

БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

ОТРАЖЕНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ БАЛАНСЕ ПОСТУПЛЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

О. В. КОТЛЯЧКОВ,

кандидат экономических наук,

доцент кафедры бухгалтерского учета, финансов и аудита

И. П. СЕЛЕЗНЕВА,

кандидат экономических наук,

доцент кафедры бухгалтерского учета, финансов и аудита

Ижевская государственная сельскохозяйственная академия

В российской теории и практике бухгалтерского учета приоритетными направлениями являются вопросы реформирования бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). При этом особая роль отводится вопросам нормативного регулирования и формату представления показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности, в частности бухгалтерского баланса, внутренним и внешним пользователям. В связи с этим с 2011 г. приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (далее — приказ № 66н) вводятся существенные изменения в состав показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности, которые коснулись всех форм отчетности и пояснений к ним. Эти новации способны оказать существенное влияние не только на состав и структуру показателей отдельных форм отчетности, характер пояснений к ним, но и формирование финансовых показателей, а также результаты финансового анализа организаций и характер решений заинтересованных пользователей отчетности.

В целом характер нововведений, несомненно, направлен на повышение качества бухгалтерской информации, предоставляемой в отчетности. Однако существующие противоречия в системе нор-

мативного регулирования и изучения новых форм отчетности свидетельствуют о том, что вопросы формирования показателей требуют подробных комментариев и разъяснений.

В этой связи следует подробнее остановиться на особенностях формирования отдельных показателей бухгалтерского баланса, в частности показателей, отражающих наличие и изменение вложений во внеоборотные активы, в части основных средств (незавершенное строительство).

Операции по формированию капитальных вложений в основные средства при осуществлении их между отчетными датами никоим образом не влияют на составление и чтение форм бухгалтерской отчетности, так как счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» остатка не имеет, показывать его в бухгалтерском балансе нет необходимости. Однако если основное средство¹ требует вложений при

¹ Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия: а) объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование; б) объект предназначен для использования в течение

формировании первоначальной стоимости, которые могут приходиться на разные отчетные периоды или длительный период создания основного средства, то такую информацию необходимо предоставлять в бухгалтерском балансе.

Поступление основных средств отражается в бухгалтерском учете на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». На конец отчетного периода и, соответственно, на его начало указанный счет бухгалтерского учета может содержать остаток, свидетельствующий о наличии незавершенных капитальных вложений² (незавершенного строительства), если речь идет об основных средствах.

При наличии остатка по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» информация о нем должна быть указана в бухгалтерском балансе, который составляется по принципу статичности. С утверждением форм бухгалтерской отчетности приказом № 66н строка «Незавершенное строительство» устранена из бухгалтерского баланса³. До принятия приказа № 66н организации были вправе самостоятельно на основе утвержденных Минфином России образцов разрабатывать формы бухгалтерской (финансовой) отчетности, вводить в них в случае необходимости строки для отражения важных показателей. Но п. 3 приказа № 66н позволяет организациям самостоятельно определять лишь детализацию показателей по статьям бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках.

В связи со сказанным возникает правомерный вопрос: в какой статье бухгалтерского баланса необходимо отразить информацию о сальдо счета

длительного времени, т. е. срока продолжительностью свыше 12 мес. или обычного операционного цикла, если он превышает 12 мес.; в) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта; г) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

² Согласно п. 41 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ к незавершенным капитальным вложениям относятся не оформленные актами приемки-передачи основных средств и иными документами затраты на строительно-монтажные работы, приобретение зданий, оборудования, транспортных средств, инструмента, инвентаря, иных материальных объектов длительного пользования, прочие капитальные работы и затраты (проектно-изыскательские, геологоразведочные и буровые работы, затраты по отводу земельных участков и переселению в связи со строительством, на подготовку кадров для вновь строящихся организаций и др.).

³ «Новые» формы бухгалтерской отчетности не содержат отдельной строки для объектов незавершенного строительства; «старые» формы бухгалтерской отчетности содержали отдельную строку «Незавершенное строительство».

08 «Вложения во внеоборотные активы» в части вложений в основные средства.

Анализ позиций ученых и практиков в отношении отражения в бухгалтерском балансе информации о незавершенных вложениях во внеоборотные активы (незавершенное строительство) позволяет обобщить их по следующим направлениям:

1) информацию о незавершенном строительстве стоит отражать по статье «Прочие внеоборотные активы»;

2) информацию о незавершенном строительстве раскрывать по статье «Основные средства», осуществив детализацию указанной статьи бухгалтерского баланса.

Каждая из позиций имеет право на свое существование, но нам представляется необходимым обосновать свою позицию по указанному вопросу. Для ее обоснования воспользуемся документами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности в РФ.

Согласно п. 20 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) бухгалтерский баланс должен содержать следующие числовые показатели об основных средствах: земельные участки и объекты природопользования; здания, машины, оборудование и другие основные средства; незавершенное строительство, поэтому учитывать такое имущество надо отдельной строкой в составе основных средств.

Приказ № 66н содержит пример оформления пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, в котором заслуживает внимания разд. 2 примера «Основные средства». В составе указанного раздела предлагается предоставить информацию в табличной форме о наличии и движении основных средств, незавершенных капитальных вложениях, изменении стоимости основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации и ином использовании основных средств. Следовательно, можно сделать вывод об отнесении незавершенных капитальных вложений в состав статьи «Основные средства».

При всем этом п. 3 Положения о бухгалтерском учете «Учет основных средств» ПБУ 6/01 определяет перечень объектов, которые не относятся к основным средствам, в частности это — капитальные вложения или незавершенное строительство. Согласно ПБУ 4/99 в бухгалтерской отчетности необходимо раскрывать информацию об основных средствах в соответствии с ПБУ 6/01.

Пункт 32 ПБУ 6/01 не содержит в перечне раскрываемой в бухгалтерской отчетности информации об основных средствах с учетом существенности информации о незавершенных капитальных вложениях. Таким образом, представлять незавершенные капитальные вложения в составе основных средств невозможно. Однако такой остаток по счету 08 необходимо отражать в составе разд. 1 бухгалтерского баланса — «Внеоборотные активы», что может быть осуществлено в рамках раскрытия статьи «Прочие внеоборотные активы».

Представленные позиции прямо противоречат друг другу. Их может примирить Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, которое содержит раздел «Правила оценки статей бухгалтерской отчетности», в рамках которого в соответствии с пп. 41, 42 раскрывается оценка незавершенных капитальных вложений. Указанные пункты косвенно свидетельствуют о необходимости раскрытия незавершенных капитальных вложений в отчетности отдельной строкой (не в составе статей «Основные средства» и «Прочие внеоборотные активы»). Данное положение в полной мере противоречит приказу № 66н, и, как следствие, отражать незавершенные капитальные вложения отдельной строкой не представляется возможным.

Чтобы определиться при раскрытии информации о незавершенных капитальных вложениях в бухгалтерской отчетности, необходимо прежде всего исходить из принципа существенности⁴, т.е. если не отражать в бухгалтерской отчетности существенной информации, в том числе и о незавершенных капитальных вложениях, квалифицированный заинтересованный пользователь не сможет сделать правильные выводы.

Пункт 20 ПБУ 4/99 говорит о том, что информацию, в том числе и об основных средствах, в бухгалтерском балансе необходимо отражать согласно п. 11 ПБУ 4/99. Согласно п. 11 ПБУ 4/99 показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях должны приводиться в бухгалтерской отчетности (в том числе и в бухгалтерском балансе) обособленно в случае их существенности, а также если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или

финансовых результатов ее деятельности. Кроме того, п. 32 ПБУ 6/01 содержит минимальный перечень информации, подлежащей раскрытию (перечень открытый) в составе основных средств, т.е. организация может с учетом принципа существенности расширять указанный перечень для отражения в бухгалтерской отчетности. Таким образом, для раскрытия статьи «Основные средства» можно применить положения п. 20 ПБУ 4/99.

При заполнении бухгалтерского баланса надо учитывать, что если необходимо раскрыть в балансе существенную информацию, для которой нет отдельной строки в форме, то показатели баланса нужно детализировать (п. 11 ПБУ 4/99; п. 4 приказа № 66н). Указанная детализация может быть осуществлена в рамках статьи «Основные средства, в том числе незавершенные капитальные вложения», что и представлено в примерах пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках в приказе № 66н, косвенно доказывая правильность выводов.

При несущественности информации о незавершенных капитальных вложениях рассматривать их в составе основных средств представляется невозможным. В связи с этим целесообразно раскрывать такую информацию в составе статьи «Прочие внеоборотные активы».

Критерий существенности в настоящее время при отражении информации в бухгалтерском балансе не представлен. Каждая организация самостоятельно решает данную проблему. Уровень существенности для целей формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности необходимо устанавливать в учетной политике организации. Как определить уровень существенности — это тема отдельных исследований.

Приведем примеры реализации представленных положений.

Пример 1. ООО «Баланс» в своей учетной политике описало, что существенной признается информация, если остаток по тому или иному счету составляет более 5% от итога соответствующего раздела баланса. Остатки на конец 2011 г.:

- нематериальные активы — 100 тыс. руб.;
- результаты исследований и разработок — 23 тыс. руб.;
- основные средства — 1 100 тыс. руб.;
- финансовые вложения — 200 тыс. руб.;
- доходные вложения в материальные ценности — 247 тыс. руб.;
- отложенные налоговые активы — 50 тыс. руб.;

⁴ Согласно параграфам 29 и 30 Концепции Международных стандартов бухгалтерского учета информация считается существенной, если ее пропуск или искажение могли бы повлиять на экономические решения пользователей.

Таблица 1

Пример формирования раздела
«Внеоборотные активы», тыс. руб.

Наименование показателя	На 31.12.2011
II. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ	
Нематериальные активы	100
Результаты исследований и разработок	23
Основные средства	1 290
В том числе незавершенное строительство	190
Доходные вложения в материальные ценности	247
Финансовые вложения	200
Отложенные налоговые активы	50
Прочие внеоборотные активы	0
Итого по разделу	1 910

- незавершенные капитальные вложения в основные средства — 190 тыс. руб.
Итого — 1 910 тыс. руб.

В связи с тем, что остаток по незавершенным капитальным вложениям в основные средства составляет более 5 % (190 тыс. руб. : 1 910 тыс. руб.) · 100 % ≈ 10 % от итога раздела, то данный остаток отражается по статье «Основные средства» с ее расшифровкой. При этом пользователь информации получит в полном объеме расшифровку состояния основных средств. Заполнение фрагмента из баланса представлено в табл. 1.

Пример 2. ООО «Баланс» в своей учетной политике описало, что существенной признается информация, если остаток по тому или иному счету составляет более 5 % от итога соответствующего раздела баланса. Остатки на конец 2011 г.:

- нематериальные активы — 100 тыс. руб.;
 - результаты исследований и разработок — 23 тыс. руб.;
 - основные средства — 1 200 тыс. руб.;
 - финансовые вложения — 200 тыс. руб.;
 - доходные вложения в материальные ценности — 247 тыс. руб.;
 - отложенные налоговые активы — 50 тыс. руб.;
 - незавершенные капитальные вложения в основные средства — 90 тыс. руб.
- Итого — 1 910 тыс. руб.

В связи с тем, что остаток по незавершенным капитальным вложениям в основные средства составляет менее 5 % (90 тыс. руб. : 1 900 тыс. руб.) · 100 % ≈ 4,7 % от итога раздела, то данный остаток отражаем по статье «Прочие внеоборотные

Таблица 2

Пример формирования раздела «Внеоборотные активы», тыс. руб.

Наименование показателя	На 31.12.2011
II. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ	
Нематериальные активы	100
Результаты исследований и разработок	23
Основные средства	1 200
Доходные вложения в материальные ценности	247
Финансовые вложения	200
Отложенные налоговые активы	50
Прочие внеоборотные активы	90
Итого по разделу	1 910

активы». При этом пользователь информации не получит в полном объеме расшифровку указанного показателя. Заполнение фрагмента из баланса представлено в табл. 2

Таким образом, если информация о незавершенных капитальных вложениях является существенной, то необходимо раскрывать их в составе статьи «Основные средства» с необходимой расшифровкой, если несущественной — по статье «Прочие внеоборотные активы».

Список литературы

1. Аверчев И. В. МСФО. 1000 примеров применения. М.: Рид Групп, 2011. 992 с.
2. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ (в ред. от 28.11.2011).
3. О формах бухгалтерской отчетности организаций: приказ Минфина России от 22.07.2003 № 67н.
4. О формах бухгалтерской отчетности организаций: приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н.
5. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99): приказ Минфина России от 06.06.1999 № 43н (в ред. от 08.11.2010).
6. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01: приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н (в ред. от 24.12.2010).
7. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34-ФЗ (в ред. от 23.08.2000).