

УДК 657.01
ББК 65.052.02

DOI: 10.25683/VOLBI.2020.50.127

Yazykova Svetlana Vladimirovna,
Candidate of Economics,
Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation,
Moscow University of Industry and Finance “Synergy”,
Russian Federation, Moscow,
e-mail: sv.yaz@bk.ru

Языкова Светлана Владимировна,
канд. экон. наук,
доцент кафедры бухгалтерского учета и налогообложения,
Московский финансово-промышленный университет «Синергия»,
Российская Федерация, г. Москва,
e-mail: sv.yaz@bk.ru

ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ К ПРОДАЖЕ КАК НОВЫЙ ОБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: ОСНОВНЫЕ ВОПРОСЫ ПРИЗНАНИЯ, ОЦЕНКИ, ОТРАЖЕНИЯ В УЧЕТЕ И ОТЧЕТНОСТИ

NON-CURRENT ASSETS FOR SALE AS A NEW OBJECT OF ACCOUNTING: BASIC ISSUES OF RECOGNITION, VALUATION, ACCOUNTING AND REPORTING

08.00.12 — Бухгалтерский учет, статистика (1.3.Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета)
08.00.12 — Accounting, statistics (1.3. The methodological bases and the target settings of an accounting)

Происходящее в настоящее время в нашей стране реформирование национальной системы бухгалтерского учета, обусловленное необходимостью интеграции в мировое экономическое сообщество, адаптации и приближения к требованиям международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), вызвало потребность в пересмотре значительного количества нормативно-правовых актов, касающихся вопросов ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности. В первую очередь это затронуло федеральные стандарты бухгалтерского учета (ПБУ). Одно из последних изменений, принятых в ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности», привело к введению в систему российского учета нового объекта — долгосрочных активов к продаже. Данный документ раскрывает содержание понятия «долгосрочные активы к продаже» и устанавливает правила их оценки при признании и после него, описывает требования к раскрытию информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Однако в нем не приводится методика отражения указанных объектов на счетах бухгалтерского учета. Данная статья посвящена исследованию и критическому анализу ключевых положений указанного документа, а также иных документов, которые в той или иной степени будут касаться вопросов учета нового вида активов организации, а также разработке возможного порядка отражения долгосрочных активов к продаже на счетах бухгалтерского учета. Автором установлено, что порядок оценки долгосрочных активов при их признании и последующем учете не имеет существенных отличий от порядка, предусмотренного в международной практике, а также предложены варианты методики, которая может применяться организациями для отражения операций с данными активами в бухгалтерском учете.

The ongoing reform of the national accounting system in our country, due to the need for integration into the world economic community, adaptation and approximation to the requirements of international financial reporting standards (IFRS) has caused the need for a significant revision of a significant number of legal acts relating to accounting and accounting reporting. First of all, it affected at the Federal accounting standards (PBU). One of the latest changes adopted in PBU 16/02 “information on discontinued operations” led to the introduction

of a new object into the Russian accounting system — non-current assets for sale. This document discloses the content of the concept of “non-current assets for sale” and establishes the rules for their evaluation at recognition and after it, describes the requirements for disclosure in the accounting (financial) statements. However, it does not provide a method of reflection of these objects on the accounts. This article is devoted to the study and critical analysis of key provisions of the document and other documents which, in varying degrees, will relate to accounting matters new assets of the organization but also the elaboration of possible requirements for reporting of long-term assets for sale in the accounts.

The author established that the procedure for assessing non-current assets for sale in their recognition and subsequent accounting has no significant differences from the procedure provided for in international practice, and proposed options for the methodology that can be used by organizations to reflect transactions with these assets in accounting.

Ключевые слова: федеральный стандарт бухгалтерского учета, оценка, долгосрочные активы к продаже, запасы, внеоборотные активы, основные средства, справедливая стоимость, прекращаемая деятельность, балансовая стоимость, рыночная стоимость

Keywords: Federal accounting standard, measurement, non-current assets for sale, inventories, fixed assets, fair value, discontinued operations, book value, costs of purchase.

Введение

Бухгалтерский учет в России в настоящее время переживает сложный переходный этап реформирования. Как известно, внесены серьезные поправки в ПБУ 16/02, в соответствии с которыми в системе российского бухгалтерского учета появился новый объект — долгосрочные активы к продаже. Указанные активы были выделены из состава основных средств и переведены в категорию оборотных активов организации. Это, безусловно, потребует разработки и систематизации порядка осуществления бухгалтерского учета указанных активов, а также таких активов, как запасы, основные средства, внесения изменений в учетную политику организаций на 2020 г. Все это и обуславливает актуальность выбранной темы исследования.

Изученность проблемы. Вопросам изучения содержания категории «долгосрочные активы к продаже» уделялось достаточно внимания со стороны многих отечественных ученых и практиков. В то же время основное внимание исследователей было сконцентрировано на анализе международных правил учета указанных объектов и возможном их преломлении к российским условиям. Однако после признания такого объекта в российской системе учета остались вопросы, связанные с формированием порядка отражения операций с указанными активами на счетах бухгалтерского учета. Этим объясняется **целесообразность** разработки темы исследования, **целью** которого является изучение содержания новых российских правил, касающихся вопросов учета долгосрочных активов к продаже, сравнение их с существующими в международной системе учета, выявление проблем, связанных с отражением в учете и отчетности, которые могут возникнуть в связи с отсутствием четкой методики, и предложение путей их преодоления. Исходя из указанной цели, в работе поставлены и последовательно решены следующие **задачи**:

1) исследование сущности понятия «долгосрочные активы к продаже» и сравнение с существующим в международной практике объектом;

2) изучение и анализ положений нормативно-правовых документов, в которых отражены отдельные вопросы, касающиеся оценки, отражения в учете и отчетности долгосрочных активов к продаже;

3) систематизация методики отражения в учете указанных объектов.

Научная новизна. Среди положений проведенного исследования, имеющих элементы новизны, можно выделить следующие результаты:

1) раскрыта сущность понятия «долгосрочные активы к продаже», а также выявлены некоторые противоречия указанного термина применительно к классификации данных активов;

2) обоснованы методические подходы и представлены рекомендации по отражению операций с долгосрочными активами к продаже в бухгалтерском учете.

Методология. Теоретико-методологическая основа исследования опирается на совокупность нормативно-правовых актов, а также научных работ, посвященных изучению содержания понятия «долгосрочные активы к продаже», а также методики их оценки. В процессе исследования были использованы такие общенаучные методы, как описание, анализ и синтез, сравнение, метод аналогий, логический и системный подходы.

Теоретическая и практическая значимость работы заключается в том, что результаты исследования могут быть полезны широкому кругу лиц, интересующихся вопросами нововведений в порядок регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации, а также могут использоваться в практической деятельности бухгалтерами организаций.

Основная часть

Актуальной проблемой современной экономики является адаптация отечественной системы учета к требованиям Международных стандартов финансовой отчетности. В целях сближения российских стандартов с международными 13 июня 2019 г. Минюст зарегистрировал Приказ Минфина России от 05.04.2019 № 54н, который внес изменения в действующее ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности». В российских правилах бухучета появился новый вид активов — долгосрочные активы к продаже.

Многие исследователи [1—5] отмечали, что отсутствие в учете такого объекта, как долгосрочные активы, предназначенные для продажи, приводило к отражению в финансовой отчетности данных активов по строкам «Основные средства», «Нематериальные активы», «Доходные вложения в материальные ценности» и другим, т. е. в составе активов, которые предполагается в дальнейшем использовать в деятельности организации, а не продавать в ближайшем будущем. Следовательно, такой подход приводил к неверному пониманию финансового положения организации заинтересованными пользователями и принятию ими ошибочных решений в отношении организации. Принятые поправки к ПБУ 16/02 изменили сложившуюся практику.

Итак, в соответствии с указанными нововведениями к долгосрочным активам к продаже следует относить объекты, которые отвечают хотя бы одному из следующих условий:

Во-первых, объекты являются основными средствами или иными внеоборотными активами, кроме финансовых вложений, в отношении которых организация приняла решение о прекращении использования с целью их продажи. При этом обязательным условием является наличие подтверждения такого намерения, например распоряжение руководителя о продаже, заключенное соглашение о продаже и т. п.

Во-вторых, объекты являются материальными ценностями, которые были получены при полной или частичной ликвидации внеоборотных активов либо извлечены в процессе их текущего содержания, ремонта, модернизации, реконструкции, но при этом не отнесены в состав соответствующей группы запасов (материалов, запасных частей и т. п.)

При этом если использование внеоборотного актива прекращено временно, то такой актив нельзя классифицировать как долгосрочный актив к продаже (Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» (ПБУ 16/02): утверждено приказом Минфина России от 02.07.2002 № 66).

В бухгалтерском учете долгосрочные активы к продаже будут отражаться в составе оборотных активов, причем особенно от других активов. Здесь, по мнению автора, возникает некоторое противоречие, связанное с терминологией. Применение термина «долгосрочные» в названии указанных активов противоречит расположению их в составе оборотных активов, в которые, как известно, входят именно краткосрочные активы. С другой стороны, применение в названии указанных активов термина «долгосрочные» дает пользователю информацию о том, что это те объекты, которые ранее отвечали определению долгосрочных активов. С учетом обозначенного несоответствия было бы уместным доработать прежде всего регламентации ПБУ в отношении названия указанного объекта учета и правил его отражения в отчетности. На взгляд автора, эту проблему можно решить введением двух вариантов отражения в учете данных активов: в составе долгосрочных или краткосрочных в зависимости от ожиданий организации в отношении сроков их продажи. В случае имеющейся у организации уверенности в возможности продажи объектов в течение года их следует отражать в составе краткосрочных активов. Если же есть твердое намерение продажи таких активов, но предположительно продажа может состояться более чем через 12 месяцев, то данные объекты целесообразно отражать в составе долгосрочных.

Приниматься к учету в качестве нового объекта они должны по балансовой стоимости соответствующего основного средства или другого внеоборотного актива на момент его переклассификации в долгосрочный актив к продаже.

Под балансовой стоимостью понимается нетто-оценка объекта, то есть стоимость, по которой он отражен в бухгалтерском учете, за вычетом регулирующих величин [6]. И поскольку долгосрочные активы к продаже переведены в состав оборотных активов, следовательно, дальнейшая их оценка осуществляется по правилам, предусмотренным для оценки запасов.

В случае снижения стоимости долгосрочного актива к продаже на конец отчетного периода в бухгалтерском учете создается резерв под снижение стоимости этого актива. Если в конце следующего отчетного периода выявляется дальнейшее снижение стоимости долгосрочного актива к продаже, то сумма резерва увеличивается на соответствующую величину. Если выявляется повышение стоимости этого актива, то сумма резерва уменьшается (Информационное сообщение Минфина России от 09.07.19 № ИС учет 19). В бухгалтерском балансе стоимость долгосрочного актива к продаже отражается за вычетом резерва под снижение стоимости этого актива. Создание, доначисление и уменьшение указанного резерва изменяют расходы (доходы) периода, в котором совершаются эти операции.

Если провести сравнение с положениями МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» (МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» URL: <http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs5>), в котором сказано, что оценка таких активов производится по наименьшей стоимости из балансовой стоимости и справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, может сложиться мнение, что в этой части требование российского положения осталось отличным от МСФО. Однако, на наш взгляд, существенной разницы здесь не возникает, поскольку, если обратиться к п. 25 ПБУ 5/01, видно, что данный нормативный акт также обязывает организацию обесценить запасы, если их балансовая стоимость превышает текущую рыночную. Поэтому и по российским правилам в балансе долгосрочные активы, удерживаемые для продажи, будут отражены по стоимости, не превышающей рыночную. Аналогичную картину мы видим, если обратимся к положениям Проекта федерального стандарта бухгалтерского учета «Запасы» (http://bmcenter.ru/Files/proekt_FSBU_Zapaci), который, как известно, должен вступить в действие в 2021 г. Запасы оцениваются на отчетную дату по наименьшей из следующих величин [7]:

- а) себестоимость;
- б) чистая стоимость продажи

Следует также отметить, что порядок отражения долгосрочных активов к продаже на счетах бухучета не регламентирован, поэтому организация должна определить его самостоятельно, закрепив свое решение в учетной политике, где необходимо будет указать способы оценки долгосрочных активов к продаже, а также счета и субсчета, на которых они будут учитываться [8]. Здесь можно рассмотреть несколько вариантов.

В частности, Э. С. Дужиловская [9] предлагает отражать указанные активы на субсчетах к счетам, на которых ранее учитывались такие активы (например, открыть к сч. 01 «Основные средства» субсчет «Основные средства, предназначенные для продажи», к сч. 04 «Нематериальные активы» — субсчет «Нематериальные активы, предназначенные для продажи» и т. д.). Однако такой способ, на наш взгляд, может иметь существенные недостатки, связанные с необходимостью поиска стоимости таких активов по всем субсчетам, на которых отражены внеоборотные активы, для формирования показателя долгосрочных активов к продаже в бухгалтерской отчетности, что может быть достаточно неудобно.

Другой путь — отражать долгосрочные активы к продаже на счете учета расходов будущих периодов (счет 97). Они тоже отражаются в отчетности отдельной строкой (или в составе прочих активов) и выделяются в самостоятельный вид активов [10]. Однако этот вариант также считаем достаточно спорным, поскольку по своей сути долгосрочные активы к продаже являются не расходами, а активами.

Наиболее приемлемым вариантом считаем способ отражать долгосрочные активы к продаже на отдельном субсчете к одному из счетов — по учету материально-производственных запасов 10 «Материалы» или 41 «Товары», поскольку в ПБУ 16/02 сказано, что долгосрочные активы должны отражаться в учете по правилам, применяемым к запасам. Кроме того, отражение таких активов именно на счетах учета запасов позволит отражать их стоимость в отчетности уже за вычетом возможного резерва под ее снижение. По мнению автора, наиболее логично применение именно счета 41 в связи с тем, что с момента классификации в этом качестве они предназначены для продажи в течение непродолжительного времени, а, соответственно, по своей экономической сути долгосрочные активы к продаже близки именно к товарам. В данном случае указанные операции могут быть отражены следующими записями:

1. Списана первоначальная стоимость основного средства, предназначенного для продажи Дебет 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие» – Кредит 01 «Основные средства»
2. Списана накопленная амортизация Дебет 02 «Амортизация основных средств» – Кредит 01 субсчет «Выбытие».
3. Приняты на учет долгосрочные активы к продаже по остаточной (балансовой) стоимости Дебет 41 «Товары» субсчет «Долгосрочные активы к продаже» – Кредит 01 субсчет «Выбытие».

Заключение, выводы

Система бухгалтерского учета в настоящее время претерпевает значительные изменения. Одним из существенных содержательных изменений является введение в российский бухгалтерский учет нового вида актива — долгосрочного актива к продаже. Проанализировав положения нормативных документов (ПБУ 16/02; Информационное сообщение Минфина России от 09.07.19 № ИС учет 19; ПБУ 5/01; Проект федерального стандарта бухгалтерского учета «Запасы»), а также сравнив их с положениями МСФО 5, можно выделить следующие основные моменты.

Введение данного актива обусловлено потребностями широкого круга пользователей, заинтересованных в достоверной информации о финансовом положении организаций, и безусловно окажет положительное влияние на достоверность показателей бухгалтерской отчетности.

Существует некоторое противоречие в применении термина «долгосрочные» в названии указанных активов при требовании их отражения в составе оборотных активов, которые по своей природе являются краткосрочными. В связи с этим существует потребность в доработке регламентаций, касающихся учета и отражения в отчетности указанных активов.

Очевидно, что при разработке регламентирующих положений, касающихся долгосрочных активов к продаже, за основу были взяты соответствующие положения МСФО, следовательно, существенных отличий в оценке данных активов в российской и международной практике не выявлено.

Поскольку в ПБУ отсутствует четкая регламентация порядка отражения долгосрочных активов к продаже на счетах бухгалтерского учета, возможно применение нескольких вариантов учета, которые имеют свои достоинства и недостатки.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Дружиловская Э. С. Новый объект учета «долгосрочные активы к продаже» и правила его оценки в российском бухгалтерском учете // Вестник ИПБ. 2018. № 1. С. 6—10.
2. Трапезникова Н. Г. МСФО (IFRS) 5: Учет и оценка выбывающих активов // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 28(322). С. 7—14.
3. Кесян С. В., Муллинова С. А., Кагазежева Д. М. Влияние способов оценки основных средств на показатели финансовой отчетности: сравнение подходов РСБУ и МСФО // Успехи современной науки и образования. 2017. Т. 1. № 6. С. 21—25.
4. Павлюченко Т. Н. Особенности учета основных средств, предназначенных для продажи // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 34. С. 2—9.
5. Жердева О. В., Кулинченко А. В. Особенности учета долгосрочных активов, предназначенных для продажи, в формате МСФО // Аллея науки. 2017. № 5. С. 372—375.
6. Данченко С. П. Информация по прекращаемой деятельности: изменения в ПБУ 16/02 // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2019. № 8. С. 42—49.
7. Языкова С. В., Алавердова Т. П. Новые правила оценки запасов в бухгалтерском учете: проблемы и перспективы их применения // Бизнес. Образование. Право. 2019. № 1(46). С. 303—308. DOI: 10.25683/VOLBI.2019.46.144.
8. Алавердова Т. П., Языкова С. В. Учетная политика организации на 2019 год // Экономика и предпринимательство. 2019. № 3. С. 992—996.
9. Дружиловская Э. С. Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и их оценка в российском и международном учете // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 1(343). С. 21—30.
10. Лавров А. Учет долгосрочных активов к продаже: что изменилось в ПБУ 16/02 // Электронный журнал Контур. Вып. 42. URL: <https://kontur.ru/articles/5626>.

REFERENCES

1. Druzhilovskaya E. S. New Accounting Item: Non-current Assets Held for Sale and its valuation rules in Russian Accounting. *Bulletin of the IPB*, 2018, no. 1, pp. 6—10. (In Russ.).
2. Trapeznikova N. G. IFRS 5: Non-current Assets held for Sale, and discontinued operations. *International Accounting*, 2014, no. 28, pp. 7—14. (In Russ.).
3. Kesyan S. V., Malinova S. A., Kagazezheva D. M. An impact of methods of property, plant and equipment valuation on the financial statements: the comparison of an approaches of RSBU and MSFO. *Successes of modern science and education*, 2017, 1(6), pp. 21—25. (In Russ.).
4. Pavlyuchenko T. N. The Features of an accounting of fixed assets intended for sale. *International accounting*, 2015, no. 34, pp. 2—9. (In Russ.).
5. Zherdeva O. V., Kulinchenko A. V. The features of an accounting for the long-term assets intended for sale in the format of IFRS. *An alley of science*, 2017, no. 5, pp. 372—375. (In Russ.).
6. Danchenko S. P. An information on discontinued operations: changes in PBU 16/02. *Actual issues of an accounting and taxation*, 2019, no. 8, pp. 42—49. (In Russ.).
7. Yazykova S. V., Alaverdova T. P. A new rules of the inventory valuation in an accounting: problems and prospects of use. *Business. Education. Law*, 2019, no. 1, pp. 303—308. (In Russ.). DOI: 10.25683/VOLBI.2019.46.144.
8. Alaverdova T. P., Yazykova S. V. An accounting policy of an organization for 2019. *Economics and entrepreneurship*, 2019, no. 3, pp. 992—996. (In Russ.).
9. Druzhilovskaya E. S. Non-current Assets held for Sale, and their valuation under Russian and international accounting standards. *International Accounting*, 2015, no. 1, pp. 21—30. (In Russ.).
10. Lavrov A. An accounting of the Non-current Assets held for Sale: what has changed in PBU 16/02. *Electronic journal "Kontur"*, issue 42. (In Russ.). URL: <https://kontur.ru/articles/5626>.

Как цитировать статью: Языкова С. В. Долгосрочные активы к продаже как новый объект бухгалтерского учета: основные вопросы признания, оценки, отражения в учете и отчетности // Бизнес. Образование. Право. 2020. № 1 (50). С. 192–195. DOI: 10.25683/VOLBI.2020.50.127.

For citation: Yazykova S. V. Non-current assets for sale as a new object of accounting: basic issues of recognition, valuation, accounting and reporting. *Business. Education. Law*, 2020, no. 1, pp. 192–195. DOI: 10.25683/VOLBI.2020.50.127.