

Сравнительная характеристика методических подходов учета имущества и обязательств в российской и международной практике

© 2017

Василенко М.Е., кандидат экономических наук, доцент, Владивостокский государственный университет экономики и сервиса, 690014, Россия, Приморский край, Владивосток, ул. Гоголя 41 e-mail: Marina.Vasilenko@vvsu.ru

Левкина Е.В., старший преподаватель, Владивостокский государственный университет экономики и сервиса, 690014, Россия, Приморский край, Владивосток, ул. Гоголя 41 e-mail: a553330@mail.ru

Малышева В.В., старший преподаватель, Владивостокский государственный университет экономики и сервиса, 690014 Россия, Приморский край, Владивосток, ул. Гоголя 41 e-mail: viktoriya.malysheva99@vvsu.ru

Vasilenko M.E., Ph.D., associate professor, Vladivostok State University of Economics and Service, 690014, Russia, Vladivostok, street Gogolya, 41, e-mail: Marina.Vasilenko@vvsu.ru

Levkina E.V., lecturer, Vladivostok State University of Economics and Service, 690014, Russia, Vladivostok, street Gogolya, 41, e-mail: a553330@mail.ru

Malysheva V.V., lecturer, Vladivostok State University of Economics and Service, 690014, Russia, Vladivostok, street Gogolya, 41, e-mail: viktoriya.malysheva99@vvsu.ru

Аннотация.

Актуальность. В современных условиях каждое управленческое решение принимается на основе всестороннего анализа финансовой информации, которая содержится в различных формах финансовой отчетности. Проводя анализ финансовой отчетности потенциальный инвестор особое внимание уделяет методу оценки активов и обязательств, который должен отражать реальное финансовое состояние и результаты финансово-хозяйственной деятельности компании. Научная проблема исследования – в условиях трансформации российского бухгалтерского учета к требованиям МСФО возникает необходимость определения рациональных способов оценки активов и обязательств, основанных на формировании справедливой стоимости.

Цель. Целью научного исследования является выявление проблем, связанных с применением существующих видов оценок по международным стандартам в системе российского учета.

Объект и предмет исследования. Объектом исследования является методические подходы оценки стоимости имущества и капитала в российской и международной практике. Предметом исследования являются виды стоимости активов и обязательств РСБУ и МСФО.

Методология. Изучению данной проблемы посвящены работы многих российских и

зарубежных ученых. Среди отечественных авторов примечательны работы В.Ф. Палия [1], М.И. Куттера[2,3], Ковалева В.В.[4], Я.В. Соколова [4], М.Б. Арчаковой и др. Весомый вклад в развитие теории оценки стоимости активов внесли Л. Пачоли, И. Фишер, А. Гильбо, В.Осбор, О.Мэй.

Методом исследования являются приемы и способы диалектического метода познания, метод логического анализа, а также специальные методы научного познания, применяемые в бухгалтерском учете и экономическом анализе.

Дискуссионным моментом в исследуемой проблематике является отсутствие общепринятых трактовок стоимостей и множество подходов к определению стоимости имущества и капитала.

Ключевые слова: активы, обязательства, оценка, стоимость, финансовая отчетность, МСФО, РСБУ.

Comparative characteristics of methodical approaches to accounting for property and liabilities in Russian and international practice

Annotation. Relevance. In today's environment, every management decision is made on the basis of a comprehensive analysis of financial information, which is contained in various forms of financial reporting. In conducting an analysis of financial statements, a potential investor pays special attention to the method of valuation of assets and liabilities, which should reflect the true financial status and results of financial and business activities of the company. The scientific problem of research - in the context of the transformation of Russian accounting to the requirements of IFRS, there is a need to determine rational methods for valuing assets and liabilities based on the formation of fair value.

Goal The purpose of scientific research is to identify problems associated with the application of existing types of assessments according to international standards in the Russian accounting system.

Object and subject of research. The object of the study is methodological approaches to assessing the value of property and capital in Russian and international practice. The subject of the research is the types of cost of assets and liabilities of RAS and IFRS.

Methodology. The study of this problem is devoted to the work of many Russian and foreign scholars. Among the domestic authors, noteworthy are the work of VF. Paliya [1], MI Kutter [2,3], Kovalev VV [4], Ya.V. Sokolova [4], MB Arkakova and others. A significant

contribution to the development of the theory of valuation of assets was made by L. Pacioli, I. Fisher, A. Gilbo, V. Osbor, O. May.

The method of research is the methods and methods of the dialectical method of knowledge, the method of logical analysis, as well as special methods of scientific knowledge used in accounting and economic analysis.

The discussion point in the problem under investigation is the absence of generally accepted interpretations of values and the many approaches to determining the value of property and capital.

Keywords: assets, liabilities, valuation, value , reporting, IFRS, IAS.

Недостаточное развитие на сегодняшний день рыночной экономики в России вызывает трудности в получении реальных видов оценок.

В экономической теории различают следующие виды стоимостей:

- текущая рыночной или восстановительная стоимость в «отсутствии активного рынка для соответствующих товаров и услуг» [1];

- возможная цена продажи в «отсутствии активного рынка для соответствующих товаров и услуг» [1];

- дисконтированная или приведённая стоимость в «связи с необъективной рыночной процентной ставкой в размере ставки рефинансирования, устанавливаемой Банком России»[1];

- текущая рыночная стоимость при наличии активного рынка товаров и услуг;

- справедливая стоимость.

Также в отечественной учетной практике существует множество взглядов на понятие и классификацию оценок, применяемых в современном российском учете. Так, в научных трудах В.Ф. Паляя оценка определяется как «способ выразить кругооборот капитала в единой валюте, что позволяет контролировать сохранность капитала во всех фазах его кругооборота, получать информацию о себестоимости и прибыли компании, стоимости ее активов, обязательств, величине капитала» [1]. М.И. Куттер определял оценку как «процесс определения денежных сумм, по которым элементы финансовой отчетности должны признаваться и вноситься в бухгалтерский баланс и в отчет о прибылях и убытках» [3]. Я.В. Соколов же предлагает более объемлющую трактовку понятия оценки, определяя ее как «основу концептуальной реконструкции фактов хозяйственной жизни во времени» [4].

Существуют различные взгляды ученых и на классификацию видов стоимости, которые находят отражение в оценках, активно используемых в процессе подготовки

финансовой отчетности в соответствии с национальными и международными стандартами. Особое внимание разнообразию видов стоимостей по российским и международным стандартам уделила М.Б. Арчакова [5].

Рассмотрим в таблице 1 классические виды оценок, регламентированные нормативными актами, регулирующими вопросы российского бухгалтерского учета.

Таблица 1 - Виды оценок в зависимости от объекта учета в РСБУ

Наименование Объекта учета	Вид стоимости, применяемый к оценке объекта учета					
	Историческая	Номинальная	Остаточная	Восстановительная	Рыночная	Согласованная учредителями
Основные средства	+	-	+	+	+	+
Нематериальные активы	+	-	+	-	+	+
Запасы	+	-	-	-	+	+
Финансовые инструменты	+	+	-	-	+	+

Оценка по исторической стоимости – оценка, соответствующая идеям теории динамического баланса. Историческая стоимость представляет собой сумму денежных средств, в которую актив обошелся компании. Сторонниками оценки объектов учета по исторической стоимости были Л. Пачоли, И. Фишер, А. Гильбо, В.Осбор, О.Мэй, А.П. Рудановский и др. Одним из несомненных плюсов оценки по исторической стоимости является то, что она опирается на реальный документ, в котором указана цена, а также, по мнению консерваторов, наиболее точно отражает, какая сумма была уплачена за объект.

Этот метод оценки позволяет провести точный анализ динамики рентабельности, при определении которой сопоставляются полученные доходы и расходы, понесенные в процессе их получения. Однако, в современных условиях применение оценки по себестоимости сомнительно. Несмотря на бесспорное достоинство в вопросе формирования финансового результата для целей анализа рентабельности, историческая стоимость недостаточна презентабельна для оценки платежеспособности фирмы. Ведь активы компании для целей определения уровня финансовой устойчивости рассматриваются, прежде всего, в качестве обеспечения заемного капитала фирмы. Поэтому в этом случае необходимо учитывать текущую рыночную ситуацию, а не ретроперспективную картину.

Оценка по исторической стоимости представляет собой исходящие денежные потоки прошлых периодов, она не способна учесть текущие факторы. Стоимостные оценки активов

при использовании данного метода оценки зачастую сильно искажены, как в сторону завышения, так и в сторону занижения из-за неадекватного отражения стоимости, не отражающие изменения рыночной стоимости аналогичного актива. В таблице 2 показан критический анализ оценки по исторической стоимости.

Таблица 2 - Содержание «оценки по исторической стоимости» как экономической категории

Сущность оценки	Достоинства	Недостатки
1. Оценка по себестоимости, в валюте, имеющей равную покупательную способность 2. Производится переоценка для отражения изменения покупательной способности валюты (индексирование на уровень инфляции)	1. Наилучшее отражение суммы средств, затраченных на формирование актива 2. Позволяет провести наиболее точный анализ рентабельности хозяйственной единицы в силу отсутствия влияния нереализуемых (безденежных) прибылей и убытков	1. Недостаточная презентабельность для целей оценки платежеспособности 2. Данный вид оценки не учитывает текущую рыночную ситуацию 3. Оценка может быть искажена на сумму необъективной (чаще завышенной) переоценки 4. Не всегда отвечает принципу достоверности представляемой информации при первоначальном учете 5. Противоречит принципу достоверности 6. Наличие разницы между балансовой и рыночной ценами способствует образованию скрытых резервов.

В основном, активы и обязательства в российском учете оцениваются по исторической стоимости. Есть ряд исключений, когда они подвергаются переоценке – это касается основных средств, нематериальных активов и котируемых ценных бумаг. Оценка других элементов финансовой отчетности, согласно требованиям российских стандартов, в дальнейшем не пересматриваются.

По номинальной стоимости, как правило, отражается дебиторская и кредиторская задолженность. Такая стоимость представляет собой сумму, изначально указанную в договоре. Применение номинальной стоимости не подразумевает корректировку суммы актива или обязательства на эффект от инфляции, либо приведения ее к текущей стоимости в случае долгосрочного характера сделки. А также при использовании номинальной стоимости не учитывается упущенная выгода, которую кредитор мог бы заработать, если бы использовал свои средства более эффективно.

Остаточная стоимость представляет собой разницу между первоначальной стоимостью и суммами накопленной амортизации уценок за весь период использования актива и используется для оценки внеоборотных активов. Так, величина остаточной стоимости основных средств зависит от способа начисления амортизации. Изменение

величины начисленной амортизации влияет не только на остаточную стоимость основных средств, но и на величину остатка готовой продукции, незавершенного производства, а также на финансовый результат посредством изменения себестоимости продукции. Модель оценки по справедливой стоимости применима для целей анализа направленности инвестиционной деятельности предприятия. Списывая на расходы сумму предполагаемого износа внеоборотного актива, компания подразумевает под остаточной стоимостью ту часть основного средства, которая еще не принесла доход организации. Сумма начисленной амортизации рассчитывается исходя из нормы амортизационных начислений, которая определяется сроком полезного использования актива. Этот срок, в течение которого предположительно вложения во внеоборотные активы будут приносить доход, носит условный характер, так как один и тот же объект основных средств может иметь разный срок службы в зависимости от политики компании в области капитальных вложений и от условий эксплуатации объектов. Для более объективного отражения в учете его следует периодически пересматривать. Как правило, пересмотр срока полезного использования осуществляется в рамках процедуры переоценки.

Рассмотрим анализ достоинств и недостатков применения оценки по остаточной стоимости в таблице 3.

Таблица 3 - Содержание «оценки по остаточной стоимости» как экономической категории

Сущность оценки	Достоинства	Недостатки
1. Разница между первоначальной стоимостью и суммой накопленной амортизации, начисленной за весь период использования актива	1. Наилучшим образом отвечает требованиям анализа направленности фирмы 2. На текущий момент является наиболее широко применяемой оценкой в силу наименьшей трудоемкости при расчетах 3. Различные методы начисления амортизации позволяют учитывать определенные специфические факторы, влияющие на эксплуатацию активов	1. Условный характер определения срока полезного использования искажает реалистичность списываемых на затраты отчетного периода сумм амортизации основных средств 2. Условия эксплуатации и степень загруженности мощности объектов не учитываются должным образом при начислении амортизации, что приводит к необъективному распределению затрат на амортизацию активов (амортизация не равна фактическому износу)

Мнение о том, что начисленная амортизация отражает изношенную часть актива, недостаточно корректно, поскольку физический и моральный износ основного средства зачастую не поддается точному расчету.

Безусловно, определение реальной степени износа является трудоемким процессом и применение универсальных методов расчета амортизационных отчислений – линейный, уменьшаемого остатка и другие – гораздо удобней. Но для крупных объектов основных средств всё-таки следует разработать систему тестирования на обесценение.

Помимо вышеперечисленных видов оценок в российском учете используются такие оценки, как согласованная учредителями и восстановительная.

Согласованная учредителями оценка является базой для определения стоимости имущества, полученного в качестве вклада в уставный капитал компании. Эта стоимость не отвечает критериям объективной оценки, так как она отражает, прежде всего, долю вкладчика в объявленном акционерном капитале.

Восстановительная стоимость – сумма, которая должна быть выплачена, чтобы заместить актив, включая стоимость покупки. Имеется ввиду, что берется цена актива – аналога, стоимость которого необходимо возместить. Такую информацию о цене аналогичного актива можно выяснить у производителя, в органах статистики, по данным средств массовой информации и специальной литературы, по оценкам БТИ и т.д., а также может быть определена оценщиком по данным его экспертного заключения.

Восстановительная стоимость используется в большинстве случаев для части активов баланса, однако существуют системы учета, в которых используется исключительно этот вид стоимости, например, в Нидерландах. Достоинства и недостатки оценки по восстановительной стоимости показаны в таблице 4

Таблица 4 - Содержание «оценки по восстановительной стоимости» как экономической категории

Сущность оценки	Достоинства	Недостатки
1. Сумма, которая должна быть выплачена для замещения актива	1. Оперативно реагирует на изменение потенциальных затрат компании, связанных с приобретением того или иного актива	1. Зачастую идентичный актив найти невозможно, тогда используются данные предприятия-аналога, которые могут не соответствовать фактической стоимости актива 2. Трудоемкость оценки

Таким образом, оценка по восстановительной стоимости предполагает корректировку первоначальной оценки актива по исторической стоимости. Но и она имеет определенные недостатки: не отражает потенциальных прибылей, которыми располагает компания.

Восстановительная стоимость используется для проведения ежегодной переоценки основных средств (предусмотрено п. 16 ПБУ 6/01), а также при изменении первоначальной

(исторической) стоимости объектов основных средств, в случаях дооборудования, модернизации, реконструкции, достройки, частичной ликвидации. Решение о целесообразности проведения переоценки активов принимается в целях повышения привлекательности показателей деятельности организации.

Переоценку можно проводить, если отклонение текущей восстановительной стоимости составляет 10 % от балансовой стоимость – это является существенным показателем, а вот отклонение в 3% таковым не является. Особое внимание последующей переоценке основных средств уделил А.Ю. Попов в статье «Концепции последующей оценки основных средств» [6]. По мнению автора, «применение базирующихся на МСФО принципов последующей оценки активов позволит формировать понятную зарубежным инвесторам финансовую информацию».

Существует еще один вид оценки - рыночная стоимость, которая, согласно международным стандартам, определяется «как наиболее вероятная цена, по которой объект оценки может быть отчужден на дату оценки на открытом рынке в условиях конкуренции, когда стороны сделки действуют разумно, располагая всей необходимой информацией, а на величине цены сделки не отражаются какие-либо чрезвычайные обстоятельства» [7]. Отсюда следует, что рыночная стоимость – это наиболее вероятная цена сделки между типичными покупателем и продавцом.

Рыночная стоимость лишена основных недостатков, присущих вышеперечисленным видам стоимости. Согласно определению, рыночная стоимость рассчитывается на определенную дату, поэтому при изменении рыночных условий стоимость также будет меняться. Следовательно, отражая текущую ситуацию на рынке оцениваемого актива, она учитывает все факторы, которые могут повлиять на его ценность.

Главным недостатком модели оценки по рыночной стоимости является трудоемкость ее применения и отсутствие соответствующей информации. Для определения рыночной стоимости балансовую цену объекта сравнивают с ценой идентичного актива, а в случае отсутствия последнего используют данные объекта-аналога. Некоторые из них не обращаются на открытом, конкурентном рынке, информация о них является ограниченной. Так, например, котируемые ценные бумаги или запасы оценить по рыночной стоимости не составит особого труда, чего не скажешь об уникальном нематериальном активе или об основных средствах, степень изношенности которых значительно усложняет поиски идентичного объекта.

Несмотря на допустимость применения всех вышеперечисленных оценок, все же

подавляющая часть активов и обязательств в российском учете оценивается по исторической стоимости.

В отношении применения различных видов оценок международный учет продвинулся значительно дальше.

Многообразии видов оценок, применяемых в международных стандартах, приведено в таблице 5.

Таблица 5 - Виды оценок, применяемых в международных стандартах

№	Вид оценки	№	Вид оценки
1	Историческая стоимость	15	Справедливая стоимость
2	Полная восстановительная стоимость	16	Амортизационная стоимость
3	Стоимость замещения	17	Инфлированная стоимость
4	Дисконтированная стоимость	18	Чистая стоимость реализации
5	Утрачиваемая стоимость	19	Стоимость специфическая для организации
6	Переоцененная стоимость	20	Синергетическая стоимость
7	Негарантированная ликвидационная стоимость	21	Внутренняя стоимость
8	Амортизируемая стоимость	22	Налоговая стоимость
9	Текущая стоимость	23	Ожидаемая стоимость
10	Нормативная стоимость	24	Балансовая стоимость
11	Номинальная стоимость	25	Гарантированная ликвидационная стоимость
12	Возмещаемая стоимость	26	Себестоимость
13	Ценность от использования актива	27	Специальная стоимость
14	Рыночная стоимость	28	Условная первоначальная стоимость

В международном учете используются следующие основные подходы к оценке:

- историческая стоимость;
- текущая стоимость (стоимость замещения и полная восстановительная стоимость);
- чистая стоимость реализации (погашения);
- приведенная (дисконтированная стоимость).

Другие виды оценки, используемые в МСФО при оценке элементов, являются производными. К ним относятся балансовая, амортизируемая, ликвидационная и возмещаемая стоимости. Основой для них являются рассмотренные выше основные виды оценки.

Как видно из таблицы 5, международная практика имеет многообразие стоимостей, что усложняет выбор одной из них, а также указывает на то, что в международных стандартах важную роль отдают профессиональному суждению бухгалтера и свободе его мнения, которое зачастую бывает ошибочным и способствует искажению отчетной информации. Правильно выбранная оценка актива и обязательства, в конечном итоге, влияет

на финансовый результат деятельности компании. При существующем многообразии видов оценок, следует применить такой вид оценки, который позволит получить достоверные данные в бухгалтерской финансовой отчетности, а значит, удовлетворит требования международных стандартов, что и призвана сделать справедливая стоимость.

Определение справедливой стоимости является одной из главных концепций международных стандартов финансовой отчетности, поэтому именно этому виду оценки уделяется основное внимание. В МСФО справедливая стоимость используется для оценки таких элементов, как выручка, нематериальные активы при наличии активных рынков сбыта, инвестиционное имущество, биологические активы и др. Понятие справедливой стоимости в российском учете не применяется [8].

Информация о реальной оценке, как отдельных активов, так и компаний в целом, которая наиболее верно передает реальную экономическую стоимость, является очень важной и значимой для инвесторов. Данная информация даст возможность принять грамотные инвестиционные решения, поскольку справедливая стоимость является более объективной основой для оценки экономических выгод, которые способны принести в будущем активы компании [9]. Использование справедливой стоимости для оценки активов и обязательств в МСФО является существенным отличием международных стандартов от российского бухгалтерского учета. В РСБУ до сих пор для оценки объектов учета продолжает использоваться историческая (первоначальная) стоимость.

Несмотря на то, что оценка по справедливой стоимости достаточно популярна, современные ученые и практики имеют довольно противоречивые взгляды по вопросу целесообразности применения этого способа оценки активов и обязательств.

Однако в последнее время мировым сообществом предпринимаются значительные усилия для повсеместного применения оценки по справедливой стоимости, так как «теоретически эта оценка признана наиболее презентабельной и наилучшим образом отражающей действительную ценность активов и обязательств» [10].

В отличие от РСБУ в МСФО в мае 2011 года опубликован стандарт (IFRS) 13 «Справедливая стоимость», который представляет собой единое «по измерению справедливой стоимости руководство (методики оценки, требования к их раскрытию в финансовой отчетности)» [11]. Более подходящей оценкой финансовых инструментов является опубликованная ценовая котировка активного рынка. Оценка по справедливой стоимости тесно связана с принципом непрерывности деятельности организации. Так, например, при прекращении деятельности предприятие будет вынуждено продавать свои

активы не по справедливой стоимости, а цене возможной реализации (IFRS 5 «Активы для продажи и прекращенная деятельность».) Если информация о цене не предоставлена, то справедливая стоимость определяется расчетным путем.

В основу определения справедливой стоимости положена рыночная оценка. В качестве рыночной стоимости справедливая стоимость может быть при существовании активного рынка. Если рынок не существует, необходимо применять другие подходы для расчета справедливой стоимости. Основные подходы, используемые оценщиками в определении справедливой стоимости:

- на основе рыночной стоимости – данные рынка;
- на основе доходов – «дисконтированные потоки будущих денежных средств или модели оценки опционов» [12];
- на основе первоначальной стоимости – стоимость, «которая потребуется для замещения производительной способности актива (текущая стоимость замещения)» [13].

В таблице 6 представлены объекты учета или ситуации, в которых требуется применение справедливой стоимости.

Таблица 6 - Сферы применения МСФО (IFRS 13) «Справедливая стоимость»

Объект учета или ситуация	Случаи, в которых требуется определение справедливой стоимости в соответствии с IFRS 13	Применяемые требования IFRS 13	
Финансовые активы и обязательства	МСФО (IAS)39 МСФО (IFRS)9 МСФО (IFRS)17 МСФО (IFRS)7	- первоначальное признание всех финансовых активов и обязательств (плюс или минус транзакционные затраты в случае, если инструменты учитываются не по справедливой стоимости); - первоначальное признание всех финансовых активов и обязательств, учитываемых по справедливой стоимости; - хеджирование; - учет инвестиционной компанией инвестиций в долевые инструменты; - ежегодное раскрытие для основных классов всех финансовых инструментов.	Оценка и раскрытие
Основные средства, Инвестиционная недвижимость, Нематериальные активы	МСФО (IAS)16 МСФО (IAS)40 МСФО (IAS)38 МСФО (IFRS)1	- первоначальное признание при первом применении МСФО (опционально) - последующая оценка, если применяется модель переоценки - первоначальное признание при получении в результате обмена на не денежные активы - только для инвестиционной недвижимости: последующее раскрытие, если применяется модель учета по исторической стоимости	Оценка и раскрытие
Выручка	МСФО (IAS)18	- первоначальное признание всей выручки - первоначальное признание и последующая	Оценка и раскрытие

	МСФО (IFRS)13	оценка призовых баллов, предоставляемым покупателям в рамках программ лояльности	
Биологические активы и сельскохозяйственная продукция	МСФО (IAS)41	- первоначальное признание и последующая оценка (используется справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу)	Оценка и раскрытие
Активы пенсионных планов с установленными выплатами	МСФО (IAS)19 МСФО (IAS)26	- первоначальное признание и последующая оценка	Оценка и раскрытие для обычных компаний. Только оценка для самих пенсионных планов.
Получение государственной помощи	МСФО (IAS)20	- первоначальное признание	Оценка и раскрытие
Приобретение бизнеса	МСФО (IFRS)3	- первоначальное признание для всех идентифицируемых активов и обязательств, кроме установленных исключений - оценка вознаграждения, передаваемого продавцу бизнеса	Оценка и признание
Активы, предназначенные для продажи	МСФО (IFRS)5	- первоначальное признание и последующая оценка (используется справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу)	Оценка и раскрытие
Передача собственнику не денежных активов	МСФО (IFRS)17	- первоначальное признание и последующее раскрытие	Оценка и раскрытие
Тестирование на обесценение актива (или ЕГДС)	МСФО (IAS)36	- расчет возмещаемой стоимости, если она определяется как справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу	Только оценка
Прочие ситуации	МСФО (IFRS)19 МСФО (IFRS)4 МСФО (IAS)33	- оценка долевых инструментов, переданных кредиторам для погашения задолженности - учет страховых контрактов - оценка вознаграждения, уплачиваемого при погашении привилегированных акций	Оценка и раскрытие

[Источник 83]

По данным таблицы 6 видно, что практически каждым международным стандартом регламентируется применение справедливой стоимости. Однако в международных стандартах финансовой отчетности приводятся только отдельные случаи применения справедливой стоимости. Так, в МСФО (IAS) 16, МСФО (IAS) 40, МСФО (IAS) 38 оценка по справедливой стоимости используется только для определения первоначальной стоимости объектов учета, полученных путем обмена на не денежные активы, а также для их переоценки. В МСФО (IAS) 2 справедливая стоимость фактически не применяется. В МСФО (IAS) 17 этот вид оценки применяется только при первоначальном признании арендатором.

Аналогом справедливой стоимости в российском учете является текущая рыночная стоимость (в связи со сближением с МСФО), которая в определенных случаях рекомендована к применению:

- для отражения по рыночной стоимости финансовых вложений при возможности определить их рыночную стоимость (ПБУ 19/02, п.19), при отсутствии информации стоимость финансового вложения должна быть отражена по стоимости предыдущего периода (п. 24 ПБУ 19/02);

- для отражения по текущей рыночной стоимости безвозмездно полученных (по договору дарения) объектов основных средств, запасов, финансовых вложений, в качестве первоначальной стоимости (ПБУ 6/01, п.10, ПБУ 5/01, п.9, ПБУ 19/02, п.13);

- для доведения стоимости запасов до текущей рыночной стоимости в случаях снижения их стоимости ниже рыночной (ПБУ 5/01, п.25).

Однако, в российских учетных нормативных актах хотя и применяется понятие текущая рыночная стоимость, но единства в его определении нет. Так, для целей ПБУ 19/02 «под текущей рыночной стоимостью ценных бумаг понимается их рыночная цена, рассчитанная в установленном порядке организатором торговли на рынке ценных бумаг» [12]. Для целей ПБУ 05/01 «под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи запасов» [12]. В ПБУ 6/01 не дано определение текущей рыночной стоимости. По-видимому, текущую рыночную стоимость нельзя ассоциировать со справедливой стоимостью, потому что она возникает в условиях сделки между конкретными ее участниками, в этом случае имеет место момент субъективности. А справедливая стоимость приближена к средней стоимости и носит абстрактный характер, и тем самым, делает ее более независимой от конкретных участников расчетов или объективной. В таблице 7 показаны ситуации, в которых могла быть использована справедливая стоимость.

Таблица 7 - Использование справедливой стоимости в российских бухгалтерских стандартах

Вид или группа бухгалтерских стандартов (нормативных документов)	Номер и название стандарта	Регламентация стандарта по использованию справедливой стоимости
Российские бухгалтерские стандарты: действующие нормативные документы	Федеральный закон от 27.07.2010 №208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» и приказ Минфина России от 25.11.2011 №160н «О введении в действие МСФО и Разъяснений МСФО на территории РФ»	Консолидированная финансовая отчетность российских организаций составляется по МСФО, где для оценки показателей отчетности широко используется справедливая стоимость

	Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007	Разрешение (косвенное) на использование справедливой стоимости для последующей оценки нематериальных активов в случае их обесценения
Проекты российских бухгалтерских стандартов частного сектора	Проект ПБУ «Основные средства»	По аналогии с ПБУ 14/2007: разрешение использовать справедливую стоимость для последующей оценки основных средств при отражении их обесценения
Проекты российских бухгалтерских стандартов сектора государственного управления	Проект документа «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности в секторе государственного управления»	Для отражения первоначальной стоимости активов, полученных безвозмездно или за номинальную плату
	Проект стандарта «Основные средства»	Для отражения первоначальной стоимости основных средств и объектов инвестиционной недвижимости, полученных по необменным операциям, а также в обмен на сочетание финансовых и нефинансовых активов; для последующей оценки данных активов
	Проект стандарта «Аренда»	При оценке активов и обязательств для первоначального признания арендатором
	Проект стандарта «Обесценение активов»	При использовании одной из двух величин для определения суммы возмещения

Вопрос определения справедливой стоимости активов и обязательств находится на стыке научных интересов бухгалтерского сообщества, финансовых аналитиков и профессиональных оценщиков. В работах зарубежных и отечественных практиков оценочной деятельности (И.Л. Артеменкова, А.И. Артеменкова [14], А. Дамодарана [15], Г.И. Микерина [16], В.М. Рутгайзера [17], С.А. Смоляк [18]) излагаются теоретические и практические аспекты применения оценки по справедливой стоимости.

Как видно из данных таблицы 7 справедливая стоимость появляется в проектах российских бухгалтерских стандартах сектора государственного управления. В проектах новых документов для частного сектора предусмотрено лишь косвенное использование справедливой стоимости. Способы оценки по справедливой стоимости неоднородны по содержанию и их основные виды, сгруппированные по признаку возможности получения объективной информации, необходимой для оценки показателей отчетности, представлены в МСФО 13. Однако, они показаны в достаточно общем виде и не совсем применимы к российским реалиям, связанным не только с отсутствием практики подобной оценки в

бухгалтерском учете, но и с отсутствием активных рынков для большинства фактов хозяйственной жизни [24]. Вместе тем предполагается, что в новые федеральные стандарты будут введены регламентации по применению указанного вида оценки.

Для разрешения проблемы, связанной с пересчетом активов с длительным сроком полезного использования при первом применении МСФО, стандарт IFRS 1 разрешает компании оценивать указанные активы во вступительном балансе, используя условную первоначальную стоимость. При этом условная первоначальная стоимость трактуется как «справедливая стоимость объекта на дату перехода на МСФО; стоимость, полученная в результате переоценки в соответствии с РСБУ на дату перехода на МСФО или до нее, в том случае, если стоимость, полученная в результате переоценки на дату, когда она была произведена, сопоставима: со справедливой стоимостью; с первоначальной или амортизированной стоимостью, определенной, согласно МСФО, скорректированной с целью отражения, например, изменений общих или индивидуальных индексов цен» [19].

Указанные положения могут быть применимы к следующим видам активов:

- 1) основные средства IAS 16;
- 2) инвестиционная недвижимость, если компания, в соответствии с IAS 40, решает использовать модель учета по первоначальной стоимости;
- 3) нематериальные активы, которые соответствуют критериям:
 - признания, определенным IAS 38 (включая возможность надежной оценки первоначальной стоимости)
 - определенным в IAS 38 в отношении переоценки (включая условие наличия активного рынка).

Для национального бухгалтерского учета справедливая стоимость действительно является проблемой. Причин этому достаточно. Прежде всего, бытует мнение, что процедура оценки — это не бухгалтерское «дело», для этих целей есть оценщики. Предприятия самостоятельно не торопятся оценивать справедливую стоимость, чтобы не нарушить законодательства об оценке. Не делают они этого и по той причине, что переход от оценок по первоначальной стоимости к оценкам по справедливой стоимости вполне обоснован и приемлем с точки зрения улучшения качественных характеристик отчетности, а вот обратный переход достаточно затруднен, даже, можно сказать, практически невозможен. Зачастую оценки по справедливой стоимости рассматривают как инструмент мошенничества, манипулирования финансовыми результатами и финансовой отчетностью в целом. Кроме того, использование оценок по справедливой стоимости увеличивает расходы

на составление финансовой отчетности, что в условиях национального бизнеса не каждое предприятие может себе позволить. Использование справедливой стоимости может существенно влиять на показатели деятельности предприятий, причем не всегда положительно. И, безусловно, оценка по справедливой стоимости — это профессиональное суждение, за которое в большинстве случаев никто не хочет нести ответственность [20].

В этой связи, применение МСФО в российской практике требует проведения определенных корректировок в учетной политике и учете отдельных видов имущества и обязательств. Различие в оценке имущества и обязательств приводит к изменению финансового результата деятельности компании. Справедливая стоимость – это метод оценки, миссия которого объединить все многообразие видов оценок, имеющих в МСФО [21]. Однако, возникает необходимость доказательства уместности применения справедливой оценки в условиях российского бухгалтерского учета и возможности ее влияния на показатели экономической деятельности предприятий и ее платежеспособности. Это связано с тем, что в связи с изменением стоимости элементов бухгалтерской отчетности изменятся коэффициенты, показывающие платежеспособность и финансовое положение организации. А, как известно, что непрозрачность российских компаний выступает главной проблемой их инвестиционной привлекательности.

Список использованных источников

1. Палий В. Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы. М.: Бухгалтерский учет, 2007. 88с.
2. Кутер М.И., Гурская М.М., Кутер К.М. История двойной бухгалтерии: двойная запись // Международный бухгалтерский учет. 2011. №17. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/istoriya-dvoynoy-buhgalterii-dvoynaya-zapis>
3. Кутер М.И., Делиболтоян А.Э. Самая ранняя запись по амортизации на счетах двойной бухгалтерии // Международный бухгалтерский учет. 2012. №48. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/samaya-rannaya-zapis-po-amortizatsii-na-schetah-dvoynoy-buhgalterii>
4. Ковалев В.В., Пятов М.Л., Я. В. Соколов и его роль в развитии теории и практики бухгалтерского учета в России // Вестник СПбГУ. Серия 5: Экономика. 2013. №1. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/ya-v-sokolov-i-ego-rol-v-razvitii-teorii-i-praktiki-buhgalterskogo-ucheta-v-rossii>

5. Боброва Е.А., Емельяникова Н.Н. Сравнительная характеристика бухгалтерского учета основных средств по РСБУ и МСФО // Международный бухгалтерский учет. 2012. №8. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/sravnitelnaya-harakteristika-buhgalterskogo-ucheta-osnovnyh-sredstv-po-rsbu-i-msfo>
6. Попов А.Ю. Концепции последующей оценки основных средств // Вестник ВСГУТУ. 2015. № 5. С. 109–114.
7. Каджаметова Т.Н., Асанова А.Ш. Методы начисления амортизации по основным средствам в бухгалтерском учете // Таврический научный обозреватель. 2016. №5-1 (10). URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/metody-nachisleniya-amortizatsii-po-osnovnym-sredstvam-v-buhgalterskom-uchete>
8. Кучеров А. В., Аширова А. Р. Современные особенности отличия учета основных средств в соответствии с РСБУ и МСФО // Молодой ученый. — 2015. — №7. — С. 442-446.
9. Соломанина Е. Ю., Шибилева О. В. Сравнительная методика учета основных средств и нематериальных активов в соответствии РСБУ и МСФО // Молодой ученый. — 2013. — №5. — С. 382-384.
10. Махарашвили М. И. Бухгалтерский учёт основных средств в соответствии с нормами МСФО // Молодой ученый. — 2016. — №10. — С. 781-784.
11. Чернова Е. В. К вопросу учета основных средств в соответствии в МСФО и РСБУ // Молодой ученый. — 2017. — №14. — С. 333-338.
12. Гайфутдинова В.Г. Сравнительная характеристика принятия к учету нематериальных активов по РСБУ и мсфо // Символ науки. 2016. №6-1. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/sravnitelnaya-harakteristika-prinyatiya-k-uchetu-nematerialnyh-aktivov-po-rsbu-i-msfo>
13. Бельских И.Е., Сметанин И.М. Учет и оценка гудвилла: мировой опыт и Российская специфика // Международный бухгалтерский учет. 2010. №3. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/uchet-i-otsenka-gudvilla-mirovoy-opyt-i-rossiyskaya-spetsifika>
14. Международные стандарты оценки 2011 / пер. с англ. ; под ред. Г. И. Микерина, И. Л. Артеменкова. М. : Саморегулируемая общероссийская общественная организация «Российское общество оценщиков», 2013
15. Дамодаран А., Инвестиционная оценка. Инструменты и методы оценки любых активов. Альпина Паблишер, 2010 г.

16. Микерин, Г.И. «Проникновения в суть» оценки стоимости нематериальных (неосязаемых) активов для целей бухгалтерского учета [Электронный ресурс] / Г.И. Микерин // Business valuations guide. -2007. -№1. –С. 98-108
17. Рутгайзер В.М. Нестационарная экономика России и оценочная деятельность // Имущественные отношения в РФ. 2011. №1. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/nestatsionarnaya-ekonomika-rossii-i-otsenochnaya-deyatelnost>
18. Смоляк С.А. Оценка стоимости машин с учетом условий их эксплуатации // Имущественные отношения в РФ. 2014. №8 (155). URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/otsenka-stoimosti-mashin-s-uchetom-usloviy-ih-ekspluatatsii>
19. Бастригина Л. А., Федорова Ю. М. Проблемы учета НДС при оценке объектов коммерческой недвижимости с использованием разных подходов // Имущественные отношения в РФ. 2014. №11 (158). URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/problemy-ucheta-nds-pri-otsenke-obektov-kommercheskoy-vedvizhimosti-s-ispolzovaniem-raznyh-podhodov>
20. Маткулиева С. И. Международные стандарты финансовой отчетности // Молодой ученый. — 2017. — №24.1. — С. 25-27.
21. Михайленко Р.Г., Колесник П.В. Совершенствование методики трансформации бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО // Бухгалтер и закон. 2015. №3 (175). URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/sovershenstvovanie-metodiki-transformatsii-buhgalterskoy-otchetnosti-v-sootvetstvii-s-msfo>

Literature

1. Palij V. F. Teoriya buhgalterskogo ucheta: sovremennye problemy. M.: Buhgalterskij uchet, 2007. 88s.
2. Kuter M.I., Gurskaya M.M., Kuter K.M. Istoriya dvojnoj buhgalterii: dvojnaya zapis' // Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet. 2011. №17. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/istoriya-dvoynoy-buhgalterii-dvojnaya-zapis>
3. Kuter M.I., Deliboltayan A.EH. Samaya rannaya zapis' po amortizacii na schetah dvojnoj buhgalterii // Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet. 2012. №48. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/samaya-rannaya-zapis-po-amortizatsii-na-schetah-dvoynoy-buhgalterii>
4. Kovalev V.V., Pyatov M.L., YA. V. Sokolov i ego rol' v razvitii teorii i praktiki buhgalterskogo ucheta v Rossii // Vestnik SPbGU. Seriya 5: EHkonomika. 2013. №1. URL:

<http://cyberleninka.ru/article/n/ya-v-sokolov-i-ego-rol-v-razvitii-teorii-i-praktiki-buhgalterskogo-ucheta-v-rossii>

5. Bobrova E.A., Emel'yannikova H.N. Sravnitel'naya harakteristika buhgalterskogo ucheta osnovnyh sredstv po RSBU i MSFO // *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet*. 2012. №8. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/sravnitelnaya-harakteristika-buhgalterskogo-ucheta-osnovnyh-sredstv-po-rsbu-i-msfo>

6. Popov A.YU. Konceptii posleduyushchej ocenki osnovnyh sredstv // *Vestnik VSGUTU*. 2015. No 5. S. 109–114.

7. Kadzhametova T.N., Asanova A.SH. Metody nachisleniya amortizacii po osnovnym sredstvam v buhgalterskom uchete // *Tavricheskiy nauchnyj obozrevatel'*. 2016. №5-1 (10). URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/metody-nachisleniya-amortizatsii-po-osnovnym-sredstvam-v-buhgalterskom-uchete>

8. Kuchеров A. V., Ashirova A. R. Sovremennye osobennosti otlichiya ucheta osnovnyh sredstv v sootvetstvii s RSBU i MSFO // *Molodoj uchenyj*. — 2015. — №7. — S. 442-446.

9. Solomanina E. YU., SHibileva O. V. Sravnitel'naya metodika ucheta osnovnyh sredstv i nematerial'nyh aktivov v sootvetstvii RSBU i MSFO // *Molodoj uchenyj*. — 2013. — №5. — S. 382-384.

10. Maharashvili M. I. Buhgalterskij uchyot osnovnyh sredstv v sootvetstvii s normami MSFO // *Molodoj uchenyj*. — 2016. — №10. — S. 781-784.

11. Chernova E. V. K voprosu ucheta osnovnyh sredstv v sootvetstvii v MSFO i RSBU // *Molodoj uchenyj*. — 2017. — №14. — S. 333-338.

12. Gajfutdinova V.G. Sravnitel'naya harakteristika prinyatiya k uchetu nematerial'nyh aktivov po RSBU i msfo // *Simvol nauki*. 2016. №6-1. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/sravnitelnaya-harakteristika-prinyatiya-k-uchetu-nematerialnyh-aktivov-po-rsbu-i-msfo>

13. Bel'skih I.E., Smetanin I.M. Uchet i ocenka gudvilla: mirovoj opyt i Rossijskaya specifika // *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet*. 2010. №3. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/uchet-i-otsenka-gudvilla-mirovoy-opyt-i-rossijskaya-spetsifika>

14. *Mezhdunarodnye standarty ocenki 2011 / per. s angl. ; pod red. G. I. Mikerina, I. L. Artemenkova. M. : Samoreguliruemaya obshcherossijskaya obshchestvennaya organizaciya «Rossijskoe obshchestvo ocenshchikov», 2013*

15. Damodaran A., *Investicionnaya ocenka. Instrumenty i metody ocenki lyubyh aktivov*. Al'pina Pablsher, 2010 g.

16. Mikerin, G.I. «Proniknoveniya v sut'» ocenki stoimosti nematerial'nyh (neosyazaemyh) aktivov dlya celej buhgalterskogo ucheta [EHlektronnyj resurs] / G.I. Mikerin // Business valuations guide. -2007. -No 1. –S. 98-108
17. Rutgajzer V.M. Nestacionarnaya ehkonomika Rossii i ocenchnaya deyatelnost' // Imushchestvennyye otnosheniya v RF. 2011. №1. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/nestatsionarnaya-ekonomika-rossii-i-otsenchnaya-deyatelnost>
18. Smolyak S.A. Ocenka stoimosti mashin s uchedom uslovij ih ehkspluatatsii // Imushchestvennyye otnosheniya v RF. 2014. №8 (155). URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/otsenka-stoimosti-mashin-s-uchedom-usloviy-ih-ekspluatatsii>
19. Bastrigina L. A., Fedorova YU. M. Problemy ucheta nds pri ocenke ob"ektov kommercheskoj nedvizhimosti s ispol'zovaniem raznyh podhodov // Imushchestvennyye otnosheniya v RF. 2014. №11 (158). URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/problemy-ucheta-nds-pri-otsenke-obektov-kommercheskoj-nedvizhimosti-s-ispolzovaniem-raznyh-podhodov>
20. Matkulieva S. I. Mezhdunarodnye standarty finansovoj otchetnosti // Molodoj uchenyj. — 2017. — №24.1. — S. 25-27.
21. Mihajlenko R.G., Kolesnik P.V. Sovershenstvovanie metodiki transformatsii buhgalterskoj otchetnosti v sootvetstvii s MSFO // Buhgalter i zakon. 2015. №3 (175). URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/sovershenstvovanie-metodiki-transformatsii-buhgalterskoj-otchetnosti-v-sootvetstvii-s-msfo>