
ВИДЫ ОЦЕНОК ОБЪЕКТОВ В СООТВЕТСТВИИ С ФСБУ 6/2020 «ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА»: НОВАЦИИ ИЛИ ТРАДИЦИИ

Ситникова Валентина Анатольевна¹, канд. экон. наук, доц.

Ситникова София Александровна², канд. экон. наук

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

²Воронежский государственный университет, Университетская пл., 1, Воронеж, Россия, 394018; e-mail: sofia_sitnikova@mail.ru

Предмет: оценка объектов основных средств в соответствии с требованиями ФСБУ 6/2020 «Основные средства». *Цель:* анализ оценок основных средств, введенных ФСБУ 6/2020, для выявления степени их новизны и особенностей формирования для российской практики. *Дизайн исследования:* в статье проведен анализ оценок, которые введены в связи с обязательным применением ФСБУ 6/2020 «Основные средства». Положения нормативных документов и рекомендаций Фонда «НРБУ «БМЦ» в отношении оценки объектов до перехода к требованиям указанного стандарта позволяли использовать некоторые «новые» оценки, в том числе ликвидационную и балансовую стоимости, а также такой инструмент, как обесценение, до введения в практику ФСБУ 6/2020 «Основные средства». Исследование основано, прежде всего, на требованиях положений нормативных документов, в том числе действовавших до введения в практику ФСБУ 6/2020 «Основные средства». *Результаты:* исследование совокупности оценок основных средств позволило утверждать, что количество оценок, которые введены в связи с переходом на ФСБУ 6/2020, заметно меньше количества оценок, которые применялись ранее. Отмеченный факт не означает упрощение оценивания объектов в связи с появлением необходимости использования справедливой стоимости, а также с обязанностью определения ликвидационной стоимости. Сравнительно новой для российской практики является лишь оценка по справедливой стоимости. Определение справедливой стоимости может вызвать затруднение в организациях, не имеющих опыта работы по международным стандартам финансовой отчетности

Ключевые слова: оценка, основные средства, справедливая стоимость, ФСБУ 6/2020 «Основные средства».

Введение

ФСБУ 6/2020 «Основные средства»¹ (далее – ФСБУ 6/2020) является одним из стандартов, обязательных для применения, начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2022 год. Решение о переходе на указанный стандарт до отмеченного срока могло быть принято организациями самостоятельно. Стандарт привнес в российскую практику изменение модели оценки объектов основных средств. Определяя наиболее важные события в развитии российских и международных подходов к бухгалтерскому учету основных средств, Дружиловская Э.С. указывает 2020 год, в котором утвержден ФСБУ 6/2020 и 2022 год, в котором указанный стандарт вступил в силу для обязательного применения [1].

Бесспорно, модель оценки объектов основных средств при переходе на ФСБУ 6/2020 существенно изменилась, что вызвало ряд проблемных вопросов у ученых и практиков. Определенный вклад в решение проблем вносят рекомендации Фонда «НРБУ «БМЦ», одной из них является Рекомендация Р-106/2019-КпР «Изменение модели оценки основных средств при переходе на ФСБУ» [8]. Проведем исследование в отношении вновь вводимых оценок основных средств и предпримем попытку определения степени их новизны для российской учетной практики. Важно, что оценка основных средств не может быть исследована лишь на основе положений ФСБУ 6/2020, в связи с чем важно принимать во внимание порядок оценки капитальных вложений в соответствии с введенным в практику ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»² (далее – ФСБУ 26/2020). Следует отметить, что ранее нами уделялось некоторое внимание вопросам оценки объектов основных средств [12].

Методы и результаты исследования

Структура ФСБУ 6/2020 позволяет выделить оценку основных средств при признании, проявлением которой является первоначальная стоимость, и оценку объектов после признания, то есть последующую оценку. Из норм ФСБУ 6/2020 известно, что первоначальной стоимостью считается «общая сумма связанных с этим объектом капитальных вложений, осуществленных до признания объекта основных средств в бухгалтерском учете» (п. 12). Соответственно, подробные положения о формировании первоначальной стоимости содержатся уже в ФСБУ 26/2020. Положения ФСБУ 26/2020 позволяют утверждать, что оценка капитальных вложений представляет собой оценку объектов основных средств до момента их признания:

– под капитальными вложениями понимаются «затраты организации

¹ 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».

² 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».

на приобретение, создание, улучшение и (или) восстановление объектов основных средств» (п. 5 ФСБУ 26/2020). Как следствие, у организации есть уверенность в том, что капитальные вложения приведут к появлению объекта, который будет соответствовать признакам, позволяющим его квалифицировать как объект основных средств;

– соблюдение условий признания капитальных вложений не зависит от того, «осуществлены ли они при первоначальном приобретении, создании объектов основных средств или при последующем улучшении и (или) восстановлении их» (п. 6 ФСБУ 26/2020). Таким образом, при совершении капитальных вложений организация осуществляет первоначальное приобретение, создание, последующее улучшение или восстановление объектов основных средств;

– «единицей учета капитальных вложений является приобретаемый, создаваемый, улучшаемый или восстанавливаемый объект основных средств» (п. 7 ФСБУ 26/2020), то есть определение единицы учета капитальных вложений демонстрирует либо уверенность в том, что капитальные вложения приведут к появлению объекта, который будет соответствовать признакам основного средства (при приобретении и создании), либо связано с непосредственными действиями с объектом, который уже ранее квалифицирован как объект основных средств (при улучшении и восстановлении).

В свою очередь последующая оценка предусмотрена после признания объектов. Раздел II ФСБУ 6/2020 называется «Оценка», в тексте раздела содержится информация о порядке последующей оценки объектов в бухгалтерском учете, соответственно, по первоначальной и переоцененной стоимости, а также непосредственно в бухгалтерском балансе – по балансовой стоимости. Порядок формирования оценок конкретизируется в тексте стандарта.

Изложенная выше информация позволяет исследовать оценку основных средств до признания, при признании и после признания. Оценка основных средств до признания определяется ФСБУ 26/2020 как для целей бухгалтерского учета (фактические затраты), так и для раскрытия информации о капитальных вложениях в бухгалтерском балансе (балансовая стоимость). При признании предусмотрена оценка в бухгалтерском учете (первоначальная стоимость), а после признания (последующая оценка) установлена как для целей бухгалтерского учета (первоначальная и переоцененная стоимости), так и для целей формирования бухгалтерского баланса (балансовая стоимость).

ФСБУ 26/2020 содержит информацию как по конкретизации затрат, которые относятся к капитальным вложениям, так и по условиям, одновременное соблюдение которых является основанием для признания капитальных вложений. Признание объектов капитальных вложений предусмотрено в оценке «по фактическим затратам», формируемая при этом стоимость названия не получила. В отношении рассматриваемой оценки возможны осо-

бенности формирования в различных ситуациях, что приводит к появлению в стандарте других оценок – справедливой, балансовой и расчетной стоимостей, а также чистой стоимости продажи и стоимости аналогичных ценностей:

– справедливая стоимость определяется для передаваемых (в некоторых ситуациях – приобретаемых) ценностей, как предусмотрено п. 13 ФСБУ 26/2020 (если договором на осуществление капитальных вложений предусмотрено выполнение обязательств неденежными средствами, а также в случае безвозмездного получения имущества (п. 14);

– балансовая стоимость предусмотрена в отдельных случаях в п. 13 для применения к стоимости передаваемых активов при выполнении обязательств неденежными средствами;

– расчетная стоимость, чистая стоимость продажи и стоимость аналогичных ценностей связаны с возможным решением об использовании или продаже полученных при осуществлении капитальных вложений материальных ценностей. В п. 15 ФСБУ 26/2020 указано, что «расчетная стоимость таких ценностей вычитается из величины капитальных вложений». Отмеченной информации недостаточно для оценки полученных материальных ценностей, но далее указано: «расчетная стоимость полученных ценностей определяется исходя из их справедливой стоимости, чистой стоимости продажи, стоимости аналогичных ценностей и не может быть выше суммы затрат, из которой вычитается эта стоимость». Таким образом, норма содержит перечисление оценок, которые предполагают принципиально различные подходы к «измерению». При этом также отмечается, что этот порядок «применяется также к материальным ценностям, оставшимся неиспользованными при осуществлении капитальных вложений». Приводимые варианты определения расчетной стоимости (исходя из их справедливой стоимости, чистой стоимости продажи, стоимости аналогичных ценностей) относятся, прежде всего, к запасам, которые получены организацией при осуществлении капитальных вложений.

Информация о необходимости раскрытия в бухгалтерской (финансовой) отчетности с учетом существенности сведений о балансовой стоимости капитальных вложений содержится в п. 23 ФСБУ 26/2020.

Таким образом, в рассмотренном стандарте раскрывается оценка «по фактическим затратам», которая название не получила, при этом стандарт содержит информацию о порядке формирования такой оценки. Особенности определения фактических затрат в различных ситуациях привели к появлению в стандарте таких оценок, как справедливая, балансовая и расчетная стоимости, а также чистая стоимость продажи и стоимость аналогичных ценностей. При этом непосредственно в стандарте не раскрывается содержание этих видов стоимостей и порядок их формирования, что может негативно отразиться на их понимании и соответствующем применении. Некоторые ответы можно получить из Международных стандартов финансо-

вой отчетности, тем более, что стандарт неоднократно адресует к их положениям: при определении справедливой стоимости – к стандарту (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», при организации порядка проверки актива на обесценение – к МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

Обратимся теперь к ФСБУ 6/2020 «Основные средства» для выявления изменений в порядке оценки объектов основных средств при признании и после признания. Так, положения стандарта содержат с целью применения следующие оценки в учете основных средств: первоначальная стоимость, последующая оценка, переоцененная стоимость, балансовая стоимость, справедливая стоимость, ликвидационная стоимость и рыночная цена.

Первоначальной, согласно п. 12 стандарта, является стоимость, по которой объект основных средств оценивается при признании в бухгалтерском учете. Далее приводится порядок определения первоначальной стоимости как общей суммы связанных с этим объектом капитальных вложений, осуществленных до признания объекта основных средств в бухгалтерском учете. Первоначальная стоимость рассматривается в ФСБУ 6/2020 не только как оценка при признании объекта, но и как способ оценки основных средств после признания, т.е. как способ последующей оценки (п. 13).

Первоначальная оценка не является новой для российской практики, она применялась и ранее в соответствии с ФСБУ (ПБУ) 6/01³ и Методическими указаниями по учету основных средств⁴ как стоимость, по которой объекты принимались к бухгалтерскому учету. В ранее действовавших нормативных документах содержались подробные сведения о порядке формирования первоначальной стоимости объекта в зависимости от основания его поступления в организацию.

Понятие последующей оценки объектов применяется в п. 13 ФСБУ 6/2020. Определение последующей оценки отдельно не раскрывается в стандарте, но ее содержание становится понятным из текста стандарта – это оценка объекта после признания. Стандартом предложены варианты последующей оценки: первоначальная и переоцененная стоимости. Таким образом, переоцененная стоимость включена в стандарт как один из способов последующей оценки объекта, т.е. оценки после признания. Содержание переоцененной стоимости отдельно не раскрывается, но, исходя из смыслового содержания положений стандарта, она представляет собой стоимость после переоценки. Также, исходя из содержания стандарта, переоцененная стоимость является справедливой, либо существенно не отличается от справедливой по состоянию на дату переоценки. Таким образом, справедливая стоимость является мерой переоцененной стоимости. В стандарте не раскрывается порядок формирования справедливой стоимости, но содер-

³ Приказ Минфина РФ от 13.10.2003 № 91н (ред. от 24.12.2010, с изм. от 23.01.2020) «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств» (утратил силу).

⁴ «Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 17.02.2021).

жится ссылка на Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости». Справедливая стоимость является новой оценкой для учетной практики организаций в условиях применения российских стандартов бухгалтерского учета.

Инструмент переоценки объектов основных средств использовался и ранее. В результате переоценки групп однородных объектов получали текущую (восстановительную) стоимость (п. 15 ПБУ 6/01). Несколько подробнее информация о текущей (восстановительной) стоимости раскрывалась в п. 43 Методических указаний по учету основных средств. При этом единого подхода к терминологии не наблюдалось, о чем свидетельствовали нормы п. 41 Методических указаний по учету основных средств: при изложении цели переоценки объектов (п. 41) норма была изложена с использованием рыночных цен, содержание указанной оценки не раскрывалось. Как следствие, возникал вопрос о соотношении понятий либо возможности отождествления текущей рыночной стоимости в ПБУ 6/01 и рыночной цены в Методических указаниях по учету основных средств. Примечательно, что оценка по рыночной цене применяется и в ФСБУ 6/2020, но ее содержание в отмеченном стандарте также не раскрывается.

В прошлом осталось не только использование текущей (восстановительной), но и остаточной стоимости. Содержание остаточной стоимости в ПБУ 6/01 не характеризовалось, вместе с тем указанная стоимость использовалась при изложении некоторых норм в документе (п. 19), а порядок ее формирования подробно приводился в п. 54 б) Методических указаний по учету основных средств.

В рамках исследования последующей оценки объектов основных средств большой научный интерес представляют результаты обобщения исторического опыта стоимостного измерения объектов бухгалтерского учета, которые были получены Сапожниковой Н.Г. и Чаплыгиной А.Д. При этом авторами в том числе были исследованы основные положения переоценок основных средств, проведенных по состоянию на 01.01.1925 г., 01.01.1960 г., 01.01.1972 г., 01.07.1992 г. [10, с. 138-140].

В ФСБУ 6/2020 (п. 17) появляется балансовая стоимость основных средств, согласно п. 25 она представляет собой «первоначальную стоимость, уменьшенную на суммы накопленной амортизации и обесценения». Также в стандарте отмечается, что по балансовой стоимости основные средства отражаются в бухгалтерском балансе (п. 25). Представление о балансовой стоимости основных средств приближено к нормам МСФО (IAS) 16 «Основные средства»⁵.

Следует отметить, что понятие балансовой стоимости, несмотря на то, что ему не уделялось внимания в ранее действующем стандарте по учету основных средств, не является новым для российской практики. Вопрос

⁵ Приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н (ред. от 11.04.2018) «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации».

об обесценении основных средств был поставлен в Рекомендации Фонда «НРБУ «БМЦ» Р-56/2015-КпР «Обесценение основных средств», принятой в 2015г. [6]. В рекомендации отмечалось, что в нормативных документах «не рассматриваются вопросы обесценения основного средства, не указывается на необходимость, возможность или запрет вычитать из первоначальной стоимости основного средства наряду с накопленной амортизацией также накопленное обесценение объекта при расчёте величины, по которой актив должен представляться в бухгалтерском балансе». На основе анализа норм регулирующих документов в рекомендации обоснована возможность и целесообразность проверки основных средств на обесценение и раскрыт порядок отражения записей на счетах бухгалтерского учета. Рекомендацией не только введено понятие балансовой стоимости, но и раскрыт порядок ее определения: «величина накопленного обесценения основного средства вычитается из первоначальной (в том числе с учётом переоценок) стоимости основного средства наряду с накопленной амортизацией с целью определения суммы, по которой основное средство подлежит представлению в бухгалтерском балансе (балансовой стоимости)». Таким образом, положения Международных стандартов финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства» и (IAS) 36 «Обесценение активов» в отношении формирования «балансовой» стоимости были и ранее применимы в рамках российских стандартов.

Следует отметить, что в ФСБУ 6/2020 порядок исчисления балансовой стоимости указан для ситуации выбора организацией способа последующей оценки «по первоначальной стоимости». Способ «по переоцененной стоимости» предполагает пересчет первоначальной стоимости объекта и накопленной амортизации (п. 17). Организация может принять решение об использовании способа проведения переоценки, при котором сначала уменьшается первоначальная стоимость на сумму накопленной амортизации, а затем производится пересчет полученной суммы до справедливой стоимости. В любом случае в результате переоценки будет получена переоцененная стоимость. Как следствие, при проведении хотя бы одной переоценки в расчете балансовой стоимости уже будет применяться не первоначальная, а «переоцененная стоимость», аналогом которой в соответствии с ФСБУ (ПБУ) 6/01 являлась текущая (восстановительная) стоимость. В случае выбора способа учета «по переоцененной стоимости» расчет балансовой стоимости должен проводиться с использованием величин переоцененных первоначальной стоимости и амортизации.

С этой точки зрения в рассмотренной выше Рекомендации Фонда «НРБУ «БМЦ» Р-56/2015-КпР порядок определения балансовой стоимости является более корректным, поскольку «величина накопленного обесценения основного средства вычитается из первоначальной (в том числе с учётом переоценок) стоимости основного средства наряду с накопленной амортизацией...».

Указание в ФСБУ 6/2020 на то, что в расчетах может применяться не только первоначальная стоимость объекта при раскрытии порядка определения балансовой стоимости, но и переоцененная стоимость, возможно, способствовало бы повышению точности формулировок. Это важно, поскольку «при оценке основных средств по переоцененной стоимости стоимость основного средства регулярно переоценивается...» (п. 15 стандарта).

Ликвидационная стоимость, как указано в п. 30 стандарта, представляет собой величину, «которую организация получила бы в случае выбытия данного объекта (включая стоимость материальных ценностей, остающихся от выбытия) после вычета предполагаемых затрат на выбытие; причем объект основных средств рассматривается таким образом, как если бы он уже достиг окончания срока полезного использования и находился в состоянии, характерном для конца срока полезного использования».

Ликвидационная стоимость не была предусмотрена в стандартах до ввода в действие ФСБУ 6/2020, но указанная оценка также не является новой для российской практики, поскольку вопрос о ее применении был поставлен в Рекомендации Р-59/2015-КпР «Стоимость основных средств, погашаемая при амортизации» Фонда «НРБУ «БМЦ» [7]. На основе анализа норм регулирующих документов в рекомендации был сделан вывод о целесообразности определения годовой суммы амортизационных отчислений таким образом, «чтобы к концу срока полезного использования его остаточная стоимость равнялась сумме, которую организация ожидает возместить по истечении срока полезного использования основного средства путем продажи объекта, его составных частей, лома, отходов от него, либо иным образом (если такая величина существенна и может быть надёжно определена)». Таким образом, положения МСФО (IAS) 16 «Основные средства» в отношении амортизируемой величины и ликвидационной стоимости применимы были и в рамках действующих российских стандартов до принятия ФСБУ 6/2020.

Однако применение рекомендаций Фонда «НРБУ «БМЦ» не является обязательным, в этой связи велика вероятность того, что ликвидационная стоимость на практике использовалась небольшим количеством организаций, тем более, что применение этой оценки усложняет работу бухгалтерской службы. Применение ликвидационной стоимости требует отражения информации о ней в первичной учетной документации, в учетных регистрах и раскрытия в бухгалтерской (финансовой) отчетности. ФСБУ 6/2020 обязывает организации пересматривать ликвидационную стоимость объекта ежегодно, результаты пересмотра также следует документировать. Необходимость документирования возникает не только в том случае, когда происходит изменение ликвидационной стоимости, но и в случае, когда требуется подтверждение величины ликвидационной стоимости, которая не изменилась.

Подчеркивая значение определения ликвидационной стоимости для управления стоимостью объектов основных средств, Кеворкова Ж.А., Карпо-

ва Т.П. и Карпова В.В. отмечают, что «практика применения этих оценочных процедур требует отдельного детального рассмотрения» [3, с. 131].

Рыночная цена рассматривается в стандарте в качестве информации для определения справедливой стоимости «в отношении основных средств, оцениваемых на основе переоцененной стоимости» (п. 46). Содержание рыночной цены в стандарте не раскрывается. Рыночная цена применялась и ранее, при этом ее содержание непосредственно в документах, регулирующих бухгалтерский учет основных средств, также не раскрывалось.

Применение рыночной цены было связано с вопросами переоценки, так же как и текущей (восстановительной) стоимости и реальной стоимости. В Методических указаниях по учету основных средств отмечалось: «переоценка объектов основных средств производится с целью определения реальной стоимости объектов основных средств путем приведения первоначальной стоимости объектов основных средств в соответствие с их рыночными ценами и условиями воспроизводства на дату переоценки» (п. 41). При этом содержание рыночной стоимости в нормативном документе не раскрывалось, а реальная стоимость определялась «путем приведения первоначальной стоимости объектов основных средств в соответствие с их рыночными ценами и условиями воспроизводства на дату переоценки». Таким образом, документ вносил некоторую ясность в вопрос о формировании «переоцененной» стоимости, но вместе с тем при изложении требований вводил дополнительные оценки, что вызывало потребность в поясняющей информации.

Полагаясь на содержание изложенной информации, можно было сделать некоторые выводы, например: реальная стоимость находится в зависимости от рыночных цен, но не всегда соответствует им, поскольку зависит еще от условий воспроизводства на дату переоценки; рыночные цены только в совокупности с условиями воспроизводства объекта представляют его реальную стоимость; реальная стоимость достигалась только при проведении первой переоценки посредством «приведения первоначальной стоимости объектов» в соответствие с их рыночными ценами и условиями воспроизводства.

Однако выводы, которые следовали из содержания документа, не вносили ясность в вопрос оценки объектов. Например, отсутствовала полная ясность по вопросу соотношения реальной стоимости и текущей (восстановительной) стоимости. Поскольку текущая (восстановительная) стоимость определялась в результате переоценки, то можно было предположить, что реальная стоимость соответствовала текущей (восстановительной) стоимости. Реальная оценка имела отношение только к первой переоценке объекта, как следствие, справедливо было бы утверждение о том, что реальная оценка соответствовала текущей (восстановительной) стоимости объекта, которая определялась только при первой переоценке.

Неоднозначное понимание тех или иных оценок, применявшихся в прошлых периодах, также было возможно по вопросу соотношения реальной

стоимости, указанной в Методических указаниях по учету основных средств, и текущей рыночной стоимости, которая была предусмотрена в ПБУ 6/01. Поскольку в соответствии с п. 23 Положения по ведению бухгалтерского учета⁶ «формирование текущей рыночной стоимости производится на основе цены, действующей ...», то текущая рыночная стоимость и рыночная цена являются тождественными понятиями. Однако выше на основе положений нормативных документов был сделан вывод о том, что реальная стоимость не всегда соответствовала рыночной цене объекта. Кроме того, реальная стоимость, как следовало из Методических указаний по учету основных средств, возникала только при первой переоценке объекта.

Сопоставление оценок, которые применяются в бухгалтерском учете основных средств в настоящее время и используемых ранее, содержится в таблице 1.

Таблица 1

Сопоставление оценок, применяемых в соответствии с ФСБУ 6/2020 и применявшихся ранее в бухгалтерском учете основных средств

Виды оценок	Ссылки на документы, раскрывающие содержание оценок или порядок их формирования	
	ФСБУ 6/2020	Документы, которые применялись до введения в практику ФСБУ 6/2020
Первоначальная стоимость	П. 12, 13	П. 7-12 ФСБУ (ПБУ) 6/01; П. 23-40 Методических указаний по учету основных средств
Последующая оценка	П. 13	П. 41-48 Методических указаний по учету основных средств
Переоцененная стоимость	П. 13, 15	---
Текущая (восстановительная) стоимость	---	П. 15 ФСБУ (ПБУ) 6/01; П. 43 Методических указаний по учету основных средств
Справедливая стоимость	П. 15	---
Балансовая стоимость	П. 25	Рекомендация 56/2015-КлР «Обесценение основных средств» Фонда «НРБУ «БМЦ»
Остаточная стоимость	---	П. 19 ФСБУ (ПБУ) 6/01; П. 54 б) Методических указаний по учету основных средств
Ликвидационная стоимость	П. 30	Рекомендация 59/2015-КлР «Стоимость основных средств, погашаемая при амортизации» Фонда «НРБУ «БМЦ»
Рыночная цена	П. 46	П. 41 Методических указаний по учету основных средств
Текущая рыночная стоимость	---	П. 10 ФСБУ (ПБУ) 6/01; П. 23 Положения по ведению бухгалтерского учета
Реальная стоимость	---	П. 41 Методических указаний по учету основных средств

⁶ Приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н (ред. от 11.04.2018) «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации».

Заключение

Таким образом, проведенное исследование позволяет утверждать:

– количество оценок, которые введены в связи с переходом на ФСБУ 6/2020, заметно меньше количества оценок, которые применялись до перехода на ФСБУ 6/2020. Отмеченный факт не означает упрощение оценивания объектов в связи с появлением необходимости использования справедливой стоимости, а также в связи с обязанностью определения ликвидационной стоимости;

– содержание не всех видов оценок раскрывается в ФСБУ 6/2020, что может оказать негативное влияние на обоснованность их практического применения и, как следствие, на уровень достоверности информации в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности;

– сравнительно новой для российской практики является лишь оценка по справедливой стоимости. Определение справедливой стоимости может вызвать затруднение в организациях, не имеющих опыта работы по международным стандартам финансовой отчетности. Исследованию содержания и порядка применения справедливой стоимости большое внимание уделяют ученые и практики [2, 4, 5, 9 и др.]. Сапожникова Н.Г. и Чаплыгина А.Д. в своем исследовании [11] отмечают, что «необходимость перехода от оценки по фактической себестоимости (первоначальной стоимости) к оценке по справедливой стоимости» во многом вызвана инфляционными процессами. Следует обратить внимание, что в организациях государственного сектора справедливая стоимость была введена для применения с 2018 г.

Сложности, связанные с применением справедливой стоимости, приводят к неприменению экономическими субъектами последующей оценки по переоцененной стоимости. Дружиловская Т.Ю. и Тумашева О.С. в своем исследовании делают вывод о том, что «абсолютно доминирующим остался вариант последующей оценки основных средств по первоначальной стоимости». В то же время в большинстве рассматриваемых организаций выявляется обесценение основных средств, для учета убытков от которого требуется определение справедливой стоимости объектов. По мнению авторов. «Дискуссионность вопросов применения справедливой стоимости усиливается и от того, что в системе российских бухгалтерских стандартов все еще нет аналога Международного стандарта, регламентирующего оценку по справедливой стоимости» [2].

В завершение следует отметить, что решение проблемных вопросов оценки объектов требует как разъяснений со стороны регулирующего органа, так и накопления опыта в работе по новым правилам. Следует отметить большой вклад в решение проблем, возникающих в учетной практике, Фонда «НРБУ «БМЦ», рекомендации которого содержат обоснование тех или иных решений в отношении проблемных и дискуссионных ситуаций.

Список источников

1. Дружиловская Э.С. Развитие российских и международных подходов к оценке после признания основных средств в учете коммерческих и некоммерческих организаций негосударственного сектора: исторические аспекты и современный этап // *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*, 2021, no. 4, с. 2-23.
2. Дружиловская Т.Ю., Тумашева О.С. Дискуссионные вопросы применения справедливой стоимости в российском бухгалтерском учете // *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*, 2021, no. 22, с. 2-9.
3. Кеворкова Ж.А., Карпова Т.П., Карпова В.В. Современный подход к стоимостному измерению основных средств в системе бухгалтерского учета // *Современная экономика: проблемы и решения*, т. 1 (2022), январь, с. 125-133.
4. Поленова С.Н. К вопросу оценки по справедливой стоимости объектов бухгалтерского учета // *Международный бухгалтерский учет*, 2015, no. 1, с. 2-11.
5. Прищепа Л.В. Справедливая стоимость в системе рыночной оценки объектов бухгалтерского учета // *Успехи современной науки*, 2017, т. 7, no. 4, с. 78-81.
6. Рекомендация Р-56/2015-КпР «Обесценение основных средств» // Бухгалтерский методологический центр: официальный сайт, 2019. Доступно: <http://www.bmcenter.ru> (дата обращения: 13.02.2022).
7. Рекомендация Р-59/2015-КпР «Стоимость основных средств, погашаемая при амортизации» // Бухгалтерский методологический центр: официальный сайт, 2015. Доступно: <http://www.bmcenter.ru> (дата обращения: 13.02.2022).
8. Рекомендация Р-106/2019-КпР «Изменение модели оценки основных средств при переходе на ФСБУ» // Бухгалтерский методологический центр: официальный сайт, 2019. Доступно: <http://www.bmcenter.ru> (дата обращения: 13.02.2022).
9. Рожнова О.В. Развитие концепции оценки по справедливой стоимости // *Учет. Анализ. Аудит*, 2016, no. 6, с. 20-27.
10. Сапожникова Н.Г., Чаплыгина А.Д. Исторические этапы возникновения и развития стоимостной оценки в бухгалтерском учете // *Современная экономика: проблемы и решения*, т. 1 (2022), январь, с. 134-157.
11. Сапожникова Н.Г., Чаплыгина А.Д. Методы оценки объектов основных средств // *Современная экономика: проблемы и решения*, т. 3 (2021), март.
12. *Стандартизация формирования и раскрытия финансовой информации как инструментальный обеспечения долгосрочного устойчивого развития России: монография* / М.Ю. Алейникова, Г.И. Алексеева, В.А. Ситникова. Москва, КНОРУС, 2021. 290 с.

TYPES OF ASSET VALUATION IN ACCORDANCE WITH FAS 6/2020 «FIXED ASSETS»: NOVATIONS OR TRADITIONS

Sitnikova Valentina Anatolievna¹, Cand. Sci. (Econ.), Assoc. Prof.

Sitnikova Sofia Alexandrovna², Cand. Sci. (Econ.)

¹ Financial University of The Government of The Russian Federation, Leningradsky Pr-t, 49, 125993, Moscow, Russia; e-mail: vasitnikova@fa.ru

² Voronezh State University, University Sq., 1, Voronezh, Russia, 394018; e-mail: sofia_sitnikova@mail.ru

Importance: Evaluation of fixed assets in accordance with the requirements FAS 6/2020 «Fixed Assets». *Purpose:* Analysis of valuations of fixed assets introduced by FAS 6/2020 «Fixed Assets» to identify the degree of their novelty and features of formation for Russian practice. *Research design:* The article analyzes the estimates that are introduced in connection with the mandatory use of the FAS 6/2020 «Fixed Assets». The provisions of the regulatory documents and recommendations of the Fund «NRA AMC» regarding the estimating of objects before the transition to the requirements of this standard allowed to use some «new» valuations, including liquidation and carrying amount, as well as an instrument such as impairment, prior to introduction of FAS 6/2020 «Fixed Assets». The study is based, first of all, on the requirements of the provisions of regulatory documents, including those in force before the introduction into practice of the FAS 6/2020 «Fixed Assets». *Results:* the study of the totality of valuations of fixed assets made it possible to assert that the number of estimates that were introduced in connection with the transition to FAS 6/2020 «Fixed Assets», is markedly less than the number of estimates that were used previously. This fact does not mean a simplification of the valuation of objects in connection with the emergence of the need to use fair value, as well as with the obligation to determine the liquidation value. Relatively new for Russian practice is only fair value valuation. Determining fair value can be difficult for organizations that do not have experience under International Financial Reporting Standards.

Keywords: valuation, fixed assets, fair value, FAS 6/2020 «Fixed assets».

References

1. Druzhilovskaya E.S. Razvitie rossijskih i mezhdunarodnyh podhodov k ocenke posle priznaniya osnovnyh sredstv v uchete kommercheskih i nekommercheskih organizacij negosudarstvennogo sektora: istoricheskie aspekty i sovremennyyj etap [Development of Russian and international approaches to valuation after the recognition of fixed assets in the accounting of commercial and non-profit organizations of the non-state sector: historical aspects and the current stage]. *Buhgalterskij*

- uchet v byudzhetnyh i nekommercheskih organizacijah*, 2021, no. 4, pp. 2-23. (In Russ.)
2. Druzhilovskaya T.Yu., Tumasheva O.S. Diskussionnye voprosy primeneniya spravedljivoj stoimosti v rossijskom buhgalterskom uchete [Controversial Issues of Applying Fair Value in Russian Accounting]. *Buhgalterskij uchet v byudzhetnyh i nekommercheskih organizacijah*, 2021, no. 22, pp. 2-9. (In Russ.)
3. Kevorkova Zh.A., Karpova T.P., Karpova V.V. Sovremennyy podhod k stoimostnomu izmereniyu osnovnyh sredstv v sisteme buhgalterskogo ucheta [A modern approach to the cost measurement of fixed assets in the accounting system]. *Sovremennaya ekonomika: problemy i resheniya*, t. 1 (2022): yanvar, pp. 125-133. (In Russ.)
4. Polenova S.N. K voprosu ocenki po spravedljivoj stoimosti obektov buhgalterskogo ucheta [On the issue of fair value assessment of accounting items]. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet*, 2015, no. 1, pp. 2-11. (In Russ.)
5. Prishopa L.V. Spravedlivaya stoimost v sisteme rynochnoj ocenki obektov buhgalterskogo ucheta [Fair value in the system of market valuation of accounting objects]. *Uspehi sovremennoj nauki*, 2017, t. 7, no. 4, pp. 78-81. (In Russ.)
6. Rekomendaciya R-56/2015-KpR «Obescenenie osnovnyh sredstv» [Recommendation R-56/2015-KpR «Impairment of property, plant and equipment»]. Buhgalterskij metodologicheskij centr: oficialnyj sajt. 2019. Available at: <http://www.bmcenter.ru> (accessed: 13.02.2022). (In Russ.)
7. Rekomendaciya R-59/2015-KpR «Stoimost osnovnyh sredstv, pogashaemaya pri amortizacii» [Recommendation R-59/2015-KpR "Cost of fixed assets redeemed upon depreciation"]. Buhgalterskij metodologicheskij centr: oficialnyj sajt. 2015. Available at: <http://www.bmcenter.ru> (accessed: 13.02.2022). (In Russ.)
8. Rekomendaciya R-106/2019-KpR «Izmenenie modeli ocenki osnovnyh sredstv pri perehode na FSBU» [Recommendation R-106/2019-KpR "Changing the fixed asset valuation model upon transition to the FSB"]. Buhgalterskij metodologicheskij centr: oficialnyj sajt. 2019. Available at: <http://www.bmcenter.ru> (accessed: 13.02.2022). (In Russ.)
9. Rozhnova O.V. Razvitie koncepcii ocenki po spravedljivoj stoimosti [Development of the fair value concept]. *Uchet. Analiz. Audit*, 2016, no. 6, pp. 20-27. (In Russ.)
10. Sapozhnikova N.G., Chaplygina A.D. Istoricheskie etapy voznikoveniya i razvitiya stoimostnoj ocenki v buhgalterskom uchete [Historical stages of the emergence and development of valuation in accounting]. *Sovremennaya ekonomika: problemy i resheniya*, T. 1 (2022): yanvar, pp. 134-157. (In Russ.)
11. Sapozhnikova N.G., Chaplygina A.D. Metody ocenki obektov osnovnyh sredstv [Methods for valuation of fixed assets]. *Sovremennaya ekonomika: problemy i resheniya*, T. 3 (2021): mart. (In Russ.)
12. *Standartizaciya formirovaniya i raskrytiya finansovoj informacii kak instrumentarij obespecheniya dolgo-srochnogo ustojchivogo razvitiya Rossii: monografiya* [Standardization of the Formation and Disclosure of Financial Information as a Tool for Ensuring Russia's Long-Term Sustainable Development: monograph] / M.Yu. Alejnikova, G.I. Alekseeva, V.A. Sitnikova. Moscow, KNORUS, 2021. 290 p. (In Russ.)