

## РЕТРОСПЕКТИВНЫЙ АНАЛИЗ РАЗВИТИЯ СОСТАВА И СОДЕРЖАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ

**Аннотация.** Статья посвящена изучению развития состава и содержания бухгалтерской финансовой отчетности России. Рассмотрено и дано характеристику пяти этапам развития бухгалтерской отчетности. Особое внимание уделено характеристике пятого этапа, для которого указаны новые цели и задачи, возникшие в связи с процессами преобразований, которые происходили в России.

**Ключевые слова:** финансовая отчетность, международные стандарты финансовой отчетности, бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах

Чернышева З. Д., Тресницький А. Б.

## РЕТРОСПЕКТИВНИЙ АНАЛІЗ РОЗВИТКУ СКЛАДУ І ЗМІСТУ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ ОРГАНІЗАЦІЙ

**Анотація.** Стаття присвячена вивченню розвитку складу та змісту бухгалтерської фінансової звітності Росії. Розглянуто та охарактеризовано п'ять етапів розвитку бухгалтерської звітності. Особливу увагу приділено характеристиці п'ятого етапу, для якого вказані нові цілі і завданнями, що виникли у зв'язку з процесами перетворень, які відбувалися в Росії.

**Ключові слова:** фінансова звітність, міжнародні стандарти фінансової звітності, бухгалтерський баланс, звіт про фінансові результати

Chernysheva Z., Tresnytskyi A.

## RETROSPECTIVE ANALYSIS OF THE COMPOSITION AND CONTENT DEVELOPMENT OF ORGANIZATIONS FINANCIAL ACCOUNTING

**Summary.** The article is devoted to the study of the composition and content of financial accounting of Russia. There are examined and characterized five stages of financial accounting development. Particular attention is paid to the characteristics of the fifth stage, where new aims and tasks are given and which occurred in a result of transformation processes that took place in Russia.

**Keywords:** financial accounting, international accounting standards, balance sheet, statement of financial performance

### 1. Вступление

Бухгалтерская отчетность, как свидетельствует мировая практика, является одним из важнейших инструментов рыночных отношений, обеспечивающих каждого пользователя необходимой ему финансовой информацией. Единая система показателей отчетности организаций позволяет составлять сводные отчеты и получать информацию по отдельным отраслям, экономическим районам, республикам и всему народному хозяйству в целом.

В начале прошлого века развитием бухгалтерской отчетности занимались Шмелев, Езерский, Валицкий, Иванов, Фельдгаузен. В дальнейшем этими вопросами занимались и занимаются ученые, которые изучают проблемы учета и управления на предприятиях.

**Целью исследования** является изучение и дальнейшее развитие форм бухгалтерской отчетности в России.

### 2. Развитие состава и содержания бухгалтерской отчетности в 1898–1945 гг.

**Первый этап:** становление (1898–1916 гг.), связан с мощным развитием российской экономики, а значит, и учета, что вызвало огромный спрос на бухгалтеров. На этом же этапе развития учета и отчетности было применение Положения о государственном промысловом налоге, в котором отдельные статьи посвящены бухгалтерской отчетности. Данное Положение было утверждено 8 июня 1898 г. при императоре Николае II и состояло из 7 глав и 180 статей.

Первым российским ученым, обратившим внимание на необходимость определенной упорядоченности отчета и отчетности, был А. К. Рошаховский. Он опроверг бытовавшее в России в начале 20 в. мнение о невозможности и нецелесообразности унификации отчетности и предложил типовую форму баланса (табл. 1).

Таблица 1

## Структура типового баланса акционерного предприятия 1910 г.

Актив	Пассив
1. Имущество реальное	1. Капиталы (по видам)
2. Имущество нереальное (подробный перечень)	2. Кредиторы (по категориям)
3. Должники (по категориям)	3. Корреспонденты:
4. Корреспонденты:	- по счетам Loro
- по счетам Loro	- по счетам Nostro
- по счетам Nostro	4. Переходящие суммы
5. Переходящие суммы	5. Нераспределенный остаток прибылей
6. Расходы по учреждению предприятия	прошлых лет
7. Расходы и убытки прошлых лет	6. Прибыль отчетного года
8. Убыток отчетного года	
Баланс	Баланс

В активе предлагаемого баланса должны были показывать в разрезе семи групп имущество и восьмой показатель – убытки, а в пассиве – шесть групп источников включая прибыль организации.

Детализация отдельных статей (дебиторы, кредиторы нематериальные активы) оставалась на усмотрение составителя баланса, по другим статьям рекомендовался состав элементов, целесообразных для выделения в балансе.

**Второй этап** (1917–1921 гг.) – отчетность во времена военного коммунизма. До 1917 г. отличительным признаком учета в России являлась его территориально-экономическая ограниченность. Не существовало единой методологии учета как для отдельных отраслей хозяйства, так и для отдельных ветвей промышленности. Революция 1917г., в результате которой все главные отрасли торговли и промышленности были переданы пролетариату, поставила счетоводство и отчетность предприятий в новые условия, определила иные задачи, направленные на удовлетворение потребностей государства. Отчетность, по смыслу законодательства социалистического времени, должна была более полно отображать и делать понятной для широких трудящихся масс хозяйственную деятельность страны, обеспечивая при этом всесторонний контроль.

В 1920-е г. работа по упорядочению порядка составления и представления отчетности была продолжена. “Правилами публичной отчетности” от 24 августа 1926 г. государственные предприятия, акционерные общества, товарищества, банки, союзы кооператоров были обязаны публиковать свои отчеты в газете “Экономическая жизнь”, однако структура отчетов не была в какой-либо степени нормативно регламентирована. Это приводило к значительному разному в структуре публикуемой информации, неоднозначной трактовке ее содержания. В последующие годы основное внимание уделялось проблеме унификации отчетности, что в определенной степени способствовало и структурированию отчета.

**Третий этап** (1921–1945 гг.) – отчетность в период нэпа и годы второй мировой войны (1941 – 1945 гг.). С переходом в 1921 г. к новой экономической политике (нэп) государство стало активным участником регулирования всех сторон хозяйственной жизни и основным распределителем материальных благ. В теории бухгалтерского учета

с 30-х г. 20 в. за бухгалтерским балансом закреплено центральное положение, т.е. баланс выделяется в качестве основной отчетной формы.

Однако до 1926 г. в российском законодательстве не имелось детально разработанных правил по составлению балансов. Этот существующий пробел законодатели попытались устранить изданием Правил составления балансов и исчисления амортизационных исчислений, утвержденных Советом труда и обороны 28 июля 1926 г. В соответствии с этими Правилами сложился следующий состав основных разделов баланса предприятия (табл. 2).

Таблица 2

## Рекомендуемый состав основных разделов баланса советского предприятия в 1926 году

АКТИВ	ПАССИВ
Имущество	Капиталы
Материалы	Займы и кредиты
Товары и готовые изделия	Кредиторы
Денежные средства и ценные бумаги	
Подотчетные суммы	
Обязательства и документы к получению	
Убыток	Прибыль
БАЛАНС	БАЛАНС

В Правилах каждый раздел баланса имел подробный перечень дополнительных статей. Нетрадиционным для современного понимания в структуре баланса является расположение статьи “Убыток” в активе, а “Прибыль” в пассиве баланса. Счет прибылей и убытков являлся аналогом современной формы отчета о прибылях и убытках, однако по содержанию разделов и статей с данным отчетом имеет мало что общего. Форма этого отчета 1926 г. по дебету содержала разделы, характеризующие убытки, полученные в результате осуществления хозяйственной деятельности, а также отдельные виды расходов; по кредиту соответственно приводилась расшифровка прибылей.

Совершенствование отчетности в то время шло по линии усложнения и унификации структуры основной отчетной формы – баланса. Так, уже согласно Инструкции ВСНХ СССР “Формы годового отчета и баланса на 1 октября 1929г.” типовая форма баланса хозоргана, подведомственного ВСНХ (треста, синдиката, акционерного общества), включала 14 разделов статей в активе и 13 разделов в пассиве (табл. 3).

Таблица 3

## Структура типового баланса хозяйственного органа 1929 г.

Актив	Пассив
1. Имущество	1. Капиталы
2. Запасное оборудование	2. Фонды
3. Незаконченные постройки	3. Резервы
4. Незаконченный капитальный ремонт	4. Бюджетное финансирование
5. Материалы	5. Долгосрочные кредиты
6. Незаконченные постройки	6. Банки
7. Незаконченное производство	7. Векселя выданные
8. Полуфабрикаты	8. Обязательства по бланконадписательству
9. Товары и готовые изделия	9. Кредиторы
10. Денежные средства	10. Доходы будущих лет
11. Ценные и процентные бумаги	11. Изменение уставного капитала
12. Паи и акции (других предприятий)	12. Взаимные расчеты
13. Нереализованные и неоплаченные паи (собственные)	13. Результаты
14. Вклады	
Баланс	Баланс

В последующие годы методология составления отчетности в нашей стране неоднократно менялась. Одним из самых дискуссионных был вопрос о целесообразности составления баланса в оценке брутто или оценке нетто. И в 1938 г. после проведения балансовой реформы, основной целью которой было стремление сделать баланс более пригодным для анализа финансового состояния предприятия, состав статей и их расположение изменилось. Баланс был очищен от ряда регулирующих статей.

В соответствии с Положением о бухгалтерских отчетах и балансах, утвержденным 29 июля 1936 г., основные средства отражались в балансе по их остаточной стоимости, а амортизированная часть первоначальной стоимости показывалась за балансом.

Тем не менее, схема баланса не отвечала требованиям его аналитического использования, поэтому для аналитической обработки баланса Указаниями по заполнению форм годового бухгалтерского отчета рекомендовалось заполнять специальные формы его разложения.

В 1938 г. была проведена балансовая реформа, основной целью которой было сделать баланс более пригодным для анализа финансового состояния предприятия. Изменили состав статей и их расположение для того, чтобы можно было рассчитывать непосредственно по балансу наличие собственных оборотных средств. Кроме того, баланс был очищен от ряда регулирующих статей, отклонений от плановой себестоимости материалов и готовой продукции, наложения на остаток товаров в предприятиях розничной торговли и др. Основные средства отражались в балансе по остаточной стоимости.

В связи с тем, что 9 октября 1940 г. Наркомфином СССР был утвержден единый для всех отраслей промышленности план счетов бухгалтерского учета по основной деятельности промышленных предприятий, были внесены некоторые поправки в схему бухгалтерского баланса, касающиеся, в основном, дальнейшей очистки баланса от регулирующих статей.

В годы войны структура баланса также менялась; в частности, была введена группа статей для выявления размера ущерба, причиненного вра-

жеской оккупацией. Порядок составления, представления и утверждения бухгалтерских отчетов регламентировало Положение о бухгалтерских отчетах и балансах от 1936 года, действовавшее до сентября 1951 г.

### 3. Бухгалтерская отчетность в послевоенные годы и на современном этапе развития рыночных отношений в России

**Четвертый этап (1946–1980 гг.)** – отчетность в послевоенные годы в условиях жесткой административной системы. В первой половине 1950-х г. отмечались тенденции к сокращению бухгалтерской и статистической отчетности и повышению аналитичности баланса. Основные новации второй половины 1940-х гг. касались изменения состава балансовых статей и их перегруппировки. Были введены статьи по переоценке активов в связи с денежной реформой 1947 г., введены статьи по дооценке в связи с переоценкой оборотных средств в промышленности на 1 января 1949 г., расширена номенклатура статей отвлеченных средств и др.

В начале 1950-х гг. баланс был дополнен некоторыми важнейшими показателями финансового плана такими, как прибыль и ее распределение, бюджетное и внутрисистемное финансирование оборотных средств, лимиты банковского кредитования. В результате постоянных изменений и дополнений общее число показателей баланса выросло с 250 по форме, утвержденной в январе 1941 г., до 415 по форме 1953 г.

Перегруженность форм бухгалтерской отчетности различными аналитическими статьями была очевидна. Кроме того, в соответствии с Положением о бухгалтерских отчетах и балансах от 12 сентября 1952 г. в баланс вновь были введены регулирующие статьи. Так, основные средства и малоценные и быстроизнашивающиеся предметы стали отражать по первоначальной стоимости.

Происходившие в последующие годы изменения уже не затрагивали процедур очистки, т.е. на протяжении почти сорока лет баланс составлялся в оценке брутто. Практически ежегодно вносились изменения в состав и структуру форм отчетности,

причем каждое ведомство стремилось утвердить свою форму баланса. В качестве примера можно привести укрупненную структуру типового баланса промышленного предприятия в 1964 г. В числе наиболее общих характерных черт балансов тех лет – значительная детализация разделов баланса (табл. 4).

ности для предприятий различных сфер деятельности и форм собственности. Министерство финансов СССР Письмом от 12 октября 1990 г. ввело, начиная с 1991 г., единую отчетность для всех предприятий, объединений и организаций. Номенклатура статей при этом была укрупнена, введены дополнительные статьи.

Таблица 4

Структура типового баланса промышленного предприятия 1964 г.

Актив	Пассив
I. Основные фонды и внеоборотные активы	I. Источники собственных и приравненных к ним средств
II. Нормируемые оборотные средства	II. Кредиты банка под нормируемые товарно-материальные ценности
III. Денежные средства, расчеты и прочие активы	III. Разные кредиты банка, расчеты и прочие пассивы
IV. Средства и затраты на капитальное строительство	IV. Источники средств для капитального строительства
V. Затраты на формирование основного стада	V. Финансирование затрат на формирование основного стада
Баланс	Баланс

Наиболее значимым документом, регламентирующим порядок составления отчетности в конце 1970-х г., было Положение о бухгалтерских отчетах и балансах, утвержденное Постановлением Совета Министров СССР № 633 от 29.06.1979 г. Положение устанавливало порядок составления бухгалтерских отчетов и балансов всеми объединениями, предприятиями и организациями (кроме организаций и учреждений, состоящих на бюджете).

**Пятый этап** (1981–2013 гг.) – отчетность на современном этапе развития рыночных отношений в России. Пятый этап развития бухгалтерской отчетности в России характеризуется новыми целями и задачами, возникшими в связи с процессами преобразований, происходившими в стране.

Последние двадцать лет российский бухгалтерский учет находится в состоянии реформирования с целью сближения с Международными стандартами финансовой отчетности (далее – МСФО). Причем центральное место в этой системе отведено бухгалтерскому балансу. Такое положение баланса обуславливается признанием основными пользователями отчетности инвесторов, которых интересует изменение их имущества, рыночная капитализация инвестиций, находящая отражение в показателях бухгалтерского баланса. Известно, что в России долгие годы эта группа пользователей отсутствовала. Развитие рыночных отношений привело к появлению новой группы пользователей и изменению целей бухгалтерского учета и отчетности.

К 1990-м годам обозначилась серьезная проблема, связанная с унификацией бухгалтерской отчет-

С введением нового плана счетов с 1 января 1992 г. бухгалтерская отчетность подверглась дальнейшим изменениям: уменьшилось до трех количество форм, баланс стал составляться в нетто-оценке. Минфин России Письмом № 38 от 09.06.92 г. определил следующие формы бухгалтерской отчетности: Баланс предприятия – форма № 1; Отчет о финансовых результатах и их использования – форма № 2; Приложение к балансу предприятия – форма № 5.

Утвержденные формы можно охарактеризовать следующим образом: бухгалтерский баланс состоит из трех разделов в активе и двух в пассиве, не очищен от регулирующих статей (износ НМА, основных средств, малоценных и быстроизнашивающихся предметов). Порядок расположения основных и регулирующих статей таков: нематериальные активы в первоначальной оценке, затем их износ и остаточная стоимость нематериальных активов. Аналогично отражаются основные средства в балансе: по первоначальной стоимости, затем – износ основных средств и их остаточная стоимость. Убытки находили отражение в активе баланса, прибыль – в пассиве. Причем убыток показывался ниже итога раздела III. Баланса.

В балансе того времени достаточно подробно расшифровывались все показатели: внеоборотные средства – 11 показателей, оборотные – 27 показателей, пассив баланса – 33 показателя. Однако количество разделов (укрупненные показатели баланса) практически соответствует современному балансу (табл. 5).

Таблица 5

Структура типового баланса предприятия 1992 г.

Актив	Пассив
I. Основные средства и прочие внеоборотные активы	I. Источники собственных средств
II. Запасы и затраты	II. Расчеты и прочие пассивы
III. Денежные средства, расчеты и прочие активы	
Убытки	
БАЛАНС	БАЛАНС

23 октября 1992 г. Верховным Советом РФ было принято Постановление № 3708-1 “О государственной программе перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики”. Это был первый документ, который свидетельствовал, что политика российского государства в области регулирования бухгалтерского учета и отчетности будет направлена на построение нормативной и правовой базы в соответствии с МСФО.

Таким образом, совершенствование отчетности в условиях изменения нормативно-правовой базы шло то по линии усложнения форм и увеличения количества показателей в них, то по линии унификации и сокращения объема информации. В основном эти изменения относились к изменению структуры содержания показателей основной отчетной формы бухгалтерской отчетности - баланса.

Но при этом, количество разделов баланса и их содержание (хотя бы по названию) оставалось без изменения.

В настоящее время бухгалтерская отчетность России регулируется Федеральным законом “О бухгалтерском учете” (ФЗ-402) и Приказом Минфина РФ № 66н от 02.07.2010 г. “О формах бухгалтерской отчетности организаций”.

В соответствии с этим приказом начиная с 2011 г. организации РФ составляют новые формы отчетности. Наибольшее изменение из всех форм претерпел бухгалтерский баланс, он стал более соответствующим МСФО. Важные для пользователей изменения внесены и в отчет о финансовых результатах. А ф. 5 “Приложение к бухгалтерскому балансу” выведена из состава отчетности вообще.

#### 4. Выводы

Таким образом, в период глобализации экономического развития в мире, развития рыночных отношений в России и перехода на МСФО российского учета кардинальным образом меняется роль бухгалтерской отчетности. Бухгалтерская финансовая отчетность в этих условиях превращается практически в единственный достоверный и систематизированный источник экономической информации. Умение читать и анализировать отчетность становится естественной потребностью не только бухгалтеров, но и менеджеров, аналитиков, консультантов.

Измененные формы бухгалтерской отчетности повысят прозрачность отчетной информации; обеспечат возможность качественной интерпретации

финансовых результатов деятельности организаций и эффекта от оценочных изменений, сопоставимость отчетных данных для сравнительного анализа показателей организаций, использующих в своей методологии учета различное сочетание элементов учетной политики.

#### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Колисник М. Третье измерение тривиального баланса / М. Колисник // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.investadviser.com.ua/rus/publications/3545.html>.
2. Палий В. Ф. Комментарии к международным стандартам финансовой отчетности / В. Ф. Палий. – М. : Аскери, 1999. – С.11.
3. Куцык П. А. Развитие учетных систем на основе концепций бизнес-аналитики и управления знаниями / П. А. Куцык // Вестник Астраханского государственного технического университета. – 2013. – № 2. – С. 207-213.
4. О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации : приказ Минфина Российской Федерации № 160н от 25.11.2011 г. // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no\\_date/2013/Prilozhenie\\_1\\_-\\_RU\\_IAS\\_01.pdf](http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2013/Prilozhenie_1_-_RU_IAS_01.pdf).
5. О формах бухгалтерской отчетности организаций : приказ Минфина Российской Федерации № 66н от 02.07.2010 г. // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2012/01/Formy\\_bukh\\_otchetnosti\\_s\\_izmeneniyami.zip](http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2012/01/Formy_bukh_otchetnosti_s_izmeneniyami.zip).
6. Проблемы развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля [Текст] : монография / [автор. кол.] – Брест-Житомир : ЖГТУ, 2004. – С. 177-179.
7. Тресницкий А. Б. Совершенствование бухгалтерской отчетности / А. Б. Тресницкий, Н. А. Щепочкина // Вестник Белгородского университета кооперации, экономики и права. – 2013. – № 4. – 157 с.
8. Чернышева З. Д. Бухгалтерская отчетность: от заполнения до проверки [Текст] : учеб. пособие / З. Д. Чернышева, С. И. Шиленко, А. А. Гордеева, О. С. Хаупшева. – Белгород : БУКЭП, 2011. – 294 с.
9. Чернышева З. Д. Развитие бухгалтерского учета и отчетности как информационной базы оценки финансового состояния организаций [Текст] : монография / З. Д. Чернышева, М. В. Емельянова, О. С. Хаупшева. – Белгород : БУКЭП, 2011. – 319 с.