

<https://perspective.usherbrooke.ca/bilan/tend/TGO/fr/SP.URB.TOTL.IN.ZS.html> (access date: 25.04.2021).

2. Eurostat / Municipal waste statistics / [Electronic resource]. – URL: https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Municipal_waste_statistics (access date: 25.04.2021).

3. Waste generation / In 2016, the highest absolute levels of waste generation [Electronic resource]. – URL: <https://www.eea.europa.eu/airs/2018/resource-efficiency-and-low-carbon-economy/waste-generation> (access date: 25.04.2021).

4. THEbmj / Analysis Accelerating Action on Sustainable Development Goals / [Electronic resource]

– URL: <https://www.bmj.com/content/365/bmj.l2269> (access date 25.04.2021).

5. Air emissions of pollutants from stationary sources by type of economic activity [Electronic resource] – URL: https://stats.oecd.org/viewhtml.aspx?datasetcode=AIR_EMISSIONS&lang=en (access date 25.04.2021).

6. Цебро Т.В., Дорошкевич И.Н. Международный опыт в сфере формирования и регулирования рынка экологически чистой продукции / Т.В. Цебро, И.Н. Дорошкевич // Экономика. Бизнес. Финансы. - 2020. № 7. - С. 19-23.

УДК: 657.9

ОЦЕНКА, ПРИЗНАНИЕ И АНАЛИЗ ОБОРОТНЫХ АКТИВОВ ПРЕДПРИЯТИЯ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО И ПБУ (ФСБУ)

DOI: 10.31618/ESU.2413-9335.2021.3.85.1328

Каращенко Виктория Владимировна,

Доцент кафедры «Экономика и управление», к.э.н.,

Гончарова Анастасия Игоревна,

Студент 5 курса, направление 38.03.01 «Экономика»

*Шахтинский автодорожный институт (филиал) ЮРГПУ (НПИ) им. М.И. Платова
г. Шахты*

АННОТАЦИЯ

В настоящей статье рассматривается процесс оценки, признания и анализа оборотных активов предприятия в разрезе МСФО и ПБУ (ФСБУ). Прослеживается значительное рассмотрение оценки активов в системе МСФО. Авторами делается сравнение признания, оценки и анализа оборотных активов по международным и российским стандартам.

В заключении рассматривается влияние занижения и завышения стоимости активов и методов оценки.

ABSTRACT

This article examines the process of assessing, recognizing and analyzing the current assets of a company in the context of IFRS and RAS (FSBU). There is a significant consideration of the valuation of assets in the IFRS system. The authors compare the recognition, assessment and analysis of current assets according to international and Russian standards.

Finally, the impact of undervaluation and overvaluation of assets and valuation methods is examined.

Ключевые слова: оборотные активы, запасы, денежные средства, дебиторская задолженность, анализ, МСФО, ПБУ, ФСБУ.

Keywords: current assets, inventory, cash, accounts receivable, analysis, IFRS, RAS, FSBU.

Для оптимизации управления предприятием актуальным является выбор методов оценки стоимости оборотных активов, приближающей к справедливой стоимости. Признание оборотных активов (включение в баланс) зависит от надежной оценки актива. При анализе первостепенным является изучение степени ликвидности оборотных активов.

В учетной и аналитической практике выстраивается цепочка: оценка – признание – анализ. В системе МСФО оценка является важнейшим процессом. В системе ПБУ (ФСБУ) оценке отводится меньшая роль.

Оборотные активы представляют собой важнейшую экономическую категорию, отражающую стоимостную оценку оборотных средств предприятия, состав и структура которых влияют на устойчивость его финансового положения. Кроме того, оборотные активы

являются одной из главных составляющих ресурсного потенциала организации. Средства, входящие в состав оборотных активов, должны быть компенсированы за один оборот, то есть за короткий промежуток времени [1].

Согласно МСФО, актив представляет собой ресурс, который находится под контролем предприятия в результате прошлых событий, от которого ожидается поступление экономической выгоды на предприятии в будущем.

Перейдем к признанию оборотных активов.

Международные стандарты финансовой отчетности обязывают предприятие именовать актив оборотным в следующих случаях:

- предполагается реализация или использование актива в его обычном операционном цикле;

- удержание такого актива происходит только для цели торговли;

- данный актив представляет собой денежные средства или их эквивалент, за исключением случаев, когда имеют место быть ограничения на его обмен или использование для погашения обязательств, действующих в течение минимум 12 месяцев после окончания отчетного периода.

В соответствии с формой Бухгалтерского баланса, утвержденной Приказом Минфина России №66н (ред. от 19.04.2019 года), в состав оборотных активов предприятия входят:

- запасы (код строки 1210);
 - НДС по приобретенным ценностям (код строки 1220);
 - дебиторская задолженность (код строки 1230);
 - финансовые вложения (код строки 1240);
 - прочие оборотные активы (код строки 1260)
- [2].

Элементами, имеющими особую значимость в составе оборотных активов предприятия, являются запасы и денежные средства.

В настоящее время такие оборотные активы организации, как запасы, регулируются Приказом Минфина России от 15.11.2019 №180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» [3]. До принятия указанного правового акта действовал Приказ Минфина России от 09.06.2001 №44н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01» [4]. Для более глубокого анализа оборотных активов предприятия необходимо произвести сравнительную характеристику вышеупомянутых нормативных актов (табл. 1).

Таблица 1

Сравнительная характеристика ФСБУ 5/2019 и ПБУ 5/01

ФСБУ 5/2019	ПБУ 5/01
Официально закреплено определение запасов, в соответствии с которым ими признаются активы, потребляемые или продаваемые в пределах обычного операционного цикла, либо используемые в течение не более 12 месяцев.	Определение запасов не сформулировано.
Расширен перечень активов, признаваемых запасами, в том числе ими признано незавершенное производство.	Незавершенное производство не признавалось в качестве запасов.
Определены условия, одновременно соблюдение которых позволяет признавать запасы в бух. учете: 1) затраты, понесенные на приобретение или создание запасов, обеспечат получение в будущем экономических выгод для предприятия; 2) определяется сумма затрат на приобретение или создание запасов.	Условия не сформулированы.
Предусмотрена возможность изменения единицы учета запаса после принятия запаса к бух. учету	Изменения не предусматривались.
Сформулирован подход к определению затрат, включаемых в себестоимость запасов: затраты – это выбытие активов организации или возникновение обязательств, связанных с созданием запасов. Затратами не признается предварительная оплата поставщику до момента выполнения им своих обязательств.	Подход не сформулирован.
Суммы, уплаченные поставщику, включаются в себестоимость запасов с учетом всех скидок, связанных с приобретением запасов.	Включение скидок в себестоимость запасов не предусмотрено.
Сумма, подлежащая к уплате за запасы, приобретенные на условиях рассрочки, определяется путем дисконтирования.	Фактическая себестоимость запасов, приобретенных на условиях рассрочки, равна сумме, уплаченной поставщику по договору.
Установлен новый порядок определения фактической себестоимости запасов, приобретенных путем оплаты не денежными средствами: затратами, включаемыми в себестоимость запасов, считается стоимость передаваемых прав, работ, услуг.	Определение стоимости активов, переданных организации, происходит путем установления цены, по которой предприятие обычно определяет стоимость аналогичных активов.
В себестоимость приобретаемых запасов не включаются расходы на их хранение.	Расходы на хранение включались в себестоимость запасов.

Как указано выше, важным элементом оборотных активов предприятия являются денежные средства, под которыми подразумеваются финансовые ресурсы организации, которые позволяют обеспечить

выполнение обязательств любого вида. От их наличия и объема зависит способность предприятия своевременно погашать кредиторскую задолженность.

Применительно к денежным средствам, важным представляется отметить, что именно внедрение международных стандартов финансовой отчетности стало важнейшим шагом для создания благоприятной инвестиционной среды. В отечественном законодательстве в 2011 году был принят Приказ Минфина России от 02.02.2011 №11н, на основании которого было утверждено новое Положение по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» (ПБУ 23/2011) [5]. Упомянутый нормативный акт впервые установил порядок отражения денежных средств и их потоков в отчете о движении денежных средств. В то же время, данный Приказ, в отличие от МСФО (IAS) 7 не указал на методы формирования денежных потоков.

Кроме того, немаловажным отличием ПБУ 23/2011 от МСФО (IAS) 7 является и подход к определению эквивалентов денежных средств. Так, международный стандарт относит к ним краткосрочные высоколиквидные инвестиции, которые могут быть легко обращены в заранее известные суммы денежных средств. Ответственные же правила не предусматривают разграничение срочности финансовых вложений.

Таким образом, в соответствии с ПБУ 23/2011, к денежным эквивалентам теоретически могут быть отнесены как краткосрочные, так и долгосрочные финансовые вложения. Однако, последние противоречат одному из условий признания денежных средств в качестве эквивалентов, а именно, они должны быть подвержены незначительному риску изменения стоимости. Помимо сказанного, признание долгосрочных финансовых вложений в качестве эквивалентов денежных средств, способно привести к снижению сальдо денежных потоков от инвестиционных операций. [8]

Важно подчеркнуть, что в ПБУ 23/2011 не сформулировано определение ни операционной, ни текущей деятельности организации, в то время как МСФО (IAS) 7 достаточно четко разграничивает указанные термины [6].

В исследуемых нормативных актах наблюдается отличие и в квалификации полученных организацией процентов. Международный стандарт предоставляет в данном вопросе свободу бухгалтеру, позволяя относить такие проценты, как к операционной, так и к инвестиционной деятельности. Что касается Положения по бухгалтерскому учету 23/2011, то необходимо отметить, что поступившие проценты к денежным потокам от инвестиционных операций. Такое положение никак не противоречит определению денежных потоков от инвестиционных операций, поскольку такие поступления связаны с приобретением внеоборотных активов предприятия.

Представляется важным также отметить и отличия в составлении отчета о движении денежных средств на основании анализируемых нормативных актов. Так, согласно МСФО (IAS) 7, такой отчет в части отражения денежных потоков

от операционной деятельности может быть составлен с помощью как прямого, так и косвенного метода. Прямой, в свою очередь, подразделяется на два варианта составления отчета: информация предоставляется либо из учетных записей, либо путем коррекции сумм выручки и других статей отчета о совокупной прибыли. В соответствии же с российскими Правилами бухгалтерского учета, отчет о движении денежных средств может быть составлен только при помощи прямого метода.

Итак, исследование отличий между российскими Правилами бухгалтерского учета 23/2011 и МСФО (IAS) 7 позволяет сделать вывод о том, что последний нормативный акт более четко и конкретно формулирует основные экономические категории применительно к оборотным активам предприятия. В то же время, ПБУ 23/2011 предоставляют немалую свободу бухгалтеру при составлении различных отчетов на предприятии, не ограничивая его установлением жестких рамок. Особенно это прослеживается при анализе эквивалентов денежных средств.

В рамках исследования нормативных актов, регламентирующих анализ оборотных активов предприятия, следует также обратить внимание и на МСФО (IFRS) 15, который посвящает ряд положений такому важному элементу активов, как дебиторская задолженность организации [7].

Упомянутый международный стандарт ввел в оборот термин актив по договору, который достаточно часто путают с дебиторской задолженностью. Для четкого разграничения данных категорий необходимо детально разобрать каждую из них.

Так, активом по договору признается право организации на возмещение в обмен на товары, переданные покупателю, когда такое право зависит от выполнения определенных обязательств организацией в будущем.

Дебиторская задолженность же представляет собой, согласно МСФО (IAS) 32, финансовый актив, и может быть определена как предусмотренное договором право организации на получение денежных средств от другого предприятия.

Таким образом, ключевым отличием актива по договору от дебиторской задолженности является обусловленность.

Перейдем к оценке оборотных активов.

В российской практике методы оценки стоимости оборотных активов применяются исходя из трех подходов: доходный, сравнительный, затратный. Доходный подход применяется для прибыльных оборотных активов. Сравнительный - для аналогичных активов с уже оцененной и переоцененной стоимостью. Для активов при срочной ликвидации (продажи) применяется затратный подход.

В системе МСФО оценка активов проводится по фактической стоимости приобретения (в российской практике этот подход называется «затратным»), по текущей стоимости (аналогом

этого подхода является «сравнительный подход» и «доходный подход»), по возможной стоимости продажи («затратный метод»), по дисконтированной стоимости (отсутствует), по справедливой стоимости (внедряется) [8].

Перейдем к анализу оборотных активов.

Анализ состава и структуры оборотных активов предприятия позволяет определить размер абсолютного и относительного прироста или уменьшения части имущества организации. Так, прирост оборотных активов указывает на расширение деятельности предприятия, при этом важно учитывать, за счет каких именно статей происходит такой прирост.

В процессе проведения анализа оборотных средств предприятия необходимо определить, насколько оптимальными являются их объем и структура формирования, поскольку они сопряжены с риском финансовых потерь. На основе детального анализа и оценки эффективности оборотных активов предприятия происходит выработка финансовой политики организации, целью которой является поиск компромисса между риском потерь и эффективностью хозяйственной деятельности в целом.

Проведение анализа оборотных активов предприятия необходимо осуществлять в три этапа:

- анализ состояния оборотных средств, в ходе которого определяется состав и структура оборотных активов, производится расчет их изменений за ряд лет, а также анализируется размещение собственных оборотных средств;
- анализ обеспеченности оборотными средствами, в ходе которого устанавливается потребность предприятия в оборотных средствах;
- анализ эффективности использования оборотных средств.

Особая роль отведена оборачиваемости, или скорости оборота оборотных активов, поскольку она позволяет оценить эффективность деятельности предприятия, а также указывает на финансовое положение организации [1].

В заключении отметим, что стоимость при оценке оборотных активов разными методами в системе МСФО и ПБУ (ФСБУ) будет отличаться, может произойти как занижение, так и завышение стоимости. На оценку дебиторской задолженности влияет наличие резерва по сомнительным или безнадежным долгам. Аналитическая функция включается на последнем этапе и является менее ошибочной и ответственной по сравнению с учетом и признанием активов и выбора их методов оценки.

Список литературы

Абдукаримов И. Т., Абдукаримова Л. Г. «Мониторинг и анализ оборотных средств на основе бухгалтерской (финансовой) отчетности коммерческих предприятий» // Социально-

экономические явления и процессы. 2013. — № 5 (051) — С.9-22.: URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/monitoring-i-analiz-oborotnyh-sredstv-na-osnove-buhgalterskoy-finansovoy-otchetnosti-kommercheskih-predpriyatiy/viewer>

Приказ Минфина России от 02.07.2010 N 66н (ред. от 19.04.2019) "О формах бухгалтерской отчетности организаций" (Зарегистрировано в Минюсте России 02.08.2010 N 18023) (с изм. и доп., вступ. в силу с отчетности за 2020 год): URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103394/

Приказ Минфина России от 15.11.2019 №180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» (Зарегистрировано в Минюсте России 25.03.2020 № 57837): URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_348523/18ae7e0209c0fcd71bb531b56fe671a1c9e61af4/

Приказ Минфина России от 09.06.2001 №44-н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01» : URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_32619/569b43a13c040cfc64ff5806d5838fd8976c69e8/

Приказ Минфина РФ от 02.02.2011 №11-н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» (ПБУ 23/2011)» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 29.03.2011 N 20336): URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_112417/db4565455a73eeb6b3de56688b3a80959c8ead68/

«Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 №217-н) (ред. от 04.06.2018): URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193533/

«Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 21.01.2015 №9-н): URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_175324/

«Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (введен в действие на территории РФ Приказом Минфин России от 28.12.2015 №217-н): URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_140000/9bf413acb580a857ff5442466dce134d3dfc93d4/