
ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ ИНФОРМАЦИИ О СТОИМОСТИ АКТИВОВ В СООТВЕТСТВИИ С ТРЕБОВАНИЯМИ НАЦИОНАЛЬНЫХ И МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ

Лаврухина Татьяна Александровна, канд. экон. наук, доц.

Воронежский государственный университет, Университетская пл., 1, Воронеж,
Россия, 394006; e-mail: lta2001@mail.ru

В статье определены основные виды оценки активов – первоначальная стоимость, балансовая стоимость, амортизируемая стоимость, остаточная стоимость, дисконтированная стоимость, справедливая стоимость. Выявлены отличительные особенности каждого вида стоимости. Исследованы принципиальные отличия в понятийном аппарате, используемом при оценке активов в соответствии с требованиями российских и международных стандартов.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, Международные стандарты финансовой отчетности, активы, методы оценки, первоначальная стоимость, балансовая стоимость, себестоимость, остаточная стоимость, ликвидационная стоимость, дисконтированная стоимость, восстановительная стоимость, амортизируемая стоимость, справедливая стоимость.

Вступление в действие [6] придало МСФО особый статус. Так, в соответствии с [7] кредитные, страховые и иные организации, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг, обязаны составлять консолидированную отчетность в соответствии с требованиями МСФО. Таким образом, одни хозяйствующие субъекты могут использовать требования МСФО по желанию, а другие обязаны соблюдать их при формировании отчетности.

Несмотря на обязательность использования МСФО, организации ведут бухгалтерский учет и составляют отчетность, прежде всего, в соответствии с требованиями национальных стандартов. После составления данные российской отчетности трансформируют в формат МСФО. Процедура трансформации отчетности требует знания современных стандартов учета (прежде всего, международных) и специальных профессиональных навыков. Помимо наличия расхождений требований национальных и международных стандартов, процесс трансформации осложняется различием используемого понятийного аппарата. Проведем сравнительный анализ подходов к ви-

дам стоимостей, определяемым при формировании информации об активах в бухгалтерском учете и отчетности организации в соответствии с РПБУ и МСФО (табл.). При составлении таблицы за основу приняты определения, используемые в Международных стандартах финансовой отчетности.

Таблица

Сравнительный анализ подходов к оценке активов организации

Вид стоимости актива	Трактовка Международных стандартов финансовой отчетности	Трактовка российских положений по бухгалтерскому учету
Себестоимость	сумма уплаченных денежных средств и их эквивалентов, или справедливая стоимость другого возмещения, переданного с целью приобретения актива, на момент его приобретения или во время его строительства, или в случае если это применимо, сумма, в которой был отражен такой актив при первоначальном признании	сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации)
Балансовая стоимость	стоимость, в которой актив признается в отчетности после вычета накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения	определение отсутствует
Остаточная стоимость	расчетная сумма, которую организация получила бы на текущий момент от выбытия актива после вычета предполагаемых затрат на выбытие, если бы актив уже достиг конца срока полезного использования и состояния, характерного для конца срока полезного использования	фактические затраты приобретения, сооружения и изготовления актива за вычетом суммы начисленной амортизации
Амортизируемая величина	фактическая стоимость актива или другая сумма, заменяющая фактическую стоимость, за вычетом его остаточной стоимости	определение отсутствует
Специфическая для предприятия стоимость	приведенная стоимость потоков денежных средств, которые предприятие ожидает получить от продолжения использования актива и от его выбытия в конце срока полезного использования или выплатить при погашении какого-либо обязательства	определение отсутствует
Справедливая стоимость	сумма, на которую актив может быть обменян между хорошо осведомленными, независимыми сторонами, желающими совершить такую операцию	определение отсутствует

Остановимся на каждом виде стоимости более подробно.

1. Себестоимость. Данный вид стоимости используется при принятии объектов к бухгалтерскому учету, т.е. при их признании. В стоимостном выражении представляет собой совокупность затрат в той оценке, которая существовала на момент совершения данного факта хозяйственной жизни.

Первоначальная оценка зависит от источника поступления актива в распоряжение хозяйствующего субъекта (приобретение за плату; изготовление собственными силами; получение по договору дарения (безвозмездно); внесение учредителями в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации; получение по товарообменным договорам). В зависимости от вида актива количество возможных способов поступления может варьироваться.

МСФО использует понятие «себестоимость» при принятии любых активов к бухгалтерскому учету. В отечественной практике бухгалтерского учета возможны варианты. В зависимости от вида актива в качестве стоимости, определяемой при признании, используются следующие понятия:

- первоначальная стоимость (основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения);
- фактическая себестоимость (материально-производственные запасы, незавершенное производство).

Таким образом, подходы к определению стоимости, определяемой в процессе первоначальной оценки, рекомендованные МСФО и РПБУ, идентичны. Разница заключается в наименовании данного вида стоимости (себестоимость – в документах МСФО, первоначальная стоимость (фактическая себестоимость) – в РПБУ).

2. Балансовая стоимость. Несмотря на то, что в отечественных стандартах отсутствует определение данного вида стоимости, исследуемая категория широко используется в нормативных документах по бухгалтерскому учету и экономической литературе.

На практике под этой оценкой понимают стоимость, по которой актив отражается в бухгалтерском балансе. Исследуемая оценка зависит от вида актива. Так, для амортизируемых активов (основных средств, нематериальных активов) балансовая стоимость представляет собой разницу между учетной стоимостью объекта и суммой начисленной амортизации. Эта величина в российской практике бухгалтерского учета именуется остаточной стоимостью. Согласно МСФО, при определении балансовой стоимости необходимо также учитывать убытки от обесценения. В национальных стандартах категория «обесценение» употребляется при учете материально-производственных запасов (п. 25 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»), нематериальных активов (п. 22 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»), финансовых вложений (п. 37 ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений») и поисковых активов (п. 20 ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов»). Для объектов основных средств ПБУ 6/01 «Учет основных средств» расчет и отражение обесценения не предусмотрены.

В случае отсутствия обесценения балансовая стоимость материально-производственных запасов представляет собой расчетную величину, зависящую от выбранного способа оценки запасов при их выбытии (по себестоимости каждой единицы, средней себестоимости, себестоимости первых по времени приобретения). Исключение представляют товары, учитываемые

по продажной стоимости. Балансовая оценка финансовых вложений зависит от их вида. Для финансовых вложений, по которым определяется текущая рыночная стоимость, балансовой является рыночная оценка, а для тех финансовых вложений, по которым нельзя определить текущую рыночную стоимость, в качестве балансовой выступает первоначальная стоимость.

Таким образом, и в международной, и в отечественной практике используется такой вид оценки стоимости активов, как «балансовая стоимость». Подходы к ее определению схожи и представляют собой нахождение стоимости активов с целью их отражения в отчете о финансовом положении организации. Принципиальное отличие заключается в порядке расчета.

3. Остаточная стоимость. Данный вид стоимости определен как в МСФО, так и в национальных стандартах. Однако смысл, закрепленный за данной категорией, различен. Как уже отмечалось ранее, в Российской Федерации остаточная стоимость – это понятие, используемое в качестве синонима к балансовой стоимости амортизируемых активов. Согласно трактовке МСФО, остаточная стоимость представляет собой некую расчетную величину, приведенную к моменту принятия объекта к учету, которую организация планирует получить при выбытии амортизируемого актива. Другими словами, это стоимостная оценка того, что останется от объекта в конце срока полезного использования, выраженная в сегодняшних ценах. Вероятно, исходя из этого смысла, исследуемая оценка при переводе получила наименование остаточной, а не ликвидационной, как она называлась ранее в переводе МСФО, не имеющего статус официального.

В отечественных нормативных документах и литературных источниках сформирован устойчивый, однозначный подход к определению данного вида стоимости. Ошибка в переводе, а именно так, полагаем, можно классифицировать данное расхождение, вызывает понятийное противоречие. Полагаем, что при переводе документов такого уровня необходимо, прежде всего, учитывать устоявшуюся терминологию. Так, в данном случае неиспользование термина «остаточная» позволило бы избежать неоднозначного толкования норм МСФО. Кроме того, используя нормы международных стандартов, очевидно, что остаточная стоимость идентична стоимости отходов или стоимости самого учетного объекта по цене возможной реализации по окончании срока его эксплуатации. Представляется, что использование в данном случае термина «ликвидационная стоимость» является наиболее целесообразным, поскольку в самом названии заключен смысл определяемой величины.

Относительно самого подхода к определению остаточной стоимости необходимо отметить, что его использование требует проведения достаточно сложных процедур оценки и переоценки учетных объектов. Хозяйствующим субъектом должен быть учтен фактор изменения первоначальной стоимости учетного объекта в будущем. Несмотря на имеющуюся неопределенность такого варианта оценки, его использование позволяет оценить

будущую ценность имеющегося в распоряжении организации актива [10].

4. Амортизируемая величина. В соответствии с МСФО амортизируемая стоимость определяется следующим образом:

$$\begin{array}{rcccl} \text{Амортизируемая} & & \text{Себестоимость} & & \\ \text{величина} & = & \text{(переоцененная} & - & \text{Остаточная} \\ & & \text{стоимость)} & & \text{стоимость} \end{array}$$

На практике остаточная стоимость актива определяется расчетным путем и в ряде случаев может составлять незначительную величину. Например, недвижимость, как правило, имеет достаточно длительные сроки полезного использования, и к концу срока полезного использования такой объект будет представлять ценность в большей степени из-за места его расположения, что скорее, характеризует стоимость земельного участка под ним, нежели его остаточную стоимость. В этом случае остаточная стоимость признается несущественной и не учитывается при расчете амортизируемой стоимости.

Определение данного вида стоимости не зафиксировано в РПБУ. Это обосновано действующей учетной практикой. По российским правилам амортизируемой величиной признается стоимость, по которой актив принят к учету (первоначальная или восстановительная стоимость).

5. Специфическая для предприятия стоимость. Данный вид стоимости, по сути, не является самостоятельным видом оценки и применяется как основа расчета ценности от использования, а также частично может использоваться и при определении справедливой стоимости. В нормативных документах, литературных источниках специфическая стоимость также может называться дисконтированной или приведенной стоимостью. Именно такие названия используются в отечественной практике бухгалтерского учета. Определение дисконтированной стоимости базируется на том факте, что с экономической точки зрения бессмысленно напрямую (без приведения к одному временному периоду) сравнивать денежные суммы, полученные в разные временные периоды. При этом не имеет значения, к какому моменту будут приводиться денежные суммы (настоящему или будущему). В связи с тем, что необходимость сопоставления денежных потоков обусловлена принятием конкретного управленческого решения (например, об инвестировании денежных средств с целью получения дохода в будущем), денежные потоки, как правило, приводятся к моменту принятия решения. Текущее распоряжение ресурсами позволяет предпринимать действия, которые впоследствии приведут к росту будущих доходов. Поэтому стоимость денежных средств определяется возможностью получения дополнительного дохода от более раннего вложения средств.

Экономический смысл дисконтирования заключается в расчете суммы, эквивалентной будущей стоимости денежных средств. Будущая стоимость представляет собой сумму, которая будет получена в результате инвестирования денежных средств при определенных условиях (процентной став-

ке, временном периоде, условиях начисления процентов и др.) в будущем. Определение дисконтированной стоимости лежит в основе всего современного анализа долгосрочных финансовых решений. При этом ее расчет сопряжен с некоторыми трудностями, возникающими всякий раз при необходимости приведения будущих денежных потоков к настоящему моменту времени, в частности, определенную сложность представляет обоснование ставки дисконтирования. Ставка дисконтирования представляет функцию риска ожидаемых денежных потоков. При этом более высокие ставки приписываются более рискованным активам, а пониженные – проектам с большей безопасностью [2].

Таким образом, данный вид стоимости регламентирован международными стандартами. Действующие документы по бухгалтерскому учету широко используют, но не содержат определение этого вида стоимости.

6. Справедливая стоимость. Исходя из определения, данного МСФО, существенными условиями сделки являются: независимость и осведомленность сторон, добровольный характер сделки, доступность и публичность информации, на основе которой она совершается.

Существование справедливой стоимости возможно только в условиях действующего хозяйствующего субъекта, не имеющего намерения или необходимости ликвидироваться, существенно сокращать масштабы своей деятельности либо осуществлять операции на невыгодных условиях. Таким образом, реальная сумма неэквивалентна сумме, которую организация получила бы или заплатила бы в навязанной сделке, в условиях недостатка времени или информации, при ликвидации или вынужденной продаже.

Наилучшей базой для определения справедливой стоимости при наличии активного рынка считается рыночная стоимость. Активному рынку присущи следующие признаки: а) торги осуществляются по однородным товарам; б) желающие купить или продать могут найти друг друга в любое время; в) цены доступны всем участникам и объявляются открыто.

При отсутствии активного рынка в качестве аналогов справедливой стоимости могут быть использованы субъективные оценки, основанные на профессиональном суждении оценщика. На практике именно субъективные оценки преобладают над рыночными ценами. При этом подходы к формированию справедливой стоимости базируются на способности эксперта рассчитать ценность объекта с позиции его участия в генерировании будущих доходов. Допустим выбор между такими оценками, как возможная чистая стоимость продажи, ценность использования, стоимость замены.

Следовательно, справедливая стоимость может быть рассчитана только для однородных объектов, по которым организована активная торговля на свободном (немонополизируемом и неконтролируемом) рынке. Такими активами, бесспорно, являются финансовые инструменты, а также биржевые и сырьевые товары (нефть, зерно, цемент и т.п.). Другие активы в

подавляющем большинстве случаев не имеют активного рынка, а поэтому справедливость оценки достаточно условна [4].

В российской практике наиболее близкой к справедливой стоимости по значению является рыночная стоимость. Согласно [3], стоимость реализации (текущая рыночная стоимость) представляет собой сумму денежных средств, которая может быть получена в результате продажи объекта или при наступлении срока его ликвидации. Такой способ оценки широко применяется в отечественной практике бухгалтерского учета.

Проведенное исследование различных видов стоимости демонстрирует сложность и многогранность процедуры оценки. Наличие достаточного количества пользователей бухгалтерской информации обуславливает существование различных стоимостных оценок. Активы, находящиеся в распоряжении организации, одновременно могут иметь несколько оценок. Применение международных стандартов в практической деятельности осложнено, в том числе неоднозначным пониманием некоторых видов стоимости. Несмотря на схожесть международных и российских подходов к оценке активов, наблюдается существенное отличие в используемой терминологии. Так, существуют оценки, определения которых отсутствуют в национальных стандартах (балансовая стоимость, амортизируемая величина, специфическая для предприятия стоимость, справедливая стоимость), а есть такие, которые используются в отечественной практике, но имеют другое смысловое значение (остаточная стоимость).

Очевидной является необходимость проведения мероприятий, направленных на ликвидацию противоречий, возникающих при использовании существующей терминологии. Возможные для применения методы оценки активов зафиксированы в действующих Положениях по бухгалтерскому учету. Несмотря на то, что эти документы разрабатывались и вводились в действие в рамках Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности [8], в них учтена специфика российской терминологии. На наш взгляд, при формировании текста официального перевода МСФО необходимо придерживаться такого же подхода. Такая практика позволит избежать разночтения документов и излишних авторских комментариев.

Список источников

1. Вахрушина М.А., Мельникова Л.А. *Международные стандарты финансовой отчетности*. Москва, Омега-Л, 2009. 571 с.
2. Дамодаран А. *Инвестиционная оценка. Инструменты и техника оценки любых активов*, пер. с англ. Москва, Альпина Бизнес Букс, 2004. 1342 с.
3. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России. Одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов РФ, Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29.12.1997. *Фин. газ.*, 1998, no. 1 (январь).
4. Кутер М.И. *Теория бухгалтерского учета*. Москва, Финансы и статистика, 2003. 640 с.
5. *Международные стандарты финансовой отчетности: учеб. пособие*, коллектив авторов, под. ред. Н.Г. Сапож-

никовой. Москва, КНОРУС, 2012. 368 с.

6. О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации. Приказ Минфина РФ от 25.11.2011 № 160н. Рос. газ., 2011, по. 278 (декабрь).

7. О консолидированной отчетности. Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ. Рос. газ., 2010, по. 168 (июль).

8. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Постановление Правительства РФ от 06.03.1998 № 283. Рос. газ., 1998, по. 52 (март).

9. Соколов Я.В., Бутынец Ф.Ф., Горечкая Л.Л., Панков Д.А. *Бухгалтерский учет в зарубежных странах*. Москва, ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. 664 с.

10. Соколов Я.В. *Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни*. Москва, Магистр, ИНФРА-М, 2010. 224 с.

FEATURES OF INFORMATION FORMATION ON THE COST OF ASSETS ACCORDING TO REQUIREMENTS OF NATIONAL AND INTERNATIONAL STANDARDS

Lavrukhina Tatyana Aleksandrovna, Cand. Sc. (Econ), Associate Prof.

Voronezh State University, University sq., 1, Voronezh, Russia, 394006;
e-mail: lta2001@mail.r

The article identifies the main types of evaluation assets cost, the carrying value, amortized cost, residual value, present value, fair value. The distinctive features of each value type are identified. There are investigated fundamental differences in the conceptual framework used in the valuation of assets in accordance with the requirements of Russian and international standards.

Keywords: Accounting, International standards of financial statements, assets, assessment methods, original cost book value, cost, residual value, liquidation value, present value, replacement cost, amortized cost, fair value.

References

1. Vakhrushina M.A., Mel'nikova L.A., *Mezhdunarodnye standarty finansovoi otchetnosti*. [International Financial Reporting Standards]. Moscow, Omega-L, 2009. 571 p. (In Russ.).
2. Damodaran A. *Investitsionnaia otsenka. Instrumenty i tekhnika otsenki liubykh aktivov*. [Investment assessment. Tools and equipment of an assessment of any assets.]. Moscow, Al'pina Biznes Buks, 2004. 1342 p.
3. Kontseptsia bukhgalterskogo ucheta v rynochnoi ekonomike Rossii [The accounting concept in market economy of Russia], Odobrena Metodologicheskim sovetom po bukhgalterskomu uchetu pri Ministerstve finansov RF, Prezidentskim sovetom Instituta professional'nykh bukhgalterov 29.12.1997, *Financial Newspaper*, 1998, no. 1 (January).
4. Kuter M.I. *Teoriia bukhgalterskogo ucheta* [Accounting theory]. Moscow, Finansy i statistika, 2003. 640 p. (In Russ.).
5. *Mezhdunarodnye standarty finansovoi otchetnosti* [International Financial Reporting Standards], [Handbook] in Sapozhnikova N.G. (Ed.). Moscow, KNORUS, 2012. 368 p.
6. The order of the Ministry of Finance of the Russian Federation «On introduction in action of International Financial Reporting Standards and Explanations of International Financial Reporting Standards in the territory of the Russian Federation» The order of the Ministry of Finance of the Russian Federation №. 160n of 25.11.2011.
7. RF Federal Law «About the consolidated reporting» of 27.07.2010 no. 208 FZ.
8. The program of reforming of accounting according to International Financial Reporting Standards. The resolution of the Government of the Russian Federation of 06.03.1998 № 283, *Rus. Newspaper*, 1998, no.52 (March).
9. Sokolov Ia.V., Butynets F.F., Goretskaia L.L., Pankov D.A. *Bukhgalterskii uchet v zarubezhnykh stranakh* [Accounting in foreign countries]. Moscow, Velbi, publishing house Prospekt, 2005. 664 p. (In Russ.).
10. Sokolov Ia.V. *Bukhgalterskii uchet kak summa faktov khoziaistvennoi zhizni* [Accounting as sum of the facts of economic life]. Moscow, Magistr, INFRA-M, 2010. 224 p. (In Russ.).