

ГЕНЕЗИС БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

В статье рассмотрены основные этапы развития бухгалтерского баланса в России, проанализированы последние изменения.

In article the basic stages of development of the balance sheet in Russia are considered. Last changes in the balance sheet are analysed.

Бухгалтерский баланс является основным источником информации для принятия решения заинтересованными пользователями. Его структуре и содержанию всегда уделялось достаточно много внимания.

Анализ отечественного опыта показывает, что классики российского бухгалтерского учета конца XIX – начала XX вв. не слишком заботились о логике и технике построения отчета, ограничиваясь весьма сжатой объяснительной запиской.

Серьезное отношение к бухгалтерской отчетности появилось в России, как и в остальном мире, в связи с созданием акционерных обществ. Порядок составления бухгалтерской отчетности и представления ее всеми заинтересованными лицами в общем виде регулируется Уставом о промышленном налоге. Немногие и очень общие правила составления балансов приводились в Инструкции от 11 мая 1899 г. «О применении Положения о государственном промышленном налоге». В это время предприятия публиковали отчетность по той форме и в том объеме, в каком им представлялось необходимым и достаточным. Статьей 606 торгового устава было оговорено, что баланс должен составляться ежегодно и, во всяком случае, не более чем за 18 месяцев (статья 614), а по статье 55, п. 1 инструкции от 11 мая 1899 г. – ежегодно, за период с 1 января по 31 декабря, если иное не оговорено в уставе предприятия.

Первым российским ученым, обратившим внимание на необходимость определенной упорядоченности отчетности, был А.К. Рошаковский. Он предложил типовую форму баланса.

В 20-е гг. XX в. работа по упорядочению составления и представления отчетности была продолжена. Правилами публичной отчетности от 24 августа 1926 г. государственные предприятия, акционерные общества, товарищества, банки, кооперативы были обязаны публиковать свои отчеты в газете «Экономическая жизнь».

Совершенствование отчетов в то время шло по линии усложнения и унификации структуры основной отчетной формы – баланса. Так, согласно инструкции ВСНХ СССР «Формы годового отчета и баланса по 1 октября 1929 г.» типовая форма баланса включала 14 разделов статей в активе и 13 – в пассиве.

9 октября 1940 г. Наркомфином СССР был утвержден единый план счетов бухгалтерского учета по основной деятельности промышленных предприятий. В связи с этим были внесены некоторые поправки в схему бухгалтерского баланса, касающиеся в основном дальнейшей очистки баланса от регулирующих статей.

Основные новации второй половины 40-х гг. касались изменения состава балансовых статей и их перегруппировки: введены статьи по переоценке в связи с денежной реформой оборотных средств в промышленности на 1 января 1949 г.

С 12 сентября 1952 г. и в течение следующих сорока лет в балансовые отчетности вновь были введены регулирующие статьи.

Переломным является 1990 г., когда Министерство финансов СССР Письмом от 12 октября 1990 г. ввело, начиная с 1991 г., единую отчетность для всех предприятий, организаций, объединений.

В связи с введением с 1 января 1992 г. Плана счетов бухгалтерского учета отчетность подверглась дальнейшему совершенствованию, введена статья «Резервы по сомнительным долгам».

Следующим этапом в развитии бухгалтерского баланса в современной России стало добавление строк «отложенные налоговые активы» и «отложенные налоговые обязательства» в актив и пассив баланса соответственно. Это связано с введением в действие ПБУ 18/02 и введением в План счетов бухгалтерского учета счетов 09 «Отложенные налоговые активы» и 77 «Отложенные налоговые обязательства».

Современный российский бухгалтерский учет все больше адаптируется к МСФО, что и обусловило последние изменения в структуре бухгалтерского баланса.

Согласно приказу Минфина России «О формах бухгалтерской отчетности» организации, начиная с бухгалтерской отчетности за 2011 г., должны представлять формы бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках, а также приложения к ним в соответствии с требованиями и форматом, указанными в данном приказе. Исключение сделано для кредитных организаций, государственных (муниципальных) учреждений.

Суть новации заключается в том, что приказом Минфина России № 66н предусмотрен обязательный формат представления показателей баланса организации только в разрезе разделов и групп статей, а не по статьям, группам статей и разделам баланса, как это установлено действующим законодательством. Одновременно с этим некоторые статьи (группы статей), которые представляют, с точки зрения Минфина России, особую значимость, наоборот, дифференцированы. Поэтому организации самостоятельно должны определить детализацию показателей по статьям каждой группы (наличие предусмотренных настоящим приказом групп в составе формата баланса обязательно), исходя из принципа существенности, специфики видов деятельности и особенностей ведения бизнеса. Такая детализация статей отчетности должна быть зафиксирована в учетной политике организации.

По сравнению с отчетностью за 2010 г. статья «Нематериальные активы» в квартальной отчетности 2011 г. представлена двумя группами: собственно «Нематериальные активы» и «Результаты исследований и разработок».

По группе (статье) «Основные средства» бухгалтерского баланса за I квартал 2011 г. приводятся данные об остаточной стоимости основных средств; о стоимости незавершенного строительства; величине выданных авансов и предварительной оплаты, предназначенной для целей финансирования работ по приобретению внеоборотных активов; стоимости земельных участков и объектов природопользования; стоимости некоторых других видов внеоборотных активов, предусмотренных ПБУ 6/01. Ранее незавершенное строительство показывалось в бухгалтерском балансе отдельной строкой.

В разделе II «Оборотные активы» по группе статей «Запасы» в отчете за I квартал текущего года приводятся те же виды оборотных активов, что и в отчете за 2010 г. по строке 210 «Запасы». При этом конкретные виды статей, включаемых в состав указанной группы, организации определяют самостоятельно, исходя из принципа существенности.

В разделе III «Капитал и резервы» баланса в отчетности за 2011 г. произведено только одно принципиальное изменение: введен новый показатель «Переоценка внеоборотных активов». Указанную группу статей должны заполнять все организации. При этом дифференциация статей по данной группе устанавливается предприятиями самостоятельно. Например, переоценка

основных средств; переоценка нематериальных активов и т.д. Организации, которые не проводили переоценки внеоборотных активов, проставляют в соответствующих строках баланса прочерки.

В раздел IV «Долгосрочные обязательства» введена новая группа «Резервы под условные обязательства». По данной группе (статьям группы) указываются суммы неизрасходованных резервов под условные обязательства (оценочные обязательства). При этом речь идет не о резервах под обесценение материально-производственных запасов, финансовых вложений или резервов по сомнительным долгам и т.п., т.е. резервах, обеспечивающих объективную оценку стоимости активов (прежде всего в случае их обесценения) и являющихся регулирующими к соответствующим видам активов. В данном случае речь идет об обязательствах организации произвести в будущем, т.е. при наступлении определенных событий, соответствующие расходы, которые вытекают из требований законодательства или условий договоров. При этом наступление подобных событий имеет высокую степень вероятности (например, выявление производственных дефектов, принятие решений суда или налоговых органов о взыскании штрафов, пеней, неустоек). Разумеется, речь в данном случае идет о величине резерва, а не о конкретной сумме расхода средств этого резерва. В качестве примера подобных видов резервов можно указать резервы под гарантийное обслуживание и гарантийный ремонт, под вывод объектов из эксплуатации, под обеспечение (покрытие) предъявленных к организации исков (претензий), вероятность взыскания которых является высокой, и т. п.

В разделе V «Краткосрочные обязательства» по группе статей «Кредиторская задолженность» организации, исходя из принципа существенности, специфики видов деятельности и особенностей процесса производства, осуществляют детализацию суммы по группе в разрезе отдельных статей. Конкретный выбор наименований (видов) статей определяется организацией и закрепляется в ее учетной политике.

По группе «Резервы предстоящих расходов» раздела V баланса в отчете за I квартал 2011 г. приводятся суммы неизрасходованных резервов под текущие обязательства организации, вытекающие из требований законодательства, условий договоров и положений учетной политики организации. В качестве примера подобных резервов можно указать: на выплату отпусков; выплату единовременного вознаграждения по итогам работы за год; выплату выслуги лет; на выравнивание сезонных колебаний в работе организаций и т.п. При этом важно иметь в виду, что срок погашения обязательств по таким резервам не должен превышать одного года.

Принципиальной новацией в формате бухгалтерского баланса можно считать введение графы 5 «На 31 декабря 20... г.». Применительно к отчету за I квартал 2011 г. это будет «На 31 декабря 2009 г.». При этом сопоставление текущего периода (отчетного года) теперь должно производиться не только с прошлым годом (в нашем случае с 2010 г.), но и с позапрошлым. Таким образом, более четко реализуется задача (требование) о представлении отчетной информации не менее чем за 2 года. Что касается методики заполнения показателей по графе 5, то она ничем не отличается от заполнения показателей по графе 4, т.е. данных за предыдущий год.

В составе показателей формы бухгалтерского баланса, введенной приказом Минфина России № 66н, отсутствует справка о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах организации. Вместе с тем указанные ценности (объекты) приведены в новой бухгалтерской отчетности в составе показателей отдельных разделов пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках. Учитывая, что пояснения представляются в обязательном порядке только в составе годовой бухгалтерской отчетности (один раз в год), организации могут, исходя из принципа существенности, дополнительно к бухгалтерскому балансу представлять и в квартальной отчетности соответствующие данные о наличии ценностей и обязательств,

учитываемых на забалансовых счетах организации. Формат таких (в промежуточной отчетности) пояснений должен быть закреплен в учетной политике организации.

По мнению автора, отказ от детализации запасов и дебиторской задолженности снизил аналитические возможности бухгалтерского баланса. Типовые формулы, применяемые для анализа финансового состояния предприятия, стали менее универсальными.

В то же время более удобным для формирования мнения о динамике финансового состояния является наличие в балансе данных за три смежных периода.

Основной тенденцией развития бухгалтерского баланса на современном этапе является его приближение к требованиям международных стандартов финансовой отчетности и повышение его аналитических возможностей.

-
1. Приказ Минфина РФ № 66 от 02.07.10. «О формах бухгалтерской отчетности».
 2. Соколов, Я.Б. История развития бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 387 с.