

**А.В. Пушинин, Н.Г. Коломенская**  
**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДОЛОГИИ ФОРМИРОВАНИЯ**  
**ПОКАЗАТЕЛЕЙ АКТИВА БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА**

**Андрей Вячеславович Пушинин** – зав. кафедрой бухгалтерского учета и статистики, Государственный институт экономики, финансов, права и технологий, кандидат экономических наук, доцент, г. Гатчина; **e-mail: pushinin@mail.ru.**

**Наталья Георгиевна Коломенская** – доцент кафедры бухгалтерского учета и статистики, Государственный институт экономики, финансов, права и технологий, кандидат экономических наук, г. Гатчина; **e-mail: natali\_kolomenskaya@mail.ru.**

*Сложившиеся подходы в условиях эволюции отечественной системы учета (активном внедрении МСФО, принятии новых ФСБУ и пр.) требуют пересмотра и существенной трансформации. В настоящее время информация об объектах учета, формирующая определенные показатели баланса, не имеет однозначной привязки к счетам бухгалтерского учета. При формировании финансовой отчетности необходимо отступить от традиционной методике представления информации. В представленной статье исследуется актуализированный подход к формированию отдельных показателей, включаемых в актив бухгалтерского баланса с учетом изменений, наблюдаемых в национальной системе учета.*

**Ключевые слова:** бухгалтерский баланс; актив; показатель; объект учета; ФСБУ; МСФО; методика.

**A.V. Pushinin, N.G. Kolomenskaya**  
**IMPROVEMENT OF PROCEDURE OF FORMING**  
**ASSETS INDICATORS IN BALANCE SHEET**

**Andrey Pushinin** – head of the Department of Accounting and Statistics, State Institute of Economics, Finance, Law and Technology, PhD in Economics, associate professor, Gatchina; **e-mail: pushinin@mail.ru.**

**Natalia Kolomenskaya** – senior lecturer, the Department of Accounting and Statistics, State Institute of Economics, Finance, Law and Technology, PhD in Economics, Gatchina; **e-mail: natali\_kolomenskaya@mail.ru.**

*The current approaches need reviewing and require substantial transformation under the evolution of the national accounting system (active implementation of International Accounting Standards, new Federal Accounting Standards). At the moment, the information concerning accounting units forming certain balance sheet indicators has no unambiguous correlation with accounts. When preparing reports, it is essential to depart from the conventional procedure of presenting information. The research focuses on an updated approach to the formation of certain indicators comprising balance sheet assets taking into consideration the changes in the national accounting system.*

**Keywords:** balance sheet; asset; indicator; accounting unit; Federal Accounting Standards; International Accounting Standards; procedure.

В последние годы в области организации ведения финансового учета и формирования отчетности наблюдается актив-

визация процесса внедрения принципов и правил, закрепленных в международных стандартах (далее – МСФО). Приказом

Минфина России № 217н «О введении МСФО и Разъяснений МСФО в действие на территории Российской Федерации...» от 28.12.2015 г. МСФО в России предоставлен официальный статус. Параллельно началась работа по обновлению действующих ПБУ. Были приняты новые ФСБУ, отдельные положения которых фактически являются революционными для отечественной практики ведения учета и формирования отчетности.

ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» ввел новые объекты учета: права пользования активами (далее – ППА), обязательства по аренде (далее – ОА), инвестиции в аренду (далее – ИА). Было введено понятие справедливой стоимости, формируемой согласно МСФО (IFRS) 16 «Аренда». Закреплена необходимость оценки ИА на обесценение согласно МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», а также применения в учете приведенной стоимости будущих платежей по аренде. Указанные величины подлежат отражению в отчетности субъекта хозяйствования.

ФСБУ 5/2019 «Запасы» уточнил критерий отнесения активов к категории запасов: срок использования менее 1 года. Введена обязанность использования справедливой стоимости согласно МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости». Введены признаки обесценения запасов [1]. В отчетности субъекта хозяйствования указанные элементы информации должны быть раскрыты.

ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» ввел понятие объекта капитальных вложений. Также установлена необходимость применений в системе учета справедливой стоимости согласно МСФО 13 и проверки капитальных вложений на обесценение согласно МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов». Данные сведения обязательно раскрываются в отчетности.

В ФСБУ 6/2020 «Основные средства» отмечено, что стандарт не распространяется на капитальные вложения, предметы договоров аренды, долгосрочные активы к продаже. Введена категория инвестиционной недвижимости. Скорректированы способы амортизации. В учете основных

средств также должна применяться справедливая стоимость, а основные средства следует проверять на обесценение [1]. Все рассмотренные новации подлежат отражению в отчетности.

Аналогичные ФСБУ 6/2020 изменения закреплены в принятом в 2022 г. ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы». Данные стандарт будет применяться в обязательном порядке в отчетности за 2024 г. Но субъекты хозяйствования добровольно смогут его применять, начиная с 2023 г.

Минфином РФ разработана программа по разработке ФСБУ на 2022–2026 гг., в которой представлен план принятия новых ФСБУ. В 2025 г. запланировано утверждение национальных стандартов, которые будут затрагивать вопросы формирования бухгалтерской отчетности, осуществления в организациях инвентаризации, учета доходов и расходов. В 2026 г. ожидается принятие стандартов, ориентированных на регулирование вопросов учета некоммерческой деятельности и долгосрочных затрат. В 2027 г. будут утверждены стандарты, посвященные отражению в учете финансовых инструментов, а также участию в зависимых обществах и совместной деятельности. 2028 год будет ознаменован принятием стандарта, ориентированного на учет биологических активов. В настоящее время предложены проекты стандартов, относящихся к вопросам формирования бухгалтерской отчетности, некоммерческой деятельности, финансовым инструментам. Во всех законопроектах учтены положения аналогичных МСФО, а также уже принятых ФСБУ.

В соответствии с изменениями, вносимыми в практику учета утвержденными ФСБУ, субъектам хозяйствования целесообразно кардинально пересмотреть применяемые при формировании отчетных данных подходы. Информация, которая характеризует отдельные объекты учета, в балансе должна быть структурирована с учетом ее принадлежности к данным объектам, а не к счетам учета, используемым в процессе накопления этих сведений в системе учета.

Рассмотрим методологию формиро-

вания отдельных показателей актива бухгалтерского баланса с учетом новаций, содержащихся в принятых ФСБУ.

В активе баланса отражаемые сведения об имуществе субъекта хозяйствования подразделяются на две группы: внеоборотные и оборотные активы. Информация должна быть распределена между данными группами с учётом сроков использования имущества, а также степени его ликвидности. Труднореализуемые активы, используемые свыше одного года, должны быть отнесены к внеоборотным активам. Более ликвидные активы, которые будут использованы в течение ближайшего отчетного периода, должны попасть в категорию оборотных активов.

Первым показателем, отражаемым в активе, является статья «Нематериальные активы» (далее – НМА). Первоначальная стоимость НМА отражается по Дт одноименного счета 04. В балансе они должны быть отражены по балансовой стоимости, т.е. за минусом остатка по Кт счета 05 (в части начисленной амортизации). НМА – это актив, возникающий в результате осуществления капитальных вложений. Целесообразно по рассматриваемой строке баланса также отразить сумму предоплаты, связанную с приобретением (созданием) НМА и учитываемую по Дт счетов 60 и (или) 76, предназначенных для ведения учета расчетов с контрагентами. Сумма полученных авансов должна быть уменьшена на величину НДС (соответствующий остаток по Кт счета 76 субсчет «НДС с авансов выданных»). Также целесообразно прибавить ту часть остатка по Дт счета 08 (часть капитальных вложений), которая относится к приобретаемым (создаваемым) НМА. Сумму рассматриваемого показателя может формировать, например, и часть остатка по Дт счета 10 «Материалы» (в сумме материалов, которые будут использованы в процессе создания НМА) или 01 «Основные средства» (например, стоимость основных средств (далее – ОС), которые будут использованы в качестве материальных носителей при создании НМА).

Следующий показатель – «Результаты исследований и разработок». Здесь необ-

ходимо отразить информацию о научных изысканиях, которые завершились или, вероятно, завершатся положительным результатом. В случае положительного результата у организации на балансе будет числиться нематериальный актив (запатентованная технология, ноу-хау, работоспособный образец и т.п.). Поэтому показатель будет формироваться с учетом соответствующей части остатка по счету 04. Как и в случае с НМА, допустимо прибавление аналогичных величин, отражаемых на счетах 08, 10, 60, 76 и т.д.

«Нематериальные поисковые активы» и «Материальные поисковые активы» – это фактически активы, соответствующие критериям признания в учете НМА и основных средства (далее – ОС) за исключением уверенности в получении экономических выгод в будущем. Поэтому поисковые активы должны учитываться на счете 08. Данное имущество амортизируется, и его стоимость может быть подвержена обесценению. В балансе оно должно быть отражено по балансовой стоимости: сальдо по Дт счета 08 – сальдо по Кт счета 02, включая сумму обесценения (в части относящейся к поисковым активам).

Показатель «Основные средства» следует формировать по аналогии с подходом, рассмотренным выше. В составе информации, относящейся к ОС, целесообразно учесть непосредственно балансовую стоимость ОС за вычетом суммы начисленной величины амортизации, а также сформированного обесценения (сальдо по Дт счета минус сальдо по Кт счета 02), сумму капитальных вложений, формирующих в будущем стоимость ОС (соответствующая часть остатка по Дт счета 08), фактическую стоимость запасов, предназначенных для осуществления данных капитальных вложений (например, часть остатка по счету 10), а также остатков по счету 07 (в части стоимости оборудования к установке, относящейся к капитальным вложениям в ОС). ОС могут быть отражены с учетом сумм предоплаты (за вычетом НДС), перечисляемых в процессе осуществления капитальных вложений. Арендатор в составе ОС может отразить права пользования активами (далее –

ППА). Следует отметить, что данный показатель необходимо уменьшить на стоимость молодых многолетних насаждений и инвестиционной недвижимости, отражаемых на счете 01, на балансовую стоимость ОС, которые предназначены для реализации (долгосрочные активы к продаже) и переквалифицированы в иные объекты учета (например, в товары).

С отчетности за 2022 г. изменился порядок заполнения показателя «Доходные вложения в материальные ценности». В составе информации, раскрываемой по данной строке, целесообразно отражать сумму инвестиционной недвижимости за вычетом амортизации (если учет ведется по переоценённой стоимости).

Показатель «Финансовые вложения» должен давать представление о долгосрочной части инвестиций в финансовые активы. Данная информация может быть получена по Дт счетов 58 (в части долгосрочных инвестиций в финансовые активы), 55 (в части инвестирования средств на депозитных счетах), 73 (в части займов, выданных сотрудникам на длительное время и под определенный процент). Сумму финансовых вложений необходимо уточнить на величину обесценения, отраженную по Кт счета 59 в виде соответствующего резерва.

«Отложенные налоговые активы» формируются исходя из остатка по Дт одноименного счета 09. Следует отметить, что данный показатель в соответствии с ПБУ 18/02 можно показывать свернуто с учетом значения отложенного налогового обязательства, отражаемого в пассиве баланса.

Показатель «Прочие внеоборотные активы», на наш взгляд, предназначен для аккумулирования информации о несущественных величинах внеоборотных активов, которые невозможно отразить в иных строках первого раздела актива баланса. Здесь целесообразно отражать информацию о молодых многолетних насаждениях (соответствующая часть сальдо по Дт счета 01), о капитальных вложениях и оборудовании к установке, которые однозначно нельзя будет принять к учету в качестве в ОС или НМА (соответствующая часть

сальдо по Дт счета 07 и 08), соответствующую часть расходов будущих периодов, отражаемую по Дт одноименного счета 97 (например, дополнительные расходы по заемным средствам; проценты по векселю к оплате; проценты и (или) дисконт по облигации к оплате; расходы на освоение новых производств, по договору строительного подряда в связи с предстоящими работами) [3].

Показатель «Запасы» должен давать представление о запасах организации и затратах с ними связанных. Его должны формировать остатки по Дт счетов 10 «Материалы» (за исключением той части, которая отражена в сумме прочих показателей), 11 (в части стоимостной оценки животных, находящихся в организации на выращивании и откорме), 20 (в сумме остатка незавершенного производства по текущей деятельности), 23, 29, 44 (в сумме остатка иных издержек, которые не отнесены на счет учета продаж в текущем периоде), 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 41 «Товары», в т.ч. в части долгосрочных активов к продаже [2], 43 «Готовая продукция», 45 «Товары отгруженные». Озвученная величина должна быть уменьшена на сумму, отражаемую по Кт счета 42 (если товары отражаются по продажным ценам, а в учете формируется при этом торговая наценка) и 14 (если наблюдается обесценение запасов). В составе запасов можно учесть часть затрат, отраженных по счету 08, которые фактически будут отнесены на текущие расходы организации. Также целесообразно значение рассматриваемого показателя увеличить на сумму предоплаты, перечисленной в целях последующего приобретения запасов и отраженной по счетам 62 и 76, за вычетом НДС.

Показатель «НДС по приобретенным ценностям» формируется на основании остатка по Дт одноименного счета 19. Если организация является плательщиком акцизов, учитываемых на счете 19, то их сумму следует исключить из значения данного показателя и отразить в составе прочих оборотных активов.

«Дебиторская задолженность» является результатом расчетных операций.

Поэтому данный показатель в балансе должен быть представлен совокупностью остатков по Дт счетов расчетов: 60 (в части предоплаты (за минусом НДС), которая перечисляется контрагентам, уменьшаемой на величину авансов, учтенных в сумме иных показателей ранее), 62 (в размере задолженности со стороны покупателей по переданной им продукции (работам, услугам), 70 (в размере переплаты сотрудникам, которая обусловлена счетными ошибками или необоснованными начислениями), 71 (задолженность по ранее выданным суммам в подотчет), 73 (прочая задолженность сотрудников за вычетом долгов по процентным займам), 75 (задолженность учредителей по вкладам), 76 (прочая задолженность дебиторов, в т.ч. чистая стоимость инвестиции в аренду) минус сальдо по Кт 63 (на величину сумм зарезервированных под сомнительные долги). В составе дебиторской задолженности учитывается переплата по налогам и взносам (сальдо по Дт счетов 68 и 69), если субъект хозяйствования планирует ее возврат. Денежные документы, учитываемые на счете 50 субсчет 3, определенно характеризуют предоплату за услуги, которые будут в будущем оказаны субъекту хозяйствования. Поэтому соответствующий остаток по Дт счета 50 имеет смысл отражать в составе дебиторской задолженности [4].

Показатель «Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)» характеризует краткосрочную часть инвестиций в финансовые активы. Формироваться должен аналогично одноименному показателю, включаемому в состав внеоборотных активов. Отличием будет являться необходимость исключения части краткосрочных вложений, являющихся денежными эквивалентами в соответствии с критериями, которые закреплены в ПБУ 23/2011.

Показатель «Денежные средства и денежные эквиваленты» формируется как результат суммирования остатков по Дт счетов учета денежных средств (50, 51, 52, 55, 57) и части финансовых вложений (счет 58), имеющий признаки денежных эквивалентов согласно требованиям ПБУ

23/2011. Следует отметить, что при наличии у организации остатка средств по счету в банке, испытывающего проблемы с ликвидностью из-за отзыва лицензии ЦБ РФ, такая сумма может быть включена в состав дебиторской задолженности [5].

Показатель «Прочие оборотные активы», как и показатель «Прочие внеоборотные активы», предназначен для аккумуляции информации о несущественных величинах оборотных активов, которые невозможно отразить в иных строках второго раздела актива баланса. Это могут быть остатки по Дт счетов 79, 94, 19 (в части акцизов, подлежащих вычету), 68 и 89 (в части переплаты по обязательным платежам к зачету в счет будущих платежей), 97 (по расходам, приходящимся на ближайший год), 46, 45 (по НДС, начисленному при отгрузке товаров), 81 (в сумме выкупленных акций (долей) к перепродаже), 28 и пр.

Таким образом, в активе баланса целесообразно в составе показателей отражать те сведения, которые непосредственно характеризуют данные объекты учета как в настоящий момент времени, так и в обозримом будущем. На наш взгляд, не имеет абсолютно никакого значения, что данная информация может отражаться на различных счетах учета, в т.ч. фактически используемых для накопления сведений об иных объектах учета.

Законодательство, регулирующее область отражения отчетной информации, находится в стадии формирования. Требуется дальнейшая замена ПБУ новыми федеральными стандартами, а также разработка стандартов аналогичных МСФО (биологические активы, обесценение активов и пр.). Необходимо приведение всех принятых стандартов в единообразный вид.

### ЛИТЕРАТУРА

1. Колесник Н.Ф., Кузнецова И.С. Формирование бухгалтерского баланса в условиях перехода на новые ФСБУ // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. 2022. № 12-3(75). С. 97–101. DOI 10.24412/2500-1000-2022-12-3-97-101. EDN YHRJDI.

2. Попов А.Ю., Колотило В.А. Особенности признания, оценки и учета долгосрочных активов к продаже // Вестник ЧелГУ. 2021. № 10 (456). С. 212–219.

3. Счет 97 «Расходы будущих периодов»: что относится, как учесть в 2022 году. URL: <https://www.glavbukh.ru/art/80291-schet-97-rashody-budushchih-periodov-chno-otnositsya-kak-uchest-v-2022-godu> (да-

та обращения: 27.01.2023).

4. Учет денежных документов. URL: <https://glavkniga.ru/situations/s501998> (дата обращения: 03.03.2023).

5. Энциклопедия решений. Денежные средства и денежные эквиваленты (строка 1250 бухгалтерского баланса). URL: <https://base.garant.ru/58073033/> (дата обращения: 03.03.2023).