

**ФОРМИРОВАНИЕ ПОКАЗАТЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА
О ВНЕОБОРОТНЫХ АКТИВАХ: ДЕЙСТВУЮЩАЯ ПРАКТИКА
И НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ****Лидия Ивановна КУЛИКОВА ^{a,*}, Альбина Альбертовна СОЛНЦЕВА ^b**

^a доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой учета, анализа и аудита,
Казанский (Приволжский) федеральный университет (КФУ), Казань, Российская Федерация
777phd@rambler.ru
<https://orcid.org/0000-0001-7277-9971>
SPIN-код: 3171-1409

^b магистрант кафедры учета, анализа и аудита,
Казанский (Приволжский) федеральный университет (КФУ), Казань, Российская Федерация
albsolnceva@mail.ru
ORCID: отсутствует
SPIN-код: отсутствует

* Ответственный автор

История статьи:

Получена 11.04.2019
Получена в доработанном
виде 22.04.2019
Одобрена 29.04.2019
Доступна онлайн
17.06.2019

УДК 657
JEL: M41

Ключевые слова:

бухгалтерский баланс,
внеоборотные активы,
показатели, практика,
совершенствование

Аннотация

Предмет. В статье исследуется современное состояние бухгалтерского баланса как составной части информационной базы о внеоборотных активах организаций, а также дается теоретическое обоснование вопросов совершенствования формирования и использования показателей первого раздела баланса.

Цели. Изучение действующей практики формирования показателей бухгалтерского баланса в организациях, осуществляющих разнообразные виды деятельности, выявление особенностей и определение основных направлений совершенствования формирования информации о внеоборотных активах организаций.

Методология. Методологической основой исследования послужили литературные источники, нормативные документы, рекомендации. Достоверность результатов статьи основана на применении таких методов, как наблюдение, сравнение, обобщение и логические выводы.

Результаты. Показан аналитический потенциал содержания первого раздела бухгалтерского баланса. Доказано, что незавершенные капитальные вложения в объекты, которые впоследствии будут приняты в состав основных средств, следует показывать отдельной статьей, детализирующей статью «Основные средства». Дебиторскую задолженность организации целесообразно не только подразделять на долгосрочную и краткосрочную, но и дифференцированно отражать эти виды задолженности в разных разделах бухгалтерского баланса. Дебиторская задолженность в виде авансов и предварительной оплаты поставщикам должна быть отражена в балансе в зависимости от целевого использования аванса и приобретаемого актива. Приводится обоснование того, что затраты на исследования и разработки должны признаваться либо в качестве актива, либо в качестве расхода и не должны объединяться и отражаться по одной статье. Расходы будущих периодов, которые впоследствии должны быть списаны на расходы текущего периода, следует показывать как актив организации.

Выводы. Сделан вывод о том, что в настоящее время формирование показателей бухгалтерского баланса вызывает множество проблем. Структура и содержание баланса различных организаций неоднородны. Они зависят от отраслевых особенностей и профессионального бухгалтерского суждения их составителей.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2019

Для цитирования: Куликова Л.И., Солнцева А.А. Формирование показателей бухгалтерского баланса о внеоборотных активах: действующая практика и направления совершенствования // *Международный бухгалтерский учет*. – 2019. – Т. 22, № 6. – С. 650 – 662.
<https://doi.org/10.24891/ia.22.6.650>

Бухгалтерский баланс в силу своей уникальности и информационных возможностей привлекал внимание ученых и практиков на протяжении многих исторических периодов времени. На протяжении почти всей истории становления и развития бухгалтерского учета исследованием многогранной темы аналитических возможностей бухгалтерского баланса занимались многие ученые: Н.С. Аринушкин [1], Н.А. Блатов [2], А.М. Галаган [3], Я.М. Гальперин [4], Н.А. Кипарисов [5], Н.С. Лунский [6], А.К. Рощаховский [7], А.П. Рудановский [8], Е.Е. Сиверс [9] и многие другие.

Так, известный балансовед А.П. Рудановский считал, что баланс представляет собой научное выражение представления о всей совокупности отношений, происходящих в хозяйстве [8, с. 13]. Указывая на важность правильного построения бухгалтерского баланса, он отмечал, что «незнание законов балансоведения в счетном деле – то же, что незнание законов архитектуры при постройке зданий» [8, с. 150].

Практически каждый из названных авторов признавал бухгалтерский баланс важнейшим и универсальным источником информации о финансово-хозяйственной деятельности организации. Именно баланс является тем фундаментом, где представлена информация о деятельности организации в целом. Однако при проведении анализа финансового положения различных организаций и подробном изучении бухгалтерских балансов этих организаций можно сделать вывод, что порой бухгалтерские балансы различных организаций несопоставимы. Этот факт связан с тем, что некоторые вопросы формирования бухгалтерского баланса неоднозначны, а иногда и вовсе не имеют отражения в нормативно-правовых актах, а, следовательно, требуют применения профессионального суждения бухгалтера, занимающегося составлением бухгалтерского баланса. Между профессиональным бухгалтерским суждением и качеством финансовой отчетности существует тесная взаимосвязь [10, с. 61].

В статье подробнее рассмотрим практику формирования Раздела I «Внеоборотные активы» бухгалтерского баланса ведущими организациями Российской Федерации. Для исследования были отобраны компании с фондоемким производством следующих видов деятельности: производство нефтепродуктов, пластмасс и синтетических смол, добыча алмазов, добыча сырой нефти и нефтяного (попутного) газа, железнодорожный транспорт и перевозка воздушным пассажирским транспортом, производство электроэнергии гидроэлектростанциями, а также транспортирование по трубопроводам нефти и нефтепродуктов. Как видно из *табл. 1*, практически в каждой исследуемой нами организации доля внеоборотных активов составляет более 50% от валюты баланса, а значит, корректное отражение в бухгалтерском балансе информации о них является принципиально важным для пользователей отчетности.

Поскольку деятельность каждой организации относится к фондоемкому производству, основные средства занимают значительную долю (около 50% от общей величины активов). В составе основных средств чаще всего отражаются земельные участки, здания, машины, оборудование, транспортные средства и другие соответствующие объекты со сроком полезного использования более 12 месяцев. Вместе с тем некоторые организации в составе основных средств отражают и другие объекты. Так, ПАО «Аэрофлот» в составе основных средств учитывает форменное обмундирование и спецодежду со сроком полезного использования более 12 месяцев. В составе основных средств ПАО «Алроса» в качестве отдельных объектов учитывает активы, формирующие оценочное обязательство по рекультивации нарушенных земель месторождений полезных ископаемых.

При формировании показателей бухгалтерского баланса особого внимания требует такой объект бухгалтерского учета, как незавершенные капитальные вложения. 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 затраты¹. Вместе с тем остается невыясненным вопрос о том, по какой статье отражать в бухгалтерском балансе незавершенные капитальные вложения.

Профессор М.И. Кутер отмечает, что незавершенные капитальные вложения не могут быть признаны в качестве основных средств. Поэтому они не должны включаться в их состав. Более целесообразно показывать их в составе прочих внеоборотных активов [11, с. 297].

Мы полагаем, что незавершенные капитальные вложения в объекты, которые впоследствии будут приняты в состав основных средств, а также связанные с их реконструкцией, модернизацией, техническим перевооружением и т.п., целесообразно показывать отдельной статьей, детализирующей статью «Основные средства».

Исследование выбранных предприятий показало, что пять из девяти исследуемых нами организаций, а именно ПАО «АЛРОСА», ПАО «Аэрофлот», ОАО «РЖД», ПАО «РусГидро», ПАО «Татнефть», придерживаются именно такой точки зрения и выделяют незавершенные капитальные вложения отдельной строкой, детализирующей строку 1150 «Основные средства» бухгалтерского баланса.

Следующим аспектом формирования бухгалтерского баланса, требующим особого внимания, является отражение долгосрочной дебиторской задолженности, то есть задолженности, платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты.

Практика составления бухгалтерского баланса в исследуемых предприятиях показала, что

большинство компаний информацию о долгосрочной дебиторской задолженности отражают в составе оборотных активов. Так, ПАО «АЛРОСА», ОАО «РЖД», ПАО «РусГидро», ПАО «НК «Роснефть», ПАО «Татнефть», ПАО «Транснефть» отражают дебиторскую задолженность в полной сумме в оборотных активах с детализацией долгосрочной и краткосрочной части. ПАО «Казаньоргсинтез» и ПАО «СИБУР Холдинг» также показывают дебиторскую задолженность в оборотных активах, но без детализации. И лишь единственная компания – ПАО «Аэрофлот» отошла от традиционной формы бухгалтерского баланса, представленной в Приказе Минфина РФ № 66н от 02.07.2010 «О формах бухгалтерской отчетности организаций» и отразила долгосрочную дебиторскую задолженность, платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты, в составе внеоборотных активов отдельной строкой. В пояснениях к бухгалтерской отчетности ПАО «Аэрофлот» уточняется, что основной составляющей долгосрочной дебиторской задолженности являются авансы, выданные под поставку новых воздушных судов.

Действительно, долгосрочная часть дебиторской задолженности не соответствует критериям отнесения к оборотным активам. В соответствии с требованиями ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организаций» активы и обязательства должны представляться с подразделением на краткосрочные и долгосрочные в зависимости от срока обращения (погашения)². Как считал профессор Я.В. Соколов, вопрос о классификации средств на оборотные и внеоборотные приобретает особую популярность в связи с некоторыми нелогичными формулировками учетных правил [12, с. 53].

Профессор В.Ф. Палий полагал, что из каждого элемента финансовой отчетности необходимо выделять субэлементы, а также объединять показатели в группы и подгруппы

¹ Приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» (ред. от 11.04.2018). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20081/

² Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18609/d914c3b6e6aa1058fbfa77f7a66a2f8d92ea09cf/

в целях представления в отчетности более детальной, правдивой и прозрачной информации [13, с. 69].

Мы полагаем, что дебиторскую задолженность организации целесообразно не только подразделять на долгосрочную и краткосрочную, но и дифференцированно отражать эти виды задолженности в разных разделах бухгалтерского баланса. Критерием такого разделения является степень ликвидности задолженности – возможности быстро и без значительных потерь превратить ее в денежные средства.

Целесообразно долгосрочную дебиторскую задолженность отражать в Разделе I бухгалтерского баланса «Внеоборотные активы», по статье «Дебиторская задолженность, платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев», как это сделано в практике организации ПАО «Аэрофлот». Отдельное отражение в балансе долгосрочной дебиторской задолженности позволит наиболее полно и достоверно представить информацию о финансовом положении организации. Это будет способствовать сближению федеральных и международных стандартов финансовой отчетности, согласно которым организация должна в отчетности представить отдельно статьи, где возмещение или погашение ожидается в пределах 12 месяцев и по прошествии 12 месяцев после окончания отчетного периода³. Кроме этого, разделение и отражение дебиторской задолженности по степени ликвидности даст наглядную информацию для анализа финансовой устойчивости организации [14, с. 2].

Как видно из табл. 2, практически в каждой компании долгосрочная часть составляет существенную долю от общей суммы дебиторской задолженности, а в некоторых и вовсе составляет более 50%. В связи с этим считаем необходимым применить подход в отношении отражения долгосрочной

дебиторской задолженности, предложенный нами.

При этом необходимо обратить внимание на то, что, например в отчете о финансовом положении Группы «Казаньоргсинтез», составленном по международным стандартам, долгосрочная часть дебиторской задолженности перемещена в состав внеоборотных активов, долгосрочная дебиторская задолженность не выделена отдельной строкой, а включена в состав прочих внеоборотных активов. По нашему мнению, такую значительную сумму (около 3% от валюты баланса) нецелесообразно отражать по строке «Прочие», поскольку подобное представление не является информативным для пользователей.

Для представления информации в балансе из состава дебиторской задолженности необходимо выделить выданные авансы на осуществление капитальных вложений. Рекомендациями Минфина России было установлено, что в случае выдачи авансов и предварительной оплаты работ, услуг и т.д., связанных, например, со строительством объектов основных средств, суммы выданных авансов и предварительной оплаты отражаются в бухгалтерском балансе в Разделе I «Внеоборотные активы»⁴.

Следовательно, дебиторская задолженность в виде авансов и предварительной оплаты поставщикам должна быть отражена в балансе в зависимости от того, какой актив был приобретен за счет аванса. В том случае, если аванс был связан с приобретением таких объектов, как основные средства, нематериальные активы и прочие, то сумма аванса должна быть показана в Разделе I бухгалтерского баланса «Внеоборотные активы».

Вместе с тем организации по-разному трактуют Рекомендации Минфина России. Рассмотрим, каким образом представлена

³ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193588/

⁴ Письмо Минфина России от 24.01.2011 № 07-02-18/01 «Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2010 год». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_11040_5/#dst0

информация об авансах на капитальные вложения в исследуемых компаниях.

Так, в отчетности организаций ПАО «Татнефть» и ОАО «РЖД» авансы, выданные для приобретения и сооружения основных средств, показываются отдельной строкой в качестве статьи, детализирующей статью «Основные средства». В бухгалтерском балансе ПАО «Роснефть» авансы, выданные под строительство, приобретение и изготовление основных средств, отражены в составе незавершенных капитальных вложений. При этом в пояснениях к бухгалтерскому балансу ПАО «Роснефть» уточняется, что показатель «Авансы, выданные на строительство, приобретение, изготовление основных средств» содержит долю авансов, направленных на приобретение основных средств стоимостью не более 40 тыс. руб. за единицу, учитываемых в составе материально-производственных запасов. До момента окончания работ по доведению объектов до состояния, пригодного к использованию, определить их окончательную стоимость не представляется возможным. Ввиду этого авансы на их приобретение на отчетную дату отражаются в составе капитальных вложений.

Обратившись к пояснениям к бухгалтерскому балансу ПАО «Транснефть», можно определить, что авансы, выданные на приобретение внеоборотных активов, отражаются в составе нематериальных активов и основных средств. В балансе ПАО «РусГидро» авансы, выданные поставщикам оборудования и подрядчикам по капитальному строительству, включены в состав долгосрочной дебиторской задолженности, которая, в свою очередь, приведена в разделе «Оборотные активы». Таким образом, ПАО «РусГидро» не придерживается Рекомендаций Минфина России в отношении отражения в балансе авансов, выданных на осуществление капитальных вложений.

В отчетности таких организаций, как ПАО «АЛРОСА», ПАО «Казаньоргсинтез», ПАО «СИБУР Холдинг» надлежащей информации об авансах на капитальные

вложения не представлено. Изучение бухгалтерской (финансовой) отчетности ПАО «Аэрофлот» показало, что организация авансы, выданные на осуществление капитальных вложений, показывает по разным статьям баланса. В Разделе I «Внеоборотные активы» по статье баланса «Долгосрочная дебиторская задолженность» ПАО «Аэрофлот» отражает авансы под поставку новых воздушных судов, по статье «Прочие внеоборотные активы» показывает авансы, выданные на приобретение перонной техники.

Таким образом, экономически целесообразно относить авансы на капитальные вложения к тем статьям бухгалтерского баланса, в которые в будущем будут включаться соответствующие объекты внеоборотных активов. Это позволит обеспечить представление информации пользователям бухгалтерского баланса о суммах предстоящих инвестиций на приобретение отдельных видов долгосрочных активов.

При формировании информации для отражения по статье бухгалтерского баланса «Результаты исследований и разработок» возникает множество вопросов. По названной статье должны приводиться данные о расходах на завершённые научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы. К таким работам относят работы, подлежащие правовой охране и по которым получены положительные результаты, но не оформлены в порядке, установленном законодательством. Проблемным аспектом является то, что в настоящее время не определено, каким образом представить в балансе информацию о незаконченных и не оформленных в установленном законодательством порядке научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, но в отношении которых выполняются установленные критерии признания⁵.

⁵ Приказ Минфина России от 19.11.2002 № 115н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02» (ред. от 16.05.2016). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_39968/

Попыткой разъяснить этот вопрос являлась Информация Минфина России, где речь шла только об определении состава затрат, включаемых впоследствии в стоимость формируемого актива⁶. Согласно названной Информации, к незаконченным научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам могут применяться положения ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» и ПБУ 14/07 «Учет нематериальных активов» в части определения состава затрат. В связи с этим можно предположить, что по статье бухгалтерского баланса «Результаты исследований и разработок» могут быть отражены затраты по незаконченным работам, учтенные на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», что предполагает появление в балансе нового вида внеоборотного актива.

Следует отметить, что термины «исследования и разработки» заимствованы из Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы»⁷. Согласно МСФО (IAS) 38 осуществление НИОКР происходит в 2 этапа: на этапе исследований и на этапе разработок. Расходы, понесенные на этапе исследований, не капитализируются, а списываются на расходы текущего периода, так как на этом этапе невозможна объективная оценка завершения исследований с положительным результатом. Расходы, понесенные на этапе разработок, могут быть капитализированы и включены в стоимость нематериального актива, но только при выполнении целого ряда критериев, подтверждающих осуществимость завершения разработок и возможность получения экономических выгод от них в будущем.

⁶ Информация Минфина России № ПЗ-8/2011 «О формировании в бухгалтерском учете и раскрытии в бухгалтерской отчетности организации информации отчетности организации информации об инновациях и модернизации производства». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_125261/

⁷ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193595/

Обратимся к показателям бухгалтерской (финансовой) отчетности исследуемых организаций, чтобы определить, по какой строке бухгалтерского баланса отражается информация о незавершенных научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работах. Так, компании ПАО «АЛРОСА», ПАО «Татнефть», ПАО «СИБУР Холдинг», ПАО «НК «Роснефть» отражают незавершенные и неоформленные научно-исследовательские, опытно-конструкторские работы по строке «Результаты исследований и разработок». При этом в пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности раскрывается информация об этих работах. В бухгалтерском балансе компании ОАО «РЖД» строка «Результаты исследований и разработок» представлена с детализацией информации о незавершенных вложениях в НИОКР и технологические работы. В бухгалтерской (финансовой) отчетности ПАО «Аэрофлот», ПАО «Русгидро» и ПАО «Транснефть» в пояснениях отсутствует расшифровка строки баланса «Результаты исследований и разработок».

Вместе с тем важно определиться, какие затраты на НИОКР впоследствии будут показаны в балансе как активы и какие затраты будут отражены в составе текущих расходов. Согласно Рекомендации Бухгалтерского методологического центра, свидетельством того, что затраты на НИОКР представляют собой затраты на разработки, а не на исследования, является одновременное соблюдение следующих условий.

1. Существует техническая возможность завершить разработки и в дальнейшем использовать или продать их результаты.
2. Организация располагает достаточными техническими, финансовыми и другими ресурсами для завершения разработок и последующего использования или продажи их результатов.
3. Руководство организации намерено завершить разработки и в дальнейшем использовать или продать их результаты.

4. Существует ясный механизм извлечения экономических выгод из результатов разработок⁸.

Можно отметить, что имеются строгие условия капитализации затрат на разработки, которые будут формировать стоимость актива. Незаконченные НИОКР и технологические работы с большой вероятностью должны быть завершены и оформлены в соответствии с нормами законодательства. Следовательно, незавершенные НИОКР целесообразно отражать в составе строки «Результаты исследований и разработок», а если они занимают существенную долю, то с детализацией строки в бухгалтерском балансе, как это представлено в практике ОАО «РЖД».

Достаточно разнородной по своему составу является такая статья Раздела I бухгалтерского баланса, как «Прочие внеоборотные активы», поскольку чаще всего она включает в себя те активы, которые не вошли в состав предыдущих статей баланса. В *табл. 3* представлен состав прочих внеоборотных активов исследуемых организаций.

Как отмечал профессор Я.В. Соколов, в «долгосрочные запасы» попадают те, которые не отвечают критериям их признания: катализаторы, инструменты, спецоснастка, спецодежда, ряд других малоценных предметов и даже остатки незавершенного производства в ряде отраслей [12, с. 54].

Как видно из *табл. 3*, многие организации по строке «Прочие внеоборотные активы» отражают расходы будущих периодов со сроком списания более 12 месяцев.

Концептуальные основы представления финансовых отчетов определяют, что элементами финансовой отчетности, которые относятся к финансовому положению отчитывающейся организации, являются активы, обязательства и собственный капитал.⁹ При этом актив – это существующий экономический ресурс, контроль над которым

организация приобрела в результате прошлых событий. Актив должен обладать потенциалом создания экономических выгод.

Расходы будущих периодов, которые впоследствии должны быть отнесены на расходы текущего периода, на наш взгляд, не должны быть показаны как актив организации, поскольку не соответствуют критериям признания актива. Как справедливо считает И.Р. Сухарев, показатели, имеющие разную размерность, между собой уравнивать нельзя [15, с. 8].

В состав прочих внеоборотных активов компаний добывающей отрасли промышленности (ПАО «Роснефть», ПАО «Татнефть») включаются расходы по созданию оценочных обязательств по ликвидации основных средств, или иначе – активы по ликвидационным обязательствам. Вместе с тем в бухгалтерском балансе ПАО «АЛРОСА» оценочное обязательство по рекультивации нарушенных земель представлено в составе строки «Основные средства».

ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» предусматривает включение в стоимость актива величины оценочного обязательства при его признании¹⁰. Согласно Письму Минфина России, первоначальная стоимость всех потенциально опасных для экологии основных средств при их приобретении, создании, реконструкции или модернизации должна включать признанную величину оценочного обязательства по восстановлению нарушенной экологической системы, отражающую наиболее достоверную денежную оценку затрат, необходимых для расчетов по этому обязательству, по состоянию на отчетную дату¹¹.

¹⁰ Приказ Минфина России от 13.12.2010 № 167н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010)» (ред. от 06.04.2015). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_110328/

¹¹ Письмо Минфина России № ПЗ-7/2011 «О бухгалтерском учете, формировании и раскрытии в бухгалтерской отчетности информации об экологической деятельности организации». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_116672/

⁸ Рекомендация Р-12/2011-КпР «Затраты на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы». URL: <http://bmcenter.ru/Files/P111>

⁹ Концептуальные основы представления финансовых отчетов. URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=125979

В Рекомендации Бухгалтерского методологического центра установлено, что в зависимости от сущности ликвидационных обязательств и возможности их отнесения на отдельные объекты активов капитализируемая часть будущих затрат на погашение ликвидационных обязательств в момент признания:

- включается в стоимость отдельных инвентарных объектов основных средств и поисковых активов (при строительстве отдельного здания, сооружения);
- распределяется между отдельными инвентарными объектами основных средств и поисковых активов в соответствии с порядком, в котором распределяются другие общие затраты (при строительстве комплексных объектов основных средств);
- учитывается в составе отдельного объекта внеоборотного актива (например, обязательства, связанные с рекультивацией земель, находящихся в аренде, либо обязательства, относящиеся к участку недр)¹².

Мы полагаем, что в случае возможности привязки величины оценочного обязательства к отдельному объекту или комплексу объектов необходимо включить эти суммы в стоимость основных средств или поисковых активов, в противном случае – выделить как отдельный объект внеоборотного актива.

Таким образом, нами были рассмотрены некоторые проблемные аспекты, возникающие при формировании раздела «Внеоборотные активы» бухгалтерского баланса ведущими компаниями Российской Федерации. На основе исследования практики формирования Раздела I бухгалтерского

баланса организациями с фондовым производством можно сделать следующие выводы.

1. Незавершенные капитальные вложения следует показывать отдельной строкой, детализирующей строку «Основные средства».
2. Долгосрочную часть дебиторской задолженности необходимо отражать в Разделе I бухгалтерского баланса в составе внеоборотных активов по статье «Дебиторская задолженность, платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев».
3. Авансы на капитальные вложения следует относить к тем статьям бухгалтерского баланса, в которых в будущем будут отражаться соответствующие объекты внеоборотных активов. При этом считаем детализацию соответствующей статьи (нематериальные активы, основные средства) обязательным условием.
4. Незавершенные НИОКР следует включать в строку «Результаты исследований и разработок». Если они занимают существенную долю, то детализировать строку в бухгалтерском балансе.
5. Расходы будущих периодов следует относить к дебиторской задолженности, а остальные расходы будущих периодов, которые не имеют контрагента (дебитора), списывать в том отчетном периоде, в котором они возникли.
6. Ликвидационные обязательства следует включать в стоимость основных средств или поисковых активов или же выделять как отдельный объект внеоборотного актива.

¹² Рекомендация Р-30/2013-КпР «Ликвидационные обязательства». URL: http://bmcenter.ru/Files/KpT_Likvidacionnue_obyazatelstva

Таблица 1

Доля внеоборотных активов в валюте баланса в исследуемых предприятиях, %

Table 1

Percentage of non-current assets denominated in the currency of the balance sheet prepared by analyzable entities

Исследуемое предприятие	Доля внеоборотных активов в валюте баланса
ПАО «АЛРОСА»	76,33
ПАО «Аэрофлот»	38,58
ПАО «Казаньоргсинтез»	58,94
ОАО «РЖД»	94,49
ПАО «НК «Роснефть»	62,77
ПАО «РусГидро»	75,08
ПАО «СИБУР Холдинг»	78,25
ПАО «Татнефть» им. В.Д. Шашина	51,97
ПАО «Транснефть»	76,84

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 2

Доля долгосрочной дебиторской задолженности в общей сумме дебиторской задолженности в исследуемых предприятиях, %

Table 2

Percentage of non-current accounts receivable in total accounts receivable of analyzable entities

Исследуемое предприятие	Доля долгосрочной дебиторской задолженности в общей сумме дебиторской задолженности
ПАО «АЛРОСА»	5,48
ПАО «Казаньоргсинтез»	34,7
ОАО «РЖД»	54,61
ПАО «НК «Роснефть»	62,13
ПАО «РусГидро»	30,86
ПАО «СИБУР Холдинг»	0,47
ПАО «Татнефть» им. В.Д. Шашина	61,05
ПАО «Транснефть»	5,39

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 3

Перечень объектов учета, отражаемых по статье баланса «Прочие внеоборотные активы» в исследуемых организациях

Table 3The list of items recognized as *Other Non-Current Assets* in the Balance Sheets of analyzable entities

Исследуемое предприятие	Состав статьи «Прочие внеоборотные активы»
ПАО «АЛРОСА»	– лицензии; – программное обеспечение; – расходы на подготовку и освоение производства
ПАО «Аэрофлот»	– авансы, выданные на капитальное строительство, приобретение внеоборотных активов (авансы, выданные на приобретение перронной техники); – расходы будущих периодов (расходы на программное обеспечение, лицензии на осуществление лицензируемой деятельности, сертификаты)
ПАО «Казаньоргсинтез»	– специальная одежда, специальные приспособления, специальное оборудование в эксплуатации, используемые в течение более чем 12 месяцев; – расходы будущих периодов, которые планируется списать более чем через 12 месяцев после отчетной даты
ОАО «РЖД»	– основные средства, переданные на праве оперативного управления некоммерческим учреждениям;

	– расходы по приобретению неисключительных прав и лицензий со сроком списания более 12 месяцев с момента их приобретения; – курсовые разницы, образующиеся в результате пересчета в рубли выраженного в иностранной валюте обязательства, являющегося инструментом хеджирования, относящегося к ФВ, стоимость которых выражена в иностранной валюте и являющимся объектом хеджирования
ПАО «НК «Роснефть»	– расходы будущих периодов со сроком списания более 12 месяцев (в том числе программное обеспечение, право на использование олимпийской символики, катализаторы); – расходы по созданию оценочных обязательств по ликвидации основных средств – актив ARO (ОЛОС); – дополнительные расходы по привлечению заемных средств (долгосрочные)
ПАО «РусГидро»	– расходы будущих периодов: технологическое присоединение энергоустановок Зеленчукской ГАЭС к электрическим сетям, проектная документация по строительству Чебоксарской ГАЭС в части подъема уровня водохранилища, программное обеспечение и лицензии, расходы, связанные с привлечением заемных средств, прочие
– ПАО «СИБУР Холдинг»	– расходы на программные продукты; – катализаторы сроком списания более 12 месяцев; – прочие внеоборотные активы
ПАО «Татнефть» им. В.Д. Шашина	– активы по ликвидационным обязательствам; – незавершенные капитальные вложения, предназначенные для продажи; – затраты по выполнению соглашения на разведку и раздел продукции (компенсируемые); – лицензии на виды деятельности
ПАО «Транснефть»	– расшифровка строки не представлена в пояснениях

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Список литературы

1. *Аринушкин Н.С.* Балансы акционерных предприятий: С приложением таблиц исчисления чистой прибыли, подлежащей обложению, в предприятиях, обязанных публичной отчетностью. Для бухгалтеров и юристов: Юридическая и бухгалтерская природа баланса, в связи с нормами русского финансово-податного обложения. М.: Правоведение И.К. Голубева, 1912. 240 с.
2. *Блатов Н.А.* Балансоведение (курс общий). Л.: Государственное торговое издательство, 1931. 296 с.
3. *Галаган А.М.* Основы общего счетоведения. М.: Издательство наркомторга СССР и РСФСР, 1928. 436 с.
4. *Гальперин Я.М.* Очерки теории баланса. Тифлис: Издание государственных курсов промышленно-экономических наук и административной техники, 1930. 341 с.
5. *Кипарисов Н.А.* Основы балансоведения. Построение балансов и анализов. М.: Издательство наркомторга СССР и РСФСР, 1928.
6. *Лунский Н.С.* Счетоводство общее и коммерческое. Главный склад в книжных магазинах Н.П. Коробейникова в Санкт-Петербурге и Москве, 1905. 224 с.
7. *Рощаховский А.К.* Балансы акционерных предприятий. СПб.: Якорь, 1910. 63 с.
8. *Рудановский А.П.* Теория балансового учета. Введение в теорию балансового учета. Баланс как объект учета. М.: Макиз, 1928. 183 с.

9. Сиверс Е.Е. Счетоведение и счетоводство. Опыт научного исследования. СПб.: Главный склад в книжном магазине Н.Г. Мартынова, 1892. 69 с.
10. Kulikova L.I., Gubaidullina A.R., Arzhantseva N.V. The Interrelation between the Professional Judgment of the Accountant and the Quality of Financial Reporting. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 2014, vol. 5, no. 24, pp. 61–64.
URL: <https://doi.org/10.5901/mjss.2014.v5n24p61>
11. Кутер М.И. Введение в бухгалтерский учет. Краснодар: Просвещение-ЮГ, 2012. 512 с.
12. Очерки по теории и истории бухгалтерского учета: монография / под ред. В.В. Ковалева, Д.А. Львовой. М.: Проспект, 2016. 464 с.
13. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы. М.: Бухгалтерский учет, 2007. 88 с.
14. Сунгатуллина Л.Б., Клементьев М.И. Контроль за дебиторской задолженностью для обеспечения финансовой устойчивости организации // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2017. № 10. С. 2–9.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/kontrol-za-debitorskoy-zadolzhennostyu-dlya-obespecheniya-finansovoy-ustoychivosti-organizatsii>
15. Сухарев И. Стерео бухгалтерия. М.: ИПЦ «Маска», 2014. 384 с.

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

**THE FORMATION OF ITEMS OF NON-CURRENT ASSETS IN THE BALANCE SHEET:
THE EXISTING PRACTICE AND STRATEGIES FOR IMPROVEMENTS**Lidiya I. KULIKOVA ^{a,*}, Al'bina A. SOLNTSEVA ^b^a Kazan (Volga Region) Federal University (KFU), Kazan, Republic of Tatarstan, Russian Federation
777phd@rambler.ru
<https://orcid.org/0000-0001-7277-9971>^b Kazan (Volga Region) Federal University (KFU), Kazan, Republic of Tatarstan, Russian Federation
albsolnceva@mail.ru
ORCID: not available

* Corresponding author

Article history:Received 11 April 2019
Received in revised form
22 April 2019
Accepted 29 April 2019
Available online
17 June 2019**JEL classification:** M41**Keywords:** balance sheet,
non-current assets, items,
practice, improvement**Abstract****Subject** The research investigates the current state of balance sheet as a source of information about non-current assets. The article provides the theoretical rationale for issues of improving the formation and use of items in the first part of the balance sheet.**Objectives** The research examines the existing practice of forming balance sheet items in various entities, identifies their distinctive features and determines key aspects that might be improved in forming the information about non-current assets.**Methods** The methodological framework includes the literature, regulatory documents, guidelines. The reliability of our findings is verified through observation, comparison, generalization and logic conclusions.**Results** We demonstrated the analytical potential of the first part of the balance sheet. Capital expenditures on items to be recognized as fixed assets shall be presented as a separate item specifying Fixed Assets. It is reasonable to not only subdivide accounts receivable into current and non-current, but also post them to different sections of the Balance Sheet. Prepayments and advances to suppliers shall be recognized in line with their intended use and the asset to be acquired. We substantiate that R&D expenditures shall be recognized as an asset or expense, without being merged and presented as one item. Deferred expenses shall not be carried as an asset if they are to be subsequently attributed to expenses of the current period.**Conclusions and Relevance** We note plenty of difficulties that currently arise in the formation of balance sheet items. Balance sheet, its structure and contents are not homogeneous across companies. They depend on sectoral distinctions and professional judgment of accountants that compile them.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2019

Please cite this article as: Kulikova L.I., Solntseva A.A. The Formation of Items of Non-Current Assets in the Balance Sheet: The Existing Practice and Strategies for Improvements. *International Accounting*, 2019, vol. 22, iss. 6, pp. 650–662. <https://doi.org/10.24891/ia.22.5.650>**References**

1. Arinushkin N.S. *Balansy aktsionnykh predpriyatii: S prilozheniem tablits ischisleniya chistoi pribyli, podlezhashchei oblozheniyu, v predpriyatiyakh, obyazannykh publichnoi otchetnost'yu. Dlya bukhgalterov i yuristov: Yuridicheskaya i bukhgalterskaya priroda balansa, v svyazi s normami russkogo finansovo-podatnogo oblozheniya* [Balance sheet in joint-stock companies: Tables for measuring net profit subject to tax in entities that submit public reports. Edition for accountants and law experts: Legal and accounting nature of balance sheet under the Russian laws of financial charges]. Moscow, Pravovedenie I.K. Golubev Publ., 1912, 240 p.

2. Blatov N.A. *Balansovedenie (kurs obshchii)* [Balance sheet studies: General course]. Leningrad, Gosudarstvennoe torgovoe izdatel'stvo, 1931, 296 p.
3. Galagan A.M. *Osnovy obshchego schetovedeniya* [Principles of general book-keeping]. Izdatel'stvo narkomtorga SSSR i RSFSR Publ., 1928, 436 p.
4. Gal'perin Ya.M. *Ocherki teorii balansa* [Essays on the theory of balance sheet]. Tiflis, Izdanie gosudarstvennykh kursov promyshlenno-ekonomicheskikh nauk i administrativnoi tekhniki Publ., 1930, 341 p.
5. Kiparisov N.A. *Osnovy balansovedeniya. Postroenie balansov i analizov* [Principles of balance sheet studies. Preparation of balance sheets and analysis]. Moscow, Izdatel'stvo narkomtorga SSSR i RSFSR Publ., 1928.
6. Lunskii N.S. *Schetovodstvo obshchee i kommercheskoe* [General and business book-keeping]. Glavnyi sklad v knizhnykh magazinakh N.P. Korobeinikova v Sankt-Peterburge i Moskve Publ., 1905, 224 p.
7. Roshchakhovskii A.K. *Balansy aktsionernykh predpriyatii* [Balance sheets of joint-stock companies]. Saint Petersburg, Yakor' Publ., 1910, 63 p.
8. Rudanovskii A.P. *Teoriya balansovogo ucheta. Vvedenie v teoriyu balansovogo ucheta. Balans kak ob'ekt ucheta* [The theory of balance sheet. Introduction into the theory of balance sheet. Balance sheet as an accounting item]. Moscow, Makiz Publ., 1928, 183 p.
9. Sivers E.E. *Schetovedenie i schetovodstvo. Opyt nauchnogo issledovaniya* [Bookkeeping and accounting. The case of a scientific research]. Saint Petersburg, Glavnyi sklad v knizhnom magazine N.G. Martynova Publ., 1892, 69 p.
10. Kulikova L.I., Gubaidullina A.R., Arzhantseva N.V. The Interrelation between the Professional Judgment of the Accountant and the Quality of Financial Reporting. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 2014, vol. 5, no. 24, pp. 61–64.
URL: <https://doi.org/10.5901/mjss.2014.v5n24p61>
11. Kuter M.I. *Vvedenie v bukhgalterskii uchet* [Introduction into accounting]. Krasnodar, Prosveshchenie-YuG Publ., 2012, 512 p.
12. *Ocherki po teorii i istorii bukhgalterskogo ucheta: monografiya* [Essays on the theory and history of accounting: a monograph]. Moscow, Prospekt Publ., 2016, 464 p.
13. Palii V.F. *Teoriya bukhgalterskogo ucheta: sovremennye problemy* [The theory of accounting: Contemporary issues]. Moscow, Bukhgalterskii uchet Publ., 2007, 88 p.
14. Sungatullina L.B., Klement'ev M.I. [Control over receivables for corporate financial sustainability]. *Bukhgalterskii uchet v byudzhetykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations*, 2017, no. 10, pp. 2–9.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/kontrol-za-debitorskoy-zadolzhennostyu-dlya-obespecheniya-finansovoy-ustoychivosti-organizatsii> (In Russ.)
15. Sukharev I. *Stereo bukhgalteriya* [Stereo-accounting]. Moscow, Maska Publ., 2014, 384 p.

Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.