

Концепция бухгалтерской (финансовой) отчетности в России

© 2013 Моторин Антон Леонидович

кандидат экономических наук, доцент

Поволжский государственный технологический университет

424000, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, д. 3

E-mail: kbua@volgategh.net

Рассмотрены основы регламентации отчетности российских организаций, ее концептуальное содержание, характеристики различных видов отчетности.

Ключевые слова: отчетность, система отчетности, регламентация, принципы, требования.

Глобализация экономики и расширение границ единого информационного пространства для стран, ориентированных на рыночные методы экономики, являются основными условиями для государственной регламентации требований, предъявляемых к отчетности организаций, каждая из которых стремится формализовывать эти требования в рамках собственной учетной политики. В России сложилась система отчетности, включающая множество ее разных видов, формируемых с учетом интересов разных пользователей. Характеристика основных видов отчетности приведена в табл. 1.

Общепризнанной и обязательной формой отчетности является бухгалтерская (финансовая)

отчетность, которая представляет собой систему показателей, полученных на основе данных учета, характеризующих имущественное и финансовое положение организации (предприятия) на отчетную дату и результаты ее хозяйственной деятельности за отчетный период. Правила ее составления и представления определяются Федеральным законом "О бухгалтерском учете" и иными нормативными актами. Показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности выражаются стоимостными измерителями, что позволяет их сравнивать и составлять сводные, а также консолидированные отчеты. Бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется на основании данных бухгалтерского учета, собранных на синте-

Таблица 1. Основные виды отчетности российских организаций

Вид отчетности	Общая характеристика
Бухгалтерская (финансовая) отчетность	Наличие взаимосвязи показателей, отраженных в разных отчетных формах, с показателями бухгалтерского баланса. Бухгалтерский баланс составляет основу бухгалтерской (финансовой) отчетности. Другие отчеты предназначены дополнять и пояснять его данные. Бухгалтерская (финансовая) отчетность доступна и внутренним, и внешним заинтересованным пользователям
Управленческая отчетность	Содержит различные сведения о деятельности организации за короткие промежутки времени, необходимые для оперативного управления предприятием. Правила ее составления и представления определяются каждой организацией самостоятельно. Показатели управленческой отчетности выражаются разными измерителями (стоимостными, натуральными, трудовыми) и формируются преимущественно на основе данных первичных бухгалтерских документов и оперативных сведений, которые могут не иметь документального подтверждения (переданы по электронной почте, по телефону и т.п.). Пользователями оперативной отчетности могут быть только работники организации
Налоговая отчетность	Содержит сведения, необходимые для начисления и уплаты налогов и сборов. Правила ее составления и представления определяются Министерством Российской Федерации по налогам и сборам и иными органами. Налоговая отчетность может быть составлена на основе данных бухгалтерского учета, приведенных в соответствие с налоговым законодательством, или на основе отдельно организованного налогового учета
Статистическая отчетность	Содержит сведения об отдельных составляющих финансово-хозяйственной деятельности организации (объемы производства и реализации продукции (работ, услуг), инвестиции, финансовое состояние организации, численность работников и их заработная плата и т.п.). Правила ее составления и представления определяются Государственным комитетом по статистике Российской Федерации
Экологическая отчетность	Характеризует деятельность предприятия в области природоохранных мероприятий. Социальная отчетность направлена на отражение отдельных составляющих работы организации по вопросам социальных гарантий сотрудникам. Кроме того, принято выделять отчетность о занятости работников, по учету военнообязанных и т.д.

Таблица 2. Характеристика собственной, сводной и консолидированной бухгалтерской отчетности

Вид отчетности	Общая характеристика
Собственная бухгалтерская отчетность	Бухгалтерская отчетность одной организации, которая представляет собой самостоятельное юридическое лицо
Сводная бухгалтерская отчетность	Бухгалтерская отчетность одной организации как самостоятельного юридического лица, но имеющей филиалы, представительства и иные структурные подразделения. Составляется такая отчетность построчным суммированием отчетных данных головной организации и всех подразделений, выделенных на отдельные балансы
Консолидированная бухгалтерская отчетность	Бухгалтерская отчетность группы взаимосвязанных организаций, каждая из которых является самостоятельным юридическим лицом. Составляется отчетность на основе первичной бухгалтерской отчетности организаций, входящих в группу, путем обобщения соответствующих данных по определенным правилам

тических и аналитических счетах с использованием таких способов первичного бухгалтерского наблюдения, как документирование, двойная запись и инвентаризация.

Известно, что составление бухгалтерской (финансовой) отчетности - завершающий этап учетного процесса, в результате происходит обобщение данных за определенное время и представление их в наглядной форме заинтересованным пользователям. В процессе составления бухгалтерской отчетности обеспечивается систематизация учетной информации, выбираются показатели, существенные для характеристики результатов работы организации, и устраняется избыточная информация, не имеющая значения для заинтересованных пользователей. Отчетные показатели сводятся в систематизированные группы, облегчающие их понимание и использование. Для менеджеров организации бухгалтерская отчетность служит источником информации для финансового анализа, базой для последующего планирования; по показателям отчетности оценивается выполнение плана. Можно констатировать, что бухгалтерская отчетность является основным средством коммуникации, обеспечивающим внутренним и внешним пользователям возможность оценить финансовое состояние организации.

В соответствии с нормативными документами бухгалтерскую отчетность организаций можно классифицировать по четырем основным признакам:

- 1) периодичности составления;
- 2) объему сведений, содержащихся в отчетности;
- 3) степени обобщения отчетных данных;
- 4) объему деятельности.

В зависимости от охватываемого периода деятельности организации различают промежуточную и годовую отчетность. Промежуточной считается отчетность, составленная на внутригодовую дату (месячная, квартальная). Месячная и

квартальная отчетность составляется нарастающим итогом с начала отчетного года. Отчет по итогам за год является годовым отчетом. Первым отчетным годом для вновь созданных организаций выступает период с даты их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года, а для организаций, созданных после 30 сентября, разрешается считать первым отчетным годом период с даты их регистрации по 31 декабря следующего года¹.

Характеристика отчетности, классифицированная в зависимости от степени обобщения информации, приведена в табл. 2.

В экономической литературе широко представлена классификация отчетности в зависимости от целей и задач управления, содержащей разную по глубине и объему информацию². Кроме того, в России в зависимости от объема деятельности выделяют: упрощенный вариант отчетности, предназначенный для малых организаций; стандартный вариант отчетности, формируемой в соответствии с Федеральным законом \square 402-ФЗ "О бухгалтерском учете"; множественный вариант, характерный, как правило, для крупных предприятий, в котором вместе с рекомендуемыми формами бухгалтерской отчетности представляется дополнительная информация.

По назначению представляемой в отчетности информации выделяют внутреннюю и внешнюю отчетность. При этом внутренняя отчетность включает информацию о подразделениях организации, сегментах деятельности, крупных сделках и т.д. Составление внутренней отчетности вызывается необходимостью осуществления контроля за работой своих структурных подразделений. Внешняя отчетность является источником информации для внешних пользователей, заинтересованных в сведениях о характере деятельности, доходности, имущественном положении. К внешним пользователям принято относить: инвесторов, учредителей, или акционеров (в акционерных обществах), а также лиц или

организации, оказывающие консультационные услуги в финансовой сфере, нуждающиеся в информации для принятия решений о покупке или продаже акций, облигаций, получении представления о доходности ценных бумаг, уровне дивидендных выплат, степени инвестиционного риска. Как правило, внешних пользователей принято подразделять на три группы: с прямым финансовым интересом (собственники), с косвенным финансовым интересом (фискальные органы), без финансового интереса (органы статистики). Пользователю необходимо обладать минимальными знаниями о порядке формирования бухгалтерской информации и навыками ее использования.

В основу составления и раскрытия информации в отчетности могут быть положены принципы, реализация которых будет способствовать обеспечению полезности бухгалтерской отчетности для принятия деловых решений. В экономической литературе можно встретить разную классификацию принципов: принципы-допущения, принципы-требования, принципы-правила и др.

Многие экономисты отмечают, что понятие "принцип" до настоящего времени не введено в нормативную базу российского бухгалтерского учета³. Между тем в МСФО ключевые принципы - принцип начисления и принцип действующего предприятия - дополнены целой системой принципов и правил организации учета и просто принципов учета. Следует отметить, что Совет по МСФО объявил свою позицию в отношении спора о том, что должно лежать в основе стандартов финансовой отчетности - принципы или правила. "Различия между двумя подходами заключаются в следующем: стандарты, в основе которых лежит свод принципов, построены на иерархии принципов, допускают возможность использования четких количественных критериев лишь в редких случаях (или же вовсе исключают такую возможность), а при определении информации, необходимой для достоверного представления финансовой отчетности, полагаются на применение суждения; стандарты, в основе которых лежит свод правил, характеризуются возможностью использования четких количественных критериев и положений, направленных на избежание злоупотреблений, а при использовании суждения допускается более узкая сфера применения. Примером этих различий может служить классификация аренды в соответствии с МСФО и ОПБУ США. МСФО требует применения суждения в отношении рисков и выгод, связанных с передачей прав на актив, а ОПБУ США определяет перечень правил, которые должны применяться для их определения...

Станет ли МСФО системой, по-настоящему основанной на принципах, зависит главным образом от мнения и подходов всех участников процесса подготовки финансовой отчетности, включая разработчиков стандартов, лиц, занимающихся подготовкой финансовой отчетности, аудиторов, пользователей финансовой отчетности и регулирующих органов"⁴.

Российские экономисты к группе принципов допущений относят, как правило: последовательность применения подходов в формировании показателей бухгалтерской отчетности; последовательность применения форм отчетности; непрерывность.

Принципы-требования включают: объективность, реальность, сопоставимость, системность, существенность, обобщенность, достоверность, доступность, своевременность, нейтральность, целостность и др. А к принципам-правилам относятся: временная определенность доходов и расходов организации; преемственность; составление на русском языке и в валюте Российской Федерации; формы отчетности, которые должны иметь числовые значения минимум за два года; необходимость представлять в круглых скобках данные по показателям, которые должны вычитаться из соответствующих показателей, и отрицательные значения показателей в бухгалтерской отчетности

Нормативная база регулирования бухгалтерского учета и отчетности в России состоит из четырех уровней, каждый из которых включает определенного статуса документы.

Первый уровень, наряду с другими законодательными актами, образует Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ "О бухгалтерском учете". Данным законом, который является фундаментом системы регулирования бухгалтерского учета, установлены единые правовые методологические основы ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Важным нормативным актом первого уровня является Гражданский кодекс Российской Федерации, в первой части которого законодательно закреплены многие вопросы учета и отчетности, в частности, наличие самостоятельного баланса как признака юридического лица, обязательность утверждения годового отчета, понятия дочерних и зависимых обществ. В одном ряду с Законом о бухгалтерском учете стоят другие законы, например, Закон "Об акционерных обществах". Одним из важнейших методологических документов в области бухгалтерского учета является Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности (Приказ Минфина РФ от

29 июля 1998 г. □ 34н), в котором сформулированы важнейшие принципы учета в организациях.

Второй уровень составляют Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), которые были разработаны Минфином России согласно государственной программе перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики. В этих ПБУ рассматриваются отдельные методологические вопросы учета конкретных операций, например, учета основных средств и запасов. Перечень приоритетных вопросов, подлежащих регулированию, утвержден упомянутой выше Программой. Многие Положения по бухгалтерскому учету непосредственно связаны с составлением отчетности - это прежде всего ПБУ 4/99 "Бухгалтерская отчетность организации", утвержденное приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. □ 43н; ПБУ 23/2011 "Отчет о движении денежных средств", утвержденное приказом Минфина России от 2 февраля 2011 г. □ 11н. К числу документов второго уровня следует отнести также План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и Инструкцию по его применению (приказ Минфина РФ от 31 октября 2000 г.).

Третий уровень объединяет документы рекомендательного характера: инструкции, указания, конкретизирующие общие методологические указания, изложенные в законах и ПБУ, в соответствии с отраслевой спецификой. Если документы второго уровня обязательны для всех организаций (например, План счетов), то документы третьего уровня регулируют конкретные операции. Так, если ПБУ 4/99 является документом второго уровня, то ежегодные приказы Минфина России, издаваемые в его развитие и конкретизирующие требования к отчетности текущего года, являются документами третьего уровня (например, приказ от 2 июля 2010 г. □ 66н "О формах бухгалтерской отчетности организаций").

Четвертый уровень включает приказы, указания, инструкции, выпускаемые самой организацией. Так, рабочий план счетов, составленный на основе единого Плана счетов, или учетная политика организации, принятая в соответствии с ПБУ 1/2008, являются документами четвертого уровня.

Поскольку федеральных стандартов (правил) бухгалтерского учета в настоящее время не существует, общепризнанными нормативными документами второго уровня являются ПБУ. По мере реализации ст. 21- 28 Федерального закона □ 402-ФЗ основными документами в области регулирования бухгалтерского учета должны стать:

- федеральные стандарты;
- отраслевые стандарты;

- рекомендации в области бухгалтерского учета;
- стандарты экономического субъекта.

Такой подход предусматривает, с одной стороны, обязательность применения федеральных и отраслевых стандартов, а с другой - необходимость проведения серьезной работы по регламентации внутрифирменных стандартов по бухгалтерскому учету, позволяющих реализовать учетную политику предприятия и сформировать должного информационного уровня отчетности.

В настоящее время минимальный объем бухгалтерской отчетности, определенный Федеральным законом "О бухгалтерском учете" и Положением по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99), является рекомендательным. Каждая организация вправе представить более высокий уровень информативности отчетности, содержащей детализированную и надежную информацию об объектах учета. Что касается требований по формированию промежуточной отчетности, то ее обязательный состав форм является весьма ограниченным, он включает:

- бухгалтерский баланс, содержащий показатели, характеризующие величину и состав активов и источники их формирования (пассив) на отчетную дату. Это единый баланс организации, в котором отражаются операции по всем видам деятельности, осуществляемым ею;

- отчет о финансовых результатах, где приводятся данные по доходам и расходам предприятия и определению результирующих показателей.

Однако каждая организация вправе принять решение в интересах пользователей отчетной информации представлять промежуточную отчетность в объеме годовой бухгалтерской отчетности.

Состав годовой бухгалтерской отчетности предусмотрен ПБУ 4/99, он включает:

- бухгалтерский баланс, имеющий аналогичное содержание с промежуточным бухгалтерским балансом;

- отчет о финансовых результатах такого же содержания, что и промежуточный отчет;

- отчет об изменениях капитала, отражающий данные о величине и движении капитала и составляющих его элементов: уставного (складочного) капитала организации, добавочного капитала; резервного капитала, нераспределенной прибыли;

- отчет о движении денежных средств, содержащий показатели, характеризующие наличие, поступление и расходование денежных средств;

- пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, где приводятся показатели, представляющие собой детализацию имеющихся в отчетности данных либо содержащие качественную их сторону (движение дебиторской

и кредиторской задолженности, расшифровку амортизируемого имущества, движение средств финансирования долгосрочных инвестиций и финансовых вложений и другие показатели); расшифровывается учетная политика организации, приводятся дополнительные данные о реальной оценке имущественного и финансового положения;

- аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности организации, по результатам обязательного аудита по законодательству РФ.

Особое значение придается пояснительным запискам, составляемым в порядке раскрытия информации о показателях, содержащихся в отчетности. Многие экономические субъекты, особенно относящиеся к крупным организациям, включают в состав дополнительной информации сведения о рисках, их оценке и методах снижения. Холдинги и группы предприятий приоритетных отраслей экономики включают в состав отчетности информацию о работе значимых структурных подразделений, крупных инвестиционных проектах, их реализации. В свете требований отчетности в области устойчивого развития организаций по Рекомендациям GRI в составе отчетности российские крупные организации стали выделять показатели результативности деятельности в социальной и экологической сферах.

Субъекты малого предпринимательства (не попадающие под проведение аудиторской проверки), а также общественные организации (объединения), не осуществляющие коммерческую деятельность, имеют право не представлять в составе годовой отчетности «Отчет о движении капитала», «Отчет о движении денежных средств», «Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах».

Одними из основных требований к бухгалтерской (финансовой) отчетности в условиях рынка выступают ее доступность и открытость для заинтересованных пользователей. Отчетность организации не является коммерческой тайной, в силу чего отказ предоставить ее заинтересованным пользователям может вызвать подозрения и негативное отношение к организации. Отчетные формы можно сдать лично (через представителя) заинтересованному пользователю, отправить по почте или телекоммуникационным каналам связи.

В соответствии с российским законодательством практически все организации обязаны представлять отчетность учредителям или собственникам имущества, территориальным органам статистики и налоговым органам (годовая – не позднее трех месяцев после отчетной даты). Акционерные общества открытого типа, банки, другие кредитные организации, а также страхо-

вые общества, биржи, инвестиционные и другие фонды обязаны публиковать годовую бухгалтерскую отчетность не позднее 1 июня следующего за отчетным года (ПБУ 4/99). Такая публикация осуществляется в полном объеме в виде буклетов или брошюр, а также в сокращенном варианте в средствах массовой информации, доступных заинтересованному пользователю.

Публикация делается после проведения аудиторской проверки и утверждения отчетности на общем собрании акционеров. Обязательной публикации подлежат прежде всего баланс и отчет о финансовых результатах. Сокращенная публикация может включать лишь итоги баланса и его разделов (внеоборотные активы, оборотные активы, капитал и резервы, долгосрочные обязательства, краткосрочные обязательства), а из отчета о финансовых результатах в первую очередь должны быть представлены данные о выручке от реализации товаров, работ и услуг, себестоимости реализованных товаров, продукции, работ и услуг, коммерческих, управленческих расходах, распределении прибыли или покрытия убытков.

Системные представления и изложенный порядок формирования отчетности российскими организациями необходимы для развития методического инструментария анализа и аудита информации, содержащейся в отчетности. Кроме того, понимание требований и условий регламентации отчетности является основой для развития научного направления «бухгалтерский учет и отчетность».

¹ См.: Приказ Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/1999)»; Приказ Минфина РФ от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

² См.: *Моторин А.Л.* Сегментирование в учете промышленных предприятий. // Вопросы экономики и права. 2013. № 3; *Миронова О.А.* Повышение информативности отчетности в условиях кризиса // Аудиторские ведомости. 2012. № 1-2; *Шилова Л.Ф.* Методология и инструментарий бухгалтерской отчетности организаций: монография. Йошкар-Ола, 2010; *Глинская О.С.* Аудит прогнозной финансовой информации: теория и методология: монография. Йошкар-Ола, 2010; и др.

³ См.: *Миронова О.А., Ханафеев Ф.Ф.* Интерпретация показателей финансовых отчетов организаций, составленных в соответствии с МСФО // Аудит и финансовый анализ. 2005. № 4. С. 28-35; *Шилова Л.Ф., Миргородская М.Г.* Система принципов, ее развитие на основе концепций балансоведения и применение в современных условиях // Инновационное развитие экономики. 2013. № 4-5 (16). С. 230-237.

⁴ Применение МСФО: в 3 ч.: пер. с англ. 5-е изд., перераб. и доп. М., 2010. Ч. 1: Применение МСФО. С. 65.