Научная статья

Original article

DOI 10.55186/26584964_2022_5_6_22

ОТРАЖЕНИЕ В ОТЧЕТНОСТИ ОБЕСЦЕНИВАНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В СООТВЕТСТВИИ С ФСБУ 6/2020

REPORTING OF DEPRECIATION OF FIXED ASSETS IN ACCORDANCE WITH NSB 6/2020

Цыбжит Батоевна Чимитдоржиева, Магистр, студент, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации (125993 Россия, г. Москва, ул. Ленинградский проспект, д. 49), тел. 8 (929) 513-34-80, tsibich@mail.ru

Tsybzhit B. Chimitdorzhieva, Master, student, Financial University under the Government of the Russian Federation (49 Leningradsky Prospekt st., Moscow, 125167 Russia), tel. 8 (929) 513-34-80, tsibich@mail.ru

Аннотация. Неопределенность экономической ситуации в стране, политические события прямо влияют на прогнозирование денежных потоков торговых предприятий и их реальных активов. Заметим, что определения величины обесценения активов / убытка от обесценения является не только требованием национальных и международных стандартов, но и неотложным требованием рынка и инвесторов. Это подтверждается исследованиями известной аудиторской компании Ernst & Young.

Результаты исследования Ernst & Young позволяют прийти к выводу, что пользователи финансовой информации относительно скептически настроены относительно отсутствия обесценения на текущий момент и соответствующего оптимизма со стороны руководства компаний. Они не вполне уверены в стабилизации ситуации и в будущем ожидают обесценивания активов. В

результате при изучении финансовой отчетности они потребуют большей степени прозрачности и более подробных объяснений к используемым руководством предположениям относительно перспектив развития компании. Организации, которые применяют надежные, комплексные и прозрачные процедуры оценки на предмет обесценения, которые дают им возможность восстановить доверие со стороны организаций, финансирующих, окажутся в более благоприятном положении, когда начнется оживление на рынках.

С экономической точки зрения полезность – экономическое понятие, включающее качественную и количественную характеристику влияния любого элемента экономической системы на результативность ее функционирования и развития.

Полезность в экономическом ее значении существенно отличается от других видов полезности: технической, духовной и т. Экономическую полезность можно измерить. При этом подходы к ее оценке различны. Представители марксистской школы утверждают, что полезность можно измерить с помощью затрат, которые означали термином «costs» – стоимость. И чем больше стоимость, тем больше затрачено общественно необходимого труда.

Abstract. The uncertainty of the economic situation in the country, political events directly affect the forecasting of cash flows of trading enterprises and their real assets. Note that determining the amount of asset impairment / impairment loss is not only a requirement of national and international standards, but also an urgent requirement of the market and investors. This is confirmed by the research of the well-known audit company Ernst & Young.

The results of the Ernst & Young study allow us to conclude that users of financial information are relatively skeptical about the absence of impairment at the moment and the corresponding optimism on the part of the management of companies. They are not quite sure about the stabilization of the situation and expect the depreciation of assets in the future. As a result, when studying the financial statements, they will require a greater degree of transparency and more detailed explanations to the assumptions used by management regarding the company's development prospects. Organizations that apply reliable, comprehensive and transparent impairment assessment procedures that enable

them to regain the trust of the financing organizations will be in a more favorable position when the recovery in the markets begins.

From an economic point of view, utility is an economic concept that includes qualitative and quantitative characteristics of the influence of any element of the economic system on the effectiveness of its functioning and development.

Utility in its economic meaning differs significantly from other types of utility: technical, spiritual, etc. Economic utility can be measured. At the same time, approaches to its assessment are different. Representatives of the Marxist school argue that utility can be measured using costs, which were meant by the term "costs" – cost. And the higher the cost, the more socially necessary labor is spent.

Ключевые слова: бухгалтерская отчетность, ФСБУ, обесценивание, основные средства

Keywords: accounting statements, RAS, depreciation, fixed assets

При любом подходе полезность можно измерить (оценить). Экономическую полезность можно измерить в денежной форме через уровень ценности, который детерминируется с величиной экономических выгод. В частности, ценность товара или услуги, затраты всегда выражают минимальную полезность, а цены имеют как путеводителя спроса, а не издержек производства. Если предложение фиксировано, то ценность определяется лишь субъективными оценками покупателя [3].

Следовательно, дальнейшая эволюция экономических отношений способствовала расширению экономического содержания полезности и ценности. В полезности и ценности появляется социальное и экономическое значение для общества, которые связаны именно с процессом оценки товара, услуг и других материальных ценностей, а в дальнейшем и нематериальных. Следующий эволюционный уровень ценности-фактор формирования спроса и целеосознания хозяйствующего субъекта [4].

Позже в теории полезности value in use было заменено на понятие "utility" (полезность – субъективное ощущение удовольствия от потребления блага). Заметим, что МСБУ 36 «Уменьшение ценности» оперирует именно этим понятиями «value in use» – это настоящая (приведенная) чистая стоимость актива,

рассчитанная путем оценки стоимости будущих денежных потоков, которые будут получены от актива или единицы, генерирующей денежные средства.

Таким образом, рассмотрение подходов к трактовке сущности «полезность» и «ценность» позволяет нам утверждать, что именно ценность и ее утрата будет влиять на дальнейшую стоимость любого актива и размер ожидаемых экономических выгод от него. Учитывая это, будем рассматривать не уменьшение полезности, а изменение уровня ценности, то есть величину обесценения (impairment of assets), которая выражается через уменьшение полезности [9].

Давая оценку уменьшению полезности основных фондов, определяются периоды времени, за которые объекты не приносят экономических выгод, а уменьшение полезности – это разница между остаточной стоимостью на данный момент и суммой действительной прибыли, которую планируется получить от актива в будущем [6]. Автор связывает уменьшение ценности с периодом времени, в течение которого актив не приносил экономическую выгоду [11]. По нашему мнению, это является несколько ошибочным мнением, поскольку для признания актива в балансе необходимо, чтобы он приносил экономическую выгоду в любой период. Другое дело, если он приносит ее в меньшем размере, что напрямую и влияет на его оценку. Кроме того, не совсем понятно, что такое «сумма действительной прибыли, которую планируется получить от актива в будущем».

Актив считается обесцененным, если компания не может возместить его балансовую стоимость в процессе использования или во время продажи [7]. Да, это дельная мысль, которая связана с возможностью и уровнем полученных экономических выгод.

Ученые трактуют уменьшение полезности как потерю экономической выгоды в сумме превышения балансовой стоимости инвестиции над суммой, которую предприятие ожидает получить за время удерживания инвестиции [8]. Автор оперирует такими понятиями, как «потеря экономической выгоды», что является результатом уменьшения уровня ценности при дальнейшем удержании активов.

С точки зрения положений МСФО 36 под обесцениванием актива следует понимать превышение балансовой стоимости (carrying amount) над суммой ожидаемого возмещения [15].

За изменения рыночных условий и внутренних факторов ценность этих активов может уменьшаться, а, следовательно, и стоимость меняться (уменьшаться). Однако стоимость основных средств и нематериальных активов уменьшается и в процессе обычной деятельности во время его эксплуатации, что выражается суммой амортизации, которая есть непосредственно расходами субъекта хозяйствования [13].

Следовательно, на стоимость основных средств и нематериальных активов влияет не только сумма начисленной амортизации, но и возможность получения экономических выгод, что, с нашей точки зрения, является приоритетным [8]. С нашей точки зрения, обесценение активов (impairment of assets) – потеря будущих доходов или потенциала актива сверх тех расходов, которые ожидают получить в результате обычной деятельности через амортизацию актива, и является результатом влияния экзо - и эндогенных факторов. В этой ситуации балансовая стоимость основных средств и нематериальных активов превышает доходы, которые могут быть получены от их использования или продажи. Известно, что принимать управленческие решения следует с учетом экономической целесообразности, то есть с учетом ожидаемых экономических выгод в будущем [10].

Основой для определения ценности являются будущие экономические выгоды (потенциальные доходы), которые характеризуют ее уровень для любого актива. Рассмотрим подробнее виды экономических выгод [12].

Расчет ценности при использовании основан на обоснованных и адекватных предположениях относительно прогнозов потоков денежных средств, утвержденных менеджментом компании. Состав денежных потоков является индивидуальным для каждого предприятия. Однако отечественный стандарт 28 не имеет положений, которые бы регламентировали структуру будущих денежных потоков. Такие положения должны состоять из:

а) прогнозных оценок поступлений денежных средств от непрерывного использования основных средств и нематериальных активов;

б) прогнозных оценок выбытия денежных средств, которое обязательно будет проходить в процессе генерирования поступлений денежных средств от непрерывного использования основных средств и нематериальных активов (включая выбытие денежных средств на подготовку актива к использованию) и которое можно прямо отнести к основным средствам и нематериальным активам или распределить на него на обоснованной и последовательной основе;

в) чистых денежных потоков (если они есть), что их получат или заплатят за ликвидацию актива в конце срока его полезной эксплуатации.

Предоставим методический подход к последовательности процесса оценивания обесценивания нефинансовых активов

При этом отражение уменьшения ценности основных средств и нематериальных активов следует осуществлять с учетом существенности такого обесценивания и учитывать признаки возможного обесценения. В соответствии с ФСБУ 1 уровень существенности информации определяется руководством предприятия. Предлагаем за порог существенности для признания в учете расходов и доходов руководствоваться положениями письма МФУ «О существенности в бухгалтерском учете и отчетности» и Методическими рекомендациями № 635, а принятые решения относительно существенности целесообразно закрепить в приказе об учетной политике. Предлагаем, за порог существенности принять величину, равную проценту чистой прибыли (убытка) торгового предприятия [1].

Анализ результатов исследования проведение торговыми предприятиями процедуры оценки основных средств и нематериальных активов на обесценение позволил выявить отсутствие применения этой процедуры во время учета основных средств и нематериальных активов по базовой модели, а именно по исторической себестоимости. Заметим, что нормы ФСБУ 6/2020 свидетельствуют об обязательном характере проведения процедуры оценивания основных средств и нематериальных активов на конец года на каждую годовую дату баланса.

Кроме того, в учетных политиках торговых предприятий не находят отображение положения относительно методики и организации проведения

тестирования активов на обесценение [5]. Поэтому считаем необходимым разработать организационные и методические основы проведения тестирования основных средств и нематериальных активов на обесценение и корректировки их стоимости на величину потерь от уменьшения полезности.

Рассмотрим организационные основы проведения оценки объектов основных средств и нематериальных активов на обесценивание / уменьшение полезности.

Первое, что необходимо для осуществления оценки основных средств и нематериальных активов на обесценение / уменьшение полезности, – наличие положений учетной политики, регламентирующие проведение тестирования на обесценение нефинансовых активов [14]. Предлагаем проект к приказу об учетной политике, который содержит основные положения, регулирующие организацию проведения оценки на обесценение / уменьшение полезности (извлечение).

Кроме того, для проведения тестирования на обесценение нефинансового актива предлагаем форму «Акта о тестировании на обесценения нефинансового актива». Поскольку Акт о тестировании на обесценения нефинансового актива является первичным документом, который подтверждает хозяйственную операцию, то он должен содержать все необходимые сведения о хозяйственных операциях. Так, основные реквизиты акта о тестировании на обесценивание / уменьшение полезности:

1) наименование акта, его номер, дата составления;

2) преамбула (состав комиссии, утвержденный приказом (номер и дата), определила его чистую стоимость реализации на основании следующих данных...);

3) перечень объектов основных средств / нематериальных активов, стоимость которых следует определить, и их краткая характеристика (название, инвентарный номер, заводской номер при наличии, где используется, каков размер экономической выгоды, балансовая и остаточная стоимость, сумма износа);

4) признаки, свидетельствующие об обесценивании / уменьшении полезности актива;

5) метод определения чистой стоимости реализации. В зависимости от метода оценки комиссия может использовать данные о:

- стоимость в договоре купли-продажи в сделке между независимыми сторонами;

- стоимость актива, который торгуется на активном рынке;

- стоимость, которые предоставили эксперты и тому подобное.

6) срок ожидаемого использования / эксплуатации;

7) решение комиссии;

8) подписи членов комиссии.

Литература

1. Приказ Минфина России от 17.09.2020 № 204н «Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» (Зарегистрировано в Минюсте России 15.10.2020 № 60399) [Электронный ресурс] - URL: http://www.consultant.ru/cons /cgi/online.cgi?req=doc&cacheid= 8754E69E4F1F11E65316E984B89F297D&SORTTYPE=0&BASENODE=1-1&ts=jSk72sSUt2Iyd6Vp&base=LAW&n =365338&md=A753F7A852D086ADD205249FC8DC43C7#Y1l72sS7isZAjpsT
2. Приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н (ред. от 11.04.2018) «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» (Зарегистрировано в Минюсте России 27.08.1998 № 1598) // Российская газета. - 31.10.1998. - № 208.
3. Приказ Минфина России от 19.11.2002 № 115н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02» (Зарегистрировано в Минюсте России 11.12.2002 № 4022) // Российская газета. - 17.12.2002. - № 236.
4. Приказ Минфина России от 27.12.2007 № 153н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007)» (Зарегистрировано в Минюсте России 23.01.2008 № 10975) // Российская газета. - 02.02.2008. - № 22.
5. Приказ Минфина РФ от 06.10.2011 № 125н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ

24/2011)» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 30.12.2011 № 22875) // Российская газета. - 27.01.2012. - № 17,

6. Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций (утв. Минфином РФ 30.12.1993 № 160) // Финансовая газета. - 1994. - № 6.
7. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» // Экономика и жизнь. -2000 - № 46.
8. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 26.07.2019) «О бухгалтерском учете» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2020) // Российская газета. - 09.12.2011. - № 278.
9. О бухгалтерском учете. Федеральный закон от 21.11.1996 №129-ФЗ.
10. О внесении изменений в Федеральный закон "О бухгалтерском учете". Федеральный закон от 18.07.2017 №160-ФЗ.
11. О консолидированной финансовой отчетности. Федеральный закон от 27.07.2010 г. №208-ФЗ.
12. О Положении о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации. Приказ Минфина РФ от 26 декабря 1994 г. №170.
13. Об утверждении положения о признании МСФО и разъяснений МСФО для применения на территории Российской Федерации. Постановление Правительства РФ от 25.02.2011 г. №107.
14. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ. Приказ МФ РФ от 29.07.1998 г. № 34н.
15. Об утверждении программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности. Постановление Правительства РФ от 06.03.1998 №283.

References

1. Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated 17.09.2020 No. 204n "On Approval of Federal Accounting Standards FSB 6/2020 "Fixed Assets" and FSB 26/2020 "Capital Investments" (Registered with the Ministry of Justice of the Russian Federation on 15.10.2020 No. 60399) [Electronic resource] - URL:

http://www.consultant.ru/cons /cgi/online.cgi?req=doc&cacheid=8754E69E4F1F11E65316E984B89F297D&SORTTYPE=0&BASENODE=1-1&ts=JSK72SSUT2IYD6VP&base=LAW&n=365338&md=A753F7A852D086ADD205249FC8DC43C7#Y1l72sS7isZAjpsT

2. Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation No. 34n dated 29.07.1998 (ed. dated 11.04.2018) "On Approval of the Regulations on Accounting and Financial Reporting in the Russian Federation" (Registered with the Ministry of Justice of the Russian Federation No. 1598 on 27.08.1998) // Rossiyskaya Gazeta. - 31.10.1998. -
3. No. 208.3. Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated 19.11.2002 No. 115n (ed. dated 16.05.2016) "On approval of the Regulations on Accounting "Accounting of expenses for Research, Development and Technological work" PBU 17/02" (Registered with the Ministry of Justice of the Russian Federation on 11.12.2002 No. 4022) // Rossiyskaya Gazeta. - 17.12.2002. - № 236.
4. Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated 27.12.2007 No. 153n (ed. dated 16.05.2016) "On approval of the Accounting Regulations "Accounting of Intangible Assets" (PBU 14/2007)" (Registered with the Ministry of Justice of the Russian Federation on 23.01.2008 No. 10975) // Rossiyskaya Gazeta. - 02.02.2008. - No. 22.
5. Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated 06.10.2011 No. 125n "On approval of the Accounting Regulations "Accounting for the development of natural resources" (PBU 24/2011)" (Registered with the Ministry of Justice of the Russian Federation on 30.12.2011 No. 22875) // Rossiyskaya Gazeta. - 27.01.2012. - № 17,
6. Regulation on accounting of long-term investments (approved by the Ministry of Finance of the Russian Federation on 30.12.1993 No. 160) // Financial Gazette. - 1994. - No. 6.
7. Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation No. 94n dated 31.10.2000 (ed. dated 08.11.2010) "On approval of the Accounting Plan of financial and economic activities of organizations and Instructions for its application" // Economics and Life. -2000 - No. 46.

8. Federal Law No. 402-FZ of 06.12.2011 (as amended on 26.07.2019) "On Accounting" (with amendments and additions, intro. effective from 01.01.2020) // Rossiyskaya Gazeta. - 09.12.2011. - № 278.
9. About accounting. Federal Law No. 129-FZ.
10. of 21.11.1996 On Amendments to the Federal Law "On Accounting". Federal Law No. 160-FZ of 18.07.2017.
11. On the consolidated financial statements. Federal Law No. 208-FZ of 27.07.2010.
12. On the Regulations on Accounting and Reporting in the Russian Federation. Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated December 26, 1994 No. 170.
13. On Approval of the Regulations on the Recognition of IFRS and Clarifications of IFRS for Application on the Territory of the Russian Federation. Resolution of the Government of the Russian Federation No. 107 dated 25.02.2011.
14. On the approval of the Regulations on Accounting and Accounting Reporting in the Russian Federation. Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated 29.07.1998 No. 34n.
15. On Approval of the Accounting Reform program in Accordance with International Financial Reporting Standards. Decree of the Government of the Russian Federation No. 283 dated 06.03.1998.

© Цыбжит Б.Ч., 2022 Научно-образовательный журнал для студентов и преподавателей «StudNet» №6/2022.

Для цитирования: Цыбжит Б.Ч. Отражение в отчетности обесценивания основных средств в соответствии с ФСБУ 6/2020// Научно-образовательный журнал для студентов и преподавателей «StudNet» №6/2022.