

УДК 657, 658 DOI: 10.14451/1.234.143

Новые требования к представлению бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах

© 2024 **Алексеева Гульнара Ильсуровна,**

Кандидат экономических наук, доцент кафедры аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа. Финансового университета, Москва.

E-mail: consulting777@mail.ru

Ключевые слова: бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах.

Предметом исследования являются новые правила представления бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах субъектов экономики. Исследование направлено на анализ требований ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность» к составу и содержанию данных отчетов и выявление отличий от действующих правил. В качестве теоретической и методологической основы исследования использованы федеральные стандарты бухгалтерского учета и авторские разработки.

Реформирование российского бухгалтерского учета, начатое много лет назад и заключающееся во введении в российскую практику новых правил учета, регламентируемых федеральными стандартами бухгалтерского учета, в основу которых положены МСФО, подошло к этапу утверждения и новых правил представления бухгалтерской (финансовой) отчетности, закрепленных в ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность» [4].

Следует обратить внимание на то, что так же, как и в Федеральном законе от 06.12.2013 №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [8], в составе годовой бухгалтерской отчетности в стандарте названы бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах и приложения к ним. Представим вводимые в действие новые правила, ожидающие коммерческие и некоммерческие организации

с 1 января 2025 г., когда применение стандарта становится обязательным, следующие.

Во-первых, в отличие от международных правил, установленных МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» [1], но по аналогии с действующей российской практикой в соответствии с ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» [7], новый стандарт оставил представление финансовой информации в бухгалтерском балансе с разделением на две части: «Актив» и «Пассив». Это одно из ключевых отличий российской практики представления информации о финансовом положении субъектов экономики от установленных в МСФО [3]. В международной практике аналог баланса – отчет о финансовом положении – не предполагает такого представления финансовой информации.

В отличие от действующего российского стан-

дарта в ФСБУ 4/2023 дано толкование понятий «Актив» («совокупность показателей бухгалтерского баланса, представляющих активы» [4]) и «Пассив» («совокупность показателей бухгалтерского баланса, представляющих обязательства и источники финансирования деятельности экономического субъекта» [4]). Кроме того, документ содержит минимальный набор показателей бухгалтерского баланса и показатели, представление которых либо требуется другими стандартами, либо является желанием субъекта экономики.

Минимальный набор показателей бухгалтерского баланса [4]:

- нематериальные активы (НМА);
- основные средства (ОС);
- инвестиционная недвижимость;
- отложенные налоговые активы;
- финансовые вложения;
- запасы;
- долгосрочные активы к продаже;
- НДС по приобретенным ценностям;
- дебиторская задолженность;
- денежные средства и их эквиваленты;
- капитал/целевое финансирование;
- заемные средства;
- кредиторская задолженность;
- отложенные налоговые обязательства;
- оценочные обязательства.

Сопоставление представленных выше показателей и статей действующей формы бухгалтерского баланса демонстрирует следующее ключевое отличие – наличие в новой форме баланса показателя «Инвестиционная недвижимость» вместо «Доходные вложения в материальные ценности». При этом инвестиционная недвижимость, как следует из ФСБУ 6/2020 «Основные средства» [6], не является аналогом доходных вложений в материальные ценности, поскольку до утверждения указанного стандарта и ФСБУ 25/2019 «Бухгалтерский учет аренды» [5] последние включали в себя не только объекты недвижимости, но и иные объекты основных средств, которые в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации могут быть

переданы по договору аренды.

ФСБУ 4/2023 дает право включать в состав показателей бухгалтерского баланса иные показатели, необходимые для представления достоверной информации о финансовом положении субъекта экономики.

Показатели бухгалтерского баланса, представляемые помимо минимально установленного набора [4]:

- гудвил;
- нематериальные поисковые активы;
- материальные поисковые активы;
- капитальные вложения в нематериальные активы;
- капитальные вложения в основные средства;
- права пользования активами (ППА);
- инвестиции в аренду;
- не предъявленная к оплате начисленная выручка;
- обязательства по аренде.

Правила, закрепленные в новом стандарте, позволяют представлять в балансе активы, схожие по своей сущности, объединяя их в группы. В частности, в ФСБУ 4/2023 приведен пример представления в составе показателя «Основные средства» капитальных вложений в ОС и ППА. Как и в МСФО (IAS) 1, который лежит в основе нового стандарта, даны условия классификации активов как оборотных.

Критерии отнесения активов в состав оборотных [4]:

- актив предназначен для использования (потребления) или продажи в течение периода менее 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев (например, материалы, незавершенное производство, готовая продукция и др.);
- актив предназначен для продажи (например, внеоборотные активы к продаже);
- актив подлежит погашению в течение обычного операционного цикла (например, дебиторская задолженность);

- актив подлежит погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты (например, краткосрочные финансовые вложения);
- актив является денежными средствами или их эквивалентами; исключение – случай, когда
- существуют ограничения на их использование организацией, которые действуют в течение, как минимум, 12 месяцев после отчетной даты.

Если активы не характеризуются такими признаками, то они относятся к категории «внеоборотные активы» и представляются, как и ранее, в одноименном разделе. При этом «краткосрочная часть внеоборотных финансовых вложений представляется в бухгалтерском балансе как оборотный актив» [4].

Как и прежде, показатели актива баланса представляются в нетто-оценке, то есть за вычетом соответствующих регулирующих величин.

Обязательства по аналогии представляются в составе краткосрочных, если соответствуют установленным в стандарте условиям признания таковыми, в ином случае это долгосрочные обязательства.

Критерии отнесения обязательств в состав краткосрочных [4]:

- обязательство подлежит погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты;
- обязательство связано с обычным операционным циклом независимо от срока погашения;
- у организации отсутствует безусловное право на отсрочку погашения обязательства не менее чем на 12 месяцев после отчетной даты.

Важно, что новый стандарт предусматривает реклассификацию долгосрочных обязательств в балансе в состав краткосрочных. Виды долгосрочных обязательств, представляемых в составе краткосрочных [4]:

- часть долгосрочного обязательства, подлежащая погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты;
- обязательство, которое должно было быть погашено в течение 12 месяцев после отчетной даты, но в отношении которого период между

отчетной датой и датой составления бухгалтерской отчетности заключило соглашение о реструктуризации долга на более чем 12 месяцев после отчетной даты.

В отличие от установленного ПБУ 4/99 названия раздела III бухгалтерского баланса – «Капитал и резервы», – согласно новым правилам, для коммерческих организаций раздел назван «Капитал», для некоммерческих – «Целевое финансирование». При этом представлен минимальный набор показателей данного раздела со ссылкой на то, что юридические лица могут формировать данный раздел на свое усмотрение, исходя из «организационно-правовой формы, источников финансирования деятельности» [4].

Состав показателей раздела «Капитал» бухгалтерского баланса [4]:

- Уставный капитал.
- Собственные акции, принадлежащие обществу, задолженность акционеров по оплате акций.
- Накопленная дооценка внеоборотных активов.
- Добавочный капитал (без накопленной дооценки внеоборотных активов).
- Резервный капитал.
- Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).

Состав показателей раздела «Целевое финансирование» бухгалтерского баланса [4]:

- Целевое финансирование.
- Паевой фонд.
- Целевой капитал.
- Целевые средства.
- Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества.
- Резервный фонд.
- Прочие целевые фонды.

В разделе «Капитал» в отличие от статьи действующей формы бухгалтерского баланса «Собственные акции, выкупленные у акционеров» представляется показатель «Собственные акции, принадлежащие обществу, задолженность

акционеров по оплате акций», сумма которого отражается в скобках. Следовательно, в составе дебиторской задолженности раздела «Оборотные активы» задолженность акционеров по вкладам в уставный капитал, учитываемая на счете 75 «Расчеты с учредителями», не представляется. Это демонстрирует сближение российской практики учета капитала субъектов экономики с международной, установленной в МСФО.

Таким образом, бухгалтерский баланс теперь включает в себя ряд показателей, отсутствующих в действующей его форме, приближая его к формату МСФО. И, помимо прочего, в нем, «как и в МСФО, отсутствует такая статья бухгалтерского баланса, как «Доходы будущих периодов», существующая в настоящее время, что объясняется исключением такого объекта учета из российских нормативных правовых актов» [2].

Что касается отчета о финансовых результатах, то стандарт, как и МСФО (IAS) 1, содержит информацию о минимальном наборе показателей и итоговых показателях отчета.

Минимальный набор показателей отчета о финансовых результатах [4]:

- Выручка.
- Себестоимость продаж.
- Коммерческие расходы.
- Управленческие расходы.
- Доходы от участия в других организациях.
- Проценты к получению.
- Проценты к уплате.
- Прочие доходы.
- Прочие расходы.
- Налог на прибыль.
- Прибыль (убыток) от прекращенной деятельности.
- Результат переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток).
- Результат прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток).
- Налог на прибыль, относящийся к результатам переоценки внеоборотных активов и прочих операций, не включаемых в чистую прибыль (убыток).

Как и прежде, показатели прочих доходов/расходов, которые связаны с одним или рядом подобных фактов хозяйственной жизни – «сделка, событие, операция, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств» [8] – должны зачитываться за исключением некоторых случаев.

Возможность зачета прочих доходов и расходов [4]:

1. Зачет возможен.
 - связаны с одним ФХЖ (результат от выбытия ОС).
 - связаны с несколькими аналогичными ФХЖ (курсовые разницы, результат обесценения).
2. Зачет невозможен.
 - их раздельное представление может повлиять на решения пользователей.
 - иной порядок их представления установлен другими федеральными и отраслевыми стандартами.

Кроме того, стандарт требует раскрытия либо в самом отчете, либо в пояснениях к нему показателей доходов/расходов, связанных с рядом процессов.

Показатели, раскрываемые с учетом существенности [4]:

1. Запасы.
 - Обесценение и его восстановление.
2. Внеоборотные активы.
 - Обесценение и его восстановление.
 - Переоценка.
 - Выбытие.
3. Урегулирование судебных исков.
4. Списание оценочных обязательств.

В ФСБУ 4/2023, как и в ПБУ 4/99, поименован состав итоговых показателей, но в отличие от действующего нормативного акта, он содержит порядок их формирования, что, безусловно, можно отнести к позитивному решению финансового ведомства.

Порядок расчета итоговых показателей отчета о финансовых результатах (валовая прибыль (убыток)) [4]:

1. Прибыль (убыток) от продаж.
2. Прибыль (убыток) от продолжающейся деятельности до налогообложения.
3. Чистая прибыль (убыток).
4. Совокупный финансовый результат.

Порядок расчета итоговых показателей отчета о финансовых результатах (разность выручки и себестоимости продаж) [4]:

1. Разность валовой прибыли (убытка) и коммерческих и управленческих расходов.
2. Сумма прибыли (убытка) от продаж, доходов от участия в других организациях, процентов к получению, прочих доходов за вычетом процентов к уплате и прочих расходов.
3. Прибыль (убыток) от продолжающейся деятельности до налогообложения минус налог на прибыль плюс прибыль (убыток) от прекращенной деятельности за вычетом относящегося к ней налога на прибыль.
4. Чистая прибыль (убыток) \pm результат внеоборотных активов и прочих операций, не включаемых в чистую прибыль (убыток) минус налог на прибыль, относящийся к этим результатам.

При этом, если юридическое лицо должно представлять информацию о прибыли на акцию, то после итогового показателя «Совокупный финансовый результат» необходимо раскрыть показатели базовой и разводненной прибыли (убытка) на акцию. Данная информация, как следует из п. 31 ФСБУ 4/2023, представляется в рублях и копейках.

Помимо прочего, согласно новым правилам требуется раскрытие информации о составе расходов по обычным видам деятельности в разрезе статей затрат, а именно: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты.

Анализ утвержденного стандарта демонстрирует его существенное отличие от проекта, в котором предусматривалось представление

в отчете о финансовых результатах информации «о расходах по обычной деятельности с использованием одного из двух форматов, исходя из двух классификаций расходов, – по функциям расходов (функциональная классификация) и по характеру используемых ресурсов (ресурсная классификация)» [2], то есть по аналогии с МСФО (IAS) 1 [6]. Однако, как видно из ФСБУ 4/2023, финансовое ведомство отказалось от ресурсной классификации расходов, то есть формат отчета остался прежним – представление информации о расходах по их функциям.

Итак, новый стандарт устанавливает не только правила представления финансовой информации в бухгалтерской отчетности субъектов экономики, но и закрепляет сущность бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах.

Сущность бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах [4]:

1. Бухгалтерский баланс.
 - дает представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату.
 - содержит информацию об активах, обязательствах и источниках финансирования деятельности.
2. Отчет о финансовых результатах.
 - дает представление о финансовом результате деятельности экономического субъекта за отчетный период.
 - содержит информация обо всех доходах и расходах.

Таким образом, анализ действующих и новых правил представления информации о финансовом положении и финансовых результатах деятельности коммерческих и некоммерческих организаций в бухгалтерском балансе и отчете о финансовых результатах соответственно демонстрирует сближение норм ФСБУ 4/2023 с международными стандартами финансовой отчетности, в частности с МСФО (IAS) 1, что установлено в Законе о бухгалтерском учете, но с сохранением особенностей, вытекающих из требований ФСБУ.

Библиографический список

1. «Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 г. №217н / СПС «КонсультантПлюс». – URL: <https://online11.consultant.ru/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=467757&dst=0&edition=etD&rnd=5pLh6w#mcsq2EU0pK7Kzwb71> (дата обр. 25.05.2024).
2. Алейникова, М. Ю. and Алексеева, Г. И. and Ситникова, В. А. монография. – М. : Кнорус, 2021. – 290 с.
3. Алексеева Г. И. Новые подходы к формированию бухгалтерской (финансовой) отчетности как веха реформирования российского бухгалтерского учета // Аудит. – 2022. – № 2. – С. 27–34.
4. Приказ Минфина России от 04.10.2023 г. № 157н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность» / СПС «КонсультантПлюс». – URL: <https://online11.consultant.ru/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=472684&dst=1000000001&cacheid=D610EF7CD15A7B0E4FFE01D52F7BDFE9&mode=splus&rnd=5pLh6w#bFTV2EU13Hwo3D3e> (дата обр. 25.05.2024).
5. Приказ Минфина России от 16.10.2018 № 208н (ред. от 29.06.2022) «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» (вместе с «ФСБУ 25/2018 ...») / СПС «КонсультантПлюс». – URL: <https://online11.consultant.ru/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=423039&dst=0&edition=etD&rnd=0ggb8w#h8U6HEUo4buP3Z9n> (дата обр. 24.05.2024).
6. Приказ Минфина России от 17.09.2020 № 204н (ред. от 30.05.2022) «Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» / СПС «КонсультантПлюс». – URL: <https://online11.consultant.ru/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=420659&dst=0&edition=etD&rnd=0ggb8w#C0a7HEUG4fqGdxkt> (дата обр. 24.05.2024).
7. Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 г. № 43н (ред. от 08.11.2010, с изм. от 29.01.2018) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)» / СПС «КонсультантПлюс». – URL: <https://online11.consultant.ru/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=107971&dst=0&edition=etD&rnd=5pLh6w#hrDW2EU85ebUM2D> (дата обр. 25.05.2024).
8. Федеральный закон от 06.11.2013 г. №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» / СПС «КонсультантПлюс». – URL: <https://online11.consultant.ru/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=464181&dst=0&edition=etD&rnd=5pLh6w#9P8b2EUqgc10ECEPe2> (дата обр. 27.05.2024).