

## Сравнительная характеристика методических подходов учета имущества и обязательств в российской и международной практике

В современных условиях каждое управленческое решение принимается на основе всестороннего анализа финансовой информации, которая содержится в различных формах финансовой отчетности. Проводя анализ финансовой отчетности, потенциальный инвестор особое внимание уделяет методу оценки активов и обязательств, который должен отражать реальное финансовое состояние и результаты финансово-хозяйственной деятельности компании. Научная проблема исследования состоит в том, что в условиях трансформации российского бухгалтерского учета к требованиям МСФО возникает необходимость определения рациональных способов оценки активов и обязательств, основанных на формировании справедливой стоимости. Целью научного исследования является выявление проблем, связанных с применением существующих видов оценок по международным стандартам в системе российского учета. Объект исследования – методические подходы оценки стоимости имущества и капитала в российской и международной практике. Предмет исследования – виды стоимости активов и обязательств РСБУ и МСФО. В статье уточнено содержание оценки по «исторической», «остаточной», «восстановительной» стоимости как экономических категорий. Приращением научного знания является определение преимуществ и недостатков по каждому из вышеуказанных видов оценок. Особую ценность для развития теоретических аспектов учета представляет сравнительный обзор элементов оценки объектов по справедливой стоимости по РСБУ и МСФО. Дискуссионным моментом в исследуемой проблематике являются отсутствие общепринятых трактовок стоимостей и множество подходов к определению стоимости имущества и капитала.

**Ключевые слова и словосочетания:** активы, обязательства, оценка, стоимость, финансовая отчетность, МСФО, РСБУ.

M.E. Vasilenko, E.V. Levkina, V.V. Malysheva

Vladivostok State University of Economics and Service  
Vladivostok. Russia

## Comparative characteristics of methodical approaches to accounting for property and liabilities in Russian and international practice

Relevance. In today's environment, every management decision is made on the basis of a comprehensive analysis of financial information, which is contained in various forms of financial reporting. In conducting an analysis of financial statements, a potential investor pays special attention to the method of valuation

<sup>1</sup> Василенко Марина Евгеньевна – канд. экон. наук, доцент кафедры экономики; e-mail: Marina.Vasilenko@vvsu.ru. Vasilenko M.E. – Ph.D., associate professor, Department of Economics.

<sup>2</sup> Левкина Елена Владимировна – ст. преподаватель кафедры экономики; e-mail: a553330@mail.ru. Levkina E.V. – lecturer, Department of Economics.

<sup>3</sup> Малышева Виктория Владимировна – ст. преподаватель кафедры экономики; e-mail: viktoriya.malysheva99@vvsu.ru. Malysheva V.V. – lecturer, Department of Economics.

of assets and liabilities, which should reflect the true financial status and results of financial and business activities of the company. The scientific problem of research - in the context of the transformation of Russian accounting to the requirements of IFRS, there is a need to determine rational methods for valuing assets and liabilities based on the formation of fair value.

Goal The purpose of scientific research is to identify problems associated with the application of existing types of assessments according to international standards in the Russian accounting system.

Object and subject of research. The object of the study is methodological approaches to assessing the value of property and capital in Russian and international practice. The subject of the research is the types of cost of assets and liabilities of RAS and IFRS.

The article clarifies the content of the evaluation of the "historical", "residual", "restorative" value as economic categories. The increment of scientific knowledge is the identification of advantages and disadvantages for each of the above types of assessments. A comparative review of the elements of valuation of objects at fair value under RAS and IFRS is of particular value for the development of theoretical aspects of accounting.

The discussion point in the problem under investigation is the absence of generally accepted interpretations of values and the many approaches to determining the value of property and capital.

**Keywords:** assets, liabilities, valuation, value, reporting, IFRS, IAS.

Недостаточное развитие на сегодняшний день рыночной экономики в России вызывает трудности в получении реальных видов оценок.

В экономической теории различают следующие виды стоимостей:

- текущая рыночная или восстановительная стоимость в «отсутствие активного рынка для соответствующих товаров и услуг» [1];

- возможная цена продажи в «отсутствие активного рынка для соответствующих товаров и услуг» [1];

- дисконтированная или приведённая стоимость в «связи с необъективной рыночной процентной ставкой в размере ставки рефинансирования, устанавливаемой Банком России» [1];

- текущая рыночная стоимость при наличии активного рынка товаров и услуг;

- справедливая стоимость.

В отечественной учетной практике существует множество взглядов на понятие и классификацию оценок, применяемых в современном российском учете. Так, в научных трудах В.Ф. Паляя оценка определяется как «способ выразить кругооборот капитала в единой валюте, что позволяет контролировать сохранность капитала во всех фазах его кругооборота, получать информацию о себестоимости и прибыли компании, стоимости ее активов, обязательств, величине капитала» [1]. М.И. Куттер характеризовал оценку как «процесс определения денежных сумм, по которым элементы финансовой отчетности должны признаваться и вноситься в бухгалтерский баланс и в отчет о прибылях и убытках» [3]. Я.В. Соколов предлагает более объемлющую трактовку понятия оценки, определяя ее как «основу концептуальной реконструкции фактов хозяйственной жизни во времени» [4].

Несмотря на большое количество наработок в развитии теоретических аспектов оценки элементов имущества и обязательств, необходимо уточнение видов оценок. Ввиду отсутствия единого взгляда на типологию стоимостей в российском законодательстве и в международных стандартах необходимо уточнение видов стоимостей, которые бы универсально отражали номинал активов и капитала для

РСБУ и МСФО. Следовательно, дискуссионные вопросы оценки активов и капитала требуют уточнения, дополнения и развития теоретических и методических аспектов учета в МСФО.

Существуют различные взгляды ученых и на классификацию видов стоимости, которые находят отражение в оценках, активно используемых в процессе подготовки финансовой отчетности в соответствии с национальными и международными стандартами. Особое внимание разнообразию видов стоимостей по российским и международным стандартам уделила М.Б. Арчакова [5].

Рассмотрим в табл. 1 классические виды оценок, регламентированные нормативными актами, регулирующими вопросы российского бухгалтерского учета.

*Таблица 1*

### Виды оценок в зависимости от объекта учета в РСБУ

Наименование объекта учета	Вид стоимости, применяемый к оценке объекта учета					
	Историческая	Номинальная	Остаточная	Восстановительная	Рыночная	Согласованная учредителями
Основные средства	+	-	+	+	+	+
Нематериальные активы	+	-	+	-	+	+
Запасы	+	-	-	-	+	+
Финансовые инструменты	+	+	-	-	+	+

Оценка по исторической стоимости – оценка, соответствующая идеям теории динамического баланса. Историческая стоимость представляет собой сумму денежных средств, в которую актив обошелся компании. Сторонниками оценки объектов учета по исторической стоимости были Л. Пачоли, И. Фишер, А. Гильбо, В. Осбор, О. Мэй, А.П. Рудановский и др. Одним из несомненных плюсов оценки по исторической стоимости является то, что она опирается на реальный документ, в котором указана цена, а также, по мнению консерваторов, наиболее точно отражает, какая сумма была уплачена за объект.

Этот метод оценки позволяет провести точный анализ динамики рентабельности, при определении которой сопоставляются полученные доходы и расходы, понесенные в процессе их получения. Однако в современных условиях применение оценки по себестоимости сомнительно. Несмотря на бесспорное достоинство в вопросе формирования финансового результата для целей анализа рентабельности, историческая стоимость недостаточна презентабельна для оценки платежеспособности фирмы. Ведь активы компании для целей определения уровня финансовой устойчивости рассматриваются, прежде всего, в качестве обеспечения заемного капитала фирмы. Поэтому в этом случае необходимо учитывать текущую рыночную ситуацию, а не ретроспективную картину.

Оценка по исторической стоимости представляет собой исходящие денежные потоки прошлых периодов, она не способна учесть текущие факторы. Стоимостные оценки активов при использовании данного метода оценки зачастую сильно

искажены как в сторону завышения, так и в сторону занижения из-за неадекватного отражения стоимости, не показывают изменения рыночной стоимости аналогичного актива. В таблице 2 представлен критический анализ оценки по исторической стоимости.

Таблица 2

**Содержание «оценки по исторической стоимости»  
как экономической категории**

Сущность оценки	Достоинства	Недостатки
1. Оценка по себестоимости, в валюте, имеющей равную покупательную способность. 2. Производится переоценка для отражения изменения покупательной способности валюты (индексирование на уровень инфляции).	1. Наилучшее отражение суммы средств, затраченных на формирование актива. 2. Позволяет провести наиболее точный анализ рентабельности хозяйственной единицы в силу отсутствия влияния нереализуемых (безденежных) прибылей и убытков.	1. Недостаточная презентабельность для целей оценки платежеспособности. 2. Данный вид оценки не учитывает текущую рыночную ситуацию. 3. Оценка может быть искажена на сумму необъективной (чаще завышенной) переоценки. 4. Не всегда отвечает принципу достоверности представляемой информации при первоначальном учете. 5. Противоречит принципу достоверности. 6. Наличие разницы между балансовой и рыночной ценами способствует образованию скрытых резервов.

В основном активы и обязательства в российском учете оцениваются по исторической стоимости. Есть ряд исключений, когда они подвергаются переоценке – это касается основных средств, нематериальных активов и котируемых ценных бумаг. Оценка других элементов финансовой отчетности, согласно требованиям российских стандартов, в дальнейшем не пересматривается.

По номинальной стоимости, как правило, отражается дебиторская и кредиторская задолженность. Такая стоимость представляет собой сумму, изначально указанную в договоре. Применение номинальной стоимости не подразумевает корректировку суммы актива или обязательства на эффект от инфляции либо приведение ее к текущей стоимости в случае долгосрочного характера сделки. Также при использовании номинальной стоимости не учитывается упущенная выгода, которую кредитор мог бы заработать, если бы использовал свои средства более эффективно.

Остаточная стоимость представляет собой разницу между первоначальной стоимостью и суммами накопленной амортизации уценок за весь период использования актива и применяется для оценки внеоборотных активов. Так, величина остаточной стоимости основных средств зависит от способа начисления

амортизации. Изменение величины начисленной амортизации влияет не только на остаточную стоимость основных средств, но и на величину остатка готовой продукции, незавершенного производства, а также на финансовый результат посредством изменения себестоимости продукции. Модель оценки по справедливой стоимости применима для целей анализа направленности инвестиционной деятельности предприятия. Списывая на расходы сумму предполагаемого износа внеоборотного актива, компания подразумевает под остаточной стоимостью ту часть основного средства, которая еще не принесла доход организации. Сумма начисленной амортизации рассчитывается исходя из нормы амортизационных начислений, которая определяется сроком полезного использования актива. Этот срок, в течение которого предположительно вложения во внеоборотные активы будут приносить доход, носит условный характер, так как один и тот же объект основных средств может иметь разный срок службы в зависимости от политики компании в области капитальных вложений и условий эксплуатации объектов. Для более объективного отражения в учете его следует периодически пересматривать. Как правило, пересмотр срока полезного использования осуществляется в рамках процедуры переоценки.

Рассмотрим анализ достоинств и недостатков применения оценки по остаточной стоимости (табл. 3).

Таблица 3

**Содержание «оценки по остаточной стоимости»  
как экономической категории**

Сущность оценки	Достоинства	Недостатки
1. Разница между первоначальной стоимостью и суммой накопленной амортизации, начисленной за весь период использования актива.	1. Наилучшим образом отвечает требованиям анализа инвестиционной направленности фирмы. 2. На текущий момент является наиболее широко применяемой оценкой в силу наименьшей трудоемкости при расчетах. 3. Различные методы начисления амортизации позволяют учитывать определенные специфические факторы, влияющие на эксплуатацию активов.	1. Условный характер определения срока полезного использования искажает реалистичность списываемых на затраты отчетного периода сумм амортизации основных средств. 2. Условия эксплуатации и степень загруженности мощности объектов не учитываются должным образом при начислении амортизации, что приводит к необъективному распределению затрат на амортизацию активов (амортизация не равна фактическому износу).

Мнение о том, что начисленная амортизация отражает изношенную часть актива, недостаточно корректно, поскольку физический и моральный износ основного средства зачастую не поддается точному расчету.

Безусловно, определение реальной степени износа является трудоемким процессом и применение универсальных методов расчета амортизационных отчислений – линейный, уменьшаемого остатка и другие – гораздо удобней. Но для крупных

объектов основных средств всё-таки следует разработать систему тестирования на обесценение.

Помимо вышеперечисленных видов оценок в российском учете используются такие оценки, как согласованная учредителями и восстановительная.

Согласованная учредителями оценка является базой для определения стоимости имущества, полученного в качестве вклада в уставный капитал компании. Эта стоимость не отвечает критериям объективной оценки, так как она отражает, прежде всего, долю вкладчика в объявленном акционерном капитале.

Восстановительная стоимость – сумма, которая должна быть выплачена, чтобы заместить актив, включая стоимость покупки. Имеется в виду, что берется цена актива – аналога, стоимость которого необходимо возместить. Такую информацию о цене аналогичного актива можно выяснить у производителя, в органах статистики, по данным средств массовой информации и специальной литературы, по оценкам БТИ и т.д., а также может быть определена оценщиком по данным его экспертного заключения.

Восстановительная стоимость используется в большинстве случаев для части активов баланса, однако существуют системы учета, в которых используется исключительно этот вид стоимости, например, в Нидерландах. Достоинства и недостатки оценки по восстановительной стоимости показаны в табл. 4.

*Таблица 4*

**Содержание «оценки по восстановительной стоимости» как экономической категории**

Сущность оценки	Достоинства	Недостатки
1. Сумма, которая должна быть выплачена для замещения актива.	1. Оперативно реагирует на изменение потенциальных затрат компании, связанных с приобретением того или иного актива.	1. Зачастую идентичный актив найти невозможно, тогда используются данные предприятия-аналога, которые могут не соответствовать фактической стоимости актива. 2. Трудоемкость оценки.

Таким образом, оценка по восстановительной стоимости предполагает корректировку первоначальной оценки актива по исторической стоимости. Но и она имеет определенные недостатки: не отражает потенциальных прибылей, которыми располагает компания.

Восстановительная стоимость используется для проведения ежегодной переоценки основных средств (предусмотрено п. 16 ПБУ 6/01), а также при изменении первоначальной (исторической) стоимости объектов основных средств в случаях дооборудования, модернизации, реконструкции, достройки, частичной ликвидации. Решение о целесообразности проведения переоценки активов принимается в целях повышения привлекательности показателей деятельности организации.

Переоценку можно проводить, если отклонение текущей восстановительной стоимости составляет 10 % от балансовой стоимости, что является существенным показателем, а вот отклонение в 3% таковым не является. Особое внимание последующей переоценке основных средств уделил А.Ю. Попов в статье «Концепции

последующей оценки основных средств» [6]. По мнению автора, «применение базирующихся на МСФО принципов последующей оценки активов позволит формировать понятную зарубежным инвесторам финансовую информацию».

Существует еще один вид оценки – рыночная стоимость, которая, согласно международным стандартам, определяется «как наиболее вероятная цена, по которой объект оценки может быть отчужден на дату оценки на открытом рынке в условиях конкуренции, когда стороны сделки действуют разумно, располагая всей необходимой информацией, а на величине цены сделки не отражаются какие-либо чрезвычайные обстоятельства» [7]. Отсюда следует, что рыночная стоимость – это наиболее вероятная цена сделки между типичными покупателем и продавцом.

Рыночная стоимость лишена основных недостатков, присущих вышеперечисленным видам стоимости. Согласно определению, рыночная стоимость рассчитывается на определенную дату, поэтому при изменении рыночных условий стоимость также будет меняться. Следовательно, отражая текущую ситуацию на рынке оцениваемого актива, она учитывает все факторы, способные повлиять на его ценность.

Главными недостатками модели оценки по рыночной стоимости является трудоемкость ее применения и отсутствие соответствующей информации. Для определения рыночной стоимости балансовую цену объекта сравнивают с ценой идентичного актива, а в случае отсутствия последнего используют данные объекта-аналога. Некоторые из них не обращаются на открытом, конкурентном рынке, информация о них является ограниченной. Так, котируемые ценные бумаги или запасы оценить по рыночной стоимости не составит особого труда, чего не скажешь об уникальном нематериальном активе или об основных средствах, степень изношенности которых значительно усложняет поиски идентичного объекта.

Несмотря на допустимость применения всех вышеперечисленных оценок, подавляющая часть активов и обязательств в российском учете оценивается по исторической стоимости.

В отношении применения различных видов оценок международный учет продвинулся значительно дальше.

Многообразие видов оценок, применяемых в международных стандартах, приведено в табл. 5.

В международном учете используются следующие основные подходы к оценке:

- историческая стоимость;
- текущая стоимость (стоимость замещения и полная восстановительная стоимость);
- чистая стоимость реализации (погашения);
- приведенная (дисконтированная стоимость).

Другие виды оценки, используемые в МСФО при оценке элементов, являются производными. К ним относятся балансовая, амортизируемая, ликвидационная и возмещаемая стоимости. Основой для них являются рассмотренные выше основные виды оценки.

Таблица 5

**Виды оценок, применяемых в международных стандартах**

№	Вид оценки	№	Вид оценки
1	Историческая стоимость	15	Справедливая стоимость
2	Полная восстановительная стоимость	16	Амортизационная стоимость
3	Стоимость замещения	17	Инфлированная стоимость
4	Дисконтированная стоимость	18	Чистая стоимость реализации
5	Утрачиваемая стоимость	19	Стоимость специфическая для организации
6	Переоцененная стоимость	20	Синергетическая стоимость
7	Негарантированная ликвидационная стоимость	21	Внутренняя стоимость
8	Амортизируемая стоимость	22	Налоговая стоимость
9	Текущая стоимость	23	Ожидаемая стоимость
10	Нормативная стоимость	24	Балансовая стоимость
11	Номинальная стоимость	25	Гарантированная ликвидационная стоимость
12	Возмещаемая стоимость	26	Себестоимость
13	Ценность от использования актива	27	Специальная стоимость
14	Рыночная стоимость	28	Условная первоначальная стоимость

Как видно из табл. 5, международная практика имеет многообразие стоимостей, что усложняет выбор одной из них, а также указывает на то, что в международных стандартах важную роль отдают профессиональному суждению бухгалтера и свободе его мнения, которое зачастую бывает ошибочным и способствует искажению отчетной информации. Правильно выбранная оценка актива и обязательства, в конечном итоге, влияет на финансовый результат деятельности компании. При существующем многообразии видов оценок следует применить такой вид оценки, который позволит получить достоверные данные в бухгалтерской финансовой отчетности, а значит, удовлетворит требования международных стандартов, что и призвана сделать справедливая стоимость.

Определение справедливой стоимости представляет одну из главных концепций международных стандартов финансовой отчетности, поэтому именно этому виду оценки уделяется основное внимание. В МСФО справедливая стоимость используется для оценки таких элементов, как выручка, нематериальные активы при наличии активных рынков сбыта, инвестиционное имущество, биологические активы и др. Понятие справедливой стоимости в российском учете не применяется [8].

Информация о реальной оценке как отдельных активов, так и компаний в целом, которая наиболее верно передает реальную экономическую стоимость, очень важна и значима для инвесторов. Данная информация даст возможность принять грамотные инвестиционные решения, поскольку справедливая стоимость является более объективной основой для оценки экономических выгод, которые способны принести в будущем активы компании [9]. Существенное отличие международных стандартов от российского бухгалтерского учета состоит в использовании

справедливой стоимости для оценки активов и обязательств в МСФО. В РСБУ до сих пор для оценки объектов учета продолжает использоваться историческая (первоначальная) стоимость.

Несмотря на то, что оценка по справедливой стоимости достаточно популярна, современные ученые и практики имеют довольно противоречивые взгляды по вопросу целесообразности применения этого способа оценки активов и обязательств. Однако в последнее время мировым сообществом предпринимаются значительные усилия для повсеместного применения оценки по справедливой стоимости, так как «теоретически эта оценка признана наиболее презентабельной и наилучшим образом отражающей действительную ценность активов и обязательств» [10].

В отличие от РСБУ, в МСФО в мае 2011 года опубликован стандарт (IFRS) 13 «Справедливая стоимость», который представляет собой единое «по измерению справедливой стоимости руководство (методики оценки, требования к их раскрытию в финансовой отчетности)» [11]. Более подходящей оценкой финансовых инструментов является опубликованная ценовая котировка активного рынка. Оценка по справедливой стоимости тесно связана с принципом непрерывности деятельности организации. Например, при прекращении деятельности предприятие будет вынуждено продавать свои активы не по справедливой стоимости, а цене возможной реализации (IFRS 5 «Активы для продажи и прекращенная деятельность»). Если информация о цене не предоставлена, то справедливая стоимость определяется расчетным путем.

В основу определения справедливой стоимости положена рыночная оценка. В качестве рыночной стоимости справедливая стоимость может быть при существовании активного рынка. Если рынок не существует, необходимо применять другие подходы для расчета справедливой стоимости. Основные подходы, используемые оценщиками в определении справедливой стоимости:

- на основе рыночной стоимости – данные рынка;
- на основе доходов – «дисконтированные потоки будущих денежных средств или модели оценки опционов» [12];
- на основе первоначальной стоимости – стоимость, «которая потребуется для замещения производительной способности актива (текущая стоимость замещения)» [13].

В таблице 6 представлены объекты учета или ситуации, в которых требуется применение справедливой стоимости.

По данным табл. 6 видно, что практически каждым международным стандартом регламентируется применение справедливой стоимости. Однако в международных стандартах финансовой отчетности приводятся только отдельные случаи применения справедливой стоимости. Так, в МСФО (IAS) 16, МСФО (IAS) 40, МСФО (IAS) 38 оценка по справедливой стоимости используется только для определения первоначальной стоимости объектов учета, полученных путем обмена на неденежные активы, а также для их переоценки. В МСФО (IAS) 2 справедливая стоимость фактически не применяется. В МСФО (IAS) 17 этот вид оценки применяется только при первоначальном признании арендатором.

Таблица 6

**Сферы применения МСФО (IFRS 13) «Справедливая стоимость»**

Объект учета или ситуация	Случаи, в которых требуется определение справедливой стоимости в соответствии с IFRS 13	Применяемые требования IFRS 13	
Финансовые активы и обязательства	МСФО (IAS)39 МСФО (IFRS)9 МСФО (IFRS)17 МСФО (IFRS)7	- первоначальное признание всех финансовых активов и обязательств (плюс или минус транзакционные затраты в случае, если инструменты учитываются не по справедливой стоимости); - первоначальное признание всех финансовых активов и обязательств, учитываемых по справедливой стоимости; - хеджирование; - учет инвестиционной компанией инвестиций в долевые инструменты; - ежегодное раскрытие для основных классов всех финансовых инструментов	Оценка и раскрытие
Основные средства, инвестиционная недвижимость, нематериальные активы	МСФО (IAS)16 МСФО (IAS)40 МСФО (IAS)38 МСФО (IFRS)1	- первоначальное признание при первом применении МСФО (опционально); - последующая оценка, если применяется модель переоценки; - первоначальное признание при получении в результате обмена на не денежные активы; - только для инвестиционной недвижимости: последующее раскрытие, если применяется модель учета по исторической стоимости	Оценка и раскрытие
Выручка	МСФО (IAS)18 МСФО (IFRS)13	- первоначальное признание всей выручки - первоначальное признание и последующая оценка призовых баллов, предоставляемых покупателям в рамках программ лояльности	Оценка и раскрытие
Биологические активы и сельскохозяйственная продукция	МСФО (IAS)41	- первоначальное признание и последующая оценка (используется справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу)	Оценка и раскрытие
Активы пенсионных планов с установленными выплатами	МСФО (IAS)19 МСФО (IAS)26	- первоначальное признание и последующая оценка	Оценка и раскрытие для обычных компаний. Только оценка для самих пенсионных планов

Окончание табл. 6

Объект учета или ситуация	Случаи, в которых требуется определение справедливой стоимости в соответствии с IFRS 13		Применяемые требования IFRS 13
Получение государственной помощи	МСФО (IAS)20	- первоначальное признание	Оценка и раскрытие
Приобретение бизнеса	МСФО (IFRS)3	- первоначальное признание для всех идентифицируемых активов и обязательств, кроме установленных исключений - оценка вознаграждения, передаваемого продавцу бизнеса	Оценка и признание
Активы, предназначенные для продажи	МСФО (IFRS)5	- первоначальное признание и последующая оценка (используется справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу)	Оценка и раскрытие
Передача собственнику неденежных активов	МСФО (IFRS)17	- первоначальное признание и последующее раскрытие	Оценка и раскрытие
Тестирование на обесценение актива (или ЕГДС)	МСФО (IAS)36	- расчет возмещаемой стоимости, если она определяется как справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу	Только оценка
Прочие ситуации	МСФО (IFRS)19 МСФО (IFRS)4 МСФО (IAS)33	- оценка долевых инструментов, переданных кредитору для погашения задолженности; - учет страховых контрактов; - оценка вознаграждения, уплачиваемого при погашении привилегированных акций	Оценка и раскрытие

*Примечание:* сост. по [83].

Аналогом справедливой стоимости в российском учете является текущая рыночная стоимость (в связи со сближением с МСФО), которая в определенных случаях рекомендована к применению:

- для отражения по рыночной стоимости финансовых вложений при возможности определить их рыночную стоимость (ПБУ 19/02, п. 19), при отсутствии информации стоимость финансового вложения должна быть отражена по стоимости предыдущего периода (п. 24 ПБУ 19/02);

- для отражения по текущей рыночной стоимости безвозмездно полученных (по договору дарения) объектов основных средств, запасов, финансовых вложений, в качестве первоначальной стоимости (ПБУ 6/01, п. 10, ПБУ 5/01, п. 9, ПБУ 19/02, п. 13);

- для доведения стоимости запасов до текущей рыночной стоимости в случаях снижения их стоимости ниже рыночной (ПБУ 5/01, п. 25).

Однако в российских учетных нормативных актах хотя и применяется понятие текущая рыночная стоимость, но единства в его определении нет. Так, для целей ПБУ 19/02 «под текущей рыночной стоимостью ценных бумаг понимается их рыночная цена, рассчитанная в установленном порядке организатором торговли на рынке ценных бумаг» [12]. Для целей ПБУ 05/01 «под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи запасов» [12]. В ПБУ 6/01 не дано определение текущей рыночной стоимости. По-видимому, текущую рыночную стоимость нельзя ассоциировать со справедливой стоимостью, потому что она возникает в условиях сделки между конкретными ее участниками, в этом случае имеет место момент субъективности. А справедливая стоимость приближена к средней стоимости и носит абстрактный характер, тем самым делая ее более независимой от конкретных участников расчетов или объективной. В таблице 7 показаны ситуации, в которых могла быть использована справедливая стоимость.

Таблица 7

### Использование справедливой стоимости в российских бухгалтерских стандартах

Вид или группа бухгалтерских стандартов (нормативных документов)	Номер и название стандарта	Регламентация стандарта по использованию справедливой стоимости
Российские бухгалтерские стандарты: действующие нормативные документы	Федеральный закон от 27.07.2010 №208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» и приказ Минфина России от 25.11.2011 №160н «О введении в действие МСФО и Разъяснений МСФО на территории РФ»	Консолидированная финансовая отчетность российских организаций составляется по МСФО, где для оценки показателей отчетности широко используется справедливая стоимость
	Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007	Разрешение (косвенное) на использование справедливой стоимости для последующей оценки нематериальных активов в случае их обесценения
Проекты российских бухгалтерских стандартов частного сектора	Проект ПБУ «Основные средства»	По аналогии с ПБУ 14/2007: разрешение использовать справедливую стоимость для последующей оценки основных средств при отражении их обесценения

Окончание табл. 7

Вид или группа бухгалтерских стандартов (нормативных документов)	Номер и название стандарта	Регламентация стандарта по использованию справедливой стоимости
Проекты российских бухгалтерских стандартов сектора государственного управления	Проект документа «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности в секторе государственного управления»	Для отражения первоначальной стоимости активов, полученных безвозмездно или за номинальную плату
	Проект стандарта «Основные средства»	Для отражения первоначальной стоимости основных средств и объектов инвестиционной недвижимости, полученных по необменным операциям, а также в обмен на сочетание финансовых и нефинансовых активов; для последующей оценки данных активов
	Проект стандарта «Аренда»	При оценке активов и обязательств для первоначального признания арендатором
	Проект стандарта «Обесценение активов»	При использовании одной из двух величин для определения суммы возмещения

Вопрос определения справедливой стоимости активов и обязательств находится на стыке научных интересов бухгалтерского сообщества, финансовых аналитиков и профессиональных оценщиков. В работах зарубежных и отечественных практиков оценочной деятельности (И.Л. Артеменкова, А.И. Артеменкова [14], А. Дамодарана [15], Г.И. Микерина [16], В.М. Рутгайзера [17], С.А. Смоляк [18]) излагаются теоретические и практические аспекты применения оценки по справедливой стоимости.

Как видно из табл. 7, справедливая стоимость появляется в проектах российских бухгалтерских стандартах сектора государственного управления. В проектах новых документов для частного сектора предусмотрено лишь косвенное использование справедливой стоимости. Способы оценки по справедливой стоимости неоднородны по содержанию и их основные виды, сгруппированные по признаку возможности получения объективной информации, необходимой для оценки показателей отчетности, представлены в МСФО 13. Однако они показаны в достаточно общем виде и не совсем применимы к российским реалиям, связанным не только с отсутствием практики подобной оценки в бухгалтерском учете, но и с отсутствием активных рынков для большинства фактов хозяйственной жизни [24]. Вместе с тем

предполагается, что в новые федеральные стандарты будут введены регламентации по применению указанного вида оценки.

Для разрешения проблемы, связанной с пересчетом активов с длительным сроком полезного использования при первом применении МСФО, стандарт IFRS 1 разрешает компании оценивать указанные активы во вступительном балансе, используя условную первоначальную стоимость. При этом условная первоначальная стоимость трактуется как «справедливая стоимость объекта на дату перехода на МСФО; стоимость, полученная в результате переоценки в соответствии с РСБУ на дату перехода на МСФО или до нее, в том случае, если стоимость, полученная в результате переоценки на дату, когда она была произведена, сопоставима: со справедливой стоимостью; с первоначальной или амортизированной стоимостью, определенной, согласно МСФО, скорректированной с целью отражения, например, изменений общих или индивидуальных индексов цен» [19].

Указанные положения могут быть применимы к следующим видам активов:

- 1) основные средства IAS 16;
- 2) инвестиционная недвижимость, если компания, в соответствии с IAS 40, решает использовать модель учета по первоначальной стоимости;
- 3) нематериальные активы, которые соответствуют критериям:
  - признания, определенные IAS 38 (включая возможность надежной оценки первоначальной стоимости),
  - определенным в IAS 38 в отношении переоценки (включая условие наличия активного рынка).

Для национального бухгалтерского учета справедливая стоимость действительно является проблемой. Причин этому достаточно. Прежде всего, бытует мнение, что процедура оценки – это не бухгалтерское «дело», для этих целей есть оценщики. Предприятия самостоятельно не торопятся оценивать справедливую стоимость, чтобы не нарушить законодательства об оценке. Не делают они этого и по той причине, что переход от оценок по первоначальной стоимости к оценкам по справедливой стоимости вполне обоснован и приемлем с точки зрения улучшения качественных характеристик отчетности, а вот обратный переход достаточно затруднен, даже, можно сказать, практически невозможен. Зачастую оценки по справедливой стоимости рассматривают как инструмент мошенничества, манипулирования финансовыми результатами и финансовой отчетностью в целом. Кроме того, использование оценок по справедливой стоимости увеличивает расходы на составление финансовой отчетности, что в условиях национального бизнеса не каждое предприятие может себе позволить. Использование справедливой стоимости может существенно влиять на показатели деятельности предприятий, причем не всегда положительно. И, безусловно, оценка по справедливой стоимости – это профессиональное суждение, за которое в большинстве случаев никто не хочет нести ответственность [20].

Таким образом, применение МСФО в российской практике требует проведения определенных корректировок в учетной политике и учете отдельных видов имущества и обязательств. Различие в оценке имущества и обязательств приводит

к изменению финансового результата деятельности компании. Справедливая стоимость – это метод оценки, миссия которого объединить все многообразие видов оценок, имеющих в МСФО [21]. Однако возникает необходимость доказать уместность применения справедливой оценки в условиях российского бухгалтерского учета и возможности ее влияния на показатели экономической деятельности предприятий и ее платежеспособности. Это обусловлено тем, что в связи с изменением стоимости элементов бухгалтерской отчетности изменяются коэффициенты, показывающие платежеспособность и финансовое положение организации. А, как известно, непрозрачность российских компаний выступает главной проблемой их инвестиционной привлекательности. В работе определено, что остаточная стоимость представляет собой разницу между первоначальной стоимостью и суммами накопленной амортизации уценок за весь период использования актива и используется для оценки внеоборотных активов. Под восстановительной стоимостью понимается сумма, которая должна быть выплачена, чтобы заместить актив, включая стоимость покупки. По мнению авторов, наиболее вероятной ценой сделки между покупателем и продавцом является рыночная стоимость.

- 
1. Палий В. Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы. М.: Бухгалтерский учет, 2007. 88 с.
  2. Кутер М.И., Гурская М.М., Кутер К.М. История двойной бухгалтерии: двойная запись // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 17 [Электронный ресурс]. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/istoriya-dvoynoy-buhgalterii-dvoynaya-zapis>
  3. Кутер М.И., Делиболтоян А.Э. Самая ранняя запись по амортизации на счетах двойной бухгалтерии // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 48 [Электронный ресурс]. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/samaya-rannaya-zapis-po-amortizatsii-na-schetah-dvoynoy-buhgalterii>
  4. Ковалев В.В., Пятов М.Л. Я.В. Соколов и его роль в развитии теории и практики бухгалтерского учета в России // Вестник СПбГУ. Сер. 5: Экономика. 2013. № 1 [Электронный ресурс]. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/ya-v-sokolov-i-ego-rol-v-razvitii-teorii-i-praktiki-buhgalterskogo-ucheta-v-rossii>
  5. Боброва Е.А., Емельяникова Н.Н. Сравнительная характеристика бухгалтерского учета основных средств по РСБУ и МСФО // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 8 [Электронный ресурс]. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/sravnitelnaya-harakteristika-buhgalterskogo-ucheta-osnovnyh-sredstv-po-rsbu-i-msfo>
  6. Попов А.Ю. Концепции последующей оценки основных средств // Вестник ВСГУТУ. 2015. № 5. С. 109–114.
  7. Каджаметова Т.Н., Асанова А.Ш. Методы начисления амортизации по основным средствам в бухгалтерском учете // Таврический научный обозреватель. 2016. № 5-1(10) [Электронный ресурс]. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/metody-nachisleniya-amortizatsii-po-osnovnym-sredstvam-v-buhgalterskom-uchete>
  8. Кучеров А.В., Аширова А.Р. Современные особенности отличия учета основных средств в соответствии с РСБУ и МСФО // Молодой ученый. 2015. №7. С. 442–446.

9. Соломанина Е.Ю., Шибилева О.В. Сравнительная методика учета основных средств и нематериальных активов в соответствии РСБУ и МСФО // Молодой ученый. 2013. № 5. С. 382–384.
10. Махарашвили М.И. Бухгалтерский учёт основных средств в соответствии с нормами МСФО // Молодой ученый. 2016. № 10. С. 781–784.
11. Чернова Е.В. К вопросу учета основных средств в соответствии в МСФО и РСБУ // Молодой ученый. 2017. № 14. С. 333–338.
12. Гайфутдинова В.Г. Сравнительная характеристика принятия к учету нематериальных активов по РСБУ и МСФО // Символ науки. 2016. № 6-1 [Электронный ресурс]. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/sravnitelnaya-harakteristika-prinyatiya-k-uchetu-nematerialnyh-aktivov-po-rsbu-i-msfo>
13. Бельских И.Е., Сметанин И.М. Учет и оценка гудвилла: мировой опыт и российская специфика // Международный бухгалтерский учет. 2010. № 3 [Электронный ресурс]. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/uchet-i-otsenka-gudvilla-mirovoy-opyt-i-rossiyskaya-spetsifika>
14. Международные стандарты оценки 2011 / пер. с англ.; под ред. Г.И. Микерина, И.Л. Артеменкова. М.: Российское общество оценщиков, 2013.
15. Дамодаран А. Инвестиционная оценка. Инструменты и методы оценки любых активов. Альпина Паблишер, 2010.
16. Микерин Г.И. «Проникновения в суть» оценки стоимости нематериальных (неосязаемых) активов для целей бухгалтерского учета // Business valuations guide. 2007. № 1. С. 98–108.
17. Рутгайзер В.М. Нестационарная экономика России и оценочная деятельность // Имущественные отношения в РФ. 2011. № 1 [Электронный ресурс]. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/nestatsionarnaya-ekonomika-rossii-i-otsenochnaya-deyatelnost>
18. Смоляк С.А. Оценка стоимости машин с учетом условий их эксплуатации // Имущественные отношения в РФ. 2014. № 8 (155) [Электронный ресурс]. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/otsenka-stoimosti-mashin-s-uchetom-usloviy-ih-ekspluatatsii>
19. Бастригина Л.А., Федорова Ю.М. Проблемы учета НДС при оценке объектов коммерческой недвижимости с использованием разных подходов // Имущественные отношения в РФ. 2014. № 11 (158) [Электронный ресурс]. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/problems-ucheta-nds-pri-otsenke-obektov-kommercheskoy-nedvizhimosti-s-ispolzovaniem-raznyh-podhodov>
20. Маткулиева С.И. Международные стандарты финансовой отчетности // Молодой ученый. 2017. № 24.1. С. 25–27.
21. Михайленко Р.Г., Колесник П.В. Совершенствование методики трансформации бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО // Бухгалтер и закон. 2015. № 3 (175) [Электронный ресурс]. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/sovershenstvovanie-metodiki-transformatsii-buhgalterskoy-otchetnosti-v-sootvetstvii-s-msfo>

### Транслитерация

1. Palii V.F. Teoriya bukhgalterskogo ucheta: sovremennyye problemy. M.: Bukhgalterskii uchets, 2007. 88 p.
2. Kuter M.I., Gurskaya M.M., Kuter K.M. Istoriya dvoynoi bukhgalterii: dvoynaya zapis', *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchets*, 2011, No 17. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/istoriya-dvoynoy-buhgalterii-dvoynaya-zapis>

3. Kuter M.I., Deliboltoyán A.E. Samaya rannaya zapis' po amortizatsii na schetakh dvoinoi bukhgalterii, *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet*, 2012, No 48. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/samaya-rannaya-zapis-po-amortizatsii-na-schetah-dvoynoy-buhgalterii>
4. Kovalev V.V., Pyatov M.L., Ya. V. Sokolov i ego rol' v razvitii teorii i praktiki bukhgalterskogo ucheta v Rossii, *Vestnik SPbGU, ser. 5: Ekonomika*, 2013, No 1. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/ya-v-sokolov-i-ego-rol-v-razvitii-teorii-i-praktiki-buhgalterskogo-ucheta-v-rossii>
5. Bobrova E.A., Emel'yannikova H.N. Sravnitel'naya kharakteristika bukhgalterskogo ucheta osnovnykh sredstv po RSBU i MSFO, *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet*, 2012, No 8. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/sravnitel'naya-kharakteristika-buhgalterskogo-ucheta-osnovnykh-sredstv-po-rsbu-i-msfo>
6. Popov A.Yu. Kontseptsii posleduyushchei otsenki osnovnykh sredstv, *Vestnik VSGUTU*, 2015, No 5, pp. 109–114.
7. Kadzhametova T.N., Asanova A.Sh. Metody nachisleniya amortizatsii po osnovnym sredstvam v bukhgalterskom uchete, *Tavrisheskii nauchnyi obozrevatel'*, 2016, No 5-1(10). URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/metody-nachisleniya-amortizatsii-po-osnovnym-sredstvam-v-buhgalterskom-uchete>
8. Kucherov A.V., Ashirova A.R. Sovremennye osobennosti otlichiya ucheta osnovnykh sredstv v sootvetstvii s RSBU i MSFO, *Molodoi uchenyi*, 2015, No 7, pp. 442–446.
9. Solomanina E.Yu., Shibileva O.V. Sravnitel'naya metodika ucheta osnovnykh sredstv i nematerial'nykh aktivov v sootvetstvii RSBU i MSFO, *Molodoi uchenyi*, 2013, No 5, pp. 382–384.
10. Makharashvili M.I. Bukhgalterskii uchet osnovnykh sredstv v sootvetstvii s normami MSFO, *Molodoi uchenyi*, 2016, No 10, pp. 781–784.
11. Chernova E. V. K voprosu ucheta osnovnykh sredstv v sootvetstvii v MSFO i RSBU, *Molodoi uchenyi*, 2017, No 14, pp. 333–338.
12. Gaifutdinova V.G. Sravnitel'naya kharakteristika prinyatiya k uchetu nematerial'nykh aktivov po RSBU i MSFO, *Simvol nauki*, 2016, No 6-1. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/sravnitel'naya-kharakteristika-prinyatiya-k-uchetu-nematerialnykh-aktivov-po-rsbu-i-msfo>
13. Bel'skikh I.E., Smetanin I.M. Uchet i otsenka gudvilla: mirovoi opyt i Rossiiskaya spetsifika, *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet*, 2010, No 3. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/uchet-i-otsenka-gudvilla-mirovovoy-opyt-i-rossiyskaya-spetsifika>
14. Mezhdunarodnye standarty otsenki 2011 / per. s angl.; pod red. G.I. Mikerina, I.L. Artemenkova. M.: Samoreguliruemaya obshcherossiiskaya obshchestvennaya organizatsiya «Rossiiskoe obshchestvo otsenshchikov», 2013.
15. Damodaran A. Investitsionnaya otsenka. Instrumenty i metody otsenki lyubykh aktivov. Al'pina Publisher, 2010.
16. Mikerin, G.I. «Proniknoveniya v sut'» otsenki stoimosti nematerial'nykh (neosyazaemykh) aktivov dlya tselei bukhgalterskogo ucheta, *Business valuations guide*, 2007, No 1, pp. 98–108.
17. Rutgaizer V.M. Nestatsionarnaya ekonomika Rossii i otsenochnaya deyatel'nost', *Imushchestvennye otnosheniya v RF*, 2011, No 1. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/nestatsionarnaya-ekonomika-rossii-i-otsenochnaya-deyatelnost>
18. Smolyak S.A. Otsenka stoimosti mashin s uchedom uslovii ikh ekspluatatsii, *Imushchestvennye otnosheniya v RF*, 2014, No 8 (155). URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/otsenka-stoimosti-mashin-s-uchedom-usloviy-ih-ekspluatatsii>
19. Bastrigina L. A., Fedorova Yu.M. Problemy ucheta nds pri otsenke ob'ektov kommercheskoi nedvizhimosti s ispol'zovaniem raznykh podkhodov, *Imushchestvennye otnosheniya v RF*,

- 2014, No 11(158). URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/problemy-ucheta-nds-pri-otsenke-obektov-kommercheskoy-nedvizhimosti-s-ispolzovaniem-raznyh-podhodov>
20. Matkulieva S.I. Mezhdunarodnye standarty finansovoi otchetnosti, *Molodoi uchenyi*, 2017, No 24.1, pp. 25–27.
21. Mikhailenko R.G., Kolesnik P.V. Sovershenstvovanie metodiki transformatsii bukhgalter-skoj otchetnosti v sootvetstvii s MSFO, *Bukhgalter i zakon*, 2015, No 3(175). URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/sovershenstvovanie-metodiki-transformatsii-buhgalterskoy-otchetnosti-v-sootvetstvii-s-msfo>

© М.Е. Василенко, 2018

© Е.В. Левкина, 2018

© В.В. Малышева, 2018

**Для цитирования:** Василенко М.Е., Левкина Е.В., Малышева В.В. Сравнительная характеристика методических подходов учета имущества и обязательств в российской и международной практике // Территория новых возможностей. Вестник Владивостокского государственного университета экономики и сервиса. 2018. Т. 10. № 2. С. 37–54.

For citation: Vasilenko M.E., Levkina E.V., Malysheva V.V. Comparative characteristics of methodical approaches to accounting for property and liabilities in Russian and international practice, *The Territory of New Opportunities. The Herald of Vladivostok State University of Economics and Service*, 2018, Vol. 10, No 2, pp. 37–54.

DOI [dx.doi.org/10.24866/VVSU/2073-3984/2018-2/037-054](https://dx.doi.org/10.24866/VVSU/2073-3984/2018-2/037-054)

Дата поступления: 22.03.2018.