

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-3-69-79

УДК 657.01(045)

JEL M41

Совершенствование формирования отчета о финансовых результатах как информационной базы для принятия стратегических решений

Т.Ю. Дружиловская^а, Э.С. Дружиловская^б^{а, б} Нижегородский госуниверситет им. Н.И. Лобачевского, Нижний Новгород, Россия^а <https://orcid.org/0000-0003-1345-9841>; ^б <https://orcid.org/0000-0003-2866-9825>

АННОТАЦИЯ

В статье представлены результаты исследования возможностей совершенствования подходов к составлению отчета о финансовых результатах как информационной базы для принятия решений стратегического типа; осуществлен критический анализ значимости изменений в отчете, предусмотренных проектом федерального стандарта бухгалтерского учета негосударственного сектора «Бухгалтерская отчетность организации» (ФСБУ БО), который должен вступить в силу с 2021 г. Выявлены и систематизированы основные изменения, запланированные проектом ФСБУ БО по формированию отчета о финансовых результатах, включающие не только внесение корректив в отдельные его статьи, но и совершенствование подходов к представлению целого ряда показателей. Определены важность каждого из указанных изменений; их положительное и отрицательное значение для лиц, принимающих стратегические решения; выявлены основные проблемные и дискуссионные вопросы по совершенствованию формирования отчета о финансовых результатах с позиций пользователей отчетности. В результате исследований разработан пример формы отчета о финансовых результатах, нацеленный на представление необходимой достоверной и понятной информации ее пользователям, принимающим решения. Результаты исследования могут быть полезны широкому кругу читателей, интересующихся проблемами формирования отчета о финансовых результатах, а также могут применяться в практической работе бухгалтерий организаций, в учебном процессе высших учебных заведений и при создании и совершенствовании нормативных документов по бухгалтерскому учету.

Ключевые слова: отчет о финансовых результатах; стратегические решения; пользователи финансовой отчетности; проект федерального стандарта

Для цитирования: Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. Совершенствование формирования отчета о финансовых результатах как информационной базы для принятия стратегических решений. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing*. 2021;8(3):69-79. DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-3-69-79

ORIGINAL PAPER

Improvement of the Statement of Financial Results as an Information Base for Strategic Decision Making

T. Yu. Druzhilovskaya^а, E. S. Druzhilovskaya^б^{а, б} Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russia^а <https://orcid.org/0000-0003-1345-9841>; ^б <https://orcid.org/0000-0003-2866-9825>

ABSTRACT

The article presents the results of a study of the possibilities to improve approaches to generating a report on financial results as an information base for making strategic decisions. It critically analyses the significance of the changes in this report, stipulated by the draft federal accounting standard for the non-state sector "Financial statements of the organization" (FAS FS), which should come into force from 2021. The authors identify and systematize the main changes planned by the FAS FS draft in report on financial results formation, including not only adjusting certain articles, but also

© Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С., 2021

improving the approaches to the presentation of a number of indicators. The importance of each of these changes, their positive and negative significance for the persons making strategic decisions is determined; the main problematic and debatable issues to improve the formation of the report on financial results from the perspective of users of the reporting are identified. An example of the form of the report on financial results is provided, aimed at presenting the reliable and understandable information necessary for decision-making users. The results of the study can be useful to a wide range of readers interested in the problems of forming a report on financial results, and can also be applied in the practical work of the accounting departments of organizations, in the educational process of higher educational institutions and in the creation and improvement of relevant regulatory documents on accounting.

Keywords: statement of financial results; strategic decisions; users of financial statements; federal standard draft

For citation: Druzhilovskaya T. Yu., Druzhilovskaya E.S. Improvement of the statement of financial results as an information base for strategic decision making. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2021;8(3):69-79. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-3-69-79

ВВЕДЕНИЕ

Поскольку современный бизнес предполагает достаточно широкое активное взаимодействие организации с различными юридическими и физическими лицами, то ее развитие во многом зависит от принятия стратегических решений этими лицами в отношении данного экономического субъекта. Отметим, что к указанным лицам относятся как внутренние пользователи (т.е. администрация), принимающие решения относительно развития организации, так и внешние пользователи данных (реальные и потенциальные инвесторы, кредиторы, поставщики, покупатели и т.д.), формирующие свою стратегию взаимодействия с организацией на основании анализа ее финансовой отчетности. Обычно основным источником информации, по которому внешние пользователи принимают решения относительно взаимодействия с любой организацией, является финансовая отчетность. Следует отметить, что вопросы формирования и совершенствования этого вида отчетности активно обсуждаются в последние годы как российскими [1–11], так и зарубежными [12–21] учеными. Обратим внимание на то, что в настоящее время на сайте Минфина РФ представлен проект федерального стандарта бухгалтерского учета «Бухгалтерская отчетность организации» (далее — ФСБУ БО)¹, которым рекомендовано существенно изменить правила формирования отчета о финансовых результатах, поэтому следует критически проанализировать указанные изменения с точки зрения их значимости для принятия стратегических решений пользователями такой отчетности.

¹ Проект федерального стандарта бухгалтерского учета «Бухгалтерская отчетность организации». URL: <https://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/development/project> (дата обращения: 01.04.2020).

МЕТОДЫ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Учитывая, что уже в самом начале исследования авторами было решено начать его с рассмотрения проблемных аспектов реформирования правил составления отчета о финансовых результатах, то отправной точкой стал критический анализ регламентаций проекта федерального стандарта ФСБУ БО с точки зрения их восприятия лицами, имеющими возможность принимать стратегические решения. В качестве методов исследования использовались такие, как анализ и синтез, сравнение, методы группировки и аналогий, системный и логический подходы.

Результаты детального изучения и анализа регламентаций проекта ФСБУ БО позволили следующим образом систематизировать основные изменения, предусмотренные относительно составления отчета о финансовых результатах (см. рисунок).

Отметим, что предлагаемые и текстуально отраженные на рисунке изменения в целом должны способствовать совершенствованию формирования отчета о финансовых результатах, однако не все из них можно однозначно оценить с позиции значимости решений стратегического уровня.

В первую очередь обратимся к введению в указанный отчет отдельного показателя «Курсовые разницы». Полагаем, что представление такой информации является ценным для принятия стратегических решений пользователями финансовой отчетности организации, ибо реальные данные курсовых разниц позволяют определить их действительное влияние на финансовый результат организации, спрогнозировать его в будущем на основе ожидаемых изменений курсов соответствующих иностранных валют. К тому же, выявление зависимости чистой прибыли (убытка) организации от изменения курса особенно актуально в условиях постоянно меняющихся курсов валют. Подчеркнем также, что проведенное изучение прак-

Основные изменения, запланированные проектом ФСБУ БО в отношении формирования отчета о финансовых результатах / The main changes planned by the FAS FS draft with regard to the formation of a report on financial results
1. Введение в отчет отдельного показателя «Курсовые разницы» / Introduction to the report for a separate indicator "Exchange differences"
2. Переименование статьи «Проценты к получению» в статью «Процентные доходы» / Renaming of the item "Interest receivable" to the item "Interest income"
3. Исключение из отчета статьи «Проценты к уплате» и введение статьи «Долговые расходы» / Exclusion from the report of the item "Interest payable" and the introduction of the item "Debt expenses"
4. Включение в отчет самостоятельной статьи «Результат от выбытия внеоборотных активов» / Inclusion in the report of an independent article "Result from disposal of non-current assets"
5. Исключение из отчета о финансовых результатах статьи «Прибыль (убыток) до налогообложения» и введение статей «Прибыль (убыток) от продолжающейся деятельности до налогообложения» и «Прибыль (убыток) от прекращаемой деятельности (за вычетом налога на прибыль)» / Exclusion from the income statement of the item "Profit (loss) before tax" and the introduction of items "Profit (loss) from continuing operations before tax" and "Profit (loss) from discontinued operations (net of income tax)"
6. Переименование статьи «Прибыль (убыток) от продаж» в статью «Прибыль (убыток) от обычной деятельности» / Renaming of the item "Profit (loss) from sales" to the item "Profit (loss) from ordinary activities"
7. Исключение из отчета статьями «Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода» и «Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода» и включение групп статей «Нереализованные переоценки, которые впоследствии не будут включаться в прибыль (убыток) (по видам)» и «Нереализованные переоценки, которые впоследствии будут включаться в прибыль (убыток) (по видам)» / Exclusion from the report of the article "Result from revaluation of non-current assets not included in the net profit (loss) of the period" and "Result from other operations not included in the net profit (loss) of the period" and inclusion of groups of articles "Unrealized revaluations that will not subsequently be included in profit (loss) (by type) and unrealized revaluations that will subsequently be included in profit (loss) (by type)"
8. Использование в отчете двух методов классификации расходов по обычным видам деятельности / Introduction in the report of two methods of classifying expenses according to ordinary activities

Рис. / Fig. Основные изменения, предусмотренные проектом ФСБУ БО в отношении составления отчета о финансовых результатах / The Main Changes Stipulated by the FAS FS Draft in Relation to the Statement of Financial Results

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

тики российских организаций позволяет сделать вывод о том, что величины курсовых разниц являются для многих из них существенными и составляют для некоторых из них 35 и более процентов от величин прочих доходов и прочих расходов.

Анализируя значимость информации о курсовых разницах для принятия стратегических решений, обратим внимание на следующее. В проекте ФСБУ БО говорится о включении в отчет показателя «Курсовые разницы», но и не уточняется, должен ли это быть один единый показатель, либо организации могут представить отдельными строками доходы от курсовых разниц и расходы от них. В результате на практике могут возникать разночтения при рассмотрении данного вопроса, что приведет к несопоставимости информации в финансовой отчетности организаций и отрицательно скажется на принятии решений пользователями. Выскажем собственное мнение по указанной проблеме.

Для принятия важных стратегических решений пользователи финансовой отчетности организации должны располагать конкретной информацией о полученных ею доходах и расходах от курсовых разниц, а вот этого и не позволяет делать представление ее о них на основе взаимозачета доходов и расходов. Таким образом, включение в отчет о финансовых результатах не единого показателя «Курсовые разницы», а отдельных статей «Доходы от курсовых разниц» и «Расходы от курсовых разниц» может стать действительно экономически целесообразным.

Перейдем ко второму, сформулированному на рисунке, изменению. Полагаем, что переименование статьи «Проценты к получению» в статью «Процентные доходы» сделает документ более информативным для пользователей финансовой отчетности. К тому же, название «Процентные доходы» в большей степени отражает экономическое содержание указанной статьи, поскольку традиционно отражаемые

по ней доходы в виде процентов могут уже быть получены организацией, а не ожидать к получению. Поэтому применение названия «Проценты к получению» к ранее указанной статье может вводить в заблуждение лиц, принимающих стратегические решения.

Обратимся к третьему изменению, представленному на *рисунке*. Чтобы оценить данное изменение с точки зрения принятия стратегических решений, соответствующим лицам необходимо четко понимать содержание такого изменения, но в проекте ФСБУ БО определение долговых расходов просто отсутствует. В результате при введении в действие нового федерального стандарта на практике могут возникать вопросы: какие расходы относятся к долговым? как соотносятся такие расходы с категорией процентов к уплате: являются ли составы долговых расходов и процентов к уплате тождественными или один из этих составов шире другого? Все это также приведет к несопоставимости информации в финансовой отчетности (прежде всего отчете о финансовых результатах) разных организаций и, как следствие, может вводить в заблуждение пользователей при принятии ими важных решений.

Полагаем, что категории «долговые расходы» и «проценты к уплате» не являются тождественными. Отметим, что в противном случае в проекте ФСБУ БО наряду со статьей «Процентные доходы» должна бы быть статья «Процентные расходы». Кроме того, обратим внимание на то, что согласно ПБУ 15/2008 к расходам по займам и кредитам относятся не только проценты по займам и кредитам, но и иные расходы, включающие суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, за экспертизу договора займа или кредитного договора, и другие расходы, непосредственно связанные с получением займов и кредитов. Таким образом, термин «долговые расходы» является гораздо более широким по сравнению с термином «процентные расходы».

Полагаем, что для принимающих решения лиц гораздо более информативным и удобным является отражение в отчете данных об аналогичных статьях доходов и расходов. То есть, если в нем представляется информация о процентных доходах, то пользователям отчетности предпочтительнее соотносить ее с информацией об идентичных расходах. Таким образом, более ценным для пользователей отчетности станет наличие в отчете статьи с названием «Процентные расходы», а не «Долговые расходы».

Перейдем к четвертому изменению, указанному на *рисунке*, относительно рекомендации по введению

в данный отчет отдельной статьи «Результат от выбытия внеоборотных активов». Для принимающих важные в экономическом плане решения лиц оно станет очень востребованным. Поскольку капитальные вложения в активы характеризуют намерения организации действовать в обозримом будущем, показатель динамики внеоборотных активов и результат от их выбытия становятся крайне важными.

Обратимся к пятому изменению, представленному на *рисунке*. Полагаем, что исключение из отчета о финансовых результатах статьи «Прибыль (убыток) до налогообложения» и введение статей «Прибыль (убыток) от продолжающейся деятельности до налогообложения» и «Прибыль (убыток) от прекращаемой деятельности (за вычетом налога на прибыль)» является одним из самых важных изменений, поскольку для принятия стратегических решений любым лицам необходима раздельная информация о прекращаемой и продолжающейся деятельности организации. Данное изменение будет являться, безусловно, положительным.

Шестое изменение касается переименования в отчете о финансовых результатах статьи «Прибыль (убыток) от продаж» в статью «Прибыль (убыток) от обычной деятельности», и оно будет способствовать повышению степени понятности информации (в смысле ее раскрытия) для пользователей отчетности. Действительно, термин «прибыль (убыток) от обычной деятельности» в большей степени по сравнению с термином «прибыль (убыток) от продаж» отражает экономическое содержание ранее указанной статьи, так как в ней традиционно отражается именно прибыль (убыток) от обычной деятельности, а она (он) далеко не для всех организаций возникает от операций продажи. В развитие данной идеи отметим, что целесообразнее использовать в отчете о финансовых результатах название статьи «Себестоимость», а не «Себестоимость продаж», поскольку обычная деятельность организации не обязательно и не всегда связана именно с продажами.

Перейдем к седьмому изменению, фиксируемому *рисунком*. Оно призвано способствовать представлению более подробной информации для анализа деятельности организации с позиций пользователей ее финансовой отчетности, поскольку в этом случае вместо двух статей по результатам от переоценки внеоборотных активов и от прочих операций в отчете должна будет представляться гораздо более детальная информация обо всех существенных статьях доходов и расходов, не включенных в чистую прибыль (убыток) периода (названных в проекте

ФСБУ БО нереализованными переоценками). Кроме того, такая информация будет сгруппирована в два подраздела, отражающих суммы указанных доходов и расходов, которые впоследствии будут или нет реклассифицированы в состав чистой прибыли (убытка). Предлагаемое деление позволит определить суммы, которые в будущем повлияют на величину чистой прибыли (убытка) организации, что, несомненно, важно при стратегии принятия решений.

Отмечая безусловную ценность предлагаемых нововведений, обратим внимание и на некоторые дискуссионные вопросы. Проведенные исследования регламентаций проекта ФСБУ БО показывают, что в этом документе не представлено определение нереализованных переоценок, и, кроме того, отсутствуют примеры составляющих таких переоценок. И только знание регламентаций международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), послуживших основой для названных изменений в российском отчете, позволяет сделать вывод о том, что к нереализованным переоценкам, очевидно, должны быть отнесены доходы и расходы, не включенные в чистую прибыль (убыток) периода. Вместе с тем не все бухгалтеры и пользователи финансовой отчетности, принимающие стратегические решения, в достаточной степени хорошо знакомы с регламентациями МСФО. В результате на практике могут возникать разночтения при трактовке нереализованных переоценок, что также может отрицательно сказаться на правильности принимаемых решений. Считаю, что в ФСБУ БО, который предлагается к введению в действие, целесообразно дать более четкое определение нереализованных переоценок как доходов и расходов, не включенных в чистую прибыль (убыток) периода. Подчеркнем, что поскольку эта категория была введена в проект ФСБУ БО с целью сближения с регламентациями МСФО, для упрощения понимания на практике термин «нереализованные переоценки» можно было бы заменить на иной, аналогичный применяющемуся для указанных целей в международных стандартах. Учитывая, что в МСФО используется термин «прочий совокупный доход», а организация может получать не только прочий совокупный доход, но и иметь и расход, предлагаем скорректировать указанный термин, введя его в будущий ФСБУ БО как «прочий совокупный доход (расход)».

Обратимся к восьмому, представленному на рисунке изменению. Введение двух методов классификации расходов по обычным видам деятельности в отчете о финансовых результатах, с одной стороны, позволяет представить принимающим стратегические решения пользователям финансовой отчетности

разный «разрез» данных расходов: по их функциям или по характеру используемых ресурсов (элементам расходов). С другой стороны, пользователям может быть привычен какой-то определенный метод классификации указанных расходов, отличный от выбранного организацией при формировании такого отчета. Кроме того, обратим внимание на трудность сопоставимости показателей расходов организаций, ранее использовавших разные методы классификации

Анализируя представление в отчете информации об указанных расходах, укажем на следующее. Проект ФСБУ БО не содержит четкого перечня статей расходов по обычным видам деятельности, подлежащих раскрытию в указанном отчете при выборе двух ранее названных методов классификации. В результате на практике могут возникнуть разночтения по этому вопросу, а их последствия негативно повлияют на сопоставимость информации в отчетах о финансовых результатах различных организаций. Это приведет к существенному снижению и информационной ценности этих отчетов для лиц, принимающих стратегические решения.

В качестве примера возможных значительных отличий в показателях расходов от обычных видов деятельности приведем те из них, которые отражены в отчетах о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе (расходе), сформированных различными организациями по МСФО (табл. 1). Ввиду отсутствия практики применения ФСБУ БО на сегодняшний день пока нет данных об отличиях в показателях расходов от обычных видов деятельности, представленных различными организациями в своих отчетах о финансовых результатах. Вместе с тем некоторые выводы о таких отличиях можно сделать на основе изучения отчетов о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе (расходе) различных компаний, сформированных по МСФО, поскольку международные стандарты, как и проект ФСБУ БО, не устанавливают четких перечней расходов по обычным видам деятельности, подлежащих раскрытию в данном отчете. Учтем, что в табл. 1 названия реально существующих организаций заменены нами на условные обозначения «Альфа», «Бета», «Гамма» и «Сигма».

Данные табл. 1 со всей очевидностью свидетельствуют о существенности различий показателей расходов от аналогичных, но обычных видов деятельности, отражаемых различными организациями в своих отчетах, а потому наличие таких отличий значительно усложняет принятие верных стратегических решений пользователями финансовой отчетности.

Таблица 1 / Table 1
Примеры отличий в показателях расходов от обычных видов деятельности, представляемых различными организациями в своих отчетах прибыли или убытке и прочем совокупном доходе (расходе) / Examples of Differences in Expenses from Ordinary Activities Presented by Various Organizations in Their Statements of Profit or Loss and Other Comprehensive Income (Expense)

«Альфа» / "Alpha"	«Бета» / "Beta"	«Гамма» / "Gamma"	«Сигма» / "Sigma"
Операционные расходы, в том числе: / Operating expenses, including:	Операционные расходы / Operating expenses	Производственные и операционные расходы / Production and operating expenses	—
—	—	—	Расходы на обработку и переработку / Production and manufacturing expenses
—	—	—	Закупки / Purchases
Покупные газ и нефть / Purchased gas and oil	Стоимость приобретенных нефти, газа и продуктов их переработки / Cost of purchased oil, gas and products of their processing	Стоимость приобретенной нефти, газа, нефтепродуктов и услуг по переработке / Cost of purchased oil, gas, petroleum products and refining services	—
Транзит газа, нефти и продуктов нефтегазопереработки / Transit of gas, oil and oil and gas processing products	—	—	—
Транспортные расходы / Transportation costs	Транспортные расходы / Transportation costs	Тарифы за пользование нефтепроводом и расходы на транспортировку / Tariffs for the use of the oil pipeline and transportation costs	—
—	Коммерческие, общехозяйственные и административные расходы / Selling, general and administrative expenses	Общехозяйственные и административные расходы / General and administrative expenses	Расходы на продажу и административные расходы / Selling and administrative expenses
Амортизация / Amortisation	Износ и амортизация / Depreciation and amortisation	Износ, истощение и амортизация / Depreciation, depletion and amortisation	Обесценение, истощение и амортизация / Impairment, depletion and amortisation
Убыток от обесценения (восстановление убытка от обесценения) нефинансовых активов / Impairment loss (reversal of impairment loss) of non-financial assets	—	—	—
Материалы / Materials	—	—	—
Товары для перепродажи, в том числе продукты нефтегазопереработки / Goods for resale, including refined products	—	—	—
Расходы на оплату труда / Labor costs	—	—	—

Окончание таблицы 1 / Table 1 (continued)

«Альфа» / "Alpha"	«Бета» / "Beta"	«Гамма» / "Gamma"	«Сигма» / "Sigma"
Расходы на ремонт, эксплуатацию и техническое обслуживание / Repair, operation and maintenance costs	–	–	–
Расходы на электроэнергию и теплоэнергию / Electricity and heat costs	–	–	–
Социальные расходы / Social expenses	–	–	–
Расходы по аренде / Rental expenses	–	–	–
Расходы на страхование / Insurance costs	–	–	–
Налоги, кроме налога на прибыль / Taxes other than income tax	Налоги (кроме налога на прибыль) / Taxes (other than income tax)	Налоги, кроме налога на прибыль / Taxes other than income tax	–
–	Затраты на геологоразведочные работы / Exploration costs	Затраты, связанные с разведкой запасов нефти и газа / Oil and gas exploration costs	Разведка / Exploration
Расходы на исследования и разработки / Research and development costs	–	–	Исследования и разработки / Research and development
–	Акцизы и экспортные пошлины / Excise and export duties	Экспортная пошлина / Export duty	–
–	–	–	–
Услуги по переработке / Processing services	–	–	–
Убыток (прибыль) от производных финансовых инструментов / Loss (gain) from derivative financial instruments	–	–	–
Курсовые разницы по операционным статьям / Exchange rate differences by operating items	–	–	–
Прочие / Others	–	–	–
Изменение остатков готовой продукции, незавершенного производства и прочие эффекты / Change in balances of finished goods, work in progress and other effects	–	–	–
(Убыток от обесценения) восстановление убытка от обесценения финансовых активов / (Impairment loss) reversal of impairment loss on financial assets	–	–	–

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

Таблица 2 / Table 2

**Предлагаемый пример формы отчета о финансовых результатах /
Proposed Example of a Statement of Financial Results**

Пояснения / Explanations	Показатель / Indicator	За 20X2 / For 20X2	За 20X1 / For 20X1
	Выручка / Revenue		
	В зависимости от выбранного метода классификации расходов по обычным видам деятельности: / Depending on the chosen method of classifying expenses by ordinary activities:		
	Себестоимость / Cost	Материальные расходы / Material costs	
	Валовая прибыль / Gross profit	Расходы на оплату труда / Labor costs	
	Общехозяйственные расходы / General business costs	Отчисления на социальные нужды / Social contributions	
	Расходы на продажу / Selling expenses	Амортизация / Amortisation	
	Прочие расходы по обычным видам деятельности / Other expenses for ordinary activities	Прочие расходы по обычным видам деятельности / Other expenses for ordinary activities	
	Прибыль (убыток) от обычной деятельности / Profit (loss) from ordinary activities		
	Доходы от участия в других организациях / Income from participation in other organizations		
	Процентные доходы / Interest income		
	Процентные расходы / Interest expenses		
	Доходы от курсовых разниц / Income from exchange rate differences		
	Расходы от курсовых разниц / Expenses from exchange rate differences		
	Результат от выбытия внеоборотных активов / Result from disposal of non-current assets		
	Прочие доходы / Other income		
	Прочие расходы / Other expenses		
	Прибыль (убыток) от продолжающейся деятельности до налогообложения / Profit (loss) from continuing operations before tax		
	Налог на прибыль / Income tax		
	Прибыль (убыток) от прекращаемой деятельности (за вычетом налога на прибыль) / Profit (loss) from discontinued operations (net of income tax)		
	Чистая прибыль (убыток) / Net profit (loss)		
	Прочий совокупный доход (расход): / Other comprehensive income (expense):		
	Статьи прочего совокупного дохода (расхода), которые впоследствии могут быть реклассифицированы в состав чистой прибыли (убытка): / Items of other comprehensive income (expense) that can subsequently be reclassified to net profit (loss):		
	...		
	Итого прочий совокупный доход (расход), который впоследствии может быть реклассифицирован в состав чистой прибыли (убытка) / Total other comprehensive income (loss) that can subsequently be reclassified to net profit (loss)		
	Статьи прочего совокупного дохода (расхода), которые впоследствии не будут реклассифицированы в состав чистой прибыли (убытка) / Items of other comprehensive income (expense) that will not subsequently be reclassified to net profit (loss)		
	...		
	Итого прочий совокупный доход (расход), который впоследствии не будет реклассифицирован в состав чистой прибыли (убытка) / Total other comprehensive income (loss) that will not subsequently be reclassified to net profit (loss)		
	Итого прочий совокупный доход (расход) / Total other comprehensive income (expense)		
	Совокупный финансовый результат / Aggregate financial result		

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

Итак, рекомендуемый пример формы отчета о финансовых результатах, нацеленный на представление необходимой достоверной и понятной информации пользователям, имеет вид, изображенный как табл. 2.

Для повышения степени информативности разработанной авторской формы отчета (см. табл. 2) достаточно важным является наличие в пояснениях к финансовой отчетности дополнительной информации о его статьях, которая должна включать как ту, которая требуется нормативными документами по бухгалтерскому учету, так и другую, данными документами не требуемую, но представляемую организациями как необходимую для лиц, принимающих стратегические решения.

ВЫВОДЫ

Все предполагаемые проектом ФСБУ БО изменения в отношении формирования отчета о финансовых результатах, безусловно, важны. При этом самыми важными изменениями в данной области для них являются следующие:

- отдельное отражение курсовых разниц;
- выделение показателей прибылей (убытков) от продолжающейся и от прекращаемой деятельности;

- расширение показателей доходов и расходов, не включаемых в чистую прибыль (убыток) периода;
- разрешение применения одного из двух методов классификации расходов по обычным видам деятельности в отчете.

Отметим, что для принимающих стратегические решения пользователей, хорошо знакомых с регламентациями МСФО и привыкших к ним, востребованными могут стать также изменения в отношении формирования отчета, сближающие российские требования с положениями международных стандартов. К последним можно отнести три:

- введение двух методов классификации расходов по обычным видам деятельности;
- более детальное представление показателей доходов и расходов, не включаемых в чистую прибыль (убыток) периода;
- отдельное отражение сумм прибылей (убытков) от продолжающейся и от прекращаемой деятельности.

Считаем, что высказанные рекомендации позволят улучшить содержание отчета о финансовых результатах как информационной базы для принятия стратегических решений.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Демина И.Д. Основные направления развития бухгалтерского учета и отчетности организаций как информационной базы для внешних пользователей в соответствии с международной практикой. *Аудит*. 2020;(1):18–22.
2. Домбровская Е.Н. Обеспечение существенности показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности. *Аудит*. 2019;(5):4–7.
3. Дружиловская Т.Ю. Гармонизация финансовой отчетности: теория и российская практика. Монография. М.: Бухгалтерский учет; 2007. 278 с.
4. Дружиловская Э.С. Принципы формирования финансовой отчетности в России и в МСФО. *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2016;15(399):2–13.
5. Мельник М.В. Актуальные задачи бухгалтерско-аналитической науки. *Современная экономика: проблемы и решения*. 2012;4(28):104–122.
6. Мельник М.В. Новые направления развития учета, анализа и аудита как функций управления. I Всероссийской науч.-практич. конф. «Модернизация учетно-контрольных и аналитических процессов в условиях цифровой экономики» (Самара, 25–26 апреля 2018 г.). Самара: Самарский государственный экономический университет; 2018:3–16.
7. Мельник М.В. Роль учетно-контрольных и аналитических процессов в развитии системы управления экономических субъектов. *Вопросы региональной экономики*. 2016;1(26):122–132.
8. Петрова В.Ю. Отчет о финансовых результатах: на что обратить внимание. *Бухгалтерский учет*. 2018;(1):48–52.
9. Рожнова О.В. Актуальные проблемы формирования финансовой отчетности российскими предприятиями. *Учет. Анализ. Аудит*. 2015;(2):45–52.
10. Рожнова О.В. Новые показатели результатов деятельности предприятия. Междунар. экономический форум «Бакановские чтения». «Стратегия развития учетно-аналитических и контрольных систем в механизме управления современными бизнес-процессами коммерческих организаций» (Орел, 26 ноября 2014 г.). Орел: Картуш; 2014.

11. Рожнова О. В. Современные тенденции развития финансовой отчетности. *Учет. Анализ. Аудит*. 2018;5(2):26–35. DOI: 10.26794/2408–9303–2018–5–2–26–35
12. Būmane I. The methodology of the statement of comprehensive income and its impact on profitability: The case of Latvia. *Entrepreneurship and Sustainability Issues*. 2018;6(1):77–86.
13. Du N., Stevens K., McEnroe J. The effects of comprehensive income on investors' judgments: An investigation of one-statement vs. two-statement presentation formats. *Accounting Research Journal*. 2015;28(3):284–299.
14. Hodgson A., Russell M. Comprehending comprehensive income. *Australian Accounting Review*. 2014;24(2):100–110.
15. Jones D.A., Smith K.J. Comparing the value relevance, predictive value, and persistence of other comprehensive income and special items. *Accounting Review*. 2011;86(6):2047–2073.
16. Huang Q., Ye J., Du G. Value relevance of comprehensive income in small and medium-size enterprises. 11th Intern. Conf. on Service Systems and Service Management (ICSSSM) (Beijing, 25–27 June 2014) Beijing: IEEE; 2014. DOI: 10.1109/ICSSSM.2014.6874141
17. Linsmeier T.J. Revised model for presentation in statement(s) of financial performance: Potential implications for measurement in the conceptual framework. *Accounting Horizons*. 2016;30(4):485–498.
18. Marshall R., Lennard A. The reporting of income and expense and the choice of measurement bases. *Accounting Horizons*. 2019;30(4):499–510.
19. Palea V., Scagnelli S.D. Earnings reported under IFRS improve the prediction of future cash flows? Evidence from European banks. *Australian Accounting Review*. 2017;27(2):129–145.
20. Puspa D.F., Srimulatsih L., Zaitul. Properties of accounting income in Indonesia: Net income and total comprehensive income. *International Journal of Recent Technology and Engineering*. 2019;8(2 Special Issue 9):810–816.
21. Wang X., Jiang H., Lu M. Does the reporting location of other comprehensive income matter? The investor's perspective. *Australian Accounting Review*. 2019;29(3):546–555.

REFERENCES

1. Demina I.D. The main directions of development of accounting and reporting of organizations as information base for external users in accordance with international practice. *Audit = Auditing*. 2020;(1):18–22. (In Russ.).
2. Dombrovskaya E.N. Ensuring the materiality of indicators of accounting (financial) statements. *Audit = Auditing*. 2019;(5):4–7. (In Russ.).
3. Druzhilovskaya T. Yu. Harmonization of financial statements: Theory and Russian Practice. Monograph. Moscow: Accounting; 2007. 278 p. (In Russ.).
4. Druzhilovskaya E.S. The principles of financial reporting in Russia and in IFRS. *Buhgalterskii uchet v byudzhethnykh i nekommercheskikh organizatsiyah = Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations*. 2016;15(399):2–13. (In Russ.).
5. Mel'nik M.V. Topical problems of accounting and analytical science. *Sovremennaya ekonomika: problemy i resheniya = Modern Economy: Problems and Solutions*. 2012;4(28):104–122. (In Russ.).
6. Mel'nik M.V. New directions in the development of accounting, analysis and audit as management functions. In: I All-Russian sci.-pract. conf. "Modernization of accounting, control and analytical processes in the digital economy" (Samara, April 25–26, 2018). Samara: Samara State University of Economics; 2018:3–16. (In Russ.).
7. Mel'nik M.V. The role of accounting and control and analytical processes in the development of the management system of economic entities. *Voprosy regional'noi ekonomiki = Questions of the Regional Economy*. 2016;1(26):122–132. (In Russ.).
8. Petrova V. Yu. Report on financial results: what to look for. *Buhgalterskii uchet = Accounting*. 2018;(1):48–52. (In Russ.).
9. Rozhnova O.V. Topical problems of the formation of financial statements by Russian enterprises. *Uchet. Analiz. Audit. = Accounting. Analysis. Audit*. 2015;(2):45–52. (In Russ.).
10. Rozhnova O.V. New performance indicators of the enterprise. International Economic Forum "Bakanovo Readings". "Development strategy for accounting, analytical and control systems in the mechanism of management of modern business processes of commercial organizations" (Orel, November 26, 2014). Orel: Cartouche; 2014:74–76. (In Russ.).

11. Rozhnova O.V. Current trends in financial reporting. *Uchet. Analiz. Audit. = Accounting. Analysis. Audit.* 2018;5(2):26–35. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408–9303–2018–5–2–26–35
12. Būmane I. The methodology of the statement of comprehensive income and its impact on profitability: The case of Latvia. *Entrepreneurship and Sustainability Issues.* 2018;6(1):77–86.
13. Du N., Stevens K., McEnroe J. The effects of comprehensive income on investors' judgments: An investigation of one-statement vs. two-statement presentation formats. *Accounting Research Journal.* 2015;28(3):284–299.
14. Hodgson A., Russell M. Comprehending comprehensive income. *Australian Accounting Review.* 2014;24(2):100–110.
15. Jones D.A., Smith K.J. Comparing the value relevance, predictive value, and persistence of other comprehensive income and special items. *Accounting Review.* 2011;86(6):2047–2073.
16. Huang Q., Ye J., Du G. Value relevance of comprehensive income in small and medium-size enterprises. 11th Intern. Conf. on Service Systems and Service Management (ICSSSM) (Beijing, 25–27 June 2014) Beijing: IEEE; 2014. DOI: 10.1109/ICSSSM.2014.6874141
17. Linsmeier T.J. Revised model for presentation in statement(s) of financial performance: Potential implications for measurement in the conceptual framework. *Accounting Horizons.* 2016;30(4):485–498.
18. Marshall R., Lennard A. The reporting of income and expense and the choice of measurement bases. *Accounting Horizons.* 2019;30(4):499–510.
19. Palea V., Scagnelli S.D. Earnings reported under IFRS improve the prediction of future cash flows? Evidence from European banks. *Australian Accounting Review.* 2017;27(2):129–145.
20. Puspa D.F., Srimulatsih L., Zaitul. Properties of accounting income in Indonesia: Net income and total comprehensive income. *International Journal of Recent Technology and Engineering.* 2019;8(2 Special Issue 9):810–816.
21. Wang X., Jiang H., Lu M. Does the reporting location of other comprehensive income matter? The investor's perspective. *Australian Accounting Review.* 2019;29(3):546–555.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Татьяна Юрьевна Дружиловская — доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета Института экономики и предпринимательства, Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, Нижний Новгород, Россия
tdruzhilovskaya@yandex.ru

Эмилия Сергеевна Дружиловская — кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета Института экономики и предпринимательства, Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, Нижний Новгород, Россия
druzhilovskaya@yandex.ru

ABOUT THE AUTHORS

Tat'yana Yu. Druzhilovskaya — Dr. Sci (Econ.), Professor of the Accounting Department of the Institute of Economics and Entrepreneurship, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russia
tdruzhilovskaya@yandex.ru

Emiliya S. Druzhilovskaya — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor of the Accounting Department of the Institute of Economics and Entrepreneurship, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russia
druzhilovskaya@yandex.ru

Статья поступила в редакцию 09.02.2020; после рецензирования 05.04.2020; принята к публикации 29.06.2021. Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 09.02.2020; revised on 05.04.2020 and accepted for publication on 29.06.2021.

The authors read and approved the final version of the manuscript.