

УДК 657.1:334.7

СПЕЦИФИКА УЧЕТА ИНФОРМАЦИИ О ВНЕОБОРОТНЫХ АКТИВАХ МАЛЫХ И СРЕДНИХ ПРЕДПРИЯТИЙ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО

Попова Ю.А.

*Ассистент кафедры бухгалтерского учета и аудита
ФГБОУ ВО «Санкт-Петербургский государственный университет
промышленных технологий и дизайна»
г. Санкт-Петербург, Россия*

Аннотация

Данная статья раскрывает актуальность вопроса особенностей ведения бухгалтерского учета на малых и средних предприятиях в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Анализируется специфика стандарта для МСП. Раскрываются отличительные черты процесса учета основных средств и активов нематериального типа. Рассматриваются составляющие информации, которые должны быть раскрыты со стороны предприятия. Подробно рассматривается вопрос проведения амортизации обозначенных объектов малых и средних предприятий.

Ключевые слова: международные стандарты финансовой отчетности, малые и средние предприятия, основные средства, нематериальные активы, затраты, амортизация, гудвилл.

SPECIFICS OF ACCOUNTING FOR INFORMATION ON NON-CURRENT ASSETS OF SMALL AND MEDIUM-SIZED ENTERPRISES IN ACCORDANCE WITH IFRS

Popova J.A.

*Assistant of the department of accounting and audit
FSBEI HE «Saint Petersburg State University
of Industrial Technologies and Design»
St. Petersburg, Russia*

Annotation

This article reveals the relevance of the issue of the peculiarities of accounting in small and medium-sized enterprises in accordance with international financial reporting standards. The specifics of the standard for SMEs are analyzed. The distinctive features of the process of accounting for fixed assets and intangible assets are revealed. The components of information that should be disclosed by the company are considered. The issue of carrying out depreciation of the designated objects of small and medium-sized enterprises is considered in detail.

Keywords: international financial reporting standards, small and medium-sized enterprises, fixed assets, intangible assets, costs, depreciation, goodwill.

Роль международных стандартов во всех сферах экономики только растет, поэтому существует необходимость разумно их применять по отношению к предприятиям, находящимся на территории России. В случае, если организация не будет функционировать в соответствии с принятыми стандартами, у нее могут возникнуть проблемы, связанные с взаимодействием на мировом рынке.

Вместе с тем, значение малых и средних предприятий как для внутренней, так и для внешней экономики с каждым годом только усиливается. Но несмотря на тот факт, что существующий упрощенный международный стандарт финансовой отчетности (далее – МСФО) в определенной степени упрощает и стабилизирует деятельность подобных организаций, рассмотрение данного вопроса сохраняет свою актуальность.

Используемые в работе малых и средних предприятий (далее – МСП) международные стандарты лишь изредка претерпевают изменения. В этом состоит их главное отличие от тех нормативов, которые действуют у представителей крупного звена. Принято считать, что внесение изменений в стандарт, направленный на упрощение учета в малых предприятиях, необходимо осуществлять не чаще, чем один раз в пять лет.

Стандарт для МСП предполагает ведение учета финансовых инструментов, применяемых предприятиями малого и среднего сегмента. Для осуществления такой деятельности необходимо:

- использовать соответствующие разделы Стандарта для малого предпринимательства;
- руководствоваться МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» (до 2018 года IAS 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка») полного комплекта МСФО [6].

Стандарт, которым руководствуется МСП, содержит в себе две секции, в

который раскрывается вопрос учета финансовых инструментов: секция 11 «Простейшие финансовые инструменты» и секция 12 «Вопросы, связанные с прочими финансовыми инструментами». При наличии у малого предприятия собственного стандарта, необходимо понимать, что для осуществления учета используется амортизированная стоимость финансовых инструментов. Использовать для учета справедливую стоимость не рекомендовано, потому что установить ее довольно проблематично [8].

Существующие сегодня международные стандарты, на которых базируется деятельность малых и средних предприятий, недавно были дополнены разделом, в котором рассматривается комбинированная финансовая отчетность. Данный вид отчетности выступает важнейшим элементом в процессе информационного обобщения и служит показателем финансового состояния компании, а также ее результатов. Такой статус комбинированной финансовой отчетности связан с тем, что с ее помощью происходит соединение результатов группы компаний, по своему юридическому положению, не способных к официальному объединению. Подразумевается, что подобная отчетность составляется не традиционными холдинговыми структурами с единым материнским и несколькими дочерними предприятиями, а группами компаний, контроль за деятельностью которых осуществляется физическими лицами. Составными частями таких групп выступают предприятия, представляющие малый и средний сегмент бизнеса.

Для того чтобы выполнить процедуру раскрытия финансовой отчетности, составленной предприятиями, «Совет по МСФО» дополнил приложение, находящееся в составе МСФО для МСП, иллюстрациями на английском языке, выступающими примером формата, в рамках которого должны раскрываться допустимые и рекомендуемые показатели, содержащиеся в отчетности данных субъектов бизнеса. Указанный образец позволил облегчить труд специалистов, связанный с подготовкой и публикацией бухгалтерской отчетности. С их появлением у аудиторов и консультантов перестала существовать

Дневник науки | www.dnevniknauki.ru | СМИ Эл № ФС 77-68405 ISSN 2541-8327

необходимость в направлении запросов о формах раскрытия [3].

Вместе с тем, в сравнении с правилами, действующими для крупного бизнеса, существует ряд отличий в учете малых и средних предприятий, затрагивающих вопросы инвестиционной собственности. Так, например, полный комплект МСФО позволяет организациям выбирать наиболее удобную для них форму, учитывающую историческую стоимость инвестиционной собственности за вычетом амортизации и убытков, связанных с обесценением, использующую справедливую цену с отражением переоценки, представленной в отчете о прибыли и убытке. В свою очередь малые предприятия не могут использовать данное право выбора, а должны отталкиваться при выборе метода учета инвестиционной собственности от двух возможных случаев:

– при наличии данных о справедливой стоимости инвестиционной собственности, малые и средние предприятия обязаны учесть ее в процессе проведения оценки;

– при отсутствии указанных сведений, используется историческая стоимость инвестиционной собственности, из которой необходимо вычесть амортизацию, показатель обесценения и убытки [7].

Выделяется круг различий, которые характерны процессу учета основных средств и активов нематериального типа. Со стороны предприятия должно состояться признание себестоимости объектов основных средств в качестве активов, при условии вероятности того, что экономическая выгода будет получена в будущем. Стоимостной показатель таких активов должен быть надежно оценен.

С момента первоначального признания у предприятия появляется обязанность по оцениванию себестоимости всех объектов, входящих в состав основных средств, за исключением размера амортизации и убытков, которые были накоплены. Показатель себестоимости, установленный в отношении основного средства, является эквивалентом его цены, внесенной за него в день

отражения информации о нем в учете. Обязательным условием является немедленное внесение платежа. При его отложении на срок больший, нежели тот, который предусмотрен условиями кредитования, показатель себестоимости будет являться выражением платежей, подлежащих уплате в будущем [7].

Первоначальное признание за объектом статуса основного средства, служит поводом для оценки такого объекта исходя из показателя себестоимости. В состав себестоимости входят:

- цена, за которую объект был приобретен, в том числе те средства, которые были оплачены юристам и брокерам, внесены в доход государства в качестве госпошлины и налогов, исключая торговые скидки и дисконты;
- затраты прямого типа, связанные с доставкой объекта и его сборкой, подключением, настройкой, необходимые для того, чтобы приступить к эксплуатации;
- предварительная оценка трат, связанных с демонтажем и удалением объекта, являющегося основным средством, а также с последующим восстановлением первоначального состояния участка, который был им занят [9].

Перечень нижеприведенных затрат не включается в состав расходов, отнесенных к себестоимости основных средств. В качестве расходов, связанных с моментом несения, признаются:

- затраты на открытие нового производственного комплекса.
- затраты, связанные с внедрением новых продуктов или услуг (включая затраты на рекламу и проведение мероприятий по их продвижению).
- затраты, связанные с ведением коммерческой деятельности на новом месте или с новой категорией клиентов (включая затраты на обучение персонала).
- административные и прочие общие накладные расходы [2].

Со стороны предприятия должна быть раскрыта информация, касающаяся каждого класса основных средств. В ее круг входит:

1. Оценочная база, применяемая при установлении валовой балансовой стоимости.
2. Указание на метод, используемый с целью определения амортизационных начислений.
3. Срок, в течение которого будет осуществляться полезное использование или нормы, используемые для проведения амортизации.
4. Показатель валовой балансовой стоимости и накопленной амортизации (включая убытки, связанные с обесценением) на момент начала и завершения периода.
5. Сверка балансовых стоимостей, за счет которой можно сделать вывод о: поступлении; выбытии; приобретении путем объединения бизнеса; переводе инвестиционного имущества в категорию основных средств, если надежная оценка справедливой стоимости становится невозможной; убытках от обесценения, признанных или восстановленных в прибыли или убытке; амортизации. прочих изменениях [5].

Необходимость в проведении такой сверки за предыдущие периоды отсутствует. При этом активы, являющиеся отдельными, подлежат отдельному учету, даже в том случае, если они приобретены одновременно (к примеру, здание и земельный участок).

Хозяйствующий субъект обязан признать те затраты, которые обоснованы необходимостью текущего обслуживания основного средства. Они выражаются, как прибыль или убыток и связаны с периодом несения. Исключение из данного правила заключается в наличии специального требования, размещенного в разделе МСФО, касающегося включения таких отчислений в себестоимость активов. К примеру, в состав амортизационных отчислений, выполненных в отношении здания или оборудования, входит себестоимость использованных запасов.

Проведение амортизации поставлено в зависимость от того момента, когда использование активов начато. Из этого следует, что объект должен быть

Дневник науки | www.dnevniknauki.ru | СМИ Эл № ФС 77-68405 ISSN 2541-8327

расположен в надлежащем месте, а его состояние быть пригодным для эксплуатации. Амортизация прекращается в день, когда актив прекращает быть признанным. Начисления проводятся и в периоды простоя, неиспользования актива, за исключением обстоятельств, связанных с полной амортизацией. В то же время, размер начисленной амортизационной суммы, определенной на основании применяемого метода, может быть равен нулю, при условии неиспользования актива в производственном процессе.

Круг факторов, в том числе, связанных с изменением способов использования активов, возникновением значительного непрогнозируемого физического износа, повышением или снижением рыночной стоимости, отражаются на остаточной стоимости или сроке, предполагаемом для использования актива. Такое изменение прослеживается в сравнении с предшествующей отчетной датой. При наличии указанных признаков, у предприятия возникает обязанность по пересмотру предшествующих оценок и, при отличии прогнозов, по внесению поправок в показатель остаточной стоимости, методику проведения амортизации или срока, в течение которого актив будет использоваться. Со стороны предприятия должно быть учтено, что изменение перечисленных показателей отражается на расчетной оценке.

При наличии значительно разнящегося характера потребления экономических выгод, со стороны предприятия должна быть проведена работа по распределению сумм, первоначально признанных по отношению к основному средству. Их амортизация осуществляется по отдельности, в течение всего срока использования объекта. Проведение амортизации иных объектов осуществляется при признании их едиными активами, что также происходит в течение всего срока их полезного использования. Отдельно следует отметить, что полезное использование земель осуществляется в течение неограниченного срока. По этой причине амортизация подобных объектов не проводится. Исключением являются те участки, на территории которых проводится захоронение отходов, а также имеющие статус карьера.

В период, пока актив будет использоваться, амортизируемая величина будет равномерно погашаться.

Отдельного внимания заслуживает вопрос отражения в учете запасных частей и вспомогательного оборудования в качестве составляющего элемента запасов. Они могут быть списаны в результате использования, за счет которого возникает прибыль или убыток. Наиболее крупные экземпляры запасных частей и оборудования относятся к числу основных средств. Их использование осуществляется более одного отчетного периода. Основными средствами признаются и те запчасти (оборудование), которые используются при эксплуатации предмета, являющегося основным средством [4].

При этом некоторые объекты, имеющие статус основного средства, также требуют проведения регулярных мероприятий по техническому осмотру, позволяющему установить возникшие у него дефекты. Проведение техосмотра осуществляется вне зависимости от замены элементов такого объекта. Возникающие затраты входят в его балансовую стоимость, что подразумевает замену существующих показателей.

Со стороны предприятия должны выполняться меры, обозначенные в разделе 27 «Обесценение активов». Такие действия проводятся на каждую отчетную дату и позволяют выявить уровень обесценения основного средства. При выявлении факта обесценения, необходимо установить порядок, по которому будет признан и оценен убыток. В упомянутом разделе даны пояснения о способах пересмотра балансовой стоимости.

Исходя из положений полного комплекта МСФО, ликвидационная стоимость активов должна пересматриваться к каждой отчетной дате. Вместе с этим может быть избран новый метод, по которому начисляется амортизация, а также срок, в течение которого будет происходить полезное использование объектов [11]. Рассматривая же учет основных средств и нематериальных активов, используемых предприятиями малого и среднего бизнеса, необходимо отметить отсутствие правовых возможностей осуществления подобной

переоценки, а также в принципе подобных требований о постоянном пересмотре ранее указанных показателей, среди которых время полезного использования, показатель ликвидационной стоимости и метод по которому он определяется. Определить их необходимо в тот момент, когда признается актив.

За предприятием закрепляется обязанность по раскрытию наличия и величины ограничения, имеющегося в отношении права собственности на основное средство. К примеру, в случае использования объекта в качестве средства обеспечения финансового обязательства.

Отдельного внимания заслуживает вопрос учета нематериальных активов на предприятиях малого и среднего бизнеса. Хозяйствующие субъекты признают нематериальными активы при условии:

- ожидания в будущем от него экономических выгод, на основе проведения оценки вероятности их поступления с использованием обоснованных допущений;
- надежного оценивания его стоимости;
- отсутствия затрат предприятия на его создание [1].

В состав нематериальных активов не включаются следующие виды затрат:

- затраты на торговые марки, логотипы, издательские права, списки клиентов и аналогичные по существу статьи.
- затраты в связи с началом деятельности (т.е. начальные затраты), которые включают учредительные расходы, такие как затраты на юристов и секретариат; затраты, понесенные при учреждении юридического лица; затраты на открытие нового объекта или бизнеса (т.е. предпусковые затраты); затраты на начало новой операционной деятельности; запуск производства новой продукции или процессов (т.е. предоперационные затраты).
- затраты на деятельность, связанную с обучением персонала.
- затраты на рекламу и деятельность по продвижению товара.
- затраты на перемещение или реорганизацию части всего предприятия.

- самостоятельно созданный гудвилл [7].

При этом для установления уровня определенности в вопросе получения в будущем экономических выгод, связанных с использованием актива, предприятием должны быть приняты во внимание результаты субъективной оценки, выполненной на момент, когда данные были первоначально признаны. Наибольшее значение придается кругу внешних данных.

Оценка нематериального актива проводится предприятием исходя из показателя себестоимости, в состав которой входят:

- цена, за которую они приобретены, при условии исключения из нее дисконта и скидки, с включением импортных пошлин и невозмещаемых налогов;
- затраты, связанные с подготовкой актива к функционированию [10].

При условии приобретения нематериальных активов в результате объединения бизнеса, их себестоимость определяется на момент получения, исходя из справедливой стоимости. В качестве исключения рассматриваются ситуации, связанные с обменом, при которых определить надежную справедливую стоимость невозможно. При наступлении представленных условий, для оценки используется их балансовая стоимость.

За экономическим субъектом закреплена обязанность по раскрытию следующих информационных данных:

- описание балансовой стоимости и остаточного периода, в течение которого будет начисляться амортизация по отдельным нематериальным активам, существенным для финансовой отчетности;
- о наличии и балансовой стоимости нематериальных активов, право собственности на которые является ограниченным, по причине их передачи в состав залогового обеспечения;
- о нематериальных активах, которые были приобретены за счет государственного субсидирования, исходя из справедливой стоимости;
- о сумме обязательств, появившихся в результате возникновения

договорных отношений, предмет которых - нематериальные активы [7].

Рассматривая вопрос сравнения учета гудвилла на малых и крупных предприятиях, можно отметить, что сходство заключается в отражении в качестве положительного гудвилла превышения справедливой стоимости вознаграждения над долей в справедливой стоимости приобретенных чистых активов. Различием же является то, что по правилам полного комплекта МСФО положительный гудвилл необходимо ежегодно тестировать на обесценение, используя сложный и трудоемкий тест.

За предприятием закреплена обязанность по распределению амортизируемой величины нематериальных активов. Такая работа проводится систематически и не прекращается в течение всего периода, пока проводится полезное использование объекта. Показатель амортизации, начисленной в каждом периоде, включается в состав убытков, за исключением тех ситуаций, при которых имеется требование МСФО о признании таковых в качестве частичной стоимости активов.

Момент начисления амортизации связан с тем временем, когда у актива появляется статус доступного к использованию. Это означает, что намерения руководства могут быть реализованы только тогда, когда объект находится в надлежащем месте и состоянии, при котором его можно использовать. При избрании метода амортизации необходимо учитывать характер предполагаемого потребления субъектом тех экономических выгод, которые будут связаны с активом. При невозможности надежного определения такого характера, применяются условия прямолинейного метода. Прекращение амортизации связано с балансовым списанием актива.

Наряду с этим, хозяйствующий субъект обязан раскрывать размер совокупных затрат, связанных с проведением исследований и разработок, которые были признаны расходами определенного периода (те затраты, которые не капитализировались в виде стоимости других активов).

Требования стандарта, установленные по отношению к МСП, являются

аналогичными тем условиям, которые содержались в полном комплекте МСФО, действовавшем до 2001 года. Они предусматривали амортизацию гудвилла в течение периода полезного использования, ограничивающегося 20 годами [4].

Аналогичные положения применяются по отношению к нематериальным активам «с неопределяемым/неопределимым» сроком полезного использования. Их амортизация осуществляется с учетом МСФО МСП, а тестирование на предмет обесценения осуществляется на основании положений полного комплекта МСФО.

При рассмотрении вопросов, возникающих в процессе учета НИОКР, необходимо обратить внимание, что МСП не обязаны проводить обширное научное исследование и разработку, что исключает потребность в признании за таковыми статуса нематериальных активов. Целесообразно списание стоимости данных разработок на расходы, осуществляемое в момент несения затрат.

Подводя итог, следует отметить, что система МСФО для МСП на сегодняшний день продолжает свое активное развитие, а ее внедрение было реализовано только частично. Обновленная версия отличается значительными упрощениями в сравнении с полным комплектом МСФО. Принимая во внимание тот факт, что экономическая ситуация находится в постоянном развитии, становится понятно, что и в дальнейшем изменений, связанных со стандартами финансовой отчетности, избежать не получится. Однако уже сейчас проведена большая работа по упрощению МСФО для предприятий малого и среднего бизнеса. Так, например, исключены некоторые блоки, не имевшие прямого отношения к МСП, а также упрощены принципы оценки и признания расходов и доходов, активов, обязательств.

Библиографический список:

1. Адаменко, А. А. Переход на МСФО: проблемы и перспективы на сегодняшнем этапе экономического развития России / А.А. Адаменко, А.С. Ткаченко, Н.Ш. Чич // Вестник Академии знаний. – 2017. – № 2 (9). – С. 31- 37. Дневник науки | www.dnevniknauki.ru | СМЭЛ № ФС 77-68405 ISSN 2541-8327

2. Айзатова, М. Ф., Макарова, Л. М. Особенности формирования отчетности малыми предприятиями в отечественной и зарубежной практике // Молодой ученый. — 2014. — №4. — С. 448-451.

3. Алисенов, А. С. Международные стандарты финансовой отчетности / А.С. Алисенов. - Люберцы: Юрайт, 2016. - 360 с.

4. Ильченко, Т. П. Особенности учета и отчетности субъектов малого предпринимательства // Молодой ученый. — 2018. — №37. — С. 104-106.

5. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский учет (финансовый и управленческий) / Н. П. Кондраков. - М.: ИНФРА-М, 2018. — 584 с.

6. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 9. Финансовые инструменты (введен в действие на территории Российской Федерации в редакции 2010 года Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н) (ред. от 27.06.2016).

7. Международный Стандарт Финансовой Отчетности для Предприятий Малого и Среднего Бизнеса (МСФО для предприятий МСБ) издается Правлением Комитета по международным стандартам финансовой отчетности International Accounting Standards Board (IASB), 30 Cannon Street, London EC4M 6XN, Великобритания.

8. Миславская, Н. А. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебник / Н. А. Миславская, С. Н. Поленова. - М.: Дашков и К, 2016. - 372 с.

9. Сафонова, И. В. Актуальные вопросы совершенствования учетного инструментария субъектов малого и среднего предпринимательства в современных экономических реалиях/ И.В. Сафонова // Анализ практики. – 2015. –№5. – С. 55-64.

10. Трофимова, Л. Б. Международные стандарты финансовой отчетности / Л. Б. Трофимова. - 5-е изд., испр. и доп. - М.: Издательство Юрайт, 2019. - 242 с.

11. Чернобродова, Л. А. Институциональное обеспечение формирования и развития малого инновационного предпринимательства // ЭПОС. – 2015. - №2. – С. 43-49.

Оригинальность 87%