

Кошкина Мария Ильинична

## ПРИМЕНЕНИЕ ФСБУ «ПРЕДСТАВЛЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ»

*Гиперссылки на НПА приведены по состоянию на сентябрь 2018 г. Используйте функцию «Перейти в действующую редакцию»*

Здравствуйте!

Сегодня мы обсуждаем стандарт «Представление отчетности» (утв. Приказом Минфина России от 31.12.2016 № 260н, далее – Стандарт). Этот стандарт описательный и предназначен для установления подходов к формированию отчетности. Он не содержит требования о том, какие счета, в какие сроки отчетности должны включаться, и фактически он дополняет «Концептуальные основы» (утв. Приказом Минфина России от 31.12.2016 № 256н), более подробно раскрывая вопросы, посвященные именно составлению отчетности. Кстати именно поэтому многие положения «Концептуальных основ» и «Представления отчетности» дублируются.

### **Общие положения**

Стандарт состоит из пяти разделов. В разделе первом «Общие положения» указывается, когда стандарт следует применять (п. 2 Стандарта) при формировании индивидуальной консолидированной отчетности общего назначения, а когда не следует. При формировании отчетности специального назначения, а также при формировании отчетности общего назначения субъектами отчетности, осуществляющими бюджетные полномочия по ведению бюджетного учета и составлению бюджетной отчетности, за исключением казенных учреждений – они как раз стандарт должны использовать.

### **Термины и определения**

Во втором разделе представлены термины и определения – их совсем немного (п. 5 Стандарта). Отчетная дата – это дата, на которую составляется отчетность за отчетный период. Пояснение к отчетности – это информация, дополняющая цифры, представленные в основных формах отчетности – в балансе, в отчете о финансовых результатах и других формах. Раскрытие информации включает в себя все варианты представления данных о финансовом положении финансовых результатов деятельности, как о включении их в основные формы отчетности, так и в пояснения, а также и их публикация.

### **Общие требования к отчетности**

Третий раздел посвящен общим требованиям к отчетности. Отчетность общего назначения используется, в первую очередь, для прогнозирования объема ресурсов, необходимых для продолжения деятельности, в том числе прогнозных значений ожидаемых доходов, а также для прогнозирования объема сопутствующих деятельности рисков и неопределенностей.

Для достижения этой цели в отчетность включается информация об активах и обязательствах, о доходах и расходах, а также о движении денежных средств (п. 7 Стандарта). Дополнительно раскрывается нефинансовая информация, как в составе пояснительной записки, так и в составе пояснений. Чем отличается пояснительная записка и пояснение? Оба термина используются по всему набору стандартов. В одном случае, речь идет о тех формализованных унифицированных формах отчетности, которые были у вас и до ввода в действие новых стандартов, а в другом – о неунифицированном формате, который предусматривает текстовое описание различных важных ситуаций, информация о которых должна быть доступна пользователю отчетности при принятии решений.

В числе прочей информации в виде текста приводится описание рисков и неопределенностей, которые влияют на будущие результаты хозяйственной деятельности, информация о тех объектах, которые не могут быть надежно оценены, и поэтому не признаются на балансе, но все же у субъекта учета и отчетности есть и приносят ему какой-то полезный потенциал. Здесь возникает некий странный момент с тем, что вся отчетность субъектов госсектора подлежит последующей консолидации. Если основные формы понятно, как консолидировать, то как консолидировать вот эти текстовые пояснения, пока не очень ясно. По всей видимости, текстовая часть будет на каждом уровне консолидации укорачиваться, уменьшаться. И, видимо, туда будут включаться только текстовые описания наиболее важных ситуаций, которые должны быть описаны, и будут влиять на принятие решений пользователями отчетности. Как это будет, пока не очень понятно, выживет ли вообще текстовая часть пояснений, тоже не очень понятно.

Активы и обязательства, доходы и расходы отражаются в отчетности развернуто, за исключением случаев, когда в действующем законодательстве предусмотрено обобщенное отражение таких показателей – активов за вычетом обязательств, доходов за вычетом расходов (п. 8 Стандарта). Активы, в отношении которых предусмотрено формирование резервов, отражаются в бухгалтерском балансе субъектов отчетности за вычетом указанных резервов. Обратите внимание, что вот эти формулировки «обобщенное отражение активов за вычетом обязательств» и «активы отражаются за

вычетом указанных резервов» на практике не означают, что теперь основные средства станут отражаться в балансе одной строкой за вычетом амортизации и обесценения, а дебиторская задолженность будет в балансе сворачиваться с резервом по сомнительной задолженности. Такое положение лишь требует, чтобы строка со свернутыми показателями присутствовала в отчетности. То есть спокойно может оказаться три-четыре строки, где аннотированные данные будут все-таки выведены, помимо развернутых.

Фактически нет необходимости переживать за формат предоставления обсуждаемой информации в отчетности по той причине, что Минфин утверждает формы отчетности и четко фиксирует, как именно информация должна быть представлена – это упрощает нашу жизнь во многом. В каком-то смысле стандарт «Представление отчетности» нужен больше регулятору, чем собственно субъектам отчетности, для того чтобы последовательно формировать нормативное регулирование в отношении бухгалтерской и финансовой отчетности.

Ничего неожиданного в вопросах инвентаризации стандарт не содержит (п. 9 Стандарта). И годовая отчетность должна быть подтверждена инвентаризацией, что совпадает с требованиями «Концептуальные основы» и с требованием соответствующего раздела N 8 того стандарта.

В отношении структурных подразделений и филиалов тоже ничего нового. Они все так же в обязательном порядке включаются в отчетность субъекта учета и отчетности и подлежат последующей консолидации (п. 10 Стандарта). Отчетная дата все так же – 1 января года, следующего за отчетным годом, а отчетным годом является период с 1 января по 31 декабря (п. 14 Стандарта). Иной отчетный период может быть установлен только в случаях создания, разделения или ликвидации в течение отчетного периода, то есть когда отчитывающийся субъект существует в отчетном периоде меньше 12 месяцев. Ну и, естественно, регулятор предусматривает случаи, когда иной отчетный период может быть установлен законодательно.

## Состав и содержание показателей отчетности

Раздел N 4 стандарта «Представление отчетности» устанавливает требования к составу и содержанию показателей отчетности.

Представление показателей отчетности вряд ли будет меняться от периода к периоду за исключением случаев изменения действующего нормативного регулирования, а вот классификация может меняться в силу изменения характера деятельности субъекта, учета

и отчетности. Так, например, может изменяться классификация нефинансовых активов, если изменяется их предназначение и порядок их использования.

В случаях, когда классификация изменилась, необходимо показатели реклассифицировать (п. 18 Стандарта). Однако при реклассификации мало перенести в другие строки показатели текущего периода, сравнительная информация за предыдущие периоды также должна быть реклассифицирована, иначе данные отчетности будут несопоставимы. Кроме того, в пояснениях необходимо будет раскрыть характер и причины реклассификации, а также суммы реклассифицированных показателей. Как видите, вот здесь как раз и возникают те самые текстовые пояснения.

Обратите внимание, что реклассификационные корректировки сравнительной информации в связи с изменением учетной политики субъекта отчетности или исправлением ошибок производятся в порядке, установленном нормативными правовыми актами, регулирующими ведение учета и отчетности. То есть, переводя на русский язык, регулируются другими стандартами, в первую очередь СГС «Учетная политика» (утв. Приказом Минфина России от 30.12.2017 N 274н).

Также следует учитывать, что нормативное регулирование, которое требует внесения изменений в учетную политику, может содержать прямые указания о том, что сравнительная информация не пересчитывается. Такие положения содержатся во многих проектах федеральных стандартов просто для того, чтобы облегчить и упростить вашу жизнь и переход к применению нового регулирования.

Все существенные показатели отчетности, отражающие группы активов, обязательств, иных объектов бухгалтерского учета представляются отдельно. Показатели, отличающиеся от других по своему функциональному или экономическому содержанию, раскрываются раздельно за исключением случаев, когда они несущественны, тогда их можно отражать свернуто. Интересный момент – конфликты характеристик информации в отчетности. Несущественные показатели, которые необходимы для достоверного представления информации о результатах деятельности субъекта отчетности, раскрываются все же обособленно в пояснениях. То есть характеристика «достоверность» важнее характеристики «существенность».

Отдельные разделы стандарта посвящены основным формам отчетности: балансу, отчету о финансовых результатах и пояснительной записке с пояснениями. Обратите внимание, что отчет о движении денежных средств регулируется отдельным стандартом и в «Представление отчетности» не входит.



Бухгалтерский баланс (п. 25 Стандарта). Самая большая инновация, самое большое нововведение – это дополнительное разделение активов и обязательств на долгосрочные (внеоборотные) и краткосрочные (оборотные). До вступления в силу стандарта «Представление отчетности» обязательства разделялись на финансовые и нефинансовые, такая классификация требуется статистикой госфинансов – СГФ 2014 (да и 2001 требовал того же самого) – это международный документ за авторством МВФ, который используется большинством государств для составления страновой отчетности. Зачем это нужно? Как всегда, единая методология формирования обеспечивает сопоставимость данных для анализа – на основании именно таких данных оценивают и сравнивают между собой отчетность разных стран.

Классификация активов и обязательств на долгосрочные и краткосрочные предусмотрена также международными правилами составления отчетности, но уже не правилами для целей статистики, а правилами для составления именно бухгалтерской отчетности. Это разные комплексы устанавливающих документов.

Обсуждаемая классификация много лет применяется в российском коммерческом секторе. Самым интересным при разработке стандартов по представлению отчетности был вопрос о том, как же все-таки совместить эти две классификации, что подо что ставить. В результате пришли к тому, что, поскольку при разработке старались максимально сохранить то, что можно было сохранить, верхним уровнем оставили разделение на финансовые и нефинансовые. А на слайде вы видите сгруппированные по самому верхнему уровню строки актива баланса.

И давайте поговорим теперь об определениях. Краткосрочные активы (п. 27 Стандарта). Актив классифицируется как краткосрочный, если он удовлетворяет хотя бы одному из следующих критериев (не всем одновременно, а хотя бы одному):

- актив предназначен для потребления, передачи, продажи или обращения в денежные средства в течение 12 месяцев после отчетной даты;

- актив представляет собой финансовый актив, классифицируемый как краткосрочный в соответствии с действующим законодательством, то есть в нормативке может быть просто установлено, что такие-то активы являются краткосрочными независимо от их соответствия или несоответствия критериям;

- и последний случай – это актив представляет собой денежные средства или их эквиваленты денежных средств (краткосрочные высоколиквидные инвестиции, легко обратимые в заранее известную сумму денежных средств и не подверженные

значительным рискам изменения их стоимости, например, депозиты до востребования). При условии отсутствия ограничений на их обмен или использование для погашения обязательств в течение периода, не превышающего трех месяцев после отчетной даты. Длинное и закрученное определение, которое сводится к тому, что все, что является деньгами или может ими стать очень быстро, всегда краткосрочное.

Здесь можно напомнить об еще одной классификации активов – по уровню ликвидности. Так вот высоколиквидные активы всегда краткосрочные. Важно, что деление на краткосрочные и долгосрочные не привязано к фактическим намерениям по их использованию: краткосрочными являются материальные запасы, дебиторская задолженность и другие активы, соответствующие критериям, даже если их выбытие в течение 12 месяцев после отчетной даты и не предполагается (п. 27 Стандарта).

Еще одна важная подробность: краткосрочные активы включают в себя также ту часть долгосрочных финансовых активов, которая подлежит погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты. То есть они поступят в субъект учета и отчетности в течение следующего года.

Итак, мы обсудили определение краткосрочных активов и обязательств. Как выглядит в стандарте определение долгосрочных активов? Очень просто, оно сформулировано от обратного: все, что не является краткосрочным, является долгосрочным. Звучит довольно просто, но может возникать путаница. Обратите внимание, долгосрочными активами и обязательствами является не то, что у вас уже есть больше 12 месяцев, а то, что у вас все еще будет (ну или вернее, ожидается, что оно у вас будет), спустя 12 месяцев после отчетной даты (п. 29 Стандарта). То есть если у вас вот уже два года висит депонированная зарплата сотрудника, который, ушел в долгосрочный неоплачиваемый отпуск и не приходит за деньгами по каким-то причинам, это все равно будет краткосрочным обязательством, потому что выплатить этот депонент вы будете обязаны в тот же момент, когда сотрудник придет за деньгами. И вы не можете обоснованно утверждать, что сотрудник придет не раньше, чем через год, а значит, вы должны быть готовы в любой момент их выплатить. Еще раз, долгосрочность – это не про прошлое, уже произошедшее, а про будущее.

Что еще важно? Классификация на долгосрочные и краткосрочные не планируется на уровне счетов бухгалтерского учета. Дебиторская задолженность по одному виду расчетов будет учитываться на одном и том же счете. А деление на краткосрочную и долгосрочную в учетных системах должно производиться за счет анализа условий

договоров. То есть отдельные проводки по переводу их долгосрочных в краткосрочные не потребуется. Это вопрос исключительно представления информации в отчетности.

В разделе 4 «Состав и содержание показателей отчетности» закреплено раскрытие показателей активов в отчетности в нетто-оценке, то есть за вычетом обесценения, резервов под снижение стоимости материальных запасов и резервов по сомнительным долгам (п. 32 Стандарта). Обратите внимание, такое положение лишь требует, чтобы строка со свернутыми показателями присутствовала в отчетности. Что будет в формах, которые утвердит Минфин, пока неизвестно.

Сальдированное отражение доходов и расходов при этом, то есть отражение доходов за вычетом соответствующих расходов при раскрытии показателей отчета о финансовых результатах допускается только в случаях, предусмотренных действующим законодательством (п. 35 Стандарта).

Систематизация показателей по степени существенности также требуется в соответствии с требованиями стандарта (п. 36 Стандарта). А по отношению к финансовому результату отчетного периода. Однако, как и многие другие требования, это требование будет реализовано централизованным образом за счет фиксированных форм отчетности, обязательных для применения всеми субъектами учета и отчетности.

Состав пояснительной записки и пояснений. Помимо баланса, отчета о финансовых результатах, отчета о движении денежных средств, обязательно составление пояснительной записки к бухгалтерской (финансовой) отчетности (п. 37 Стандарта). В соответствующем разделе стандарта перечислена информация, которая представляется в упорядоченном виде, однако перечислять мы ее сейчас не будем, требования там достаточно очевидные.

### Переходные положения

Переходные положения у этого стандарта также есть. При первом применении раскрываются показатели на своем интернет-портале и(или) ином ресурсе в интернете (п. 38 Стандарта). То есть смотрите, при первом применении раскрывают все, дальше только те, у кого такие обязательства установлены законодательно.

Представление сопоставимой информации за хотя бы один предыдущий отчетный период осуществляется в соответствии с учетной политикой, применяемой в отчетном периоде (п. 39 Стандарта), при этом, если сопоставимая информация не предоставляется, этот факт раскрывается в пояснениях. (п. 40 Стандарта).



КОНСУЛЬТАНТ ПЛЮС  
надежная правовая поддержка

# Видео.Консультант

В общем-то, это все, что мы сегодня с вами обсудим по стандарту «Представление отчетности». Спасибо за ваше внимание. Всего доброго!