

2.9. ОЦЕНКА И УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ПО МСФО В УСЛОВИЯХ ОТСРОЧКИ (РАССРОЧКИ) ПЛАТЕЖА НА РОССИЙСКИХ СЧЕТАХ

Гончар Е.А., к.э.н., доцент, кафедра Бухгалтерского учета, анализа и аудита, Южно-Уральский государственный университет, г. Челябинск;
Волченкова О.А., старший преподаватель, кафедра Бухгалтерского учета, анализа и аудита, Южно-Уральский государственный университет, главный бухгалтер ООО «Уралзип», г. Челябинск

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ

Предмет. В статье уделяется внимание вопросам учета основных средств в условиях отсрочки (рассрочки) платежа. Актуальность этой темы обусловлена появлением проектов федеральных стандартов бухгалтерского учета (ФСБУ), отдельные положения которых заимствованы из международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Сложность этих вопросов обусловлена различным толкованием экспертами отдельных положений МСФО и отсутствием методических рекомендаций по ведению учета в рассматриваемом случае.

Цель. Авторы ставят своей целью представить методику учета основных средств в условиях отсрочки (рассрочки) платежа, акцентируя внимание на сложных моментах, и пример ее практической реализации.

Методология. В процессе исследования авторы анализировали положения нормативных документов, а также мнения экспертов по рассматриваемому вопросу, на основании чего формулировали свое представление по разрешению спорных моментов. При разработке методики учета акцентировалось внимание на выявленных новациях, которые были подтверждены авторскими аргументами. Предложенная методика учета подкреплена практическим примером ее реализации, сопровождающимся комментариями к расчетам, по результатам которого графически отображены отличия основных показателей в системе учета по МСФО и Российских стандартов бухгалтерского учета (РСБУ).

Результаты. В ходе проведенного исследования установлено, что в соответствии с МСФО, в условиях отсрочки (рассрочки) платежа в момент признания и основные средства, и кредиторская задолженность оцениваются по справедливой стоимости, определяемой методом дисконтирования денежных потоков. Использование в бухгалтерском учете оценки по справедливой стоимости предопределяет появление двухкомпонентной структуры первоначальной стоимости приобретенных основных средств и кредиторской задолженности, что предполагает необходимость использования счета 96 «Резервы предстоящих расходов», и предопределяет наличие операций по отражению и погашению отложенных налогов.

Выводы. Дисконтирование в учете основных средств и соответственно кредиторской задолженности предопределяет возможность получения более благоприятных показателей финансового положения предприятия, что способствует повышению эффективности в решении ряда управленческих задач.

ВВЕДЕНИЕ

В течение последних лет наблюдается тенденция приближения российских стандартов учета к международным. Об этом свидетельствует появление проектов федеральных стандартов бухгалтерского учета (ФСБУ), отдельные положения которых заимствованы с определенной долей корректировки из международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Проекты федеральных стандартов пока находятся на стадии разработки, многие вопросы после публичного обсуждения вновь пересматриваются. Тем не менее, все больше говорится о скором введении МСФО в практику всех российских компаний.

Сегодня проблематика построения учета по МСФО уже актуальна для следующих компаний:

- компаний, имеющих иностранных партнеров;
- компаний, привлекающих иностранные инвестиции и кредитование в зарубежных банках по более выгодным ставкам;
- компаний, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам путем их включения в котировальный список;
- аудиторских компаний;
- компаний, применяющих МСФО рамках управленческого учета для получения отчетности с учетом рисков.

Наиболее высокий резонанс с переходом на МСФО имеет дисконтирование в учете активов и обязательств. А именно, это касается в том числе оценки основных средств, приобретаемых с отсрочкой или рассрочкой платежа, и возникающей в связи с этим кредиторской задолженности. Возникают такие вопросы.

1. По какой стоимости отражать основные средства и кредиторскую задолженность в условиях отсрочки (рассрочки) платежа в момент первоначального признания в бухгалтерском учете предприятия?
2. В каких случаях и каким образом производится пересчет стоимости основных средств и кредиторской задолженности в дальнейшем?
3. Какие изменения происходят в бухгалтерском учете основных средств и кредиторской задолженности в связи с применением международных стандартов?

Для ответа на эти вопросы мы поставили цель исследования – разработка методики оценки и учета основных средств и кредиторской задолженности в условиях отсрочки (рассрочки) платежа по МСФО с применением российского Плана счетов.

1. Предмет исследования – особенности оценки и учета основных средств и кредиторской задолженности в условиях отсрочки (рассрочки) платежа при применении МСФО.
2. Объект исследования – основные средства и кредиторская задолженность в условиях отсрочки (рассрочки) платежа.

Для достижения поставленной цели мы обозначили следующие задачи:

- определить вид стоимости основных средств и кредиторской задолженности в момент признания в условиях отсрочки (рассрочки) платежа;
- обозначить и раскрыть новации методики бухгалтерского учета основных средств и кредиторской задолженности в условиях отсрочки (рассрочки) платежа в соответствии с МСФО;
- определить порядок пересчета стоимости основных средств и кредиторской задолженности в условиях отсрочки (рассрочки) платежа и представить методологию бухгалтерского учета связанных с этим операций;
- выявить влияние дисконтирования на показатели финансового состояния предприятия по результатам решения сквозной задачи.

Теория вопроса и нормативное регулирование

В МСФО и отчасти в проектах ФСБУ фигурируют понятия цены сделки, дисконтированной (приведенной), амортизированной стоимости и справедливой стоимости. Определение цены сделки содержится в п. 47 МСФО (*IFRS*) 15 «Выручка по договорам с покупателями». Одним словом, цена сделки – это номинальная стоимость с учетом переменного возме-

щения. Определение дисконтированной (приведенной) стоимости активов в стандартах отсутствует, но оно раскрыто массово в других источниках, отражающих одну и ту же суть. Согласно общему представлению, дисконтированная стоимость актива – это приведенная (текущая) стоимость актива, определяемая с учетом фактора временной стоимости денег посредством приведения будущих ожидаемых денежных потоков, связанных с активом, к текущей дате через применение ставки дисконтирования.

Понятие амортизированной стоимости (правда, применительно к финансовым активам и обязательствам) раскрывается в МСФО (*IAS*) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» и (*IFRS*) 9 «Финансовые инструменты», трактовки которых в этой части предполагают одинаковую сущность. Согласно МСФО (*IFRS*) 9 «Финансовые инструменты», амортизированная стоимость финансового актива или финансового обязательства – это сумма, в которой оценивается финансовый актив или финансовое обязательство при первоначальном признании, минус платежи в счет основной суммы долга, плюс или минус величина накопленной амортизации, рассчитанной с использованием метода эффективной процентной ставки, – разницы между указанной первоначальной суммой и суммой к выплате при наступлении срока погашения, и, применительно к финансовым активам, скорректированная с учетом оценочного резерва под убытки. В соответствии с МСФО (*IAS*) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» эффективная процентная ставка – ставка, дисконтирующая расчетные будущие денежные выплаты или поступления на протяжении ожидаемого срока действия финансового инструмента или, где это уместно, более короткого периода, точно до чистой балансовой стоимости финансового актива или финансового обязательства. Эффективная ставка процента – это аналог показателя внутренней нормы доходности (*IRR*), применяемого при оценке эффективности инвестиционных проектов. Экономический смысл *IRR* состоит в следующем: это максимальная цена, по которой имеет смысл привлечь ресурсы, чтобы инвестиционный проект остался безубыточным. По аналогии, говоря об экономическом смысле эффективной ставки процента, можно утверждать, что это максимальный процент (цена), под который можно привлечь актив, чтобы в течение периода отсрочки (рассрочки) платежа его стоимость была полностью амортизирована.

Понятие справедливой стоимости содержится в МСФО (*IFRS*) 13 «Оценка справедливой стоимости», согласно п. 24 которого справедливая стоимость – цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки на основном (или наиболее выгодном) рынке на дату оценки в текущих рыночных условиях (т.е. цена выхода), независимо от того, является ли такая цена непосредственно наблюдаемой или рассчитывается с использованием другого метода оценки.

Если сравнивать понятие «справедливой стоимости» по МСФО с понятием «рыночная стоимость», как его трактует Закон «Об оценочной деятельно-

сти» №135-ФЗ, то мы увидим, что эти определения практически не отличаются друг от друга. Но это только формально. Если под справедливой стоимостью по МСФО, в зависимости от конкретных обстоятельств, понимается либо стоимость реальных сделок, либо стоимость замещения, либо стоимость, исходя из дисконтированного дохода, а может производиться и сочетание разных моделей, то для целей Закона №135-ФЗ и стандартов оценки рыночная стоимость однозначно определяется путем согласования результатов сравнительного, доходного и затратного подходов (п. 18 постановления Правительства РФ «Об утверждении стандартов оценки» от 6 июля 2001 г. №519).

Разобравшись с понятиями разных видов стоимости, далее нам следует выяснить, какую стоимость основных средств и кредиторской задолженности регламентируют стандарты для операций приобретения на условиях отсрочки (рассрочки) платежа. Нормативное регулирование оценки основных средств и кредиторской задолженности в условиях отсрочки (рассрочки) платежа представлено в табл. 1.

Таблица 1

НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ОЦЕНКИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И КРЕДИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ В УСЛОВИЯХ ОТСРОЧКИ (РАССРОЧКИ) ПЛАТЕЖА

| Показатели | МСФО |
|---|--|
| Основные средства | П. 23 МСФО (<i>IAS</i>) 16 «Основные средства» |
| Финансовые инструменты (в том числе кредиторская задолженность) | П. 4 МСФО (<i>IFRS</i>) 9 «Финансовые инструменты» |

При этом отдельные из указанных положений по-разному толкуются экспертами. Согласно п. 23 МСФО (*IAS*) 16 «Основные средства», первоначальная стоимость объекта основных средств представляет собой эквивалент цены при условии немедленной оплаты денежными средствами на дату признания. При отсрочке платежа, выходящей за рамки обычных сроков кредитования, разница между эквивалентом цены при условии немедленной оплаты денежными средствами и общей суммой платежа признается в качестве процентов на протяжении периода отсрочки, за исключением случаев, когда такие проценты капитализируются в соответствии с МСФО (*IAS*) 23.

Данное положение относительно стоимости в момент первоначального признания одними экспертами толкуется применительно только к кредиторской задолженности (М.Е. Василенко, Е.Г. Шумик [4] вообще исключают дисконтирование из области первоначальной оценки основных средств), другие эксперты солидарны с нашей точкой зрения относительно того, что здесь речь идет о дисконтированной стоимости основных средств (такой точки зрения придерживаются И.Р. Сухарев, О.А. Сухарева [9], З.И. Азиева, С.А. Челохсаева [2], И.Д. Дёмина [5], Н.Н. Агошкова [1]).

В некотором роде пограничного мнения по этому вопросу придерживается Экспертная группа КПИМГ по международным стандартам. По их толкованию положений МСФО, расчет текущей цены основного средства при условии немедленного платежа отли-

чается от расчета величины финансового обязательства (суммы, подлежащей уплате по сделке приобретения), который иначе был бы произведен в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 39, согласно которым требуется дисконтировать потоки денежных средств по рыночной ставке процента [8]. При этом Экспертная группа КПМГ по международным стандартам полагает, что в этом случае следует применять требования МСФО (IAS) 16 «Основные средства», поскольку данный стандарт содержит конкретные указания по учету отсрочки платежа по объектам основных средств [8]. В части пункта «Разница между эквивалентом цены при условии немедленного платежа денежными средствами и суммой, подлежащей оплате, признается как процентный расход на протяжении всего периода до момента осуществления платежа, кроме случаев, когда она капитализируется в соответствии с МСФО (IAS) 23» Экспертная группа КПМГ по международным стандартам считает, что здесь необходимо использовать метод эффективной ставки процента, как он применялся бы в отношении других финансовых обязательств, поскольку МСФО (IAS) 16 не содержит каких-либо указаний, препятствующих этому [8]. Данные утверждения нами понимаются как факт, что Экспертная группа КПМГ по международным стандартам считает, что в условиях отсрочки основные средства и кредиторская задолженность оцениваются в момент признания по амортизированной стоимости. Однако надо заметить, что аргумент, на основании которого Экспертная группа КПМГ по международным стандартам сделала такой вывод, точно так же может указывать и на оценку основных средств и кредиторской задолженности по справедливой стоимости, так как МСФО (IFRS) 9 допускает и такую оценку по финансовым инструментам и, если руководствоваться по спорному вопросу основной трактовкой п. 23 МСФО (IAS) 16 «Основные средства», то в этом случае и основные средства в условиях отсрочки должны оцениваться в момент признания по справедливой стоимости.

Стирают разногласия между экспертами результаты рассмотрения проекта ФСБУ «Основные средства» Советом при Министерстве финансов РФ (Минфин РФ), опубликованные 30 января 2017 г. (табл. 2).

Таблица 2

ПРОЕКТ ФСБУ «ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА»: ДО И ПОСЛЕ РАССМОТРЕНИЯ СОВЕТОМ ПРИ МИНФИНЕ РФ [3]

| Показатель | 16 |
|---|----------------------------------|
| Предмет различия между МСФО и РСБУ | Стоимость при оплате с отсрочкой |
| По МСФО | Дисконтированная |
| По РСБУ | Номинальная |
| Позиция Бухгалтерского методического центра (БМЦ) | Различие устраняется |
| Позиция Совета при Минфине РФ | Различие устраняется |

Представленное в табл. 2 толкование положений ФСБУ и МСФО по основным средствам Советом при Минфине РФ и БМЦ свидетельствует о том, что в МСФО основные средства, приобретаемые при

оплате с отсрочкой (рассрочкой) платежа, в момент первоначального признания учитываются по дисконтированной стоимости, и что в проекте ФСБУ «Основные средства» заложена по этому вопросу такая же концепция.

Проблема учетного несоответствия и ее разрешение

На рис. 1 отображены кажущиеся на первый взгляд проблемы учетного несоответствия в оценке основных средств и кредиторской задолженности по операциям приобретения на условиях отсрочки (рассрочки) платежа, которые мы выявили на основе анализа нормативных документов МСФО, регулирующих порядок оценки активов и обязательств в момент признания для рассматриваемого случая.

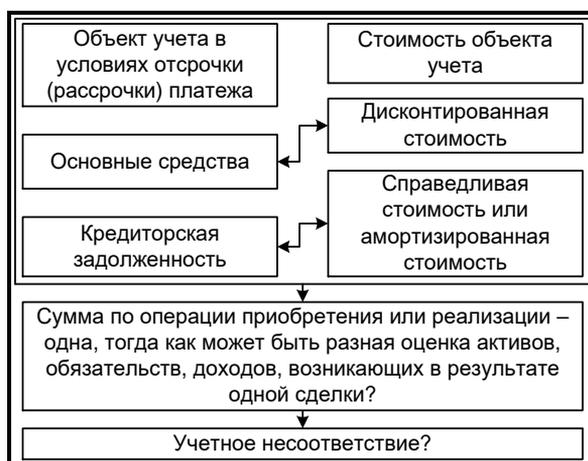


Рис. 1. Проблемы учетного несоответствия в оценке основных средств и кредиторской задолженности по операциям приобретения на условиях отсрочки (рассрочки) платежа

В результате операции приобретения на условиях отсрочки (рассрочки) платежа на одну и ту же сумму, с одной стороны, у нас появляются основные средства, оцениваемые по дисконтированной стоимости и одновременно, с другой стороны, кредиторская задолженность поставщикам, оцениваемая по справедливой или амортизированной стоимости (см. рис. 1).

Так как сумма активов и обязательств одна, то и оценка стоимости должна быть одинаковая. Таким образом, получается, что дисконтированная стоимость основных средств равна справедливой или амортизированной стоимости кредиторской задолженности поставщикам.

Справедливая стоимость актива или обязательства может определяться на основании трех подходов (рыночный, доходный и затратный) в зависимости от располагаемой информации. Дисконтированная стоимость актива – это, по сути, справедливая стоимость, определенная доходным подходом путем дисконтирования. Получается, что в случае приобретения актива с отсрочкой (рассрочкой) платежа дисконтированная стоимость актива есть справедливая стоимость актива, и она равна справедливой стоимости кредиторской задолженности поставщикам. Сам

собой возникает вопрос: а почему она равна не амортизированной стоимости кредиторской задолженности поставщикам? Дело в том, что амортизированная стоимость обязательства определяется через эффективную ставку процента, которая является эквивалентом внутренней нормы доходности. Но при оценке стоимости кредиторской задолженности целесообразно учитывать и риски (ликвидности, кредитный и т.д.), поэтому ставка дисконтирования, надо полагать, должна отличаться от эффективной ставки процента.

Наши рассуждения по поводу квалификации стоимости активов и обязательств в условиях отсрочки (рассрочки) платежа подтверждаются положениями п. 4.2.2 МСФО (*IFRS*) 9 «Финансовые инструменты», согласно которому организация может при первоначальном признании финансового обязательства по собственному усмотрению классифицировать его без права последующей реклассификации как оцениваемый по справедливой стоимости через прибыль или убыток, если это позволит устранить или значительно уменьшить непоследовательность подходов к оценке или признанию (иногда именуемую «учетным несоответствием»), которая иначе возникла бы вследствие использования различных баз оценки активов или обязательств либо признания связанных с ними прибылей и убытков.

Ответив на вытекающий вопрос, мы подтвердили правильность ранее сделанного вывода относительно того, что дисконтированная стоимость основного средства есть справедливая стоимость основного средства и она равна справедливой стоимости кредиторской задолженности поставщикам. Таким образом, в условиях отсрочки (рассрочки) платежа основные средства и кредиторская задолженность оцениваются в момент признания по справедливой стоимости, определяемой методом дисконтирования денежных потоков доходного подхода (табл. 3).

Таблица 3

РЕЗУЛЬТАТ ПЕРВОГО ВЫВОДА

| Объект учета в условиях отсрочки (рассрочки) платежа | Стоимость объекта учета |
|--|---|
| Основные средства | Справедливая стоимость, определяемая методом дисконтирования денежных потоков доходного подхода |
| Кредиторская задолженность | Справедливая стоимость, определяемая методом дисконтирования денежных потоков доходного подхода |

Как правильно замечает А.А. Ковалева, с экономической точки зрения ставка дисконтирования – это норма доходности на вложенный капитал, требуемая инвестором [7]. В качестве базы для расчета ставки дисконтирования может использоваться в том числе средневзвешенная стоимость капитала компании. А.А. Ковалева и другие специалисты отмечают, что использование средневзвешенной стоимости капитала в качестве базы для расчета ставки дисконтирования применяется на практике, но имеет весьма существенный недостаток: средневзвешенная стоимость отражает исторические показатели структуры капита-

ла, в то время как будущие потоки денежных средств от актива могут не зависеть от структуры финансирования, существовавшей на момент его приобретения [7]. Здесь мы выразим некоторое несогласие относительно того, что будущие денежные потоки от актива могут не зависеть от структуры финансирования. Дело в том, что структура капитала (финансирования) влияет на финансовое положение предприятия, а следовательно, и на его платежеспособность, и на величину рисков невыполнения договорных обязательств. В этом вопросе наша точка зрения близка к мнению эксперта по бухгалтерскому учету и налогообложению Ю.А. Иноземцевой, согласно которому в качестве ставки дисконтирования нужно брать ставку, по которой продавец, учитывая риски, был бы готов предоставить покупателю заем [6]. Данная точка зрения еще раз подтверждает, что стоимость основных средств и кредиторской задолженности в рассматриваемом случае именно справедливая, определяемая методом дисконтирования денежных потоков в рамках доходного подхода, а не амортизированная.

Методика оценки и учета основных средств и кредиторской задолженности

Использование в бухгалтерском учете оценки по справедливой стоимости предопределяет появление двухкомпонентной структуры первоначальной стоимости приобретенных основных средств:

- справедливая стоимость основных средств, равная справедливой стоимости кредиторской задолженности;
- разница между ценой сделки и справедливой стоимостью основного средства.

Принимая во внимание полученные следствия наших рассуждений, в итоге которых определилась двухкомпонентная структура первоначальной стоимости приобретаемых основных средств, рассмотрим, как эти нововведения должны отразиться на учете приобретения основных средств (табл. 4). Но предварительно разберемся с вопросом, по кредиту какого счета должна учитываться разница между ценой сделки и справедливой стоимостью основного средства: счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или счета 96 «Резервы предстоящих расходов». Если рассматривать эту разницу как составляющую текущей кредиторской задолженности, то очевидно, что должен применяться счет 60. Если же рассматривать эту разницу как оценочное обязательство, то должен применяться счет 96. Очевидно, что если кредиторская задолженность учитывается по справедливой стоимости по кредиту счета 60, то разница между ценой сделки и справедливой стоимостью не должна попадать на этот счет, следовательно, ее целесообразно рассматривать как оценочное обязательство. Согласно п. 4 Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» и п. 10 МСФО (*IAS*) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» оценочное обязательство – обязательство с неопределенным сроком исполнения или обязательство неопределенной величины. Как уже неоднократно отмечено нами ранее, кредиторская задол-

женность учитывается в момент первоначального признания по справедливой стоимости, основные средства имеют двухкомпонентную структуру первоначальной стоимости. Второй компонент первоначальной стоимости основных средств – разница между ценой сделки и справедливой стоимостью основного средства – имеет, можно сказать, условно не определенную величину, так как зависит от ставки дисконтирования и, согласно п. 60 МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», вследствие применения дисконтирования, балансовая стоимость оценочного обязательства увеличивается в каждом периоде, отражая течение времени.

Таблица 4

НОВАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В СВЯЗИ С ОЦЕНКОЙ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И КРЕДИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ В МОМЕНТ ПРИЗНАНИЯ ПО СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ

| № оп. | Хозяйственная операция | Бухгалтерская проводка | | Комментарии к определению суммы |
|---|---|------------------------|--------|--|
| | | дебет | кредит | |
| 1. Получено оборудование, не требующее монтажа | | | | |
| 1.1 | Отражена справедливая стоимость оборудования без налога на добавленную стоимость (НДС) (справедливая стоимость кредиторской задолженности без НДС) | 08 | 60 | Справедливая стоимость оборудования без НДС (справедливая стоимость кредиторской задолженности без НДС) |
| 1.2 | Отражен НДС, исчисленный со справедливой стоимости оборудования (справедливой стоимости кредиторской задолженности) | 19 | 60 | НДС, исчисленный со справедливой стоимости оборудования (справедливой стоимости кредиторской задолженности) |
| 1.3 | Отражена разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС) | 91 | 96 | Разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС) |
| 1.4 | Отражен НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью оборудования (справедливой стоимостью кредиторской задолженности) | 19 | 96 | НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью оборудования (справедливой стоимостью кредиторской задолженности) |

Следовательно, разницу между ценой сделки и справедливой стоимостью основного средства по

кредиту целесообразно отражать на счете 96 «Резервы предстоящих расходов» по причине ее изменчивости, а поэтому и неопределенности. Здесь отметим, что разница между ценой сделки и справедливой стоимостью основного средства с течением времени будет уменьшаться в связи с увеличением справедливой стоимости основного средства.

Согласно п. 6 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», п. 15 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная, исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету. Одним из главных международных документов, имеющим отношение к этому вопросу, является МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости». Если обстоятельства, влияющие на порядок признания актива, указывают на необходимость его учета по справедливой стоимости, то из этого можно сделать вывод о том, что достоверность бухгалтерской отчетности, позволяющей объективно оценить финансовое положение организации, предполагает необходимость отражения в учете активов по справедливой стоимости в отдельных оговариваемых случаях.

Очевидно, что справедливая стоимость активов, обязательств и доходов меняется с течением времени, поэтому в целях обеспечения достоверности бухгалтерской отчетности необходимо производить пересчет справедливой стоимости активов, обязательств и доходов. Проведение пересчета справедливой стоимости, к примеру, основных средств должно производиться по одному из двух вариантов:

- при наступлении очередной даты платежа поставщику в соответствии с графиком платежей договора;
- на конец отчетного периода по причине необходимости принятия в расчет факта изменения временной стоимости денег.

Аналогичная ситуация с кредиторской задолженностью.

Далее рассмотрим применение предложенной модели оценки и учета основных средств и кредиторской задолженности в условиях рассрочки платежа на основе интеграции российских и международных стандартов на примере, условия которого представлены ниже.

Пример применения методики оценки учета основных средств и кредиторской задолженности

Предприятие 1 января 2017 г. приобрело основное средство за 1,5 млн. руб. (в том числе НДС – 18%) в рассрочку на два года (срок договора до 1 января 2019 г.). Согласно графику платежей расчеты производятся в два этапа: первый платеж (40%) в начале второго года договора (1 января 2018 г.); второй платеж (60%) – в конце срока действия (1 января 2019 г.).

Ставка дисконтирования составляет 25% и состоит из безрисковой ставки и премий (за риск ликвидности и кредитный риск). Срок полезного использования основного средства – 5 лет, метод начисле-

ния амортизации – линейный. Пересчет справедливой стоимости основных средств – при наступлении очередной даты платежа поставщику. Для упрощения расчетов примем допущения:

- амортизация основного средства начисляется один раз ежегодно 1 декабря (данное допущение предложено только для того, чтобы показать главное, не наслаивая на него излишние расчеты, и его ни в коем случае не следует понимать как регламентированное правило);
 - себестоимость продукции состоит только из одного элемента затрат – амортизация основного средства (данное допущение предложено только для того, чтобы показать не совсем традиционный порядок расчета амортизации и его влияние на себестоимость продукции, не наслаивая на него излишние расчеты, и его ни в коем случае не следует понимать как регламентированное правило);
 - вся произведенная продукция реализуется в этом же периоде;
 - операции списания себестоимости реализованной продукции не предшествуют обязательная операция по отражению реализации продукции, в результате которой возникают выручка и дебиторская задолженность (данное допущение предложено только для того, чтобы показать влияние не совсем традиционного порядка расчета амортизации и, как следствие, себестоимости реализованной продукции на финансовые результаты, не наслаивая на него излишние расчеты, и его ни в коем случае не следует понимать как регламентированное правило);
 - метод начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете – одинаковый (линейный);
 - операции по закрытию отчетного периода отсутствуют.
- Комментарии к представленным расчетам приведены после таблиц (табл. 5-33).

Таблица 5

ОПЕРАЦИЯ 1.1¹

| Наименование | Показатель |
|---|--|
| Дата операции | 1 января 2017 г.. |
| 1. Получено оборудование, не требующее монтажа | |
| № оп. | 1.1 |
| Хозяйственная операция | Отражена справедливая стоимость оборудования без НДС (справедливая стоимость кредиторской задолженности без НДС) |
| Бухгалтерская проводка: | |
| дебет | 08 |
| кредит | 60 |
| Сумма, руб. | 813 559,32 |
| Комментарии к определению суммы | Справедливая стоимость оборудования без НДС (справедливая стоимость кредиторской задолженности без НДС) |

В результате операции 1.1 формируется справедливая стоимость оборудования без НДС, которая равна справедливой стоимости кредиторской задолженности без НДС, и рассчитывается по формуле:

¹ Расчет суммы по операции 1.1 от 1 января 2017 г.

$$CC_{OC\text{ без НДС}} = CC_{KЗ\text{ без НДС}} = \frac{ЦC_{с\text{ НДС}} \times 100}{(1+i)^n} = \frac{1500000}{(1+0,25)^2} \times 100 = 813559,32 \text{ руб.}$$

где $CC_{OC\text{ без НДС}}$ – справедливая стоимость оборудования без НДС, руб.;

$CC_{KЗ\text{ без НДС}}$ – справедливая стоимость кредиторской задолженности без НДС, руб.;

$ЦC_{с\text{ НДС}}$ – цена сделки с НДС, руб.;

i – ставка дисконтирования;

n – период, соответствующий оставшемуся сроку до погашения кредиторской задолженности.

Таблица 6

ОПЕРАЦИЯ 1.2²

| Наименование | Показатель |
|---|---|
| Дата операции | 1 января 2017 г.. |
| 1. Получено оборудование, не требующее монтажа | |
| № оп. | 1.2 |
| Хозяйственная операция | Отражен НДС, исчисленный со справедливой стоимости оборудования (справедливой стоимости кредиторской задолженности) |
| Бухгалтерская проводка: | |
| Дебет | 19 |
| кредит | 60 |
| Сумма, руб. | 146 440,68 |
| Комментарии к определению суммы | НДС, исчисленный со справедливой стоимости оборудования (справедливой стоимости кредиторской задолженности) |

По данной операции определяется сумма НДС, исчисленная со справедливой стоимости кредиторской задолженности (справедливой стоимости оборудования):

$$НДС_{вх\text{ сс}} = CC_{OC\text{ без НДС}} \times 0,18 = 813559,32 \times 0,18 = 146440,68 \text{ руб.,}$$

где $НДС_{вх\text{ сс}}$ – НДС, исчисленный со справедливой стоимости оборудования (справедливой стоимости кредиторской задолженности), руб.

Таблица 7

ОПЕРАЦИЯ 1.3³

| Наименование | Показатель |
|---|---|
| Дата операции | 1 января 2017 г. |
| 1. Получено оборудование, не требующее монтажа | |
| № оп. | 1.3 |
| Хозяйственная операция | Отражена разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС) |

² Расчет суммы по операции 1.2 от 1 января 2017 г.

³ Расчет суммы по операции 1.3 от 1 января 2017 г.

| Наименование | Показатель |
|---------------------------------|--|
| Бухгалтерская проводка: | |
| дебет | 91 |
| кредит | 96 |
| Сумма, руб. | 457 627,12 |
| Комментарии к определению суммы | Разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС) |

По данной операции определяется разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС):

$$P_{\text{без НДС}} = \frac{ЦС_{\text{с НДС}}}{118} \times 100 - CC_{\text{кз без НДС}} =$$

$$= \frac{1500000}{118} \times 100 - 813559,32 =$$

$$= 457627,12 \text{ руб.}, \quad (3)$$

где $P_{\text{без НДС}}$ – разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС), руб.

Таблица 8

ОПЕРАЦИЯ 1.4⁴

| Наименование | Показатель |
|---|---|
| Дата операции | 1 января 2017 г. |
| 1. Получено оборудование, не требующее монтажа | |
| № оп. | 1.4 |
| Хозяйственная операция | Отражен НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью оборудования (справедливой стоимостью кредиторской задолженности) |
| Бухгалтерская проводка: | |
| дебет | 19 |
| кредит | 96 |
| Сумма, руб. | 82 372,88 |
| Комментарии к определению суммы | НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью оборудования (справедливой стоимостью кредиторской задолженности) |

По данной операции определяется НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью оборудования (справедливой стоимостью кредиторской задолженности):

$$НДС_{\text{вхр}} = P_{\text{без НДС}} \times 0,18 = 457627,12 \times$$

$$\times 0,18 = 82372,88 \text{ руб.}, \quad (4)$$

где $НДС_{\text{вхр}}$ – НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки (без НДС) и справедливой стоимостью оборудования (без НДС) (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС), руб.

Таблица 9

ОПЕРАЦИЯ 1.5⁵

| Наименование | Показатель |
|---|--|
| Дата операции | 1 января 2017 г. |
| 1. Получено оборудование, не требующее монтажа | |
| № оп. | 1.5 |
| Хозяйственная операция | Отражен отложенный налоговый актив |
| Бухгалтерская проводка: | |
| дебет | 09 |
| кредит | 68 |
| Сумма, руб. | 91 525,42 |
| Комментарии к определению суммы | Ставка налога на прибыль, умноженная на разницу между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС). Ставка налога на прибыль, умноженная на разницу между балансовой и налоговой стоимостью основного средства |

В результате предыдущих операций балансовая стоимость основного средства была отражена по дебету 08 и составляла 813 559,32 руб. Налоговая стоимость данного основного средства соответствует цене сделки без НДС, т.е. 1 271 186,44 руб. (сумма дебетовых оборотов по 08 и 91 счетам). Соответственно, сумма дебетового оборота по 91 счету, составляющая 457 627,12 руб., и есть разница между балансовой и налоговой стоимостью основного средства, причем она отрицательна и является вычитаемой, приводящей к образованию отложенного налогового актива, рассчитываемого балансовым подходом по формуле:

$$P_{\text{бл1}} = BC_{\text{ос}} - HC_{\text{ос}} = 813559,32 -$$

$$- 1271186,44 = -457627,12 \text{ руб.}, \quad (5)$$

где $BC_{\text{ос}}$ – балансовая (бухгалтерская) стоимость основного средства, руб.;

$HC_{\text{ос}}$ – налоговая стоимость (налоговая база) основного средства, руб.;

$P_{\text{бл1}}$ – первая разница между балансовой и налоговой стоимостью основного средства, руб.

$$ОНА_{\text{рбл1}} = (BC_{\text{ос}} - HC_{\text{ос}}) \times СНП =$$

$$= (813559,32 - 1271186,44) \times 20\% =$$

$$= -457627,12 \times 20\% = -91525,42 \text{ руб.}, \quad (6)$$

где $СНП$ – ставка налога на прибыль, %;

$ОНА_{\text{рбл1}}$ – сумму отложенного налогового актива, исчисленного с первой разницы между балансовой и налоговой стоимостью основного средства.

Полученная сумма отложенного налогового актива в данном случае совпадает с величиной такого же показателя, рассчитанного в соответствии с ПБУ 18/02 как ставка налога на прибыль, умноженная на разницу между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС) (см. ниже):

$$ОНА = СНП \times P_{\text{без НДС}} = 0,2 \times$$

$$\times 457627,12 = 91525,42 \text{ руб.}, \quad (7)$$

где $ОНА$ – отложенный налоговый актив, руб.

⁴ Расчет суммы по операции 1.4 от 1 января 2017 года.

⁵ Расчет суммы по операции 1.5 от 1 января 2017 г.

Таблица 10

ОПЕРАЦИЯ 2⁶

| Наименование | Показатель |
|---------------------------------|---|
| Дата операции | 1 января 2017 г. |
| № оп. | 2 |
| Хозяйственная операция | Принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию |
| Бухгалтерская проводка: дебет | 68 |
| кредит | 19 |
| Сумма, руб. | 146 440,68 |
| Комментарии к определению суммы | НДС, исчисленный со справедливой стоимости оборудования |

По данной операции относится на возмещение из бюджета сумма НДС, полученная по операции 1.2:

$$НДС_{к\ вычета} = НДС_{вх\ сс} = 146440,68 \text{ руб.}, \quad (8)$$

где $НДС_{к\ вычета}$ – НДС к вычету (отнесенный на возмещение из бюджета).

Таблица 11

ОПЕРАЦИЯ 3⁷

| Наименование | Показатель |
|---------------------------------|---|
| Дата операции | 1 января 2017 г. |
| № оп. | 3 |
| Хозяйственная операция | Введено оборудование в эксплуатацию |
| Бухгалтерская проводка: дебет | 01 |
| кредит | 08 |
| Сумма, руб. | 813 559,32 |
| Комментарии к определению суммы | Справедливая стоимость оборудования без НДС |

По данной операции отражается справедливая стоимость оборудования без НДС, равная справедливой стоимости кредиторской задолженности без НДС:

$$СС_{ос\ без\ НДС} = СС_{кз\ без\ НДС} = 813559,32 \text{ руб.} \quad (9)$$

Таблица 12

ОПЕРАЦИЯ 4⁸

| Наименование | Показатель |
|---------------------------------|---|
| Дата операции | 1 декабря 2017 г. |
| № оп. | 4 |
| Хозяйственная операция | Начислена годовая амортизации оборудования |
| Бухгалтерская проводка: дебет | 20 (или другой счет учета затрат) |
| кредит | 02 |
| Сумма, руб. | 162 711,86 |
| Комментарии к определению суммы | Годовая сумма амортизации исходя из справедливой стоимости оборудования без НДС |

По данной операции отражается годовая сумма амортизации, исходя из справедливой стоимости оборудования без НДС:

⁶ Расчет суммы по операции 2 от 1 января 2017 г.

⁷ Расчет суммы по операции 3 от 1 января 2017 г.

⁸ Расчет суммы по операции 4 от 1 декабря 2017 г.

$$A_{2017} = \frac{СС_{ос\ без\ НДС}}{СПИ} = \frac{813559,32}{5} = 162711,86 \text{ руб.}, \quad (10)$$

где $СПИ$ – срок полезного использования оборудования, лет.

В результате предыдущих операций балансовая стоимость основного средства была отражена по дебету 08 и составляла 813 559,32 руб. Налоговая стоимость данного основного средства соответствует цене сделки без НДС, т.е. 1 271 186,44 руб. (сумма дебетовых оборотов по 08 и 91 счетам). Начисление амортизации по кредиту 02 счета в сумме 162 711,86 руб. в бухгалтерском учете и 254 237,29 руб. в налоговом учете предполагает уменьшение на эти суммы соответственно балансовой и налоговой стоимости основных средств. Таким образом, в результате проведения данной операции балансовая стоимость основного средства составит 813 559,32 – 162 711,86 = 650 847,46 руб., а налоговая стоимость основного средства составит 1 271 186,44 – 254 237,29 = 1 016 949,15 руб. Разница между балансовой и налоговой стоимостью основного средства составляет 366 101,69 руб., причем она отрицательна и является вычитаемой, приводящей к образованию или погашению отложенного налогового актива:

Таблица 13

ОПЕРАЦИЯ 5⁹

| Наименование | Показатель |
|---------------------------------|---|
| Дата операции | 1 декабря 2017 г. |
| № оп. | 5 |
| Хозяйственная операция | Частично погашен отложенный налоговый актив |
| Бухгалтерская проводка: дебет | 68 |
| кредит | 09 |
| Сумма, руб. | 18 305,08 |
| Комментарии к определению суммы | Ставка налога на прибыль, умноженная на уменьшение разницы между балансовой и налоговой стоимостью основного средства |

$$P_{бп_2} = БС_{ос} - НС_{ос} = 650847,46 - 1016949,15 = -366101,69 \text{ руб.}, \quad (11)$$

где $P_{бп_2}$ – вторая разница между балансовой и налоговой стоимостью основного средства, руб.

Так как в результате операции 1.5 отражено возникновение отложенного актива в сумме 91 525,42 руб., представляющего собой умножение ставки налога на прибыль на отрицательную разницу между балансовой и налоговой стоимостью этого же объекта основных средств, то в результате проведения данной операции мы имеем погашение отложенного налогового актива. Для определения суммы погашения отложенного налогового актива необходимо рассчитать отклонение между предыдущей разницей балансовой и налоговой стоимости основного средства и такой же новой разницей, образовавшейся в результате проведения данной операции, и затем умножить получен-

⁹ Расчет суммы по операции 5 от 1 декабря 2017 г.

ный результат на ставку налога на прибыль. Для этого используем формулы:

$$P_{БП1} = BC_{OC} - HC_{OC} = 813559,32 - 1271186,44 = -457627,12 \text{ руб.}; \quad (12)$$

$$P_{БП2} = BC_{OC} - HC_{OC} = 650847,46 - 1016949,15 = -366101,69 \text{ руб.} \quad (13)$$

$$\Delta P_{БП} = P_{БП1} - P_{БП2} = -457627,12 - (-366101,69) = -91525,43 \text{ руб.},$$

где $\Delta P_{БП}$ – первое отклонение между предыдущей и новой разницей между балансовой и налоговой стоимостью основного средства, руб.

$$ПОНА_{МРБП} = \Delta P_{БП} \times СНП = 91525,43 \times 20\% = 18305,08 \text{ руб.}, \quad (15)$$

где $ПОНА_{МРБП}$ – сумма погашения отложенного налогового актива, рассчитанная, исходя из первого отклонения в разницах между балансовой и налоговой стоимостью основного средства, руб.

Таким образом, в результате проведения данной операции в учете по МСФО мы получили погашение отложенного налогового актива в сумме 18 305,09 руб. Полученная сумма погашения отложенного налогового актива в данном случае не совпадает с ситуацией, возникающей в случае применения ПБУ 18/02, когда возникает отложенное налоговое обязательство Д68К77 – 18 305,09 руб., рассчитанное как ставка налога на прибыль, умноженная на разницу между амортизацией по данным налогового и бухгалтерского учета (см. ниже):

$$ОНО = СНП \times (A_{ны} - A) = СНП \times \left(\frac{\left(\frac{ЦС_{с НДС}}{118} \times 100 \right)}{5} - A_{2017} \right) = 0,2 \times \left(\frac{\left(\frac{1500000}{118} \times 100 \right)}{5} - 162711,86 \right) = 18305,08 \text{ руб.}, \quad (16)$$

где $ОНО$ – отложенное налоговое обязательство, руб.;

$A_{ны}$ – амортизация по данным налогового учета, руб.

Таблица 14

ОПЕРАЦИЯ 6¹⁰

| Наименование | Показатель |
|-------------------------|-------------------------------------|
| Дата операции | 28 декабря 2017 г. |
| № оп. | 6 |
| Хозяйственная операция | Выпущена готовая продукция на склад |
| Бухгалтерская проводка: | |
| дебет | 43 |
| кредит | 20 |
| Сумма, руб. | 162 711,86 |

¹⁰ Расчет суммы по операции 6 от 28 декабря 2017 г.

| Наименование | Показатель |
|---------------------------------|--|
| Комментарии к определению суммы | Себестоимость готовой продукции с учетом амортизации, рассчитанной исходя из справедливой стоимости оборудования |

По данной операции отражается себестоимость готовой продукции с учетом амортизации, рассчитанной исходя из справедливой стоимости оборудования:

$$ГП = 162711,86 \text{ руб.}, \quad (17)$$

где $ГП$ – себестоимость готовой продукции, руб.

Таблица 15

ОПЕРАЦИЯ 7¹¹

| Наименование | Показатель |
|---------------------------------|--|
| Дата операции | 28 декабря 2017 г. |
| № оп. | 7 |
| Хозяйственная операция | Списана себестоимость реализованной продукции |
| Бухгалтерская проводка: | |
| дебет | 90 |
| кредит | 43 |
| Сумма, руб. | 162 711,86 |
| Комментарии к определению суммы | Себестоимость реализованной продукции с учетом амортизации, рассчитанной исходя из справедливой стоимости оборудования |

По данной операции отражается себестоимость реализованной продукции с учетом амортизации, рассчитанной, исходя из справедливой стоимости оборудования:

$$РП = 162711,86 \text{ руб.}, \quad (18)$$

где $РП$ – себестоимость реализованной продукции, руб.

Таблица 16

ОПЕРАЦИЯ 8¹²

| Наименование | Показатель |
|---------------------------------|--|
| Дата операции | 1 января 2018 г. |
| № оп. | 8 |
| Хозяйственная операция | Отражено увеличение кредиторской задолженности поставщику (при наступлении даты оплаты) |
| Бухгалтерская проводка: | |
| дебет | 96 |
| кредит | 60 |
| Сумма, руб. | 216 000,00 |
| Комментарии к определению суммы | Часть (40%) разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью с НДС, подлежащая оплате на дату 1 января 2018 г. |

По данной операции отражается увеличение кредиторской задолженности поставщику в связи с наступлением даты оплаты, равное части (40%) разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью с НДС:

$$A_{кз} = (P_{без НДС} \times 1,18) \times D = (457627,12 \times 1,18) \times 0,4 = 216000 \text{ руб.}, \quad (19)$$

¹¹ Расчет суммы по операции 7 от 28 декабря 2017 г.

¹² Расчет суммы по операции 8 от 1 января 2018 г.

где $\Delta_{кз}$ – увеличение кредиторской задолженности поставщику в связи с наступлением даты оплаты, руб.;
 D – доля суммы платежа.

Таблица 17

ОПЕРАЦИЯ 9¹³

| Наименование | Показатель |
|---------------------------------|---|
| Дата операции | 1 января 2018 г. |
| № оп. | 9 |
| Хозяйственная операция | Отражено увеличение справедливой стоимости оборудования в связи с наступлением даты оплаты поставщику |
| Бухгалтерская проводка: | |
| дебет | 01 |
| кредит | 91 |
| Сумма, руб. | 183 050,85 |
| Комментарии к определению суммы | Часть (40%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС |

По данной операции отражается увеличение первоначальной (справедливой) стоимости оборудования в связи с наступлением даты оплаты, равное части (40%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью без НДС:

$$\Delta_{oc} = P_{\text{без НДС}} \times D = 457627,12 \times 0,4 = 183050,85 \text{ руб.}, \quad (20)$$

где Δ_{oc} – увеличение первоначальной (справедливой) стоимости оборудования в связи с наступлением даты оплаты, руб.

Таблица 18

ОПЕРАЦИЯ 10¹⁴

| Наименование | Показатель |
|---------------------------------|--|
| Дата операции | 1 января 2018 г. |
| № оп. | 10 |
| Хозяйственная операция | Принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию |
| Бухгалтерская проводка: | |
| дебет | 68 |
| кредит | 19 |
| Сумма, руб. | 32 949,15 |
| Комментарии к определению суммы | НДС, исчисленный с части (40%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС |

По данной операции относится на возмещение из бюджета сумма НДС, исчисленного с части (40%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС:

$$НДС_{\text{к вычету}} = D \times НДС_{\text{вхр}} = 0,4 \times 82372,88 = 32949,15 \text{ руб.} \quad (21)$$

Таблица 19

ОПЕРАЦИЯ 11¹⁵

| Наименование | Показатель |
|--------------|------------|
|--------------|------------|

¹³ Расчет суммы по операции 9 от 1 января 2018 г.

¹⁴ Расчет суммы по операции 10 от 1 января 2018 г.

¹⁵ Расчет суммы по операции 11 от 1 января 2018 г.

| Наименование | Показатель |
|---------------------------------|--|
| Дата операции | 1 января 2018 г. |
| № оп. | 11 |
| Хозяйственная операция | Частично погашен отложенный налоговый актив |
| Бухгалтерская проводка: | |
| дебет | 68 |
| кредит | 09 |
| Сумма, руб. | 36 610,17 |
| Комментарии к определению суммы | Ставка налога на прибыль, умноженная на уменьшение разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС |

В результате последних операций балансовая стоимость основного средства составила 813 559,32 – 162 711,86 = 650 847,46 руб., а налоговая стоимость основного средства составила 1 271 186,44 – 254 237,29 = 1 016 949,15 руб. В результате проведения операции 9 балансовая стоимость основного средства в соответствии с дебетовым оборотом по 01 счету увеличилась на 183 050,85 руб., а налоговая стоимость основного средства не изменилась. С учетом данной операции балансовая стоимость основного средства составила 650 847,46 + 183 050,85 = 833 898,31 руб., а налоговая стоимость основного средства осталась 1 016 949,15 руб. Разница между балансовой и налоговой стоимостью основного средства теперь составляет 183 050,84 руб., причем она также отрицательна и является вычитаемой, приводящей к образованию или погашению отложенного налогового актива:

$$P_{\text{БЛ}_3} = БС_{oc} - НС_{oc} = 833898,31 - 1016949,15 = -183050,84 \text{ руб.}, \quad (22)$$

где $P_{\text{БЛ}_3}$ – третья разница между балансовой и налоговой стоимостью основного средства, руб.

Так как в результате операции 1.5 отражено возникновение отложенного актива в сумме 91 525,42 руб., представляющего собой умножение ставки налога на прибыль на отрицательную разницу между балансовой и налоговой стоимостью этого же объекта основных средств, то в результате проведения данной операции мы имеем погашение отложенного налогового актива. Для определения суммы погашения отложенного налогового актива необходимо рассчитать отклонение между предыдущей разницей балансовой и налоговой стоимости основного средства и такой же новой разницей, образовавшейся в результате проведения данной операции и затем умножить полученный результат на ставку налога на прибыль. Для этого используем формулы:

$$P_{\text{БЛ}_2} = БС_{oc} - НС_{oc} = 650847,46 - 1016949,15 = -366101,69 \text{ руб.} \quad (23)$$

$$P_{\text{БЛ}_3} = БС_{oc} - НС_{oc} = 833898,31 - 1016949,15 = -183050,84 \text{ руб.} \quad (24)$$

$$\Delta_2 P_{\text{БЛ}} = P_{\text{БЛ}_2} - P_{\text{БЛ}_3} = -366101,69 - (-183050,84) = -183050,85 \text{ руб.}, \quad (25)$$

где $\Delta_2 P_{БП}$ – второе отклонение между предыдущей и новой разницей между балансовой и налоговой стоимостью основного средства, руб.

$$\begin{aligned}
 ПОНА_{\Delta_2 P_{БП}} &= \Delta_2 P_{БП} \times СНП = \\
 &= 183050,85 \times 20\% = 36610,17 \text{ руб.}
 \end{aligned}
 \tag{26}$$

где $ПОНА_{\Delta_2 P_{БП}}$ – сумма погашения отложенного налогового актива, рассчитанная, исходя из второго отклонения в разницах между балансовой и налоговой стоимостью основного средства, руб.

Таким образом, в результате проведения данной операции в учете по МСФО мы получили погашение отложенного налогового актива в сумме 36 610,17 руб.

Полученная сумма погашения отложенного налогового актива в данном случае совпадает с величиной такого же показателя, рассчитанного в соответствии с ПБУ 18/02 как ставка налога на прибыль, умноженная на часть (40%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС (см. ниже):

$$\begin{aligned}
 П_{ОНА} &= СНП \times \Delta_{OC} = 0,2 \times \\
 &\times 183050,85 = 36610,17 \text{ руб.},
 \end{aligned}
 \tag{27}$$

где $П_{ОНА}$ – сумма погашенного отложенного налогового актива, руб.

Таблица 20

ОПЕРАЦИЯ 12¹⁶

| Наименование | Показатель |
|---------------------------------|---|
| Дата операции | 1 января 2018 г. |
| № оп. | 12 |
| Хозяйственная операция | Отражено увеличение начисленной амортизации в связи с увеличением справедливой стоимости оборудования по причине изменения стоимости денег во времени |
| Бухгалтерская проводка: дебет | 91 |
| кредит | 02 |
| Сумма, руб. | 45 762,71 |
| Комментарии к определению суммы | Увеличение начисленной амортизации в связи с увеличением справедливой стоимости оборудования без НДС по причине изменения стоимости денег во времени |

По данной операции отражается увеличение начисленной амортизации в связи с увеличением справедливой стоимости оборудования по причине наступления даты оплаты:

$$\Delta_{Амо} = \frac{\Delta_{OC}}{СПИ_{ост}} = \frac{183050,85}{4} = 45762,71 \text{ руб.}, \tag{28}$$

где $\Delta_{Амо}$ – увеличение начисленной амортизации в связи с увеличением справедливой стоимости оборудования по причине наступления даты оплаты, руб.;

$СПИ_{ост}$ – оставшийся срок амортизации оборудования, лет.

В результате проведения предыдущих операций балансовая стоимость основного средства составила 833 898,31 руб., а налоговая стоимость основного

средства осталась 1 016 949,15 руб. В результате проведения операции 12 балансовая стоимость основного средства уменьшилась на величину кредитового оборота по 02 счету в сумме 45 762,71 руб. и составила 833 898,31 – 45 762,71 = 788 135,60 руб., налоговая стоимость основного средства не изменилась и составляет 1 016 949,15 руб. Разница между балансовой и налоговой стоимостью основного средства теперь составляет 2 28 813,55 руб., причем она также отрицательна и приводит к образованию или погашению отложенного налогового актива.

Таблица 21

ОПЕРАЦИЯ 13¹⁷

| Наименование | Показатель |
|---------------------------------|--|
| Дата операции | 1 января 2018 г. |
| № оп. | 13 |
| Хозяйственная операция | Отражен отложенный налоговый актив |
| Бухгалтерская проводка: дебет | 09 |
| кредит | 68 |
| Сумма, руб. | 9 152,54 |
| Комментарии к определению суммы | Ставка налога на прибыль, умноженная на дополнительно начисленную амортизацию. Ставка налога на прибыль, умноженная на разницу между бухгалтерской и налоговой стоимостью основного средства |

В результате проведения предыдущих операций балансовая стоимость основного средства составила 833898,31 руб., а налоговая стоимость основного средства осталась 1016949,15 руб. В результате проведения операции 12 балансовая стоимость основного средства уменьшилась на величину кредитового оборота по 02 счету в сумме 45762,71 руб. и составила 833898,31 - 45762,71 = 788135,60 руб., налоговая стоимость основного средства не изменилась и составляет 1016949,15 руб. Разница между балансовой и налоговой стоимостью основного средства теперь составляет 228813,55 руб., причем она также отрицательна и приводит к образованию или погашению отложенного налогового актива.

$$\begin{aligned}
 P_{БП4} &= BC_{OC} - HC_{OC} = 788135,60 - \\
 &- 1016949,15 = -228813,55 \text{ руб.},
 \end{aligned}
 \tag{29}$$

где $P_{БП4}$ – четвертая разница между балансовой и налоговой стоимостью основного средства, руб.

Для определения величины и характера отложенных налогов необходимо рассчитать отклонение между предыдущей разницей балансовой и налоговой стоимости основного средства и такой же новой разницей, образовавшейся в результате проведения данной операции и затем умножить полученный результат на ставку налога на прибыль. Для этого используем формулы:

$$\begin{aligned}
 P_{БП3} &= BC_{OC} - HC_{OC} = 833898,31 - \\
 &- 1016949,15 = -183050,84 \text{ руб.}
 \end{aligned}
 \tag{30}$$

¹⁶ Расчет суммы по операции 12 от 1 января 2018 г.

¹⁷ Расчет суммы по операции 13 от 1 января 2018 г.

$$P_{БП_4} = BC_{OC} - HC_{OC} = 788135,60 - 1016949,15 = -228813,55 \text{ руб.} \quad (31)$$

$$\Delta_3 P_{БП} = P_{БП_3} - P_{БП_4} = -183050,84 \text{ руб.} - (-228813,55) = 45762,71 \text{ руб.}, \quad (32)$$

где $\Delta_3 P_{БП}$ – третье отклонение между предыдущей и новой разницей между балансовой и налоговой стоимостью основного средства, руб.

Результаты расчета последнего отклонения в разницах между балансовой и налоговой стоимостью основного средства показывают, что знак отклонения сменился с положительного на отрицательный. Следовательно, в результате проведения данной операции происходит доначисление отложенного налогового актива, исходя из полученного отклонения в разницах между балансовой и налоговой стоимостью основного средства.

$$ОНА_{\Delta_3 P_{БП}} = \Delta_3 P_{БП} \times СНП = 45762,71 \times 20\% = 9152,54 \text{ руб.}, \quad (33)$$

где $ОНА_{\Delta_3 P_{БП}}$ – сумма отложенного налогового актива, рассчитанная исходя из третьего отклонения в разницах между балансовой и налоговой стоимостью основного средства, руб.

Таким образом, в результате проведения данной операции в учете по МСФО мы получили доначисление отложенного налогового актива в сумме 9 152,54 руб.

Полученная сумма отложенного налогового актива в данном случае не совпадает с ситуацией, возникающей в случае применения ПБУ 18/02, когда возникает погашение отложенного налогового обязательства Д77К68 -9 152,54 руб., рассчитанного как ставка налога на прибыль, умноженная на дополнительно начисленную амортизацию (см. ниже):

$$P_{ОНО} = СНП \times \Delta_{Амо} = 0,2 \times 45762,71 = 9152,54 \text{ руб.}, \quad (34)$$

где $P_{ОНО}$ – сумма погашенного отложенного налогового обязательства, руб.

Таблица 22

ОПЕРАЦИЯ 14¹⁸

| Наименование | Показатель |
|---------------------------------|---|
| Дата операции | 1 января 2018 г.. |
| № оп. | 14 |
| Хозяйственная операция | Оплачено поставщику за оборудование (погашена кредиторская задолженность перед поставщиком (40%)) |
| Бухгалтерская проводка: дебет | 60 |
| кредит | 51 |
| Сумма, руб. | 600000 |
| Комментарии к определению суммы | Часть (40%) цены сделки с НДС |

По данной операции происходит погашение части кредиторской задолженности перед поставщиком исходя из цены сделки с НДС:

¹⁸ Расчет суммы по операции 14 от 1 января 2018 г.

$$CC_{Кзопл} = ЦС_{с НДС} \times D = 1500000 \times 0,4 = 600000 \text{ руб.}, \quad (35)$$

где $CC_{Кзопл}$ – сумма погашенной кредиторской задолженности, руб.

Таблица 23

ОПЕРАЦИЯ 15¹⁹

| Наименование | Показатель |
|---------------------------------|--|
| Дата операции | 1 декабря 2018 г. |
| № оп. | 15 |
| Хозяйственная операция | Начислена годовая амортизация оборудования |
| Бухгалтерская проводка: дебет | 20 (или другой счет учета затрат) |
| кредит | 02 |
| Сумма, руб. | 208 474,58 |
| Комментарии к определению суммы | Годовая сумма амортизации, исходя из новой справедливой стоимости оборудования без НДС |

По данной операции отражается годовая сумма амортизации, исходя из новой справедливой стоимости оборудования без НДС:

$$A_{2018} = \frac{CC_{OC \text{ без НДС}}}{СПИ} + \frac{\Delta_{OC}}{СПИ_0} = \frac{813559,32}{5} + \frac{183050,85}{4} = 208474,58 \text{ руб.}, \quad (36)$$

где A_{2018} – годовая сумма амортизации оборудования за 2018 г., руб.,

$СПИ$ – срок полезного использования оборудования, год;

$СПИ_0$ – оставшийся срок использования оборудования, год.

Таблица 24

ОПЕРАЦИЯ 16²⁰

| Наименование | Показатель |
|---------------------------------|--|
| Дата операции | 1 декабря 2018 г. |
| № оп. | 16 |
| Хозяйственная операция | Частично погашен отложенный налоговый актив |
| Бухгалтерская проводка: дебет | 68 |
| кредит | 09 |
| Сумма, руб. | 9 152,54 |
| Комментарии к определению суммы | Ставка налога на прибыль, умноженная на разницу между амортизацией по данным налогового и бухгалтерского учета |

В результате проведения последних операций балансовая стоимость основного средства составила 788 135,60 руб., налоговая стоимость основного средства составила 1 016 949,15 руб. Начисление амортизации по кредиту 02 счета в сумме 208 474,58 руб. в бухгалтерском учете и 254 237,29 руб. в налоговом учете предполагает уменьшение на эти суммы соответственно балансовой и налоговой стоимости основ-

¹⁹ Расчет суммы по операции 15 от 1 декабря 2018 г.

²⁰ Расчет суммы по операции 16 от 1 декабря 2018 г.

ных средств. Таким образом, в результате проведения операции 15 балансовая стоимость основного средства составит $788\,135,60 - 208\,474,58 = 579\,661,02$ руб., а налоговая стоимость основного средства составит $1\,016\,949,15 - 254\,237,29 = 762\,711,86$ руб. Разница между балансовой и налоговой стоимостью основного средства составляет $183\,050,84$ руб., причем она отрицательна и является вычитаемой, приводящей к образованию или погашению отложенного налогового актива:

$$P_{БП5} = BC_{Ос} - HC_{Ос} = 579661,02 - 762711,86 = -183050,84 \text{ руб.}, \quad (37)$$

где $P_{БП5}$ – пятая разница между балансовой и налоговой стоимостью основного средства, руб.

Так как в результате операции 1.5 и операции 13 отражено возникновение отложенного актива в сумме $91\,525,42$ руб. и $9\,152,54$ руб. соответственно, представляющего собой умножение ставки налога на прибыль на отрицательную разницу между балансовой и налоговой стоимостью этого же объекта основных средств, то в результате проведения данной операции мы имеем погашение отложенного налогового актива. Для определения суммы погашения отложенного налогового актива необходимо рассчитать отклонение между предыдущей разницей балансовой и налоговой стоимости основного средства и такой же новой разницей, образовавшейся в результате проведения данной операции и затем умножить полученный результат на ставку налога на прибыль. Для этого используем формулы:

$$P_{БП4} = BC_{Ос} - HC_{Ос} = 788135,60 - 1016949,15 = -228813,55 \text{ руб.} \quad (38)$$

$$P_{БП5} = BC_{Ос} - HC_{Ос} = 579661,02 - 762711,86 = -183050,84 \text{ руб.} \quad (39)$$

$$\Delta_4 P_{БП} = P_{БП4} - P_{БП5} = -228813,55 - (-183050,84) = -45762,71 \text{ руб.}, \quad (40)$$

где $\Delta_4 P_{БП}$ – четвертое отклонение между предыдущей и новой разницей между балансовой и налоговой стоимостью основного средства, руб.

Результаты расчета последнего отклонения в разницах между балансовой и налоговой стоимостью основного средства показывают, что знак отклонения сменился с отрицательного на положительный. Следовательно, в результате проведения данной операции происходит погашение отложенного налогового актива, исходя из полученного отклонения в разницах между балансовой и налоговой стоимостью основного средства:

$$ПОНА_{МРБП} = \Delta_4 P_{БП} \times СНП = 45762,71 \times 20\% = 9152,54 \text{ руб.}, \quad (41)$$

где $ПОНА_{МРБП}$ – сумма погашения отложенного налогового актива, рассчитанная исходя из четвертого отклонения в разницах между балансовой и налоговой стоимостью основного средства, руб.

Таким образом, в результате проведения данной операции в учете по МСФО мы получили погашение отложенного налогового актива в сумме $9\,152,54$ руб.

Полученная сумма отложенного налогового актива в данном случае не совпадает с ситуацией, возникающей в случае применения ПБУ 18/02, когда возникает отложенное налоговое обязательство $Д68К77 - 9\,152,54$ руб., рассчитанное как ставка налога на прибыль, умноженная на разницу между амортизаций по данным налогового и бухгалтерского учета (см. ниже):

$$ОНО = СНП \times (A_{НУ} - A) = СНП \times \left(\frac{ЦС_{с НДС} \times 100}{118} \times \frac{100}{5} - A_{2018} \right) = 0,2 \times \quad (42)$$

$$\left(\frac{1500000}{5} \times \frac{100}{118} - 208\,474,58 \right) = 9152,54 \text{ руб.}$$

Таблица 25

ОПЕРАЦИЯ 17²¹

| Наименование | Показатель |
|---------------------------------|--|
| Дата операции | 28 декабря 2018 г. |
| № оп. | 17 |
| Хозяйственная операция | Выпущена готовая продукция на склад |
| Бухгалтерская проводка: | |
| дебет | 43 |
| кредит | 20 |
| Сумма, руб. | 208 474,58 |
| Комментарии к определению суммы | Себестоимость готовой продукции с учетом амортизации, рассчитанной исходя из справедливой стоимости оборудования |

По данной операции отражается себестоимость готовой продукции с учетом амортизации, рассчитанной исходя из справедливой стоимости оборудования:

$$ГП = 208\,474,58 \text{ руб.} \quad (43)$$

Таблица 26

ОПЕРАЦИЯ 18²²

| Наименование | Показатель |
|---------------------------------|--|
| Дата операции | 28 декабря 2018 г.. |
| № оп. | 18 |
| Хозяйственная операция | Списана себестоимость реализованной продукции |
| Бухгалтерская проводка: | |
| дебет | 90 |
| кредит | 43 |
| Сумма, руб. | 208 474,58 |
| Комментарии к определению суммы | Себестоимость реализованной продукции с учетом амортизации, рассчитанной исходя из справедливой стоимости оборудования |

По данной операции отражается себестоимость реализованной продукции с учетом амортизации,

²¹ Расчет суммы по операции 17 от 28 декабря 2018 г.

²² Расчет суммы по операции 18 от 28 декабря 2018 г.

рассчитанной исходя из справедливой стоимости оборудования:

$$РП = 208\,474,58 \text{ руб.} \quad (44)$$

Таблица 27

ОПЕРАЦИЯ 19²³

| Наименование | Показатель |
|---------------------------------|--|
| Дата операции | 1 января 2019 г. |
| № оп. | 19 |
| Хозяйственная операция | Отражено увеличение кредиторской задолженности поставщику (при наступлении даты оплаты) |
| Бухгалтерская проводка: дебет | 96 |
| кредит | 60 |
| Сумма, руб. | 324 000,00 |
| Комментарии к определению суммы | Часть (60%) разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью с НДС, подлежащая оплате на дату 1 января 2019 г. |

По данной операции отражается уменьшение оценочного обязательства (разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС) в пользу увеличения справедливой стоимости кредиторской задолженности в связи с наступлением даты оплаты, равное части (60%) разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью с НДС:

$$\Delta_{кз} = (P_{\text{без НДС}} \times 1,18) \times D = \\ = (457627,12 \times 1,18) \times 0,6 = 324\,000 \text{ руб.}, \quad (45)$$

где $\Delta_{кз}$ – увеличение кредиторской задолженности поставщику в связи с наступлением даты оплаты, руб.; D – доля суммы платежа.

Таблица 28

ОПЕРАЦИЯ 20²⁴

| Наименование | Показатель |
|---------------------------------|--|
| Дата операции | 1 января 2019 г. |
| № оп. | 20 |
| Хозяйственная операция | Отражено увеличение справедливой стоимости оборудования в пределах разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС |
| Бухгалтерская проводка: дебет | 01 |
| кредит | 91 |
| Сумма, руб. | 274 576,27 |
| Комментарии к определению суммы | Часть (60%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС |

По данной операции отражается увеличение первоначальной (справедливой) стоимости оборудования в связи с наступлением даты оплаты, равное части (60%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью без НДС:

$$\Delta_{ос} = P_{\text{без НДС}} \times D = 457627,12 \times \\ \times 0,6 = 274\,576,27 \text{ руб.}, \quad (46)$$

²³ Расчет суммы по операции 19 от 1 января 2019 г.

²⁴ Расчет суммы по операции 20 от 1 января 2019 г.

где $\Delta_{ос}$ – увеличение первоначальной (справедливой) стоимости оборудования в связи с наступлением даты оплаты, руб.

Таблица 29

ОПЕРАЦИЯ 21²⁵

| Наименование | Показатель |
|---------------------------------|--|
| Дата операции | 1 января 2019 г. |
| № оп. | 21 |
| Хозяйственная операция | Принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию |
| Бухгалтерская проводка: дебет | 68 |
| кредит | 19 |
| Сумма, руб. | 49 423,73 |
| Комментарии к определению суммы | НДС, исчисленный с части (60%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС |

По данной операции относится на возмещение из бюджета сумма НДС, исчисленного с части (60%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС:

$$НДС_{\text{к вычету}} = D \times НДС_{\text{exp}} = 0,6 \times \\ \times 82\,372,88 = 49\,423,73 \text{ руб.} \quad (47)$$

Таблица 30

ОПЕРАЦИЯ 22²⁶

| Наименование | Показатель | | |
|---------------------------------|----------------------------|--|--|
| | 1 января 2019 г. | | |
| Дата операции | 1 января 2019 г. | | |
| № оп. | 22 | 22.1 | 22.2 |
| Хозяйственная операция | Отражены отложенные налоги | Частично погашен отложенный налоговый актив | Отражено отложенное налоговое обязательство |
| Бухгалтерская проводка: дебет | – | 68 | 68 |
| кредит | – | 09 | 77 |
| Сумма, руб. | – | 36 610,17 | 18 305,08 |
| Комментарии к определению суммы | – | Ставка налога на прибыль, умноженная на разницу между налоговой и балансовой стоимостью оборудования | Ставка налога на прибыль, умноженная на разницу между балансовой и налоговой стоимостью оборудования |

В результате последних операций балансовая стоимость основного средства составила 579 661,02 руб., а налоговая стоимость основного средства – 762 711,86 руб. В результате проведения операции 20 балансовая стоимость основного средства в соответствии с дебетовым оборотом по 01 счету увеличилась на 274 576,27 руб., а налоговая стоимость основного средства не изменилась. С учетом данной операции балансовая стоимость основного

²⁵ Расчет суммы по операции 21 от 1 января 2019 г.

²⁶ Расчет суммы по операции 22 от 1 января 2019 г.

средства составила $579\,661,02 + 274\,576,27 = 854\,237,29$ руб., а налоговая стоимость основного средства осталась $762\,711,86$ руб. Разница между балансовой и налоговой стоимостью основного средства теперь составляет $91\,525,43$ руб., причем она сменила знак с отрицательного на положительный, что предопределяет одновременное погашение отложенного актива и образование отложенного налогового обязательства:

$$P_{Бл_6} = BC_{OC} - HC_{OC} = 854237,29 - 762711,86 = 91525,43 \text{ руб.}, \quad (48)$$

где $P_{Бл_6}$ – шестая разница между балансовой и налоговой стоимостью основного средства, руб.

Как показывают последние расчеты, в результате проведения операции 20 знак разницы между балансовой и налоговой стоимостью основного средства сменился с отрицательного на положительный. Это говорит о том, что в результате указанной операции, влияющей на стоимость основного средства балансовая стоимость основного средства не только сравнялась с его налоговой стоимостью, но и достигла ее превышения. Следствием этого на данном этапе возникает необходимость отражения двух операций: 1) операции по погашению отложенного налогового актива, исходя из суммы, определенной в операции 16 в виде отрицательной разницы, составляющей $183\,050,84$ руб.; 2) операции по отражению налогового обязательства, исходя из суммы, определенной на данном этапе в виде положительной разницы, составляющей $91525,43$ руб.:

$$P_{Бл_5} = BC_{OC} - HC_{OC} = 579661,02 - 762711,86 = -183050,84 \text{ руб.}, \quad (49)$$

$$\Delta_5^1 P_{Бл} = P_{Бл_5} - 0 = -183050,84 \text{ руб.}, \quad (50)$$

$$\Delta_5^2 P_{Бл} = 0 - P_{Бл_6} = -91525,43 \text{ руб.}, \quad (51)$$

где $\Delta_5^1 P_{Бл}$ – первая часть пятого отклонения между предыдущей (пятой) и нулевой разницей между балансовой и налоговой стоимостью основного средства, руб.;

где $\Delta_5^2 P_{Бл}$ – вторая часть пятого отклонения между шестой и нулевой разницей между балансовой и налоговой стоимостью основного средства, руб.:

$$ПОНА_{\Delta_5^1 P_{Бл}} = \Delta_5^1 P_{Бл} \times СНП = 183050,84 \times 20\% = 36610,17 \text{ руб.} \quad (52)$$

$$ОНО_{\Delta_5^2 P_{Бл}} = \Delta_5^2 P_{Бл} \times СНП = 91525,43 \times 20\% = 18305,08 \text{ руб.}, \quad (53)$$

где $ПОНА_{\Delta_5^1 P_{Бл}}$ – сумма погашения отложенного налогового актива, рассчитанная исходя из первой части пятого отклонения в разницах между балансовой и налоговой стоимостью основного средства, руб.;

$ОНО_{\Delta_5^2 P_{Бл}}$ – сумма отложенного налогового обязательства, рассчитанная, исходя из второй части пятого отклонения в разницах между балансовой и налоговой стоимостью основного средства, руб.

Таким образом, в результате проведения данной операции в учете по МСФО мы получили одновременно погашение отложенного налогового актива в сумме $36\,610,17$ руб. и начисление отложенного налогового обязательства в сумме $18\,305,08$ руб.

Полученная сумма отложенных налогов по модулю совпадает с величиной погашения отложенного налогового актива, рассчитанного в соответствии с ПБУ 18/02 как ставка налога на прибыль, умноженная на часть (60%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС (см. ниже):

$$П_{ОНА} = СНП \times \Delta_{OC} = 0,2 \times 274576,27 = 54915,25 \text{ руб.}, \quad (54)$$

где $П_{ОНА}$ – сумма погашенного отложенного налогового актива, руб.

Таблица 31

ОПЕРАЦИЯ 23²⁷

| Наименование | Показатель |
|---------------------------------|--|
| Дата операции | 1 января 2019 г. |
| № оп. | 23 |
| Хозяйственная операция | Отражено увеличение амортизации оборудования в связи с увеличением первоначальной (справедливой) стоимости в пределах разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС |
| Бухгалтерская проводка: | |
| дебет | 91 |
| кредит | 02 |
| Сумма, руб. | 91 525,42 |
| Комментарии к определению суммы | Дополнительная сумма амортизации исходя из прироста справедливой стоимости оборудования без НДС (в расчете на часть (60%) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС) |

По данной операции отражается увеличение начисленной амортизации в связи с увеличением справедливой стоимости оборудования по причине наступления даты оплаты:

$$\Delta_{Амо} = \frac{\Delta_{OC}}{СПИ_{ост}} = \frac{274576,27}{3} = 91525,42 \text{ руб.}, \quad (55)$$

где $\Delta_{Амо}$ – увеличение начисленной амортизации в связи с увеличением справедливой стоимости оборудования по причине наступления даты оплаты, руб.

Таблица 32

ОПЕРАЦИЯ 24²⁸

| Наименование | Показатель |
|---------------|------------------|
| Дата операции | 1 января 2019 г. |

²⁷ Расчет суммы по операции 23 от 1 января 2019 г.

²⁸ Расчет суммы по операции 24 от 1 января 2019 г.

| Наименование | Показатель |
|---------------------------------|--|
| № оп. | 24 |
| Хозяйственная операция | Частично погашено отложенное налоговое обязательство |
| Бухгалтерская проводка: | |
| дебет | 77 |
| кредит | 68 |
| Сумма, руб | 18 305,08 |
| Комментарии к определению суммы | Ставка налога на прибыль, умноженная на дополнительно начисленную амортизацию. Ставка налога на прибыль, умноженная на разницу между налоговой и бухгалтерской стоимостью основного средства |

В результате проведения предыдущих операций балансовая стоимость основного средства составила 854 237,29 руб., а налоговая стоимость основного средства осталась 762 711,86 руб. В результате проведения операции 23 балансовая стоимость основного средства уменьшилась на величину кредитового оборота по 02 счету в сумме 91 525,42 руб. и составила 854 237,29 – 91 525,42 = 762 711,86 руб. Налоговая стоимость основного средства не изменилась и составляет 762 711,86 руб. Разница между балансовой и налоговой стоимостью основного средства теперь составляет 0 руб.:

$$P_{БП7} = BC_{OC} - HC_{OC} = 762711,86 - 762711,86 = 0 \text{ руб.}, \quad (56)$$

где $P_{БП7}$ – седьмая разница между балансовой и налоговой стоимостью основного средства, руб.

$$P_{БП6} = BC_{OC} - HC_{OC} = 854237,29 - 762711,86 = 91525,43 \text{ руб.}, \quad (57)$$

$$\Delta_6 P_{БП} = P_{БП6} - P_{БП7} = 91525,43 - 0 = 91525,43 \text{ руб.}, \quad (58)$$

где $\Delta_6 P_{БП}$ – шестое отклонение между предыдущей и новой разницей между балансовой и налоговой стоимостью основного средства, руб.

В результате проведения операции 22.2 было отражено возникновение отложенного обязательства в сумме 18 305,08 руб., представляющего собой умножение ставки налога на прибыль на положительную разницу между балансовой и налоговой стоимостью этого же объекта основных средств, поэтому однозначно в результате проведения операции 23 мы имеем погашение отложенного налогового обязательства:

$$ПОНО_{\Delta_6 P_{БП}} = \Delta_6 P_{БП} \times СНП = 91525,43 \times 20\% = 18305,08 \text{ руб.}, \quad (59)$$

где $ПОНО_{\Delta_6 P_{БП}}$ – сумма погашения отложенного налогового обязательства, рассчитанная исходя из шестого отклонения в разнице между балансовой и налоговой стоимостью основного средства, руб.

Таким образом, в результате проведения операции 23 в учете по МСФО мы получили погашение отложенного налогового обязательства в сумме 18 305,09 руб.

Полученная сумма погашения отложенного налогового обязательства в МСФО совпадает с величиной такого же, рассчитанного в соответствии с ПБУ 18/02 как ставка налога на прибыль, умноженная на дополнительно начисленную амортизацию (см. ниже).

Сложившаяся ситуация в данном случае не совпадает с ситуацией, возникающей в случае применения ПБУ 18/02, когда возникает погашение отложенного налогового обязательства Д77К68 – 18 305,08 руб., рассчитанное как ставка налога на прибыль, умноженная на дополнительно начисленную амортизацию (см. ниже):

$$P_{ОНО} = СНП \times \Delta_{Амо} = 0,2 \times 91525,42 = 18305,08 \text{ руб.}, \quad (60)$$

где $P_{ОНО}$ – сумма погашенного отложенного налогового обязательства, руб.

Таблица 33

ОПЕРАЦИЯ 25²⁹

| Наименование | Показатель |
|---------------------------------|---|
| Дата опер. | 1 января 2019 г. |
| № оп. | 25 |
| Хозяйственная операция | Оплачено поставщику за оборудование (погашена кредиторская задолженность перед поставщиком (40%)) |
| Бухгалтерская проводка: | |
| дебет | 60 |
| кредит | 51 |
| Сумма, руб. | 900 000 |
| Комментарии к определению суммы | Часть (60%) цены сделки с НДС |

По данной операции происходит погашение части кредиторской задолженности перед поставщиком исходя из цены сделки с НДС:

$$CC_{Кзопл} = ЦC_{с НДС} \times D = 1500000 \times 0,6 = 900000 \text{ руб.}, \quad (61)$$

где $CC_{Кзопл}$ – сумма погашенной кредиторской задолженности, руб.

Таблица 34

ОТЛОЖЕННЫЕ НАЛОГИ ПО МСФО

Руб.

| Дата – номер операции | Отложенное налоговое обязательство | | Отложенный налоговый актив | |
|-------------------------------|------------------------------------|----------|----------------------------|-----------|
| | отражено | погашено | отражен | погашен |
| Бухгалтерская проводка | | | | |
| – | Д68 К77 | Д77 К68 | Д09 К68 | Д68 К09 |
| 1 января 2017 г. – 1.5 | – | – | 91 525,42 | – |
| 1 декабря 2017 г. – 5 | – | – | – | 18 305,08 |
| 28 декабря 2017 г. – 11 | – | – | – | 36 610,17 |
| 1 января 2018 г. – 13 | – | – | 9 152,54 | – |
| 1 декабря | – | – | – | 9 152,54 |

²⁹ Расчет суммы по операции 25 от 1 января 2019 г.

| Дата – номер операции | Отложенное налоговое обязательство | | Отложенный налоговый актив | |
|-----------------------|------------------------------------|----------|----------------------------|-----------|
| | отражено | погашено | отражен | погашен |
| 2018 г. – 16 | | | | |
| 1 января 2019 г. – 22 | 18 305,08 | – | – | 36 610,17 |
| 1 января 2019 г. – 24 | – | – | 18 305,08 | – |

| Дата – номер операции | Отложенное налоговое обязательство | | Отложенный налоговый актив | |
|-----------------------|------------------------------------|-----------|----------------------------|------------|
| | отражено | погашено | отражен | погашен |
| Итого | | | | |
| – | 18 305,08 | 18 305,08 | 100 677,96 | 100 677,96 |
| Сальдо конечное | 0 | – | 0 | – |

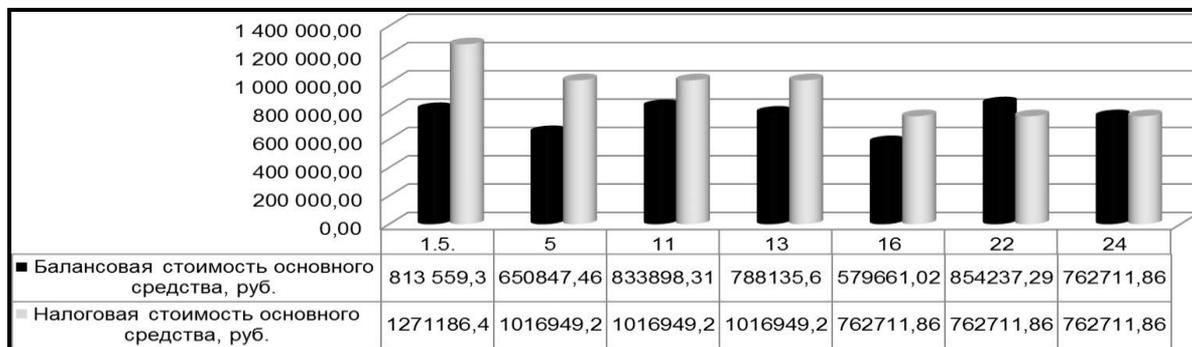


Рис. 2. Динамика изменения балансовой и налоговой стоимости основного средства по операциям

Сравнение отложенных налогов по МСФО и РСБУ

Сравнение отложенных налогов по МСФО и РСБУ (табл. 34, 35, рис. 2-5) показало следующее.

1. По модулю величины отложенных налогов по МСФО и РСБУ равны по всем операциям, различен только их характер. В некоторых операциях по МСФО возникает отложенный налоговый актив или его погашение, а в РСБУ – отложенное налоговое обязательство или его погашение, и наоборот.
2. К концу периода отложенные налоги по МСФО и РСБУ становятся равными нулю.

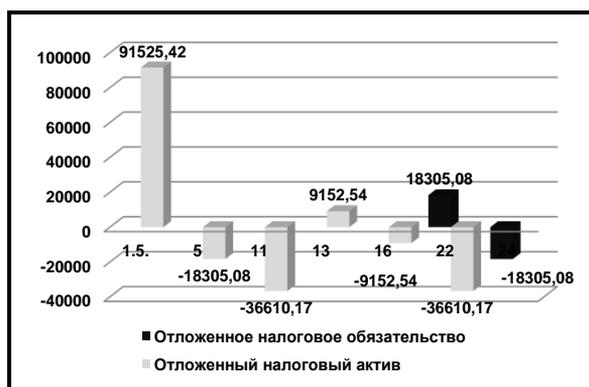


Рис. 3. Отложенные налоги по МСФО, руб.

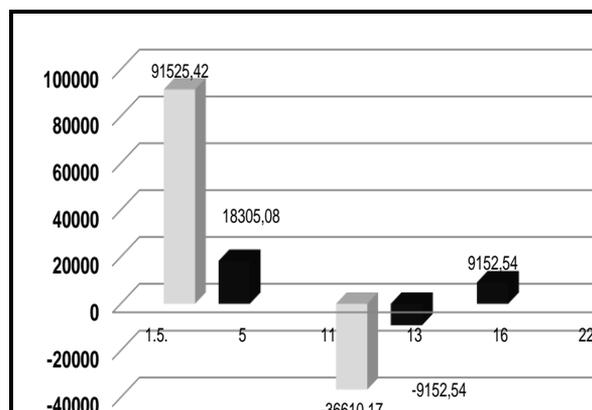


Рис. 4. Отложенные налоги по РСБУ, руб.

Таблица 35

ОТЛОЖЕННЫЕ НАЛОГИ ПО РСБУ

Руб.

| Дата – номер операции | Отложенное налоговое обязательство | | Отложенный налоговый актив | |
|-------------------------------|------------------------------------|----------|----------------------------|-----------|
| | отражено | погашено | отражен | погашен |
| Бухгалтерская проводка | | | | |
| – | Д68 К77 | Д77 К68 | Д09 К68 | Д68 К09 |
| 1 января 2017 г. – 1.5 | – | – | 91 525,42 | – |
| 1 декабря 2017 г. – 5 | 18 305,08 | – | – | – |
| 28 декабря 2017 г. – 11 | – | – | – | 36 610,17 |
| 1 января 2018 г. – 13 | – | 9 152,54 | – | – |
| 1 декабря 2018 г. – 16 | 9 152,54 | – | – | – |
| 1 января | – | – | – | 54 915,25 |

| Дата – номер операции | Отложенное налоговое обязательство | | Отложенный налоговый актив | |
|-----------------------|------------------------------------|-----------|----------------------------|-----------|
| | отражено | погашено | отражен | погашен |
| 2019 г. – 22 | | | | |
| 1 января 2019 г. – 24 | – | 18 305,08 | – | – |
| Итого | | | | |
| – | 27 457,62 | 27 457,62 | 91 525,42 | 91 525,42 |
| Сальдо конечное | 0 | – | 0 | – |

Финансовый анализ по МСФО и РСБУ по результатам решения сквозной задачи

График, представленный на рис. 6, свидетельствует, что коэффициент ликвидности по МСФО выше, чем при РСБУ, это связано со справедливой оценкой стоимости, которая снижает величину текущих обязательств и увеличивает показатели ликвидности.

Ситуация с чистым оборотным капиталом по МСФО тоже более благоприятная, чем по РСБУ (рис. 7).

Аналогична ситуация с финансовой устойчивостью, об этом свидетельствуют сравнение коэффициента соотношения заемного и собственного капитала (рис. 8).

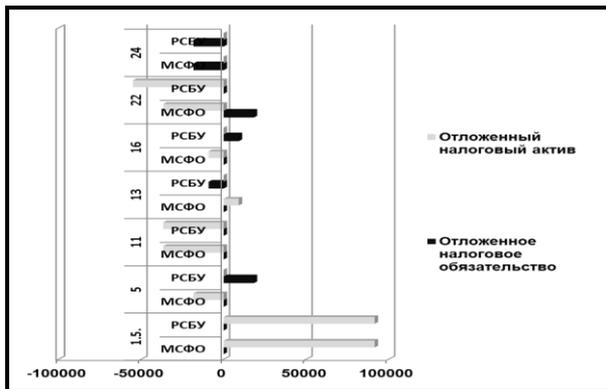


Рис. 5. Сравнение отложенных налогов по МСФО и РСБУ, руб.

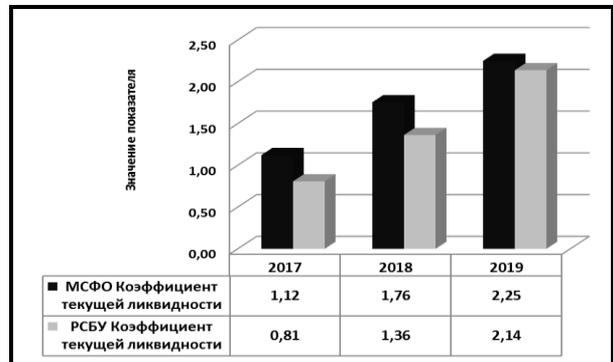


Рис. 6. Влияние дисконтирования на коэффициент текущей ликвидности (по результатам сквозной задачи)

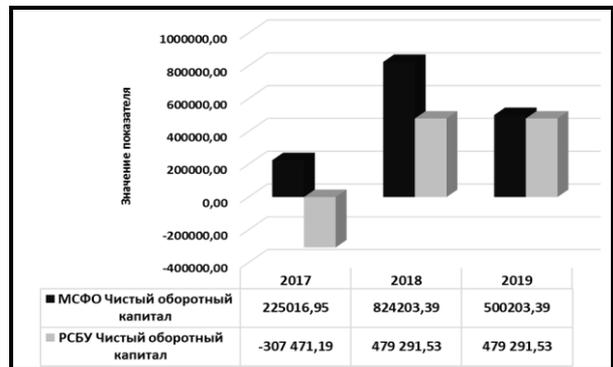


Рис. 7. Влияние дисконтирования на величину чистого оборотного капитала (по результатам сквозной задачи)

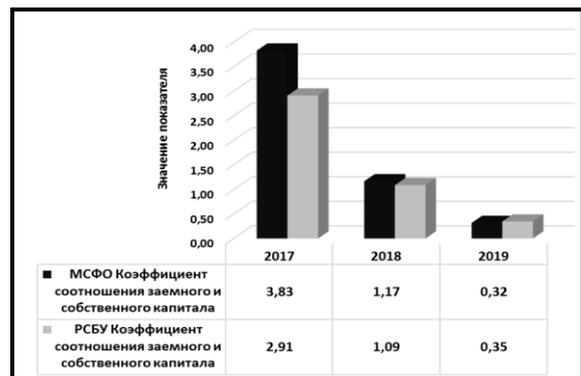


Рис.8. Влияние дисконтирования на коэффициент соотношения заемного и собственного капитала (по результатам сквозной задачи)

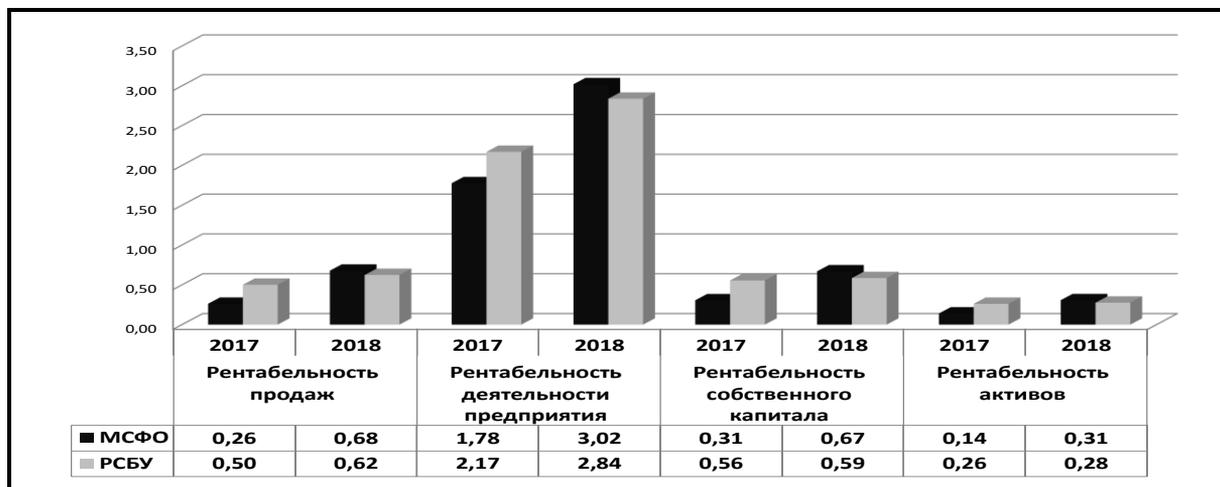


Рис. 9. Влияние дисконтирования на показатели рентабельности (по результатам сквозной задачи)

Показатели рентабельности в начале периода по МСФО отстают от показателей по РСБУ (рис. 9) в связи с учетом разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью по дебету счета 91, которая уменьшает в конечном итоге чистую прибыль. К концу периода эта разница обнуляется за счет отражения по кредиту счета 91, что приводит к увеличению чистой прибыли и показателей рентабельности.

По результатам выполненного анализа можно сделать вывод, что в целом дисконтирование в учете основных средств и кредиторской задолженности улучшает показатели финансового благополучия предприятия. Результаты расчетов подтвердили возможность улучшения показателей финансового состояния предприятия за счет применения справедливой оценки в учете основных средств и кредиторской задолженности, которая предопределяет меньшую величину балансовой стоимости основных средств и кредиторской задолженности по методике в соответствии с МСФО по сравнению с РСБУ.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В результате проведенного исследования были найдены ответы на поставленные вопросы и получены следующие результаты.

1. Установлено, что в условиях отсрочки (рассрочки) платежа в момент признания основные средства и кредиторская задолженность поставщикам оцениваются по справедливой стоимости, определяемой методом дисконтирования денежных потоков доходного подхода. В момент признания справедливая стоимость основного средства равна справедливой стоимости кредиторской задолженности.
2. Определен порядок пересчета справедливой стоимости основных средств и кредиторской задолженности поставщику: пересчет производится при наступлении даты оплаты поставщику или на конец отчетного периода в связи с изменением временной стоимости денег.
3. Представлена методика оценки и учета основных средств и кредиторской задолженности для случая использования отсрочки (рассрочки) платежа в соответствии с МСФО.
4. Произведена апробация методики оценки и учета основных средств и кредиторской задолженности для случая использования отсрочки (рассрочки) платежа в соответствии с МСФО на проектом примере.

Параллельно с разработкой системы учета предприятия по МСФО был рассмотрен учет по РСБУ по рассматриваемому примеру.

Результаты сравнения балансовой стоимости основных средств по МСФО и РСБУ показали, что к концу периода наблюдается сближение их величин в связи с пересчетом справедливой стоимости. Аналогична ситуация с кредиторской задолженностью.

Сравнение отложенных налогов по МСФО и РСБУ показало.

1. По модулю величины отложенных налогов по МСФО и РСБУ равны по всем операциям, различие только их характер. В некоторых операциях по МСФО возникает отложенный налоговый актив или его погашение, а в РСБУ - отложенное налоговое обязательство или его погашение, и наоборот.
2. К концу периода отложенные налоги по МСФО и РСБУ становятся равными нулю.

Результаты расчетов подтвердили возможность улучшения показателей финансового состояния предприятия за счет применения справедливой оценки в учете основных средств и кредиторской задолженности, которая предопределяет меньшую величину балансовой стоимости основных средств и кредиторской задолженности по методике в соответствии с МСФО по сравнению с РСБУ.

Литература

1. Агошкова Н.Н. Формирование и отражение в бухгалтерском учете стоимости основных средств в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности [Электронный ресурс] / Н.Н. Агошкова // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – №21. Режим доступа: <http://cyberleninka.ru>.
2. Азиева З.И. Особенности и различия учета основных средств в соответствии с РСБУ и МСФО [Электронный ресурс] / З.И. Азиева, С.А. Челохсаева // Науч. ж-л КубГАУ = Scientific j. of KubSAU. – 2014. – №99. Режим доступа: <http://cyberleninka.ru>.
3. Бухгалтерский методологический центр [Электронный ресурс]. URL: http://bmcenter.ru/Files/proekt_FSBU_Osnovniye_sredctva-do-posle-soveta-pri-minfine.
4. Василенко М.Е. Основные различия отражения основных средств в РСБУ и МСФО [Электронный ресурс] / М.Е. Василенко, Е.Г. Шумик // Проблемы современной экономики. – 2015. – №1. Режим доступа: <http://cyberleninka.ru>.
5. Демина И.Д., Домбровская Е. Н. Проблемы применения проекта ПБУ 6 «Учет основных средств» в отечественной практике бухгалтерского учета [Электронный ресурс] / И.Д. Демина, Е.Н. Домбровская // Вестн ГУУ. – 2014. – №4. Режим доступа: <http://cyberleninka.ru>.

6. Иноземцева Ю.А. Дисконтирование при отсрочках платежей [Электронный ресурс] / Ю.А. Иноземцева // Главная книга. – 2014. – №10. URL: http://glavkniga.ru/elver/2014/10/1470-diskontirovanie_otsrochkakh_platezhej.html.
7. Ковалева А.А. Проблемы использования средневзвешенной стоимости капитала компании (WACC) в качестве базы для расчета ставки дисконтирования для целей формирования финансовой отчетности [Текст] / А.А. Ковалева // Мир современной науки. – 2014. – №5.
8. МСФО: точка зрения КПИГ [Текст] : практ. руководство по междунар. стандартам финансовой отчетности : 2015/2016 : в 3 ч. / пер. с англ. – 12-е изд. – М. : Альпина Паблишер, 2016. Ч. 1. – 1184 с.
9. Сухарев И.Р. Практическое применение требований МСФО в российских условиях: учет основных средств [Электронный ресурс] / И.Р. Сухарев, О.А. Сухарева // Междунар. бухгалтерский учет. – 2009. – №12. Режим доступа: <http://cyberleninka.ru>.

Ключевые слова

Оценка основных средств; учет основных средств; отсрочка платежа; МСФО.

Гончар Евгения Анатольевна

Волченкова Ольга Алексеевна

РЕЦЕНЗИЯ

Представленная статья имеет особую актуальность в свете проводимых реформ бухгалтерского учета на основе сближения российских и международных стандартов. Авторы рассматривают задачу построения учета основных средств по международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) в условиях отсрочки (рассрочки) платежа, сложность которой обусловлена необходимостью применения оценки активов и обязательств по справедливой стоимости. Авторы обозначают проблему квалификации стоимости основных средств и кредиторской задолженности, приводят мнения различных ученых и специалистов и излагают свою точку зрения, сопровождаемую убедительной аргументацией.

В результате проведенного исследования авторами были найдены ответы на поставленные в статье вопросы и получены следующие результаты. Установлено, что в условиях отсрочки (рассрочки) платежа в момент признания основные средства и кредиторская задолженность поставщикам оцениваются по справедливой стоимости, определяемой методом дисконтирования денежных потоков доходного подхода. В момент признания справедливая стоимость основного средства равна справедливой стоимости кредиторской задолженности.

Кроме того, авторами определен порядок пересчета справедливой стоимости основных средств и кредиторской задолженности поставщику: пересчет производится при наступлении даты оплаты поставщику или на конец отчетного периода в связи с изменением временной стоимости денег.

Интерес представляет авторская методика учета основных средств по МСФО в условиях отсрочки (рассрочки) платежа, применение которой авторы рассматривают на конкретном сквозном примере с подробными комментариями, приводя результаты анализа в сравнении МСФО и Российским стандартам бухгалтерского учета (РСБУ).

Таким образом, статья содержит результаты оригинального авторского исследования. Полученные результаты имеют практическую применимость, могут представлять интерес для специалистов и ученых, исследующих вопросы применения положений МСФО в российском учете. Статья может быть рекомендована к публикации в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Просвирина И.И., д.э.н., доцент, заведующий кафедрой, кафедры Бухгалтерского учета, анализа и аудита, Южно-Уральского государственного университета НИУ, г. Челябинск.

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ