

СРАВНЕНИЕ СТАНДАРТОВ ОЦЕНКИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В РСБУ, МСФО, ГААР США И ПРОЕКТЕ ФСБУ

COMPARISON OF FIXED ASSET VALUATION STANDARDS IN RAS, IFRS, US GAAP AND THE FSBU PROJECT

*I. Komissarova
A. Norkin*

Summary. This article compares the standards for the valuation of fixed assets in various accounting techniques. Similar and excellent features of the valuation of fixed assets were highlighted when taking them into account, displaying in the balance sheet, revaluation.

Keywords: Accounting, fixed assets, valuation, valuation of fixed assets, RAS, IFRS, GAAP, FSBU, comparison, valuation methods.

Комиссарова Ирина Петровна

*Д.э.н., профессор, ФГАОУ ВО «Национальный
исследовательский ядерный университет «МИФИ»
ipkomissarova@mephi.ru*

Норкин Александр Сергеевич

*ФГАОУ ВО «Национальный исследовательский ядерный
университет «МИФИ»
norkin.alexandr@ya.ru*

Аннотация. В данной статье проводится сравнение стандартов оценки основных средств в различных методиках ведения бухгалтерского учёта. Были выделены схожие и отличные черты оценок основных средств при их принятии к учёту, отображении в бухгалтерском балансе, переоценке.

Ключевые слова: Бухгалтерский учёт, основные средства, оценка, оценка основных средств, РСБУ, МСФО, ГААР, ФСБУ, сравнение, методы оценки.

В современных методиках ведения бухгалтерского учёта каждый бухгалтер сталкивается с оценкой основных средств[1]. Оценка объектов основных средств является одним из важных участков бухгалтерского учета, как в теоретическом, так и в практическом плане. Оценка основных средств необходима при сделках купли-продажи, при залоге, страховании, взносе основных средств в уставной капитал, реорганизации или банкротстве компании, разрешении имущественных споров и др.

Кроме того, сближение российских правил оценки и учета основных средств с международными стандартами, раскрытие информации о них в бухгалтерской (финансовой) отчетности требует дополнительного внимания к этим вопросам со стороны бухгалтерского сообщества[2].

Как известно, основные средства — это активы со сроком эксплуатации свыше одного года, используемые экономическими субъектами для своей основной деятельности. Данные активы сохраняют свое назначение и первоначальную форму, но по мере использования теряют свою стоимость. Существуют разные способы оценки основных средств, они зависят от используемых стандартов отчетности[3].

В данной статье будет проведено сравнение видов оценки основных средств в Российских стандартах бухгалтерского учёта (далее РСБУ), Международных стандартах финансовой отчетности (далее МСФО), Общепри-

нятых принципах бухгалтерского учёта США (далее ГААР США) и Проекте Федерального стандарта бухгалтерского учёта «Основные средства» (далее Проект), которые могут повлиять на финансовую отчётность компании.

В РСБУ оценка основных средств регламентируется Приказом Минфина России от 30.03.2001 N26н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01», Приказом Минфина РФ от 13.10.2003 N91н (ред. от 24.12.2010). В данных нормативно-правовых актах выделяется три способа оценки основных средств [4]:

- ◆ первый способ оценки — оценка по первоначальной стоимости. Он используется при принятии основных средств к учёту и признаётся, как «сумма всех фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление», за исключением возмещаемых налогов (за исключением случаев, предусмотренных законодательством РФ);
- ◆ второй способ оценки — оценка по текущей (восстановительной) стоимости. Этот способ используется при переоценке основных средств, для определения реальной стоимости основных средств на конец года. Переоценка в этом случае проводится регулярно, чтобы стоимость объекта основных средств в бухгалтерском учёте и отчетности существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости;
- ◆ третий способ оценки — оценка по остаточной стоимости. Рассчитывается как разница между

первоначальной или текущей стоимостью и суммой начисленной амортизации, т.е. перенесённой стоимостью основных средств на стоимость изготовленного конечного продукта. Используется для отображения объекта основных средств в балансе.

В МСФО оценка основных средств регулируется IAS16 [5]. Регулирующие МСФО документы (IAS1–41 и IFRS1–17) утверждены приказами Министерства финансов Российской Федерации. При данном стандарте отчётности допускается шесть вариантов оценки объекта основных средств:

- ◆ оценка по первоначальной стоимости. Данный способ оценки наиболее близок к оценке по первоначальной стоимости из РСБУ. Включает в себя покупную стоимость, включая пошлину и невозмещаемые налоги; прямые затраты: по доставке, приведению в состояние, пригодное к эксплуатации и т.п.; также включает в себя предполагаемую стоимость разборки и удаления актива (признанную в соответствии с IAS37). При приобретении объекта основных средств на основаниях отсроченного платежа, первоначальной стоимостью объекта основных средств будет признаваться дисконтированная сумма будущего платежа;
- ◆ оценка по балансовой стоимости. Принцип этой оценки похож на оценку по остаточной стоимости из РСБУ. Балансовая стоимость: рассчитывается как первоначальная (или переоцененная) стоимость, после вычета сумм амортизации и накопленных убытков от обесценивания актива. Она может быть уменьшена на сумму государственных субсидий (в соответствии с IAS20). Используется для отображения объектов основных средств в бухгалтерском балансе;
- ◆ оценка по ликвидационной стоимости. Это денежная сумма, которую организация получила бы при выбытии актива из состава основных средств, если его срок службы совпадает со сроком полезного использования;
- ◆ оценка по справедливой стоимости. Это цена, которую организация получила бы в ходе продажи объекта основных средств или была бы уплачена организации в ходе передачи обязательств по нему. Это рыночная оценка, т.е. определяется по рыночным данным (и регулируется IFRS13);
- ◆ оценка по возмещаемой стоимости. Определяется как наибольшее значение из двух значений: справедливой стоимости актива за вычетом затрат на продажу или ценности его использования;
- ◆ оценка по амортизационной стоимости. Рассчитывается как разность между первоначальной и ликвидационной стоимостями;

- ◆ оценка по переоцененной стоимости. Этот способ оценки подобен оценке по текущей стоимости из РСБУ. Представляет собой справедливую стоимость на дату переоценки за вычетом сумм начисленной амортизации и накопленных убытков от обесценивания, т.е. сумм, на которые балансовая стоимость актива превышает возмещаемую стоимость.

Принимать основные средства к учёту организация может, используя модель оценки по первоначальной стоимости или модель оценки по переоцененной стоимости. IAS16 допускает оценивание разных групп основных средств по различными моделями. Соответственно, в бухгалтерском балансе могут быть различия в зависимости от выбранной оценки принятия к учёту объекта основных средств.

GAAP США предусматривает пять различных форм оценок, использующихся в современной практике (зафиксировано в п. 67 Statement of Financial Accounting Concepts No. 5) [5]:

- ◆ оценка по исторической стоимости. Историческая стоимость — это фактическая стоимость приобретения объекта основных средств или сумма затрат, связанных с приобретением объекта основных средств. Т.е. метод этой оценки схож с методом оценки по первоначальной стоимости;
- ◆ оценка по текущей стоимости. Это денежная сумма, которую организация уплатит при замещении объекта основных средств или её эквивалент, если бы такой же актив был приобретен в настоящее время;
- ◆ оценка по текущей рыночной стоимости. Этот способ оценки применяется в двух случаях:
- ◆ для инвестиций в ценные бумаги. В этом случае текущая рыночная стоимость определяется как сумма денежных средств, или её эквивалент, который можно получить при их продаже;
- ◆ для активов, которые ожидается продать ниже их балансовых стоимостей. Ожидаемая сумма продажи будет являться текущей рыночной стоимостью;
- ◆ оценка по чистой (расчетной) стоимости. Это недисконтированная сумма денежных средств или ее эквивалент, в которую актив, как ожидается, будет конвертирован, за минусом прямых затрат на конвертацию. Используется для отражений краткосрочных дебиторских задолженностей и инвентарных запасов;
- ◆ оценка по приведенной (дисконтированной) стоимости. Используется для учёта долгосрочной дебиторской и кредиторской задолженностей;
- ◆ для долгосрочной дебиторской задолженности рассчитывается по текущей дисконтированной

стоимости и представляет собой приведенную или дисконтированную стоимость будущих притоков денежных средств, в которые ожидается конвертация актива в установленном порядке, за вычетом приведенной стоимости денежных средств;

- ◆ для долгосрочной кредиторской задолженности используется аналогичный метод. Отражается по текущей дисконтированной стоимости, которая представляет собой приведенную или дисконтированную стоимость будущих оттоков денежных средств, которые, как ожидается, потребуются для погашения обязательства в ходе ведения бизнеса.

В GAAP США для отображения объекта основных средств в бухгалтерском балансе используется разница между исторической стоимостью и суммами накопленной амортизации, т.е. получается аналог остаточной стоимости [7].

В отличие от МСФО, РСБУ и Проекта ФСБУ «Основные средства», GAAP не предусматривает возможность оценки объекта основных средств по переоценённой стоимости [6].

Проект ФСБУ «Основные средства» (далее — Проект) разработан рабочей группой на базе Совета по федеральным стандартам Фонда «НРБУ «БМЦ», в соответствии с Программой разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2016–2018 гг., утвержденной приказом Министерства финансов Российской Федерации от 23 мая 2016 г. № 70н. Разработка Проекта велась с февраля 2013 по сентябрь 2016 года. В соответствии с Приказом Минфина России от 05.06.2019 № 83н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2019–2021 гг. и о признании утратившим силу приказа Министерства финансов Российской Федерации от 18 апреля 2018 г. № 83н» предполагается, что ФСБУ «Основные средства» вступит в силу для обязательного применения на территории РФ в 2021 году.

При принятии Проекта планируется признать утратившими силу следующие нормативно правовые акты:

1. Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт основных средств» (ПБУ 6/01), утверждённое приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30 марта 2001 г. № 26н;
2. Положение по бухгалтерскому учёту долгосрочных инвестиций, утверждённое письмом Министерства финансов Российской Федерации от 30 декабря 1993 г. № 160;
3. Методические указания по бухгалтерскому учёту основных средств, утвержденные приказом

Министерства финансов Российской Федерации от 13 октября 2003 г. № 91н, с изменениями от 26 ноября 2006 г. № 156н, от 25 октября 2010 г. № 132н, от 24 декабря 2010 г. № 186н.

Проект ФСБУ «Основные средства» предусматривает следующие виды оценок основных средств [8]:

- ◆ Оценка по ликвидационной стоимости — это сумма, которую организация получит от выбытия объекта основных средств (включая стоимость материальных ценностей, остающихся после выбытия), после вычета затрат на выбытие. Объект основных средств должен достичь срока полезного использования и состояния, характерного для объекта, достигшего конца полезного использования. При этом, в Проекте не дано определения состояния объекта основных средств, который достиг конца полезного использования. Т. е. можно полагаться лишь на срок полезного использования при проведении данной оценки.
- ◆ Оценка по балансовой стоимости — рассчитывается, как первоначальная стоимость за вычетом сумм накопленной амортизации и обесценения. Накопленное обесценение — самостоятельный показатель, отображающийся обособленно от стоимости основного средства. Однако, как рассчитать этот показатель в Проекте не указано.
- ◆ Оценка по первоначальной стоимости. Является балансовой стоимостью объекта незавершенных капитальных вложений (сформированной в соответствии с требованиями Проекта ФСБУ «Незавершенные капитальные вложения») на момент его переклассификации в объект основных средств. Основаниями для переклассификации объекта незавершенных капитальных вложений в основное средство является готовность объекта к эксплуатации и/или состояние объекта, в котором организация намерена его использовать. Также Проект допускает переклассификацию объекта незавершенных капитальных вложений в объект основных средств не полностью, а по частям.
- ◆ Оценка по справедливой стоимости. Определяется в порядке, предусмотренном МСФО. Это цена, которая будет получена при продаже актива или передаче обязательств в ходе сделки между участниками рынка на дату оценки.

Аналогично МСФО, Проект предусматривает два варианта модели учёта актива — с переоценкой и без:

- ◆ при учёте по модели с переоценкой, балансовая стоимость объекта основных средств будет регулярно переоцениваться до его справедливой стоимости;

Таблица 1.

	РСБУ	МСФО	GAAP США	Проект ФСБУ
Оценка при принятии к учёту объекта основных средств	Сумма всех фактических затрат организации, за исключением возмещаемых налогов	Покупная стоимость + пошлина+ невозмещаемые налоги + прямые затраты по доставке и приведению в состояние, пригодное к эксплуатации + стоимость разборки и удаления актива	Фактическая стоимость приобретения объекта основных средств	Балансовая стоимость объекта незавершенных капитальных вложений (формируется как разница между суммой затрат на приобретение, монтаж, достройку и т.п. и суммой затрат, которые не обеспечат организации в будущем экономических выгод (косвенные налоги, затраты, обусловленные авариями и т.п.) на момент его переклассификации в объект основных средств
Оценка при отображении в балансе	Разница между первоначальной стоимостью и суммами начисленной амортизации	Разница между первоначальной стоимостью и суммами начисленной амортизации	Разница между исторической стоимостью и суммами начисленной амортизации	Разница между первоначальной стоимостью, суммами начисленной амортизации, суммами накопленного обесценивания
Оценка при переоценке объекта основных средств	Увеличение или уменьшение первоначальной стоимости на определенную сумму	Разница между справедливой стоимостью, суммами начисленной амортизации и убытками от обесценивания.	Не допускается	Изменение балансовой стоимости до справедливой стоимости

- ◆ при учёте по модели без переоценки, первоначальная стоимость объекта основных средств и сумм начисленной амортизации не меняются (за исключением случаев, когда меняется стоимость демонтажа, утилизации и восстановления окружающей среды включённая в объект незавершённых капитальных вложений, который был переклассифицирован в основное средство).

Экономическому субъекту запрещено применять разные способы учёта к одной группе основных средств, но разрешено изменить способ учёта объекта основных средств [8].

В таблице 1 приведено краткое сравнение базовых оценок основных средств в перечисленных выше стандартах бухгалтерского учёта.

Общим для исследуемых стандартов бухгалтерского учёта является метод оценки основных средств при их принятии к учёту. Переоценку объекта основных средств допускают в РСБУ, МСФО, Проекте. GAAP США учёт основных средств по переоценённой стоимости не допускает. Метод отображения объекта основных средств в балансе одинаков для трех стандартов бухгалтерской отчётности и отличается лишь в Проекте.

Упомянув Проект, нельзя не обратить внимание на составляющие оценки, по которой, объект основных

средств отображается в бухгалтерском балансе. Только в этом стандарте из разницы между первоначальной (по GAAP — исторической) стоимостью и суммами начисленной амортизации вычитаются суммы накопленного обесценивания, что, безусловно, является нововведением, которое увеличивает количество работы бухгалтерам и усложняет процесс ведения бухгалтерской отчётности [8].

Также, нельзя не отметить, что стандарты РСБУ и GAAP США взяли курс на сближение со стандартами МСФО.

В США, в 2002 году, FASB и IASB приняли Меморандум о взаимопонимании (также известен как Норвотское соглашение), по которому будет происходить отказ от GAAP в пользу МСФО, но этот план невыгоден крупным компаниям (ввиду получения ими больших убытков из-за перехода на новый стандарт отчётности), и момент перехода на новый стандарт отчётности каждый раз просто переносится на следующие года. В принятом Стратегическом плане SEC (прим. SEC — Комиссия по ценным бумагам и биржам США) на 2019–2024 финансовый период не указывается прямая готовность США к переходу на стандарты МСФО, но отмечается готовность SEC продолжать эффективное общение с внутренними и внешними заинтересованными сторонами [9].

В Российской Федерации, переход на стандарты МСФО начался с 90-х годов. Отправной точкой можно

считать Постановление ВС РФ от 23.10.1992 N3708–1 «О Государственной программе перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики» [10]. В 1998 году была принята Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденная Постановлением Правительства РФ от 06.03.98 № 283[11]. Результаты этой программы видны невооруженным глазом. Например, применение стандартов МСФО обязательно для кредитных, страховых и прочих организаций в соответствии с Федеральным законом от 27.07.2010 N208-ФЗ

(ред. от 26.07.2019) «О консолидированной финансовой отчетности» [12]; многие ПБУ можно сопоставить с IAS (например, ПБУ 6/01 и IAS16) и т.д. В 2021–2023 годах планируется переход РФ на Федеральные стандарты бухгалтерского учета, которые, по своему содержанию, стали ещё ближе к МСФО [8].

Опираясь на сказанное выше, необходимо отметить, что оценка основных средств по стандартам РСБУ, GAAP США и Проекта имеет общие черты с МСФО. Делается много работы, для их сближения, и возможно в будущем они будут иметь ещё меньше расхождений или же станут едиными [9].

ЛИТЕРАТУРА

1. <https://www.glavbukh.ru>(дата обращения от 14.12.2019)
2. <https://www.klerk.ru/buh>(дата обращения от 15.12.2019)
3. Киндеева О. А. Экономическая сущность основных средств, их классификация // Вопросы экономики и управления. — 2018. — № 5. — С. 36–39.
4. Приказ Минфина РФ от 13.10.2003 N91н (ред. от 24.12.2010) «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 21.11.2003 N5252) [Электронный ресурс] <http://www.consultant.ru>(дата обращения 11.12.2019)
5. «Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 N217н) (ред. от 11.07.2016) [Электронный ресурс]<http://www.consultant.ru> (дата обращения 12.12.2019).
6. Concepts Statement No. 5 Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises [Электронный ресурс](дата обращения 16.12.2019)
7. <https://www.fd.ru> (дата обращения от 19.12.2019)
8. Проект ФСБУ «Основные средства» // [Электронный ресурс] <http://bmccenter.ru> (дата обращения 14.12.2019)
9. <https://gaar.ru>(дата обращения от 18.12.2019)
10. Постановление ВС РФ от 23.10.1992 N3708–1 «О Государственной программе перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики» [Электронный ресурс] <http://www.consultant.ru> (дата обращения 18.12.2019)
11. Постановление Правительства РФ от 06.03.1998 N283 «Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности» [Электронный ресурс] <http://www.consultant.ru>
12. Федеральный закон от 27.07.2010 N208-ФЗ (ред. от 26.07.2019) «О консолидированной финансовой отчетности» [Электронный ресурс]<http://www.consultant.ru>