

Финансовый анализ

УДК 65.012

JEL: M40, M41, M48

КОНАКБИЕВА Альбина Руслановна

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации,
Верхняя Масловка, 15, Москва, 127083, Россия.

<https://orcid.org/0000-0001-7776-5771>

Конакбиева Альбина Руслановна, бакалавр экономики, факультет Бизнес анализа и аудита, Москва. E-mail: alya.konakbieva@bk.ru

Научный руководитель: Гольшиева Нина Иосифовна, к.э.н., доцент Департамента учета, анализа и аудита Финансового университета при Правительстве РФ, Москва. E-mail: nigolysheva@mail.ru

<https://orcid.org/0000-0002-0781-4432>

АНАЛИЗ ИЗМЕНЕНИЙ В ФОРМАХ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ В СООТВЕТСТВИИ С ПРОЕКТОМ ФСБУ 4/20

Аннотация.

Предмет/тема. Исследование направлено на выявление и анализ основных изменений, которые планируется ввести в скором времени Минфином в содержание, состав и порядок составления информации, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Цели/задачи. Определить особенности и способы формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с применяемым в настоящее время Положением по бухгалтерскому учету 4/99 "Бухгалтерская отчетность организации" и сравнить их с новыми предложениями, которые содержатся в проекте Министерства финансов федерального стандарта бухгалтерского учета (ФСБУ 4/20) «Бухгалтерская отчетность организации».

Методология. В процессе анализа изменений в новых формах бухгалтерской отчетности были применены различные виды и методы экономического анализа, обзор и сравнение действующего Положения по бухгалтерскому учету и предлагаемого проекта Министерства финансов, а также структурный анализ форм отчетности.

Результаты/выводы. В ходе анализа были выявлены особенности ведения учета в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету 4/99 и представлены в сравнительной характеристике предположительные нововведения из проекта в показателях форм отчетности, которые должны быть направлены на улучшение составления форм бухгалтерской отчетности в российских организациях, а также сделаны выводы об уровне приближенности вводимых изменений к Международным стандартам финансовой отчетности.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, бухгалтерская отчетность, изменения, проект Министерства финансов, принципы учета, показатели форм отчетности, основные отчеты, приложения, требования к отчетности, агрегирование, изменения, РСБУ, МСФО, положение по бухгалтерскому учету, обзор, анализ.

Financial analysis

Albina R. Konakbieva, Bachelor of Economics, Department of Business Analysis and Audit, Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow. E-mail: alya.konakbieva@bk.ru

Scientific adviser: Nina I. Golysheva, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Department of Accounting, Analysis and Audit, Financial University under the Government of the Russian Federation
E-mail: nigoysheva@mail.ru.

ANALYSIS OF CHANGES IN FINANCIAL REPORTING IN CONNECTION WITH THE INTRODUCTION OF FAS 4/20

Abstract

Subject/Topic The study is aimed at identifying and analyzing the main changes that are planned to be introduced by the Ministry of Finance in the near future in the content, composition and procedure for compiling information disclosed in accounting (financial) statements.

Goals/Objectives To determine the features of formation of accounting (financial) statements in accordance with the current Accounting Regulation 4/99 "Accounting statements of organizations" and compare them with the new regulations contained in the Ministry of Finance's draft of the Federal accounting standard (FAS 4/20) "Accounting statements of organizations".

Methodology In the process of analyzing changes in the new forms of accounting statements, various types and methods of economic analysis were used. A review and comparison of the current accounting Regulations and the proposed project of the Ministry of Finance was made, as well as a structural analysis of the reporting forms.

Conclusions and Relevance The analysis has revealed the features of accounting in accordance with the accounting Regulation 4/99. A comparative description of the proposed innovations in the indicators of reporting forms aimed at improving the preparation of accounting forms in Russian organization was presented. The conclusions were made about the level of convergence of the introduced changes with the International financial reporting standards.

Keywords: *accounting, financial statements, changes, the project of the Ministry of Finance, accounting principles, indicators of reporting forms, main reports, applications, reporting requirements, aggregation, changes, RAS, IFRS, accounting regulations, review, analysis.*

В наши дни бухгалтерская отчетность выступает важнейшей частью информационной базы любого предприятия и является способом коммуникации с внешними пользователями, который позволяет завлекать инвесторов и обеспечивает приток инвестиций. Бухгалтерская отчетность служит основной позволяющей оценить потенциал организации, ее деловую активность, а также эффективность потребления ресурсов в ходе своей деятельности, анализ хозяйственной жизни предприятия, а также сопутствующее прогнозирование работы организации. По этой причине все установленные в российской практике экономические принципы

подвергаются постоянным изменениям, направленные на усовершенствование экономики страны в целом.

Нормативное регулирование, а в частности федеральные стандарты в области бухгалтерского учета и отчетности непрерывно меняются.

В вопросе о предстоящих изменениях бухгалтерской отчетности Профессор С. Ф. Легенчук описал следующие тенденции развития:

1. Составление отчётности, необходимой для широких масс пользователей, а не на ограниченную ее группу.
2. Предоставление перспективной и прогнозной информации.
3. Раскрытие нефинансовой информации, оказывающей влияние на стоимость предприятия
4. Описание финансовой информации об инновационной работе, человеческом капитале и т.д.
5. Предоставление экологической и социальной финансовой и нефинансовой отчетности. [1]

В стремлении усовершенствовать один из трех основных нормативных документов регулирующих бухгалтерскую отчётность - Положение «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), Минфин России разработал и опубликовал проект нового Федерального стандарта бухгалтерского учета (ФСБУ 4/20) «Бухгалтерская отчетность организации». Стандарт должен заменить для коммерческих организаций действующий на данный момент ПБУ 4/99.

Документ находился в публичном обсуждении, которое длилось до 30 сентября 2019 года.

Следующие отчеты согласно проекту должны будут входить в состав основных отчетов:

- Бухгалтерский баланс;
- Отче о финансовых результатах;
- Отчет о целевом использовании средств.

Что касается состава приложений к этому комплекту в соответствии с новым стандартом войдут ОДДС и отчет об изменении капитала.

Образцы новых форм бухгалтерской отчетности приведены в приложениях к проекту ФСБУ. При этом предложенные Минфином формы будут рекомендованными, а у организаций будет право самостоятельно разработать и утвердить удобные формы бухгалтерской отчетности на основе образцов, с учетом специфики своей деятельности. Важным условием является, чтобы титульный лист бухгалтерской отчетности содержал такие пункты, как:

- наименование «Бухгалтерская отчетность»;
- отчетный период;
- наименование организации, а также раскрытие организационно-правовой формы, ИНН, вида экономической деятельности;
- соответствующие коды по российским классификаторам.

Стандарт подробно описывает требования к содержанию основных отчетов. По сравнению с предыдущим ПБУ, в данном ФСБУ подробно описываются меры, которые должна предпринять организация для соблюдения требований к достоверности бухгалтерской отчетности.

Для того чтобы бухгалтерская отчетность соответствовала требованиям достоверности необходимо:

- разработать и применить положения учетной политики, при этом соблюдая структуру источников, принимающиеся во внимание при отсутствии положения стандарта, который применяется к отдельному объекту бух учета;

- представлять информацию, обеспечивая критерии уместности, надежности, сопоставимости и понятности;

- раскрывать дополнительную информацию тогда, когда является недостаточным соблюдение конкретных требований стандартов бухгалтерского учета для составления наиболее полной демонстрации финансового положения компании, ее финансового результата или движения денежных средств за определенный промежуток времени.

Также информация, содержащаяся в бухгалтерской отчетности, должна считаться полной. Для этого в нее должны быть включены:

- показатели хозяйственной деятельности подразделений организации;
- филиалы и представительства;
- информация о фактах деятельности предприятия до отчетной даты, и информация после нее;
- иная информация, нужная пользователям чтобы понять экономическое содержание объектов, отражаемых в бухгалтерской отчетности.

Подход к разграничению активов на оборотные и внеоборотные должен стать более общим. В проекте описан перечень условий, одно из которых должно соблюдаться организацией для отнесения своих активов к группе оборотных:

- организация предполагает продать или использовать актив в пределах 12 месяцев после окончания отчетного периода или в пределах операционного цикла, в случае если данный актив превышает 12 месяцев, то компания удерживает его для последующей реализации;

- актив — это денежные средства или его эквивалент, помимо тех случаев, когда присутствуют ограничения на обмен или использование для урегулирования обязательств, которые действуют в течение 12 месяцев после окончания отчетного периода. [3]

Согласно данному проекту, все остальные активы должны относиться к внеоборотным.

Данные корректировки в отношении классифицирования активов на оборотные приближены к описанию, данному в пункте 66 МСФО 1 "Представление финансовой отчетности".

Точно такой же общий метод разграничения описан и в отношении краткосрочных и долгосрочных обязательств.

В проекте таким же образом даются условия, одно из которых должно применяться к обязательству для его отнесения к краткосрочным:

- организация планирует погасить обязательство в течение 12 месяцев после окончания отчетного периода или в пределах простого операционного цикла, в случае превышения 12 месяцев;

- на предприятии отсутствует безусловное право отсрочки выплаты своих обязательств на 12 месяцев после прохождения срока дольше отчетной даты.

Предполагается обязательное отнесение всех остальных обязательств к долгосрочным. Планируется объединение (агрегирование) показателей о отдельных доходах, расходах, активах, обязательствах и других объектах учета, имеющие схожие характеристики и относящиеся к единому виду объектов. Согласно стандарту в основных отчетах должна быть описана общая информация, а в приложениях – подробная. В статьях основных отчетов, к которым даются пояснения, необходимым условием является указание на такое раскрытие. Общей суммой должны выражаться несущественные показатели об отдельных видах объектов учета. Такие показатели организация может помечать как «прочие», «иные», «другие». Произошли изменения и непосредственно в составе показателей бухгалтерского баланса.

В таблице 1 с наглядным обзором используемых в настоящее время показателей бухгалтерского баланса и новых показателей, приводимых в проекте.

Таблица 1 – Сравнение активной части бухгалтерского баланса

Показатели активной части бухгалтерского баланса в соответствии с ПБУ 4/99.	Показатели активной части бухгалтерского баланса в соответствии с ФСБУ 4/20.
НМА Результаты исследований и разработок Нематериальные поисковые активы Материальные поисковые активы ОС Доходные вложения в материальные активы Финансовые вложения Отложенные налоговые активы Запасы НДС по приобретенным ценностям Дебиторская задолженность Финансовые вложения Денежные средства	Деловая репутация Незавершенные работы НМА Незавершенные капитальные инвестиции ОС Недвижимость для инвестиций Биологические активы Арендные инвестиции Право на использование актива Инвестирование в деятельность зависимых организаций и в совместную деятельность Отложенные налоговые активы Долгосрочные активы, предназначенные для продажи Складские запасы НДС, подлежащий вычету Дебиторская задолженность покупателей и заказчиков

	Выручка, не предъявленная к оплате Предоплаты Финансовые активы, которые не включены в другие статьи Денежные средства
--	--

Источник: составлено автором

В целом, введение некоторых показателей в российскую практику демонстрирует стремление Минфина к применению установленных понятий и принципов из МСФО.

Введение такого приближенного к Западу понятия, как гудвилл, которое ранее в российских организациях применялось нечасто, остается под вопросом. Гудвилл – это термин, обозначающий деловую репутацию, имидж, бизнес-связи компании, имеющие стоимостную оценку [4]. Такое понятие как «деловая репутация» является неоднозначным не только со стороны выбранной области применения, но и исходя из используемых методов оценки и стандартов. Согласно ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» п.40 под термином деловой репутации подразумевается «разница между ценами, по которой приобретено предприятие и стоимостью тех активов и обязательств, которые учтены в балансе на момент приобретения».

В зарубежной практике данный термин несет другой смысл. Согласно МСФО «Объединения бизнеса» под деловой репутацией понимается актив, который в будущем может принести выгоду, являющейся результатом других активов, приобретенные при слиянии бизнеса, которые не могут быть определены и учтены раздельно [5]. Применение, какого именно значения, такого неоднозначного показателя предполагается установить на данный момент – неизвестно.

В наши дни регулирование бухгалтерского учета и отчетности на законодательном уровне является незавершенным. Это подтверждается отсутствием необходимых законодательных актов, которые бы регламентировали методы и способы формирования учетной информации предприятиями в различных секторах экономики. Это касается и сельскохозяйственной отрасли, где особенность деятельности заключается в управлении биотрансформацией активов. [10]

Предполагаемое введение в активную часть бухгалтерского баланса такого показателя как биологические активы – шаг навстречу к систематизации учета в области сельского хозяйства. Относительно недавно в Российской Федерации был опубликован проект ПБУ «Учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции», основная информация которого взята из МСФО 41 «Сельское хозяйство». Согласно данному МСФО, под биологическим активом понимается животные или растения.

В биотрансформацию входят различные процессы, связанные с выращиванием, рождением, продуцированием или размножением, приводящие к качественным или количественным изменениям в биологическом активе.

Применение определения биологических активов, а дальше и их классифицирование принятые в МСФО 41 «Сельское хозяйство» до сих пор остается актуальным вопросом. Введение данного показателя в бухгалтерский баланс может способствовать упрощению внедрения способов учета и оценки биологических активов согласно МСФО 41 «Сельское хозяйство» [7]. Показатель «Незавершенные разработки», находящийся в активной части баланса является понятием, раскрытым из всем давно известного понятия как Научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (НИОКР).

Статья «Основные средства» детализирована на статьи отдельными строками «ОС» и «Незавершенные капитальные вложения». Согласно Приказу Министерства финансов России «Об утверждении ПБУ» в незавершенные капитальные вложения входят акты приемки-передачи основных средств, которые не были оформлены и иные документы используемые при затратах на строительные-монтажные работы, покупку зданий, оборудования, транспорта, инструмента, инвентаря, других материальных объектов, направленные на длительное пользование, а также иные капитальные работы [6].

Статья «Финансовые вложения» детализирована сразу на 3 статьи: «Инвестиционная недвижимость», «Инвестиции в аренду», «Инвестиции в зависимые организации и совместную деятельность». Появился показатель «Не предъявленная к оплате начисленная выручка», учет по которому ведется на 46 счете плана счетов. Также мы можем видеть предполагаемое введение в активную и пассивную части бухгалтерского баланса статей «Финансовые активы, не включенные в другие статьи» и «Финансовые обязательства, не включенные в другие статьи» учитываемые на счете 76.

Таблица 2 – Сравнение пассивной части бухгалтерского баланса

Показатели пассивной части бухгалтерского баланса в соответствии с ПБУ 4/99.	Показатели пассивной части бухгалтерского баланса в соответствии с ФСБУ 4/20.
Уставный капитал	Уставный капитал
Собственные акции, которые были выкуплены у акционеров	Собственные акции, которые были выкуплены у акционеров
Переоценка внеоборотных активов	Добавочный капитал
Резервный капитал	Резервный капитал
Добавочный капитал	Займы и кредиты
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)
Заемные средства	Отложенные налоговые обязательства
Отложенные налоговые обязательства	Обязательства по предоплатам
	Кредиторская задолженность поставщикам

Оценочные обязательства сроком свыше одного года Прочие обязательства Заемные средства Кредиторская задолженность Доходы будущих периодов Краткосрочные оценочные обязательства Резервы будущих расходов и платежей	и подрядчиком Обязательства по вознаграждениям работникам Обязательства по аренде Обязательства по налогам и сборам Все оценочные обязательства (не включая оценочные обязательства по вознаграждениям для работников) Финансовые обязательства, которые не были включены в другие статьи
---	--

Источник: составлено автором

В пассиве бухгалтерского баланса наблюдается исключение статьи «Переоценка внеоборотных активов». А от входивших показателей в статью «Резервы предстоящих расходов» предлагается оставить только статью «Обязательства по вознаграждениям работников».

В таблице 3 представленной ниже рассмотрены изменения, ожидающие вторую форму – отчет о финансовых результатах.

Таблица 3 – Сравнение показателей отчета о финансовых результатах

Показатели отчета о финансовых результатах в соответствии с ПБУ 4/99.	Показатели отчета о финансовых результатах в соответствии с ФСБУ 4/20
Выручка, Себестоимость продаж Валовая прибыль (убыток) Коммерческие расходы Управленческие расходы Прибыль (убыток) от продаж Доходы от участия в иных компаниях Проценты к получению Проценты к уплате Прочие доходы Прочие расходы Прибыль (убыток) до налогообложения Текущий налог на прибыль в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы) Изменение отложенных налоговых обязательств Изменение отложенных налоговых активов Чистая прибыль (убыток) Результат от переоценки внеоборотных активов, который не включается в чистую прибыль (убыток) периода Результат от прочих операций, не включаемые в чистую прибыль (убыток) периода Совокупный финансовый результат периода Базовая прибыль (убыток) на акцию Разводненная прибыль (убыток) на акцию	Выручка Статьи расходов, составляющих прибыль (убыток) от деятельности организации Финансовый результат, связанный с обычной деятельностью Экономические выгоды от участия в иных компаниях Процентные доходы Долговые расходы Курсовые разницы Результаты по выбытию ВОА Финансовый результат от продолжающейся деятельности ННП Финансовый результат от прекращаемой деятельности Чистая прибыль (убыток) Нереализованные переоценки, которые впоследствии не будут включаться в прибыль (убыток) (по видам) Ранее не учтенная переоценка, которая в итоге будет входить в прибыль Совокупный финансовый результат

Источник: составлено автором

Из таблицы видно, статьи в отчете о финансовых результатах также понесли изменения, но в меньшей мере, чем статьи в бухгалтерском балансе.

Планируется введение статьи «Результат от выбытия внеоборотных активов», «Финансовый результат от прекращаемой деятельности», «Ранее не учтенная переоценка, которая в итоге будет входить в прибыль»

Наблюдается агрегирование статей формирующих прибыль следующим образом. Статьи: «Себестоимость продаж», «Валовая прибыль (убыток)», «Коммерческие расходы», «Управленческие расходы» - объединены в одну – «*Статьи расходов, составляющих прибыль (убыток) от деятельности организации*».

Также наблюдается исключение таких статей как «Базовая прибыль (убыток) на акцию», «Разводненная прибыль (убыток) на акцию».

Таким образом, на протяжении долгого времени законодательные органы стимулируют процесс приближения национальных стандартов к стандартам МСФО. Несмотря на некие различия, которые имеют место быть до сих пор, РСБУ позволяет представлять предприятиям информацию максимально приближенной к МСФО.[9] Данный процесс сближения РСБУ и МСФО является неизбежным в ходе интеграции российской экономики к зарубежной.

На основании рассмотренных выше изменений можно подвести итог, что данный проект Министерства финансов и реформация бухгалтерской отчетности, проходящая на данный момент в Российской Федерации направлена на сближение Российских стандартов к МСФО. Требуется некоторое ожидание для выяснения того будут ли закреплены и применены в бухгалтерской отчетности изменения, описанные в данном проекте, но в целом тенденция, прописанная в изложенных изменениях должна благоприятно влиять на способы составления отчетности, а также уточнять методы оценки объектов и способы ведения учета в тех отраслях экономики, в которых это необходимо на данный момент больше всего.

Список источников:

1. Легенчук (2012) – *Легенчук С.Ф. Развитие принципов бухгалтерского учета в постиндустриальной экономике // Международный бухгалтерский учет*. 2012.
2. Приказ Минфина РФ N 43н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)»
3. Проект федерального стандарта бухгалтерского учёта «Бухгалтерская отчётность организации» (ФСБУ 4/20)
4. Приказ Минфина России N 153н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007)»
5. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 3 «Объединения бизнеса»

6. Приказ Минфина России N 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации»

7. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 41 «Сельское хозяйство»

8. Бычкова, Бадмаева (2008) – *Бычкова С.М., Бадмаева Д.Г. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Учебное пособие. Серия: Высшее экономическое образование. Издательство «Эксмо», Москва: 2008. ISBN 5-699-26797-2 978-5-699-26797-2*

9. Куприянова, Гольшева (2016) – *Куприянова Л.М., Гольшева Н.И. Анализ рисков по данным бухгалтерской финансовой отчетности. Международный научный журнал: Экономика. Бизнес. Банки. 2016. № S10. С. 40-55.*

10. Куприянова, Гольшева (2019) – *Куприянова Л.М. Гольшева Н.И. Анализ формирования показателей сегментарной бухгалтерской отчетности. Международный научный журнал: Экономика. Бизнес. Банки. 2019. 12 (38) декабрь. С.35-45*

References:

Legenchuk (2012) – *Legenchuk S.F. Development of accounting principles in the post-industrial economy // International Accounting. 2012. No 3. [Razvitie principov buxgalterskogo ucheta v postindustrial'noj e`konomike // Mezhdunarodny`j buxgalterskij uch. 2012.]*

Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation N 43n "On approval of the Accounting Regulations "Accounting statements of organizations" (RAS 4/99)" [Приказ Минфина РФ N 43н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организаций" (ПБУ 4/99)"]

Draft of the federal accounting standard "Financial statements of organizations" (RAS 4/20) [Проект федерального стандарта бухгалтерского учета "Бухгалтерская отчетность организаций" (FSBU 4/20)]

Order of the Ministry of Finance of Russia N 153n "On approval of the Accounting Regulations "Accounting for Intangible Assets "(RAS 14/2007)" [Приказ Минфина России N 153н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007)"]

International Financial Reporting Standard (IFRS) 3 Business Combinations [Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 3 "Объединения бизнеса"]

Order of the Ministry of Finance of Russia N 34n "On approval of the Regulations on accounting and financial reporting in the Russian Federation" [Приказ Минфина России N 34н "Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации"]

International Financial Reporting Standard (IAS) 41 "Agriculture" [Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 41 "Сельское хозяйство"]

Bychkova, Badmaeva (2008) – *Bychkova S.M., Badmaeva D.G. // Accounting in agriculture. Tutorial. Series: Higher Economic Education. Exmo Publishing House, [Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Учебное пособие. Серия: Высшее экономическое образование. Издательство «Эксмо»]. Moscow, 2008.*

Kupriyanova, Golysheva (2016) –*Kupriyanova L.M., Golysheva N.I. Risk analysis on the basis of financial statements data. International Scientific Journal: Economy. Business. Banks. 2016. No. 10. p. 40-55. [Analiz riskov po dannym buxgalterskoj finansovoj otchetnosti. Mezhdunarodnyj nauchnyj zhurnal: E`konomika. Biznes. Banki. 2016. No S10. S. 40-55.]*

Kupriyanova, Golysheva (2019) –*Kupriyanova L.M. Golysheva N.I. Analysis of the formation of the segmental financial statements indicators. International Scientific Journal: Economy. Business. Banks. 2019. No 12 (38) December. p.35-45 [Analiz formirovaniya pokazatelej segmentarnoj buxgalterskoj otchetnosti. Mezhdunarodnyj nauchnyj zhurnal: E`konomika. Biznes. Banki. 2019. No 12 (38) dekabr`. S. 35-45]*

Статья поступила 10.01.2020; принята к публикации 01.02.2020г. Автор прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи. The article was received on 10.01.2020; accepted for publication on 01.02.2020. The author has read and approved the final version of the manuscript.