

УДК 338

***МОДЕЛИ ОЦЕНКИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ПО МСФО: УЧЕТНАЯ
ПОЛИТИКА И ОЦЕНОЧНЫЕ ЗНАЧЕНИЯ***

Благодёрова М.С.

студент,

Российский экономический университет им. Г. В. Плеханова,

Москва, Россия

Субочева Е.Н.

студент,

Российский экономический университет им. Г. В. Плеханова,

Москва, Россия

Аннотация: в статье рассмотрены подходы применения моделей оценки основных средств и способы их изменения. Определено, что выбранная модель оценки может существенно сказаться на финансовой архитектуре финансовой отчетности, включая прибыли и убытки, а также прочий совокупный доход. При этом, изменение модели оценки может повлечь как изменение учетной политики, применяемой ретроспективно, так и изменение оценочных значений, применяемых перспективно. По результатам проведенного исследования был сделан вывод о высокой маневренности компаний при изменении модели оценки на приоритетную.

Ключевые слова: МСФО, бухгалтерская отчетность, основные средства, модели оценки, учетная политика, активы, оценочные значения.

***IFRS ASSETS EVALUATION MODELS: ACCOUNTING POLICIES AND
EVALUATION VALUES***

Blagoderova M.S.

student,

Plekhanov Russian University of Economics,

Moscow, Russia

Subocheva E.N.

student,

Plekhanov Russian University of Economics,

Moscow, Russia

Abstract: in this article, there is the essence of the models for valuing fixed assets, moreover there is their comparative analysis: a change in the model at revalued value and a change at fair value. Revaluation of fixed assets directly affects the overall picture of the balance sheet, which in turn affects the opinions of users of statements.

Keywords: IAS standards, financial statements, fixed assets, valuation models, accounting policies, assets, estimated values.

В международных стандартах финансовой отчетности (далее МСФО), главным акцентом при отражении объектов учета является оценка, которая применяется при признании объекта, в процессе его применения, реклассификации и выбытия. Данное утверждение функционирует также по отношению к основным средствам. Стоимостная оценка основных средств воздействует на восприятие информации пользователями отчетности о финансовой архитектуре фирмы. Пересмотр оценки основных средств воздействует на масштаб последующей декапитализации их стоимости. В свою же очередь декапитализация стоимости проявляется в учете, а, следовательно, отражается на размере текущих затрат организации, себестоимости продукции, работ, услуг.

Следовательно, переоценка основных средств оказывает значительное влияние на проиллюстрированное в финансовой отчетности финансовое состояние организации. Значит, важно в учетной политике сделать выбор в пользу оптимальной модели оценки основных средств. Однако, изменение

внутренних бизнес-процессов, а также внешних экономических воздействий на компанию, могут привести к необходимости пересмотра модели оценки. При этом, изменение модели оценки может повлечь как изменение учетной политики, так и изменение оценочных значений. Следовательно, исследование порядка изменения модели оценки основных средств представляется актуальным, поскольку оказывает значимое влияние на финансовую архитектуру компании.

Затрагиваемые темы отображаются в МСФО (IAS) 16 "Основные средства", их сущность рассмотрена в этой статье.

МСФО (IAS) 16 «Основные средства» выступает основополагающим международным стандартом, который регулирует план учета основных средств.

Более того, чтобы отразить порядок учета основных средств обязательно надо следовать МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», МСФО (IAS) 17 «Аренда», МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам», МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

Согласно МСФО (IAS) 16, определение модели оценки основных средств характеризуется компонентом учетной политики. Более того, стандарт определяет, что компания должна самостоятельно выбрать модель учета: либо по первоначальной стоимости, либо модель переоценки, а после выбора непосредственно применить модель в отношении всех классов основных средств. Поскольку класс основных средств – совокупность средств, у которой компоненты схожи по содержанию и характеру их использования в операциях фирмы, то формирование классов приходится уровнем профессионального суждения.

Модель учета по первоначальной стоимости

Если применяется данная модель, то первоначальное расценивание основных средств осуществляется по фактической стоимости. Первоначальная цена – это все оплаченные денежные средства, или их эквиваленты, или

ЭЛЕКТРОННЫЙ НАУЧНЫЙ ЖУРНАЛ «ВЕКТОР ЭКОНОМИКИ»

справедливая стоимость другого возмещения. Для данной модели основополагающим моментом приходится себестоимость объектов основных средств, ее формирование.

Первоначальная стоимость предметов основных средств, которые в свою очередь приобретены, и складывается из следующих элементов:

1. стоимость, по которой куплены, в нее входят пошлины и невозмещаемые налоги на покупку (не включая предоставленных торговых скидок);
2. прямые затраты за поставку актива к моменту отправления и доведения до рабочего состояния;
3. возможная цена разборки и ликвидации актива (например, демонтаж) и реставрации места, где он находился (регулируется МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»).

Применяя по отношению к конкретному классу основных средств данную модель – модель учета по первоначальной стоимости – в роли актива элемент обязан признаваться по его первоначальной стоимости, не включая накопленную амортизацию и накопленные убытки от обесценения.

Таким образом, обесценение выступает в роли основополагающим фактором переоценки класса основных средств в данной модели. В МСФО (IAS) 16 сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую сумму, и есть определение обесценения. Согласно Стандарту, чтобы определить, какая сумма является возмещаемой, необходимо выбрать наибольшее значение среди чистой продажной цены актива и его ценности использования.

Делая выводы, применяя данную модель, необходимо учитывать балансовую стоимость объекта основных средств затратами на его покупку, создание. Однако в случае обесценения актива, компания обязана изменить балансовую стоимость с отражением результата в отчете о финансовых

результатах, убыток от обесценения актива в соответствии с МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов".

В качестве примера компаний, которые используют модель оценки по первоначальной стоимости, как правило выступают монополисты, например, ОАО «РЖД». Они применяют данную модель к объектам, которые не имеют активного рынка. Основные средства представляются в консолидированной финансовой отчетности по цене покупки, не включая накопленную амортизацию и резерв на обесценение – то есть компания учитывает основные средства по первоначальной стоимости. Амортизация основных средств вычисляется линейным методом, то есть равномерно списывается первоначальная стоимость до ликвидационной стоимости в период их срока полезного использования. Затраты на покупку элемента основных средств капитализируются, а замененные элементы – списываются. По состоянию на 2017 и 2018 г.г. компанией был осуществлен тест на обесценение, по итогу, были признаны убытки от обесценения размером 155 166 миллионов рублей и 36 072 миллиона рублей соответственно. По состоянию на 2018 год основные средства состоят из затрат по заемным средствам, появившиеся во время их строительства. Основные средства балансовой стоимостью 12 641 миллион рублей, заложены в обеспечение обязательств.

Модель учета по справедливой стоимости

Согласно МСФО (IAS) 16 справедливая стоимость представляет собой сумму, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами.

Справедливую стоимость основных средств обычно приравнивают к его рыночной стоимости. Однако есть нюансы в определении стоимости объекта, например, для земельных участков привлекаются, как правило, профессиональные оценщики. Что касается машин и оборудования, то их

ЭЛЕКТРОННЫЙ НАУЧНЫЙ ЖУРНАЛ «ВЕКТОР ЭКОНОМИКИ»

стоимость определяется рыночными ценами, зачастую с аналогами данных объектов, на дату переоценки.

Если основные средства, признанные в учете организации, входят в перечень переоцениваемого класса (классам), то они подлежат переоценке, равной их справедливой стоимости на дату переоценки, за вычетом любой накопленной амортизации и любых накопленных убытков от обесценения. При этом справедливую стоимость объекта определяется с приемлемой степенью достоверности.

Примером данной модели учета основных средств может стать известная российская энергетическая компания ПАО «Квадра – генерирующая компания». Вопрос о переоценке объектов – один из важнейших для аудита данной организации в связи с существенностью остатков основных средств. Компания регулярно проводит переоценку стоимости основных средств, с целью минимизировать различия между учетной стоимостью и их текущей (восстановительной) стоимостью. К основным средствам, попавшим под переоценку, отнесли оборудования для производства тепло- и электроэнергии, оборудование для распределения электроэнергии, тепловая сеть, незавершенное строительство и так далее. В результате проведения переоценки и оценки обесценения по состоянию на 31 декабря 2018 года было признано чистое увеличение стоимости основных средств на сумму 6 341 004 тыс. руб. Из общей суммы изменения балансовой стоимости основных средств, 10 987 693 тыс. руб. было отражено как дооценка основных средств в составе прочего совокупного дохода (за вычетом отложенного налога в сумме 2 197 539 тыс. руб.) и 4 646 689 тыс. руб. как обесценение основных средств в составе прибылей и убытков.

Необходимо упомянуть про учетную политику и оценочные значения, которые взаимосвязаны с отражением основных средств.

Всего действует 2 способа изменения учетной политики:

ЭЛЕКТРОННЫЙ НАУЧНЫЙ ЖУРНАЛ «ВЕКТОР ЭКОНОМИКИ»

1. Перспективное, то есть происходит применение измененной учетной политики по сути хозяйственной жизни, возникающей после даты этого изменения учетной политики.

2. Ретроспективное, то есть осуществляется применение измененной учетной политики к фактам хозяйственной жизни таким образом, как если бы измененная учетная политика применялась с момента возникновения соответствующего факта хозяйственной жизни.

Первое изменение модели оценки – с первоначальной стоимости на переоцененную стоимость – является изменением оценочного значения и применяется перспективно. Изменение же модели с переоцененной стоимости на первоначальную является изменением учетной политики и применяется ретроспективно. Повторное изменение модели первоначальной стоимости на переоцененную является изменением учетной политики и применяется ретроспективно.

Что касается оценочных значений, то они являются результатом показателя, необходимого для ведения бухгалтерского учета и (или) отражаемого в бухгалтерской (финансовой) отчетности, при условии, что отсутствует конкретный метод его установления (пункт 6 СГС "Учетная политика, оценочные значения и ошибки").

Если фирма осуществляет ретроспективный способ изменений в учетной политике, то это можно полноценно отнести к трудной и кропотливой процедуре. Однако изменения оценочных значений, что отличительно от изменений учетной политики, происходят в бухгалтерском учете перспективно.

Когда происходит ретроспективность, то это значит, что новая учетная политика, применяемая к операциям, прочим событиям и условиям, действует так, как если бы применялась всегда в прошлом. Это значит, что необходим пересмотр и изменение значений финансовой отчетности предыдущих периодов, основанные на предыдущей учетной политике. Таким образом,

ЭЛЕКТРОННЫЙ НАУЧНЫЙ ЖУРНАЛ «ВЕКТОР ЭКОНОМИКИ»

размер пересчитанных значений, которые выступают в роли сравнительных величин в финансовой отчетности текущего периода, будет различаться по сравнению с размером, отражающимся в финансовой отчетности предыдущих периодов.

Когда применяется перспективная модель изменений в учетной политике, то используется новая учетная политика, применяемая к операциям, прочим событиям и условиям, происшедшие после даты, с которой изменилась политика. Это значит, что уже не надо производить пересмотр и изменения значений предыдущих периодов финансовой отчетности, поскольку они отражаются такими же значениями, что и до этого.

Как правило, корректировки в учетной политике происходят ретроспективно, потому что в данной модели информация в финансовой отчетности отражается максимально достоверно, надежно и уместно. Однако, применяя данный способ, организация прикладывает больше усилий и затрат для того, чтобы осуществить нужные расчеты и раскрыть необходимые данные.

Согласно МСФО (IAS) 16 изменение оценочных значений можно отразить несколькими способами:

Первый способ: процесс переоценки накопленной амортизации происходит пропорционально изменению балансовой стоимости актива без вычета амортизации. Данный способ применяется при помощи индексирования и использования основных проводок (Таблица 1).

Таблица 1 - Основные бухгалтерские проводки первого способа

	Дебет	Кредит
Дооценка первоначальной стоимости основных средств	сч. "Основные средства"	сч. "Резерв по переоценке основных средств"
Дооценка накопленной амортизации	сч. "Резерв по переоценке основных средств"	сч. "Накопленная амортизация"

ЭЛЕКТРОННЫЙ НАУЧНЫЙ ЖУРНАЛ «ВЕКТОР ЭКОНОМИКИ»

Второй способ: Балансовая стоимость основного средства без вычета амортизации уменьшается на сумму накопленной амортизации, впоследствии происходит переоценка полученного результата до справедливой стоимости. При использовании данного способа происходит изменение бухгалтерских проводок (Таблица 2).

Таблица 2 – Основные бухгалтерские проводки второго способа

	Дебет	Кредит
Учет накопленной амортизации	сч. "Накопленная амортизация"	сч. "Основные средства"
Дооценка остаточной стоимости	сч. "Основные средства"	сч. "Резерв по переоценке основных средств"

Вне зависимости от способа отражения изменения оценочных значений в активе баланса всегда будет присутствовать остаточная стоимость, а в пассиве – резерв по переоценке основных средств. Однако есть и существенные различия между двумя способами. Если речь идет о полностью самортизированных объектах, то в первом случае переоценка касается только учетной стоимости средства и накопленной амортизации, когда оценку балансовой стоимости и резерва по переоценке ОС приравнивают к нулю. Во втором случае, происходит переоценка учетной стоимости, балансовой стоимости и резерва по переоценке основного средства, в то время как показатель накопленной амортизации отражается в нулевой оценке.

Таким образом, исчисление амортизации основных средств можно отнести к элементам учетной политики, а что касается срока полезного использования объекта, то он выступает элементом оценочного значения, которое в свою очередь требует регулярного пересмотра.

ЭЛЕКТРОННЫЙ НАУЧНЫЙ ЖУРНАЛ «ВЕКТОР ЭКОНОМИКИ»

Ни одну из моделей учета основных средств нельзя назвать идеальной и при выборе учета объектов основных средств, следует исходить из их преимуществ и недостатков.

К примеру, модель учета по справедливой стоимости отражает полную информацию о реальной стоимости активов организации, что справедливо по отношению к руководителям, поставщикам и кредиторам.

В данной модели также существует риск банкротства из-за износа и морального устаревания основных средств, что может повлечь за собой значительное снижение стоимости этих объектов. Не секрет, что учет по справедливой стоимости увеличивают шансы инвестиционной привлекательности, но при условии оценки эффективности функционирования предприятия по стоимости чистых активов и финансовому рычагу.

Модель учета основных средств по первоначальной стоимости не требует больших временных затрат в отличие от другой модели. Согласно МСФО (IAS) 36 организация обязана регулярно проводить тест на обесценение каждого актива.

В заключение важно отметить, что, если сравнить международные стандарты, рассматриваемые в данной статье, и предписания российского ПБУ 6/01 «Учет основных средств», то нормы российского бухгалтерского учета во многом схожи с нормами МСФО. Существенная разница состоит в отсутствии в российском законодательстве определения «Справедливая стоимость». Однако можно предположить, что сближение российских стандартов с международными – это дело ближайшего будущего, если исходить из тенденции нормативного творчества в сфере бухгалтерского учета за последние годы.

Библиографический список:

1. Вахрушина М. А. Международные стандарты финансовой отчетности: Учеб. пособие / М. А. Вахрушина, Л. А. Мельникова, Н. С. Пласкова; под ред. М. А. Вахрушиной. – М.:Омега-Л, 2015
2. Иванов А. Е., Никитина О. Г. Учет переоценки основных средств в 2017 и 2020 гг.: новации проекта Федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства» // Учет. Анализ. Аудит. - 2017.- № 6. — С. 58–67
3. Куликова Л. И., Тараканова Л. А. Международный стандарт финансовой отчетности МСФО 16: Оценка основных средств // Все для бухгалтера. – 2006. - №13. – С. 5 – 12.
4. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утвержденное Приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. №26н (ред. От 27.11.2006), п.4, подп. «в».
5. Сиднева В. П. Международные стандарты финансовой отчетности: Учебное пособие. – М.: КНОРУС – 2017.
6. Хахонова Н.Н. ПЕРЕОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В СВЕТЕ МСФО // Успехи современного естествознания. – 2008. – № 8. – С. 78-79;
7. Чая В.Т., Чая Г.В. Международные стандарты финансовой отчетности: Учебник и практикум. – М.: Юрайт - 2017
8. Электронный ресурс: <https://www.minfin.ru/>. МСФО (IAS) 16.
9. Электронный ресурс: <https://www.quadra.ru>. Консолидированная финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с МСФО, за год, закончившийся 31 декабря 2018 года.
10. Электронный ресурс: <https://www.rzd.ru/> (финансовая отчетность)

Оригинальность 83%