

Учет оценочных обязательств по предстоящей ликвидации основных средств и восстановлению окружающей среды при реализации проекта федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства»

*О.В. Жукова, аспирант
Департамента учета, анализа и аудита
Финансового университета при Правительстве РФ
e-mail: olga_zhukova_92@mail.ru
Москва, Россия,
научный руководитель профессор, д.э.н.,
профессор Департамента учета, анализа
и аудита Финансового университета
при Правительстве РФ Рожнова О.В.*

Аннотация. В статье проводится анализ последствий применения коммерческими организациями разработанного проекта федерального стандарта по бухгалтерскому учету «Основные средства» и стандарта ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы». В этом аспекте рассмотрены вопросы, связанные с проблемой учета оценочного обязательства по предстоящей ликвидации основных средств и восстановлению окружающей среды. Базой для исследования послужили действующие федеральные стандарты по учету основных средств и оценочных обязательств, а также разработанный проект федерального стандарта по бухгалтерскому учету основных средств.

Ключевые слова: оценочные обязательства, охрана окружающей среды, федеральные стандарты бухгалтерского учета, основные средства, ликвидационная стоимость.

В настоящее время Некоммерческой организации «Фонд «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» поручена разработка федеральных стандартов бухгалтерского учета (далее по тексту ФСБУ). Указанные стандарты планируются к утверждению Министерством финансов РФ в ближайшее время. По утвержденной программе разработки вступление в силу федеральных стандартов носит поэтапный характер и планируется к завершению до 2022 года. В частности, предполагаемая дата вступления в силу ФСБУ «Основные средства» для обязательного применения – 2020 год [1].

Согласно указанному документу изменения, которые коснутся оценочных и условных обязательств и условных активов, на текущем этапе реформирования российской бухгалтерской методологии не планируются [1]. Указанное обстоятельство, на наш взгляд, существенным образом может усугубить текущую ситуацию в отношении формирования оценочных суждений, поскольку ряд положений проектов ФСБУ уже сейчас вступают в противоречия с действующим стандартом по учету оценочных и условных обязательств.

В данной статье на примере проекта ФСБУ «Основные средства» будут рассмотрены основные противоречия указанного документа с действующим стандартом по учету оценочных обязательств ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

На рисунке 1 приведена сравнительная характеристика основных положений проекта анализируемого проекта ФСБУ и действующего положения по бухгалтерскому учету (далее по тексту ПБУ) в части оценки основных средств. Ключевой момент, который подробно анализируется - порядок оценки ликвидационной стоимости.

Для целей данной статьи под ликвидационной стоимостью основных средств понимается совокупность затрат, предполагаемых к использованию в процессе вывода основных средств из эксплуатации и восстановления окружающей среды вследствие такого вывода. В данном контексте указанная стоимость является синонимом оценочного обязательства по ликвидации основных средств и восстановлению окружающей среды вследствие такой ликвидации.

Положениями ПБУ 6/01 «Основные средства» рассматривается порядок учета трех видов стоимости основных средств: первоначальная, восстановительная и остаточная [4]. Однако с точки зрения экономического содержания жизненного цикла основное средство проходит четыре этапа, в рамках которых подлежит оценке:

- принимается к учету по первоначальной стоимости;
- в процессе эксплуатации амортизируется, что уменьшает первоначальную стоимость до остаточной;
- может быть переоценено, что обуславливает появление восстановительной стоимости;
- подлежит демонтажу и выводу из эксплуатации, что приводит к формированию ликвидационной стоимости.

Указанный недостаток действующего ПБУ планируется к устранению: разработанный проект ФСБУ «Основные средства» предполагает создание «оценочного обязательства по будущему демонтажу и утилизации основного средства и восстановлению окружающей среды» [2].



Рисунок 1 - Сравнительная характеристика порядка оценки основных средств в соответствии с ПБУ 6/01 и проекта федерального стандарта по бухгалтерскому учету основных средств

Такое обязательство по замыслу законодателя должно включаться в первоначальную стоимость основных средств, что, на наш взгляд, будет правомерно. Однако такое нововведение будет противоречить действующему стандарту по учету оценочных обязательств ПБУ 8/2010.

Согласно ПБУ 8/2010 величина оценочных обязательств, которые признаются организацией, в зависимости от характера такого обязательства относится:

- либо на расходы по обычным видам деятельности;
- либо на прочие расходы;
- либо включаются в стоимость актива [3].

На первый взгляд действующее положение позволяет включать ликвидационную стоимость основных средств в стоимость актива. Однако важным моментом здесь является срок, в течение которого оценочное обязательство будет реализовано. Исходя из экономической сущности основных средств их ликвидационная стоимость планируется к использованию более чем через 12 месяцев.

Рассматриваемое ПБУ 8/2010 предполагает создание оценочных обязательств, срок исполнения которых превышает 12 месяцев. Основным условием здесь является применение ставки дисконтирования, что, на наш взгляд, обоснованно. Указанный нормативный акт предполагает, что увеличение величины оценочного обязательства, обусловленное ростом его приведенной стоимости в будущие отчетные периоды, признается прочим расходом организации, что вступает в прямое противоречие с разработанным проектом ФСБУ «Основные средства» [2, 3].

Решением указанного противоречия могут быть:

- дополнение ПБУ 8/2018 пунктом «Настоящее положение должно применяться для учета оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов, за исключением случаев, когда другой стандарт (положение) определяет или разрешает иной порядок учета»;
- разработка федерального стандарта по бухгалтерскому учету оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов, который будет включать более детальную и отвечающую запросам современного этапа развития учетной мысли информацию по учету оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов.

Предложенные способы устранения противоречий между рассматриваемыми в данной статье нормативно-правовыми актами позволит повысить прозрачность бухгалтерской (финансовой) отчетности коммерческих организаций [6, 8]. Это, в свою очередь, может способствовать росту конкурентных преимуществ хозяйствующего субъекта и расширения области применения составителями финансовой отчетности профессионального суждения [5, 7].

Список использованной литературы

1. Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2018 - 2020 гг.: приказ Минфина России № 83н от 18.04.2018 // Консультант Плюс: справ. – правовая система [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.consultant.ru/ (дата обращения: 09.06.2019).
2. Проект федерального стандарта по бухгалтерскому учету (ФСБУ) «Основные средства» // Консультант Плюс: справ. – правовая система [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.consultant.ru/ (дата обращения: 09.06.2019).
3. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ) 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» // Консультант Плюс: справ. – правовая система [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.consultant.ru/ (дата обращения: 09.06.2019).
4. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ) 6/01 «Учет основных средств» // Консультант Плюс: справ. – правовая система [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.consultant.ru/ (дата обращения: 09.06.2019).
5. Рожнова О.В. Актуальные вопросы оценки по справедливой стоимости активов и обязательств // Международный бухгалтерский учет № 23 (269), 2013, с. 2 – 8.
6. Рожнова О.В. Актуальные проблемы формирования финансовой отчетности российскими предприятиями // Учет. Анализ. Аудит № 2/2015, с. 45 – 52.
7. Рожнова О.В., Марков В.В. Использование справедливой стоимости для оценки активов и обязательств хозяйствующих субъектов // Известия МГТУ «МАМИ» №4(18), 2013, с. 355 – 359.
8. Рожнова О.В., Марков В.В., Игумнов В.М. Транспарентность как приоритетное направление качества отчетности предприятий // Известия МГТУ «МАМИ» №1(15), 2013, с. 80 – 84.