

УДК 336.662

DOI: 10.22213/2618-9763-2021-1-13-16

Г. В. Слесаренко, кандидат экономических наук, доцент

Ижевский государственный технический университет имени М. Т. Калашникова, Ижевск, Россия

**ВЛИЯНИЕ НА ПОКАЗАТЕЛИ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ
ИЗМЕНЕНИЯ ПОРЯДКА ОЦЕНКИ ВНЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ***

В связи с принятием новых стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» в бухгалтерском учете появились новые категории оценки – ликвидационная стоимость актива и ликвидационное обязательство при выбытии актива. Применение новых оценок требует пристального внимания, поскольку от их величины зависят некоторые показатели бухгалтерской отчетности, что влияет на оценку имущественного положения организации и последующий анализ финансового состояния. При оценке ликвидационной стоимости и ликвидационного обязательства требуется не только сложная работа бухгалтерской службы и других подразделений предприятия, но и необходимо выражение профессионального суждения бухгалтера. При правильном применении данных категорий оценки активов они отражаются в балансе по стоимости, которая является более реальной, полезной пользователю отчетности и потенциальному инвестору. В статье приведен порядок изменения основных показателей отчетности под влиянием изменения оценки внеоборотных активов, таких как: основные средства в балансе, финансовый результат, величина начисленной амортизации. Данная статья будет полезна как студентам при выполнении научно-исследовательских работ, так и преподавателям при подготовке к лекциям, поскольку используется актуальный материал по изменениям в законодательстве РФ.

Ключевые слова: основные средства; капитальные вложения; первоначальная стоимость основного средства; ликвидационная стоимость; ликвидационное обязательство.

Введение

С 01.01.2022 г. организации и предприятия, относящиеся к коммерческому сектору, должны перейти на применение новых стандартов бухгалтерского учета – ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» [1, 2]. Возможно применение стандартов с 2021 г., и многие организации воспользовались этим правом для использования переходного периода. Целью данной статьи является обоснование новых методов оценки основных средств для их дальнейшего использования и применения в учетно-аналитической практике.

**Ликвидационная стоимость
и ликвидационные обязательства
и их отражение в бухгалтерской отчетности**

Стандарты принципиально меняют подход к учету капитальных вложений и основных средств, особое внимание в стандартах заслуживают способы оценки. Так, например, возникают понятия:

- а) ликвидационной стоимости;
- б) ликвидационного обязательства.

Ликвидационной стоимостью объекта основных средств считается величина, 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 применения (абз. 2 п. 31 ФСБУ 6/2020) [3]. Компания должна определить ликвидационную стоимость каждого объекта основных средств при принятии его к учету и каждый год такую стоимость пересматривать.

Применение ликвидационной стоимости возможно для учета (расчета) амортизируемой стоимости. В соответствии с п. 32 ФСБУ 6, «сумма амортизации объекта основных средств за отчетный период определяется таким образом, чтобы к концу срока амортизации балансовая стоимость этого объекта стала равной его ликвидационной стоимости».

Ликвидационное обязательство – это «величина оценочного обязательства по будущему демонтажу, утилизации этого объекта и восстановлению окружающей среды» (п. 23 ФСБУ 6). Это обязательство будущего периода, которое изменяет первоначальную стоимость основного средства, увеличивая его; одновременно с этим происходит увеличение величины резерва предстоящих расходов. К ликвидационным обязательствам относятся расходы по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению окру-

жающей среды и прочих аналогичных обязательств.

Таким образом, вновь введенные понятия (категории) по-разному воздействуют на показатели бухгалтерской отчетности.

Ликвидационная стоимость – это, по сути, остаточная стоимость основного средства, которую предприятие планирует получить при выбытии объекта. Это может быть предполагаемая цена продажи, стоимость материальных ресурсов (ценностей), полученных в процессе выбытия основного средства (запасные части, лом металлов).

Существует Рекомендация Фонда бухгалтерского методологического центра Р-63/2015-КпР «Материальные ценности от ликвидации основных средств» [4], которая описывает порядок признания таковых: «Материальные ценности от ликвидации (в том числе частичной) основного средства, предназначенные для продажи, оцениваются... по предполагаемой стоимости их продажи, уменьшенной на сумму предполагаемых затрат, необходимых для демонтажа и разборки основного средства с целью извлечения (получения) ценностей из ликвидируемого объекта, доведения их до готовности к продаже и осуществления продажи (далее – чистая

стоимость продаж), но не выше остаточной стоимости ликвидируемого основного средства.» (п. 2 Рекомендации).

Тогда амортизируемая стоимость объекта рассчитывается как разница между первоначальной и ликвидационной стоимостью.

Величина себестоимости (затрат предприятия) зависит от суммы амортизационных отчислений, следовательно, расчет амортизации влияет на такие показатели, как себестоимость в Отчете о финансовых результатах, но и стоимость основных средств в бухгалтерском балансе также будет выше, нежели при расчете амортизации без применения ликвидационной стоимости.

Например, стоимость объекта составляет 100 000 руб., срок полезного использования составляет 5 лет, тогда к концу первого года использования, при применении линейного способа расчета амортизации, она составит 80 000 руб., а величина амортизации составит 20 000 руб.

Если будет определена ликвидационная стоимость объекта (для того же примера – признаем ее равной 10 000 руб.), сумма амортизации составит 18 000 руб., а сумма основного средства в отчетности составит 82 000 руб. (табл. 1).

Таблица 1. Влияние на показатели отчетности введения ликвидационной стоимости

Форма отчетности	ПБУ 6		ФСБУ 6	
	бухгалтерский баланс	отчет о финансовых результатах	бухгалтерский баланс	отчет о финансовых результатах
Стоимость ОС	80000	–	82000	–
Амортизация	–	20000	–	18000

Ликвидационное обязательство по сути своей предполагает планируемую оценку будущих затрат по выбытию объектов основных средств.

Во-первых, такие затраты увеличивают первоначальную стоимость объекта (п. 23 ФСБУ 6): «В случае если в первоначальной стоимости объекта основных средств учтена величина оценочного обязательства по будущему демонтажу, утилизации этого объекта и восстановлению окружающей среды, то изменение этой величины (без учета процентов) увеличивает или уменьшает первоначальную стоимость объекта основных средств»); *во-вторых*, происходит увеличение резерва, как уже указывалось выше. Предполагаем, что такого рода обязательства характерны, в первую очередь, для добывающих отраслей, и, как вариант, для отрасли строительства, поскольку затраты по выбытию объектов будут существенны. Действующая Рекомендация Фонда БМЦ Р-30/2013-КпР «Ликвидационные обязательства» [5] определяет, что

«Обязанности организации по восстановлению природных ресурсов в связи с возведением объектов основных средств и поисковых активов, а также по ликвидации и утилизации этих объектов по окончании их эксплуатации признаются в качестве оценочных обязательств (далее – ликвидационные обязательства)». Но также предполагается, что «В активе бухгалтерского баланса капитализируемая часть будущих затрат на погашение ликвидационных обязательств показывается во внеоборотных активах» [6].

Покажем на примере, как будут меняться показатели отчетности.

Итак, добывающая компания при разработке месторождения учитывает затраты по восстановлению окружающей среды, а также на демонтаж оборудования, сумма составит 20 000 руб. Организация включает эти затраты в первоначальную стоимость, одновременно увеличивая резерв предстоящих расходов. Ликвидационное обязательство в составе стои-

мости основного средства подлежит амортизации, при прочих равных условиях нашего

примера сумма амортизации увеличится на 4000 руб. (табл. 2).

Таблица 2. Влияние ликвидационного обязательства на показатели отчетности при использовании первоначальной стоимости

Форма отчетности	ПБУ 6		ФСБУ 6	
	бухгалтерский баланс	отчет о финансовых результатах	бухгалтерский баланс	отчет о финансовых результатах
Стоимость ОС	Нет влияния	–	+20000	–
Амортизация	–	Нет влияния	–	+4000
Резерв предстоящих расходов	–	–	+20000	–

Если при поступлении основного средства будет использована не первоначальная стоимость, а переоцененная, то сумма внеоборотных активов не будет увеличиваться, а сумма резер-

ва предстоящих расходов будет относиться на финансовый результат в течение срока полезного использования (табл. 3).

Таблица 3. Влияние ликвидационного обязательства на показатели отчетности при использовании переоцененной стоимости

Форма отчетности	ПБУ 6		ФСБУ 6	
	бухгалтерский баланс	отчет о финансовых результатах	бухгалтерский баланс	отчет о финансовых результатах
Стоимость ОС	Нет влияния	–	+20000	–
Амортизация	–	Нет влияния	–	–
Резерв предстоящих расходов	–	–	+20000	–
Финансовый результат	–	–	–	–4000

Выводы

Появление в законодательстве новых категорий оценки стоимости внеоборотных активов приведет к изменению основных показателей бухгалтерской отчетности, что следует учитывать при оценке финансового положения организации. Так, увеличение первоначальной стоимости основных средств на сумму ликвидационного обязательства не стоит рассматривать как усиление имущественного положения, поскольку возрастает величина предстоящих расходов на выбытие объектов. Следует понимать, что величина ликвидационного обязательства не постоянная, а меняющаяся в зависимости от внешних обстоятельств, инфляционных процессов и непосредственно политики самой организации.

Библиографические ссылки

1. Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» [Приложение № 1к приказу Министерства финансов Российской Федерации от 17.09.2020 № 204н] // КонсультантПлюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/2ff7a8c72de3994

f30496a0ccbb1ddafdaddd518/ (дата обращения: 12.03.2021).

2. Федеральный стандарт бухгалтерского учета. ФСБУ 26/2020 [Приложение № 1к приказу Министерства финансов Российской Федерации от 17.09.2020 № 204н] // КонсультантПлюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/4202162b3f1be45ec732fa00352d93a28db03f6a/ (дата обращения: 12.03.2021).

3. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/2ff7a8c72de3994f30496a0ccbb1ddafdaddd518/ (дата обращения: 12.03.2020).

4. Рекомендация Р-63/2015-КпР «Материальные ценности от ликвидации основных средств» (принята фондом «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета „Бухгалтерский методологический центр 24 апреля 2015 г.“») // Гарант. URL: <http://base.garant.ru/77772691/> (дата обращения: 12.03.2021).

5. Рекомендация Фонда БМЦ Р-30/2013-КпР «Ликвидационные обязательства» (принята фондом «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета „Бухгалтерский методологический центр 21 июня 2013 г.“») // Гарант. URL: <http://base.garant.ru/77772724/> (дата обращения: 12.03.2021).

6. Разъяснение КРМФО (IFRIC) 01 «Изменения в существующих обязательствах по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению природных ресурсов и иных аналогичных обязательствах» // Бухучет.

Инфо. URL: <https://buhuchet-info.ru/buhgalterskiy-uchet/1724-raziasnenia-ifric-1.html> (дата обращения: 12.03.2021).

References

1. [On approval of the Federal Accounting Standards FSBU 6/2020 “Fixed Assets” and FSBU 26/2020 “Capital Investments” [Appendix No. 1 to the Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation No. 204n dated September 17, 2020]]. *Konsul'tantPlyus*. (in Russ.) Available at: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/2ff7a8c72de3994f30496a0ccb1ddafdaddf518/ (accessed 12.03.2021).

2. [Federal accounting standard. FSBU 26/2020 [Appendix No. 1 to the order of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated September 17, 2020 No. 204n]]. *Konsul'tantPlyus*. (in Russ.) Available at: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/4202162b3f1be45ec732fa00352d93a28db03f6a/ (accessed 12.03.2021).

3. [On approval of the Federal Accounting Standards FSBU 6/2020 “Fixed Assets” and FSBU 26/2020 “Capital Investments”

tal Investments” [Appendix No. 1 to the Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation No. 204n dated September 17, 2020]]. *Konsul'tantPlyus*. (in Russ.) Available at: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/2ff7a8c72de3994f30496a0ccb1ddafdaddf518/ (accessed 12.03.2021).

4. [Recommendation P-63/2015-КнР “Material assets from liquidation of fixed assets” (adopted by the fund “National non-state accounting regulator” Accounting methodological center on April 24, 2015)]. *Garant*. (in Russ.) Available at: <http://base.garant.ru/77772691/> (accessed 12.03.2021).

5. [Recommendation of the BMC Foundation R-30/2013-КрР “Liquidation obligations” (adopted by the Foundation “National non-state accounting regulator” Accounting Methodological Center June 21, 2013)]. *Garant*. (in Russ.) Available at: <http://base.garant.ru/77772724/> (accessed 12.03.2021).

6. [IFRIC Interpretation 01 Changes in Existing Decommissioning, Resource Restoration and Other Similar Obligations]. Bukhuchet. Info. (in Russ.) Available at: <https://buhuchet-info.ru/buhgalterskiy-uchet/1724-raziasnenia-ifric-1.html> (accessed 12.03.2021).

G. V. Slesarenko, PhD in Economics, Associate Professor
Kalashnikov Izhevsk State Technical University, Izhevsk, Russia

IMPACT ON ACCOUNTING INDICATORS OF CHANGES IN THE VALUATION OF NON-CURRENT ASSETS

In connection with the adoption of the new accounting standards FSBU 6/2020 “Fixed Assets” and FSBU 26/2020 “Capital Investments”, new valuation categories appeared in accounting - the liquidation value of the asset and the liquidation obligation upon disposal of the asset. The application of new valuations requires close attention, as some accounting indicators depend on their magnitude, which affects the assessment of the property position of the organization and the subsequent analysis of the financial condition. When assessing the liquidation value and liquidation liability, not only the coordinated work of the accounting service and other divisions of the enterprise is required, but also the expression of the professional judgment of the accountant is necessary. If the asset valuation categories are correctly applied, they are reflected in the value balance sheet, which is more real, useful to the reporting user and potential investor. The article describes the procedure for changing the main reporting indicators under the influence of the change in the valuation of non-current assets, such as: fixed assets in the balance sheet, financial result, amount of accrued depreciation. This article will be useful to both students in performing research work and teachers in preparing for lectures, since current material on changes in the legislation of the Russian Federation is used.

Keywords: fixed assets; capital investments; initial value of fixed assets; liquidation value; liquidation obligation.

Получено: 01.03.2021