**Лекция 5. Формирвание актива бухгалтерского баланса**

Статьи внеоборотных активов

Как видно из принципиальной схемы бухгалтерского баланса, важнейшим его элементом является актив (лат. -- agere, действовать), который представляет собой совокупность имущественных средств хозяйствующего субъекта.

В активе бухгалтерского баланса отражаются дебетовые остатки по счетам Главной книги. Статьи актива группируются в два раздела, объединяющие показатели, однородные по экономическому содержанию:

1. Внеоборотные активы.
2. Оборотные активы.

Каждый из разделов баланса состоит из подразделов (групп статей), в которых отражаются виды активов и обязательств организации. Подразделы включают в себя отдельные статьи - строки, предназначенные для расшифровки показателей баланса.

В разделе "Внеоборотные активы" баланса отражается информация об активах организации, которые используются для извлечения прибыли в течение длительного времени. Это нематериальные активы, основные средства, доходные вложения в материальные ценности, финансовые вложения, отложенные налоговые активы и прочие внеоборотные активы организации.

***Строка 110 "Нематериальные активы".***Отражается остаточная стоимость нематериальных активов (НМА), которые принадлежат организации, - сумма, равная разнице между дебетовым сальдо на счете 04 "Нематериальные активы" и кредитовым сальдо на счете 05 "Амортизация нематериальных активов". Если организация согласно учетной политике начисляет амортизацию по всем объектам НМА без применения счета 05, то в строке 110 баланса отражается дебетовое сальдо счета 04.

С 1 января 2008 г. учет нематериальных активов ведется в соответствии с нормами ПБУ 14/2007 "Учет нематериальных активов" (далее - ПБУ 14/2007).

Согласно п. 4 этого ПБУ к нематериальным активам относятся:

- произведения науки, литературы и искусства, программы для электронных вычислительных машин, изобретения, полезные модели, селекционные достижения, секреты производства (ноу-хау), товарные знаки и знаки обслуживания;

- деловая репутация, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части), учитывается в общем порядке - на счете 04;

Объект принимается к бухгалтерскому учету в качестве НМА, если выполняются следующие условия:

объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем.

Это условие выполняется, если объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации;

организация осуществляет контроль над объектом.

То есть организация имеет охранные или иные документы, подтверждающие существование самого актива и исключительные права организации на него. Такими документами являются, в частности, патенты, свидетельства, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации;

имеется возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;

объект предназначен для использования в течение длительного времени.

Длительным является срок полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;

у объекта отсутствует материально-вещественная форма.

С 2008 г. к нематериальным активам не относятся организационные расходы (затраты, связанные с образованием юридического лица).

***Строка 120 "Основные средства".*** Основные средства - это часть имущества организации, которое используется в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) либо для осуществления управленческих задач и не предназначено для продажи. К основным средствам относятся здания, транспортные средства, вычислительная и кассовая техника, мебель и т.п. Порядок учета основных средств установлен ПБУ 6/01 "Учет основных средств" и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств, которые применяются в части, не противоречащей новым нормам ПБУ 6/01.

Активы (имущество) принимаются к учету как основные средства, если они соответствуют следующим критериям:

предназначены для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;

срок их полезного использования составляет больше 12 месяцев;

способны приносить экономическую выгоду организации.

Основные средства учитываются на одноименном счете 01. Их стоимость переносится на затраты путем начисления амортизации, сумма которой отражается на счете 02 "Амортизация основных средств". По строке 120 баланса показывается остаточная стоимость основных средств - дебетовый остаток по счету 01 "Основные средства" за минусом суммы амортизации, начисленной по кредиту счета 02 "Амортизация основных средств".

По строке 120 бухгалтерского баланса также отражается стоимость специальных инструментов, спецоснастки и спецодежды, если согласно учетной политике организации это имущество учитывается на счете 01 "Основные средства".

Стоимость основных средств отражается в балансе независимо от того, эксплуатируются они или находятся на реконструкции, консервации, в запасе.

***Строка 130 "Незавершенное строительство".*** Прежде всего следует отметить, что наименование этой строки нужно понимать в широком смысле. Под "незавершенным строительством" понимается сумма незавершенных капитальных вложений. Это расходы на незаконченные строительно-монтажные работы и прочие капитальные работы и затраты (проектно-изыскательские, геолого-разведочные и буровые работы, затраты по отводу земельных участков и переселению, связанные со строительством, затраты на формирование основного стада продуктивного и рабочего скота и т.д.). Кроме того, по строке 130 отражаются затраты на приобретение нематериальных активов и основных средств, требующих и не требующих монтажа, до их ввода в эксплуатацию. По строке 130 указывается сумма затрат на работы, выполняемые как хозяйственным, так и подрядным способом. Незавершенные капитальные вложения отражаются в балансе по фактическим затратам для застройщика (инвестора).

Если согласно учетной политике организация не переводит на счет 01 "Основные средства" построенные или приобретенные объекты недвижимости до получения документов, подтверждающих государственную регистрацию права собственности, а продолжает учитывать их на отдельном субсчете счета 08 "Вложения во внеоборотные активы", то стоимость этих объектов недвижимости тоже следует отражать по строке 130.

Показатель строки 130 формируется как сумма остатков по дебету счетов:

07 "Оборудование к установке";

08 "Вложения во внеоборотные активы";

16 "Отклонения в стоимости материальных ценностей" (в части отклонений, относящихся к имуществу, стоимость которого отражена на счетах 07 и 08).

***Строка 135 "Доходные вложения в материальные ценности".*** В этой строке отражается остаточная стоимость имущества, предназначенного для сдачи в аренду (лизинг) или прокат. Это дебетовый остаток по счету 03 "Доходные вложения в материальные ценности" за минусом суммы амортизации, которая отражена по кредиту счета 02 "Амортизация основных средств", субсчет "Амортизация имущества, относящегося к доходным вложениям".

***Строка 140 "Долгосрочные финансовые вложения".*** Бухгалтерский учет финансовых вложений регламентируется ПБУ 19/02 "Учет финансовых вложений". К финансовым вложениям организации относятся:

ценные бумаги (государственные, муниципальные, корпоративные), в том числе долговые ценные бумаги, в которых определены дата и сумма погашения (облигации, векселя);

вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (в том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ);

предоставленные другим организациям займы;

депозитные вклады в кредитных организациях;

дебиторская задолженность, приобретенная по договору уступки права требования;

вклады организации-товарища по договору простого товарищества и пр.

Финансовые вложения считаются долгосрочными, если срок их погашения (обращения) превышает 12 месяцев.

По строке 140 отражается сумма остатков по счетам 58 "Финансовые вложения" и 55 "Специальные счета в банках", субсчет 3 "Депозитные счета" в части сумм, относящихся к долгосрочным вложениям. Их следует уменьшить на величину резерва под обесценение финансовых вложений - кредитовый остаток счета 59 "Резерв под обесценение финансовых вложений" в части финансовых вложений сроком более года.

Ценные бумаги, которые котируются на фондовой бирже и котировка которых регулярно публикуется, отражаются в строке 140 по текущей рыночной стоимости, которая определяется по состоянию на конец отчетного периода. Если рыночная цена ниже балансовой стоимости таких ценных бумаг, организация создает резерв под обесценение финансовых вложений. В бухгалтерском балансе создание резерва отражается проводкой:

Дебет 91 Кредит 59 - начислен резерв под обесценение финансовых вложений.

Как уже говорилось, в строке 140 указывается сумма, равная разнице между стоимостью этих ценных бумаг, учтенной по дебету счета 58, и остатком по счету 59. Сальдо по счету 59 в балансе не отражается.

***Строка 145 "Отложенные налоговые активы".*** По этой строке баланса отражается дебетовое сальдо по счету 09 "Отложенные налоговые активы".

Отложенные налоговые активы формируются при возникновении вычитаемых временных разниц (ВВР), когда сумма налоговой прибыли по операции больше, чем прибыль по данным бухгалтерского учета.

Кроме того, ВВР могут возникнуть у организаций, исчисляющих налог на прибыль кассовым методом. У них стоимость не оплаченных поставщикам (подрядчикам) товаров (работ, услуг), учтенная в бухгалтерском учете в составе затрат, до момента оплаты не уменьшает налоговую базу по налогу на прибыль.

Величина отложенного налогового актива рассчитывается как произведение вычитаемой временной разницы и ставки налога на прибыль. Организации, определяющие с 2008 г. величину текущего налога на прибыль первым способом, в бухгалтерском учете отложенный налоговый актив отражают проводкой:

Дебет 09 Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на прибыль", - начислен отложенный налоговый актив.

В дальнейшем, когда расходы, ранее списанные в бухгалтерском учете, признаются в целях налогообложения прибыли, величина отложенных налоговых активов уменьшается. Это отражается проводкой:

Дебет 68, субсчет "Расчеты по налогу на прибыль", Кредит 09 - отражено погашение ранее начисленного отложенного налогового актива.

Организации, исчисляющие величину текущего налога на прибыль вторым способом, могут не исчислять отложенный налоговый актив по каждой возникшей временной разнице и не отражать их подетально в бухгалтерском учете, а определять их величину по итоговым данным о размере вычитаемых временных разниц, сформированных (погашенных) за отчетный период.

Остаток по счету 09 может быть небольшим по сумме. Однако по своей значимости это существенный показатель. Он отражает сумму, которая уменьшит налог на прибыль в последующих отчетных периодах. Поэтому отложенные налоговые активы необходимо отразить в балансе отдельной строкой. Включать эту сумму в состав прочих внеоборотных активов нельзя.

ПБУ 18/02 предоставляет организациям право отразить в балансе сальдированную (свернутую) сумму отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств. Для этого следует определить разницу сальдо по счетам 09 и 77. Если дебетовый остаток по счету 09 "Отложенные налоговые активы" больше кредитового остатка по счету 77 "Отложенные налоговые обязательства", то разница между ними отражается по строке 145 баланса. Строка 515 "Отложенные налоговые обязательства" в этом случае не включается в баланс. И наоборот: если остаток по счету 77 больше, чем сальдо счета 09, разница между ними отражается по строке 515. В этом случае в баланс не нужно включать строку 145.

***Строка 150 "Прочие внеоборотные активы".*** По строке 150 указывают остаточную стоимость активов, которые не отражены по другим строкам раздела "Внеоборотные активы" баланса. К примеру, это могут быть расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР), которые не признаются объектом НМА, но учитываются на счете 04 "Нематериальные активы". При заполнении этой строки нужно учитывать следующее. В составе прочих внеоборотных активов отражаются те активы, стоимость которых признается несущественной и информация о которых не важна для заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности.

***Строка 190 "Итого по разделу I".*** Строка 190 - итоговая для разд. I баланса. В ней отражается стоимость всех имеющихся в организации внеоборотных активов. Показатель строки 190 формируется как сумма строк:

110 "Нематериальные активы";

120 "Основные средства";

130 "Незавершенное строительство";

135 "Доходные вложения в материальные ценности";

140 "Долгосрочные финансовые вложения";

145 "Отложенные налоговые активы";

150 "Прочие внеоборотные активы".

1.3 Статьи оборотных активов

В этом разделе баланса приводятся сведения о стоимости и составе оборотных активов организации на отчетную дату. Оборотными признаются активы, которые сравнительно быстро переносят свою стоимость на затраты.

*К оборотным активам* относятся материально-производственные запасы (сырье, материалы, товары, затраты в незавершенном производстве, расходы будущих периодов и т.п.), НДС по приобретенным ценностям, долгосрочная и краткосрочная дебиторская задолженность, краткосрочные финансовые вложения, денежные средства.

***Строка 210 "Запасы"*** - одна из немногих статей рекомендованной Минфином России формы баланса, для которой предусмотрены расшифровочные строки. Для расшифровки показателя строки 210 в балансе приведены следующие строки:

*211 "Сырье, материалы и другие аналогичные ценности";*

*212 "Животные на выращивании и откорме";*

*213 "Затраты в незавершенном производстве";*

*214 "Готовая продукция и товары для перепродажи";*

*215 "Товары отгруженные";*

*216 "Расходы будущих периодов";*

*217 "Прочие запасы и затраты".*

*Строка 210 баланса является итоговой по отношению к этим расшифровочным строкам.*

Если при составлении баланса какие-то из расшифровочных строк будут не заполнены из-за отсутствия соответствующих показателей, то их следует исключить из формы баланса.

Учет сырья, материалов, товаров и прочих запасов регламентируется ПБУ 5/01 "Учет материально-производственных запасов" и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету МПЗ.

***Строка 211 "Сырье, материалы и другие аналогичные ценности",*** показывает дебетовый остаток по счету 10 "Материалы". На этом счете учитываются сырье, основные и вспомогательные материалы, топливо, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, запасные части, тара, используемая для упаковки и транспортировки продукции (товаров), и т.п.

Если организация отражает стоимость материалов в учетных ценах, применяя счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей", к сальдо счета 10 следует прибавить дебетовый остаток по счету 16. Если на конец отчетного периода сальдо по счету 16 кредитовое, его следует вычесть из остатка по счету 10.

Кроме того, при формировании показателя строки 211 из полученной суммы следует вычесть кредитовое сальдо счета 14 "Резервы под снижение стоимости материальных ценностей" (в части сырья, материалов и других МПЗ).

Если организация согласно принятой учетной политике отражает специальные инструменты, спецоснастку (приспособления и оборудование) и специальную одежду на счете 10 "Материалы", то сумма в строке 211 баланса должна включать в себя стоимость этих МПЗ. Это дебетовое сальдо субсчетов 10 "Специальная оснастка и специальная одежда на складе" и 11 "Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации" счета 10 "Материалы".

***Строка 212 "Животные на выращивании и откорме".*** Эту строку заполняют те организации, у которых есть животные, учитываемые на счете 11 "Животные на выращивании и откорме". В основном это предприятия животноводства и птицеводства. Счет 11 предназначен для обобщения информации о наличии и движении молодняка животных; взрослых животных, находящихся на откорме и в нагуле; птицы; зверей; кроликов; семей пчел; взрослого скота, выбракованного из основного стада для продажи (без постановки на откорм); скота, принятого от населения для продажи, а также животных, выбракованных из основного стада.

По строке 212 показывается дебетовый остаток по счету 11 "Животные на выращивании и откорме".

***Строка 213 "Затраты в незавершенном производстве".*** К затратам незавершенного производства относятся продукция (работы), не прошедшая всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукомплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки.

По строке 213 показывается сумма дебетовых остатков по счетам:

20 "Основное производство";

21 "Полуфабрикаты собственного производства";

23 "Вспомогательные производства";

29 "Обслуживающие производства и хозяйства";

44 "Расходы на продажу";

46 "Выполненные этапы по незавершенным работам".

В бухгалтерском учете незавершенное производство (НЗП) в массовом и серийном производстве может отражаться:

по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости;

по прямым статьям затрат;

по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

При единичном производстве продукции незавершенное производство отражается по фактически произведенным затратам.

Организация самостоятельно выбирает методы оценки незавершенного производства и закрепляет выбор в приказе по учетной политике.

В балансе НЗП отражается в той же оценке, что и в бухгалтерском учете. Сумма НЗП должна быть подтверждена соответствующими расчетами (бухгалтерскими справками).

Если неторговая организация распределяет коммерческие расходы между реализованной и нереализованной продукцией (товарами, услугами), то при заполнении строки 213 берется не весь остаток по счету 44 "Расходы на продажу". Несписанные расходы на упаковку и транспортировку, учтенные в составе коммерческих расходов на счете 44, отражаются по строке 217 "Прочие запасы и затраты" баланса, а не по строке 213.

Строительные, научные, проектные, геологические и т.п. организации, которые осуществляют расчеты с заказчиками в соответствии с заключенными договорами поэтапно, по строке 213 отражают стоимость частично принятых заказчиком работ (дебетовое сальдо счета 46 "Выполненные этапы по незавершенным работам"). Напомним, что стоимость законченных этапов работ, отраженная в подписанных заказчиком формах N N КС-2 и КС-3, учитывается по дебету счета 46 в корреспонденции со счетом 90 "Продажи".

***Строка 214 "Готовая продукция и товары для перепродажи".*** По строке 214 показывается сумма дебетовых остатков по счетам 41 "Товары" и 43 "Готовая продукция". Если торговая организация учитывает товары по продажным ценам, то сальдо по счету 41 следует уменьшить на сумму кредитового остатка по счету 42 "Торговая наценка".

Производственные предприятия по строке 214 отражают себестоимость нереализованной продукции, прошедшей все стадии, предусмотренные технологическим процессом, в необходимых случаях - прошедшей испытания и техническую приемку. В зависимости от принятой учетной политики это фактическая или нормативная (плановая) себестоимость.

Иногда организации покупают комплектующие (готовые изделия) для своей продукции, стоимость которых не входит в стоимость продаваемой продукции. Заказчики оплачивают их отдельно. Такие изделия учитываются как товары на счете 41 "Товары". Их стоимость отражается по строке 214 баланса.

Организации, которые занимаются торговлей, показывают по строке 214 стоимость остатков приобретенных товаров.

Предприятия, оказывающие услуги общественного питания, отражают в этой строке также остатки сырья на кухнях и в кладовых, остатки товаров в буфетах.

Остатки товаров отражаются в балансе по стоимости их приобретения, формируемой в соответствии с учетной политикой, принятой организацией.

При формировании показателя строки 214 из стоимости готовой продукции и товаров, отраженной на счетах 41 и 43, следует вычесть кредитовое сальдо по счету 14 (в части сумм, относящихся к товарам и готовой продукции).

Если организация при учете покупных товаров использует счет 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей", то показатель строки 214 разд. II увеличивается (уменьшается) на дебетовое (кредитовое) сальдо счета 15 (в части, относящейся к стоимости покупных товаров).

***Строка 215 "Товары отгруженные".*** По строке 215 отражается дебетовый остаток по счету 45 "Товары отгруженные". Этот счет предназначен для обобщения информации об отгруженной, но не реализованной продукции (товарах). Выручка от продажи таких товаров еще не может быть признана в бухгалтерском учете организации-продавца, потому что право собственности на них не перешло к покупателю. Это происходит, например, в следующих случаях:

если в договоре купли-продажи предусмотрено, что право собственности на товар переходит к покупателю после выполнения какого-либо условия (например, после оплаты, после доставки товара в определенный пункт - при экспорте товаров) и это условие на отчетную дату еще не выполнено;

если организация-продавец реализует товары (продукцию) через посредника - комиссионера или агента, действующего от своего имени, и посредник их еще не продал;

если товары отгружены по договору мены (бартера), согласно которому право собственности на товары у контрагента появится только после выполнения им обязательств по встречной поставке.

***Строка 216 "Расходы будущих периодов".*** По строке 216 отражается дебетовое сальдо счета 97 "Расходы будущих периодов".

Расходы будущих периодов - это затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам. Это могут быть расходы, связанные:

с горно-подготовительными работами;

подготовительными работами в связи с сезонным характером производства;

освоением новых производств, установок и агрегатов;

рекультивацией земель и осуществлением иных природоохранных мероприятий;

затратами на приобретение лицензий и разрешений на осуществление определенных видов деятельности;

неравномерно производимым в течение года ремонтом основных средств (когда организацией не создается соответствующий резерв или фонд) и др.

Расходы будущих периодов учитываются по дебету счета 97 в корреспонденции со счетами 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и др.

Период признания расходов будущих периодов (списания их на счета учета затрат) организация определяет на основании соответствующих документов. Если же по имеющимся документам период признания расходов установить невозможно, организация определяет его самостоятельно. Соответствующее решение оформляется приказом (распоряжением) руководителя.

Согласно п. 19 ПБУ 10/99 "Расходы организации", если расходы обусловливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и связь между доходами и расходами не может быть четко определена, расходы признаются для определения финансового результата путем их обоснованного распределения между отчетными периодами. Это означает, что расходы будущих периодов списываются на затраты равными долями в течение периода, установленного организацией.

С кредита счета 97 расходы будущих периодов списываются в дебет счетов 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы", 44 "Расходы на продажу" и др.

В составе расходов будущих периодов учитывается также плата за неисключительное право пользования чужими объектами интеллектуальной собственности (компьютерными программами, информационными базами и т.п.), которая производится в виде фиксированного разового платежа или единовременно выплачиваемого авторского (лицензионного) вознаграждения.

Если условиями договора предусмотрено, что за предоставленное право пользования объектами интеллектуальной собственности организация перечисляет периодические платежи (в том числе авторские вознаграждения), эти суммы организация-пользователь включает в расходы текущего периода. То есть счет 97 "Расходы будущих периодов" не используется. Если же по условиям договора оплата за право пользования объектами нематериальных активов производится в виде фиксированного разового платежа, то эту сумму единовременно списать нельзя. Она учитывается в составе расходов будущих периодов и списывается на затраты в течение срока пользования объектом, установленного в договоре.

***Строка 217 "Прочие запасы и затраты".*** По строке 217 показывают стоимость остатков материальных ценностей и не списанных на себестоимость расходов, которые не отражены в предыдущих расшифровочных строках к подразделу "Запасы".

Например, производственное предприятие согласно учетной политике не списывает расходы на упаковку и транспортировку продукции на себестоимость полностью, а распределяет их между реализованной и нереализованной продукцией. В этом случае дебетовое сальдо счета 44 "Расходы на продажу" (в части расходов на упаковку и транспортировку, относящихся к нереализованной продукции) отражается по строке 217 "Прочие запасы и затраты".

***Строка 220 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям".*** По строке 220 отражается дебетовое сальдо счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям". Это остаток "входного" НДС по приобретенным МПЗ, нематериальным активам, капитальным вложениям, работам и услугам, который еще не принят к вычету.

На конец отчетного периода на счете 19 могут оставаться несписанными суммы "входного" НДС, не принятые к вычету из-за отсутствия счетов-фактур, неправильного оформления документов и по иным причинам, которые в последующих периодах будут устранены.

Суммы "входного" НДС, принятые к вычету, списываются с кредита счета 19 в дебет счета 68, субсчет "Расчеты по НДС". Если известно, что какие-либо суммы "входного" НДС нельзя принять к возмещению из бюджета, эти суммы следует списать с кредита счета 19 в дебет счета 91-2, субсчет "Прочие расходы".

Если организация не является плательщиком налога на добавленную стоимость или освобождена от обязанностей налогоплательщика по ст. 145 НК РФ, а так же если приобретенные товары (работы, услуги) приобретены для осуществления необлагаемых операций, суммы "входного" НДС подлежат включению в стоимость приобретенных товаров (работ, услуг). Это установлено п. 2 ст. 170 НК РФ. В этом случае НДС списывается со счета 19 в дебет счетов учета соответствующего имущества и затрат (08, 10, 20, 26, 41, 44 и пр.).

"Входной" НДС, относящийся к расходам, которые нормируются для целей исчисления налога на прибыль (расходы на рекламу, представительские расходы), подлежит вычету только в части, относящейся к расходам в пределах установленных норм. Те суммы НДС, которые относятся к сверхнормативным расходам, в течение года лучше не списывать со счета 19. Однако при составлении годовой отчетности, когда окончательная сумма нормируемых расходов в налоговом учете уже сформирована, суммы не принятого к вычету НДС, относящегося к сверхнормативным расходам, следует списать со счета 19 в дебет счета 91.

***Строки 230 и 231 "Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)"*** - это задолженность покупателей, заказчиков, заемщиков, подотчетных лиц и т.д., которую организация планирует получить в течение определенного периода времени. В составе дебиторской задолженности отражается также сумма авансов, выданных поставщикам и подрядчикам.

Расчеты организации с покупателями и поставщиками учитываются на активно-пассивных счетах - 60, 62 и 76. Расчеты с работниками, не связанные с выплатой заработной платы, отражаются на счетах 71 и 73.

На разных субсчетах этих счетов отражаются возникновение и погашение дебиторской и кредиторской задолженности. Данные по счетам учета расчетов в балансе приводятся развернуто: по субсчетам с дебетовым сальдо - в активе баланса (как дебиторская задолженность), по субсчетам с кредитовым сальдо - в пассиве баланса (как кредиторская задолженность).

По строке 230 отражается сумма долгосрочной дебиторской задолженности. Это задолженность, платежи по которой согласно условиям договора ожидаются в течение срока, превышающего 12 месяцев. Суммы долгосрочной дебиторской задолженности выделяются в бухгалтерском учете путем ведения соответствующей аналитики на счетах учета расчетов с покупателями, поставщиками, работниками предприятия и прочими дебиторами.

Обратите внимание: если организация после проведения инвентаризации расчетов с покупателями и заказчиками создала резерв по сомнительным долгам, из суммы долгосрочной дебиторской задолженности следует вычесть кредитовое сальдо счета 63 "Резервы по сомнительным долгам" (в сумме, относящейся к долгосрочной задолженности).

В рекомендованной Минфином России форме баланса есть лишь одна строка для расшифровки суммы долгосрочной дебиторской задолженности - строка 231 "В том числе покупатели и заказчики". Однако состав дебиторской задолженности очень важно знать для принятия обоснованных решений всем пользователям бухгалтерской отчетности: руководителям организации, учредителям, инвесторам и кредиторам организации, контролирующим органам. Поэтому при составлении баланса целесообразно дать более подробную расшифровку к строке 230. Например, отдельной строкой выделить дебиторскую задолженность поставщиков (по выданным им авансам), задолженность дочерних и зависимых обществ, задолженность работников предприятия (по выданным займам, ссудам, подотчетным суммам), задолженность финансовых и налоговых органов.

Дебиторская задолженность, которая в предыдущих отчетных периодах отражалась как долгосрочная, в текущем отчетном периоде может стать краткосрочной, если до момента ее погашения осталось менее 12 месяцев. Перевод дебиторской задолженности из долгосрочной в краткосрочную возможен, если это предусмотрено учетной политикой организации. Если сумма дебиторской задолженности переведена из долгосрочной в краткосрочную, она отражается не в строке 230, а в строке 240 баланса.

***Строки 240 и 241 "Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)".*** В строке 240 баланса отражается сумма краткосрочной дебиторской задолженности, срок погашения которой по условиям договора наступает менее чем через 12 месяцев.

Краткосрочная дебиторская задолженность отражается в бухгалтерском учете путем ведения соответствующей аналитики на счетах учета расчетов:

с поставщиками по выданным им авансам (счет 60);

с покупателями и заказчиками по отгруженным им товарам, выполненным работам и оказанным услугам (счет 62);

с работниками организации по подотчетным суммам (счет 71), а также по выданным им займам и ссудам (счет 73);

с бюджетом и внебюджетными фондами по суммам переплаты по налогам и сборам (счета 68 и 69);

с прочими дебиторами (счет 76).

Если организация создала резерв по сомнительным долгам, сумму краткосрочной дебиторской задолженности следует уменьшить на кредитовое сальдо счета 63 "Резервы по сомнительным долгам" (в сумме, относящейся к краткосрочной дебиторской задолженности).

Состав краткосрочной дебиторской задолженности рекомендуется расшифровать.

Какие именно показатели следует расшифровать, организация решает самостоятельно, руководствуясь принятыми в учетной политике критериями существенности. При этом в балансе можно выделить отдельной строкой краткосрочную дебиторскую задолженность покупателей и заказчиков (в том числе по векселям полученным), поставщиков (по авансам выданным), дочерних и зависимых обществ, прочих дебиторов.

Если в учетной политике организации предусматривается перевод дебиторской задолженности из долгосрочной в краткосрочную, сумма "переведенной" задолженности отражается по строке 240 баланса.

***Строка 250 "Краткосрочные финансовые вложения".*** Учет финансовых вложений регулируется ПБУ 19/02. К ним относятся ценные бумаги, вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, предоставленные займы, депозиты, дебиторская задолженность, приобретенная по договору уступки права требования, вклады по договору простого товарищества и пр.

Финансовые вложения считаются краткосрочными, если срок их погашения не превышает 12 месяцев.

Показатель строки 250 баланса формируется аналогично сумме по строке 140 "Долгосрочные финансовые вложения" - как дебетовый остаток по счетам 58 "Финансовые вложения" и 55 "Специальные счета в банках", субсчет 3 "Депозитные счета" (в части краткосрочных вложений), за минусом сумм резервов под обесценение финансовых вложений (кредитовый остаток по счету 59), относящихся к краткосрочным вложениям.

По строке 250 также отражаются финансовые вложения, которые в предыдущих периодах классифицировались как долгосрочные. В состав краткосрочных их можно перевести, если на дату составления отчетности до момента предполагаемого погашения этих вложений осталось менее 12 месяцев.

***Строка 260 "Денежные средства".*** Показатель этой строки формируется как сумма дебетовых остатков по счетам:

50 "Касса";

51 "Расчетные счета";

52 "Валютные счета";

55 "Специальные счета в банках" (за исключением сальдо по субсчету 55-3 "Депозитные счета", которое отражается в составе финансовых вложений);

57 "Переводы в пути".

Остатки денежных средств на валютных счетах организации, другие валютные денежные средства (включая денежные документы) при отражении в балансе пересчитываются в рубли по официальному курсу Банка России, действующему на отчетную дату. Так, например, при составлении отчетности за 2008 г. следует произвести пересчет валютных средств по курсу, установленному на 31 декабря 2008 г.

Пересчету подлежат все указанные средства за исключением полученных в валюте сумм авансов, предоплаты и задатков. С 2008 г. они отражаются в балансе в рублях по курсу, действовавшему на дату совершения операции. Пересчет названных средств на отчетную дату не производится.

***Строка 270 "Прочие оборотные активы".*** По этой строке баланса показывается стоимость оборотных активов, не отраженных в других строках разд. II.

Следует учитывать, что в составе "прочих" отражаются только те показатели, которые не являются существенными для выделения их отдельной строкой. Если в организации есть оборотные активы, информация о которых признается существенной для пользователей бухгалтерской отчетности, но для них в рекомендованной Минфином форме баланса нет отдельных строк, то организация не вправе отражать эти активы по строке 270 как "прочие". В этом случае следует ввести в разд. II новую строку. В активе баланса показатели располагаются по принципу возрастания ликвидности, от этого зависит и место расположения новой строки.

***Строка 290 "Итого по разделу II"*** - итоговая для разд. II "Оборотные активы". Показатель этой строки формируется как сумма строк:

210 "Запасы";

220 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям";

230 "Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)";

240 "Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)";

250 "Краткосрочные финансовые вложения";

260 "Денежные средства";

270 "Прочие оборотные активы".

Итоговая сумма активов организации

***Строка 300 "Баланс".*** В строке 300 отражается сумма всех активов организации - как внеоборотных, так и оборотных. Показатель строки 300 формируется как сумма строк 190 "Итого по разделу I" и 290 "Итого по разделу II".

Общая сумма активов организации, отраженная по строке 300 баланса, должна быть равна общей сумме пассивов организации - показателю строки 700 пассива баланса.

Актив строится в порядке возрастающей ликвидности, при которой в разделе I баланса показывается недвижимое имущество, практически до конца существования сохраняющее свою первоначальную форму.