной является также необходимость

координации и взаимоувязки этих и других документов в целях устранения всех имеющихся между ними противоречий.