

Основные средства: различия в учетной политике по МСФО и РСБУ на примере ПАО "Россети Центр"

Виниченко Алина Андреевна, 4 курс, высшая школа финансов, Российский экономический университет им. Г. В. Плеханова, г. Москва, Российская Федерация

E-mail: alinavinichenko16@yandex.ru

Научный руководитель: Морозова Татьяна Викторовна, кандидат экономических наук, доцент базовой кафедры финансового контроля, анализа и аудита Главного контрольного управления города Москвы Российского экономического университета им. Г. В. Плеханова, г. Москва, Российская Федерация

E-mail: morozova.tv@rea.ru

Аннотация: целью исследования является сравнительный анализ основных положений ФСБУ 6/2020 и МСФО (IAS) 16, и учетной политики по учету основных средств организации, составляющей отчетность по российским и международным стандартам финансовой отчетности на примере ПАО «Россети Центр». По результатам проведенного исследования был сделан вывод, что, не смотря на значительное сближение российских и международных стандартов финансовой отчетности, в учетной политике исследуемой организации по учету основных средств для целей составления бухгалтерской (финансовой) отчетности в значительной степени применены положения, допустимые ФСБУ 6/2020, которые противоречат МСФО (IAS) 16.

Ключевые слова: основные средства, международные стандарты финансовой отчетности, российские стандарты бухгалтерского учета, финансовая отчетность.

Fixed assets: differences in accounting policies under IFRS and RAS on the example of PAO «Rosseti Center»

Vinichenko Alina Andreevna, 4th year student, Higher School of Finance, Russian University of Economics. G.V. Plekhanov, Moscow, Russian Federation

E-mail: alinavinichenko16@yandex.ru

Morozova Tatiana Viktorovna, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Basic Department of Financial Control, Analysis and Audit of the Main Control Department of the City of Moscow of the Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russian Federation

E-mail: morozova.tv@rea.ru

Abstract: The purpose of the study is a comparative analysis of the main provisions of FSB 6/2020 and IFRS (IAS) 16, and the accounting policy for the accounting of fixed assets of an organization that makes up reporting according to Russian and international financial reporting standards on the example of PJSC Rosseti Center. According to the results of the study, it was concluded that, despite the significant convergence of Russian and international financial reporting standards, the accounting policy for the accounting of fixed assets for the purposes of accounting (financial) reporting is more focused on the convergence of accounting and tax accounting, rather than a more accurate representation of economic phenomena.

Keywords: fixed assets, international financial reporting standards, Russian accounting standards, financial statements.

Российские стандарты бухгалтерского учета (далее РСБУ) проходят процесс конвергенции с международными стандартами финансовой отчетности (далее МСФО). Заменяя многие положения по бухгалтерскому учету, в силу вступили федеральные стандарты бухгалтерского учета, которые в наибольшей степени приближены к МСФО. Также в Российской Федерации международные стандарты финансовой отчетности обязательны для составления консолидированной отчетности, которая представляет собой отчетность группы включая в периметр материнскую и дочерние организации как единого экономического субъекта, ассоциированные и совместные предприятия.

В международных стандартах для отражения информации об основных средствах в финансовой отчетности применяется стандарт (IAS) 16 «Основные средства» (далее МСФО (IAS) 16), а в Российской Федерации учет основных средств осуществляется в соответствии с Федеральным стандартом бухгалтерского учета 6/2020 "Основные средства" (далее ФСБУ 6/2020). Данный документ был разработан и утвержден Минфином 17.09.2020 года и начиная с отчетности за 2022 года стандарт стал обязательным для применения. При этом, применение ФСБУ 6/2020 допускалось досрочно. Таким образом, коммерческие организации, начиная с 2020 года могли пересмотреть свою учетную политику по основным средствам для составления отчетности по РСБУ. Особый интерес для исследования представляют организации, которые одновременно составляют отчетность по российским и международным стандартам. Таким образом, целью исследования является сравнительный анализ основных положений ФСБУ 6/2020 и МСФО (IAS) 16 и учетной политики по учету основных средств организации, составляющей отчетность по российским и международным стандартам финансовой отчетности на примере ПАО «Россети Центр».

Для достижения цели, необходимо провести сравнительный анализ основных положений по учету основных средств ФСБУ 6/2020 и МСФО (IAS) 16. Общим для стандартов МСФО (IAS) 16 и ФСБУ 6/2020 является то, что основное средство признается, если соответствует следующим критериям:

- является активом;
- представлен в материально-вещественной форме;
- используется для основной деятельности: при производстве, продаже, выполнении услуг, административных целях, передачи в аренду;
- эксплуатация объекта происходит более одного периода, как уточнено в ФСБУ 6/2020 - превышающего двенадцать месяцев;
- обеспечивает возможность экономической выгоды в будущих периодах деятельности организации.

Признание объектов основных средств по МСФО (IAS) 16 и ФСБУ 6/2020 отражается по первоначальной стоимости. Она включает в себя сумму затрат, которые были осуществлены для приобретения, доставке, доведения объекта до состояния пригодного к эксплуатации.

Однако срок полезного использования, который устанавливается организацией самостоятельно в Российской практике имеет свои особенности. С одной стороны, организация может также, как и по МСФО самостоятельно установить срок полезного использования в зависимости от намерения руководства, с другой стороны, некоторые компании ориентируются на налоговый учет объектов. В соответствии с этим, срок полезного использования может устанавливаться как в налоговом учете [7]. Это устраняет противоречия между налоговым и бухгалтерским учетом по сроку полезного использования амортизируемых объектов, но в тоже время может не соответствовать экономически обусловленному сроку полезного использования объекта. Выбранный срок полезного использования, прежде всего влияет на сумму амортизации, которая в свою очередь, оказывает влияние на финансовый результат.

Также ФСБУ 6/2020 разрешено устанавливать минимальную стоимость единицы основных средств, которая не будет амортизироваться и в момент ввода в эксплуатацию относится на расходы периода. Такая возможность в российских стандартах введена для сближения бухгалтерского и налогового учета [3, п. 3.3]. Так, в налоговом учете основные средства, стоимость которых за единицу не превышает 100 тыс. руб., относятся к не амортизируемым объектам. Отметим, что в МСФО такая возможность не предусмотрена и не применяется.

Международный научно-практический интернет-журнал «ПРО-Экономика» номер 3, 2023
Проанализируем схожесть и различия амортизируемых и не амортизируемых объектов, согласно РСБУ и МСФО. На рис. 1 представлены объекты, которые в соответствии с ФСБУ 6/2020 не подлежат амортизации.

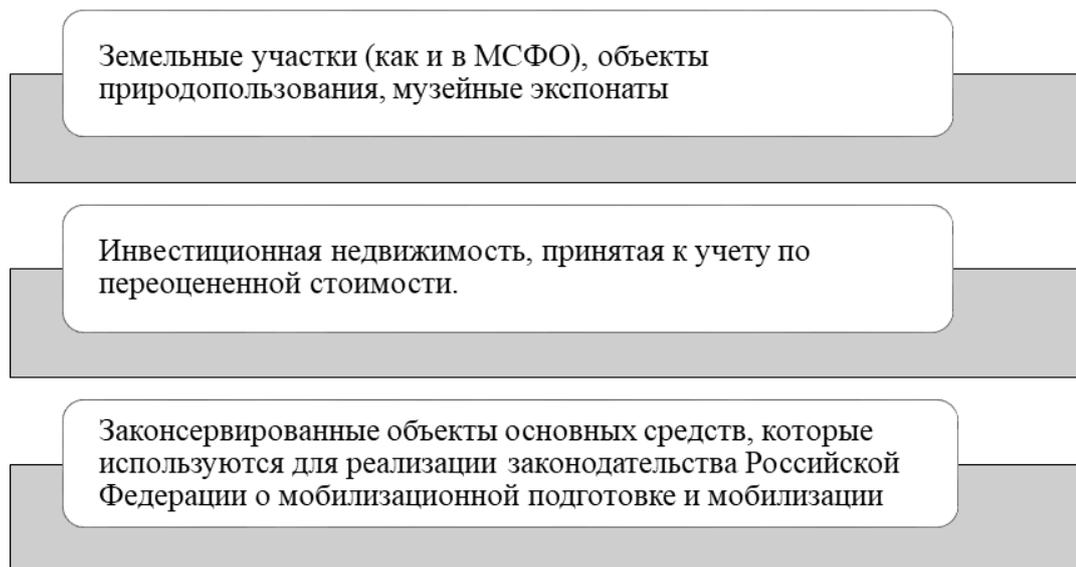


Рисунок 1 – Неамортизируемые объекты основных средств по РСБУ

Источник: составлено автором на основе [2, п.28]

Отметим, что в МСФО к не амортизируемым объектам относятся земельные участки и другие объекты, у которых со временем не изменяется материально-вещественная форма. Таким образом, в целом, понимание амортизируемых и не амортизируемых объектов в российских и международных стандартах схожи, но в ФСБУ 6/2020 представлен более расширенный перечень, что характерно для национальных учетных стандартов.[6] Методы начисления амортизации в ФСБУ 6/2020 и МСФО (IAS) 16 также идентичны. Существенным различием между российскими и международными стандартами является определение даты начала и завершения начисления амортизации объекта основных средств. (Рисунок 2). Важно отметить, что в РСБУ в рамках прекращения амортизации возможен вариант, как и по МСФО.

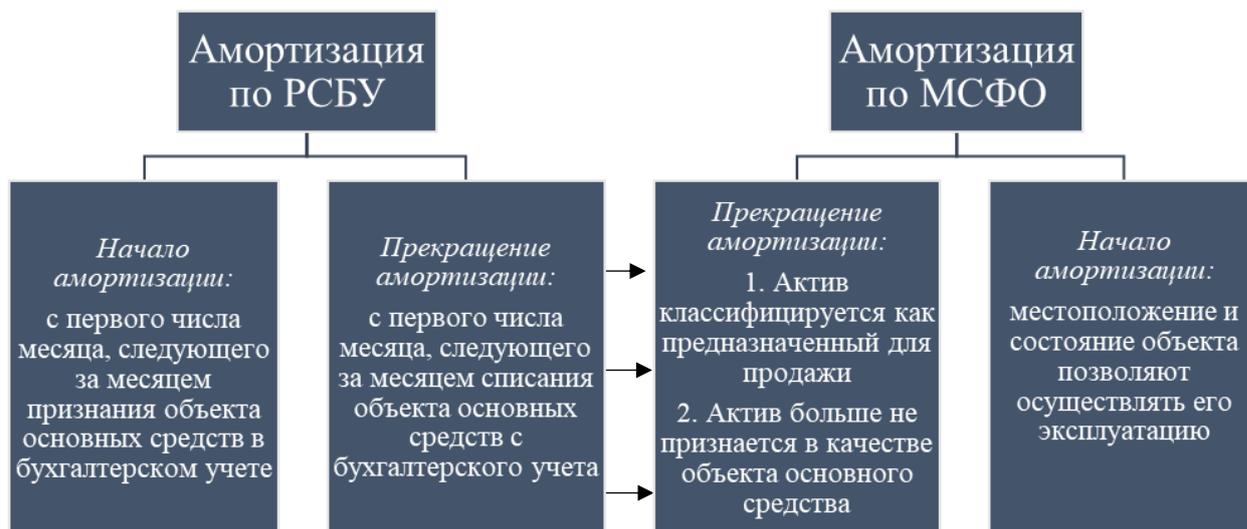


Рисунок 2 – Различия дат начала/конца начисления амортизации объектов основных средств по РСБУ и МСФО

Источник: составлено автором на основе [2, п.33] и [1, п.55]

Последующая оценка основных средств в соответствии с ФСБУ 6/2020 и МСФО (IAS) 16 может осуществляться по модели первоначальной или переоцененной стоимости, что говорит о единстве подходов.

Далее будет рассмотрена учетная политика ПАО «Россети Центр» для оценки изменения учетной политики после вступления в силу ФСБУ 6/2020.

ПАО «Россети Центр» является ключевой электросетевой компанией России. Компания обеспечивает электроэнергией население, промышленные предприятия и социально значимые объекты. Крупнейшим акционером организации является ПАО «Россети», которому принадлежит контрольный пакет акций (50,7%). ПАО «Россети» - материнская компания ПАО «Россети Центр». При этом компания, отвечающая за ЦФО, также имеет сложную структуру и несколько дочерних компаний: АО "ЯрЭСК", АО "ТГЭС", АО "ВГЭС" и другие. Прямое государственное воздействие на «Россети Центр» не осуществляется. Однако государственное регулирование вопросов тарифов в энергоотрасли, утверждение и контроль инвестиционной деятельности компании происходит через Совет директоров ПАО «Россети».

Рассмотрим структуру основных средств, отраженную в отчете компании «Россети Центр» по МСФО и РСБУ. (Рисунок 3)

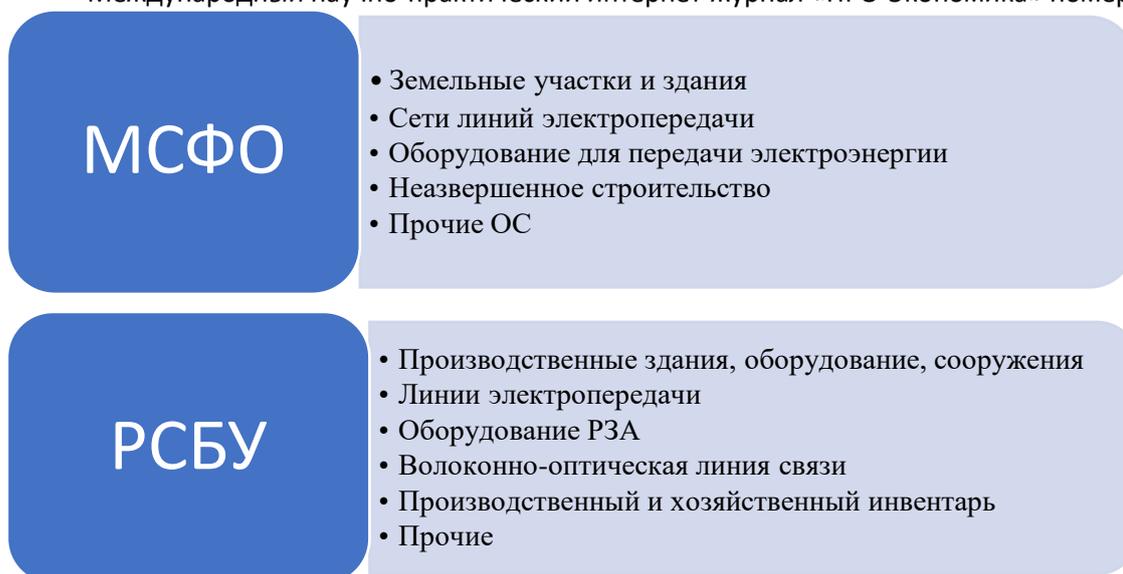


Рисунок 3 – Структура основных средств компании

Источник: составлено автором на основе консолидированной и бухгалтерской отчетности ПАО «Россети Центр».

Так, в отчетности по МСФО представлены основные средства по классификации, для вида деятельности организации, а в РСБУ по обобщенной классификации, что характерно для консолидированной и индивидуальной отчетности.

Согласно учетной политике ПАО «Россети Центр» первоначальная стоимость основных средств в отчётах по МСФО и РСБУ определяется идентично и равна сумме всех затрат, возникших в результате покупки или создания. Изменение первоначальной стоимости возможно в случае достройки, дооборудования или переоценки. В отчете по РСБУ объекты, первоначальная стоимость которых менее 40 000 за единицу, но сроком полезного использования более года, в состав основных средств не входят. [4, п.7]. В соответствии с ФСБУ 6/2020, организации могут не устанавливать лимит стоимости основных средств, но ПАО «Россети Центр» устанавливает лимит. Это является противоречием между учетными политиками по РСБУ и МСФО ПАО «Россети Центр».

По данным ФСБУ 6/2020 и МСФО (IAS) 16 оценка после признания объекта может осуществляться по первоначальной или по переоцененной стоимости. [1, п.29] и [2, п.13] В ПАО «Россети Центр» применяется модель учета по исторической (первоначальной стоимости) также как и по МСФО.

В учетной политике организации указаны последующие после признания затраты, аналогичные как по МСФО, так и по РСБУ, и определены в следующем порядке:

1. Затраты, классифицируемые как самостоятельные объекты (устройство пешеходных зон, асфальтирование дорожек, высадка деревьев), образуют отдельный инвентарный объект ОС.

2. Затраты, классифицируемые в качестве реконструкции основного объекта ОС, увеличивают стоимость этого объекта.
3. В прочих ситуациях затраты, осуществляемые после принятия объекта к учету, отражаются в составе расходов по ключевой деятельности.

В период эксплуатации объекта основного средства происходит процесс обесценения этого объекта, другими словами, снижение стоимости актива. В ПАО «Россети Центр» этот процесс регулируется в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов». Убытки и реверсирование убытков от обесценения отражаются в прибылях/убытках периода. [4, п.7]

Анализируя срок полезного использования объектов ОС, СПИ определяется комиссией по приемке ОС на основе данных, предоставляемых техническими специалистами. По истечении отчетного периода происходит пересмотр СПИ на соответствие условиям использования. В случае решения об преобразовании СПИ дальнейшее отражение этих операций происходит как изменение оценочных значений. Согласно учетной политике, по объектам электросетевого комплекса СПИ подлежит изменению после модернизации в соответствии с утвержденной компанией методикой. Сроки полезного использования в компании ПАО «Россети Центр» в финансовой отчетности по РСБУ и МСФО представлены в таблице 1 и 2.

Таблица 1

Сроки полезного использования в отчете по РСБУ

<i>Показатель</i>	<i>Установленный СПИ (в месяцах)</i>
Производственные здания	360-1200
Сооружения, кроме ЛЭП	120-1200
Линии электропередачи:	
воздушные	420
кабельные	360
Основное оборудование	360
Оборудование РЗА	240
Оборудование связи, передачи информации	36-144
Волоконно-оптическая ЛС	300
Производственный и хозяйственный инвентарь	24-180
Прочие	36-180

Источник: разработано автором на основе бухгалтерской отчетности ПАО «Россети Центр» по РСБУ п.7. [4]

Международный научно-практический интернет-журнал «ПРО-Экономика» номер 3, 2023
В связи с тем, что структура основных средств в финансовой отчетности по РСБУ и МСФО отличается, следовательно, установленные СПИ также различаются. Помимо этого, отличительной особенностью является представление информации в годах, а не по месяцам, как это отражено в отчете по РСБУ. (Таблица 2)

Таблица 2

Сроки полезного использования в отчете по МСФО

<i>Показатель</i>	<i>Установленный СПИ (в годах)</i>
<i>Здания</i>	<i>7-50</i>
<i>Сети линий электропередачи</i>	<i>5-40</i>
<i>Оборудование для передачи электроэнергии</i>	<i>5-40</i>
<i>Прочие активы</i>	<i>1-50</i>

Источник: разработано автором на основе финансовой отчетности ПАО «Россети Центр» по МСФО п.3. [5]

В ПАО «Россети Центр» начисление амортизации согласно постановлению стандарта: с первого числа месяца, следующего после принятия объекта ОС к учету, и прекращается в момент погашения стоимости или списания объекта с учета. [5, п.3.3.18] В учетной политике организации используется самый распространенный метод начисления амортизации – линейный. То есть амортизационные отчисления начисляются каждый месяц в течение отчетного периода и равны 1/12 годовой суммы. [5, п. 3.3.18] Также стоит упомянуть, что учет амортизационных отчислений осуществляется вне зависимости от результатов деятельности компании за определенный период. В большинстве случаев начисление амортизации происходит постепенно и не приостанавливается, однако есть исключение. Например, в случае, когда ликвидационная стоимость объекта равняется или превышает балансовую стоимость этого объекта. [4, п. 30]

По результатам проведенного исследования был сделан вывод, что, не смотря на значительное сближение российских и международных стандартов финансовой отчетности, в учетной политике исследуемой организации по учету основных средств для целей составления бухгалтерской (финансовой) отчетности в значительной степени применены положения, допустимые ФСБУ 6/2020, которые противоречат МСФО (IAS) 16.

Список использованных источников

1. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 "Основные средства" (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 17.02.2021) [Электронный ресурс] – Режим доступа:

- Международный научно-практический интернет-журнал «ПРО-Экономика» номер 3, 2023
https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193590/ (дата обращения: 29.10.2023)
2. Приказ Минфина России от 17.09.2020 N 204н "Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 "Основные средства" и ФСБУ 26/2020 "Капитальные вложения" (Зарегистрировано в Минюсте России 15.10.2020 N 60399) [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/ (дата обращения: 29.10.2023)
 3. Финансы групп компаний. Финансовая отчетность. Налог на прибыль: учебник / М.Е. Косов, Т.В. Морозова, Р.Г. Ахмадеев. - М.: Издательство «Юнити-Дана», 2018. Сер. Magister – 199 с. – [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.litres.ru/book/m-kosov/finansy-grupp-kompaniy-finansovaya-otchetnost-nalog-na-pribyl-67583948/> (дата обращения: 29.10.2023)
 4. Бухгалтерская отчетность ПАО «Россети Центр» по РСБУ за 2022 год – [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.mrsk-1.ru/information/standart/bukhgalterskaya-otchetnost/> (дата обращения 01.10.2023)
 5. Консолидированная финансовая отчетность ПАО «Россети Центр» по МСФО за 2022 год – [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.mrsk-1.ru/information/statements/msfo/2022/> (дата обращения 01.10.2023)
 6. Малицкая В.Б., Коноваленко И.Е. Пути обеспечения экономической безопасности хозяйствующего субъекта // Плехановский научный бюллетень. – 2022. – № 2(22). – с. 14–22. – [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=50084710>. (дата обращения 10.10.2023)
 7. Заеленчиц, В. Ю., Панкина М.А., Протасов М.В. Особенности профессионального суждения при подготовке консолидированной финансовой отчетности ПАО "Автоваз" / В. Ю. Заеленчиц, М. А. Панкина, М. В. Протасов // Образование, наука и бизнес - индикаторы развития цифровой экономики: Сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции молодых ученых ФГБОУ ВО "РЭУ им. Г.В. Плеханова", Москва, 25 апреля 2018 года / Под общей редакцией Е.Ю. Власовой. – Москва: Издательство "Аудитор", 2018. – С. 94-99. – [Электронный ресурс]. (дата обращения 10.10.2023)
 1. International Financial Reporting Standard (IAS) 16 "Fixed Assets" (put into effect on the territory of the Russian Federation by Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated 28.12.2015 N 217n) (ed. from 17.02.2021) [Electronic resource] – Access

Международный научно-практический интернет-журнал «ПРО-Экономика» номер 3, 2023
mode: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193590 / (accessed:
29.10.2023)

2. Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated 17.09.2020 N 204n "On approval of Federal Accounting Standards FSB 6/2020 "Fixed Assets" and FSB 26/2020 "Capital Investments" (Registered with the Ministry of Justice of the Russian Federation on 15.10.2020 N 60399) [Electronic resource] – Access mode: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338 / (accessed: 29.10.2023)
3. Finance of groups of companies. Financial statements. Profit tax: textbook / M.E. Kosov, T.V. Morozova, R.G. Akhmadeev. - M.: Unity-Dana Publishing House, 2018. Ser. Magister – 199 p. – [Electronic resource] – Access mode: <https://www.litres.ru/book/m-kosov/finansy-grupp-kompaniy-finansovaya-otchetnost-nalog-na-pribyl-67583948/> (accessed: 29.10.2023)
4. Accounting statements of PJSC Rosseti Center according to RAS for 2022 – [Electronic resource] – Access mode: <https://www.mrsk-1.ru/information/standart/bukhgalterskaya-otchetnost/> (accessed 01.10.2023)
5. Consolidated financial statements of PJSC Rosseti Center under IFRS for 2022 – [Electronic resource] – Access mode: <https://www.mrsk-1.ru/information/statements/msfo/2022/> / (accessed 01.10.2023)
6. Malitskaya V.B., Konovalenko I.E. Ways of ensuring economic security of an economic entity // Plekhanov scientific bulletin. – 2022. – № 2(22). – с. 14-22. – [Electronic resource] – Access mode: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=50084710> . (accessed 10.10.2023)
7. Zaelenchits, V. Yu., Pankina M.A., Protasov M.V. Features of professional judgment in the preparation of consolidated financial statements of PJSC Avtovaz / V. Yu. Zaelenchits, M. A. Pankina, M. V. Protasov // Education, science and business indicators of digital economy development: A collection of scientific papers based on the materials of International scientific and practical Conferences of young scientists of the Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, April 25, 2018 / Under the general editorship of E.Y. Vlasova. – Moscow: Auditor Publishing House, 2018. – pp. 94-99. – [Electronic resource]. (accessed 10.10.2023)