

### Тема 3. Бухгалтерский баланс

1. Бухгалтерский баланс – основа бухгалтерской (финансовой) отчетности. Модели бухгалтерских балансов.
2. Виды бухгалтерских балансов.
3. Принципы построения бухгалтерского баланса в РФ.
4. Методы оценки статей бухгалтерского баланса в РФ, изменение оценочных значений.
5. Техника составления бухгалтерского баланса
6. Порядок отражения в балансе активов организации.
7. Порядок отражения в балансе капитала, резервов и обязательств организации.
8. Порядок формирования Пояснений на основании забалансовых счетов.

#### 1. Бухгалтерский баланс – основа бухгалтерской (финансовой) отчетности

Бухгалтерский баланс содержит в себе важные методологические предпосылки, определяющие всю методологию бухгалтерского учета и лежащий в ее основе принцип двойной записи.

Баланс как метод бухгалтерского учета впервые описал Лука Пачоли в 1496 г. Формой отчетности баланс становится только в конце XIX — начале XX вв. Переход баланса от метода бухгалтерского учета к форме отчетности был обусловлен отделением управляющего компанией от ее собственника, перед которым администрация (в лице управляющего) держала отчет. В настоящее время баланс в первую очередь понимается как основная форма бухгалтерской отчетности.

Слово «баланс» имеет латинское происхождение (*bis* — два, *lans* — чаша), и в этимологическом смысле обозначает двухчашечные весы.

Баланс является упрощенной моделью имущественного положения собственника. Отчетная форма (бланк) баланса является практической реализацией модели, выведенной из множества хозяйственных операций, предварительно сгруппированных с помощью двойной записи на счетах бухгалтерского учета.

В зарубежной практике выделяются **две модели баланса**:

- 1) форма счета или горизонтальная форма;
- 2) форма отчета или вертикальная форма.

*При горизонтальной форме* баланса активы располагаются в левой части баланса, а обязательства — в правой части. Каждой статье соответствует сальдо определенного счета или нескольких счетов. Если же сальдо по счету отрицательное, то его указывают в круглых скобках, и оно вычитается при подсчете итоговой суммы.

Горизонтальная форма построения баланса характерна для США. Балансовое уравнение в этом случае выглядит следующим образом:

$$\text{Актив} = \text{Обязательства} + \text{Собственный капитал.}$$

#### Горизонтальная форма построения баланса

АКТИВ	Сумма, тыс. д.е.	ПАССИВ	Сумма, тыс. д.е.
Основные средства	100		
Оборотные активы: сырье, материалы	80	Краткосрочные обязательства	35
дебиторы	30		
денежные средства	40		
	10		
		Акционерный капитал	25
		Нераспределенная прибыль	120
<b>Баланс</b>	<b>180</b>	<b>Баланс</b>	<b>180</b>

В России также существует горизонтальная форма построения баланса.

**Вертикальное построение** баланса наблюдается у большей части западных компаний. Эта форма также предполагает две части: актив и пассив. Вначале отражаются активы, и следом за ними — обязательства и капитал. Актив можно истолковывать как средства, а пассив — как источники этих средств. При вертикальном построении баланса равенство преобразуется в следующее уравнение:

$$\text{Активы} - \text{Обязательства} = \text{Собственный капитал.}$$

#### Вертикальная форма построения баланса

Балансовая статья	Сумма, тыс. д.е.
1. Основные средства	100
2. Оборотные активы:	80
сырье, материалы	30
денежные средства	40
3. Краткосрочные обязательства	35
4. Нетто-оборотные активы (стр.2 – стр.3)	45
<b>5. Нетто-активы</b>	<b>145</b>
6. Акционерный капитал	25
7. Нераспределенная прибыль	120
<b>Итого собственного капитала (стр. 6 + стр. 7)</b>	<b>145</b>

Каждая компания имеет право выбирать форму баланса.

В условиях рыночной экономики бухгалтерская отчетность удовлетворяет интересы пользователей в информации о деятельности организаций. В этой связи бухгалтерский баланс является центральным документом, так как выполняет ряд функций: экономико-правовую, информативную, результатную.

*Экономико-правовая функция* заключается в том, что баланс является обязательной формой отчетности для всех юридических лиц, созданных в соответствии с законодательством. С одной стороны, в нем указывается величина капитала, принадлежащего собственникам (учредителям) и обязательства перед кредиторами (пассив) и, с другой стороны, перечень имущества, которым могут быть погашены обязательства перед ними (актив).

*Информативная функция* подчеркивает основную цель ведения бухгалтерского учета и представления отчетности и связана с необходимостью обеспечения информацией о наличии и движении имущества и обязательств всех лиц, заинтересованных в результатах деятельности организации.

*Результатная функция* проявляется в том, что в балансе представлена информация о финансовых показателях деятельности организации (прибыль или убыток). Сравнивая показатели баланса на конец года, на конец предыдущего года и на конец гола, предшествовавшего предыдущему, можно сделать вывод об улучшении или ухудшении финансового состояния.

Бухгалтерский баланс характеризует состояние хозяйственных средств с точки зрения их состава и источников формирования на определенную дату, представляя собой как бы фотографию мысленно приостановленного и зафиксированного на это мгновение кругооборота средств. Поэтому вся содержащаяся в нем информация носит моментный характер и с этой точки зрения является ограниченной. По своей природе он не может содержать сведений об объемах производства валовой или товарной продукции, продажах и многих других важных показателей, имеющих интервальный характер. Однако и того, что содержится в балансе, достаточно для того, чтобы сделать его основной отчетной формой. Именно он в первую очередь публикуется для создания отчетливого представления о предприятии и его жизнедеятельности. Что же касается недостающей интервальной информации, то она представляется в других формах отчетности, хотя в какой-то мере это компенсируется и в самом балансе тем, что информация представляется на три даты: на отчетную дату, на конец предыдущего года, на конец года, предшествующего предыдущему.

## 2. Виды балансов

Балансы классифицируются по следующим признакам.

**В зависимости от назначения, содержания и порядка составления** различают сальдовый и оборотный баланс.

*Сальдовый баланс* в денежной оценке характеризует имущество хозяйствующего субъекта и источники образования имущества по состоянию на определенную дату.

Баланс составляется бухгалтерией организации путем подсчета остатков (сальдо) по счетам.

*Оборотный баланс*, помимо остатков средств и источников образования имущества на начало и конец периода, содержит данные об их движении (дебетовые и кредитовые обороты) за отчетный период. По своему строению он отличается от сальдового баланса.

Оборотный баланс имеет большое значение в качестве промежуточного рабочего документа, используемого при составлении вступительного, заключительного и ликвидационного балансов.

**По источникам составления** бухгалтерские балансы могут быть инвентарными, книжными и актуарными.

*Инвентарные балансы* составляются только на основании инвентаризации. Ее итог фиксирует величину актива. Бухгалтер, вычитая кредиторскую задолженность, определяет величину средств, вложенных собственником.

*Книжные балансы* составляются по данным счетов Главной книги, без предварительной их проверки путем инвентаризации.

*Актуарный баланс* составляется по данным, собранным по статистике страховых, торговых и подобных им организаций.

На практике чаще всего составляется книжный (счетный) баланс, но его данные корректируются данными инвентаризационных описей.

**По срокам составления** бухгалтерские балансы могут быть вступительными, текущими, санируемыми, ликвидационными, разделительными, объединительными.

*Вступительный баланс* составляют на момент возникновения организации. Он определяет сумму ценностей, с которой организация начинает свою деятельность, и составляется после регистрации устава организации и внесения в уставный фонд активов.

*Текущие балансы* составляются периодически в течение всего времени существования организации. Они подразделяются на начальные (входящие), промежуточные и заключительные (исходящие).

*Санлируемые балансы* составляются в тех случаях, когда организация приближается к банкротству. В этих условиях она стоит перед выбором: ликвидироваться путем объявления о банкротстве или договориться с кредиторами путем отсрочки платежей. Кредиторам необходимо знать, как велик понесенный убыток, поэтому санлируемый баланс составляется с помощью аудитора еще до окончания отчетного периода с целью показать реальное положение дел.

*Ликвидационный баланс* формируют при ликвидации организации. В течение периода ликвидационных мероприятий в ликвидируемой организации составляется как минимум два баланса - промежуточный и ликвидационный. На практике промежуточный баланс может составляться после удовлетворения требований кредиторов каждой очереди.

Ни промежуточный, ни ликвидационный балансы формами годовой или промежуточной отчетности не являются. Однако в том случае, когда ликвидационные мероприятия охватывают период, включающий отчетную дату, данные промежуточного баланса могут использоваться при формировании годовой или промежуточной отчетности.

*Разделительные балансы* составляются в момент разделения крупной организации на несколько более мелких структурных единиц. Они также составляются при передаче одной либо нескольких структурных единиц данной организации другой организации. В последнем случае баланс часто называют *передаточным*.

*Объединительный баланс* формируют при объединении (слиянии) нескольких организаций в одну или при присоединении одной или нескольких структурных единиц к данной организации.

**По объему информации** балансы подразделяются на единичные и сводные балансы.

*Единичный баланс* отражает деятельность только одной организации.

*Сводный баланс* агрегирует данные включаемых в него единичных балансов. В таком балансе отражается общее состояние средств группы организаций в целом. Разновидностью сводных балансов являются консолидированные балансы.

**По характеру деятельности** балансы могут быть основной и неосновной деятельности.

*Основной* называется деятельность, соответствующая профилю организации, ее уставу. Все прочие виды деятельности организации *не основные*, например, подсобные сельскохозяйственные, жилищно-коммунальные. Подразделения организации, занимающиеся неосновной деятельностью, могут иметь отдельные балансы.

**По реформированию** различают реформированные и нереформированные балансы.

Баланс *считается реформированным*, когда прибыль, полученная за данный отчетный период, уже распределена и в балансе отдельной строкой не показывается.

*Нереформированным* считается баланс, когда прибыль, полученная в отчетном периоде, еще не распределена и показывается в балансе отдельной статьей.

**По полноте** различают баланс-брутто и баланс-нетто.

*Баланс-брутто* — это баланс, включающий в себя регулирующие статьи.

*Баланс-нетто* — это баланс, из которого исключены регулирующие статьи. Исключение из баланса регулирующих статей называется его очисткой.

«Амортизация основных средств», «Амортизация нематериальных активов», «Торговая наценка».

В современных условиях значение баланса-нетто возросло, так как он позволяет определить реальную стоимость имущества организации.

### **3. Принципы построения бухгалтерского баланса в РФ**

Бухгалтерский баланс является не только одной из основных форм финансовой отчетности, но и содержит в себе важные методологические предпосылки, определяющие методологию ведения бухгалтерского учета.

**Бухгалтерский баланс** как отчетная форма характеризует состояние хозяйственных средств с точки зрения их состава и источников формирования в денежном виде на определенную дату.

Средства, представленные в активе, совершают **непрерывный кругооборот**, складывающийся из бесчисленного количества всевозможных технологических и организационных хозяйственных операций, формирующих процессы приобретения и заготовления материальных ресурсов, их переработки, выпуска и продажи готовой продукции.

**В связи с различным характером участия в кругообороте хозяйственные средства делятся на оборотные и внеоборотные активы.** Различие между ними заключается не в том, как они участвуют в обороте. **Оборотные средства по мере потребления вступают в оборот всей своей массой, изменяют при этом свою**

*форму, превращаясь из одних видов в другие* – из денежных средств в запасы сырья, из сырья по мере переработки в детали, полуфабрикаты и готовые изделия, готовые изделия при продаже – в денежные средства и т. д.

**Внеоборотные активы**, выступающие в виде зданий, сооружений, машин, оборудования и других материальных объектов основных средств или нематериальных активов, а также других долгосрочных вложений, *служат длительное время, изнашиваются постепенно и по мере износа частями постепенно вступают в кругооборот*. Их оборот приобретает замедленный характер и занимает длительное время, поэтому они в балансе выделены в специальный раздел, именуемый «Внеоборотные активы».

Поскольку *средства в активе баланса сгруппированы в порядке ускорения оборота или повышения уровня ликвидности* – от основных средств к материальным запасам и денежным средствам, вторым разделом актива баланса являются «Оборотные активы».

**Источники в пассиве делятся на собственные и привлеченные**. Собственные источники принадлежат самому предприятию и представлены в первом разделе пассива в виде капитала и резервов, а привлеченные, то есть заемные или возникшие в ходе расчетных отношений в виде кредитной задолженности, в последующих двух разделах. Привлеченные *в зависимости от срока их погашения делятся на долгосрочные и краткосрочные обязательства*. Это и определяет структуру пассива баланса и последовательность размещения в нем источников хозяйственных средств.

Такое построение баланса дает возможность создать отчетливое представление об объеме, структуре и состоянии средств предприятия, об обеспеченности их собственными и привлеченными источниками их покрытия, а также о финансовых результатах и их использовании. Эта информация является чрезвычайно важной для инвесторов, кредиторов, поставщиков, покупателей, государственных финансовых и налоговых органов и всех других пользователей бухгалтерской отчетности, так как она позволяет оценить рентабельность предприятия, его платежеспособность, состояние и эффективность использования ресурсов, кредитные и расчетные отношения, жизнеспособность и эффективность предпринимательской деятельности.

#### **4. Методы оценки статей бухгалтерского баланса**

ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» установлены *правила оценки статей бухгалтерской отчетности*, которые учитываются при составлении бухгалтерского баланса.

1. Данные бухгалтерского баланса на начало отчетного периода должны быть сопоставимы с данными бухгалтерского баланса за период, предшествующий отчетному с учетом произведенной реорганизации, а также изменений, связанных с применением ПБУ 1/08 «Учетная политика».

2. В бухгалтерской отчетности не допускается зачет между статьями активов и пассивов, прибылей и убытков, кроме случаев, когда такой зачет предусмотрен соответствующими положениями по бухгалтерскому учету.

Бухгалтерский баланс должен включать числовые показатели в нетто-оценки, т.е. за вычетом регулирующих величин, которые должны раскрываться в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

3. Правила оценки отдельных статей бухгалтерской отчетности устанавливаются в соответствующих положениях по бухгалтерскому учету:

- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации", утвержденные Приказ Минфина РФ от 29 июля 1998 г. N 34н;

- ПБУ 1/2008 Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации», приложение № 1 к приказу Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н.

ПБУ 21/2008 Положение по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных показателей», приложение № 2 к приказу Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н ввело понятие «изменение оценочных значений».

4. Статьи бухгалтерской отчетности, составляемой за отчетный год, должны подтверждаться результатами инвентаризации активов и обязательств.

#### **Правила оценки статей бухгалтерского баланса**

Средства организации отражаются в балансе в следующей оценке:

- основные средства — по остаточной стоимости, т. е. по фактическим затратам их приобретения, сооружения и изготовления за минусом начисленной амортизации;
- нематериальные активы — по остаточной стоимости, т. е. по фактическим затратам на приобретение, включая расходы по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, за минусом начисленной амортизации;
- незавершенные капитальные вложения—по фактическим затратам для застройщика (инвестора);
- оборудование—по фактической себестоимости приобретения;
- финансовые вложения (инвестиции в ценные бумаги, в уставные капиталы других предприятий, облигации, предоставленные займы и т.п.)—по фактическим затратам для инвестора;



- материальные ценности (материалы, топливо, запасные части, тара и другие материальные ресурсы) — по фактической их себестоимости;
- незавершенное производство — по фактической производственной себестоимости (в массовом и серийном производстве — по нормативной (плановой) себестоимости или по прямым расходам, или по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов);
  - издержки обращения — в сумме издержек, приходящихся на остаток нереализованных товаров в организациях торговли и общественного питания;
  - расходы будущих периодов — в сумме фактически произведенных в отчетном периоде, но относящихся к следующим отчетным периодам;
  - готовая продукция — по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости;
  - товары — по стоимости их приобретения;
  - товары отгруженные, сданные работы и оказанные услуги — по полной фактической или нормативной (плановой) себестоимости;
  - дебиторская задолженность—в сумме, признанной дебиторами;
  - остатки средств по валютным счетам, другие денежные средства (включая денежные документы), ценные бумаги, дебиторская и кредиторская задолженность в иностранных валютах—в рублях, определяемых путем пересчета иностранных валют по курсу ЦБ РФ, действующему на последнее число отчетного периода.

Источники средств организации отражаются в балансе:

- уставный капитал — в размере, определенном учредительными документами;
- резервный капитал—в сумме неиспользованных средств этого капитала;
- резервы по сомнительным долгам — в сумме созданных в конце отчетного года резервов на покрытие дебиторской задолженности организации;
- резервы на покрытие предстоящих расходов — в сумме неиспользованных резервов в течение года и в сумме резервов, переходящих на следующий год, — в балансе на конец отчетного года;
- доходы будущих периодов — в сумме, полученной в отчетном периоде, но относящейся к следующим отчетным периодам;
- финансовый результат отчетного периода—как нераспределенная прибыль (не покрытый убыток), т. е. конечный финансовый результат, выявленный за отчетный период, за минусом причитающихся за счет прибыли налогов и иных аналогичных платежей, включая санкции за несоблюдение правил налогообложения;
- кредиторская задолженность — в суммах фактических долгов кредиторам.

### **Изменение оценочных значений**

ПБУ 21/2008 ввело понятие «изменение оценочных значений», под которым понимается корректировка стоимости актива (обязательства) или величины, отражающей погашение стоимости актива, обусловленная появлением новой информации, которая производится исходя из оценки существующего положения дел в организации, ожидаемых будущих выгод и обязательств и не является исправлением ошибки в бухгалтерской отчетности. При этом, оценочным значением является:

- величина резерва по сомнительным долгам, резерва под снижение стоимости материально-производственных запасов, других оценочных резервов,
- сроки полезного использования основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов,
- оценка ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования амортизируемых активов и др.

Изменение способа оценки активов и обязательств не является изменением оценочного значения.

Если какое-то изменение в данных бухгалтерского учета не поддается однозначной классификации в качестве изменения учетной политики или изменения оценочного значения, то для целей бухгалтерской отчетности оно признается изменением оценочного значения.

Изменение оценочного значения подлежит признанию в бухгалтерском учете путем включения в доходы или расходы организации (перспективно):

периода, в котором произошло изменение, если такое изменение влияет на показатели бухгалтерской отчетности только данного отчетного периода;

периода, в котором произошло изменение, и будущих периодов, если такое изменение влияет на бухгалтерскую отчетность данного отчетного периода и бухгалтерскую отчетность будущих периодов.

Изменение оценочного значения, непосредственно влияющее на величину капитала организации, подлежит признанию путем корректировки соответствующих статей капитала в бухгалтерской отчетности за период, в котором произошло изменение (ретроспективно).

Примером изменения оценочного значения, отражаемого путем включения в показатели периода, в котором произошло изменение, может послужить образование оценочных резервов организации. Например: под снижение стоимости сырья, материалов, полуфабрикатов и иных аналогичных ценностей; под снижение стоимости готовой продукции; под снижение стоимости покупных товаров.

### Изменение оценочных значений

Признание в бухгалтерском учете путем включения в доходы или расходы организации (перспективно)		ретроспективно
<b>периода, в котором произошло изменение,</b> если такое изменение влияет на показатели бухгалтерской отчетности только данного отчетного периода	<b>периода, в котором произошло изменение, и будущих периодов,</b> если такое изменение влияет на бухгалтерскую отчетность данного отчетного периода и бухгалтерскую отчетность будущих периодов	непосредственно влияющее на величину капитала организации
Оценочные резервы Резервы под снижение стоимости сырья, материалов, полуфабрикатов и иных аналогичных ценностей	Сроки полезного использования основных средств, нематериальных активов Изменение СПИ нематериальных активов (сокращен с 7 лет до 40 месяцев)	Переоценка объектов основных средств
<b>Отражение в бухгалтерском учете</b>		
Образование: Д 91 К 14	Доначислена амортизация: Д 20 К 05 104 762 руб.	Д 83(91) К 01 30 000 руб. Д 02 К 83(91) 5 100 руб.
<b>Признание в бухгалтерской отчетности</b>		
В бухгалтерском балансе: Актив ст. «Запасы»: сч. 10 – сч. 14 Оценка – на счете 10 Изменение – сч. 14 - резерв	В бухгалтерском балансе: Актив ст. «Нематериальные активы»: сч. 04 – сч. 05 Оценка по остаточной стоимости Изменение – изменение сч. 05 104 762 руб.	В бухгалтерском балансе: Актив ст. «Основные средства»: сч. 01 – сч. 02 Оценка по остаточной стоимости Изменение – сч. 83 24 900 руб.

В соответствии с п. 25 ПБУ 5/01 "Учет материально-производственных запасов" материально-производственные запасы, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, либо текущая рыночная стоимость, стоимость продажи которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Аналогичная норма закреплена в п. 62 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.98 г. N 34н, и п. 20 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Минфина России от 28.12.01 г. N 119н.

Для обобщения информации о резервах под отклонения стоимости сырья, материалов, топлива и других ценностей, определившейся на счетах бухгалтерского учета, от рыночной стоимости предназначен счет 14 "Резервы под снижение стоимости материальных ценностей". Образование резерва отражается в учете по кредиту счета 14 и дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы". В бухгалтерском учете согласно п. 11 ПБУ 10/99 "Расходы организации" сумма этого резерва считается прочим расходом. В целях налогообложения прибыли эта сумма не принимается.

Примером изменения оценочного значения, отражаемого путем включения в показатели периода, в котором произошло изменение, и будущих периодов, является изменение величины ежемесячно начисляемой амортизации по нематериальным активам.

В соответствии с ПБУ 14/2007 "Учет нематериальных активов" срок полезного использования нематериального актива должен ежегодно проверяться организацией с целью его возможного уточнения. Например, срок полезного использования актива уточняется в случае существенного изменения продолжительности периода, в течение которого организация предполагает его использовать. Возникшие в связи с этим корректировки должны быть отражены в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности как изменения в оценочных значениях. Согласно п. 4 ПБУ 21/2008 изменение оценочного значения подлежит признанию в бухгалтерском учете путем включения в доходы или расходы организации (перспективно) периода, в котором произошло изменение, и будущих периодов, если такое изменение влияет на бухгалтерскую отчетность данного отчетного периода и бухгалтерскую отчетность будущих периодов. Изменение срока полезного использования нематериальных активов сказывается на амортизационных расходах в текущем периоде и в каждом последующем периоде оставшегося срока полезной службы актива. Изменение,

относящееся к текущему периоду, должно признаваться доходом или расходом текущего периода. Воздействие (если оно есть) на будущие периоды будет признаваться соответственно в будущих периодах.

Изменение срока полезного использования возможно лишь в бухгалтерском учете, для целей налогообложения это не предусмотрено, поэтому между бухгалтерским и налоговым учетом возникнут разницы.

В качестве изменения оценочного значения, признаваемого в бухгалтерском учете путем корректировки соответствующих статей капитала, может быть, например, переоценка объектов основных средств и нематериальных активов.

Согласно п. 15 ПБУ 6/01 "Учет основных средств" коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости. Переоценка объекта основных средств производится путем пересчета его первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта. Результаты проведенной по состоянию на 31 декабря отчетного года переоценки объектов основных средств подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно.

Согласно п. 1 ст. 257 НК РФ величина переоценки (уценки) не признается расходом в целях налогообложения.

В пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организация должна раскрывать информацию об изменении оценочного значения:

- содержание изменения, повлиявшего на бухгалтерскую отчетность за данный отчетный период;
- содержание изменения, которое повлияет на бухгалтерскую отчетность за будущие периоды, за исключением случаев, когда оценить влияние изменения на бухгалтерскую отчетность за будущие периоды невозможно;
- факт невозможности такой оценки также подлежит раскрытию.

## 5. Техника составления бухгалтерского баланса

Под техникой составления бухгалтерского баланса понимается совокупность всех необходимых учетных процедур. Включает в себя следующие этапы:

I. Проведение ежегодной инвентаризации перед составлением годового бухгалтерского баланса.

II. Формирование остатков по всем счетам бухгалтерского учета на конец отчетного периода (в виде оборотной ведомости либо в виде главной книги).

III. Изучение особенностей формирования показателей баланса.

IV. Формирование статей бухгалтерского баланса (на основе остатков по всем счетам бухгалтерского учета).

Начиная с отчетности за 2011 год, статьи баланса отражаются:

- на конец отчетного периода;
- на конец предыдущего года;
- на конец года, предшествующего предыдущему.

В балансе показатели «На конец предыдущего года» должны соответствовать данным, которые были отражены в прошлогоднем балансе по графе «На конец отчетного периода».

Общее правило имеет ряд исключений:

- в случае реорганизации предприятия на конец года;
- при изменениях методов учетной политики.

Согласно пункту 13 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/08), организация в бухгалтерской отчетности должна отразить последствия изменений учетной политики. При этом следует исходить из общего правила: числовые показатели отражаются в бухгалтерской отчетности в сравнении с соответствующими данными за предыдущий год. Причем последствия изменений, внесенных в учетную политику, отражаются в бухгалтерской отчетности не всегда. Это происходит только тогда, когда изменение учетной политики способно оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовых результатов организации. К тому же отражаются только те последствия, которые можно исчислить.

При этом никакие корректировочные записи в бухгалтерский учет как прошлого, так и отчетного года не вносятся.

## **6. Порядок отражения в балансе активов организации**

В первом разделе баланса отражаются показатели, характеризующие наличие и величину **внеоборотных активов** предприятия. Это нематериальные активы, основные средства, доходные вложения в материальные ценности, долгосрочные финансовые вложения и отложенные налоговые активы.

В форме баланса нет расшифровок ни к одной из перечисленных строк. Но организация вправе принять решение, что существенные виды внеоборотных активов внутри каждой из названных выше статей баланса будут отражаться отдельной строкой. В этом случае к нужной статье добавляются дополнительные строки для расшифровки. Показатели, признанные несущественными, отражаются как «прочие».

О порядке отражения в балансе данных конкретных счетов см. форму бухгалтерского баланса.

**Бухгалтерский баланс**  
на \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Пояснения	Наименование показателя	Код строки	Счета бухгалтерского учета	На _____ 20__ года	На 31 декабря 20__ года	На 31 декабря 20__ года
	<b>АКТИВ</b>					
	<b>I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>					
1.1 – 1.3, 1.5	Нематериальные активы	1110	04 (05),08			
1.4, 1.5	Результаты исследований и разработок	1120	04.НИОКР			
	Материальные поисковые активы	1130	08			
	Нематериальные поисковые активы	1140	08			
2	Основные средства	1150	01 (02),07,08			
2.1	Доходные вложения в материальные ценности	1160	03 (02),08			
3	Финансовые вложения	1170	58 (59)			
	Отложенные налоговые активы	1180	09			
	Прочие внеоборотные активы	1190	94 в части основных средств			
	Итого по разделу I	1100				
	<b>II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>					
4	Запасы	1210	10,15,16,(14),11, 20,21,23,28,29, 41,43,44,45,46,97			
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	1220	19			
5.1 – 5.2	Дебиторская задолженность	1230	60(авансы выданные), 62,71,73,75.1, 76, (63)			
	Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	1240	58			
	Денежные средства и денежные эквиваленты	1250	50,51,52,55,57,58			
	Прочие оборотные активы	1260	94 в части МПЗ			
	Итого по разделу II	1200				
	<b>БАЛАНС</b>	1600				



*По строке 1110 баланса* отражаются нематериальные активы. При квалификации и учете этих активов руководствуемся Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007).

К нематериальным активам относятся только исключительные права на объекты интеллектуальной собственности и результаты интеллектуальной деятельности. Оплата за право пользования чужим объектом интеллектуальной собственности не приводит к появлению нематериального актива на балансе. Это текущие расходы организации, которые списываются на счета затрат в течение срока действия договора о предоставлении права пользования нематериальным активом.

Следует обратить внимание на правильный бухгалтерский учет результатов научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (НИОКР). Расходы на их проведение могут отражаться как в соответствии с ПБУ 14/2007, так и с ПБУ 17/02. Все зависит от того, как квалифицируются результаты НИОКР.

Если они подлежат правовой охране и зарегистрированы (запатентованы) в установленном порядке, расходы на проведение этих работ формируют объект нематериальных активов.

Если получены такие результаты НИОКР, которые согласно законодательству не подлежат правовой охране, либо подлежат регистрации, но не зарегистрированы, расходы на проведение данных работ не приводят к возникновению нематериального актива.

И те и другие входят в состав внеоборотных активов, учитываются на одном и том же счете 04 «Нематериальные активы» и попадают на него со счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». Поэтому расходы на НИОКР следует учитывать на отдельном субсчете счета 04 «Расходы на НИОКР, не требующие юридического оформления».

Нематериальные активы и расходы на НИОКР различаются по методу списания. Нематериальные активы списываются путем начисления амортизации (ДЕБЕТ 20 (26) КРЕДИТ 05), а расходы на НИОКР - согласно утвержденному в учетной политике способу непосредственно на счета затрат (ДЕБЕТ 20 (26) КРЕДИТ 04).

По строке 1110 баланса отражаются только нематериальные активы. Причем не по первоначальной, а по остаточной стоимости (за минусом начисленной амортизации).

Сумма расходов на НИОКР, которая числится на счете 04, начиная с отчетности за 2011 год, отражается *по строке 1120 «Результаты исследований и разработок».*

*По строке 1150 баланса* показывается остаточная стоимость объектов основных средств. Здесь отражаются основные средства, числящиеся на счете 01 «Основные средства». Это объекты имущества, принадлежащие организации на праве

собственности или находящиеся в организации на праве хозяйственного ведения или оперативного управления. В некоторых случаях, предусмотренных законодательством, на счете 01 учитываются основные средства, полученные организацией в аренду. Например, при аренде, предприятия как имущественного комплекса, а также при получении лизингового имущества, если по договору предмет лизинга подлежит учету на балансе лизингополучателя.

В балансе показываются все основные средства организации - находящиеся в эксплуатации, числящиеся на реконструкции и модернизации, а также законсервированные объекты.

Основные средства отражаются по строке 1130 баланса по остаточной стоимости, то есть за вычетом амортизации, начисленной по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

Не начисляется амортизация по основным средствам некоммерческих организаций. Поэтому в балансе указанные объекты отражаются по первоначальной стоимости. По перечисленным объектам начисляется износ в конце отчетного года по установленным нормам амортизационных отчислений. Движение сумм износа отражается на забалансовом счете 010.

Не подлежат амортизации основные средства, потребительные свойства которых со временем не изменяются (земельные участки, объекты природопользования; объекты, отнесенные к музейным предметам и музейным коллекциям, и др.). Данные объекты также отражаются в балансе по первоначальной стоимости.

Начиная с 2011 года, из бухгалтерского баланса исключена статья **«Незавершенное строительство»**. В данной статье ранее показывались затраты на строительно-монтажные работы, приобретение зданий, оборудования, транспортных средств, инструмента, инвентаря, иных материальных объектов длительного пользования, прочие капитальные работы и затраты, стоимость оборудования, требующего монтажа и предназначенного для установки, а также затраты по формированию основного стада. Показатель формировался путем суммирования остатков по счетам 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Ряд специалистов считает, что данные о незавершенном строительстве следует отражать по статье «Прочие внеоборотные активы».

Однако, согласно п. 20 ПБУ 4/99 "Незавершенное строительство" является статьей, входящей в группу статей «Основные средства». Поэтому данные о незавершенном строительстве, следует отразить по статье «Основные средства».

При этом, на наш взгляд, независимо от степени существенности этой информации имеет смысл ввести к статье «Основные средства» дополнительную расшифровочную строку «В том числе объекты незавершенного строительства». Это позволит избежать спорных ситуаций, связанных с определением налоговой базы по налогу на имущество.

Таким образом, с 2011 года вложения во внеоборотные активы в бухгалтерском балансе отражаются в зависимости от их дальнейшего назначения:

- в составе статьи «Основные средства», если вложения во внеоборотные активы связаны с приобретением основных средств. В состав статьи входят:

- затраты по незаконченном капитальному строительству;
- затраты на приобретение объектов основных средств, которые не введены в эксплуатацию и окончательная стоимость которых еще не сформирован;

- остатки по счету 07 «Оборудование к установке»;

- в составе статьи 04 «Нематериальные активы», если вложения связаны с приобретением нематериальных активов. В состав статьи входят затраты на приобретение объектов нематериальных активов, которые не введены в эксплуатацию и окончательная стоимость которых еще не сформирован;

- в составе статьи «Результаты исследований и разработок» отражаются затраты по незаконченным НИОКР.

***По строке 1160 «Доходные вложения в материальные ценности»*** отражают остаточную стоимость имущества, переданного в лизинг или по договору проката. Показатель строки формируется по данным аналитического учета расчетным путем как разница между суммой остатков по счету 03 «Доходные вложения в материальные ценности», субсчет «Имущество для сдачи в лизинг» и «Имущество для сдачи в прокат», и суммой остатка по счету 02 «Амортизация основных средств», субсчет «Амортизация имущества, предоставленного во временное пользование».

Здесь же учитываются объекты жилого фонда, используемые для извлечения дохода. Если имущество, учтенное на счете 03, не используется по первоначальному назначению, его стоимость переносится на счет 01 или 10.

***Строки Нематериальные и материальные поисковые активы*** заполняются в соответствии с требованиями ПБУ 24/2011 "Учет затрат на освоение природных ресурсов". Применяется с отчетности за 2012 г. в отношении поисковых затрат, осуществляемых до того момента, когда в отношении участка недр, на котором осуществляются поиск, оценка месторождений полезных ископаемых и разведка полезных ископаемых, установлена и документально подтверждена вероятность (более

вероятно, чем нет) того, что экономические выгоды от добычи полезных ископаемых превысят понесенные затраты при условии технической осуществимости добычи полезных ископаемых и при наличии у организации ресурсов, необходимых для добычи полезных ископаемых (коммерческая целесообразность добычи).

Организация самостоятельно (в своей учетной политике) устанавливает виды поисковых затрат, признаваемые внеоборотными активами. Остальные поисковые затраты признаются расходами по обычным видам деятельности.

Поисковые активы, как правило, относятся к отдельному участку недр, в отношении которого организация имеет лицензию, дающую право на выполнение работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и (или) разведке полезных ископаемых.

Материальные поисковые активы - это поисковые затраты, относящиеся в основном к приобретению (созданию) объекта, имеющего материально-вещественную форму.

Иные поисковые активы признаются нематериальными поисковыми активами.

Материальные и нематериальные поисковые активы учитываются на отдельных субсчетах к счету 08 "Вложения во внеоборотные активы".

К материальным поисковым активам, как правило, относятся используемые в процессе поиска, оценки месторождений полезных ископаемых и разведки полезных ископаемых:

- а) сооружения (система трубопроводов и т.д.);
- б) оборудование (специализированные буровые установки, насосные агрегаты, резервуары и т.д.);
- в) транспортные средства.

К нематериальным поисковым активам, как правило, относятся:

а) право на выполнение работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и (или) разведке полезных ископаемых, подтвержденное наличием соответствующей лицензии;

б) информация, полученная в результате топографических, геологических и геофизических исследований;

- в) результаты разведочного бурения;
- г) результаты отбора образцов;
- д) иная геологическая информация о недрах;
- е) оценка коммерческой целесообразности добычи.

Поисковые активы в отношении определенного участка недр, признанные на

счете 08, списываются при наступлении одного из двух обстоятельств:

- 1) при подтверждении коммерческой целесообразности добычи;
- 2) при признании добычи полезных ископаемых на нем бесперспективной.

В первом случае (при подтверждении коммерческой целесообразности добычи) поисковые активы переводятся в состав основных средств, нематериальных или иных активов по остаточной стоимости (фактическим затратам с учетом осуществленных переоценок за вычетом накопленных амортизации и обесценения);

Во втором случае (если добыча полезных ископаемых на участке недр признана бесперспективной) поисковые активы, относящиеся к данному участку недр, списываются с отнесением доходов и расходов от списания на финансовые результаты организации. Однако если поисковые активы продолжают использоваться в деятельности организации, их следует перевести в состав основных средств, нематериальных и иных активов (включая поисковые активы, предназначенные для использования на других участках недр).

Материальные поисковые активы, как правило, переводятся в состав основных средств, нематериальные поисковые активы - в состав нематериальных активов организации.

В отдельных случаях стоимость нематериального поискового актива может формировать фактическую стоимость основных средств организации. Например, затраты на геологоразведочные работы, относящиеся к конкретным скважинам, признанные в составе нематериальных поисковых активов, могут быть включены в фактическую стоимость скважин при их признании объектами основных средств организации.

Во втором разделе «Оборотные активы» *по строке 1210 «Запасы»* показываются остатки материально-производственных запасов, предназначенных для использования при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, управленческих нужд организации (сырье, материалы и т.п.), для продажи или перепродажи (готовая продукция, товары), а также других материальных ценностей (животные на выращивании и откорме). Здесь же отражаются затраты организации, числящиеся в незавершенном производстве (издержках обращения), а также расходы будущих периодов.

*По строке 1220* показывается остаток по счету 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям». По дебету счета 19 отражаются предъявленные поставщиками суммы налога по приобретенным материально-производственным запасам, нематериальным активам и основным средствам в

корреспонденции со счетами учета расчетов. По кредиту счета 19 показывается списание сумм НДС в дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» или за счет других источников (дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»).

В составе оборотных средств баланса **дебиторская задолженность представлена в одной статье с кодом 1230**. В предыдущей форме баланса задолженность делилась в зависимости от срочности: *долгосрочная дебиторская задолженность*, платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты; и *краткосрочная дебиторская задолженность*, платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты.

Начиная с 2011 года, деление задолженности в зависимости от срочности представляется в пояснениях 5.1.

Исчисление указанного срока осуществляется, начиная с первого числа календарного месяца, следующего за месяцем, в котором актив был принят к бухгалтерскому учету. При этом дебиторская задолженность, представленная в бухгалтерском балансе предыдущего года как долгосрочная, предполагаемая к погашению в отчетном году, может быть представлена на начало нового отчетного года как краткосрочная.

Наибольший удельный вес в составе дебиторской задолженности составляет задолженность, числящаяся на отчетную дату в бухгалтерском учете как задолженность покупателей и заказчиков в суммах, соответствующих условиям договоров, за проданные им товары, продукцию, выполненные работы и оказанные услуги (с учетом скидок (накидок), изменений условий договора, расчетов неденежными средствами и т.д.). Числящаяся в бухгалтерском учете задолженность покупателей и заказчиков и других дебиторов по проданным им товарам, продукции, выполненным работам и оказанным услугам, обеспеченная векселями, отражается в учете как «Векселя к получению».

Также в составе дебиторской задолженности отражаются:

- числящаяся на отчетную дату в бухгалтерском учете задолженность по текущим операциям с дочерними (зависимыми) обществами.
- сумма уплаченных другим организациям и гражданам авансов по предстоящим расчетам в соответствии с условиями договоров.
- задолженность по переплате по налогам, сборам и прочим платежам в бюджет;
- задолженность работников организации по представленным им займам за счет средств организации;

- задолженность работников организации по возмещению материального ущерба организации;
- задолженность по подотчетным суммам;
- задолженность по расчетам с поставщиками по недостаткам товарно-материальных ценностей, обнаруженным при приемке и другие.

Дебиторская задолженность в балансе показывается за вычетом резерва по сомнительным долгам.

В соответствии с п.70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации сомнительным долгом признается дебиторская задолженность организации, которая не погашена или с высокой степенью вероятности не будет погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями.

Порядок создания резерва определяется учетной политикой организации.

При создании резерва по сомнительным долгам в учетной политике организации должны быть отражены следующие моменты:

- периодичность начисления резервов (по итогам отчетного года при составлении годовой отчетности или поквартально, при составлении промежуточной отчетности (квартал, полугодие, 9 месяцев, год));
- методика расчета величины создаваемого резерва;
- порядок бухгалтерского учета формирования и использования резерва, списания его излишней суммы или доначисления.

Бухгалтерский учет о движении резерва по сомнительным долгам ведется на счете 63 «Резервы по сомнительным долгам». Создание резерва по сомнительным долгам отражается проводкой: Дебет счета 91.2 «Прочие расходы» Кредит счета 63 «Резервы по сомнительным долгам».

На списание сомнительной задолженности за счет созданного резерва в бухгалтерском учете составляется запись: Дебет счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Списание суммы дебиторской задолженности в убыток вследствие неплатежеспособности должника не является аннулированием задолженности. Данная задолженность в течение пяти лет учитывается за балансом на счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов».

В соответствии со ст. 266 НК РФ в основу расчета нормативного размера отчислений в резервы, принимаемых в целях налогообложения прибыли организации,

положен срок возникновения сомнительной задолженности и предельный процент от выручки отчетного (налогового) периода.

В зависимости от срока возникновения сомнительного долга п.4 ст.266 НК РФ предусмотрен следующий порядок включения в резерв выявленной задолженности:

1. по сомнительной задолженности со сроками возникновения свыше 90 дней в сумму создаваемого резерва включается полная сумма выявленной на основании инвентаризации задолженности;

2. по сомнительной задолженности со сроками возникновения от 45 до 90 дней (включительно) в сумму резерва включается 50% от суммы выявленной задолженности;

3. сомнительная задолженность со сроком возникновения до 45 дней не увеличивает сумму создаваемого резерва.

При этом сумма создаваемого резерва по сомнительным долгам не может превышать 10% от выручки отчетного (налогового) периода.

Сумма резерва по сомнительным долгам, не полностью использованная налогоплательщиком в отчетном периоде на покрытие убытков по безнадежным долгам, может быть перенесена им на следующий отчетный (налоговый) период. При этом сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва должна быть скорректирована на сумму остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода. В случае, если сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва меньше, чем сумма остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода, разница подлежит включению в прочие расходы в текущем отчетном (налоговом) периоде.

В случае, если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, списание долгов, признаваемых безнадежными, осуществляется за счет суммы созданного резерва. В случае, если сумма созданного резерва меньше суммы безнадежных долгов, подлежащих списанию, разница (убыток) подлежит включению в состав прочих расходов.

Дебиторская задолженность отражается на счетах: 62 “Расчеты с покупателями и заказчиками”, 71 “Расчеты с подотчетными лицами”, 73 “Расчеты с персоналом по прочим операциям”, 75 “Расчеты с учредителями” субсчет “Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал”, 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”, 79 “Внутрихозяйственные расчеты”.

По истечении срока исковой давности дебиторская и кредиторская задолженности подлежат списанию. Согласно ст.196 Гражданского кодекса РФ общий



срок исковой давности установлен в три года. Для отдельных видов требований законом могут быть установлены специальные сроки исковой давности, сокращенные или более длительные по сравнению с общим сроком.

Срок исковой давности начинает исчисляться по окончании срока исполнения обязательств, если он определен, или с момента, когда у кредитора возникает право предъявить требование об исполнении обязательства.

Дебиторская задолженность по истечении срока исковой давности списывается на уменьшение прибыли или резерва сомнительных долгов.

Списание задолженности оформляется приказом руководителя. В бухгалтерском учете оформляются следующие бухгалтерские проводки:

Дебет счета 91 “Прочие доходы и расходы” Кредит счетов 62, 76;

Дебет счета 63 “Резервы по сомнительным долгам” Кредит счетов 62, 76.

Списанная дебиторская задолженность не считается аннулированной. Она должна отражаться на забалансовом счете 007 “Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов” в течение 5 лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника.

При поступлении средств по ранее списанной дебиторской задолженности дебетуют счета учета денежных средств: 50, 51, 52 и кредитуют счет 91 “Прочие доходы и расходы”. Одновременно на указанные суммы кредитуют забалансовый счет 007 “Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов”.

В соответствии с ПБУ 10/99 суммы списанной дебиторской задолженности включаются в состав прочих расходов, участвующих в формировании финансовых результатов, которые учитываются при налогообложении прибыли.

В налоговом учете согласно подп. 2 п.2 ст.265 НК РФ к внереализационным расходам приравнены суммы безнадежных долгов, а в случае, если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет средств резерва. Согласно п.2 ст.266 НК РФ безнадежными долгами признаются:

- долги, по которым истек установленный срок исковой давности;
- долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или ликвидации организации.

**По строке 1250 “Денежные средства и денежные эквиваленты”**

показывается остаток денежных средств в кассе, на расчетных и валютных счетах в кредитных организациях.

Для учета денежных средств применяются счета: 50 “Касса”, 51 “Расчетные счета”, 52 “Валютные счета”, 55 “Специальные счета в банках”, 57 “Переводы в пути”.

**7. Порядок отражения в балансе капитала, резервов и обязательств организации**

Для осуществления производственно-хозяйственной деятельности любая организация, функционирующая обособленно от других, должна располагать определенным наличием **собственного капитала**, состоящего из уставного, добавочного и резервного капитала, а также резервных фондов и нераспределенной прибыли, которые отражаются в разделе III баланса «Капитал и резервы», строки 1310 - 1370.

Кроме того, начиная с отчетности за 2011 год в раздел «Капитал и резервы» введена новая строка «Переоценка внеоборотных активов», а строка «Добавочный капитал» должна отражаться без учета переоценки.

Порядок формирования пассива баланса см. в форме бухгалтерского баланса.

Пояснения	Наименование показателя	Код строки	Счета бухгалтерского учета	На	На 31	На 31
				20__ года	20__ года	20__ года
	<b>ПАССИВ</b>					
	<b>III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ</b>					
	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	1310	80			
	Собственные акции, выкупленные у акционеров	1320	(81)			
	Переоценка внеоборотных активов	1340	83			
	Добавочный капитал (без переоценки)	1350	83			
	Резервный капитал	1360	82			
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370	84			
	Итого по разделу III	1300				
	<b>IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>					
	Заемные средства	1410	67			
	Отложенные налоговые обязательства	1420	77			
7	Оценочные обязательства	1430	96			
	Прочие обязательства	1450				
	Итого по разделу IV	1400				

<b>V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>						
	Заемные средства	1510	66			
5.3,5.4	Кредиторская задолженность	1520	60,62 Авансы полученные, 68,69,70,71, 75.2,76			
	Доходы будущих периодов	1530	98			
7	Оценочные обязательства	1540	96			
	Прочие обязательства	1550				
	Итого по разделу V	1500				
	<b>БАЛАНС</b>	1700				

*По строке 1410 «Заемные средства»* показываются непогашенные суммы полученных кредитов и займов, подлежащие погашению в соответствии с договорами более чем через 12 месяцев после отчетной даты. Если числящиеся в бухгалтерском учете суммы кредитов и займов подлежат погашению в соответствии с договорами в течение 12 месяцев после отчетной даты, то не погашенные на конец отчетного периода их суммы отражаются по *строке 1510 Раздела 5 «Краткосрочные обязательства»*.

*По строке 1520 пассива баланса «Кредиторская задолженность»* показываются суммы кредиторской задолженности, включая задолженность поставщикам и подрядчикам, задолженность перед персоналом организации, перед внебюджетными фондами и по налогам и сборам.

Кредиторская задолженность отражается на счетах: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 75 «Расчеты с учредителями» субсчет «Расчеты по выплате доходов», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

По истечении срока исковой давности кредиторская задолженность подлежат списанию. Согласно ст.196 Гражданского кодекса РФ общий срок исковой давности установлен в три года. Для отдельных видов требований законом могут быть установлены специальные сроки исковой давности, сокращенные или более длительные по сравнению с общим сроком.

Кредиторская задолженность по истечении срока исковой давности списывается на финансовые результаты и оформляется следующими бухгалтерскими записями:

Дебет счетов 60, 76 Кредит счета 91.

В соответствии с ПБУ 9/99 суммы списанной кредиторской задолженности включаются в состав прочих доходов, участвующих в формировании финансовых результатов, которые учитываются при налогообложении прибыли.

**По строке 1530 «Доходы будущих периодов»** показываются средства, полученные в отчетном периоде. В частности, к доходам будущих периодов относятся:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, при условии, если это не является для нее обычным видом деятельности (п. 5 и 7 Положения по бухгалтерскому учету «Учет доходов организации» ПБУ 9/99, утвержденного приказом МФ РФ от 06.05.1999 г. № 32н;

- стоимость активов, полученных безвозмездно, в оценке по рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету;

- предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы;

- разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей.

**По строкам 1430 «Оценочные обязательства» и 1540 «Оценочные обязательства»** в соответствии с ПБУ 8/2010 показываются оценочные резервы в связи с существующими на отчетную дату обязательствами организации, в отношении величины либо срока исполнения которых существует неопределенность (подробнее см. тему 2):

- на предстоящую оплату отпусков работникам;

- выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;

- гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание;

- покрытие других непредвиденных затрат и другие цели, предусмотренные законодательством Российской Федерации, нормативными правовыми актами Министерства финансов Российской Федерации.

## 8. Порядок формирования Пояснений на основании забалансовых счетов

Данные об остатках на забалансовых счетах с 2011 года отражаются в Пояснениях. Примерная форма Пояснений в виде таблицы приведена в Приложении № 3 к приказу Минфина РФ 66 н. При этом организация может выбрать рекомендованный вариант формы или разработать свою форму, но с обязательным условием, чтобы в Пояснениях была раскрыта вся существенная информация для заинтересованных пользователей.

В пояснениях 2.4 «Иное использование основных средств» отражаются на отчетную дату, на 31 декабря предыдущего года и на 31 декабря года, предшествующего предыдущему:

- переданные в аренду основные средства, числящиеся за балансом;
- полученные в аренду основные средства, числящиеся за балансом.

Показатели формируются на основании остатков по забалансовым счетам 011 «Основные средства, сданные в аренду», 001 «Арендованные основные средства». Отражается стоимость основных средств, полученных от других предприятий или физических лиц по договорам аренды или безвозмездного пользования. Это имущество учитывается в оценке, указанной в договорах.

2.4. Иное использование основных средств				
Наименование показателя	На		На 31 декабря	
	20	г. <sup>4</sup>	20	г. <sup>2</sup>
	20		г. <sup>5</sup>	
Переданные в аренду основные средства, числящиеся на балансе				
Переданные в аренду основные средства, числящиеся за балансом				
Полученные в аренду основные средства, числящиеся на балансе				
Полученные в аренду основные средства, числящиеся за балансом				
Объекты недвижимости, принятые в эксплуатацию и фактически используемые, находящиеся в процессе государственной регистрации				
Основные средства, переведенные на консервацию				
Иное использование основных средств (залог и др.)				

В пояснениях 8 «Обеспечения обязательств» отражаются на отчетную дату, на 31 декабря предыдущего года и на 31 декабря года, предшествующего предыдущему, обеспечения обязательств:

- полученные;

- выданные.

Показываются суммы гарантий, полученных (выданных) предприятием и учтенных соответственно на забалансовых счетах 008 «Обеспечение обязательств и платежей полученные» и 009 «Обеспечение обязательств и платежей выданные». Это гарантии, которые обеспечивают выполнение контрагентами принятых на себя обязательств (оплата полученных товаров, возврат кредита или займа и т. п.)

8. Обеспечения обязательств			
Наименование показателя	На	На 31 декабря	На 31 декабря
	20__ г. <sup>4</sup>	20__ г. <sup>2</sup>	20__ г. <sup>5</sup>
Полученные - всего			
в том числе:			
(вид)			
и т.д.			
Выданные - всего			
в том числе:			
(вид)			
и т.д.			

Если имеются другие забалансовые счета, то Пояснения соответственно дополняются.

Так, по строке ***Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение***" показывается стоимость имущества, которое находится на складе, но не принадлежит организации. Например:

- неоплаченные товары, полученные по договору с особыми условиями перехода прав собственности (после оплаты)
- проданные товары, временно оставленные покупателем на складе предприятия;
- поступившие от поставщиков материалы, счета по которым организация не акцептовала.

Все это имущество учитывается на счете 002 по ценам, предусмотренным в первичных документах.

В строке ***Товары, принятые на комиссию***" приводятся данные о стоимости товаров, полученных для продажи по договору комиссии (договору поручения или агентскому договору). Право собственности на такие товары принадлежит комитенту (поручителю, принципалу).

По строке ***Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов***" отражаются суммы, учитываемые на счете 007. Такую задолженность можно списать с баланса в двух случаях:

- когда истек срок исковой давности (три года с момента возникновения задолженности);

- когда должник признан банкротом.

Списанные в убыток суммы дебиторской задолженности должны числиться за балансом в течение пяти лет (п. 77 Положения по ведению бухгалтерского учета).