

О некоторых вопросах формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности

On Some Issues of Formation of Accounting (Financial) Statements

УДК 657.6

DOI: 10.12737/1998-0701-2024-10-9-21-26

Н.А. Миславская, д-р экон. наук, профессор кафедры Аудита и корпоративной отчетности Финансового университета при Правительстве Российской Федерации (Финуниверситета)

e-mail: finac-natalya@mail.ru

N.A. Mislavskaya, Doctor of Economic Sciences, Professor, Department of Audit and Corporate Reporting, Financial University under the Government of the Russian Federation (Financial University)

e-mail: finac-natalya@mail.ru

Аннотация. Статья посвящена анализу содержания нового нормативного документа, регламентирующего состав бухгалтерской (финансовой) отчетности, содержание ее форм, порядок представления, условия соблюдения критериев ее достоверности. Автор поясняет некоторые вопросы, понимание которых связано с процессом реформирования национальной учетной системы в соответствии с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности. Новый стандарт оценивается как своевременный, актуальный и востребованный документ, способствующий повышению достоверности информации, представляемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Ключевые слова: бухгалтерский баланс, актив бухгалтерского баланса, пассив бухгалтерского баланса, существенность информации, достоверность информации, нейтральность информации.

Abstract. The article is devoted to the analysis of the content of the new normative document regulating the composition of accounting (financial) statements, the content of its forms, the procedure for submission, the conditions for compliance with the criteria of its reliability. The author explains some issues, the understanding of which is associated with the process of reforming the national accounting system in accordance with the requirements of the International Financial Reporting Standards. The new standard is assessed as a timely, relevant and in-demand document that contributes to increasing the reliability of information presented in accounting (financial) statements.

Keywords: balance sheet, balance sheet assets, balance sheet liabilities, information materiality, information reliability, information neutrality.

В октябре 2023 г. Министерством финансов Российской Федерации был издан приказ № 157н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность» (далее — Стандарт). Стандарт вступает в силу, начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2025 год, точнее — с 1 января 2025 г., и заменяет собой сразу два ранее действовавших документа — ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», а также приказ Министерства финансов Российской Федерации от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

Появление ФСБУ 4/2023 было ожидаемым, поскольку российская учетная система находится в состоянии реформирования в соответствии с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Последние

регламентируют аналогичную информацию посредством МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» и Концептуальных основ представления финансовых отчетов.

Несмотря на то что радикальных изменений в практике подготовки и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности после вступления в действие нового нормативного акта не произойдет, оставить без внимания новый Стандарт было бы неверным.

Прежде всего отметим, что на фоне увеличения общего объема документа его структура стала более лаконичной — вместо 11 разделов ПБУ 4/99 в Стандарте присутствует пять следующих разделов:

I — Общие положения.

II — Состав бухгалтерской отчетности.

III — Состав и содержание информации, раскрываемой в бухгалтерской отчетности.

IV — Порядок оформления бухгалтерской отчетности.

V — Условия достоверности бухгалтерской отчетности.

Обращает на себя внимание тот факт, что в новом документе отсутствует раздел под названием «Определения», и хотя содержательная часть поясняет большинство возникающих вопросов, позволим себе некоторые комментарии в процессе характеристики Стандарта.

В разделе «Общие положения» раскрывается целевая установка Стандарта — установление состава, содержания информации бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее — бухгалтерской отчетности), образцов ее форм, состава соответствующих приложений, условий признания отчетности достоверной. Также здесь четко определены субъекты экономической деятельности, которые обязаны применять ФСБУ 4/2023.

Однако определение бухгалтерской отчетности здесь отсутствует, но оно содержится в Федеральном законе «О бухгалтерском учете», в ст. 3, п. 1 в следующей редакции: «*Бухгалтерская (финансовая) отчетность* — информация о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, систематизированная в соответствии с требованиями, установленными настоящим Федеральным законом» [8]. Определение понятно и не вызывает возражений. Однако логично было бы упомянуть, что в составе бухгалтерской отчетности приводится информация об изменениях в капитале организации.

Поскольку сегодня МСФО носят для профессионального экономического сообщества канонический характер, для сравнения приведем аналогичное определение из МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»: «Финансовая отчетность общего назначения (именуемая *финансовая отчетность*) — это отчетность, предназначенная для удовлетворения потребностей тех пользователей, которые не имеют возможности получать отчетность, подготовленную специально для удовлетворения их особых информационных нужд» [7]. Очевидно, что акцент сделан на том, что подготавливаемая отчет-

ность ориентирована на определенную категорию пользователей, также здесь полностью отсутствует конкретика, в известной степени детерминирует необходимость уточнения определения бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также его включения в Стандарт.

Раздел «Состав бухгалтерской отчетности» четко и однозначно соответствует своему названию.

Третий раздел документа «Состав и содержание информации, раскрываемой в бухгалтерской отчетности» посвящен содержанию пяти форм бухгалтерской отчетности и пояснений к ним. Также здесь регламентирован состав упрощенной бухгалтерской отчетности, промежуточной бухгалтерской отчетности и правила оформления заголовочной части отчетных форм.

Принципиальным новшеством является то, что состав показателей бухгалтерского баланса подразделяется на минимум обязательных статей и на те, которые по решению экономического субъекта являются существенными или должны быть раскрыты в соответствии с требованиями иных федеральных или отраслевых стандартов. Таким образом, учетная практика все более отдаляется от профессионального менталитета, ориентированного на парадигму унификации форм бухгалтерской отчетности, тем самым повышая авторитет профессионального суждения работников бухгалтерских служб.

В отношении признания информации существенной пояснения нового Стандарта полностью соответствуют подходам Концепций МСФО: информация признается существенной, если ее пропуск или искажение способны повлиять на экономические решения, принимаемые пользователями бухгалтерской отчетности [6]. В документе не содержится каких-либо определенных критериев (в числовом или процентном формате), позволяющих главному бухгалтеру идентифицировать информацию в качестве существенной или несущественной. Также нет жесткой регламентации относительно должностного лица, на которое возлагается миссия по принятию соответствующего решения.

Подобная ситуация создает определенные сложности, связанные с тем, что на принятие управленческих решений оказывает влияние



широкий спектр факторов, отследить и оценить влияние которых в рамках экономической науки не представляется возможным. Исследованием данной факторной зависимости занимались как отечественные, так и зарубежные ученые: М.Х. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури, В.Б. Ременников и др. В совокупности было выделено более 30 мотиваторов принятия управленческих решений, но все они подразделяются на две группы: факторы внешнего воздействия и факторы, связанные с поведенческими особенностями субъектов, принимающих соответствующие решения.

Внешнее воздействие в нашем случае носит ситуационный характер, вызванный существованием некой проблемы, альтернативных вариантов ее решения и столь же альтернативных вариантов ее последствий [5, с. 153]. Принятие решения в этом случае будет связано с анализом, синтезом информации, процессом прогнозирования, организацией менеджмента в определенных экономических условиях. Главная опасность факторов внешнего воздействия в том, что они «случаются внезапно, стихийно, избежать их очень сложно, но смягчить уровень последствий возможно благодаря своевременному прогнозированию... факторы внешнего воздействия не зависят от самого лица, принимающего решения, т.е. руководитель не может контролировать силу и масштаб воздействия на организацию» [1, с. 371]. Внешнее воздействие — это влияние извне на лицо (лица), принимающее управленческое решение, другого лица (группы лиц) или чрезвычайных обстоятельств. Подобное влияние может формироваться посредством создания обстоятельств финансовой заинтересованности, выражаться в виде угрозы здоровью и жизни ответственного лица, путем шантажа, подкупа и т.п. Внешнее воздействие перманентно присутствовало в процессе развития нашей цивилизации, однако оно «масштабно проявляется в бизнесе с переходом к рыночной экономике... предприниматели активно используют для достижения своих целей власть, влияние и деньги» [1, с. 372].

Факторы, зависящие от поведения индивидов, принимающих управленческие решения, относятся к научной области психологии, так как проявляются посредством ценностных

ориентаций, морально-нравственных принципов, наличия или отсутствия профессионального патриотизма, мотивации на достижение определенной целевой установки, идеологической составляющей, способности пойти на риск или, наоборот, избегать рискованных решений и т.д. «Данные факторы напрямую влияют на эффективность управленческого решения» [1, с. 371]. Также не последняя роль здесь принадлежит уровню теоретических знаний, практических навыков и приобретенному опыту руководства организацией. Вопросы физического здоровья оказывают непосредственное влияние на принятие управленческих и инвестиционных решений.

Более того, психологическое поведение личности в ситуации сильного эмоционального возбуждения (кризисные ситуации, невозможность избежать критического развития событий) нередко сопровождается аффективным состоянием. Аффект — «это эмоциональное состояние, внезапно возникающее и ограничивающее при этом возможность осознано-волевой регуляции поведения» [4, с. 5].

Следовательно, идентификация существенности информации является сложной задачей, поскольку ее влияние на принятие управленческих решений трудно предугадать. Отсутствие соответствующих критериев определения существенности объясняется тем, что подобный подход характерен для МСФО. Совет по Международным стандартам финансовой отчетности, непосредственно занимающийся разработкой и внедрением в учетную практику стандартов, сознательно придерживается позиции неопределенности в данном вопросе, аргументируя это тем, что уровень экономического развития в разных странах и юрисдикциях отличается.

Однако в случае применения Стандарта экономическими субъектами, осуществляющими хозяйственную деятельность в пределах одного государства, было бы целесообразно определить некие «рамки» существенности. Они могут играть роль допущения и выражаться, например, в процентном отношении к выручке либо к чистым активам организации. Но безусловным является факт, что введение в рассматриваемый документ соответствующих критериев позволит повысить сравнимость информации не только в пределах одной организации,

но и для экономических субъектов, придерживающихся различной учетной политики в целях бухгалтерского учета.

Вышеотмеченное также свидетельствует о том, что в принятии решения о существенности той или иной информации (с целью ее раскрытия в формате отдельной статьи бухгалтерской отчетности) должны принимать участие непосредственно топ-менеджеры организации. В ситуации отсутствия критериев существенности подобное уточнение в Стандарте будет способствовать повышению точности и понятности предоставляемых заинтересованным пользователям отчетных данных. Также современный бухгалтерский баланс будет допускать детализацию статей в том случае, если экономический субъект придет к выводу о том, что подобный формат по каким-либо причинам (которые в Стандарте не конкретизируются) будет целесообразен.

Далее в п. 12 Стандарта указывается принципиальный формат бухгалтерского баланса как отдельное представление активов организации и обязательств и источников финансирования деятельности экономического субъекта. Актив баланса определяется как «Совокупность показателей бухгалтерского баланса, представляющих активы» [9], а пассив — как «совокупность показателей бухгалтерского баланса, представляющих обязательства и источники финансирования деятельности организации» [9].

В качестве сравнения (и для повышения понимания вопроса) отметим, что в Концепциях МСФО приводятся более подробные определения. Под активом в них понимается существующий на момент составления бухгалтерской отчетности экономический ресурс, контролируемый организацией в результате прошлых событий [6]. Главным индикатором экономического ресурса является его потенциальная способность создания будущих экономических выгод для организации. Контроль подразумевает управление ресурсом (т.е. для отражения в балансе организации необязательно иметь право собственности, право владения ресурсом), возможность получать экономические выгоды от его использования, а также ограничивать доступ третьих лиц к этому использованию и получению соответствующей выгоды.

Пассив, представляющий собой совокупность обязательств и собственного капитала организации, представляется в Концепциях двумя определениями. Под обязательством понимается существующая на момент составления бухгалтерской отчетности обязанность по передаче экономического ресурса, возникшая в результате прошлых событий. Собственный капитал — это доля в активах организации, остающаяся после вычета всех ее обязательств.

Приведенные уточнения помогают отечественным учетным работникам в понимании концепции МСФО, ориентированной на реальные экономические оценки используемых активов и имеющихся обязательств организации перед кредиторами и инвесторами.

Понимание принципов и правил формирования отчетов о финансовых результатах, о целевом использовании средств, об изменениях капитала, пояснений, упрощенной и промежуточной бухгалтерской отчетности, а также правил оформления заголовочной части третьего раздела Стандарта не вызывает трудностей и разночтений.

Главной особенностью здесь является акцент на принципиальную самостоятельность организации в определении состава собственных форм бухгалтерской отчетности на основе образцов, приведенных в приложениях к рассматриваемому документу. Однако для возможности анализа информации и проведения необходимого сравнения показателей отчетных данных государственными органами статистики и налоговой службы в Стандарте сохранена обязанность экономических субъектов по указанию определенных кодов, так же содержащихся в соответствующем приложении.

Пятый раздел «Условия достоверности бухгалтерской отчетности» определяет, что бухгалтерская отчетность является достоверной при условии соблюдения ряда следующих требований:

- бухгалтерская отчетность формировалась на условиях соблюдения требований, содержащихся в федеральных, отраслевых стандартах, а также в Федеральном законе «О бухгалтерском учете»;
- информация, содержащаяся в бухгалтерской отчетности, нейтральна, т.е. исключает преимущества в удовлетворении информации-



онных интересов одних групп пользователей перед другими;

- каждый показатель бухгалтерской отчетности приводится, как минимум, за отчетный и за предыдущий отчетному периоды;
- раскрываемая информация является существенной для принятия управленческих и инвестиционных решений.

Все приведенные условия достоверности довольно подробно и однозначно поясняются в документе. Однако в отношении возможности их реального соблюдения обращает на себя внимание требование нейтральности.

Известно, что состав заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности весьма обширен: акционеры, реальные и потенциальные инвесторы, аффилированные лица, кредиторы, контрагенты, различные государственные органы, некоммерческие организации, общественность, рядовые сотрудники организации и представители менеджмента высшего и среднего звена и т.д. С изменениями условий хозяйствования, общественно-экономических отношений этот состав может пополняться или сокращаться. Неизменным остается только то, что каждый пользователь априори преследует исключительно свои собственные интересы.

Этой теме посвящено значительное количество научных работ таких отечественных и зарубежных ученых, как Я.В. Соколов, М.И. Кутер, М.Л. Пятов, Б. Нидлз, Д. Колдуэл, Х. Андерсон и др. Коллеги приводят различные подходы к классификации пользователей отчетных данных, убедительно аргументируя собственную позицию. Классификационные уровни весьма различны: страновая принадлежность, режим взаимоотношений с конкретной организацией, различная финансовая заинтересованность, соответствие целевых установок предприятия и пользователя [3,

с. 40]. Однако о возможности перенаправить интересы конкретных заинтересованных в отчетных данных групп, каким-либо способом повлиять на этот вопрос никто из авторов не говорит. Причина проста — изменение информационного интереса происходит только тогда, когда изменяется классификационная принадлежность.

Например, реальные интересы инвесторов заключаются в росте прибыли на вложенный капитал, так как увеличение их ресурсов возможно либо при получении дивидендов, либо при продаже собственных акций по наиболее высокой цене [2, с. 36]. Интересы рядовых сотрудников направлены на повышение заработной платы и, следовательно, на увеличение себестоимости выпускаемой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг. В случае если работники организации переходят в разряд собственников, покупая определенный пакет акций, реальные целевые установки и информационные интересы сотрудников неизбежно изменяются, они соответствуют вышеприведенным интересам инвесторов.

Следовательно, соблюдение нейтральности представления информации безусловно является неотъемлемым условием соответствия критерию достоверности бухгалтерской отчетности. Тем не менее соблюдение этого требования часто представляется трудной задачей, требующей от бухгалтерских работников, менеджеров организации, внешних и внутренних аудиторов соблюдения профессиональной этики и морально-нравственных норм.

В заключение хочется отметить, что новый Стандарт актуален и в то же время понятен. Он вызывает одобрение в профессиональном сообществе и направлен на повышение достоверности представляемой бухгалтерской отчетности не только приоритетным группам пользователей, но и обществу в целом.

Литература

1. Маслова А.О., Орехова Л.Л. Факторы, влияющие на принятие управленческих решений в современных организациях // В сб.: Актуальные проблемы экономики и управления: теоретические и прикладные аспекты: мат. II Научно-практической конференции / отв. ред. Е.П. Мельникова. — 2017. — С. 370–374.

2. Пятов М.Л. Пользователи бухгалтерской информации и их интересы // Бухгалтерский учет. — 2008. — № 13.
3. Рудакова Т.А. Информационные интересы пользователей учетно-отчетной информации // Международный бухгалтерский учет. — 2014. — № 5 (300).
4. Сафуанов Ф.С. Аффект: субъективно психологический экспертологический анализ // Психологический журнал. — 2001. — № 3.
5. Юкаева В.С., Зуева В.В., Чувинова В.В. Принятие управленческих решений: учебник. — М.: Дашков и К°, 2012. — 324 с.
6. Концептуальные основы финансовой отчетности. — URL: <https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2015/01/main/conceptual.pdf>
7. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности». — URL: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2017/01/main/MSFO_IAS_1.pdf
8. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [Электронный ресурс]. — URL: https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=15014-federalnyi_zakon_ot_06.12.2011__402-fz_o_bukhgalterskom_uchete
9. Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность» [Электронный ресурс]. — URL: https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=306759-federalnyi_standart_bukhgalterskogo_ucheta_fsbu_42023_bukhgalterskaya_finansovaya_otchetnost

МИНФИН МОЖЕТ ВВЕСТИ НОВЫЙ АКЦИЗ — НА ЭЛЕКТРИЧЕСТВО ДЛЯ МАЙНИНГА

Заместитель министра финансов Иван Чебесков заявил, что майнеров могут обложить косвенным налогом на электропотребление еще до того, как установят налог на их прибыль.

«Целевая картинка у нас все-таки — налогообложение по прибыли. Это долгосрочная цель. Мы понимаем, что это, в принципе, правильная конструкция, как у всех, как у любого нашего бизнеса. Промежуточной конструкцией может быть налогообложение в виде акцизов, но пока решение не принято», — сказал Чебесков.

Ожидается, что после 2025 года майнинг может принести в бюджет 50 млрд рублей ежегодно.

Специально для «Клерка» комментарий представила Севиль Баер, директор проектов консалтинговой компании Arthur Consulting:

«В период снижения цен на криптовалюту акциз на электроэнергию может стать бременем для майнеров, однако он обеспечивает стабильный доход в бюджет и достаточно прост в администрировании. Мы стали свидетелями значительной волатильности на рынке за последний год — когда цены на биткойн и альткойны резко упали. Волатильность — это характерная черта криптовалютного рынка, и ее необходимо учитывать.

Вторым вариантом налогообложения для майнинга является налог на прибыль. Это более гибкий и справедливый подход для майнеров, так как он учитывает фактические доходы. Вместе с тем, такой вариант налогообложения сложен в админист-

стрировании, а значит, процесс внедрения системы расчета и учета налогов государством может оказаться довольно трудоемким.

Введение налогообложения станет важным шагом к регулированию рынка майнинга, ведь это переводит его в легальное и прозрачное правовое поле. Налоговое регулирование майнинга позволит улучшить контроль над деятельностью майнеров. Это важно для государства в плане управления финансовыми потоками и борьбы с уклонением от налогов. Ранее принятые законопроекты заложили основы для регулирования сектора, а внедрение налогообложения продолжит эту тенденцию.

Кроме того, новый налоговый режим может стать ключевым инструментом для привлечения иностранных инвесторов, ищущих прозрачные условия работы на рынке криптовалют. Такие налоговые изменения могут повысить конкурентоспособность России на международной арене в сфере новой цифровой экономики, особенно в условиях растущей конкуренции со стороны Казахстана и США. Создание надежной регуляторной и налоговой базы позволит сформировать зрелый и стабильный рынок для майнинга. Возможно, с меньшим числом участников, но с более высоким качеством услуг и устойчивостью».

<https://www.klerk.ru/buh/news/622613/>
20 сентября 2024 г.

