

УДК 657.1.

DOI: 10.26456/2219-1453/2024.3.106–115

РЕФОРМИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ КАК ПРЕДПОСЫЛКА ПОВЫШЕНИЯ УЧЕТНО- АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ РАЗВИТИЯ КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Е.Н. Ястребова

ФГБОУ ВО «Тверской государственный университет», г. Тверь

Принятие новых ФСБУ в рамках реформы бухгалтерского учета за последние несколько лет, привели к изменению понятия и оценки активов и обязательств и возникновению новых объектов учета, поэтому с 2025 года принимаются новые формы бухгалтерской отчетности. Изменения направлены, прежде всего, на соответствие форм бухгалтерской отчетности новым правилам и объектам учета не только по российским стандартам, но и МСФО. В формы отчетности добавлены новые строки, удалены показатели, не соответствующие новым требованиям учета, а отчет об изменении капитал реформирован полностью. Автором показано, что изменения форм отчетности способствуют повышению достоверности и точности показателей как ключевых характеристик информации для принятия управленческих решений заинтересованными пользователями. Однако есть и проблемы, такие как субъективность оценки бухгалтером определенных статей отчетности и расширение форм за счет дополнительных показателей с точки зрения обоснования их необходимости. *Целью исследования* является рассмотрение практических проблем изменения бухгалтерской отчетности с 2025 года и их влияния на достоверность отчетности как необходимого условия повышения учетно-аналитического обеспечения развития коммерческих организаций. Результаты работы могут использоваться бухгалтерами для анализа изменений показателей отчетности и понимания их сущности. Элементы научной новизны заключаются в оценке влияния изменений бухгалтерского законодательства на объективность и достоверность бухгалтерской отчетности коммерческих организаций как предпосылки повышения учетно-аналитического обеспечения их развития.

Ключевые слова: *ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская отчетность», бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах, отчет об изменениях капитала, Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.*

Введение

Минфин реформирует систему бухгалтерского учета и отчетности в России, а ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» [1], применяемое уже 25 лет, в настоящее время устарело и не соответствует изменениям, произошедшим в системе бухгалтерского учета за последние годы и правилам МСФО. Поэтому Минфин Приказом от 4 октября 2023 г. N 157н. разработал и утвердил новое ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская отчетность» [2]. Стандарт должен применяться для

составления отчетности за 2025 год, т.е. первый раз новую отчетность организациям надо составлять за 1 квартал. Новый стандарт соответствует Закону № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», поэтому не изменяет состав отчетности, но существенно реформирует сами формы отчетности по содержанию статей. В настоящее время особую актуальность приобретают вопросы оценки влияния изменений бухгалтерского законодательства на объективность и достоверность бухгалтерской отчетности коммерческих организаций.

В ходе исследования рассмотрены труды отечественных ученых в области формирования показателей бухгалтерской отчетности с учетом требований нормативных документов. К их числу можно отнести научные работы таких ученых, как С.Н. Богатырева, Н.Н. Бондина, И.А. Бондин, Е.Н. Домбровская, О.А. Замотаева, И.В. Павлова, Ю.И. Сигидов, М.А. Штефан, Г.Н. Ясенко и др.

Целью исследования является рассмотрение практических проблем изменения бухгалтерской отчетности с 2025 г. и их влияние на достоверность отчетности.

Работа основана на нормативном методе исследования законодательства в области бухгалтерской отчетности, а также на применении методов анализа, синтеза, монографического исследования.

Обсуждение и результаты исследования

В п. 5-6 ФСБУ 4/2023 указан полный состав промежуточной бухгалтерской отчетности, соответствующий годовой, т.е. бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах, отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств, пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах [2]. В настоящее время организации самостоятельно устанавливают состав промежуточной отчетности и, как правило, сокращают количество применяемых форм до двух.

Вторым существенным изменением являются рекомендации по делению активов на оборотные и внеоборотные, долгосрочные и краткосрочные, соответствующие требованиям МСФО. В п.14 ФСБУ 4/2023 установлено, что актив является оборотным, если:

- будет использован или продан в течение менее 12 месяцев, к таким активам относятся материальные ценности и готовая продукция, т.е. запасы;
- должен быть погашен в течение обычного операционного цикла, т.е. дебиторская задолженность покупателей и заказчиков;
- должен быть погашен в течение 12 месяцев после отчетной даты, т.е. краткосрочные финансовые вложения.

В п. 58-59 ФСБУ 4/2023 представлены разные варианты заголовочной части форм в зависимости от того, какая это отчетность - для малого предприятия, отчетность для предоставления в налоговый орган, для крупного и среднего бизнеса, отчетность которого подлежит обязательному аудиту.

Ряд изменений в соответствии с новыми ФСБУ по учету активов и обязательств внесены в состав статей бухгалтерского баланса. Рассмотрим самые существенные представленные в таблицах 1-2.

Таблица 1

Изменения статей в активе бухгалтерского баланса
по ФСБУ 4/2023

Действующая форма баланса	Форма баланса с 2025 г.	Комментарии
Нематериальные активы	Нематериальные активы	С 2024 г. применяется ФСБУ14 «Нематериальные активы», которое не разделяет результаты интеллектуальной собственности, приобретенные у других организаций и созданные самой организацией, поэтому показатели объединены в одну статью [3].
Результаты исследований и разработок		
Нематериальные поисковые активы	Отсутствует	Строки предназначены в соответствии с ПБУ 24 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» для организаций, осуществляющих добычу и разведку полезных ископаемых [3]. В Программе реформирования ФСБУ новая редакция ПБУ 24 не предусмотрена, поэтому строки в новом балансе не заполняются. В соответствии с новыми ФСБУ 6 и 14 изменения является актуальными, т.к. эти объекты должны быть отражены в составе нематериальных активов и основных средств [3, 5].
Материальные поисковые активы	Отсутствует	
Основные средства	Основные средства	Новая строка связана с появлением отдельного объекта основных средств, предусмотренным п. 21 ФСБУ 6/2020 – инвестиционная недвижимость, которая отличается от других объектов, в частности не подлежит амортизации и оценивается по переоцененной стоимости [5].
	Инвестиционная недвижимость	
Доходные вложения в материальные ценности	Отсутствует	В соответствии с Информационным сообщением Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29 по этой статье, как раз надо отражать инвестиционную недвижимость [6]. Поэтому в новом балансе статья удалена.
Запасы	Запасы	В информационном сообщении Минфина России от 09.07.2019 N ИС-учет-19 уже в действующем балансе была рекомендация отражать долгосрочные активы к продаже отдельной статьей в разделе 2 «Оборотные активы», если их стоимость существенна [7]. Поэтому логично, что в новом балансе Минфин добавил отдельную статью.
	Долгосрочные активы к продаже	

Разработано автором.

В табл. 1 приведены только те статьи, которые изменяются в новой редакции бухгалтерского баланса, остальные статьи Минфин оставляет без изменений.

Таблица 2

Изменения статей в пассиве бухгалтерского баланса
по ФСБУ 4/2023

Действующая форма баланса	Форма баланса с 2025 года	Комментарии
Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	Уставный капитал	Статья изменилась по названию, но не по содержанию и экономическому смыслу, тем более что в международных стандартах есть только единый термин - уставный капитал.
Собственные акции, выкупленные у акционеров	Собственные акции, принадлежащие обществу, задолженность акционеров по оплате акций	В первой части собственные акции название статьи скорректировано, но это не изменяет её экономического смысла. Вторая часть, дополненная в новом балансе «задолженность акционеров по оплате акций» носит существенное реформирование отчетности, т.к. в действующей редакции баланса задолженность учредителей отражается в активе по статье «Дебиторская задолженность», а с 2025 г. этот показатель будет отражаться в пассиве в круглых скобках, т.е. уменьшать капитал организации.
Переоценка внеоборотных активов	Накопленная дооценка внеоборотных активов	Статья по экономическому смыслу также не изменилась, коррекция названия связана с ФСБУ 6 и ФСБУ 14, где применяется именно такой термин, если организация применяла переоценку основных средств и нематериальных активов [3,5].
Доходы будущих периодов	Отсутствует	В действующей редакции по статье баланса отражается справедливая стоимость безвозмездно полученных активов и бюджетные средства, связанные с финансированием текущих расходов. Из-за специфики показателей на практике статья заполняется редко. По этой логике Минфин данную статью в новом балансе отменил.

Разработано автором

Из табл. 2 видно, что пассив подвергся гораздо меньшим изменениям, что связано с общим реформированием учета, за последние годы приняты новые учетные стандарты в основном по учету активов, что и отражено Минфином в активе баланса. Но при этом в п. 10 ФСБУ 4/2023 предполагается, что организация может добавить в баланс и другие статьи, если они предусмотрены отраслевыми стандартами или отражают особенности деятельности. И в этом пункте для

примера приводятся, в частности, нематериальных и материальные поисковых активов; права пользования активами и т.д., которые можно по желанию организации добавить в баланс. Тем более в новом стандарте появилось новое понятие – размещение бухгалтерской отчетности на официальном интернет-сайте экономического субъекта, и она может быть составлена не по формам, образцы которых установлены ФСБУ 4/2023. Это правило будет актуально для организаций, формирующих отчетность по МСФО.

Рассмотрим на конкретном примере, как выглядит баланс за 2024 и 2025 гг. учетом внесенных изменений. Предположим, что уставный капитал АО «Парус» состоит из 830 акций по номинальной стоимости 55000 руб., т.е. сумма уставного капитала – 45650 тыс. руб. Акционеру ООО «Стройка» принадлежит 600 акций и для их выкупа внесено здание по справедливой стоимости – 33 млн. Здание АО «Парус» будет сдавать в аренду. Остальные 230 акций принадлежат Фролову Н.К. и он перечислил на расчетный счет 5 млн руб. В табл. 3 и 4 представлен заполненный баланс за 2024 и 2025 г.

Таблица 3

Бухгалтерский баланс АО «Парус» за 2024 год

АКТИВ			ПАССИВ	
Статья	Сумма, тыс. руб.	Пояснения	Статья	Сумма, тыс. руб.
Доходные вложения в материальные ценности	33000	Стоимость здания, т.к. оно сдается в аренду	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд)	45650
Денежные средства	5000			
Дебиторская задолженность	7650	Задолженность Фролова Н.К, т.к. акционер не полностью оплатил задолженность в уставный капитал		
Итого	45650			45650

Разработано автором

Таблица 4

Бухгалтерский баланс АО «Парус» за 2025 год

АКТИВ			ПАССИВ		
Статья	Сумма, тыс. руб.	Пояснения	Статья	Сумма, тыс. руб.	Пояснения
Инвестиционная недвижимость	33000	Стоимость здания, т.к. оно сдается в аренду	Уставный капитал	45650	
Денежные средства	5000		Собственные акции, принадлежащие обществу, задолженность акционеров по оплате акций	(7650)	Задолженность Фролова Н.К, т.к. акционер не полностью оплатил задолженность в уставный капитал
Итого	38000		Итого	38000	

Разработано автором

Из табл. 3 и 4 видно, что внесенные изменения приводят не только к разным показателям в балансе, но и влияют на его итог.

В табл. 5 представлены изменения, внесенные в отчет о финансовых результатах, которые в отличие от баланса не значительны.

Таблица 5

Изменения статей в отчете о финансовых результатах по ФСБУ 4/2023

Действующая форма отчета	Форма отчета с 2025 года	Комментарии
Прибыль (убыток) до налогообложения	Прибыль (убыток) от продолжающейся деятельности до налогообложения	Раскрытие финансовых результатов от продолжающейся деятельности и от прекращаемой деятельности появилось в бухгалтерском учете и отчетности с 2003 года после принятия ПБУ 16/2002 «Информация по прекращаемой деятельности» [8]. При этом предполагалось, что организация должна показывать формирование финансовых результатов по разным видам деятельности в отдельных графах.
Отсутствует	Прибыль (убыток) от прекращаемой деятельности (за вычетом относящегося к ней налога на прибыль организаций)	В 2025 г. Минфин упростил применение ПБУ 16 в новом отчете, если заполнены обе строки, то видно, что организация сокращала (ликвидировала) какую-то деятельность, а если новая строка не заполнена, то значит таких операций у организации нет.
Прочее	Отсутствует	В настоящее время по статье «Прочее» отражаются штрафные санкции, уплачиваемые организациями за нарушения налогового и иного законодательства, сумма скорректированных отложенных налоговых активов и обязательств, списанных на счет 99. Минфин решил, что данная информация не обязательно должна раскрываться в отчетности.

Разработано автором.

В отличие от двух предыдущих форм отчетности отчет об изменении капитала реформирован полностью:

- во-первых, вместо трёх разделов действующей формы остался один, который объединяет все другие разделы;
- во –вторых изменились названия граф и строк, при чем графы в принципе остались те же, а вот количество строк значительно сократилось.

В новом отчете больше возможности предоставлено бухгалтеру проявить своё профессиональное суждение, т.к. вместо конкретных названий

строки указаны «иные изменения», которые надо заполнить самостоятельно в зависимости от того какие операции есть у организации. Изменилось название графы «Собственные акции, выкупленные у акционеров», в новой редакции называется «Собственные акции, принадлежащие обществу, задолженность акционеров по оплате акций» и графы «Переоценка внеоборотных активов» на «Накопленная дооценка внеоборотных активов», что соответствует изменениям в 3 разделе бухгалтерского баланса. Реформирование строки отчета представлено в табл. 6.

Таблица 6

Изменения статей в отчете об изменениях капитала
по ФСБУ 4/2023

Действующая форма отчета	Форма отчета с 2025 года	Комментарии
Отсутствует	Корректировка в связи с: изменением учетной политики исправлением ошибок	В действующей редакции заполняется отдельный раздел 2, связанный с корректировками. В отчете за 2025 год информация добавлена перед информацией об основных изменениях капитала в единой таблице, что более логично.
Увеличение капитала, всего Уменьшение капитала, всего	Отсутствует	В новой редакции перечислено изменение капитал из-за различных операций без деления на увеличение или уменьшение, на общих основаниях это будет отражено либо просто указанием суммы, либо в круглых скобках. Такое изменение сужает информативность отчета, т.к. по одной и той же строке будет происходить взаимозачёт одних и тех же величин, а сейчас видно подробно, где капитал увеличился, а где уменьшился.
Доходы, относящиеся непосредственно на увеличение капитала	Иные изменения за счет операций с собственниками - всего	В новой редакции организация должна сама указать какие конкретно изменения произошли с капиталом за отчетный и прошлый год. В принципе логичное дополнение отчета, потому что подробности, которые есть в действующей форме применяются не у всех организаций, а только у крупных ПАО, все остальные организации эти строки, как правило не заполняют.
Дополнительный выпуск акций	в том числе: указать вид	
Увеличение номинальной стоимости акций	Иные изменения - всего	
Расходы, относящиеся непосредственно на увеличение капитала	в том числе: указать вид	
Уменьшение количества акций		
Уменьшение номинальной стоимости акций		

Разработано автором.

В отличие от выше указанных форм отчет о движении денежных средств вообще не изменился, что связано с тем, что Минфин разработал отчет в соответствии с ПБУ 23 «Отчет о движении денежных средств», которое по основным критериям соответствует требованиям МСФО [9].

В связи с введением в действие новых ФСБУ и основных форм отчетности также некоторому реформированию подверглись Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах:

- появились 2 новых раздела 1 «Основные виды экономической деятельности» и 2 «Учетная политика», которые должны быть заполнены в текстовой форме. Добавление этих разделов также соответствует требованиям МСФО;

- в ряд таблиц добавили графу «Переклассифицировано», что связано с тем, что активы и обязательства к продаже переклассифицируются, тем более в новой редакции баланса они отражаются по отдельной статье;

- добавлены некоторые новые таблицы, например, в расшифровках показателей нематериальных активов появилась новая таблица 3.6 «Права на результаты интеллектуальной деятельности, средства индивидуализации, учитываемые на забалансовых счетах», а в расшифровках показателей основных средств таблица 4.6. «Капитальные вложения в инвестиционную недвижимость».

В новом ФСБУ 4 также рассмотрена упрощенная отчетность для субъектов малого предпринимательства и разработаны формы бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах, которые совершенно не изменились по сравнению с ныне действующими. Формы не лишены недостатков, но малые предприятия уже к ним привыкли и в основном изменения ФСБУ не повлияло на ведение упрощенного учета, к тому же малый бизнес при необходимости на общих основаниях может добавить в формы отчетности существенные для него показатели [10].

Заключение

Таким образом, изменения ФСБУ 4 предполагают больше возможностей для бухгалтера вносить дополнения в формы отчетности, исходя из специфики деятельности организации и своего профессионального суждения, что повлияет на повышение достоверности отчетности, размещаемой для всех заинтересованных пользователей на интернет-сайте экономического субъекта. Это является одним из главных плюсов ФСБУ 4, которое разделяет отчетность для пользователей и отчетность для ФНС, которая представляется по установленным стандартам, и в неё вносить изменения и дополнительные статьи проблематично. В итоге в течение текущего года бухгалтерам необходимо:

- во-первых, изучить все изменения, внесенные в формы отчетности, и показатели, раскрываемые в них, в соответствии с ФСБУ 4/2023;

- во-вторых, пересмотреть принцип существенности для показателей отчетности и с профессиональной точки зрения переоценить отчетность своей организации с целью добавить дополнительные показатели, рекомендуемые новым стандартом;

- в-третьих, изучать МСФО, в связи с тем, что изменение оценки и правил учета активов и обязательств и их отражение в бухгалтерской отчетности всё больше ориентируются Минфином на международные правила учета и отчетности.

Список литературы

1. ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации». Приказ Министерства финансов РФ от 06.07.99 N 43н (в ред. от 08.11.2010). [Электронные и текстовые данные]. -СПС «КонсультантПлюс». -<http://www.consultant.ru>
2. ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская отчетность». Приказ Минфина РФ от 4 октября 2023 г. N 157н. [Электронные и текстовые данные]. -СПС «КонсультантПлюс». -<http://www.consultant.ru>
3. ФСБУ14/2022 «Нематериальные активы» Приказ Минфина РФ от 30.05.2022 N 86н
4. [Электронные и текстовые данные]. -СПС «КонсультантПлюс». -<http://www.consultant.ru>
5. ПБУ 24 «Учет затрат на освоение природных ресурсов».» ([Электронные и текстовые данные]. -СПС «КонсультантПлюс».-<http://www.consultant.ru>
6. ФСБУ 6/2020 «Основные средства». Приказ Минфина РФ 17.09.2020 N 204н (ред. от 30.05.2022) [Электронные и текстовые данные]. -СПС «КонсультантПлюс». -<http://www.consultant.ru>
7. Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29. [Электронные и текстовые данные]. -СПС «КонсультантПлюс». -<http://www.consultant.ru>
8. Информационное сообщение Минфина России от 09.07.2019 N ИС-учет-19. [Электронные и текстовые данные]. -СПС «КонсультантПлюс». -<http://www.consultant.ru>
9. ПБУ 16/2002 «Информация по прекращаемой деятельности» Приказ Минфина РФ от 2 июля 2002 г. N 66н. (в ред. от 05.04.2019). [Электронные и текстовые данные]. -СПС «КонсультантПлюс». -<http://www.consultant.ru>
10. ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств» Приказ Минфина РФ от 2 февраля 2011 г. N 11н. [Электронные и текстовые данные]. -СПС «КонсультантПлюс». -<http://www.consultant.ru>
11. Ястребова Е.Н. Проблемы формирования показателей бухгалтерской отчетности для субъектов малого предпринимательства // Вестник Тверского государственного университета. Серия экономика и управление. 2014. №2. С.142–153.

Об авторе:

ЯСТРЕБОВА Елена Николаевна – кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, Институт экономики и управления,

ФГБОУ ВО «Тверской государственный университет» (170100, Россия, Тверь, ул. Желябова, 33); e-mail: e.iastrebowa@yandex.ru, Yastrebova.EN@tversu.ru, ORCID: 0000-0001-7466-2910, Spin-код: 4625-4567.

REFORMING OF THE ACCOUNTING STATEMENTS AS A STEP TO ACCOUNTING IMPROVEMENT IN A COMMERCIAL ORGANIZATION

E.N. Yastrebova

FGBOU VO “Tver State University”, Tver

The adoption of the new FSB as part of the accounting reform over the past few years has led to a change in the concept and valuation of assets and liabilities and the emergence of new accounting objects, therefore, new accounting forms are being adopted from 2025. The changes are primarily aimed at compliance of accounting forms with the new rules and accounting objects not only according to Russian standards, but also IFRS. New lines have been added to the reporting forms, indicators that do not meet the new accounting requirements have been removed, and the capital change report has been completely reformed. The author shows that changes in reporting forms contribute to increasing the reliability and accuracy of indicators, however, there are also problems, such as the subjectivity of the accountant's assessment of certain reporting items and the expansion of forms due to additional indicators in terms of justifying their need. The purpose of the study is to study the practical problems of changing accounting statements from 2025 and their impact on the reliability of reporting. The results of the work can be used by practicing accountants to analyze changes in reporting indicators and understand their essence. The elements of scientific novelty are to assess the impact of changes in accounting legislation on the objectivity and reliability of accounting statements of commercial organizations.

Keywords: *FSB 4/2023 "Accounting Statements", balance sheet, financial results report, capital changes report, Explanations to the balance sheet and financial results report.*

About the author:

JASTREBOVA Elena Nikolaevna – PhD in Economics, Associate Professor of Accounting, Institute of Economics and Management, FGBOU VO “Tver State University”, Tver (170100, Russia, Tver, Zhelyabova Str., 33); e-mail: e.iastrebowa@yandex.ru, Yastrebova.EN@tversu.ru ORCID: 0000-0001-7466-2910, Spin-код: 4625-4567.

Статья поступила в редакцию 13.07.2024 г.

Статья подписана в печать 18.09.2024 г.