

**Финансово–кредитные инструменты
повышения качества экономического роста /
Financial and credit instruments of improvement
the quality of economic growth**

Оригинальные статьи / Original articles

<https://doi.org/10.24182/2073-9885-2021-14-3-29-37>



Н. В. Москаленко

*Кандидат экономических наук, доцент,
moskalenko_mnv@mail.ru*

*Кафедра экономики,
Тамбовский государственный технический университет,
Тамбов, Российская Федерация*

Т. Н. Шаронина

*Кандидат экономических наук, доцент,
sharonina68@gmail.com*

*Кафедра экономики,
Тамбовский государственный технический университет,
Тамбов, Российская Федерация*

К. О. Фролова

*Магистрант,
kristina899198@yandex.ru*

*Тамбовский государственный технический университет,
Тамбов, Российская Федерация*

**Роль Пояснительной записки
в составе бухгалтерской финансовой отчетности**

***Аннотация:** статья посвящена вопросам изменения бухгалтерской отчетности согласно требованиям нормативно–правовых актов в области бухгалтерского учета. Показана роль пояснительной записки в составе бухгалтерской отчетности.*

***Ключевые слова:** формирование бухгалтерской отчетности, аудиторское заключение, пояснительная записка.*

N. V. Moskalenko

*Cand. Sci. (Econ.), Assoc. Prof.,
moskalenko_mnv@mail.ru*

*Department of Economics,
Tambov State Technical University,
Tambov, Russian Federation*

T. N. Sharonina

*Cand. Sci. (Econ.), Assoc. Prof.,
sharonina68@gmail.com*

*Department of Economics,
Tambov State Technical University,
Tambov, Russian Federation*

K. O. Frolova

*Master's degree student,
kristina899198@yandex.ru*

*Tambov State Technical University,
Tambov, Russian Federation*

The role of the Explanatory Note in the Accounting Statements

Annotation: *The article is devoted to the issues of changing accounting statements in accordance with the requirements of regulatory legal acts in the field of accounting. The role of the explanatory note in the accounting statements is shown.*

Keywords: *formation of accounting statements, auditor's report, explanatory note.*

Общеизвестно, что в Российской Федерации есть закрепленные законодательно, приказом 66н, формы бухгалтерской отчетности. Бухгалтерская отчетность в общем случае состоит (п. 1 ст. 14 Закон РФ от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», п. 1–4 приказа Минфина РФ от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций») из:

- бухгалтерского баланса;
- отчета о финансовых результатах;
- приложений к бухгалтерскому балансу;
- отчета об изменениях капитала;

- отчета о движении денежных средств;
- пояснений, оформленных в табличной и (или) текстовой форме¹.

Для некоторых экономических субъектов Законом 402-ФЗ предусмотрен другой состав годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности. Если мы предоставляем другой состав отчетности, изменяя его каким-то образом, то это следует раскрыть в учетной политике организации, указываем почему мы применяем именно его, например это касается тех кто ведет упрощенный бухгалтерский учет и составляет упрощенную бухгалтерскую отчетность.

Годовая бухгалтерская отчетность, которая составляется для аудиторского заключения, должна быть сформирована по формам, утвержденным Приказом Минфина России 66н от 02.07.2010 г.

Что касается формы бухгалтерской отчетности, то по итогу 2020 года по новой форме сдается Отчет о финансовых результатах (ОФР).

Его изменили еще в 2019 году, но за прошлый год новую форму можно было использовать добровольно, а с 2020 года Отчет сдается по новой форме, она немного видоизменилась в связи с тем, что мы начали применять новую редакцию ПБУ 18.

Изменения в ОФР таковы:

- строка 2410 стала именоваться «Налог на прибыль» (вместо «Текущий налог на прибыль»);
- исчезли строки 2421, 2430, 2450, посвященные налоговым обязательствам (активам);
- появились строки 2411 «Текущий налог на прибыль», 2412 «Отложенный налог на прибыль», 2530 «Налог на прибыль от операций, результат которых не включается в чистую прибыль (убыток) периода». Расчет здесь осуществляется в стандартной форме, т.е. у нас рассчитывается налог на прибыль как текущий налог на прибыль плюс (минус) тот налог отложенный, который мы сформировали. Отложенный налог формируется как остатки по счетам 77 и 09 в свернутом виде, если раньше мы их разворачивали, то теперь сворачиваем.

¹ Федеральный закон № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» от 06 декабря 2011 (ред. от 26.07.2019). [Электронный ресурс]: Консультант Плюс: официальный сайт Консультант Плюс. — Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ — Загл. с экрана.

Совокупный финансовый результат определяется как сумма строк «Чистая прибыль (убыток)», «Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) отчетного периода», «Налог на прибыль от операций, результат которых не включается в чистую прибыль (убыток) периода».

В ОФР упрощенной формы в строку «Налог на прибыль (доходы)» необходимо включать текущий налог на прибыль и отложенный налог.

Остальная отчетность составляется по привычным формам из приказа Минфина от 02.07.2010 №66н в редакции от 19.04.2019 № 61н (они вступили в силу 01.06.2019).

Во всех формах отчетности (включая ББ и ОФР):

- единицей измерения стали тысячи рублей, заполнять отчетность в миллионах нельзя;
- ОКВЭД был заменен на ОКВЭД2;
- в некоторых формах был заменен ОКУД.

Налоговые органы разработали новые контрольные соотношения для проверки финансовой отчетности. Обязательно необходимо использовать их при составлении отчетов.

Проверить бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах и другие формы бухгалтерской отчетности за 2020 год можно по контрольным соотношениям, которые направила ФНС письмом от 31.07.2019 № БА-4 -1/15052@. Письмом от 10.03.2020 № ВД- 4-1/4134@ налоговая служба их доработала с учетом возможности округления показателей, связанной с их переводом из рублей в тысячи рублей в диапазоне +/- 4 пункта ².

Когда мы говорим о бухгалтерской отчетности, точнее о ее составе, есть один элемент, который всегда вызывает массу вопросов, это пояснительная записка. До вступления в силу нового ФЗ «О бухгалтерском учете, пояснительная записка традиционно считалась частью бухгалтерской отчетности. Хотя при этом, название документа сбивает с толку, пояснительная записка к бухгалтерской отчетности. Если к бухгалтерской отчетности, то получается, что бухгалтерская отчетность должна существовать сама по себе, а пояснительная записка некий сопутствующий

² Международные стандарты финансовой отчетности и Разъяснения к ним [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_140000/. – Загл. с экрана.

щий документ, как, например, в законотворчестве, пояснительная записка к законопроекту, она же не является частью законопроекта, она просто поясняет, зачем этот законопроект, что он вводит, какое воздействие ожидается, какие затраты потребуются на реализацию и т.д.

Не может быть пояснительная записка к тому, частью чего она является, так же, как и аудиторское заключение, оно дается к бухгалтерской отчетности и не может быть составной частью этой отчетности. Но бухгалтерский учет — это такая сфера, где все может быть, даже самое невероятное. Так или иначе действующий ФЗ «О бухгалтерском учете» устранил все эти логические несуразицы с пояснительной запиской и аудиторским заключением. Таких составных частей бухгалтерской отчетности больше не существует. Что касается аудиторского заключения, то с ним все понятно, его статус установлен Федеральным Законом. А вот с пояснительной запиской не так понятно, потому что закон просто ее не упоминает.

Состав бухгалтерской отчетности установлен в статье 14 ФЗ, которая гласит, что бухгалтерская отчетность состоит из бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и приложений к ним.

Для некоммерческой организации, вместо отчета о финансовых результатах выступает отчет о целевом использовании средств, вот весь состав отчетности.

Зададимся вопросом, что собой представляют приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах и целевом использовании средств.

Состав этих приложений закон не определяет, это уже предмет подзаконных нормативных актов, то есть федеральных стандартов бухгалтерского учета.

Сейчас, пока не выпущен федеральный стандарт по составлению бухгалтерской отчетности, вопросы состава этих приложений регулируют приказ Министерства Финансов РФ № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций». Среди этих приложений есть два стандартных отчета — это:

- Отчёт об изменении капитала.
- Отчет о движении денежных средств.

В системе международных стандартов эти два отчета считаются основными отчетами такого же уровня, как баланс. Там он называется отчетом о финансовом положении и отчетом о финн. Результатах.

То есть в МСФО — четыре таких основных отчета, а не два, как у нас. Вопросом их регулирования сейчас посвящен отдельный проект совета по МСФО. В российском бухгалтерском учете Отчет об изменении капитала и Отчет о движении денежных средств низведены до уровня приложений, хотя это не меняет их сути³. Остальные приложения к Бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах приказ № 66н называет пояснениями. Согласно этому приказу «пояснения оформляются в табличной или текстовой форме», как правило в табличной форме предоставляется количественная информация, а в текстовой форме даются описания. Это не только у нас в России, а вообще везде преобладает подход, используемый в международной практике при применении МСФО. По умолчанию считают, что если информация может быть представлена в табличной форме, то лучше ее так и представить в таблице. Такое предоставление удобнее как для составителя, так и для пользователя отчетности. Типовые варианты таблиц, в которых предоставляются пояснения, приведены в приложении № 3 к приказу № 66н. Пояснения даются в каждой строчке основных отчетных форм, для этого в самих формах предусмотрена отдельная графа для указания ссылок на соответствующие пояснения. Пояснения не являются отдельным цельным комплексом, который можно было бы как-то озаглавить и выделить в некий самостоятельный структурный элемент отчетности. При таком подходе к представлению пояснений место пояснительной записки в составе бух. Отчетности просто нет, а вот за рамками отчетности, место для нее есть.

Понятие пояснительная записка вполне можно применить для обозначения так называемой сопутствующей информации. В положении по бухгалтерскому учету ПБУ4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» есть отдельный раздел 8, состоящий всего из одного пункта 39, который называется «информация, сопутствующая бухгалтерской отчетности». В ней говорится о том, что представляет собой такая информация, это например, динамика финансовых показателей, план руководства по осуществлению инвестиций, развитие новых направлений деятельности, раз-

³ Смагина М.Н., Сугробова Н.М., Новикова А.А. РОЛЬ АНАЛИЗА БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ КАК ИНСТРУМЕНТА УПРАВЛЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИЕЙ. В сборнике: Саяпинские чтения. Материалы III Всероссийской (национальной) научно-практической конференции / Отв. редактор Я.Ю. Радюкова. 2020. С. 146–156.

личная нефинансовая информация (по охране труда, усилий в области защиты окружающей среды и т.д.). Такая информация просто представляется вместе с бухгалтерской отчетностью и даже может объединяться с ней в один документ, например, годовой отчет⁴.

В этой связи очень важно отделять информацию, являющуюся частью бухгалтерской отчетности от информации, не являющейся этой частью. Это важно по двум причинам.

Во-первых, информация, являющаяся частью бухгалтерской отчетности, сформирована по определенным правилам, будь то Федеральный стандарт о Бухгалтерском учете или Международный стандарт финансовой отчетности. Для пользователей отчетности важно понимать, в отношении какой информации эти правила применялись, а где не применялись. То есть информация готовилась по произвольному усмотрению того, кто ее готовил.

Во-вторых, бухгалтерская отчетность является предметом аудиторской проверки, соответственно, информация в составе отчетности аудитором проверяется, а информация за рамками отчетности не проверяется. Читая аудиторское заключение пользователь должен понимать, в отношении каких именно данных сделано это заключение. Ведь аудитор не выражает никакого мнения по поводу данных сопутствующих к бухгалтерской отчетности, но не являющихся ее частью.

В отношении нефинансовой информации такое разграничение может быть очевидно. Например, описание проведенных организацией природоохранных мероприятий или благотворительных акций. Вряд ли кто-то будет эту информацию воспринимать, как часть бухгалтерской отчетности.

Но если сопутствующая информация носит финансовый характер, особенно когда она выражена показателями в денежном измерении, ее не просто отличить от пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, являющихся частью бухгалтерской отчетности. Вот тут-то нам и пригодится понятие пояснительной записки. Мы можем включить всю сопутствующую информацию в документ, озаглавленный таким образом.

⁴ Смагина М.Н., Топильская Ю.В. Трансформация финансовой отчетности в МСФО: этапы, способы составления и проблемы. Социально-экономические явления и процессы. Т. 12, № 3, 2017, усл. печ. л. 33,22.

Для пушей убедительности мы можем предварить это документ преамбулой о том, что настоящая пояснительная записка не является частью бухгалтерской отчетности, тем самым мы решим проблему разграничений информации в составе отчетности и за рамками отчетности.

Именно такоепредназначение для пояснительной записки видит Министерство Финансов РФ. В рекомендациях аудиторов по проверке годовой бухгалтерской отчетности за 2012 год Министерство Финансов РФ специально обратило внимание аудитора на то, что пояснительная записка не является частью бухгалтерской отчетности и на то что информацию, сопутствующую бухгалтерской отчетности необходимо четко отделять от информации в составе этой отчетности.

И наконец, если мы используем пояснительную записку для предоставления в ней сопутствующей информации, то та самая проблема корректного использования слов тоже решается. Такой документ можно смело называть пояснительной запиской к бухгалтерской отчетности. Ведь теперь эта записка подобно аудиторскому заключению сопровождает отчетность.

Список литературы

1. Федеральный закон № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» от 06 декабря 2011 (ред. от 26.07.2019).[Электронный ресурс]: Консультант Плюс: официальный сайт Консультант Плюс. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ – Загл. с экрана.
2. Международные стандарты финансовой отчетности и Разъяснения к ним [Электронный ресурс].– Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_140000/. – Загл. с экрана.
3. Смагина М.Н., Сугрובה Н.М., Новикова А.А. РОЛЬ АНАЛИЗА БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ, КАК ИНСТРУМЕНТА УПРАВЛЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИЕЙ.В сборнике: Саяпинские чтения. Материалы III Всероссийской (национальной) научно-практической конференции / Отв. редактор Я.Ю. Радюкова. 2020. С. 146–156.
4. Смагина М.Н., Топильская Ю.В. Трансформация финансовой отчетности в МСФО: этапы, способы составления и проблемы. Социально-экономические явления и процессы Т. 12, № 3, 2017, усл. печ. л. 33,22.

References

1. Federal Law No. 402-FZ «On Accounting» of December 06, 2011 (as amended on July 26, 2019). [Electronic resource]: Consultant Plus: official website of Consultant Plus. – Access mode: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ – Title from the screen.
2. International financial Reporting standards and Explanations to them [Electronic resource]. – Access mode: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_140000/. – Blank from the screen.
3. Smagina M.N., Sugrobova N.M., Novikova A.A. THE ROLE OF ACCOUNTING (FINANCIAL) ANALYSIS) REPORTING AS AN ORGANIZATION MANAGEMENT TOOL. In the collection: Sayapin Readings. Materials of the III All-Russian (national) scientific and practical conference / Editor-in-chief Ya.Yu. Radyukova. 2020. pp. 146–156.
4. Smagina M.N., Topilskaya Yu.V. Transformation of financial statements into IFRS: stages, methods of compilation and problems. Socio-economic phenomena and processes Vol. 12, no. 3, 2017, usl. pech. l. 33,22.