

Н.И. Бондарчук

СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ КЛАССИФИКАЦИИ АКТИВОВ

Рассмотрены критерии классификации активов бухгалтерского баланса. Предлагается методика обоснования профессионального суждения бухгалтера по признанию активов оборотными или внеоборотными.

Ключевые слова: *баланс, оборотные и внеоборотные активы, классификация, критерии, профессиональное суждение.*

С 2011 года российские организации обязаны руководствоваться Приказом МФ № 66н от 02.07.2010 [1], которым утверждены обновленные формы бухгалтерской отчетности. Целью обновления форм является максимально полная реализация требований к бухгалтерской отчетности, сформулированных в ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» (далее – ПБУ 4/99) [2].

Одним из требований ПБУ 4/99 является разделение активов и обязательств в балансе на *краткосрочные и долгосрочные в зависимости от срока обращения (погашения)*. При этом, если для обязательств в балансе прямо предусмотрены специальные разделы «Долгосрочные обязательства» и «Краткосрочные обязательства», то для активов предлагается несколько иная классификация. Активы в балансе разделены не на долгосрочные и краткосрочные, а на внеоборотные и оборотные. Вопрос классификации активов в бухгалтерской отчетности относится к компетенции главного бухгалтера, который в данной ситуации должен применить профессиональное суждение, обосновав его надлежащим образом. Для этого он должен ответить на следующие вопросы методологического характера:

1. Является ли разделение активов на внеоборотные/оборотные и долгосрочные/краткосрочные классификацией по одному и тому же признаку (основанию), т.е. влечет ли квалификация актива в качестве долгосрочного (в смысле срока обращения или погашения больше 12 месяцев) необходимость его отражения в составе внеоборотных активов?

2. Является ли долгосрочность квалифицирующим признаком внеоборотного актива?

3. Являются ли понятия внеоборотности и долгосрочности равнозначными (эквивалентными)?

© Бондарчук Н.И., 2014

Бондарчук Наталья Ивановна – ст. преподаватель кафедры экономики и управления на предприятии ФГБОУ ВПО «Пермский национальный исследовательский политехнический университет», e-mail: eup-kaf@pstu.ru.

4. Является ли классификация активов на долгосрочные и краткосрочные единственной? Существуют ли другие признаки (основания) классификации?

Из анализа содержания норм ПБУ 4/99 однозначное соответствие понятий долгосрочности и внеоборотности в отношении всех без исключения активов не вытекает. Такое соответствие прослеживается напрямую только по финансовым вложениям. В частности, в соответствии с п. 20 ПБУ 4/99 займы, предоставленные другим организациям на срок менее 12 месяцев, и собственные акции, выкупленные у акционеров, судьба которых в соответствии с гражданским законодательством должна быть определена в течение года, классифицируются в качестве краткосрочных активов и, соответственно, должны быть отражены в разделе «Оборотные активы» баланса.

Другие финансовые вложения, такие как инвестиции в дочерние, зависимые и другие организации, как правило, приобретенные с целью управления либо получения доходов от участия в уставном капитале других организаций, а также займы, предоставленные другим организациям на срок более 12 месяцев, являясь по сути долгосрочными активами, должны быть показаны в балансе в разделе «Внеоборотные активы».

С другой стороны, группа статей «Дебиторская задолженность» в п. 20 ПБУ 4/99 упоминается лишь в разделе «Оборотные активы», несмотря на то, что срок погашения дебиторской задолженности может быть и более 12 месяцев, т.е. предпосылка, что любой долгосрочный актив является внеоборотным относительно дебиторской задолженности, не выполняется.

На наш взгляд, наименования разделов баланса (внеоборотные / оборотные активы) отражают суть методологического подхода Минфина РФ к классификации активов. Традиционно в российском балансе активы классифицировались по группам элементов хозяйственного оборота, объединенных в зависимости от стадий кругооборота средств: активы внеоборотные и активы оборотные, т.е. текущие, к которым относились запасы и затраты в производстве, а также денежные средства и средства в расчетах [3, с. 487]. Как отмечает В.Ф. Палий [4, с. 62], «все показатели баланса связаны в жесткую системную конструкцию, что отличает российский отчетный баланс от европейской формы... Рекомендуемая Минфином форма бухгалтерского баланса позволяет оценить оборачиваемость имущества, его ликвидность, вычислить собственные вложения в имущество организации, выявить наличие собственных оборотных средств, рассчитать коэффициент оборачиваемости и ликвидности». Поэтому главным классифицирующим признаком активов, вытекающим из анализа ПБУ 4/99, является *не прямолинейная долгосрочность, а участие активов в обороте, т.е. назначение актива:*

1) если актив предназначен для использования в текущей (операционной, производственной, хозяйственной) деятельности, то в балансе он должен быть отражен в разделе «Оборотные активы»;

2) если актив вообще не участвует в текущей (операционной, производственной, хозяйственной) деятельности либо участвует, но при этом относится к категории амортизируемых активов (т.е. таких, которые в процессе деятельности не утрачивают своей формы, своих натуральных свойств, а лишь переносят свою стоимость на себестоимость производимого продукта), то в балансе он должен быть отражен в разделе «Внеоборотные активы».

С учетом такого подхода к классификации активов дебиторская задолженность покупателей и заказчиков или дебиторская задолженность поставщиков по авансам за предстоящую поставку материалов или товаров независимо от сроков ее погашения действительно всегда является оборотным активом, так как влечет за собой либо поступление денежных средств либо запасов. С другой стороны, дебиторская задолженность подрядчиков, например, по авансам, перечисленным на строительство объектов основных средств, может быть классифицирована как внеоборотный актив, при этом опять-таки независимо от сроков ее погашения, так как определяющим критерием в данной ситуации является не долгосрочность, а назначение актива: такая дебиторская задолженность в конечном итоге приведет к созданию внеоборотных активов. Здесь будет уместно привести два примера, иллюстрирующих методологический подход Минфина при классификации активов с позиции их назначения.

В 2011 году впервые в документах, выпущенных Минфином, прозвучала идея о возможности *реклассификации активов* в связи с *изменением их назначения*.

Первой ласточкой были изменения, внесенные в ряд нормативных документов по бухгалтерскому учету Приказом Минфина № 186н от 24.12.2010 [5]. Из п. 41 Положения по ведению бухгалтерского учета в РФ (утв. Приказом Минфина № 34н от 29.07.1998) [6] была исключена норма о том, что при выбытии объектов недвижимости определяющим моментом для списания объекта является момент государственной регистрации передачи права собственности. В связи с этим Минфин выпустил письмо, подписанное заместителем министра финансов С.Д. Шаталовым [7]. Основная идея, сформулированная в указанном письме, состоит в том, что, когда объект недвижимости передан по акту покупателю, у продавца прекращаются условия принятия его к учету в качестве основного средства, т.е. изменяется его назначение: он перестает быть предназначенным для длительного использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, а становится предназначенным для продажи. Поэтому до момента признания доходов и расходов от выбытия этого объекта (который остается пока привязанным к моменту государственной регистрации передачи права собственности) он как объект, предназначенный для продажи, может быть учтен на счете 45 «Товары отгруженные» в составе оборотных активов.

В настоящее время на обсуждение профессиональной общественности представлен проект новой редакции ПБУ по учету основных средств [8], где возможность реклассификации активов начинает обретать нормативный характер. В частности, в разделе «Прекращение признания основных средств» данного проекта прямо указывается, что «с момента принятия решения о прекращении эксплуатации и продаже объекта основных средств организация должна прекратить его признание в этом качестве. Учет объектов основных средств, предназначенных к продаже, осуществляется в порядке, установленном для запасов организации».

Второй пример – это некоторые нормы из проекта новой редакции ПБУ «Учет запасов», размещенного на официальном сайте Минфина (<http://www.minfin.ru/ru>). В проекте прямо указывается, что «в качестве запасов не признаются сырье, материалы, продукция, предназначенные для использования при создании внеоборотных активов организации». Более того, «в случае если назначение признанных запасов изменяется таким образом, что в новом назначении они не могут далее признаваться запасами (например, материалы, ранее предназначенные для перепродажи, становятся предназначенными для создания внеоборотных активов), организация переводит такие запасы в другой соответствующий вид активов».

Необходимо заметить, что ранее Минфин категорически запрещал реклассификацию активов после принятия их к учету в качестве активов определенного вида, например перевод основных средств в товары (см. Письмо МФ от 2.03.10 № 03-05-05-01/04).

Таким образом, можно сделать вывод, что, обновленная позиция Минфина заключается в следующем: для классификации актива в качестве оборотного необходима не только и не столько краткосрочность в смысле срока обращения (погашения) менее 12 месяцев, а именно участие или предназначение для участия (использования) в текущей (операционной) деятельности. Если такое предназначение актива не просматривается, то актив должен классифицироваться как внеоборотный.

Современная редакция МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» [9], действующая с 2009 года, также рекомендует организациям разделять активы и обязательства на долгосрочные и краткосрочные.

В соответствии с п. 60 МСФО (IAS) 1 предприятие должно представлять в своем отчете о финансовом положении краткосрочные и долгосрочные активы, а также краткосрочные и долгосрочные обязательства в качестве отдельных классов, за исключением случаев, когда представление информации, основанное на степени ликвидности, обеспечивает надежную и более уместную информацию. Если применяется указанное исключение, предприятие должно представлять все активы и обязательства в порядке своей ликвидности. В п. 64 МСФО (IAS) 1 отмечается, что при применении п. 60 предпри-

ятию разрешается представлять часть своих активов и обязательств с разделением на краткосрочные и долгосрочные, а других – в порядке ликвидности, если это обеспечивает надежную и более уместную информацию. Необходимость в использовании смешанной основы представления может возникнуть в тех случаях, когда предприятие осуществляет различные неоднородные виды деятельности.

В соответствии с п. 62 МСФО (IAS) 1, если предприятие осуществляет поставку товаров или услуг в рамках четко определяемого операционного цикла, разделение активов и обязательств в отчете о финансовом положении на краткосрочные и долгосрочные, обеспечивает полезную информацию, так как позволяет отделить чистые активы, постоянно циркулирующие в составе оборотного капитала, от активов, используемых в долгосрочных операциях предприятия. Это также позволяет выделить активы, которые предприятие предполагает реализовать в течение текущего операционного цикла, и обязательства, подлежащие погашению в течение того же периода.

Операционный цикл предприятия представляет собой период времени с момента приобретения активов для обработки и до момента их обмена на денежные средства или эквиваленты денежных средств. Если невозможно четко определить обычный операционный цикл предприятия, делается допущение, что его продолжительность составляет 12 месяцев. Краткосрочные активы включают в себя активы (такие как запасы и дебиторская задолженность), которые продаются, потребляются или реализуются в рамках обычного операционного цикла, даже если не предполагается их реализовать в течение 12 месяцев после окончания отчетного периода. Краткосрочные активы также включают в себя активы, предназначенные в основном для целей торговли (относящиеся к этой категории финансовые активы классифицируются как предназначенные для торговли в соответствии с МСФО (IAS) 39), и краткосрочную составляющую долгосрочных финансовых активов (п. 68 МСФО (IAS) 1).

В соответствии с п. 66 МСФО (IAS) 1 предприятие должно классифицировать актив как краткосрочный, если он удовлетворяет любому из перечисленных ниже критериев:

а) его предполагается реализовать или он предназначен для продажи или потребления в рамках обычного операционного цикла предприятия;

б) он предназначен в основном для целей торговли;

в) его предполагается реализовать в течение 12 месяцев после окончания отчетного периода;

г) он представляет собой денежные средства или их эквиваленты (в значении, определенном в МСФО (IAS) 7), если только не существует ограничения на его обмен или использование для погашения обязательств в течение как минимум 12 месяцев после окончания отчетного периода.

Предприятие должно классифицировать все прочие активы как долгосрочные.

Таким образом, можно сделать вывод, что складывающаяся за последнее время методологическая позиция Министерства финансов как российского государственного регулятора в области бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в подходах к критериям классификации активов практически полностью совпадает с позицией МСФО. Только, к сожалению, данная позиция не сформулирована в одном нормативном акте, а вытекает из анализа нескольких документов, причем некоторые из них находятся еще в стадии проектов.

В связи с этим бухгалтеру при обосновании своего профессионального суждения по классификации активов в бухгалтерской отчетности будет необходимо руководствоваться новыми редакциями ПБУ, утвержденными в соответствующем порядке, а пока, до этого утверждения, положениями МСФО. Тем более, что такая возможность предусмотрена действующей редакцией ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» [10]. В частности, в соответствии с п. 7 ПБУ 1/2008, если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа, исходя из настоящего и иных положений по бухгалтерскому учету, а также МСФО.

Из всего вышесказанного можно сформулировать ответы на поставленные в начале статьи методологические вопросы:

1. Разделение активов на оборотные/внеоборотные и долгосрочные/краткосрочные не является классификацией по одному и тому же признаку, т.е. долгосрочность актива не всегда однозначно влечет за собой необходимость его отражения в бухгалтерской отчетности в составе внеоборотных активов.

2. Квалифицирующим признаком внеоборотности актива является его участие в обороте, или, иначе говоря, назначение этого актива. Для классификации актива необходимо четко выяснить позицию организации в отношении намерений по дальнейшему использованию актива:

а) он будет использоваться в обычной (операционной) деятельности с целью получения других активов в виде денежных средств (денежных эквивалентов) или запасов;

б) либо он является одной из стадий создания актива, который впоследствии будет использоваться в деятельности в качестве амортизируемого объекта (т.е. постепенно переносящего свою стоимость на производимый продукт без утраты своей натуральной формы), не предназначенного для продажи, или вообще не будет использоваться в обычной (операционной) деятельности организации.

3. Исходя из изложенного в пп. 1 и 2, понятия внеоборотности и долгосрочности не могут быть признаны равнозначными (эквивалентными).

4. Классификация активов на долгосрочные и краткосрочные не является единственной. Международные стандарты разрешают организациям при необходимости представлять активы в порядке ликвидности. Такая классификация активов и обязательств организаций в России пока невозможна в связи с наличием нормативного документа в виде ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» с достаточно жестко закрепленной структурой баланса.

Список литературы

1. О формах бухгалтерской отчетности организаций [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 02.07.2010 № 66н. – URL: <http://www.minfin.ru/ru> (дата обращения: 20.08.2013).

2. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н. – URL: <http://www.minfin.ru/ru> (дата обращения: 20.08.2013).

3. Бухгалтерский учет: учеб. / А.С. Бакаев, П.С. Безруких, Н.Д. Врублевский [и др.]; под ред. П.С. Безруких. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Бух. учет, 2004. – 736 с.

4. Палий В.Ф. Современный бухгалтерский учет. – М.: Бух. учет, 2003. – 792 с.

5. О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету и признании утратившим силу Приказа Министерства финансов Российской Федерации от 15 января 1997 г. № 3 [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 24.12.2010 № 186н. – URL: <http://www.minfin.ru/ru> (дата обращения: 20.08.2013).

6. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н. – URL: <http://www.minfin.ru/ru> (дата обращения: 20.08.2013).

7. Письмо Минфина РФ от 22.03.2011 № 07-02-10/20 [Электронный ресурс]. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

8. Быкова Е.С., Шубина Н.Н. Взаимосвязь конкурентоспособности с объемами продаж и рисками предприятия // Вестник Перм. нац. исслед. политехн. ун-та. Социально-экономические науки. – 2012. – № 13. – С. 103–111.

9. О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 25.11.2011 № 160н. – URL: <http://www.minfin.ru/ru> (дата обращения: 20.08.2013).

10. Об утверждении положений по бухгалтерскому учету (вместе с Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации») (ПБУ

1/2008), Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008) [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 06.10.2008 № 106н – URL: <http://www.minfin.ru/ru> (дата обращения: 20.08.2013).

Получено 01.11.2013

N.I. Bondarchuk

MODERN ISSUES OF ASSETS CLASSIFICATION

The article offers criteria of balance sheet assets classification. The technique of reasoning professional opinion of the accountant regarding distinction of current and noncurrent assets is given.

Keywords: balance sheet, current assets, noncurrent assets, classification, criteria, professional opinion.

Bondarchuk Nataliya Ivanovna – Senior Lecturer, Dept. of Economics and Management, Perm National Research Polytechnic University, e-mail: eup-kaf@pstu.ru.