

УДК 657

DOI: 10.21779/2500-1930-2022-37-3-14-19

Р.Б. Шахбанов

Методологические вопросы оценки основных средств для бухгалтерского учета

*Дагестанский государственный университет; Россия, 367000, г. Махачкала;
ул. М. Гаджиева, 43а; ram1691@mail.ru*

В статье исследованы нормативно-методологические вопросы текущих и последующих основных средств в современных условиях развития российского бухгалтерского учета. Обоснована важность объективной оценки и регулярной переоценки имущественных объектов хозяйствующих субъектов в современных условиях инфляционного воздействия на экономику предприятия. Обоснованы методы стоимостной оценки имущественных объектов предприятий с учетом правил ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и дана оценка их роли в обеспечении объективности финансовой отчетности субъектов хозяйствования. Подробно исследованы сущность, содержание и механизм применения ликвидационной ценовой оценки имущественных объектов предприятия. Высказана авторская точка зрения на методы и приемы исчисления ликвидационной стоимости имущества. Предложены варианты формирования ликвидационной стоимости для начисления амортизационных отчислений.

В статье особое внимание уделено исследованию сущности и роли справедливой стоимости имущественных объектов. Уточнены условия ее применения, проведено сравнение с категорией рыночной стоимости, предложены возможные способы исчисления справедливой стоимости согласно требованиям действующих нормативно-методических документов.

Ключевые слова: *основные средства, оценка, бухгалтерский учет, ликвидационная стоимость, справедливая стоимость, нормативное регулирование, федеральный стандарт.*

Важнейшей предпосылкой формирования достоверной бухгалтерской финансовой и налоговой отчетности, предопределяющей полезность и ценность учетно-отчетной информации при анализе финансового состояния предприятия и принятия обоснованного управленческого инвестиционного решения заинтересованными пользователями, является оценка имущества предприятия по реальной денежной стоимости для учетно-экономических и налоговых целей. При этом весьма важно в современных условиях нестабильности цен и волатильности курсов различных валют, высокой зависимости финансово-экономических показателей организаций от финансовых оценок и биржевых инструментов не только формирование первоначальной стоимости имущественных объектов (активов), но и регулярное обеспечение ее соответствия рыночной стоимости. Достижение этих целей во многом зависит от сложившегося механизма (нормативной и методологической основы) формирования бухгалтерской стоимости имущественных объектов, в первую очередь объектов основных средств в силу специфики их производственного использования и потребления [1].

Правильная оценка объектов основных средств в современном бухгалтерском и налоговом учете является основой формирования реальной величины доходов, суммы амортизационных отчислений, точного и объективного исчисления финансового результата и величины налога на прибыль, налога на имущество и других важнейших показателей финансово-экономической деятельности хозяйствующего субъекта.

Введенный в действие с 1 января 2022 г. новый стандарт бухгалтерского учета

внеоборотных активов (основных средств), внес существенные изменения и новшества, способствующие развитию методологии и методики оценки объектов основных средств в условиях современного развития научно-технического прогресса и механизма их воспроизводства [2]. Причем указанный нормативно-методологический документ обеспечивает единство в формировании стоимостной оценки объектов основных средств в соответствии с рекомендациями и правилами международных учетно-отчетных регламентов, сложившихся к настоящему времени в мировой оценочной теории и практике.

Следовательно, исследование механизма формирования объективной и достоверной стоимостной оценки основных средств в современном российском бухгалтерском учете становится весьма актуальной научно-практической проблемой.

Базовые принципы оценки имущества экономического субъекта в целях формирования бухгалтерской отчетной информации сформулированы в законодательных актах, регулирующих учетно-отчетные процедуры экономических субъектов [3], международных стандартах финансовой отчетности и других нормативно-правовых документах, регулирующих ведение современного бухгалтерского учета в РФ.

Однако конкретные методы и способы оценки объектов основных средств определены ФСБУ 6/2020, который устанавливает следующие способы оценки основных средств (рис. 1):



Рис. 1. Виды стоимостной оценки объектов основных средств

В части первоначальной стоимости основных средств новый федеральный стандарт не внес существенных изменений, однако возникают методологические и организационно-методические проблемы в части совершенно нового стоимостного учетного объекта – ликвидационной стоимости [4].

Согласно п. 30 указанного стандарта бухгалтерского учета в качестве ликвидационной оценки объектов имущества – основных средств – рекомендуется принимать ожидаемую в будущем (к концу срока полезного использования) сумму дохода, которую предприятие могло выручить от ликвидации искомого учетного имущественного средства. Причем доходом признаются также оприходованные запасные части, материалы и иные ценности, получаемые при разборке и списании искомого объекта, за ми-

нусом расходов на достижение этих целей. Следовательно, официальное определение ликвидационной стоимости предполагает вероятность и приблизительность ее исчисления, что, безусловно, на практике порождает много проблем, вопросов, разногласий и предложений, обусловленных методологическими и методическими расхождениями в исчислении экономического показателя.

Понятие ликвидационной цены имущественного объекта вводится также законом, регулирующим оценочную деятельность в нашей стране, согласно которому в качестве ликвидационной денежной оценки принимается вероятностная стоимость отчуждения имущества [5].

Такая трактовка не может быть принята для оценки ожидаемой стоимости, поскольку в рассматриваемом правовом акте ликвидационная оценка рассматривается как стоимость, формируемая при вынужденной продаже в ограниченный срок объекта основных средств, что не отражает амортизационную ликвидационную стоимость.

Ликвидационная оценка указанных учетных объектов может отличаться от их балансовой оценки в зависимости от точности и объективности применяемых методов [6]. Если ликвидационная стоимость равна или выше балансовой стоимости, то начисление амортизационных отчислений не может продолжаться. Возобновление допустимо в случае последующего сокращения ликвидационной оценки от уровня балансовой стоимости указанных объектов внеоборотных активов – основных средств [7]. Если исходить из такой логики, ликвидационная оценка объектов долговременного использования, будучи элементом амортизационной политики предприятия, должна регулярно проверяться и при необходимости пересматриваться. Такую проверку приходится проводить в конце каждого отчетного года, что создает серьезные методологические и организационные проблемы при ведении учета и начислении амортизационных отчислений [8].

Таким образом, для определения ликвидационной стоимости объекта имущества необходимо исследовать его с точки зрения срока полезного использования, ожидаемого материального и морального износа, производительности к концу срока, возможности дальнейшей эксплуатации, продажи на сторону или ликвидации еще на этапе приобретения и постановки на бухгалтерский учет.

Проводить такие расчеты довольно сложно из-за невозможности прогнозировать стоимость объекта в планируемом периоде в связи с нестабильностью рыночной конъюнктуры.

С другой стороны, предлагаемые варианты исчисления ликвидационной стоимости по стоимости материальных ценностей, оприходуемых в перспективе при ликвидации объекта основных средств, также не обеспечивают достаточную достоверность и точность.

Следовательно, экономические субъекты, оценивая основные средства, могут лишь примерно определять ожидаемую ликвидационную стоимость. В связи с этим при исчислении данной учетной категории следует придерживаться принципа существенности, и если величина ликвидационной стоимости незначительна, то можно считать ее равной нулю [9].

Следующая новая экономическая категория, введенная федеральным стандартом, – справедливая стоимость. ФСБУ 6/2020 «Основные средства» ориентирует при оценке объектов внеоборотных активов предприятий на применение их справедливой оценки в текущем учете и в последующих переоценках. При этом обязательным является постоянное соответствие новой стоимости имущественных объектов так называемой справедливой стоимости.

Оценка по справедливой цене считается реальной рыночной стоимостью, реко-

мендованной МСФО к применению в современных условиях формирования бухгалтерской отчетности.

Более того, отечественный учетный стандарт отсылает пользователя к международному учетному регламенту по оценочной деятельности, по правилам которого возможно исчисление и признание оценочной величины по справедливой цене, возникающей в условиях реализации имущественного актива на соответствующем рынке в определенном промежутке времени [10].

Однако в российской учетно-экономической практике вопросы сущности, содержания методики исчисления и оценки объектов по справедливой стоимости еще не проработаны.

Вместе с тем, если исходить из предназначения данной стоимостной категории, справедливая стоимость, являясь элементом переоценки и переоцененной стоимости, выступает как категория ожидания, поскольку переоценка объектов основных средств хотя и связана с затратами на их производство, но не коррелируется с капитальными вложениями предприятия в формирование их первоначальной стоимости.

Более того, такой подход к справедливой стоимости как ожидаемой вероятностной цены объекта основных средств правомерен в связи с тем, что данная стоимостная оценка применяется по объектам основных средств, не приобретенных за плату. В частности, рекомендуемая справедливая стоимость может применяться к следующим объектам основных средств:

- полученным в качестве вкладов участников организации;
- полученным от других организаций и физических лиц в порядке дарения и пожертвования;
- выявленным в процессе инвентаризации;
- приобретенным в порядке оплаты не денежными средствами [11].

Во всех указанных случаях приобретения, а также в последующем использовании и периодическом доведении стоимости указанных учетных объектов до реальной их оценки рекомендуется применять оценку по справедливой рыночной стоимости.

Введение категории справедливой стоимости создает определенные методологические и организационные проблемы. В частности, нужно уточнить, какова сущность справедливой стоимости и как она соотносится с рыночной стоимостью объектов основных средств.

Отдельные исследователи отмечают, что стоимости учетных объектов по рыночной и справедливой оценке схожи, хотя и можно выделить их различия [12]. В частности, оценка по рыночной ценовой стоимости возникает как вероятностная стоимость при отчуждении объекта имущества на свободном рынке по правилам рыночной конкуренции. В то же время оценка по справедливой денежной стоимости возникает как реальная ценовая категория в процессе обычной торгово-коммерческой деятельности (сделки) контрагентов [13].

В таких условиях совершения сделки и соответствующей денежной оценке имущественных объектов предприятия по справедливой цене не существует обязательных ограничений, которые формируют рыночную стоимость.

А. Лавров отмечает различия в указанных стоимостных категориях, утверждая, что рыночная оценка существует лишь в абстрактной (виртуальной) рыночной среде, а справедливая оценка реальна и применяется к конкретным объектам и в конкретных условиях хозяйственной сделки. При этом в условиях развитого рынка указанных имущественных объектов не могут быть существенными различия в оценках объектов сделки, чего нельзя ожидать в условиях единичных сделок и в отношении уникальных

учетных объектов. Более того, ученый исследователь отмечает, что справедливая оценка может быть дана учетным работником в процессе осуществления переоценки имущественных активов на основе его профессионального опыта и суждения. Причем ее можно получить без привлечения услуг профессионального оценщика, что недопустимо в условиях исчисления рыночной оценки имущественных активов [14].

Следующая проблема оценки имущественных объектов по справедливой цене – это порядок исчисления (расчета) справедливой стоимости. ФСБУ не определяет механизм (методы и способы) исчисления справедливой стоимости, отсылая на указанный выше МСФО.

На наш взгляд, формирование справедливой стоимости конкретного объекта учета возможно на основе методологических подходов оценки, применяемых в международной и отечественной оценочной практике (рыночный, затратный, доходный).

Исчисление справедливой цены объекта имущества предприятия путем использования методов рыночного и затратного подходов не вызывает сложностей, так как они в целом основаны на использовании доступной ценовой информации. Однако при применении доходного метода возникают серьезные проблемы с формированием вероятностной справедливой стоимости объекта основных средств. Трудно прогнозировать доходы от использования конкретного объекта на основе проведения сложных расчетов, в т. ч. связанных с исчислением будущей стоимости денег, вкладываемых в приобретение объекта основных средств. Поэтому на практике его используют довольно редко [15].

Таким образом, устанавливать справедливую стоимость объектов основных средств экономические субъекты могут на основе использования каждого из этих методологических подходов для исчисления объективной стоимости, по которой искомый объект основных средств будет зафиксирован в бухгалтерском учете, и по нему будут формироваться амортизационные отчисления. Эти методы должны быть утверждены в приказе об учетной политике экономического субъекта.

Таким образом, вступившие в силу в текущем году нормативные документы по нормативно-методическому регулированию бухгалтерского учета объектов основных средств значительно изменяют методологический подход к оценке имущества предприятия, формированию первоначальной, ликвидационной и справедливой стоимости имущественных объектов (основных средств), создают определенные сложности и проблемы для значительной части хозяйствующих субъектов ввиду ориентированности данного стандарта на международный опыт и учетно-отчетные стандарты.

Литература

1. Бухгалтерское дело: учебник. – 3-е изд. / под ред. проф. Шахбанова Р.Б. – М.: Магистр, ИНФРА-М, 2018. – 594 с.
2. Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства». – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_
3. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>
4. *Нажуева Д.Н.* Формирование первоначальной стоимости основных средств в бухгалтерском учёте // Вестник научной мысли. 2022. № 5. – С. 75–80.
5. Федеральный закон от 29 июля 1998 года № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>
6. *Алиев А.С.* Экономическая сущность амортизации основных средств // Вестник научной мысли. 2020. № 4. – С. 192–195.

7. *Нажуева Д.Н.* Проблемы формирования ликвидационной стоимости основных средств в бухгалтерском учёте // Вестник научной мысли. 2022. № 6. – С. 9–13.
8. *Рожнова В.* Актуальные вопросы оценки по справедливой стоимости активов и обязательств // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 23 (269) – С. 2–8.
9. *Грибовская Ю.Н.* Ликвидационная стоимость основных средств: порядок определения и изменения. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/>
10. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
11. *Нажуева Д.Н.* Оценка основных средств по справедливой стоимости в бухгалтерском учёте // Вестник научной мысли. 2022. № 6. – С. 14–19.
12. *Лещун А.К.* Применение справедливой стоимости для оценки основных средств в рамках концепции МСФО // Теория и практика финансово-хозяйственной деятельности предприятий различных отраслей. Сборник трудов национальной научно-практической конференции. 2019. – С. 624–631. – Режим доступа: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=41548200>
13. *Лавров А.* Оценка справедливой стоимости активов по МСФО. – Режим доступа: <http://kontur.ru/articles/>
14. *Алиев А.С., Шахбанов Р.Б.* Новый порядок учета основных средств и амортизации с 2022 года // Вестник научной мысли. 2021. № 3. – Режим доступа: <http://vestniknm.ru/>

Поступила в редакцию 28 июня 2022 г.

UDC 657

DOI: 10.21779/2500-1930-2022-37-3-14–19

Methodological Issues of the Capital Assets Pricing in Bookkeeping

R.B. Shakhbanov

Dagestan State University; Russia, 367000, Makhachkala, M. Gadzhiev st., 43a; ram1691@mail.ru

The article examines the regulatory and methodological issues of current and subsequent fixed assets in the contemporary Russian accounting system. The importance of an objective assessment and regular revaluation of fixed assets under the inflationary economy is justified. The types and role of the valuation of fixed assets are systematized in accordance with the requirements of FSBU 6/2020 "fixed assets." The essence, content and the mechanism of application of the property disposal value have been investigated in detail. The author's point of view was expressed regarding the methods of the property disposal value calculation. The options for the disposal value to calculate the depreciation charges are given.

The article focuses on the issue of the property fair value. The terms of its application were clarified, being compared to the category of the market value, and possible approaches to calculating fair value in accordance with the requirements of the current regulatory and methodological documents.

Keywords: fixed assets, valuation, accounting, liquidation value, fair value, regulatory regulation, federal standard.

Received 28 June 2022