

УДК 336.02

Сущность изменений в формировании показателей бухгалтерского баланса

©2013 г. Таюрская Е.И.*

Для управления хозяйствующим субъектом необходима информация, которая позволяла бы принимать безопасные решения при выборе стратегии развития, поиске источников финансирования, реконструкции и расширении производства. Информация формируется в рамках ведения бухгалтерского учета и подготовки отчетности.

Бухгалтерская отчетность представляет собой единую систему данных об имущественном и финансовом состоянии организации и о результатах ее хозяйственной деятельности.

В новом законе «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ [1] в качестве цели обозначено установление единых требований к бухгалтерскому учету, в том числе бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также создание правового механизма регулирования бухгалтерского учета.

В соответствии с положениями этого закона бухгалтерская отчетность – это не только единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, но в этом документе делается акцент также и на значимости информации о движении денежных средств. Таким образом, наряду с формами отчетности: бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках – не менее важным становится отчет о движении денежных средств, порядок формирования которого отражен в ПБУ 23/2011 [2].

Законом № 402-ФЗ вводятся новые понятия регламентов, которые будут регулировать бухгалтерский учет: это международный и отраслевой стандарты, стандарт бухгалтерского учета. При этом определения понятий международного стандарта и стандарта бухгалтерского учета даны в статье 3 закона, а содержание термина «отраслевой стандарт» пока не раскрыто.

В соответствии с законом № 402-ФЗ годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность, за исключением случаев, установленных этим законом, состоит из бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и приложений к ним. Эти положения составляют основу приказа Минфина России от 02.07.2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности» [3].

По новым правилам бухгалтерская отчетность считается составленной, после того как руководи-

тель хозяйствующего субъекта ставит подпись на бумажном носителе (в настоящее время бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером организации). Следовательно, можно сделать вывод, что происходит сближение процедуры формирования бухгалтерской отчетности в российском учете с требованиями международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

Формы бухгалтерской отчетности, введенные в действие приказом Минфина РФ № 66н, были обновлены в соответствии с приказом Минфина № 124н от 05.10.2011 г.

Сроки сдачи отчетности регламентируются несколькими нормативными актами. Приказ Минфина РФ № 186н от 24.12.2010 г. внес изменения в приказ Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» [5]. Этот документ отменил ограничение на представление бухгалтерской отчетности ранее 60 дней по окончании отчетного года и требование об утверждении представляемой отчетности. В то же время в пункте 2 статьи 15 действующего Федерального закона № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» [6] установлено, что представляемая годовая бухгалтерская отчетность организации, за исключением бюджетных и казенных учреждений, должна быть утверждена в порядке, установленном учредительными документами.

Федеральными законами от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» [7] и от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» [8] установлены сроки утверждения годовой бухгалтерской отчетности общим собранием акционеров или участников. Годовое общее собрание акционеров проводится в сроки, устанавливаемые уставом общества, но не ранее чем через два месяца и не позднее чем через шесть месяцев после окончания финансового года, а общее собрание участников общества должно проводиться не ранее чем через два месяца и не позднее чем через четыре месяца после окончания финансового года.

Поэтому можно сделать вывод, что сроки сдачи годовой бухгалтерской отчетности не изменились, поскольку годовая отчетность не может быть утверждена раньше чем через два месяца после окончания года. Таким образом, бухгалтерскую отчетность за отчетный год необходимо представить в налоговый орган не ранее 1-го и не позднее 30 марта текущего года.

* Канд. экон. наук, доц. каф. прикладной экономики НИТУ «МИСиС».

Отчетный период – это период, за который организация должна составлять бухгалтерскую отчетность. Отчетность формируется нарастающим итогом с начала отчетного года за месяц, квартал, год. Отчетным годом считается период с 1 января по 31 декабря включительно. Первым отчетным годом для вновь созданных организаций считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года, а для организаций, созданных после 1 октября, – по 31 декабря следующего года. Данные о хозяйственных операциях, проведенных до государственной регистрации организаций, включаются в их бухгалтерскую отчетность за первый отчетный год согласно статье 14 Закона № 129-ФЗ и пунктам 36, 37 приказа Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н. Месячная и квартальная бухгалтерские отчетности являются промежуточными.

Правила составления бухгалтерской отчетности отражены в ПБУ 4/99 [9], а также в приказе Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н.

В состав годовой бухгалтерской отчетности в соответствии с приказом Минфина РФ № 66н от 02.07.2010 г. [3] включаются:

- бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках;
- приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках: отчет об изменении капитала; отчет о движении денежных средств; пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;
- пояснительная записка.

Кроме того, для некоммерческих организаций предусмотрена форма «Отчет о целевом использовании полученных средств».

Субъекты малого предпринимательства могут представлять годовую отчетность по упрощенной системе:

- бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках без детализации показателей по статьям;
- приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, содержащие наиболее важную информацию, необходимую для оценки финансового положения организации или финансовых результатов деятельности.

Квартальная бухгалтерская отчетность включает бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках.

Изменения коснулись и отражения в балансе количества отчетных периодов. Начиная с 2011 года в бухгалтерском балансе представляется информация за три отчетных периода. Увеличение количества периодов в балансе является положительным фактором для осуществления процедуры финансового анализа: позволяет повысить уровень сопоставимости информации финансовой отчетности, как в рамках баланса, так и с другими формами финансовых отчетов, в которых информация охватывает два и более периодов. До внесения изменений информация в балансе отражалась только на начало и конец отчетного периода.

Кроме того, рекомендуемый формат баланса упрощает формирование показателей, рассчиты-

ваемых на основе данных баланса и других форм отчетности. Например, для расчета показателей оборачиваемости, рентабельности требуется усреднение данных баланса, для чего необходима информация из периода, предшествующего предыдущему.

Основная форма бухгалтерской отчетности – форма №1 «Бухгалтерский баланс», состоит из актива и пассива. Актив баланса раскрывает предметный состав имущества организации – его использование и величину. При этом под активом понимают вероятные будущие экономические выгоды, полученные или контролируемые организацией в результате прошлых событий.

В пассиве баланса отражены источники образования имущества – направление использования и величина. Пассив характеризует величину собственного капитала, вложенного в хозяйственную деятельность организации, а также кто и в какой форме участвовал в создании имущества организации. В связи с этим пассивы подразделяются на собственный капитал и обязательства.

Под обязательствами понимаются вероятные будущие потери экономических выгод, вытекающие из существующих обязательств в результате прошлых событий.

Собственный капитал представляет собой остаточную стоимость активов после вычета обязательств организации.

Основными элементами актива и пассива баланса являются статьи (строки), по которым отражаются однородные виды активов и пассивов. Балансовые статьи объединены в разделы. В настоящее время в форме «Бухгалтерский баланс» пять разделов: два в активе (I. «Внеоборотные активы»; II. «Оборотные активы») и три – в пассиве (III. «Капитал и резервы»; IV. «Долгосрочные обязательства»; V. «Краткосрочные обязательства»).

Статьи актива расположены в порядке увеличения ликвидности, т.е. мобильности превращения их в денежные средства. Статьи пассива расположены в порядке срочности погашения.

Введение приказа Минфина РФ № 66н от 02.07.2010 г. изменило состав показателей разделов бухгалтерского баланса. В **табл. 1** дано сравнение показателей раздела I действующей формы баланса с показателями, утвержденными приказом Минфина РФ № 67н от 22.07.2003 г. [4].

Как следует из данных табл. 1, появилась новая строка в составе внеоборотных активов – «Результаты исследований и разработок». По этой строке отражается сумма расходов на завершённые научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР), не отнесенные в состав расходов по обычным видам деятельности или прочих расходов. Согласно Федеральному закону от 23.08.1996 № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике» [10] к научно-исследовательским работам относятся работы, связанные с осуществлением научной (научно-исследователь-

Таблица 1

Состав внеоборотных активов в бухгалтерском балансе	
Состав внеоборотных активов	
согласно действующим формам (приказ № 66н) [3]	согласно отмененным формам (приказ № 67н) [4]
Нематериальные активы	Нематериальные активы
Результаты исследований и разработок	Незавершенное строительство
Основные средства	Основные средства
Доходные вложения в материальные ценности	Доходные вложения в материальные ценности
Финансовые вложения	Долгосрочные финансовые вложения
Отложенные налоговые активы	Отложенные налоговые активы
Прочие внеоборотные активы	Прочие внеоборотные активы

ской), научно-технической деятельности и экспериментальными разработками.

При составлении бухгалтерской отчетности за 2011 г. организации столкнулись с вопросами по порядку формирования показателя данной статьи. Так, в соответствии с п. 5 Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02), утвержденного приказом Минфина России от 19.11.2002 г. № 115н [11], в качестве отдельного актива должна отражаться информация о **расходах на НИОКР в качестве вложений во внеоборотные активы**. Это означает, что в российском бухгалтерском учете появляется новый вид долгосрочного актива, который ранее не существовал и который должен быть описан и классифицирован в бухгалтерском учете аналогично основным средствам, нематериальным активам, финансовым вложениям.

В пункте 3 ПБУ 17/02 указывается, что «...настоящее Положение не применяется к незаконченным научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам, а также к научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам, результаты которых учитываются в бухгалтерском учете в качестве нематериальных активов». Можно сделать вывод, что существуют два типа результатов НИОКР: результаты, которые должны отражаться в балансе только в виде вложений во внеоборотные активы; результаты, которые должны учитываться и отражаться в отчетности в качестве нематериальных активов.

Таким образом, возникает необходимость внесения ясности в определение этих понятий, а также в вопросы их учета и отражения в финансовой отчетности.

В настоящее время расходы на НИОКР вначале учитываются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». Если результаты НИОКР подлежат применению в производстве продукции либо для управленческих нужд организации, то расходы на их выполнение относятся на счет 04 «Нематериальные активы».

Еще одно изменение связано с исключением из состава внеоборотных активов статьи «Незавершенное строительство». Стоимость остатков по этому показателю и незаконченным операциям по приобретению, модернизации и т.д., кото-

рые учитываются на специальных субсчетах счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», присоединяется к остатку по счету 01 «Основные средства» и отражается по соответствующей статье баланса. Аналогично поступают и с остатками по незаконченным операциям приобретения нематериальных активов, учитываемых на специальном субсчете к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы». Эти остатки увеличивают статью баланса «Нематериальные активы». Снятие показателя «Незавершенное строительство» вряд ли оправдано в условиях развития экономики, которая в значительной степени зависит от инвестиций в сферы ее деятельности. А присоединение затрат на НИОКР и незавершенное строительство к сумме нематериальных активов и основных средств может создавать неоправданное впечатление у пользователей о развитии инвестиционных процессов в организации.

Одним из важных требований при формировании показателей бухгалтерской отчетности является введение в практику ее составления принципа **существенности и объединения показателей**. Согласно данному принципу, показатели отдельных активов, обязательств, доходов, расходов и хозяйственных операций должны приводиться в бухгалтерской отчетности *обособленно* в случае их *существенности* и, если без знания о них заинтересованные пользователи не могут осуществить оценку финансового положения организации или финансовых результатов.

Существенность зависит от величины показателя финансовой бухгалтерской отчетности и ошибок, оцениваемых в случае их наличия или искажения. Размер, или характер статьи, или их сочетание могут быть определяющим фактором при оценке существенности.

Под уровнем существенности понимается предельное значение показателя, начиная с которого, пользователь бухгалтерской отчетности с большей степенью вероятности имеет возможность принимать адекватные экономические решения, в отличие от ситуации, когда показатель пропущен или искажен.

Пропуск показателя может быть связан с неотражением фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете, нераскрытием показателя в бухгалтерской отчетности.

Для определения показателя существенности и ее уровня необходимо установить систему базовых показателей и порядок оценки уровня существенности, которые должны быть оформлены документально (в составе бухгалтерской учетной политики) и применяться на постоянной основе.

Критерии существенности используются для решения следующих задач:

- детализация статей бухгалтерской отчетности;
- раскрытие информации в составе бухгалтерской отчетности;
- определение порядка исправления ошибок в бухгалтерском учете и отчетности.

Показатель уровня существенности является элементом внутреннего контроля организации.

Таблица 2

Состав оборотных активов	
Состав оборотных активов	
согласно действующим формам (приказ № 66н) [3]	согласно отмененным формам (приказ № 67н) [4]
Запасы	Запасы (с расшифровкой по составляющим)
Налог на добавленную стоимость	Налог на добавленную стоимость
Дебиторская задолженность	Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)
	Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)
Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	Краткосрочные финансовые вложения
Денежные средства и денежные эквиваленты	Денежные средства
Прочие оборотные активы	Прочие оборотные активы

Методика расчета уровня существенности состоит в его вычислении как доли от каких-либо базовых показателей, например, числовых значений счетов бухгалтерского учета или показателей финансовой отчетности (групп статей или статей активов и пассивов, доходов и расходов). Тем самым устанавливается определенный предел, способствующий устранению избыточной информации в бухгалтерской отчетности. В то же самое время, в целях полноты информации даются пояснения (расшифровки) к показателям, превышающим базовый уровень, например к статьям «Нематериальные активы», «Основные средства».

Во втором разделе бухгалтерского баланса отражаются наиболее ликвидные активы в порядке возрастания ликвидности (табл. 2).

Статья «Запасы» включает информацию о различных объектах бухгалтерского учета: материалах, готовой продукции, товарах для перепродажи, товарах отгруженных, расходах будущих периодов, затратах в незавершенном производстве. С учетом последних рекомендаций Минфина РФ в балансе эта статья дана без расшифровки по составляющим, в отличие от предшествующего варианта данной формы. Детализировать информацию организация имеет право либо непосредственно под статьей в самой форме отчетности, либо в пояснениях, в зависимости от уровня существенности показателя в общей сумме и важности данного показателя для организации.

Для подсчета итога по данной статье или для развернутого отражения информации в табличной форме пояснения целесообразно предварительно сгруппировать показатели в таблице (табл. 3) [12].

Внесенные изменения затронули также статью «Дебиторская задолженность». В новом рекомендуемом варианте отсутствует детализация информации в зависимости от сроков погашения. В то же время, поскольку данная статья несет важную информацию для пользователей, она может быть расшифрована

Таблица 3

Структура статьи баланса «Запасы»	
Наименование показателя	Сумма
Статья	Показатель
Сырье, материалы и другие аналогичные ценности (счета: 10, 15, 16)	...
Животные на выращивании и откорме (счет 11)	...
Затраты в незавершенном производстве (издержках обращения) (счета: 20, 21, 23, 29, 44)	...
Готовая продукция и товары для перепродажи (счета: 40, 41, 43)	...
Товары отгруженные (счет 45)	...
Расходы будущих периодов (счет 97)	...
Прочие запасы и затраты	...
Итого по строке 1210 «Запасы»	...

Таблица 4

Структура раздела баланса «Капитал и резервы»	
Состав капитала и резервов	
согласно действующим формам (приказ № 66н) [3]	согласно отмененным формам (приказ № 67н) [4]
Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	Уставный капитал
Собственные акции, выкупленные у акционеров	Собственные акции, выкупленные у акционеров
Переоценка внеоборотных активов	
Добавочный капитал (без переоценки)	Добавочный капитал
Резервный капитал	Резервный капитал
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)

либо в балансе с учетом уровня существенности, либо в пояснениях в табличной форме по аналогии с табл. 3.

Кроме того, дебиторская задолженность должна быть отражена в балансе с учетом созданного резерва по сомнительным долгам.

В третьем разделе пассива бухгалтерского баланса – «Капитал и резервы» – отражается остаточная доля активов после вычета обязательств. Капитал представляет собой вложения собственников и накопленную прибыль. Структура раздела представлена в табл. 4.

В разделе «Капитал и резервы» после введения изменений появилась статья «Переоценка внеоборотных активов». По этой строке отражается кредитовое сальдо счета 83 «Добавочный капитал», в части переоценки внеоборотных активов на конец отчетного периода. Это является положительным моментом для целей финансового анализа, так как позволяет пользователям оценить влияние результатов переоценки на величину собственного капитала, в частности, на величину добавочного капитала. До внесения изменений по приказу № 66н, результаты переоценки внеоборотных активов и капитала, полученных сверх номинала в результате продажи акций, отражались в балансе одной строкой «Добавочный капитал». Это связано с тем, что в рамках одного синтетического счета объединена информация о различных по своему экономическому содержанию аналитических субсчетов. Счет 83 «Добавочный

Таблица 5

Структура раздела «Долгосрочные обязательства»

Состав долгосрочных обязательств

согласно действующим формам (приказ № 66н) [3]	согласно отмененным формам (приказ № 67н) [4]
Заемные средства	Займы и кредиты
Отложенные налоговые обязательства	Отложенные налоговые обязательства
Оценочные обязательства	–
Прочие обязательства	Прочие долгосрочные обязательства

Таблица 6

Структура раздела «Краткосрочные обязательства»

Состав краткосрочных обязательств

согласно действующим формам (приказ № 66н) [3]	согласно отмененным формам (приказ № 67н) [4]
Заемные средства	Займы и кредиты
Кредиторская задолженность	Кредиторская задолженность
–	Задолженность перед участниками по выплате доходов
Доходы будущих периодов	Доходы будущих периодов
–	Резервы предстоящих расходов
Оценочные обязательства	–
Прочие обязательства	Прочие краткосрочные обязательства

капитал» предназначен для обобщения информации о добавочном капитале организации, который в соответствии с Планом счетов [13] включает в себя данные о приросте стоимости внеоборотных активов в результате переоценки и о сумме разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной в процессе формирования уставного капитала акционерного общества.

Проблема, которая возникает в процессе анализа данного счета, состоит в том, что он объединяет в себе два различных по своей природе элемента добавочного капитала. Происхождение этих элементов имеет разную природу и по-разному характеризует рост капитализации. В первом случае, при переоценке активов может образовываться добавочный капитал, который не связан с текущей деятельностью организации и приводит к изменению всей массы собственного капитала вследствие действия нормативных актов. Во втором случае, при продаже акций на рынке по цене, превышающей номинальную, полученный добавочный капитал формирует финансовый результат отчетного года, который возникает из-за изменения рыночного курса акций, связанного с результатами деятельности организации. Таким образом, можно говорить о том, что уже на стадии формирования отчетности появляется возможность выделять факторы экстенсивного и интенсивного характера, влияющие на изменение величины и структуры собственного капитала организации, а значит, нововведение позволит представлять инвесторам и кредиторам более качественную информацию.

Учитывая разную природу элементов добавочного капитала, их раздельное отражение в балансе в целях финансового анализа может быть признано положительным фактором.

Разделы IV и V бухгалтерского баланса отражают информацию, характеризующую долгосрочные и краткосрочные задолженности организации. В табл. 5 и 6 приведены составы долгосрочных и краткосрочных обязательств.

Как следует из данных табл. 5 и 6 в составе разделов 4, 5 в пассиве баланса появилась новая строка – оценочные обязательства.

Порядок формирования информации по этим строкам регламентируется ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» [14]. В соответствии с данным нормативным актом под условным обязательством понимается последствие условного факта, которое в будущем с высокой степенью вероятности может привести к уменьшению экономических выгод организации.

К условным обязательствам относятся:

- существующее на отчетную дату обязательство организации в отношении величины либо срока, существует неопределенность;

- возможное обязательство организации, существование которого на отчетную дату может быть подтверждено исключительно наступлением либо ненаступлением будущих событий, не контролируемых организацией.

Под условным активом понимается такое последствие условного факта, которое в будущем с очень высокой или высокой степенью вероятности приведет к увеличению экономических выгод организации.

Необходимо отметить, что в МСФО наличие понятия «условные обязательства» обусловлено тем, что в этой системе существует классификация обязательств, основанная на их экономической природе, с подразделением на фактические, оценочные и условные обязательства. Природа такой классификации подробно разъясняется и в GAAP США. В отечественном бухгалтерском учете подобная классификация не представлена, поэтому пока неясен контекст, в котором идентифицируются условные обязательства и активы в ПБУ 8/01 и в других документах.

Поскольку точная оценка условных активов и обязательств практически невозможна, то, учитывая требования МБС (IAS 37), «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» [15], организации не должны признавать их в учете. В свою очередь, непризнание, исходя из принципов МСФО, означает неотражение данной информации в финансовой отчетности, в данном случае – в балансе.

Определения понятий «Условные активы» и «Условные обязательства», данные в ПБУ 8/01, почти дословно совпадают с определениями в МСФО. Однако в ПБУ 8/01, в отличие от МСФО, термин «признание в отчетности» заменяется термином «отражение в отчетности», который пока не получил разъяснения в российской системе бухгалтерского учета (РСБУ).

Из-за различий между термином «раскрытие в отчетности», которое четко сформулировано в МСФО, и термином «отражение в отчетности», стро-

того определения которого в РСБУ пока нет, условные активы и условные обязательства по-разному могут отражаться в балансе. Отмеченное различие может оказывать существенное влияние на содержание и структуру статей и разделов баланса и его итоговую величину.

Оценочные обязательства при выполнении условий их признания в бухгалтерском учете формируются в отношении следующих фактов хозяйственной деятельности:

- незавершенные на отчетную дату судебные разбирательства, в которых организация выступает истцом или ответчиком и решения по которым могут быть приняты лишь в последующие отчетные периоды, что приводит к оттоку экономических выгод организации;
- неразрешенные на отчетную дату разногласия с налоговыми и другими органами по поводу уплаты платежей в бюджет и внебюджетные фонды;
- выданные организацией гарантийные обязательства по реализованной в отчетном периоде продукции (товарам, выполненным работам, оказанным услугам);
- обязательства по охране окружающей среды (природоохранные мероприятия, рекультивация земель), связанные с производственной деятельностью организации и возникшие из требований законодательных и нормативных документов, договоров;
- вывод объектов из эксплуатации, ликвидационные обязательства по объектам основных средств и капитальным вложениям;
- наличие заключенных договоров, расходы на исполнение которых превосходят поступления, ожидаемые от их исполнения (заведомо убыточные договоры);
- обязательства по выплате и предстоящие расходы на оплату отпуска, на выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет и по итогам работы за год;
- другие аналогичные обстоятельства.

До 2011 г. организациям было дано право создавать резервы предстоящих расходов по отдельным обязательствам. В настоящее время это понятие сохранилось только в Плана счетов бухгалтерского учета (счет 96 «Резервы предстоящих расходов») и в пункте 8 ПБУ 8/2010, где указано, что оценочные обязательства отражаются на счете учета резервов предстоящих расходов [14]. Однако точный механизм формирования резервов по условным обязательствам не прописан, и не предусмотрено их деление на краткосрочные и долгосрочные. Таким образом, можно сделать вывод, что, в отличие от МСФО, в составе баланса возможно отражение условных обязательств. В то же время, внесенные изменения существенно изменили возможности организаций по созданию резервов. Но если создание резервов предусмотрено в деятельности организации, в целях бухгалтерского учета оно должно найти отражение в учетной политике.

В разделе баланса V «Краткосрочные обязательства» раскрываются суммы кредиторской задолжен-

ности, подлежащей погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты. Важной статьей этого раздела является «Кредиторская задолженность», которая включает широкий спектр долгов, связанных с функционированием организации. Кредиторская задолженность – это вид обязательств организации, характеризующих сумму долгов, причитающихся к уплате организацией в пользу других юридических и физических лиц в результате хозяйственных взаимоотношений с ними. По составу обязательств статья «Кредиторская задолженность» неоднородна, она включает следующие выплаты: поставщикам и подрядчикам; по векселям; дочерним и зависимым обществам; персоналу организации; по отчислениям на социальное страхование и обеспечение; задолженности по налогам и сборам; задолженность перед участниками (учредителями) по выплате доходов; прочим кредиторам (подотчетным лицам, покупателям по выданным авансам и пр.).

Кредиторская задолженность обычно характеризуется относительно коротким периодом использования. Своевременное погашение кредиторской задолженности – важная задача организации, а экономический анализ динамики и структуры величины данного показателя и его составляющих направлен на выявление неблагоприятных тенденций, одна из которых – просроченная кредиторская задолженность. Для более детального анализа необходимо привлекать аналитические данные по счетам учета расчетов с кредиторами. В предшествующей форме бухгалтерского баланса показатель кредиторской задолженности расшифровывался по ее составляющим. В новой форме такая детализация информации не предусмотрена, поэтому требуется создание промежуточного информационного массива по аналогии со статьями «Запасы», «Дебиторская задолженность». То есть целесообразно предварительно сгруппировать информацию по составляющим в виде **табл. 7** [12].

Такая детализация информации непосредственно в балансе либо в пояснениях к нему дает воз-

Таблица 7

Структура информационного массива по строке бухгалтерского баланса «Кредиторская задолженность»	
Наименование показателя	Сумма
Поставщики и подрядчики (счета 60, 76)	
Векселя к уплате (счет 60)	
Задолженность перед дочерними и зависимыми обществами (счет 79)	...
Статьи	Показатель
Статьи	Показатель
Задолженность по оплате труда (счет 70)	...
Задолженность по социальному страхованию и обеспечению (счет 69)	...
Задолженность перед бюджетом (счет 68)	...
Авансы полученные (счет 62)	...
Прочие кредиторы	...
Расчеты по дивидендам (счет 75)	...
Итого по строке 1520	...
«Кредиторская задолженность»	...

возможность повысить аналитичность данной формы отчетности.

Еще одно важное изменение, внесенное в бухгалтерский баланс, – отмена «Справки о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах». В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, [13] забалансовые счета предназначены для обобщения информации о наличии и движении ценностей, временно находящихся в пользовании или распоряжении организации (арендованных основных средствах, материальных ценностей на ответственном хранении, в переработке и т.п.), условных прав и обязательств, а также для контроля за отдельными хозяйственными операциями. Бухгалтерский учет указанных объектов ведется по простой системе: поступление ценностей и выдача обязательств учитываются по дебету забалансового счета, а выбытие – по кредиту, – то время как в балансе хозяйственные операции отражаются способом двойной записи.

Внесение данного изменения может быть истолковано как необходимость отражать информацию, которая в настоящее время содержится на счетах за балансом, в составе активов и пассивов баланса. Это приведет к существенному изменению структуры и содержания всех его показателей и показателей других форм финансовой отчетности. Кроме того, эти изменения могут оказать существенное влияние на формирование показателей финансового положения и финансовых результатов организации.

Возможность признания забалансовых статей в российской балансе сближает систему формирования отчетности с МСФО. Однако до сих пор отсутствуют пояснения Минфина РФ, связанные с практикой применения данных изменений.

Кроме того, могут возникнуть проблемы с налогообложением. Так, в настоящее время основные средства, учитываемые на забалансовых счетах, не признаются объектами в целях исчисления налога на имущество организаций.

Требуется пояснения и система учета «безвозвратных долгов». Согласно приказу Минфина России № 34н [5], данная задолженность учитывается за бухгалтерским балансом для того, чтобы организация могла наблюдать за возможностью взыскания просроченной дебиторской задолженности в течение пяти лет с момента ее списания. В то же время известно, что безнадежная задолженность является частью сомнительной задолженности, аналитический учет которой ведется в рамках счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» и которая регулирует величину дебиторской задолженности, отражаемой в балансе.

В настоящее время информация, содержащаяся на счетах, находящихся за балансом в финансовой отчетности, представляется в пояснениях к бухгалтерскому балансу.

Таким образом, рассмотрев изменения, внесенные приказом № 66н в порядок формирования бух-

галтерской отчетности организаций, можно отметить среди них как позитивные, так и негативные.

К позитивным изменениям можно отнести:

- приближение требований национальных стандартов, регламентирующих порядок формирования финансовой отчетности организаций, к принципам МСФО, с усилением аналитической составляющей российских финансовых отчетов;

- увеличение количества отчетных периодов, представляемых в балансе, что расширяет возможности анализа финансовой отчетности;

- введение новой строки «Переоценка внеоборотных активов», что позволяет разграничить экстенсивный и интенсивный характер изменения величины собственного капитала, и др.

К негативным изменениям можно отнести:

- изъятие из баланса детализации сложных показателей, что приводит к снижению аналитичности системы бухгалтерского учета, к потере информативности статей баланса (в частности, в промежуточной отчетности), к сужению возможностей пользователей для проведения полноценного экономического анализа;

- удаление из раздела «Незавершенное строительство» из раздела «Внеоборотные активы» снижает возможности пользователей по оценке развития инвестиционной деятельности организации. В то же время присоединение затрат на НИОКР и незавершенное строительство к сумме нематериальных активов и основных средств может способствовать неточным выводам о скорости освоения инвестиций;
- отсутствие необходимых разъяснений Минфина России, в направлении скоординированности новых форм отчетности, Плана счетов и стандартов бухгалтерского учета и отчетности (ПБУ).

Практика применения приказа № 66н выявила необходимость координации и взаимной увязки положений различных нормативных документов: Федерального закона «О бухгалтерском учете», Плана счетов бухгалтерского учета, положений по бухгалтерскому учету и др., связанных с формированием комплекта финансовой отчетности для представления внешним пользователям.

Библиографический список

1. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ.
2. Положение по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» (ПБУ 23/2011). Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 02.02.2011 г. № 11н.
3. О формах бухгалтерской отчетности организации. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 02.07.2010 г. № 66н.
4. О формах бухгалтерской отчетности организации. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 22.07.2003 г. № 67н.
5. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации.

Утверждено приказом Минфина России от 29.07.1998 г. № 34н – с изменениями и дополнениями.

6. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ.

7. Об акционерных обществах: Федеральный закон от 26.12.1995 г. №208.

8. Об обществах с ограниченной ответственностью: Федеральный закон от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ.

9. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99). Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.07.1999 г. № 43н – с изменениями и дополнениями.

10. О науке и государственной научно-технической политике: Федеральный закон от 23.08.1996 г. №127-ФЗ.

11. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-

конструкторские и технологические работы (ПБУ 17/02). Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 19.11.2002 г. № 115н.

12. Бухгалтерская финансовая отчетность / Под ред. А.И. Нечитайло и Л.Ф. Фоминой. – Ростов н/Д: Феникс, 2012.

13. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению: утверждены приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31.10.2000 г. № 94н – с изменениями и дополнениями.

14. Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/ 2010). Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 13.12.2010 г. № 167н.

15. МСФО IAS 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы».

УДК 338.2:638

Методика расчета страховых запасов готовой продукции в горнодобывающей отрасли

© 2013 г. Е.Б. Чендылова*

Необходимость формирования запасов готовой продукции обусловлена спецификой производственного процесса горнодобывающей отрасли.

Страховые запасы готовой продукции являются важным элементом в построении системы производства и реализации продукции, представляя собой инструмент сокращения потерь от возможных перебоев в производственной деятельности, а также способ обеспечения потребностей заказчиков, необходимый для построения и поддержания длительных взаимоотношений с постоянными партнерами.

Роль страховых запасов в системе функционирования предприятия определена и очевидна. Не менее важным является вопрос расчета оптимального размера страховых запасов готовой продукции.

Методика формирования страховых запасов готовой продукции в горнопромышленной отрасли должна строиться с учетом ее специфики. К отличительным особенностям горнопромышленной отрасли относятся:

- нестабильность условий осуществления производственного процесса, связанная с технологическими возможностями и наличием природных ресурсов на конкретной территории;

- горногеологические условия разрабатываемых месторождений полезных ископаемых: глубина

залегания пород, стратиграфические условия залегания, внутрипластовое давление, условия насыщения пор породы жидкостью и т.д.;

- территориальная разобщенность отдельных звеньев производства;

- непрерывное перемещение рабочих мест, что вызывает трудности в координации отдельных звеньев технологического процесса;

- повышенная опасность производимых работ.

Процесс формирования страховых запасов готовой продукции горнодобывающими предприятиями зависит от множества факторов, которые достаточно условно можно разделить на природные, технологические, экономические.

Природные факторы относятся к числу неуправляемых и являются определяющими при выборе конструкций горных разработок. К таким факторам относятся горно-геологические условия, которые определяют размеры и качество запасов полезных ископаемых, условия их залегания.

Природные факторы обуславливают технологические особенности производства в горнодобывающей отрасли и оказывают влияние на продолжительность производственного процесса и уровень расходов производства в целом, а следовательно, влияют и на величину страховых запасов готовой продукции.

Технологические факторы включают:

- территориальную привязанность предприятия к месторождению полезных ископаемых;

* Преподаватель каф. экономики и управления ЧОУ ВПО «Южноуральский институт экономики и управления».