

ОСОБЕННОСТИ ОТРАЖЕНИЯ ОПЕРАЦИЙ С ВНЕОБОРОТНЫМИ АКТИВАМИ В СООТВЕТСТВИИ С ПОЛОЖЕНИЯМИ МЕЖДУНАРОДНЫХ И РОССИЙСКИХ СТАНДАРТОВ

Алена Юрьевна Бунина
Татьяна Николаевна Павлюченко

Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I

Представлен сравнительный анализ положений российских нормативно-законодательных актов по бухгалтерскому учёту в части отражения операций с внеоборотными активами с положениями международных стандартов финансовой отчётности. Несмотря на стремительно развивающийся процесс сближения российского и международного учёта, между сопоставляемыми учётными системами по-прежнему существует большое количество различий как технического, так и принципиального характера. Среди наиболее значимых можно отметить следующие отличительные черты: цель представления отчётной информации – подготовка отчётности по российским стандартам преследует исключительно фискальный характер, основное предназначение – предоставить органам статистики и налоговым организациям информацию для проведения контрольных мероприятий; отчётность, подготовленная по требованиям МСФО, в первую очередь, направлена на отражение экономической сущности происходящих в компании процессов, пользователями такой информации являются финансовые институты, учредители, инвесторы и прочие заинтересованные лица. Именно разной целевой направленностью обусловлены различия в определении понятий, классификации, методах оценки внеоборотных активов, условий и принципов их признания. В условиях активного внедрения международных стандартов в учётно-аналитическую работу российских компаний особую актуальность приобретают вопросы совершенствования методов и методик учёта внеоборотных активов, а также раскрытия информации о них в отчётности организации. Рассмотрены особенности признания внеоборотных активов в качестве объектов бухгалтерского учёта, произведена сравнительная характеристика формирования первоначальной стоимости, раскрыты особенности последующей оценки объектов внеоборотных активов по переоценённой стоимости, а также порядок признания морального и физического износа активов, проведён сравнительный анализ методов начисления амортизации основных средств.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: внеоборотные активы, международные стандарты, финансовая отчётность, первоначальная стоимость, оценка, признание, классификация, амортизация.

PRINCIPLE FEATURES OF RECOGNITION IN ACCOUNTS TRANSACTIONS INVOLVING NONCURRENT ASSETS IN ACCORDANCE WITH THE PROVISIONS OF INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING AND RUSSIAN STANDARDS

Alena Yu. Bunina
Tatyana N. Pavlyuchenko

Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great

The authors present a comparative analysis of the provisions of Russian legal regulatory acts on accounting in terms of reflecting the transactions with noncurrent assets compared to the provisions of international financial reporting standards. Despite the rapidly developing process of alignment of Russian and international accounting between the accounting systems being compared, there are still a large number of differences of both technical and fundamental nature. Among the most significant distinguishing features the following can be identified: 1) the purpose of reporting information is the preparation of reports according to Russian standards that is exclusively fiscal; 2) the main intent is to provide statistics agencies and tax organizations with information required for monitoring activities; 3) financial statements prepared according to IFRS are primarily aimed at reflecting the economic nature of the processes occurring in the company; 4) users of such information are financial institutions, founders, investors, and other interested parties. It is the different target orientation that determines the existence of differences in the definition of concepts, classification, and methods for valuating noncurrent assets, conditions and principles for their recognition. In the context of active implementation of international standards in the accounting and analytical work of Russian companies particular relevance is allocated to the issues of improving the methods and techniques for noncurrent asset accounting, as well as disclosing the information about noncurrent assets in the organization's reporting statements. The authors have considered the peculiarities of

recognition of noncurrent assets as accounting objects and provided a comparative characteristic of the formation of initial cost. The authors have also disclosed the features of follow-up valuation of objects of noncurrent assets at revalued price, as well as the procedure for recognizing the depreciation and obsolescence of assets. A comparative analysis of methods for accrual of depreciation for fixed assets has been performed.

KEYWORDS: noncurrent assets, international standards, financial reporting, initial cost, valuation, recognition, classification, depreciation.

Впервые о приведении отчётности российских компаний в соответствие со стандартами МСФО заговорили ещё во времена СССР, а первый официальный шаг в этом направлении был сделан более 20 лет назад, при принятии Государственной программы перехода РФ на принятую в международной практике систему учёта и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики. С тех пор было разработано несколько программ реформирования и развития бухгалтерского учёта, с принятием каждой из которых переход на МСФО отодвигался по времени всё дальше. В 2011 г. завершился процесс официального признания МСФО в России.

Длительность процесса перехода России на МСФО можно объяснить значительными различиями между ними. Так, МСФО нацелены в основном на потенциальных инвесторов и финансовые институты, тогда как РСБУ были изначально разработаны для фискальных органов, органов государственного управления и статистики. В последние 10 лет идёт процесс постепенного приближения РСБУ к МСФО.

Ориентация российской системы бухгалтерского учёта на международные стандарты финансовой отчётности сопровождается внедрением новых принципов и навыков работы, повышением прозрачности деятельности организации.

Согласно принятому 27 июля 2010 г. Федеральному закону № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчётности» [8] российские организации обязаны составлять, представлять и публиковать консолидированную финансовую отчётность в соответствии с Международными стандартами финансовой отчётности. Сводная информация об исполнении данного закона кредитными и некредитными финансовыми организациями, сформированная по данным Банка России за период с 2015 по 2017 г., представлена в таблице 1.

Таблица 1. Исполнение Федерального закона «О консолидированной финансовой отчётности» [8]

Показатель	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2018 г.
Количество организаций, обязанных составлять консолидированную финансовую отчётность, ед.	708	594	535	331
Страховые организации, ед.	314	237	210	184
Негосударственные пенсионные фонды, ед.	102	74	66	52
Клиринговые организации, ед.	3	3	4	4
Управляющие компании, ед.	372	333	305	282

Источник: составлено авторами по официальным данным Минфина России [4].

По данным департамента регулирования бухгалтерского учёта, финансовой отчётности и аудиторской деятельности за 2018 год, по МСФО подготовили свою бухгалтерскую отчётность более трёхсот компаний. Среди них на долю компаний энергетического сектора приходится 17%, компании промышленного сектора занимают 16% от общего количества организаций, компании нефтегазового сектора – 13%, компании розничной торговли – 8%, компании, производящие минеральные удобрения, а также горнодобывающие и транспортные компании – по 6%, строительные организации – 4%.

Несмотря на схожесть методов и правил национального бухгалтерского учёта и учёта по международным стандартам, подготовить финансовую отчётность по МСФО

без трансформационных проводок невозможно [1, 10]. Основной причиной потребности в трансформационных корректировочных записях является наличие принципиальных различий в МСФО и РСБУ в вопросах учёта и оценки внеоборотных активов [2].

В МСФО неукоснительно соблюдается требование приоритета содержания над экономической формой, согласно которому операции в учёте необходимо отражать исходя из их экономического содержания, пренебрегая юридической подверженностью факта хозяйственной деятельности, в то время как российская система бухгалтерского учёта основной акцент делает на юридическом оформлении хозяйственной операции.

Внеоборотные активы – это особая категория имущества предприятия. В российском и международном учёте подходы к понятию внеоборотных активов существенно отличаются. В соответствии с отечественными законодательными актами внеоборотные активы – это имущество, используемое компанией в производственно-финансовой деятельности в течение срока, превышающего один год. Стоимость имущества, включённого в состав внеоборотных активов, в течение всего срока полезного использования переносится на вновь создаваемый продукт. Международные стандарты используют метод «от обратного»: вначале актив тестируют на соответствие критериям оборотного средства, если критерии не соблюдены – его включают во внеоборотные активы. Состав внеоборотных активов по российским и международным правилам приведён в таблице 2.

Таблица 2. Состав внеоборотных активов по РСБУ и МСФО

Состав внеоборотных активов	
РСБУ	МСФО
Нематериальные активы Результаты исследований и разработок Материальные поисковые активы Основные средства Доходные вложения в материальные ценности Финансовые вложения Отложенные налоговые активы Прочие внеоборотные активы	Основные средства Нематериальные активы Прочие финансовые активы Отложенные налоговые активы Прочие внеоборотные активы

Правила учёта внеоборотных активов по международным и российским стандартам во многом различаются [2]. Некоторые из имеющихся расхождений носят чисто технический характер, однако имеют место и принципиально значимые отличия, затрагивающие процесс ведения учёта и раскрытия информации в отчётности. Ключевые расхождения представлены на рисунке 1.

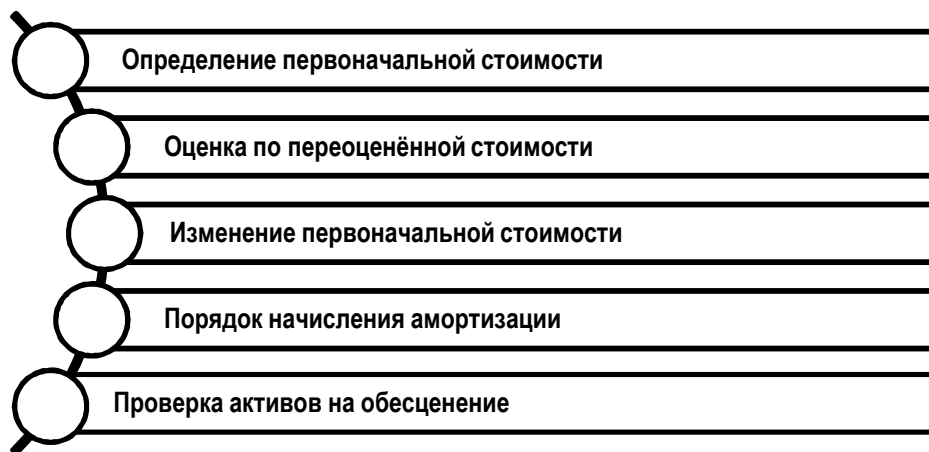


Рис. 1. Перечень отличий МСФО от РСБУ по учёту внеоборотных активов

Признание внеоборотных активов начинается с определения их первоначальной стоимости. По правилам и российских ПБУ, и МСФО на момент принятия актива к учёту его оценка осуществляется по себестоимости. Себестоимость в данном случае будет включать все затраты, понесённые организацией на момент приобретения или возведения объекта.

ПБУ 6/01 предписывает включать в себестоимость актива установленную в договоре с контрагентом цену объекта, затраты, непосредственно связанные с приобретением, а также все невозмещаемые налоги [6]. Отличительным моментом с позиции МСФО является необходимость на стадии принятия объекта к учёту закладывать в его себестоимость предполагаемые затраты на демонтаж и восстановление природного баланса [7].

Особого внимания заслуживает расчёт первоначальной стоимости внеоборотного актива в ситуации, когда оплата по договору поставки данного актива будет происходить не одномоментно, а поэтапно. В данном случае необходимо определить не фактическую себестоимость на момент признания актива, а рассчитанную приведённую стоимость, по которой он должен быть отражен в учёте (табл. 3).

Таблица 3. Порядок формирования первоначальной стоимости внеоборотных активов

Первоначальная стоимость внеоборотных активов (рассрочка платежа)	
РСБУ	МСФО
Первоначальная стоимость основных внеоборотных активов определяется величиной фактических затрат на приобретение, сооружение и изготовление.	Себестоимость объекта внеоборотных активов представляет собой эквивалент цены при условии немедленного платежа денежными средствами на дату отражения в учёте. При отсрочке платежа, выходящей за рамки обычных условий кредитования, разница между эквивалентом цены при условии немедленного платежа денежными средствами и общей суммой платежа признается в качестве процентов на протяжении периода отсрочки, за исключением случаев, когда такие проценты капитализируются в соответствии с МСФО.
Первоначальная стоимость внеоборотных активов (вклад в уставный капитал)	
РСБУ	МСФО
Первоначальная стоимость определяется в денежной оценке, согласованной с учредителями (участниками) организации.	МСФО не содержит упоминания о таком способе приобретения активов. Такие активы, скорее всего, будут оцениваться по справедливой стоимости. Велика вероятность, что эта оценка не совпадет с оценкой учредителей.

Последующая оценка внеоборотных активов в российском учёте строится таким образом, что в бухгалтерском учёте актив отражается по его первоначальной стоимости, в бухгалтерской отчётности – по остаточной. Первоначальная стоимость при этом корректируется на величину накопленной за отчётный период амортизации. По решению руководства или собственников компании перед составлением бухгалтерской отчётности может быть произведена переоценка активов.

Международные стандарты допускают применение двух альтернативных вариантов для учёта внеоборотных активов: по себестоимости или по переоценённой стоимости [11]. Модель учёта по переоценённой стоимости может быть применена как ко всей группе однородных активов, так и выборочно к отдельным объектам, при условии, что их использование длится более одного года [9].

Выбор метода учёта по переоценённой стоимости обязывает компанию проводить переоценку на регулярной основе до их справедливой стоимости и амортизировать переоценённую стоимость в течение оставшегося срока полезного использования (рис. 2).

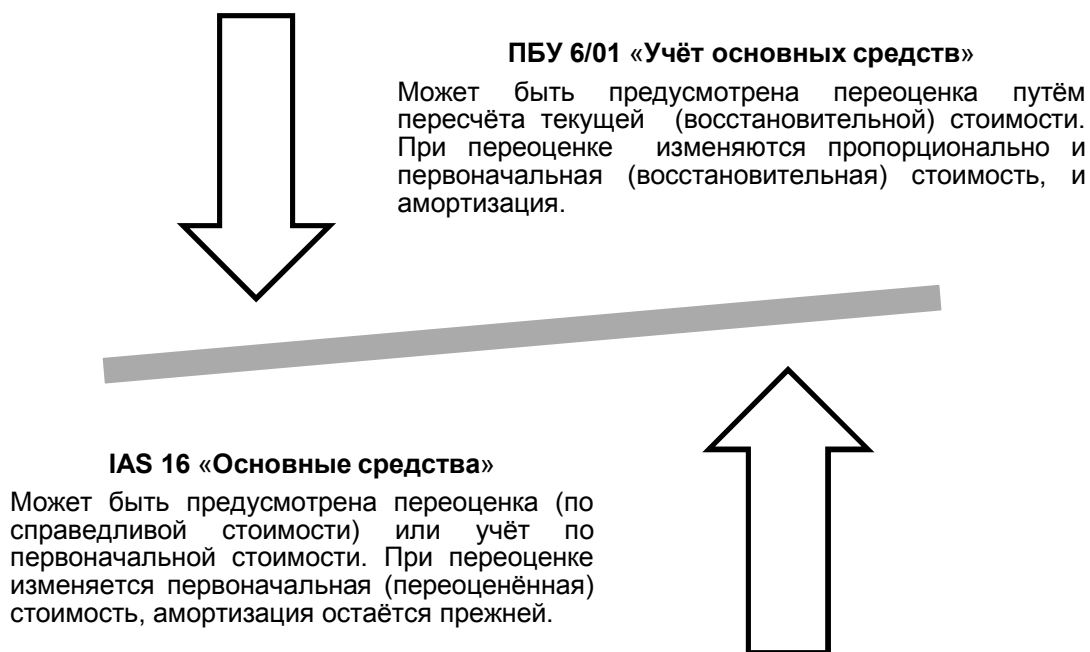


Рис. 2. Порядок оценки при учёте основных средств по переоценённой стоимости

В процессе эксплуатации внеоборотных активов компания неизбежно сталкивается с затратами, связанными с их поддержанием в работоспособном состоянии [13]. Все последующие затраты условно можно разделить на три категории:

- ремонт и текущее обслуживание;
- ремонт, сопровождающийся заменой отдельных запчастей;
- технический осмотр.

Представленные категории расходов оказывают различное влияние на первоначальную стоимость актива: часть расходов посредством капитализации включают в первоначальную стоимость, вследствие чего происходит её увеличение, часть расходов, например расходы на проведение регулярного технического осмотра, на стоимость актива не влияют и относятся сразу на расходы отчётного периода.

В отличие от текущего ремонта или профилактического технического осмотра затраты, сопряжённые с капитальным ремонтом, модернизацией или реконструкцией объекта, способные принести в будущем дополнительные экономические выгоды, должны быть включены в первоначальную стоимость актива [3]. Аналогичное требование распространяется на замену крупных деталей. По правилам МСФО крупные детали, имеющие различные сроки полезной службы и требующие регулярной замены, должны учитываться как самостоятельные объекты основных средств, поэтому когда компания производит замену какого-либо сложного компонента, в учёте такая операция рассматривается как реализация изношенного объекта с последующим увеличением балансовой стоимости актива на стоимость вновь установленного объекта.

В процессе эксплуатации внеоборотные активы подвержены снижению своей стоимости. Обесценение внеоборотных активов может быть в результате морального или физического износа [5]. ПБУ не учитывают снижение стоимости в результате морального устаревания актива, физический износ корректирует первоначальную стоимость в сторону уменьшения на величину накопленной амортизации.

Правила международного учёта обязывают компании проводить ежегодное тестирование внеоборотных активов на предмет их обесценения [9].

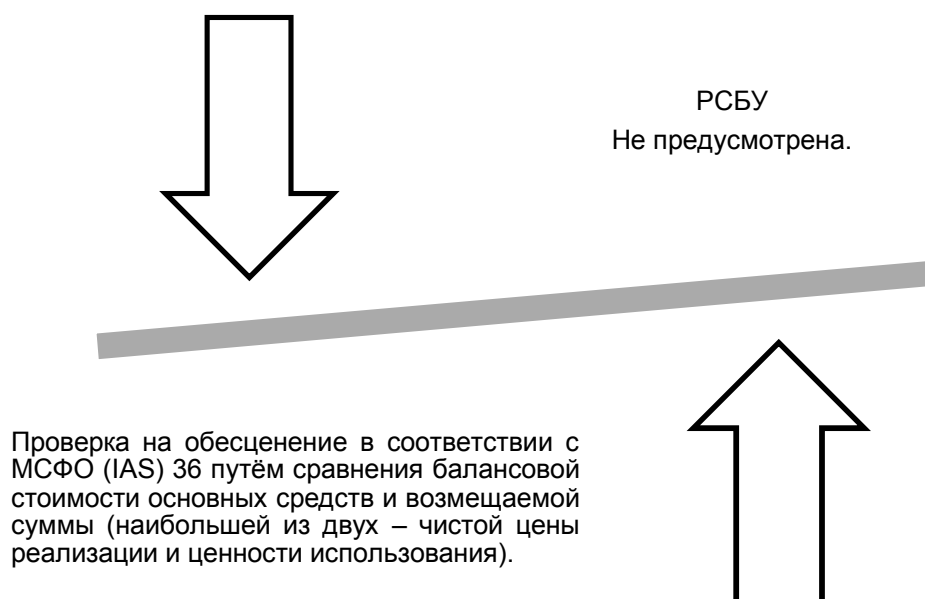


Рис. 3. Проверка на обесценение основных средств

МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» содержит открытый перечень внешних и внутренних признаков обесценения актива, наличие которых требует незамедлительного пересмотра балансовой стоимости и её последующей корректировки [7].

Как уже было отмечено ранее, внеоборотные активы подвержены физическому износу. Снижение стоимости вследствие физического износа происходит через категорию амортизации.

ПБУ 6/01 разрешает руководству компании при определении существенных положений учётной политики выбрать один из четырёх представленных в нём методов начисления амортизации:

- линейный метод;
- метод уменьшаемого остатка;
- метод списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования (метод суммы чисел);
- метод начисления пропорционально объёму продукции.

МСФО содержит описание трёх методов начисления амортизации:

- метод равномерного начисления (линейный);
- метод уменьшаемого остатка;
- метод единиц производства продукции.

В то же время перечень методов амортизации по МСФО является открытым, а следовательно, компания может использовать любой метод для начисления амортизации [12]. Кроме того, при изменении условий эксплуатации актива допускается смена метода начисления амортизации.

Порядок начисления амортизации основных средств, определяемый МСФО, близок российской практике учёта. Однако можно говорить и о наличии существенных отличий между ними. Безусловно, МСФО гораздо последовательнее проводят в жизнь идею, согласно которой амортизационные отчисления – это часть стоимости объекта основных средств, которая обеспечивает получение компанией совершенно конкретных экономических выгод (табл. 4).

Таблица 4. Различия в порядке начисления амортизации

Амортизация внеоборотных активов	
РСБУ	МСФО
Базой для начисления амортизации является фактическая стоимость приобретения объектов основных средств.	Амортизация начисляется с разницы между первоначальной стоимостью и ликвидационной стоимостью. Ликвидационная стоимость – сумма, которую организация рассчитывает получить за объект основных средств в конце предполагаемого периода его использования за вычетом затрат по ликвидации/выбытию объекта.
Амортизация заменяемых компонентов сложных основных средств	
РСБУ	МСФО
Не предусмотрена.	Затраты на замену компонента основных средств списываются в течение срока их службы. При первоначальном признании заменяемые сложные компоненты нужно выделить отдельно из первоначальной стоимости и амортизировать отдельно.

Если компания выбирает линейный метод, по правилам МСФО начисление амортизации продолжается даже при условии, что использование актива приостановлено: объект простаивает или временно не эксплуатируется. По правилам российского учёта в момент простоя актива в результате его консервации начисление амортизации должно быть прекращено.

С точки зрения МСФО, приоритет юридической формы над экономическим содержанием приводит к неполному отражению активов в отчётности и, соответственно, к неправильной оценке рисков и потенциальных выгод для пользователя. По требованиям российского бухгалтерского учёта операцию можно только при наличии правильно составленного первичного документа, в МСФО большая часть операций отражается в учёте на основе профессионального суждения бухгалтера, без привязки к оправдательной документации. Главным критерием отражения операции при формировании отчётности является приоритет экономического содержания над юридической формой.

Представленный сравнительный анализ положений российских нормативно-законодательных актов по бухгалтерскому учёту в части отражения операций с внеоборотными активами с положениями международных стандартов финансовой отчётности свидетельствует о том, что несмотря на стремительно развивающийся процесс сближения российского и международного учёта, между сопоставляемыми учётными системами по-прежнему существует большое количество различий как технического, так и принципиального характера.

Среди наиболее значимых можно отметить следующие отличительные черты:

- цель представления отчётной информации – подготовка отчётности по российским стандартам преследует исключительно фискальный характер, основное предназначение – предоставить органам статистики и налоговым организациям информацию для проведения контрольных мероприятий;

- отчётность, подготовленная по требованиям МСФО, в первую очередь, направлена на отражение экономической сущности происходящих в компании процессов, пользователями такой информации являются финансовые институты, учредители, инвесторы и прочие заинтересованные лица.

Именно разной целевой направленностью обусловлены различия в определении понятий, классификации, методах оценки внеоборотных активов, условий и принципов их признания.

В условиях активного внедрения международных стандартов в учётно-аналитическую работу российских компаний особую актуальность приобретают вопросы совершенствования методов и методик учёта внеоборотных активов, а также раскрытия информации о них в отчётности организации.

Библиографический список

1. Дружиловская Т.Ю. Концептуальные основы формирования отчётности в системах МСФО и РСБУ / Т. Ю. Дружиловская // Учётно-аналитические инструменты развития инновационной экономики: российский и европейский опыт : матер. IX Всероссийской научно-практической конференции (Россия, г. Княгинино, 23–24 ноября 2017 г.). – Княгинино : Нижегородский государственный инженерно-экономический институт, 2018. – С. 23–28.
2. Дружиловская Т.Ю. Новые определения и критерии признания элементов финансовой отчётности в системе МСФО / Т.Ю. Дружиловская, Э.С. Дружиловская // Бухгалтерский учёт. – 2018. – № 12. – С. 22–28.
3. Журкина Т.А. Основные средства: обеспеченность и эффективность использования / Т.А. Журкина, Ю.В. Баклашова // Современные тенденции развития технологий и технических средств в сельском хозяйстве : матер. Международной науч.-практ. конф., посвящённой 80-летию А.П. Тарасенко, д-ра техн. наук, заслуженного деятеля науки и техники РФ, профессора кафедры сельскохозяйственных машин Воронежского ГАУ ; под общ. ред. Н.И. Бухтоярова, В.И. Оробинского, И.В. Баскакова (Россия, г. Воронеж, 10 января 2017 г.). – Воронеж : ФГБОУ ВО Воронежский ГАУ, 2017. – Ч. II. – С. 241–245.
4. Информация Минфина России от 4 декабря 2019 г. «О практике применения Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» в 2015–2018 гг.» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/73062100/> (дата обращения: 25.02.2020).
5. Логвинова Т.И. Методический инструментарий риск-ориентированного аудита учётной информации об основных средствах в сельском хозяйстве / Т.И. Логвинова, Е.Ю. Дьяченко // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. – 2018. – Т. 11, № 2 (57). – С. 200–207.
6. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учёту «Учёт основных средств» ПБУ 6/01 : Приказ Минфина России № 26н от 30.03.2001. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_31472/ (дата обращения: 15.02.2020).
7. О введении Международных стандартов финансовой отчётности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчётности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации : Приказ Минфина России № 217н от 28.12.2015 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193532/ (дата обращения: 15.02.2020).
8. О консолидированной финансовой отчётности : Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103021/ (дата обращения: 15.02.2020).
9. Павлюченко Т.Н. Отражение активов в отчётности / Т.Н. Павлюченко, И.В. Калюгина // Финансовый вестник. – 2018. – № 3 (42). – С. 54–61.
10. Павлюченко Т.Н. Трансформация отчётности российских компаний в соответствии с МСФО / Т.Н. Павлюченко // Принципы и технологии экологизации производства в сельском, лесном и рыбном хозяйстве : матер. 68-й международной науч.-практ. конф. (Россия, г. Рязань, 26–27 апреля 2017 г.). – Рязань : Рязанский государственный агротехнологический университет им. П. А. Костычева, 2017. – С. 307–312.
11. Ширококов В.Г. Вектор развития активно-адаптивной системы бухгалтерского учёта в агропромышленном комплексе / В.Г. Ширококов // Международный бухгалтерский учёт. – 2012. – № 31 (229). – С. 3–9.
12. Ширококов В.Г. Теоретические и практические аспекты совершенствования учёта основных средств / В.Г. Ширококов, О.С. Бочарова // Социально-экономический потенциал развития аграрной экономики и сельских территорий : матер. науч. и учебно-методической конф. профессорско-преподавательского состава, научных сотрудников и аспирантов ФГБОУ ВО Воронежский ГАУ (Россия, г. Воронеж, 11–15 марта 2019 г.). – Воронеж : ФГБОУ ВО Воронежский ГАУ, 2019. – С. 314–318.
13. Экономика и управление предприятиями, отраслями, комплексами: проблемы и перспективы развития : монография / М.Н. Адушев, Ю.Н. Васильев., А.А. Власенко и др. ; под общ. ред. Чернова А.С. – Новосибирск : ООО «Центр развития научного сотрудничества», 2018. – 258 с.

СВЕДЕНИЯ ОБ АВТОРАХ Принадлежность к организации

Алена Юрьевна Бунина – кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учёта и аудита ФГБОУ ВО «Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I», Россия, г. Воронеж, e-mail: apom84@mail.ru.

Татьяна Николаевна Павлюченко – кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учёта и аудита ФГБОУ ВО «Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I», Россия, г. Воронеж, e-mail: Pavlyuchenko_tn@mail.ru.

Дата поступления в редакцию 20.05.2020

Дата принятия к печати 22.06.2020

AUTHOR CREDENTIALS Affiliations

Alena Yu. Bunina, Candidate of Economic Sciences, Docent, the Dept. of Accounting and Audit, Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great, Russia, Voronezh, e-mail: apom84@mail.ru.

Tatyana N. Pavlyuchenko, Candidate of Economic Sciences, Docent, the Dept. of Accounting and Audit, Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great, Russia, Voronezh, e-mail: Pavlyuchenko_tn@mail.ru.

Received May 20, 2020

Accepted after revision June 22, 2020