

УДК 657

Тарских Павел Александрович

магистрант,
кафедра бухгалтерского учета и налогообложения,
Байкальский государственный университет,
г. Иркутск, Российская Федерация,
e-mail: p.tarskih@yandex.ru

Печенникова Галина Геннадьевна

кандидат экономических наук, доцент,
кафедра бухгалтерского учета и налогообложения,
Байкальский государственный университет,
г. Иркутск, Российская Федерация,
e-mail: pechennikovaGG@bgu.ru

ОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В НОВЫХ УСЛОВИЯХ

Аннотация. Признание и оценка основных средств в бухгалтерском учете тема объемная и вызывающая часто множество дискуссионных вопросов в профессиональном сообществе. Основные средства в составе активов, служат фундаментальной базой для успешного производственного процесса предприятия и получения прибыли в ходе их использования. Внедрение новых ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и 26/2020 «Капитальные вложения» существенно изменили подходы к признанию и оценке основных средств на предприятии. Цель данной статьи состоит в рассмотрении основных изменений в законодательстве бухгалтерского учета основных средств, исследовании методики их учета, а также новых понятий: ликвидационная стоимость, переоценённая стоимость основных средств.

Ключевые слова: основные средства, федеральные стандарты бухгалтерской отчетности, международные стандарты финансовой отчетности, бухгалтерский учет, признание, оценка.

Pavel A. Tarskikh

Master's Degree Student,
Department of Accounting and Taxation,
Baikal State University,
Irkutsk, Russian Federation,
e-mail: p.tarskikh@outlook.com

Galina G. Pechennikova

PhD in Economics, Associate Professor,
Department of Accounting and Taxation,
Baikal State University
Irkutsk, Russian Federation,
e-mail: pechennikovaGG@bgu.ru

VALUATION OF FIXED ASSETS IN NEW CONDITIONS

Abstract. Recognition and valuation of fixed assets in accounting is a voluminous topic that often causes many controversial issues in the professional community. Fixed assets as part of assets serve as a fundamental basis for the successful production process of an enterprise and making a profit during their use. The introduction of new FASB 6/2020 “Fixed Assets” and 26/2020 “Capital Investments” has significantly changed the approaches to the recognition and valuation of fixed assets at the enterprise. The purpose of this article is to consider the main changes in the legislation on accounting of fixed assets, study the methodology for their accounting, as well as new concepts: liquidation value, revalued value of fixed assets.

Keywords: fixed assets, federal accounting standards, international financial reporting standards, accounting, recognition, valuation.

Основной целью реформирования отечественного законодательства в бухгалтерском учете является повышение качества информации и ее достоверности. Вполне закономерно, что данный процесс реформирования происходит на базе международных стандартов финансовой отчетности. Следует отметить, что просто сближение отечественных стандартов с международными стандартами финансовой отчетности, их применение не обеспечивают достоверность и качество информации. Применение новых методов, подходов к оценке основных средств на практике вызывает много неоднозначных вопросов.

С момента перехода от административно-командной (плановой) к рыночной экономики отечественный бухгалтерский учет находится в непрерывном процессе трансформации и развития. Основопологающим документом для разработки норм ведения бухгалтерского учета является Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике принятая 29.12.1997 года.

Концепция определила основные направления развития бухгалтерского учета и отчетности:

«1. повышение квалификации информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности;
2. создание инфраструктуры применения МСФО;
3. изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности;
4. усиление контроля качества бухгалтерской отчетности;
5. существенное повышение квалификации специалистов, занятых организацией и ведением бухгалтерского учета и отчетности, аудитом бухгалтерской отчетности, а также пользователей бухгалтерской отчетности» [1].

В соответствии с Программой разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2022–2026 гг., осуществляется систематическое обновление нормативно-правовой базы, применяемой в бухгалтерском учете.

Разработка и внедрение новых подходов к оценке объектов бухгалтерского учета, применение оценок на основании предложений о возможном использовании объектов в будущем, об оценке их влияния на результаты деятельности организации неоднозначна.

Вопросы, учета основных средств, их признания и оценки всегда находились в центре внимания отечественных экономистов. Данные вопросы в своих работах рассматривали: В. И. Меньщикова, Е. А. Кричиенко, Т. И. Копылова, С. С. Огурцова, И. А. Лисовская, Д. А. Одаховская, Г. Г. Печенникова, Н. Г. Трапезникова, В. А. Ситникова, С. А. Ситникова, Т. Ю. Дружиловская, О. М. Купрюшина, Р. Р. Рахматулина.

О. М. Купрюшина проанализировала проблемы внедрения во внутрифирменные правила учета основных средств ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» и ФСБУ 6/2020 «Основные средства» [2]. Т. И. Копылова и С. С. Огурцова исследовали регулирование учета основных средств через положения ФСБУ 6/2020 [3]. Д. А. Одаховская и Г. Г. Печенникова в своей статье рассмотрели проблемы и перспективы трансформации учета основных средств [4]. Л. А. Чайковская и Н. С. Сулейманов отметили тенденцию увеличения трудозатрат при реализации требований и норм положений ФСБУ [5]. Авторы В. И. Меньщикова и Е. А. Кричиенко исследовали вопросы переоценки основных средств на основании положений ФСБУ 6/2020 «Основные средства» [6].

По нашему мнению, вопросы учета, оценки, переоценки основных средств, а также применение элементов амортизации будут постепенно раскрываться в ходе практического применения стандартов в бухгалтерском учете в виде методических рекомендаций и положений.

Проанализируем методические аспекты признания и оценки основных средств в бухгалтерском учете в свете новаций принятых ФСБУ, а также дискуссионных вопросов, обсуждаемых в научной литературе.

Согласно п. 4 ФСБУ 6/2020 «Основные средства» для целей бухгалтерского учета объектом основных средств считается актив, одновременно характеризующийся следующими признаками:

1. Имеет материально-вещественную форму;
2. Предназначен для использования организацией в ходе обычной деятельности при производстве и (или) продаже ею продукции (товаров), при выполнении работ или оказания услуг, для охраны окружающей среды, для предоставления за плату во временное пользование, для управленческих нужд, либо использования в деятельности некоммерческой организации, направленной на достижение целей, ради которых она создана;
3. Предназначен для использования организацией в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев;
4. Способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем (обеспечить достижение некоммерческой организацией целей, ради которых она создана) [7].

Однако дискуссионным остается вопрос в отношении малоценных основных средств. Так, Ю. С. Вершинина и Г. Г. Печенникова подробно рассматривают проблемы учета малоценных основных средств в своей статье. Авторы считают допустимым «рационализировать состав основных средств с низкой стоимостью, информация о совокупности стоимости которых может быть существенной для организации в целом, путем перехода на групповой учет основных

средств. Однако перед тем, как принять решение о способе учета основных средств с низкой стоимостью, необходимо определить существенность информации, проанализировать факторы, которые могут повлиять на показатели финансовой отчетности и установленные организацией показатели эффективности деятельности» [8].

Т. Ю. Дружиловская придерживается аналогичного мнения в своих исследованиях. Автор предлагает в качестве решения допустить вариант «что малоценные (с учетом критерия организации) материальные объекты сроком использования более 12 месяцев целесообразно учитывать все-таки в качестве активов и сохранить в качестве основных средств, поскольку они приносят экономическую выгоду». Автором предложен следующий выход - «агрегировать малоценные объекты, приобретенные в один промежуток времени и имеющие одинаковый срок использования» [9].

ФСБУ 6/2020 «Основные средства» указывает, что после признания актива основным средством, он подлежит оценке в бухгалтерском учете по нижеуказанным способам (п. 13 ФСБУ 6/2020):

1. По первоначальной стоимости;
2. По переоцененной стоимости.

Проблемные вопросы первоначальной оценки основных средств косвенно устранены регламентациями ФСБУ 6/2020 «Основные средства». При признании в бухгалтерском учете объект основных средств оценивается по первоначальной стоимости. Первоначальной стоимостью объекта основных средств считается общая сумма связанных с этим объектом капитальных вложений, осуществленных до признания объекта основных средств в бухгалтерском учете (п. 12 ФСБУ 6/2020) [7]. Данный пункт отсылает нас к другому ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения». Капитальные вложения признаются в бухгалтерском учете в сумме фактических затрат на приобретение, создание, улучшение и (или) восстановление объектов основных средств (п. 9 ФСБУ 26/2020) [10]. Однако стоит отметить, что экономически необоснованные расходы не подлежат включению в состав первоначальной стоимости. При этом в п. 13 ФСБУ 26/2020 указано, что при осуществлении капитальных вложений по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) полностью или частично неденежными средствами, фактическими затратами (в части оплаты неденежными средствами) считается справедливая стоимость передаваемых имущества, имущественных прав, работ и услуг [10]. «Справедливая стоимость», смысл которой раскрывается в МСФО (IFRS) 13. В своей статье авторы Т. Ю. Дружиловская и Э. С. Дружиловская высказывают следующее мнение относительно отсылочного принципа: «что, для многих пользователей ФСБУ, не знакомых с регламентациями МСФО и, соответственно, правилами расчета справедливой стоимости, будет достаточно сложно правильно претворить в жизнь новые для них требования по определению справедливой стоимости» [11]. С целью недопущения искажения смысла и содержания понятия «справедливая стоимость», определенного законодателем, а так обеспечения прозрачного отражения информации, оптимальным решением станет разработка методологического нормативно-правового документа, содержащего единые понятия и

формулы с конкретными примерами обязательного для применения всеми хозяйствующими субъектами при реализации положений ФСБУ. Аналогичного мнения придерживаются авторы И. А. Лисовская и Н. Г. Трапезникова [12].

Рассмотрим пример, где организация «А» и «Б» применили понятие «справедливая стоимость» при продаже основных средств исходя из применения положений ФСБУ 6/2020.

В марте 2022 года, одновременно две организации, осуществляющие деятельность в одной отрасли, приобрели и ввели в эксплуатацию по одному самосвалу (грузоподъемность 31 т.) каждая. Стоимость каждого самосвала составила 7 250 тыс. рублей, срок полезного использования 60 месяцев. 01.06.2023 было принято решение о продаже самосвалов, в связи с чем возникла необходимость определить справедливую стоимость основных средств к выбытию.

Вариант организации «А».

Бухгалтер, руководствуясь ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и МСФО (IFRS) 13 определила справедливую стоимость в сумме 7 542 тыс. руб. (с НДС), исходя из следующей информации в табл. 1:

Таблица 1

Расчет стоимости

Показатели:	Стоимость:
Первоначальная стоимость станка, принятого в БУ:	7 250 т.р. (стоимость приобретения по договору купли-продажи), без учета НДС.
Накопленная амортизация:	$(7\,250 / 60 \text{ мес.}) * 15 = 1\,812 \text{ тыс. руб.}$
Балансовая стоимость:	$7\,250 - 1\,812 = 5\,438 \text{ тыс. руб.}$

Однако в текущих условиях аналогичный актив реализуется на основном рынке по стоимости 6 154 тыс. руб. (без НДС). Затраты по сделке составят 43 тыс.руб.

Итого справедливая стоимость актива к продаже: 6 154 тыс. руб. + 43 тыс. руб. = 6 197 тыс. руб. $\times 20 \% = 7\,436,4 \text{ тыс. руб.}$ (с НДС).

Вариант организации «Б».

Бухгалтер, в отсутствии практического опыта расчета «справедливой стоимости» определила справедливую стоимость как приближенную к рыночной в размере 7 388,52 тыс. руб., исходя из следующей информации в табл. 2:

Таблица 2

Расчет стоимости

Показатели:	Стоимость:
Первоначальная стоимость станка, принятого в БУ:	7 250 т.р. (стоимость приобретения по договору купли-продажи), без учета НДС.
Накопленная амортизация:	$(7\,250 / 60 \text{ мес.}) * 15 = 1\,812 \text{ тыс. руб.}$
Балансовая стоимость:	$7\,250 - 1\,812 = 5\,438 \text{ тыс. руб.}$

Рыночная стоимость аналогичного актива на основном рынке составляет 6 250 тыс. руб. (без НДС). Бухгалтер определила стоимость в сумме 5 438 тыс. руб. + 11 % = 6 036,18 тыс. руб. \times 20 % = 7 243,42 тыс. руб. обосновывая свой расчет среднерыночным показателем, для ускоренной реализации актива, где показатель 11 % есть средняя величина добавочной стоимости к балансовой стоимости ранее реализуемых активов за предыдущие пять лет.

Как показывает приведенный пример, отсутствие закрепленной методики расчета справедливой стоимости в отечественных стандартах приводит к вольной, и порой не поддающейся объяснению интерпретации применения новых регламентаций (Вариант организации «Б»).

Отдельно стоит отметить закрепление законодателем еще одного нового понятия - «балансовая стоимость». В п. 25 ФСБУ «Основные средства» закреплено: «В бухгалтерском балансе основные средства отражаются по балансовой стоимости, которая представляет собой их первоначальную стоимость, уменьшенную на суммы накопленной амортизации и обесценения» [7]. Определяя балансовую стоимость бухгалтеру необходимо рассчитать не только накопленную амортизацию, но еще и проверить основное средство на предмет обесценения. Проверка основного средства в составе активов также закреплена в новых стандартах, а само понятие и правила применения «обесценения» содержатся в международном стандарте финансовой отчетности МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов». По мнению законодателя новое понятие более полно раскрывает принципы МСФО – приоритет сущности над формой. В понимании отечественных бухгалтеров «балансовая стоимость» по-прежнему отождествляется с термином «остаточная стоимость».

Применение новых регламентаций ФСБУ в части амортизации также нашло свое отражение на трудозатратах бухгалтера. Срок полезного использования, ликвидационная стоимость и способ начисления амортизации, определенные законодателем как «элементы амортизации» определяются бухгалтером в отношении каждого объекта основных средств при его признании в бухгалтерском учете, и подлежат проверке в соответствии с положениями стандарта.

Рассмотрим один из элементов амортизации вызывающий неоднозначные вопросы профессионального сообщества - «ликвидационная стоимость». По смыслу п. 30 ФСБУ «Основные средства», ликвидационной стоимостью считается, величина, которую организация получила бы в случае выбытия данного объекта (включая стоимость материальных ценностей, остающихся после выбытия), после вычета предполагаемых затрат на выбытие, при чем объект основных средств рассматривается таким образом, как если бы он уже достиг окончания срока полезного использования и находился в состоянии, характерном для конца срока полезного использования.

Простыми словами «ликвидационная стоимость» денежная величина, за которую в будущем планируется продажа объекта основных средств. Сущность понятия «ликвидационная стоимость», примененной в отечественном ФСБУ послужили нормы, изложенные в (п. 6 раздела «Определения») МСФО (IAS) 16. В

практической области важно отметить, что расчетные показатели ликвидационной стоимости применяются только в расчете амортизации (ежемесячной), не формируя в бухгалтерском учете отдельных проводок. Объективность оценочной величины показателя зависит от практического опыта бухгалтера и умения интерпретировать и понимать новые требования. Ежегодная проверка показателя осуществляется, при наличии объективных условий для корректировки этих показателей (н-р: экономическая обстановка по отрасли, техническое состояние актива, моральное устаревания актива и т.д.). Дополнительные проверки элементов амортизации напрямую скажутся на трудозатратах бухгалтера.

Вместе с тем, «ликвидационная стоимость объекта основных средств считается равной нулю, если:» [7].

1. Экономический субъект не ожидает поступлений от выбытия объекта основных средств по окончании срока полезного использования, в том числе от продажи извлеченных из него материальных ценностей.

2. «Ожидаемая сумма поступлений не является существенной» [7].

3. Ожидаемая к поступлению сумма не может быть определена.

Приостановление начисления амортизации по смыслу регламентаций ФСБУ 6/2020 «Основные средства» возможно только в случае, если ликвидационная стоимость стала равной или больше балансовой стоимости. При проверке элементов амортизации, влекущих за собой корректировку ликвидационной стоимости в меньшую сторону от балансовой стоимости, амортизация по таким объектам основных средств возобновляется. Консервация объектов основных средств более 3 месяцев или восстановление более 12 месяцев больше не является основанием для приостановления начисления амортизации. Исходя из этого можно сделать вывод, что ликвидационная стоимость должна быть равной балансовой стоимости к концу срока полезного использования.

В налоговом учете расчетные показатели ликвидационной стоимости не учитываются (Письмо Минфина от 22.12.2020 N 03-05-05-01/112530) [13].

Рассмотрим применение ликвидационной стоимости на ранее приведенных организациях «А» и «Б».

Бухгалтер организации «А» предположила, руководствуясь профессиональным мнением, что по истечению 60 месяцев реализует актив за 450 тыс. руб (табл. 3).

Таблица 3

Расчет стоимости

Показатели:	Стоимость:
Первоначальная стоимость станка, принятого в БУ:	7 250 т.р. (стоимость приобретения по договору купли-продажи), без учета НДС.
Ликвидационная стоимость	450 т.р.
Амортизация в мес.	$(7\,250 - 450) / 65 \text{ мес.} = 113,33 \text{ тыс. руб.}$

Бухгалтер организации «Б» в своих расчетах определила ликвидационную стоимость на конец срока полезного использования объекта основных средств равной нулю (табл. 4).

Таблица 4

Расчет стоимости

Показатели:	Стоимость:
Первоначальная стоимость станка, принятого в БУ:	7 250 т.р. (стоимость приобретения по договору купли-продажи), без учета НДС.
Ликвидационная стоимость	0 т.р.
Амортизация в мес.	7 250/60 мес. = 120,83 тыс. руб.

Исходя из примеров, основываясь на своем профессиональном суждении бухгалтера два однородных объекта учета были приняты с разной ликвидационной стоимостью, а соответственно с различной величиной ежемесячной амортизации, принимаемой в составе себестоимости продукции, что напрямую оказывает влияние на финансовый результат организации занижая или завышая показатели.

По мнению Т. Ю. Дружиловской и Э. С. Дружиловской практическое применение вмененных законодателем рекомендаций по ведению учета основных средств в рамках расчета ликвидационной стоимости без конкретных методических указаний приведет к искажению информации в финансовой отчетности организации [11].

Развитие экономических процессов в стране потребовали существенного реформирования отечественного бухгалтерского учета в соответствии с нормами международных стандартов финансовой отчетности. Разработка федеральных стандартов бухгалтерского учета, взамен ранее действовавших положений о бухгалтерском учете процесс необратимый и вполне закономерный. Тенденция к формированию качественной (полной) и достоверной информации и дальше будет служить основой для дальнейшего реформирования нормативно-правовых актов в области бухгалтерского учета, что, несомненно, является положительным фактором современного общества. Вместе с тем, активное развитие и внедрение понятий, методов и принципов, применяемых в международных стандартах финансовой отчетности, не всегда находят положительный отклик в отечественном профессиональном сообществе. Сложность восприятия новаций, их конечная цель применения конечными пользователями – бухгалтерами, вызывает ряд вопросов и сложностей в практической деятельности.

Оценочный характер новаций применяемых в бухгалтерском учете основных средств еще длительное время будет ключевым, проблемным вопросом в практической деятельности бухгалтеров. В отсутствии единых методик, разработанных законодателем по расчету показателей, вмененных новыми стандартами, значительно возрастает риск искажения финансовой отчетности, что в конечном итоге приведет к утрате конечной цели всех нововведений призванных

обеспечить формирование достоверной и качественной (полной) информации. Существенным фактором при ведении бухгалтерского учета становится профессиональное суждение бухгалтера в отношении той или иной экономической операции, расчете показателей. Вместе с тем требования, предъявляемые ФСБУ 6/2020 повышают трудоемкость не только специалистов бухгалтерских служб, но и других, смежных служб, обладающих компетентными знаниями в области объектов бухгалтерского учета. В конечном итоге, результаты применения новых требований должны отталкиваться от принципов разумности и рациональности.

Список использованной литературы

1. Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу: Приказ Минфина РФ от 01.07.2004 г. № 180 : (ред. от 01.07.2004) // СПС «КонсультантПлюс».
2. Купрюшина О. М. Внедрение во внутрифирменные правила учета основных средств федеральных стандартов бухгалтерского учета «Капитальные вложения» и «Основные средства»/ О. М. Купрюшина, Р. Р. Рахматулина // Международный бухгалтерский учет. – 2021. – №10. – С. 1188-1204.
3. Копылова Т. И. Обзор и критический анализ стандарта по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» / Т. И. Копылова, С. С. Огурцова // Global & Regional Research. – 2021. - № 3. – С. 18–23.
4. Одаховская Д. А. Трансформация учета основных средств: проблемы и перспективы развития /Д. А. Одаховская, Г. Г. Печенникова // Вестник Института Дружбы народов Кавказа. – 2024. – № 1. – С. 58-70.
5. Чайковская Л. А. Применение принципа рациональности в условиях ведения учета по ФСБУ 6/2020 «Основные средства» / Л.А. Чайковская, Н. С. Сулейманов // Международный бухгалтерский учет. – 2023. – № 9. – С. 995–1012.
6. Меньщикова В. И. Практические аспекты применения ФСБУ 6/2020 при переоценке основных средств / В. И. Меньщикова, Е. А. Кириченко // Научный журнал «Управленческий учет». – 2022. – № 11. – С. 268–278.
7. Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» : Приказ Минфина России от 17.09.2020 г. № 204н : (ред. от 30.05.2022) // СПС «КонсультантПлюс».
8. Вершинина Ю. С. Проблемы учета малоценных основных средств / Ю. С. Вершинина, Г. Г. Печенникова // Global & Regional Research. – 2023. – № 4. – С. 1–9.
9. Дружиловская Т. Ю. Проблемы бухгалтерского учета малоценных материальных объектов / Т. Ю. Дружиловская // Международный бухгалтерский учет. – 2023. – № 4. – С.405–423.
10. Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» : Приказ Минфина России от 17.09.2020 г. № 204н : (ред. от 30.05.2022) // СПС «КонсультантПлюс».

11. Дружиловская Т. Ю. ФСБУ 6/2020: решенные вопросы бухгалтерского учета основных средств и сохраняющиеся дискуссионные аспекты. / Т. Ю. Дружиловская, Э. С. Дружиловская // Учет. Анализ. Аудит. – 2021. – № 1. – С. 48–61.
12. Лисовская И. А. Проблемы применения ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» и ФСБУ «Основные средства» / И. А. Лисовская, Н. Г. Трапезникова // Международный бухгалтерский учет. – 2022. – № 4. – С. 366–386.
13. Письмо Минфина от 22.12.2020 N 03-05-05-01/112530 по вопросу «Об исчислении налога на имущество организаций в отношении ОС (в том числе инвестиционной недвижимости) при применении ФСБУ 6/2020». – Главбух. – Москва, 2020. – URL: https://www.glavbukh.ru/npd/edoc/99_573339353 (дата обращения 12.11.2024).