

УДК: 338.512

К ВОПРОСУ ОЦЕНКИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В ОТЧЕТНОСТИ С УЧЕТОМ ИЗМЕНЕНИЙ
В РОССИЙСКОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ

© 2017

Василенко Марина Евгеньевна, кандидат экономических наук,
доцент кафедры «Экономики»**Алексеева Лариса Федоровна**, доцент кафедры «Экономики»
Владивостокский государственный университет экономики и сервиса
(690014, Россия, Владивосток, улица Гоголя, 41, e-mail: Larisa.Alekseeva@vvsu.ru)

Аннотация. Процесс интеграции экономики России в мировую хозяйственную систему в качестве ее органической составляющей обуславливает необходимость построения системы бухгалтерского учета и отчетности, отвечающей международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) и потребностям реформируемой рыночной экономики. Этот процесс предопределяет необходимость переосмысления критериев формирования учетной и отчетной информации, более четкого определения элементов финансовой отчетности, установления взаимосвязи между ними, а также порядка их признания и оценки. Данная проблема актуальна и потому, что подлинное содержание элементов финансовой отчетности было трансформировано и по существу, не было востребовано. Отчетность, несмотря на декларируемое требование открытости, была недоступна внешнему пользователю. Изменение экономических отношений, а также гражданско-правовой среды в России, появление под воздействием рынка новых заинтересованных пользователей и их требований к качеству отчетности, вызвало необходимость насыщения ее элементов содержанием в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Помимо осмысления и внедрения в российскую практику провозглашенных в МСФО принципов учета и отчетности, для успешного реформирования отечественного бухгалтерского учета необходимо усовершенствовать систему его нормативного регулирования. Важная роль в системе учета отведена стандартам (в российской терминологии – положениям по бухгалтерскому учету - ПБУ), призванным конкретизировать закон о бухгалтерском учете и отчетности. На наш взгляд основной проблемой является правильное определение суммы объектов основных средств и поэтому стоимость бизнеса предприятия может быть не правильно определена, и представлена в отчете - бухгалтерском балансе. В современных условиях особенно эта проблема актуальна для предприятий, являющихся фондоёмкими. Целью данной статьи является провести сравнительный анализ сущности и взаимосвязи МСФО 16 «Основные средства», МСФО 17 «Аренда» с ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

Ключевые слова: международные стандарты финансовой отчетности, положения по бухгалтерскому учету, активы, основные средства, срок полезного использования, остаточная стоимость, восстановительная стоимость, историческая стоимость, амортизация основных средств, переоценка основных средств, справедливая стоимость, критерий существенности, рыночная стоимость.

TO THE EVALUATION OF FIXED ASSETS IN THE ACCOUNTS IN ACCORDANCE
WITH CHANGES IN THE RUSSIAN LEGISLATION

© 2017

Vasilenko Marina Evgenievna, Ph.D., associate professor
of the department of «Economics»**Alekseeva Larisa Fedorovna**, docent of the department of «Economics»
Vladivostok State University of Economics and Service
(690014, Russia, Vladivostok, street Gogolya 41, e-mail: Larisa.Alekseeva@vvsu.ru)

Abstract. The process of integration of the Russian economy into the world economic system as an organic component makes it necessary to build a system of accounting and reporting, consistent with international financial reporting standards (IFRS) and the needs of the market economy reforms. This process presupposes rethinking criteria for formation of accounting and reporting, clearer definitions of the elements of financial statements, establishing relationships between them, and how they are recognized and valued. This problem is relevant because the true content of the elements of financial statements has been transformed and essentially, it was not claimed. Reporting, despite the deklamiruemoe requirement of openness was not an external user. Changing economic relations, as well as civil-law Wednesday in Russia, the emergence of new market under influence of interested users and their requirements to the quality of reporting, led to the saturation of its elements content in accordance with international financial reporting standards. In our view, the main problem is the problem of the correct definition of the amount of basic assets and therefore the value of the business enterprise may not be properly defined and presented in the balance sheet report. In modern conditions especially this problem is relevant to enterprises which are fondojomkimi. The purpose of this article is to conduct a comparative analysis of the entity and relationship of IAS 16 property, plant and equipment, IAS 17 «lease» from 6/01 MODU «accounting for fixed assets».

Keywords: international financial reporting standards, provisions on accounting, assets, fixed assets, useful life, residual value, replacement cost, historical cost, depreciation, revaluation of fixed assets, fair value, criterion of materiality, market price.

Постановка проблемы в общем виде и ее связь с важными научными и практическими задачами.

Необходимость рассмотрения международной практики учёта основных средств и отражения их в отчетности обуславливает, тот факт, что Постановлением Правительства РФ «Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории РФ» установлено их обязательное использование [1].

В соответствии с Постановлением, на территории РФ введены следующие Международные стандарты финансовой отчетности и Разъяснения Международных стандартов финансовой отчетности, представленные в таблице 1.

Таблица 1 – Нормативные документы, регулирующие бухгалтерский учет основных средств по Российским и Международным правилам

Основные средства	Отечественные правила (стандарты)	МСФО
1. Основные средства	ПБУ 6/01 «Учет основных средств»	МСФО (IAS) 16 «Основные средства», МСФО (IAS) 17 «Аренда»
2. Незавершенное строительство	«Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций»; ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда»	МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда»
3. Доходные вложения в материальные ценности	ПБУ 6/01 «Учет основных средств»	МСФО 40 «Инвестиционная недвижимость»

Как видно, из таблицы 1, помимо основных средств отнесены такие активы, как строительство, которое не завершено и вложения доходные в ценности. Если рассматривать данные вложения это активы в виде основных

средств, предназначенные для текущих целей. Основная цель таких вложений получить экономическую выгоду. Строительство, которое не завершено, являются частью основных активов, но не предназначенных для продажи или перепродажи.

Анализ последних исследований и публикаций, в которых рассматривались аспекты этой проблемы и на которых обосновывается автор; выделение нерешенных ранее частей общей проблемы.

Методические аспекты учета основных средств рассматривались многими учеными экономистами, такими как: Астахов В.П., Бабаев Ю.А., Кондраков Н.П., Кутер М.И., Новодворский В.Д., Поляк Г.Б., Савицкая Г.В., Сергеев С.С. Огромный интерес в изучаемых вопросах представляют труды иностранных ученых-экономистов, таких как Х. Андерсон, Д. Колдуэлл, Б. Нидлз и др. Проводились научные исследования и по вопросам оценки объектов основных средств. Однако в большинстве исследований рассматриваются в основном раздельно российские и обособленно международные стандарты учета основных средств.

Формирование целей статьи (постановка задания). По нашему мнению, требуется исследование вопросов, связанных с оценкой объектов основных средств и сравнительная характеристика данной проблемы для сближения РСБУ и МСФО. Тематика, представленная нами, остается актуальной в свете изменений российского законодательства.

Изложение основного материала исследования с полным обоснованием полученных научных результатов. Рассмотрим используемые в учетной практике стандарты подробнее. ПБУ 6/01 «Учет основных средств» разработано в соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства». Российскими правилами организациям разрешается устанавливать срок полезного использования объектов основных средств самостоятельно [2]. Российскими и международными правилами при определении их использования необходимо учитывать группу факторов.

Моральный износ объекта, относится к данной группе факторов и в Международном учете прописан. В российском стандарте данное понятие просто отсутствует, другими словами прямо не оговорен. Другой фактор - изменение срока полезного использования объекта основных средств. В российском положении установлены конкретные правила к определению данного срока. В МСФО к данному фактору определен очень гибкий подход [3,4].

Российским положением дан очень большой перечень средств, на которые не начисляется амортизация. Зарубежный стандарт определил, что амортизация не начисляется только на землю, а также отразил условия приостановления начисления амортизационных накоплений [5].

Как известно, Российское законодательство использует четыре способа начисления амортизации, среди которых способ списания объектов основных средств исходя из расчета срока полезного использования, но в международной практике он не применяется (по причине расчета суммы чисел лет).

На наш взгляд, основной проблемой является правильное определение суммы объектов основных средств и поэтому стоимость бизнеса предприятия может быть не правильно определена, и представлена в форме отчетности - бухгалтерском балансе. В современных условиях особенно эта проблема актуальна для предприятий, являющихся фондоёмкими [6].

Основные средства в бухгалтерском балансе представлены по остаточной стоимости. На крупных и средних предприятиях, имеющих наибольший удельный вес в структуре основных средств, как правило, объекты, стоимость которых полностью списана на затраты организации, составляют 60 %, находящихся в распоряжении организации. Данные объекты находятся в эксплу-

атации, приносят экономическую выгоду организации и имеют рыночную стоимость. [4, 7, 8].

В настоящее время проблема правильности расчета показателя оценки основных средств является наиболее важной для российских организаций. От правильного определения актива основных средств в наибольшей степени зависит качество балансового отчета [5, 9].

В соответствии с п. 99 разд. «Принципы подготовки и составления финансовой отчетности» МСФО 1» и п. 1 «ст. 11 Федерального закона РФ от 6.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (ред. 23.05.16) «Для реальной оценки состояния финансово-хозяйственной деятельности необходима процедура оценки имущества и обязательность учета и целей учета зависит от видов объектов и целей учета зависит от правильности оценки.» [6]. Так, если имущество в организацию поступает в качестве возмездного поступления, и оно отличается существенно от вкладов учредителей, разрешено рассчитывать оценку следующими способами:

- для сделок купли-продажи по сумме «фактических» затрат;

- для сделок с не денежной оплатой по «справедливой» стоимости.

В соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства» - это активы, используемые на определенные цели и обязательно имеющие срок полезного использования, не более жизненного цикла [2, 7].

В международной практике есть понятие возмещаемая стоимость. Обязательно должна быть учтена стоимость справедливая, а также затраты, связанные с продажей. В бухгалтерском балансе основные средства отражаются по остаточной стоимости актива. Эта стоимость расчетная и определяется исходя из стоимости текущей и всех затрат, связанных с выбытием объекта, при условии что он должен быть полностью амортизированным.

Важным условием является условие признания объектов основных средств, а именно определение себестоимости актива.

Основные средства будут учитываться по себестоимости и будут признаны в качестве актива только в случае, если:

а) предприятие с большей уверенностью получит ожидаемую экономическую выгоду от его эксплуатации;

б) себестоимость актива может быть рассчитана.

Однако МСФО (IAS) 16 «Основные средства» не дают методик расчета единицы данного объекта, т.е., что именно составляет объект основных средств. Для признания объекта учета в составе основных средств, требуется профессиональный подход. По мере возникновения данной ситуации предприятие должно оценивать все затраты. По нашему мнению, справедливая стоимость в значительной степени отражает реальную оценку. Выбор стоимости справедливой, приводит к достоверности ситуации. По нашему мнению, при оценке по справедливой стоимости имущества в балансе организации, будет наиболее достоверно предоставлять информацию внешним пользователям для принятия экономических решений.

Под текущей (восстановительной) стоимостью активов понимается проведенная переоценки, точнее сумма денежных средств, которая уплачена организацией за него. По нашему мнению, восстановительная стоимость – эта сумма затрат на воспроизводство объектов основных средств с аналогичными производственно-техническими характеристиками на текущую дату. В практике учета восстановительная стоимость означает «рыночную покупную стоимость» и равна сумме денежных средств, которую должны оплатить предприятия за приобретение аналогичных активов взамен имеющихся. Однако такой подход, ставит знак тождества между рыночной и восстановительной стоимостью [8].

Перечисленные подходы к определению различных видов оценки активов показали, что грань между

определениями очень «зыбкая». По нашему мнению, «справедливая стоимость» – это условный термин, определяющий достоверную рыночную стоимость объекта. Исходя из представленной на рисунке 1 схемы с позиции МСФО, стоимостью справедливой можно признать близкие по звучанию стоимости. К ним можно отнести: рыночную стоимость, возможную цену продажи, фактическую стоимость приобретения, чистую стоимость продажи, восстановительную стоимость [7, 9].

Международный стандарт содержит две модели учета основных средств: первая модель предусматривает оценку объектов по первоначальной стоимости, вторая – предполагает отражать объекты по переоцененной стоимости. При выборе второй модели необходимо учесть следующие ограничения:

- проведение переоценки должна проводиться регулярно;
- переоценка проводится по всем классам основных средств, к которым относятся активы, требующие изменения стоимости через переоценку;
- оценка объектов основных средств по справедливой стоимости должна отражаться по дате проведения переоценки.

Для исключения на конец отчетного периода значительных отклонений балансовой стоимости основных средств от их справедливой стоимости предполагается проведение регулярных переоценок. Ежегодно может проводиться переоценка, если справедливая стоимость объектов колеблется значительно. Один раз в три года экономические субъекты могут проводить переоценку объектов с незначительными изменениями справедливой стоимости. Если наблюдаются существенные отличия справедливой стоимости переоцененного актива от его балансовой стоимости, то обязательно предполагается проведение переоценки.

Принимая управленческое решение о проведении переоценки, компания должна учитывать критерий существенности. Значение критерия существенности определяется экономическим субъектом самостоятельно и варьируется от 5 до 10 %. Если по однородным группам основных средств балансовая стоимость отличается от справедливой стоимости более чем на 5 %, то переоценка в обязательном порядке может быть предусмотрено в учетной политике экономического субъекта.

С точки зрения российской практики бухгалтерского учета, справедливой стоимостью является стоимость восстановительная реальная сумма денежных средств, за которые предприятия готовы купить или продать данный объект при переходе права собственности.

Реальная, достоверная оценка основных средств имеет значение по следующим причинам:

- определяет достоверность того или иного вида актива;
- позволяет точно рассчитать амортизацию объектов и при этом учесть все затраты на производство и продажу продукции;
- позволяет правильно исчислить налоговые платежи.

Рост цен в происходящих инфляционных процессах приводит к тому, что организациям необходимо корректно определять стоимость актива.

В практике учета основных средств оценка влияет на ценовую политику, финансовый результат, сумму понесенных расходов, налоговые платежи. Поэтому необходима правильная ориентация компаний на существующие методы оценки объектов основных средств, для выбора и использования их в учетной практике организации. На рисунке 1 представлены методы оценки основных средств в отечественной и международной практике учета.

В соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств» - «каждая организация имеет выбор производить ежегодную переоценку основных средств или нет» [5].

При условии, если организация решит провести

переоценку, то эту процедуру придется делать регулярно. «Проведенные результаты переоценки объектов основных средств подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно. В данные бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года они не включаются и принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года» [5]. Данная норма, заложенная в стандарте бухгалтерского учета в российской практике, делает несопоставимыми данные отчетных периодов. Следовательно, при «осуществлении первой переоценки объектов основных средств в обязательном порядке необходимо откорректировать данные отчетности за три последних года с целью выполнения требования сопоставимости данных ряда отчетных периодов» [5].

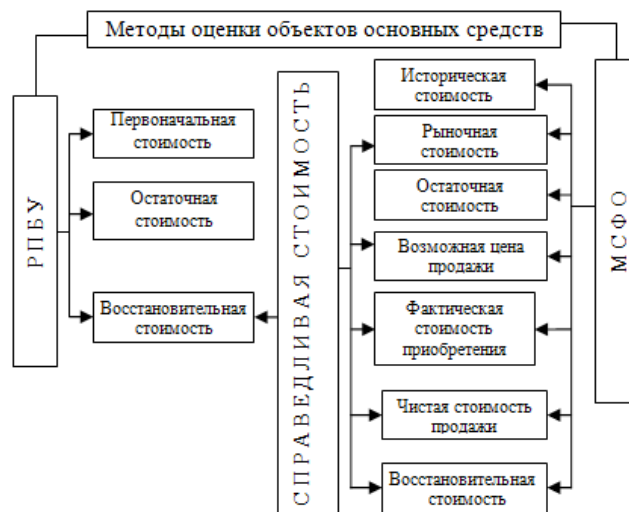


Рисунок 1 - Методы оценки объектов основных средств

Таким примером может быть осуществляемая организацией переоценка основных средств, в соответствии с заявленной учётной политикой и в рамках действующего законодательства, вследствие которой происходит одновременное увеличение (снижение) актива баланса в части внеоборотных активов и пассива баланса в части собственного капитала. В результате чего изменяется соотношение собственного и заёмного (привлечённого) капитала, определяющее финансовую устойчивость организации. При этом следует учитывать, что дооценка основных средств, в ряде случаев производится с целью привлечения заёмных средств под залог имущества [6].

Мы полагаем, что переоцененные до восстановительной стоимости объекты основных средств дают возможность удостовериться заинтересованным пользователям о реальной стоимости имущества организации.

В соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств» в бухгалтерском учете основные средства должны отражаться в текущем учете по первоначальной, а по остаточной стоимости - в бухгалтерском балансе организации. Именно по этой причине, с течением времени финансовая отчетность российских компаний утрачивает один из основных принципов качества информации - полезность как информационной базы для принятия управленческих решений. По нашему мнению, экономические решения принимаются по отношению к будущему, на основании сегодняшнего состояния дел в организации, а цена приобретения не является самой полезной. Получается что, цены и информация будут ориентированы на прошлое.

Остаточная стоимость не может дать достоверность и полезность информации о реальном состоянии стоимости имущества организации. В учетной политике большинства организаций в целях бухгалтерского и налогового учета принят линейный метод начисления

амортизации объектов основных средств. Переоценка основных средств не производится. Это сокращает трудозатраты учетных процедур, и вносит единообразие в учетные расчеты.

Отраженные объекты основных средств по остаточной стоимости в бухгалтерском балансе вводят в заблуждение заинтересованных пользователей, поскольку не раскрывают информацию о реальной стоимости имущества организации, т.е. бухгалтерская финансовая отчетность не является полезной для принятия управленческих решений. [10].

По нашему мнению, необходимо отражать активы длительного пользования по стоимости восстановительной в статье, где отражаются активы и тогда, возможно, в баланс для сбалансированности его в пассив необходимо ввести статью, которая будет показывать сумму амортизации, которая сформировалась за время использования актива.

Тогда все показатели эффективности использования основных средств, возможно, оценивать по правильной стоимости. В данной ситуации актив баланса позволит иметь информацию о достоверной стоимости имущества организации. Пассив баланса будет формировать информацию внешним пользователям о величине начисленной амортизации.

Данные изменения приведут к модификации содержания бухгалтерского баланса организации, что нацеливает на изменения финансовых показателей её деятельности [11].

Балансовая стоимость объектов основных средств отличается от их справедливой стоимости. Основная цель периодической переоценки основных средств – устранение различий между стоимостью основных средств в учете и их текущей (справедливой) стоимостью. Методика переоценки объектов основных средств и расчет их справедливой стоимости должен быть один для всех предприятий. Необходимо проводить переоценку объектов основных средств не реже 1 раза в три года. Алгоритм и методика переоценки основных средств должны быть определены отраслевой инструкцией и быть неизменными.

Поскольку в России сегодня принята Концепция развития бухгалтерского учета, то целесообразно, по мнению авторов, данную норму Международных стандартов принять как обязательную для предприятий реального сектора экономики [9].

Рост стоимости основных средств увеличивает имущественный потенциал организации, увеличивает величину чистых активов, гарантирующих интересы кредиторов, что позитивно влияет на инвестиционную привлекательность организации [12]. Таким образом, пользователи отчетности будут заинтересованы в представлении в балансовом отчете объектов основных средств по восстановительной стоимости, так как экономические решения, которые будут ими приняты, основаны на сегодняшнем состоянии дел в организации, и информация о ценах ориентирована на рынок. При этом будут выполняться требования релевантности отчетности.

Выводы исследования и перспективы дальнейших изысканий данного направления. Резюмируя вышеизложенный материал, можно сформулировать следующий вывод.

Основным источником информации является бухгалтерская финансовая отчетность об имущественном и финансовом состоянии организации, инструментом для принятия управленческих решений. От объективности оценки объектов учета зависит качество принимаемых заинтересованными пользователями экономических решений. Объективной оценкой является справедливая стоимость объектов учета. Сегодня в России принято Постановление Правительства РФ «Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на

территории РФ» [1], в соответствии с которым доведение стоимости объектов основных средств до справедливой стоимости является обязательной нормой. Недооценка основных средств искажает финансово-экономические показатели деятельности организации и не позволяет объективно оценить финансовое положение организации. При расчете стоимости основных средств и доведении их до рыночной дает возможность организации накапливать финансовые ресурсы, создающие предпосылки для нормализации инвестиционных процессов.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ:

1. Постановление Правительства РФ «Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории РФ» от 25.02.2011 № 107
2. Международные стандарты финансовой отчетности / А.С. Бакаев и др. – М.: Аскери, 1999. – 275 с.
3. Ковалев В.В., Ковалев Вит.В. Учет, анализ и финансовый менеджмент. – М.: Финансы и статистика. – 2014. – 490 с.
4. Ивасенко А.Г., Никонова Я.И. Инвестиции: источники и методы финансирования. – М.: Омега-Л, 2006. – 399 с.
5. Учет основных средств ПБУ 6/01: Приказ Министерства финансов РФ от 30.03.2001 № 26н (ред. от 24.12.2010) [Электронный ресурс] // СПС «Консультант плюс».
6. Федеральный закон РФ от 6.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (ред. 23.05.16)
7. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н (в ред. от 27.06.2016)).
8. Николаева О. Е., Шишкова Т. В. Международные стандарты финансовой отчетности. М.: ЛЕНАНД, 2016. – 240 с.
9. Терентьева Т.В., Шитова В.И. Проблемы оценки инвестиционной привлекательности организаций по данным бухгалтерской отчетности // Экономические науки. – 2008. – № 7. – С. 341-345.
10. Шпилева Т.Е. История развития МСФО в России: прошлое и настоящее / Т.Е. Шпилева, С.А. Муллинова // Экономика и управление: анализ тенденций и перспектив развития. 2016. № 29. С. 84-90.
11. Mullinova S., Karsanov K. Problems and prospects of competitive economy formation in the region // Modern European Researches. 2015. № 7. С.38-42.
12. Mullinova S. The economic researches: the analysis of fixed assets structure in agriculture // Modern European Researches. 2015. № 5. С.59-63.

Статья поступила в редакцию 24.04.2017.

Статья принята к публикации 22.06.2017.