

УДК 657.1.012

¹*Т.Г. Королева, ¹Е.В. Кучерова, ^{1,2}Т.А. Тюленева*

¹Кузбасский государственный технический университет имени Т.Ф. Горбачева, Кемерово, email: krukta@mail.ru

²Филиал Кузбасского государственного технического университета имени Т.Ф. Горбачева в г. Прокопьевске, Прокопьевск

ПРОБЛЕМЫ ПРИМЕНЕНИЯ НОВЫХ ФСБУ В ПРАКТИКЕ РОССИЙСКОГО БУХГАЛТЕРА

Ключевые слова: ФСБУ, ликвидационная стоимость, балансовая стоимость, справедливая стоимость, оценочные обязательства, дисконтирование, аренда.

В статье представлено исследование по проблеме применения федеральных стандартов бухгалтерского учета в профессиональной деятельности бухгалтера. Российская система бухгалтерских стандартов достаточна обширна, соответствует рыночной экономике, охватывает множество учетных аспектов, в существенной степени приближена к разным требованиям МСФО. Вместе с достижениями развития системы бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности в Российской Федерации имеют место и значимые проблемы. В научной статье рассматриваются проблемы применения нововведенных федеральных стандартов по бухгалтерскому учету ФСБУ 5/2019 «Запасы», ФСБУ 6/2020 «Основные средства», ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды». Раскрываются проблемы применения новых понятий для российских бухгалтеров: ликвидационная стоимость, справедливая стоимость, по которой должна оцениваться переоцененная стоимость объектов. Обобщается роль профессионального суждения в решении проблем применения новых ФСБУ.

¹*T.G. Koroleva, ¹E.V. Kucherova, ^{1,2}T.A. Tyuleneva*

¹T.F. Gorbachev Kuzbass State Technical University, Kemerovo, email: krukta@mail.ru

²Branch of T.F. Gorbachev Kuzbass State Technical University in Prokopyevsk, Prokopyevsk

PROBLEMS OF APPLICATION OF THE NEW FAS IN THE PRACTICE OF THE RUSSIAN ACCOUNTANT

Keywords: FAS, liquidation value, book value, fair value, estimated liabilities, discounting, lease.

The article presents a study on the problem of the application of federal accounting standards in the professional activity of an accountant. The Russian system of accounting standards is quite extensive, corresponds to a market economy, covers many accounting aspects, and is substantially close to various requirements of IFRS. Along with the achievements of the development of the accounting system and the formation of accounting (financial) statements in the Russian Federation, there are significant problems. The scientific article discusses the problems of applying the new federal accounting standards FAS 5/2019 "Stocks", FAS 6/2020 "Fixed Assets", FAS 26/2020 "Capital Investments", FAS 25/2018 "Lease Accounting". The problems of applying new concepts for Russian accountants are revealed: the liquidation value, the fair value at which the revalued value of objects should be assessed. The role of professional judgment in solving the problems of applying the new FAS is summarized.

В современной экономической жизни происходят постоянные изменения в законодательстве. Основной тенденцией развития системы бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности в Российской Федерации выступает сближение действующих РСБУ и международных стандартов финансовой отчетности (далее по тексту МСФО). Причина этого заключается в том, что Российская Федерация остается частью мировой экономики и совре-

менное финансовое положение многих российских экономических субъектов характеризуется развитой корпоративной сетью не только в самой стране, но и за рубежом. В настоящее время на сайте Министерства финансов Российской Федерации для коммерческих организаций представлено:

– 22 действующих положения по бухгалтерскому учету (один из которых утрачивает силу с 01.01.2024 г. по причине издания Приказа Минфина РФ

от 30.05.2022 г. №86н, по которому утверждено ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы»);

– 6 новых стандартов федерального значения по бухгалтерскому учету (далее по тексту ФСБУ);

– перечень ФСБУ, которые пребывают сегодня на разных этапах разработки, а также изменения по программе создания ФСБУ на 2022–2026 гг., что было утверждено Приказом Минфина РФ от 22.02.2022 г. №23н (далее по тексту Приказ Минфина №23н) [9].

ФСБУ, которые были разработаны и приняты для коммерческих организаций:

– с 01.01.2021г.: ФСБУ 5/2019 «Запасы», утв. Приказом Минфина РФ от 15.11.2019 г. №180н (далее по тексту ФСБУ 5/2019), ФСБУ 6/2020 «Основные средства» (далее по тексту ФСБУ 6/2020), ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», утв. Приказом Минфина РФ от 17.09.2020 г. №204н (далее по тексту ФСБУ 26/2020) [1];

– с 01.01.2022г.: ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете», который был утвержден Приказом Минфина РФ от 16.04.2021 г. №62н, ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», утв. Приказом Минфина РФ от 16.10.2018 г. №208н (далее по тексту ФСБУ 25/2018);

– с 01.01.2024г.: ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы», утв. Приказом Минфина РФ от 30.05.2022 г. №86н (предоставление субъектам хозяйствования права на принятие решения по его применению до того, как наступил указанный срок).

Система существующих бухгалтерских стандартов является довольно-таки развитой. Она находится в соответствии с рыночной экономикой, затрагивая множество учетных аспектов, имеет схожие характеристики с требованиями МСФО. Однако стоит отметить, что кроме достижений в развитии системы по ведению бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности в Российской Федерации имеют место и значимые проблемы [4, с. 524].

Цель исследования

Цель статьи – анализ наиболее важных проблем, возникающих при применении новых ФСБУ.

Материал и методы исследования

В процессе исследования использовались анализ, синтез, сравнение, наблюдение, метод аналогий

Результаты исследования и их обсуждение

Статья посвящена проблемам, возникающим при применении новых федеральных стандартов в практике ведения учета.

Первой явной проблемой применения новых ФСБУ является тот факт, что новые ФСБУ по регулированию отдельных аспектов учетной деятельности адресуют российских бухгалтеров к определенным МСФО по той причине, что отсутствуют российские аналоги. Так, наличие необходимости применять МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» для оценивания справедливой стоимости присутствует в ФСБУ 25/2018, 5/2019, 6/2020 [1]; а ФСБУ 6/2020 [1] содержит ссылку на использование МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» для того, чтобы выполнять учет обесценения активов. Благодаря указанным отсылкам МСФО сближается с РСБУ. Но, несмотря на это, у российских субъектов хозяйствования отсутствует необходимость применять МСФО, поэтому отсутствует и опыт трактовки требований международных стандартов, и понимание их концепции. По этой причине на практике разные организации по-разному будут использовать один и тот же МСФО. По итогам 2022 года, когда в работе бухгалтеров найдет применение основная часть новых требований ФСБУ, появится возможность провести сравнительный анализ отчетных данных российских компаний.

Следующими проблемами, связанными с применением новых ФСБУ являются проблемы оценки активов и обязательств, возникшие по причине введения ФСБУ новых видов формирования оценок, которые выступают в качестве новых понятий для бухгалтеров, реализующих свою деятельность на территории РФ:

1. С 2022 г. между налоговым и бухгалтерским учетом появились противоречия, которые содержатся в понятийном аппарате отражения стоимости объектов основных средств. Так,

в новом ФСБУ 6/2020 [1], вступившем в действие с 01.01.2022 г., раскрывается понятие «балансовая стоимость», под которой, согласно п. 26 ФСБУ 6/2020, понимается «разница между первоначальной стоимостью и начисленной амортизацией» [1]. Но для российского бухгалтера таким определением привычнее называть «остаточную стоимость». Раскрытие такого понятия, как «остаточная стоимость» необходимо для того, чтобы достичь цели налогового учета, указанную в ст. 375 НК РФ. Новый ФСБУ по учету основных средств, вводя понятие «балансовая стоимость», в определенной степени реализует один из основных принципов МСФО – приоритет сущности над формой, то есть если основные средства подлежат отражению в бухгалтерском балансе, значит логичнее использовать понятие «балансовая стоимость». К тому же последняя претерпела некоторые изменения: при её расчете необходимо учесть не только первоначальную стоимость и накопленную амортизацию, а также обесценение, чего в российском учете не было никогда.

2. Проведение теста на обесценение объектов основных средств и капитальных вложений, вводимого ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020. Проведенный анализ требований федеральных стандартов позволяет сделать вывод, что требование учитывать описанные внеоборотные активы с учетом обесценения есть, а каких-либо методических указаний нет. Как уже упоминалось выше, ФСБУ 6/2020 решает данную проблему, дав прямую ссылку на использование МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», то есть помимо прочих вопросов, вызванных новыми объемными федеральными стандартами, бухгалтер должен разобраться с тем, как проводится тест на обесценение по стандартам международным, разобраться с терминами и смыслом, в них заложенном. Однако, и в МСФО по учету обесценения нет однозначного ответа, как именно провести тест. Чтобы понимать его требования, необходимо иметь представление об оценке в целом: какими методами проводится, какие методы к каким активам применяются и т.п. Другими словами, для понимания требований проведения теста на обесценение, желательно обла-

дать навыками оценщика. Тем организациям, которые имеют опыт составления отчетности по МСФО, имеют специалистов соответствующего профиля, значительно проще – специалист по МСФО способен пояснить сложные моменты и даже предложить методику общей оценки, например, доходным методом. Другим же компаниям, скорее всего, понадобятся внешние консультанты и дополнительное обучение персонала.

3. Необходимость определения новых видов оценки для выполнения требований ФСБУ 25/2018 [3], ФСБУ 5/2019 [2], ФСБУ 6/2020[1], а именно: справедливой стоимости, используемой для оценки переоцененной стоимости объектов, подлежащих регулярному переоцениванию, запасов, основных средств, иных активов, поступающих на безвозмездной основе или же в соответствии с договорами, которые предусматривают исполнение разными нефинансовыми активами имеющихся обязательств. Требуется отметить, что проблема, связанная с применением справедливой стоимости, появляется у российских бухгалтеров в связи с тем, что ее расчет перешел в плоскость профессионального мнения бухгалтера, не имеет конкретной методики расчета, порядка документального подтверждения справедливой стоимости, а также многие российские бухгалтера не имеют опыта применения МСФО.

4. Ввод нового вида стоимости для того, чтобы оценить объект основных средств, а именно: ликвидационной стоимости. П. 37 ФСБУ 6/2020 гласит, что определить ликвидационную стоимость можно в процессе первоначального признания основных средств экономическими субъектами. Ликвидационная стоимость – оценочное значение [1]. В данном случае рассмотрение основных средств происходит аналогично достижению периода срока полезного их использования, нахождению при этом в состоянии, которое характерно окончанию данного срока. В данном случае актуальным становится вопрос, связанный со способом, источником получения информации, а также с лицом, который должен это выполнять. Справедливо отметить, что проблема, связанная с использованием ликвидационной

стоимости, обладает связью с тем, что при высоком сроке полезного использования, увеличивается объем трудностей, связанных с определением стоимости его продажи субъектом хозяйствования, видов расходов для этого, способные возникнуть в будущем [4, с. 24]. Каждый бухгалтер, осуществляющий свою трудовую деятельность в пределах РФ, нуждается в выработке методики для того, чтобы определять ликвидационную стоимость по объектам, относимым к основным средствам, опираясь на особенности деятельности субъектов хозяйствования, состава используемых основных средств, а также особенностей, сопровождающих их оценку.

5. Проблема, связанная с установлением размера первоначальной стоимости разных объектов, относящихся к основным средствам, а также к фактической себестоимости имеющихся запасов по той причине, что в состав порядка реализации их определения при помощи новых ФСБУ добавлены были соответствующие оценочные обязательства [1, п. 10; 2, п. 11]. В ФСБУ 5/2019 [2], п. 10 ФСБУ 6/2020 [1] отсутствуют конкретные рекомендации, связанные непосредственно с установлением размера соответствующего оценочного обязательства. Таким образом, можно утверждать, что каждый бухгалтер, осуществляющий свою трудовую деятельность в пределах нашего государства, вынужден в обязательном порядке выявлять методику для того, чтобы выполнять его расчет в своем субъекте хозяйствования. Указанная проблема обладает тесной связью с субъективностью выполняемого расчета соответствующего оценочного обязательства, а также с отсутствием определенных методик по реализации расчета, направленностью деятельности бухгалтера субъектов хозяйствования на свое профессиональное мнение.

Отметим также, что применение новых ФСБУ обладает еще одной проблемой, которая заключается в наличии трудностей в выполнении учета капитальных инвестиций по ФСБУ 26/2020 [1], который был введен 01.01.2022 г.

Основная проблема применения требований указанного выше ФСБУ заключается в наличии необходимости применять профессиональное суждение бух-

галтера российских компаний по разным вопросам [5-7].

Случаи профессионального суждения в процессе применения ФСБУ 26/2020 [1]:

- при использовании критерия существенности при установлении размера затрат для выполнения неплановых ремонтов основных средств, подлежащих признанию в виде капитальных инвестиций;

- при использовании критерия существенности при установлении вида восстановления, подлежащего признанию в виде объекта капитальных вложений;

- при установлении справедливой стоимости всех капитальных инвестиций, которые были получены на безвозмездной основе или при обмене на иное имущество, активы, услуги, работы;

- при вычислении дисконтированной стоимости всех капитальных инвестиций непосредственно в основные средства;

- при установлении чистой, справедливой стоимости реализации вторичного сырья, продукции, иных материальных ценностей, которые были получены при реализации необходимых капитальных инвестиций;

- при установлении размера обесценения капитальных инвестиций для того, чтобы рассчитать их балансовую стоимость, которая подлежит отражению в бухгалтерской (финансовой) отчетности субъекта хозяйствования;

- при вычислении размера оценочного обязательства, который входит в состав капитальных инвестиций.

В качестве следующей выступает проблема, которая связана с использованием субъектами хозяйствования ФСБУ 25/2018. Данный стандарт ввел новые понятия, термины для бухгалтеров российских компаний. Более того, указанный стандарт содержит модифицированную методику по учету аренды непосредственно у арендодателя и арендатора. Ранее в бухгалтерском учете, т.е. до того момента, когда был введен ФСБУ 25/2018, происходило формальное отражение арендных отношений, которые не могли раскрыть полную картину для лиц, использующих финансовую отчетность [8, с. 32].

Проблемы, возникшие в учете аренды из-за введения ФСБУ 25/2018, это:

1. Отсутствие конкретного счета, подлежащего использованию для того, чтобы вести учет права на использование актива (арендованные объекты). Получается, что компания имеет право на принятие решения в самостоятельном порядке, а также на самостоятельный выбор счета для выполнения последующего учета [9]. В результате этого арендатор имеет возможность самостоятельно разрабатывать вариант по учету аренды с отображением в учетной политике принятого им решения. На сегодняшний день подобный подход вызывает тревогу, как всё новое и непривычное, но при дальнейшем внедрении в практику, позволит специалистам лучше понимать суть финансовых операций, не только связанных с арендой в целом, по-новому взглянуть на процесс бухгалтерского учета.

2. Добавление размера оценочно-го обязательства в фактическую стоимость во время оценивания аренды [10]. По данному стандарту все платежи по обязательствам, связанными с арендой, подлежат обязательному дисконтированию. На первый взгляд кажется, что бухгалтеры вынуждены самостоятельно осуществлять определение ставки дисконтирования [11], тогда как ее выбор, изменение отразится на оцениваемой дисконтированной величине. Как результат – методологическая проблема, которая обладает связью непосредственно с обоснованием выбранной ставки дисконтирования. Более того, данные действия формируют основу для того, чтобы выполнять манипулирование оценками, т.е. достоверностью данных финансовой (бухгалтерской) отчетности субъекта хозяйствования [12]. Однако, с такой проблемой, скорее всего, столкнутся небольшие предприятия, в штате которых нет финансового отдела или аналитика. Определение обоснованной ставки дисконтирования не является проблемой для указанных специалистов и многие крупные компании разрабатывают методологию учета арендных операций, опираясь на опыт специалистов по финансам. К тому же, в практике МСФО распространено использование внутренней ставки доходности в качестве ставки дисконтирования, что также упростит учет для российского бухгалтера.

3. Арендодатель выполняет классификацию аренды на операционную и финансовую. Исходя из этого, формируются бухгалтерские проводки, связанные с учетом имущества, которое было передано в аренду. В обязанности арендодателя входит отнесение аренды к финансовой в том случае, если право собственности, риски, выгоды от данного права подлежат переходу арендующему субъекту хозяйствования. Для того, чтобы осуществить учет финансовой аренды для бухгалтеров используется такое понятие, как: инвестиции в аренду. Данный термин применяется для того, чтобы вести учет аренды, выступающего в качестве нового вида актива. Требуется отметить, что арендодатель рассчитывает, а также учитывает доходы в виде начислений в качестве процентов по данному активу. Аренда относится арендодателем к операционной, если право собственности продолжит находиться непосредственно у него, что оставляет у него рисков, выгод, которые имеют связь с данным правом собственности. Арендатор же при этом учитывает арендуемый актив, как если бы он был объектом финансовой аренды, то есть признаёт актив на балансе, рассчитывая амортизационные отчисления, отражает обязательства за весь период действия договора в дисконтированной стоимости и по мере использования объекта аренды учитывает проценты в качестве расхода периода. Операционной можно признать только ту аренду, срок которой менее 12 месяцев и (или) выполняется суммовой критерий. Важно отметить, что арендатор отражает полученной по договору аренды актив на балансе, как собственное имущество, вне зависимости от того, что указано в договоре. Данный момент также вызвал волну непонимания российских специалистов, привыкших к совершенно иному подходу.

Для того, чтобы понять новые требования по учету аренды, рекомендуется рассмотреть данные операции, как заимствование с залогом, чем по своей экономической сути данные операции и являются. Таким образом, даже в отсутствии предусмотренных счетов и шаблонов, к чему привык российский бухгалтер, можно понять, каким образом необходимо отразить операции.

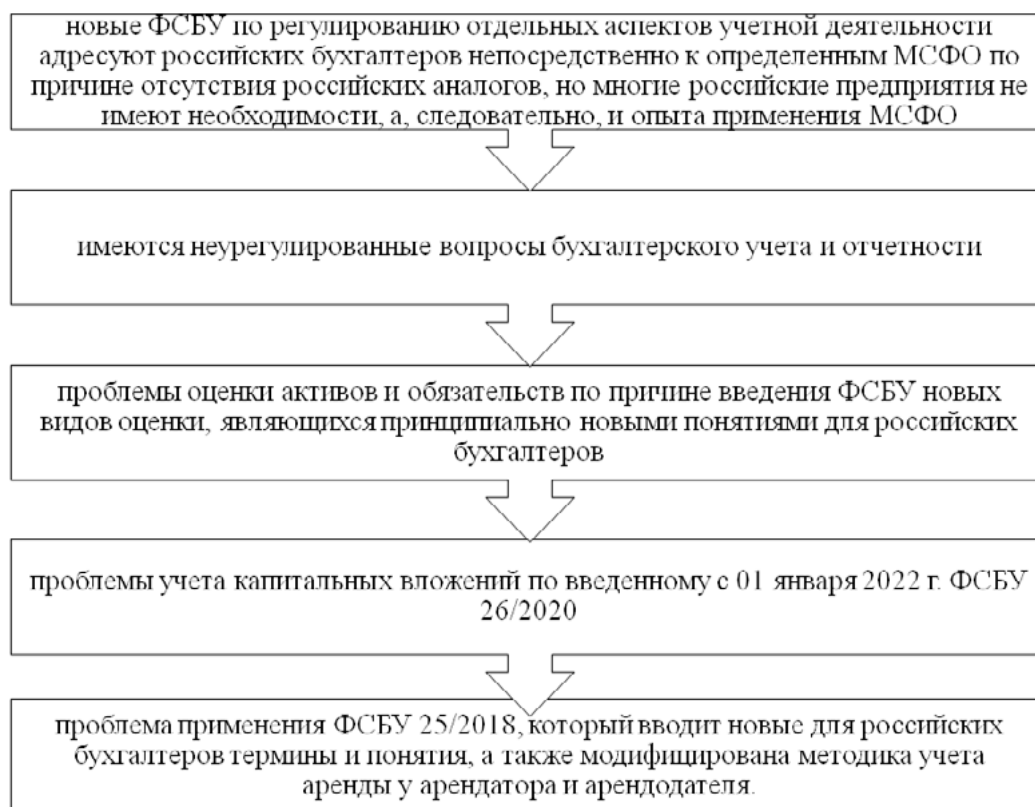


Рис. 1. Проблемы применения ФСБУ

На рисунке 1 обобщим проблемы применения ФСБУ, рассмотренные в настоящей статье.

Выводы

Таким образом, несмотря на реформирование бухгалтерского учета и его сближение с МСФО, при применении новых ФСБУ у российских бухгалтеров возникают определенные трудности и проблемы. Для решения проблем применения новых ФСБУ российским бухгалтерам необходимо применять свое профессиональное суждение в отношении справедливой стоимости, дисконтированной стоимости, ликвидационной стоимости, величины обесценения и оценочного обязательства, разрабатывать методики оценки отдельных активов и обязательств, методики расчета каждого вида стоимости актива и обязательств. А российским компаниям необходимо увеличивать расходы на дополнительное профессиональное обучение работников бухгалтерии. Глобальные концептуальные изменения в российских учетных

стандартах предъявляют новые требования к профессии бухгалтера. Отныне это не просто счетовод, привыкший к четким указаниям и методикам. Сегодня данный специалист должен мыслить системно, понимать все бизнес-процессы организации и просчитывать их влияние на финансовую отчетность, обладать навыками смежных специальностей. Даже совместная работа по выработке мнения и оценке со специалистами других служб организации предполагает, что бухгалтер сможет разъяснить, что именно требуется и, как должна быть поставлена работа по оценке. В этом отношении проще тем компаниям, в штате которых присутствует специалист по МСФО, способный помочь разобраться с новыми подходами в учете, так как основа изменений российских практик учета – это международные стандарты, хотя различия между МСФО и ФСБУ сохраняются. То, как российские бухгалтеры справятся с новыми для себя вызовами, станет ясно после сдачи отчетности за 2022 год и итогов аудита.

Библиографический список

1. Приказ Минфина России от 17 сентября 2020 г. №204н «Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения». [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/ (дата обращения: 30.03.2023).
2. Приказ Минфина России от 15 ноября 2019 г. № 180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы». [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_348523/ (дата обращения: 30.03.2023).
3. Приказ Минфина России от 16 октября 2018 г. №208н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» (с изменениями и дополнениями). [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_314504/ (дата обращения: 30.03.2023).
4. Ястребова Е.Н., Ю.И. Шмидт Проблемные аспекты применения оценки активов и обязательств // Вестник Тверского государственного университета. Серия: Экономика и управление. 2022. № 1 (57). С. 23-34.
5. Шевелева О.Б., Зонова О.В., Тюленева Т.А. К вопросу о повышении финансовой грамотности в высшей школе // Управленческий учет. 2022. № 11-2. С. 524-530.
6. Тюленева Т.А. Оценка перспектив развития бухгалтерского учета на горнодобывающих предприятиях как фактора обеспечения их устойчивого развития // Друкеровский вестник. 2018. № 1(21). С. 128-133.
7. Тюленева Т.А. Формирование системы управленческого учета на промышленных предприятиях. М.: Издательство «Русайнс», 2016. 148 с.
8. Дружиловская Т.Ю. Реформирование российского бухгалтерского учета: история, современные проблемы, перспективы // Международный бухгалтерский учет. 2021. Т. 24. № 5 (479). С. 524-547.
9. Ефимова О.В., Рожнова О.В. Актуальные проблемы использования дисконтированной стоимости в финансовой отчетности // Экономический анализ: теория и практика. 2021. Т. 20. № 9 (516). С. 1703-1730.
10. Левченко Н.Е., Путырская Я.В. Бухгалтерский учет капитальных вложений в условиях реформирования законодательства // Baikal Research Journal. 2022. Т.13. № 2.
11. Сенина К.В. Проблемы учета аренды в российском бухгалтерском учете в условиях адаптации к нормам МСФО // Экономика. Бизнес. Финансы. 2021. № 3. С. 31-35.
12. Официальный сайт Минфина России. [Электронный ресурс]. URL: <https://minfin.gov.ru/> (дата обращения: 30.03.2023).