
СОВРЕМЕННЫЙ ПОДХОД К СТОИМОСТНОМУ ИЗМЕРЕНИЮ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Кеворкова Жанна Аракеловна¹, д-р экон. наук, проф.

Карпова Татьяна Петровна², д-р экон. наук, проф.

Карпова Виктория Вениаминовна³, д-р экон. наук, доц.

¹ Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Ленинградский пр., 49, Москва, 125993; e-mail: zhanna.kevorkova@mail.ru

² Санкт-Петербургский государственный экономический университет, наб. канала Грибоедова, д. 30-32, литер А, Санкт-Петербург, Россия, 191023; e-mail: t.p.karpova@gmail.com

³ Областное Государственное Бюджетное автотранспортное учреждение Администрации Смоленской области, п. Тихвинка, д. 34, Смоленск, Россия, 214019; e-mail: karpova24@gmail.com

Цель: статья посвящена проблемам управления стоимостью объектов основных средств в современных условиях при осуществлении операций в течение всего их жизненного цикла, начиная от приобретения и заканчивая выбытием, что невозможно без наличия информации об их стоимости. В статье рассматриваются принципы стоимостного измерения как начального этапа поступления объекта основных средств на баланс, их оценки в течение срока полезного использования и выбытия из эксплуатации. *Обсуждение:* одной из основных задач бухгалтерского учета является выбор стоимостной оценки вновь поступающего в организацию объекта основных средств и применения современной концепции управления их стоимостью. При использовании в практической деятельности концепции оптимальной архитектуры управления стоимостью основных средств, топ-менеджмент успешно решает задачи повышения эффективности управления как на уровне организации в целом, так и структурных подразделений. *Результаты:* представленная авторская позиция и современные подходы к оценке и формированию стоимостного измерения состояния объекта основных средств на всех стадиях его жизненного цикла даст возможность экономическим субъектам принимать эффективные управленческие решения и маневрировать производственными ресурсами.

Ключевые слова: стоимость, виды стоимости, объект, основные средства, бухгалтерский учёт, финансовый результат.

DOI: 10.17308/meps.2022.1/2760

Введение

Необходимость эффективного, качественного управления основными средствами (термин, употребляемый в экономической науке), обеспечивающих поступление доходов в организацию, потребовала использования инновационных подходов к стоимостному измерению объектов на всех этапах жизненного цикла каждого индивидуального объекта. Особое значение приобретает выбор стоимостной оценки вновь поступающего в организацию объекта и выработка основных положений стратегии управления основными средствами, в подавляющем большинстве действующих организаций, где они составляют либо значительную долю имущества, либо подавляющую часть имущественного комплекса [9].

Помимо затрат на осуществление технического перевооружения и реконструкции производства, которые нормативными документами законодатель разрешает присоединять к стоимости основных средств, появились операции обесценения и новая трактовка их переоценки [6, 11]. Для организации становится недопустимым продолжительное использование изношенных и морально устаревших машин и оборудования, а также признание немалых расходов на поддержание и ремонт такого рода оборудования в рабочем состоянии. Кроме того, в течение своего жизненного цикла объекты переносят свою стоимость на вновь созданный продукт, однако требуется их обоснованная оценка на каждой стадии участия в производственном процессе.

Методология исследования

В настоящее время в отечественной практике управления стали применять современную зарубежную концепцию управления стоимостью. Она возникла исходя из понимания и желания акционеров (собственников) увеличения прироста их благосостояния не путем введения новых мощностей или принятия новых работающих, ни увеличением выручки от продаж продукции, выполнения работ и услуг, а стоимостью организации, которой они владеют [7]. Внедрение такой системы – процесс довольно сложный, требующий наличия многих элементов, и продолжительный, состоящий из нескольких этапов. Ниже представлены в качестве основного элемента системы принципы выбора стоимости основных средств и основные этапы внедрения системы.

Разрабатывая и используя в практической деятельности концепцию оптимальной архитектуры управления стоимостью основных средств, можно успешно решать задачи повышения эффективности управления как на уровне организации в целом, так и на уровне кластера или региона. Однако в нормативных документах и экономической литературе этому инструментарию пока не уделяется должного значения [11], несмотря на то, что от этого зависит стоимость экономического субъекта, которая учитывается в процессах слияния, поглощения и приобретения. Однако, для того чтобы эффективно управлять стоимостью основных средств, необходимо соблюдение таких принципов как (рис. 1).

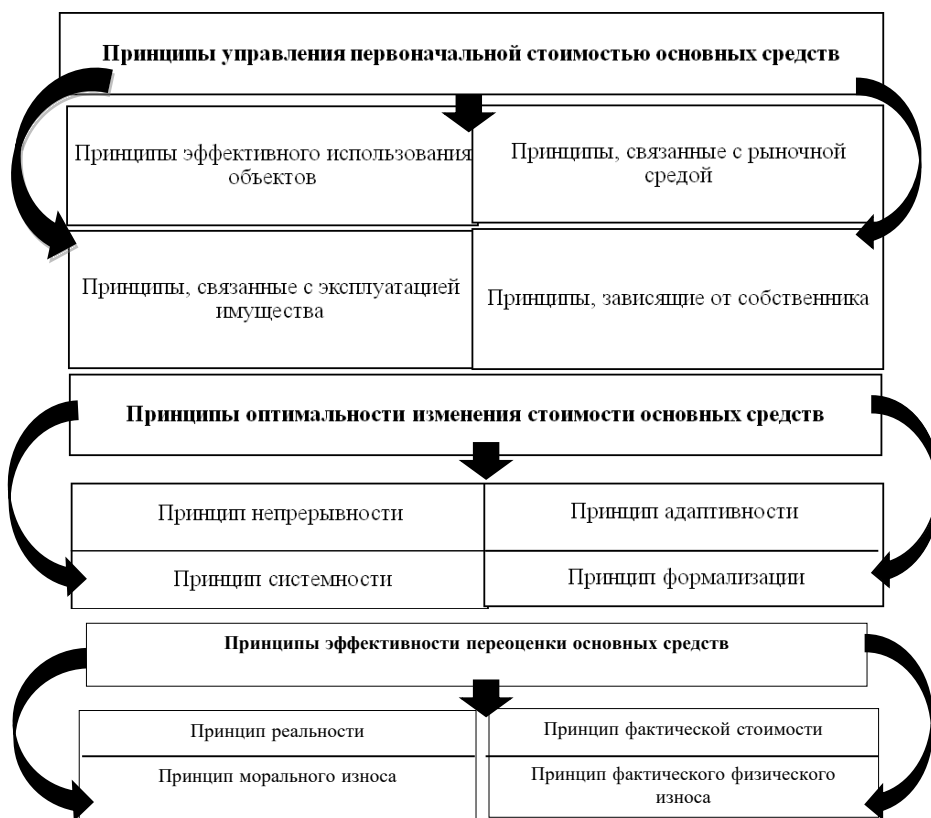


Рис. 1. Принципы управления стоимостью основных средств

Перечисленные принципы охватывают жизненный цикл приобретения объекта и принятия его на баланс организации. Объект, переданный и действующий, в эксплуатации имеет разный период своего жизненного цикла, который в экономике носит название периода полезного использования. В данном случае объект может находиться в различном физическом и моральном состоянии, приносить не только доходы, но и нести расходы на его эксплуатацию и плановые и внеплановые ремонты. Физическое и моральное состояние каждого объекта может влиять на его стоимость. Отсюда возникают операции обесценения и переоценки, а также выбора метода переноса стоимости объекта на вновь создаваемый продукт [9].

Архитектура управления стоимостью основных средств зиждется на содержании принципов, к системообразующим из которых, прежде всего, можно отнести принцип наиболее эффективного использования имущества. Под эффективным использованием при установлении стоимости на конкретную дату подразумевается самая высокая оценка объекта, обеспечивающая разумно возможное, физически осуществимое, финансово приемлемое, юридически допустимое практическое применение. Оценочные процедуры обосновываются проведением сравнительного анализа согласно критериям управления стоимостью (рис. 2).

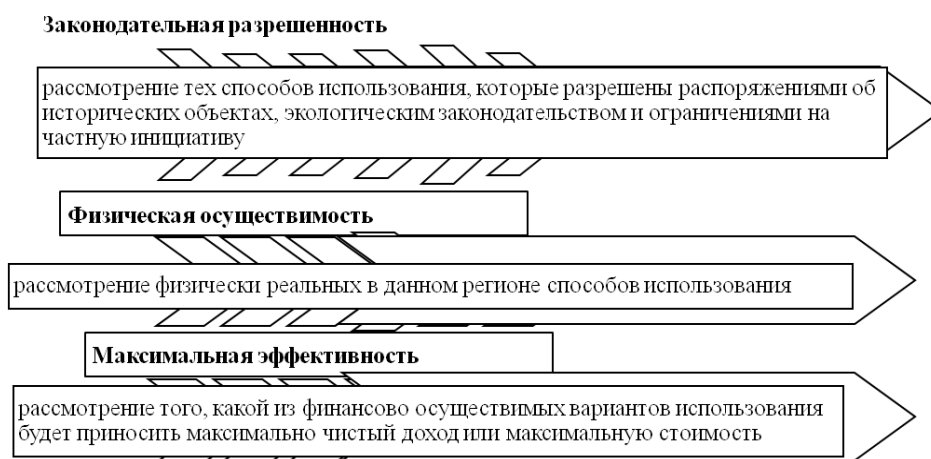


Рис. 2. Оценочные критерии управления стоимостью

Соблюдение названных критериев позволяет установить относительно такого особенного объекта, как участок землепользования, с учетом его расположения, ближайших окрестностей, ожидаемых изменений на рынке земли, оптимальную цену [8].

Другим не менее значимым в процессе выбора стоимости объекта является принцип оценки имущества, зависящий от собственника, который предъявляет определённые требования к условиям эксплуатации и к самому имуществу. Анализ практики показывает, что к требованиям собственника можно отнести величину чистого дохода от каждого объекта собственности; размер вклада конкретного объекта в общую стоимость, уровень снижения общей стоимости при отсутствии вклада, степень изменяющейся доходности.

Однако следует заметить, что представления производителя не ограничиваются требованиями собственника, а выдвигаются свои особые, в качестве которых выступают соблюдение условий сбалансированности, оптимальных величин стоимости на данном сегменте рынка имущества и оптимального разделения или объединения имущественных прав. Сбалансирование предполагает сочетание максимальной стоимости объекта с оптимальным набором факторов влияния на наибольшую доходность от эксплуатации имущества. Оптимальный размер стоимости, в свою очередь, полагает наличие на существующем сегменте рынка тенденций наибольшего спроса на конкретный вид объекта. Имущественные права на объект при установлении вида стоимости также используют при их разделении или соединении, чтобы стоимость достигла максимальной величины [5].

Достаточно важными являются принципы оценки, зависящие от состояния рыночной среды. Такого рода принципы представляют собой уровень спроса и предложений, то есть наличие взаимосвязи между потребностью в имуществе и ограниченностью его предложения, а также уровень прибыли на данном сегменте рынка должен быть выше, чем величина возмещения

стоимости факторов производства. Принцип жизненного цикла будет влиять на стоимость объекта исходя из измененной его величины в течение его жизни, что приводит к снижению доходности. Сюда же относятся принципы зависимости и соответствия. Считаем, что управление стоимостью основных средств должно учитывать тот факт, что стоимость конкретного объекта будет влиять на стоимость других объектов данного сегмента рынка. Принцип соответствия обращает на себя внимание при оценке объекта со стороны его способностей удовлетворять потребностям и ожиданиям рынка.

Принципы, связанные с эксплуатацией имущества, в большей мере характеризуют влияние на стоимость объекта факторов производства: труд, капитал, земля и управление. Отсюда множественность принципов, связанных с эксплуатацией, можно объединить в три группы (рис. 3).



Рис. 3. Принципы, связанные с эксплуатацией основных средств

Стоимость объекта, формируемая в рамках действующей организации в соответствии с указанными принципами, более важна для ее владельцев, менеджеров и инвесторов. Данная ситуация объясняется тем, что каждый фактор производства возмещается выручкой от продаж, поэтому изменение стоимости объекта будет прямо сказываться на доходности [6].

Считаем, что важно соблюсти принципы определения стоимости, основанные на представлениях менеджмента: замещения, полезности и ожидания. Естественно, что каждый объект основных средств тогда полезен, когда он может выполнять определенные функции в производстве или управлении. Если объект полезен, то он подлежит оценке, но если объект не полезен, тогда он подлежит замене и определению его остаточной стоимости. Принцип замещения по максимальной стоимости имущества вступает в силу в момент решения вопроса о минимальной цене, по которой может быть приобретен объект с аналогичной полезностью заменяемого. Отсюда проектирование плана инвестиций будет обосновано расчетами стоимости объектов, способных приносить будущие доходы в размерах ожидания. Определение стоимости объектов при формировании плана инвестирования ориентировано на выполнение процедур определения стоимости (рис. 4).

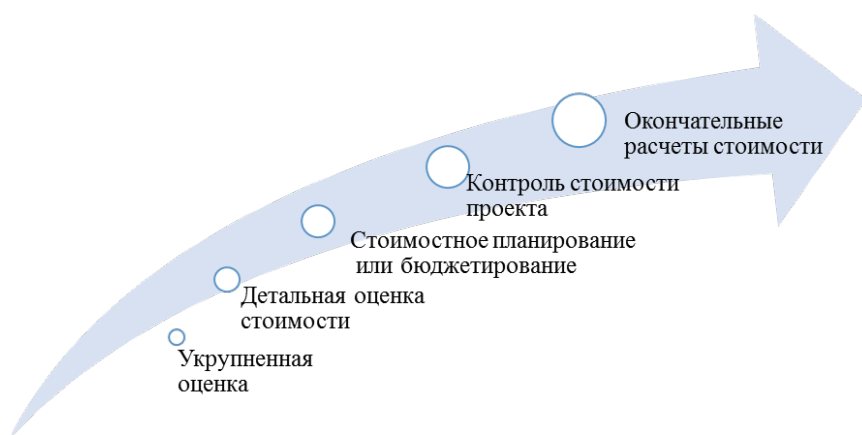


Рис. 4. Процедуры определения стоимости при формировании плана инвестиций

Несмотря на многообразие целеполагания принципов определения стоимости конкретного объекта основных средств они имеют ограниченную сферу использования, в частности, в управлении при планировании или решении вопросов о замене, продолжении использования, проведении ремонтов с одновременной модернизацией [9].

Реальная же оценка фондоотдачи, производимая по данным финансовой отчётности, основывается совершенно на иных подходах (рис. 5).

Не рассматривая многие десятилетия, применяемых в отечественной экономике, видов стоимости, обращаем внимание на то, что с 1 января 2022 года в бухгалтерской и статистической отчётности объекты основных средств бухгалтерами будут отражаться по другой стоимости, которая повлияет не только на организацию бухгалтерского учёта в экономических субъектах, но и вносимые изменения приведут к видоизменению его бизнес-процессов в целом.

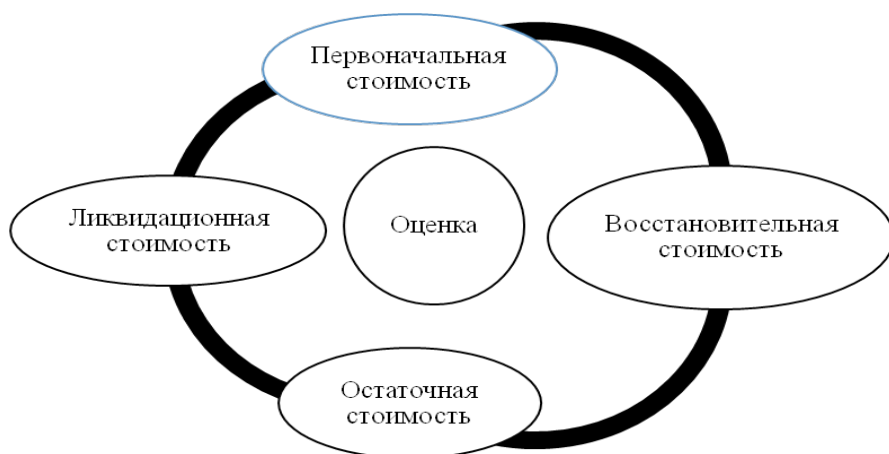


Рис. 5. Виды стоимости в экономике

Так, с указанной даты вступает в силу новый стандарт – ФСБУ 6/2020 (Приказ Минфина России от 17.09.2020 № 204н), согласно которому требуется усиление взаимодействия между подразделениями организации, трансформации документооборота, методик расчета эффективности управления имуществом [1]. Отсюда экономическим службам организаций важно быть готовым к применению нового стандарта.

Необходимо также отметить, что появляются новые положения по организации учёта основных средств с низкой стоимостью, когда при приобретении малоценных объектов основных средств разрешается списывать их стоимость в расходы текущего периода, а, следовательно, к управлению такими объектами применяется иной подход [2]. В частности, управление эффективностью использования объектов основных средств с низкой стоимостью будет аналогичным подходу к управлению запасами. Воспользоваться таким допущением организация вправе, если она в учетной политике установит лимит признания основных средств со стоимостью ниже установленного лимита и применения к ним подхода как к управлению запасами. В настоящее время этот лимит составляет 40 тыс. руб., по новому стандарту организация имеет право устанавливать свой внутренний стандарт с учётом существенности объектов. В принципе стоимость может быть определена в 100 тыс. руб. как это предусмотрено Налоговым Кодексом РФ. В этом случае следует обратить внимание на содержание статьи 257 НК РФ, нормами которой законодатель определяет, что в целях управления организацией малоценными основными средствами можно считать объекты стоимостью менее 100 тыс. руб. Считаем, что сообразуясь с новыми регламентирующими бухгалтерский учёт документами и налоговым законодательством, было бы разумно установить одинаковый лимит стоимости для учёта, отчётности и управления. При такой постановке отпадает необходимость расчета отложенных налогов, но появится возможность более прозрачного исчисления и раскрытия в отчётности и налоговых декларациях полученной прибыли.

Однако предварительные расчеты показывают, что такой подход к управлению стоимостью основных средств не всегда логичен. Это можно объяснить следующими ситуациями существующей в настоящее время практики управления (рис. 6).

Если система обеспечения информацией менеджмента относительно выбора вида стоимости, который может объективно оценивать эффективность использования объектов основных средств, то такая система подлежит реформации или доработке. И в этом случае можно предложить сгруппировать основные средства по основанию характера их использования, т.е. ориентироваться на групповую единицу учёта и признавать сгруппированную совокупность в качестве единого объекта основных средств [3]. Считаем, что такое предложение не будет противоречить положениям нового стандарта, устранил необходимость забалансового учёта, усилит ответственность за сохранность малоценных основных средств, позволит более объективно рассчитать финансовый результат организации.

Во-первых, одно основное средство стоимостью до 100 тыс. руб. может быть несущественным для организации в целом. Но в составе имущества могут иметь место сотни, а то и тысячи таких объектов. Их совокупная стоимость может быть существенной для показателей финансовой отчетности. И тогда списать на расходы стоимость этих основных средств уже нельзя

Во-вторых, списание на расходы значительного числа объектов с низкой стоимостью может неблагоприятным образом повлиять на финансовый результат отчетного периода. В некоторых случаях организации выгоднее показать активы в балансе, чем отражать их стоимость в расходах периода. Например, высокий показатель чистых активов важен, если организация планирует получать заемные средства

В-третьих, списание на расходы периода стоимости малоценных основных средств, не освобождает организацию от надлежащего контроля за их наличием и движением. Это требование стандарта (п. 5 ФСБУ 6/2020). Здесь может возникнуть проблема организации учета значительного количества объектов основных средств за балансом. И всё таки все объекты требуют управления их стоимостью с тем или иным подходом

Рис. 6. Выбор ситуаций реагирования на метод управления стоимостью объектов основных средств

Однако сроки полезного использования конкретных объектов основных средств внутри группового объекта и, следовательно, норма амортизации не должны существенно отличаться. Тогда появляется возможность объективного расчета экономической выгоды от принятого проекта инвестиций или использовать при решении вопроса включения проекта в план инвестиций. К тому же, создание группового объекта приводит к сокращению размера амортизационных отчислений. На такую возможность указывают Рекомендации Р-125/2021-КпР при использовании средневзвешенной нормы амортизации, расчет которой базируется на элементах амортизации объектов, входящих в группу [3].

В соответствии с п.37 ФСБУ 6/2020 перед составлением годовой бухгалтерской отчетности норма амортизации подлежит уточнению, равно как и при изменении обстоятельств, возникающих вследствие изменений элементов амортизации [1]. Топ-менеджменту при принятии решения о группировке объектов основных средств необходимо будет учесть:

- влияние принятого решения на изменение порядка их группировки в бухгалтерском, налоговом и статистическом видах учета. Если возникают существенные отклонения, то необходимо изменять учетную политику в сроки, установленные законодательством;
- важность сохранения информации о первоначальной стоимости и сроках полезного использования каждого объекта группы в рамках учетной системы организации, когда объекты, входящие в группу, имеют разную стоимость и их движение неравномерно [4].

Заключение

Немаловажным для управления стоимостью объектов основных

средств является определение ликвидационной стоимости в момент поступления объекта в организацию. Данная проблема непосредственно связана с выбором метода амортизации, решением вопросов группировки основных средств и применением оценочных процедур не только к поступающим новым объектам, но и находящимся к данному моменту в эксплуатации. Практика применения этих оценочных процедур требует отдельного детального рассмотрения.

Считаем, что новые нормативные документы рекомендуют совершенно иную модель управления стоимостью основных средств, которая предполагает выбор вариантов – с переоценкой и без неё. При этом переоценка базируется на расчетах доведения стоимости объекта до справедливой стоимости, а ее предметом выступает балансовая стоимость. Впервые регулирующие документы указывают на перспективу организации при изменении стоимости основных средств. При этом особых отличий в Рекомендациях и МСФО 16 «Основные средства», где также предусмотрена возможность выбора одной из двух моделей текущей оценки основных средств, не отмечено.

Список источников

1. Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» Приказ Минфина России от 17.09.2020 № 204н «Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» (Зарегистрировано в Минюсте России 15.10.2020 № 60399) Рекомендация Р-126/2021-КпР «Стоимостной лимит для основных средств» Принята Комитетом по рекомендациям (КпР) 29 марта 2021.
2. Рекомендация Р-125/2021-КпР «Групповая единица учета основных средств» Принята Комитетом по рекомендациям (КпР) 19 марта 2021.
3. Рекомендация Р-118/2020-КпР «Переклассификация дооцененных основных средств в долгосрочные активы к продаже» Утверждена Комитетом по рекомендациям (КпР) 2020-07-23.
4. Карпова В.В. *Оценка как элемент системы бухгалтерского учета и отчетности*: монография. Москва, ООО «ЮНИТИ-Дана», 2004.
5. Карпова В.В. *Признание справедливой стоимости в международных стандартах финансовой отчетности: единые требования и прежние разногласия // Экономические и гуманитарные науки*, 2012, no. 6 (245), с. 47-53.
6. Карпова В.В. *Стоимостное измерение в системе бухгалтерского учёта и отчетности (современная теория и практика)*: автореферат диссертации доктора экономических наук / Нижегородский исследовательский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, Нижний Новгород, 2011, с. 51.
7. Карпова Т.П. *Бухгалтерский управленческий учет производства: концепция совершенствования*: дис. ... д-ра экон. наук. Москва, 2004.
8. Карпова Т.П. *О согласовании методологии трех бухгалтерских систем в процессе формирования единого учетного пространства // Учет. Анализ. Аудит*, 2014, no. 1, с. 45-50.
9. Карпова Т.П., Верецук И.И. *Взаимосвязь управленческих технологий и содержания управленческого учета // Научные труды международной научно-практической конференции ученых МАДИ, (ГТУ), РГАУ-МСХА, ЛНАУ*. Изд-во "Московский автомобильно-дорожный государственный технический университет" (МАДИ)(Москва), 2012, с. 53-56.
10. Кеворкова Ж.А. *Обесценение активов как метод реализации принципа осмотрительности*: монография. Калуга, 2017.

MODERN APPROACH TO THE COST MEASUREMENT OF FIXED ASSETS IN THE ACCOUNTING SYSTEM

Kevorkova Zhanna Arakelovna¹, Dr. Sc. (Econ.), Prof.

Karpova Tatiana Petrovna², Dr. Sc. (Econ.), Prof.

Karpova Victoria Veniaminovna³, Dr. Sc. (Econ.), Assoc. Prof.

¹ Doctor of Economics, Professor, Financial University under the Government of the Russian Federation, Leningradsky ave., 49, Moscow, Russia, 125993; e-mail: zhanna.kevorkova@mail.ru

² St. Petersburg State University of Economics, nab. Griboyedov Canal, 30-32, lit. A, St. Petersburg, Russia, 191023; e-mail: t.p.karpova@gmail.com

³ Regional State Budgetary Motor Transport Institution of the Administration of the Smolensk Region, p. Tikhvinka, 34, Smolensk, Russia, 214019; e-mail: karpova24@gmail.com

Purpose: the article is devoted to the problems of managing the value of fixed assets in modern conditions when performing operations throughout their entire life cycle, starting from acquisition and ending with disposal, which is impossible without the availability of information about their value. The article discusses the principles of cost measurement as the initial stage of the receipt of fixed assets on the balance sheet, their evaluation during the useful life and decommissioning. *Discussion:* one of the main tasks of accounting is the choice of the valuation of the newly entering the organization of fixed assets and the application of the modern concept of their cost management. When using the concept of optimal cost management architecture of fixed assets in practice, top management successfully solves the tasks of improving management efficiency both at the level of the organization as a whole and structural divisions. *Results:* the presented author's position and modern approaches to the assessment and formation of the cost measurement of the state of an object of fixed assets at all stages of its life cycle will enable economic entities to make effective management decisions and maneuver production resources.

Keywords: cost, types of cost, object, fixed assets, accounting, financial result.

References

1. Federal Accounting Standard FSB 6/2020 «Fixed Assets» Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated 17.09.2020 № 204n «On Approval of Federal Accounting Standards FSB 6/2020 «Fixed Assets» and FSB 26/2020 «Capital Investments» (Registered with the Ministry of Justice of the Russian Federation on 15.10.2020 № 60399). Recommendation P-126/2021-CRC «Cost limit for fixed assets» was adopted by the Recommendations Committee (CRC) on

March 29, 2021.

2. Recommendation P-125/2021-CRC «Group accounting unit of fixed assets» Adopted by the Recommendations Committee (CRC) on March 19, 2021.

3. Recommendation P-118/2020-CRC «Reclassification of undervalued fixed assets into non-current assets for sale» Approved by the Recommendations Committee (CRC) 2020-07-23.

4. Karpova V.V. *Otsenka kak element systemi buhgalterskogo ucheta I otchetnosti* [Assessment as an element of the accounting and reporting system] Monograph. Moscow, UNITY-Dana LLC, 2004.

5. Karpova V.V. Priznanie spravedlivoy stoimosti v mezhdunarodnyh standartah finansovoy otchetnosti: edinye trebovaniya I prezhnie raznogiya. [Recognition of fair value in international Financial reporting standards: uniform requirements and previous disagreements]. *Economic and humanitarian sciences*, 2012, no. 6 (245), pp. 47-53.

6. Karpova V.V. *Stoimostnoe izmerenie v sisteme buhgalterskogo ucheta I otchetnosti (sovremennaya teoriya i praktika) avtoreferat dissertatsii doktora ekonomicheskikh nauk* [Cost measurement in the accounting and reporting system (modern theory and practice) abstract of the dissertation of the Doctor of Economics] /

Nizhny Novgorod Research State University named after N.I. Lobachevsky, Nizhny Novgorod, 2011, p. 51.

7. Karpova T.P. *Buhgalterskiy upravlencheskiy uchet proizvodstva: kontseptsiya sovershenstvovaniya* [Accounting management accounting of production: the concept of improvement]: dis. ... Doctor of Economics. Moscow, 2004.

8. Karpova T.P. O soglasovanii metodologii trekh buhgalterskiy system v processe formirovaniya edinogo uchetnogo prostranstva [On the coordination of the methodology of three accounting systems in the process of forming a single accounting space]. *Accounting. Analysis. Audit*, 2014, no. 1, pp. 45-50.

9. Karpova T.P., Veretsuk I.I. Vzaimosvyaz upravlencheskiy tehnologii I sodержanya upravlencheskogo ucheta [The relationship of management technologies and the content of management accounting]. *Scientific papers of the International scientific and practical conference of MADI scientists*, (GTU), RGAU-MSHA, LNAU. Publishing house: Moscow Automobile and Road Engineering State Technical University (MADI)(Moscow) 2012, pp. 53-56.

10. Kevorkova Zh.A. *Obestsenenie aktivov kak metod realizatsii principa osmotritelnosti* [Depreciation of assets as a method of implementing the principle of prudence]. Monograph. Kaluga, 2017.