ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ

DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-1-48-61
УДК 657.01(045)
JEL M41

ФСБУ 6/2020: решенные вопросы бухгалтерского учета основных средств и сохраняющиеся дискуссионные аспекты

Т.Ю. Дружиловская^а, Э.С. Дружиловская^б

^{а, б} Нижегородский госуниверситет им. Н.И. Лобачевского, Нижний Новгород, Россия

^а <https://orcid.org/0000-0003-1345-9841>; ^б <https://orcid.org/0000-0003-2866-9825>

АННОТАЦИЯ

Недавно утвержденный федеральный стандарт бухгалтерского учета (ФСБУ) 6/2020 «Основные средства» (ФСБУ 6/2020) существенно меняет правила бухгалтерского учета указанных активов. Новые регламентации этого стандарта позволяют решить значительную часть проблемных вопросов, имеющих место в настоящее время в выше-названной области. Вместе с тем следует отметить, что некоторые дискуссионные аспекты бухгалтерского учета основных средств все-таки сохраняются, несмотря на принятие ФСБУ 6/2020. Исследованию указанных решенных и нерешенных вопросов бухгалтерского учета основных средств и посвящена настоящая статья. Целью исследования является детальный анализ действующих и будущих российских регламентаций по бухгалтерскому учету основных средств, выявление сохраняющихся, а также появляющихся проблемных и дискуссионных вопросов и определение путей их решения. Методологическая база исследования включает критический анализ новых регламентаций ФСБУ 6/2020, а также правил еще действующих нормативных документов по бухгалтерскому учету вышеназванных активов. Результатами исследования являются выявление наиболее важных проблемных вопросов в области современного бухгалтерского учета основных средств, а также выработка и обоснование предложений по их решению. При этом авторами определены проблемные вопросы, связанные с признанием объектов в составе основных средств, с первоначальной и последующей оценкой, а также амортизацией указанных активов. Теоретическая и практическая значимость исследования заключается в возможности его использования для совершенствования нормативного регулирования российского бухгалтерского учета, а также в возможности применения некоторых предложений, обоснованных в настоящей статье, в практической работе бухгалтерских организаций. В качестве перспектив исследования в первую очередь следует отметить критический анализ реализации на практике регламентаций утвержденного ФСБУ 6/2020, выявление новых проблем в данной области и поиск путей их решения.

Ключевые слова: федеральный стандарт; основные средства; бухгалтерский учет; оценка; отчетная информация

Для цитирования: Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. ФСБУ 6/2020: решенные вопросы бухгалтерского учета основных средств и сохраняющиеся дискуссионные аспекты. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2021;8(1):48-61. DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-1-48-61

ORIGINAL PAPER

FAS 6/2020: Resolved Issues of Accounting for Property, Plant and Equipment and Ongoing Controversial Aspects

T. Yu. Druzhilovskaya^а, E. S. Druzhilovskaya^б

^{а, б} Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russia

^а <https://orcid.org/0000-0003-1345-9841>; ^б <https://orcid.org/0000-0003-2866-9825>

ABSTRACT

The recently approved Federal Accounting Standard (FAS) 6/2020 "Property, plant and equipment" (FAS 6/2020) changes the accounting rules for these assets significantly. New regulations of this standard allow solving a significant part of the problematic issues currently taking place in the above-mentioned area. However, there should be emphasized that some controversial aspects of accounting for property, plant and equipment still persist despite the adoption of FAS 6/2020.

© Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С., 2021

This paper describes the study of these resolved and unresolved issues of accounting for property, plant and equipment. The purpose of the study is to represent a detailed analysis of the current and future Russian regulations on accounting for property, plant and equipment, identification of persisting, as well as emerging problematic and debatable issues and determination of their solution ways. The methodological base of the study includes a critical analysis of the new regulations of the FAS 6/2020, as well as the rules of the still valid regulatory documents on accounting for the above assets. The results of the research are the identification of the most important problematic issues in the field of modern accounting for property, plant and equipment, as well as the development and substantiation of proposals for their solution. At the same time the authors identified problematic issues related to the recognition of objects in property, plant and equipment, with the initial and subsequent measurement, as well as the depreciation of these assets. The theoretical and practical significance of the study lies in the possibility of its use to improve the regulatory regulation of Russian accounting and additionally, in the possibility of applying some of the proposals substantiated here in the practical work of the accounting departments of organizations. As a research perspective, first of all, it should be noted a critical analysis of the implementation in practice of regulations approved by the FAS 6/2020, the identification of new problems in this field and looking for solving ways.

Keywords: federal standard; property, plant and equipment; accounting; measurement; reporting information

For citation: Druzhilovskaya T. Yu., Druzhilovskaya E. S. FAS 6/2020: Resolved issues of accounting for property, plant and equipment and ongoing controversial aspects. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2021;8(1):48-61. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-1-48-61

ВВЕДЕНИЕ

Вопросы бухгалтерского учета основных средств на протяжении многих лет привлекают большое внимание научной общественности. Данным вопросам посвящают свои труды как многие российские, так и зарубежные ученые. Следует отметить, что авторы поднимают в своих работах разнообразные вопросы, связанные с бухгалтерским учетом основных средств. Так, например, одни ученые [1] акцентируют внимание на проблемах, связанных с амортизацией основных средств, другие [2] — на вопросах идентификации данных активов, третьи [3–13] — на проблемах оценки указанных активов в бухгалтерском учете, четвертые [14] — на терминологическом пространстве в области бухгалтерского учета основных средств, пятые [15, 16] — на раскрытии информации о данных активах в отчетности, некоторые [17] — на проблемах реализации на практике регламентаций в области бухгалтерского учета основных средств, а ряд ученых [2, 18] уделяют особое внимание применению профессионального суждения при учете указанных активов. В одних работах [7] исследуются вопросы бухгалтерского учета основных средств организаций негосударственного сектора, в других [19, 20, 13] — организаций госсектора. При этом авторы рассматривают данные вопросы для организаций различных сфер деятельности. Так, например, одни ученые [1] анализируют проблемы бухгалтерского учета основных средств сельскохозяйственных организаций, другие [3] — организаций энергетического сектора, некоторые [7] — коммерческих и некоммерческих организаций. При этом в работах рассматриваются указанные вопросы для разных

стран мира. Так, например, одни авторы [1, 2, 6–8, 14, 17–22] исследуют вопросы, связанные с бухгалтерским учетом в России, другие [13] — в Румынии, третьи [3, 9] — в Чили, четвертые [10] — в Австралии и т.д. При этом значительное внимание в современных работах уделяется вопросам применения МСФО (IAS) 16 [15–17], а также сравнению [11, 13, 14] требований национальных и международных стандартов к учету основных средств. Активно исследуются современными учеными [6, 7, 21, 22] и актуальные проблемы и возможности развития бухгалтерского учета основных средств.

Научные труды указанных, а также многих других современных ученых содержат глубокие исследования вопросов, связанных с бухгалтерским учетом основных средств. Вместе с тем ряд проблем в данной области до сих пор остается нерешенным.

15 октября 2020 г. в Минюсте РФ был зарегистрирован федеральный стандарт бухгалтерского учета (ФСБУ) для организаций негосударственного сектора 6/2020 «Основные средства» (далее ФСБУ 6/2020). Данный стандарт вступает в силу с 2022 г. Проведенные авторами настоящей статьи исследования позволяют сделать вывод о том, что указанный стандарт решает многие проблемы бухгалтерского учета основных средств, связанные с регламентациями ПБУ 6/01, способствуя таким образом повышению качества отчетной информации. Вместе с тем стандарт устраняет не все указанные проблемы и, кроме того, приводит к возникновению новых открытых и дискуссионных вопросов в данной области. Проанализируем более детально, какие вопросы бухгалтерского учета основных средств решены в ФСБУ 6/2020, а какие

дискуссионные аспекты все еще сохраняются в данной области.

Исходя из сказанного, можно представить следующую формулировку цели настоящего исследования: детальный анализ действующих и будущих российских регламентаций по бухгалтерскому учету основных средств, выявление сохраняющихся, а также появляющихся проблемных и дискуссионных вопросов и определение путей их решения.

ЗАДАЧИ И МЕТОДЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

В задачи исследования входит изучение новых требований бухгалтерского учета основных средств в ФСБУ 6/2020, сравнение их с правилами пока еще действующих бухгалтерских нормативных документов, выявление решенных и нерешенных вопросов в данной области, определение и обоснование путей решения проблемных вопросов, возникающих из положений указанного федерального стандарта. Методология исследования основана на критическом анализе регламентаций новых и пока еще продолжающих действовать нормативных документов по признанию в учете объектов в составе основных средств, первоначальной оценке данных активов, их последующей оценке и амортизации. Методы исследования включают: анализ, синтез, метод группировки, сравнение, метод аналогий, логический и системный подходы.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ ПРОБЛЕМНЫХ ВОПРОСОВ, СВЯЗАННЫХ С ПРИЗНАНИЕМ ОБЪЕКТОВ В СОСТАВЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Представим результаты проведенных исследований. В первую очередь обратим внимание на проблемные вопросы, связанные с признанием объектов в составе основных средств. Как известно, согласно ПБУ 6/01 активы, соответствующие условиям признания в качестве основных средств, стоимостью до 40 000 руб. за единицу (в зависимости от того, какой лимит установит организация), могут отражаться в качестве материально-производственных запасов. Данная регламентация была призвана дать возможность организациям рационально вести учет, а именно в указанном случае не завышать неоправданно затраты на учет несущественных объектов в качестве основных средств. Вместе с тем установленный ПБУ указанный стоимостной лимит препятствовал достижению указанной цели, поскольку для многих организаций несущественными являлись объекты со стоимостью, гораздо превышающей

вышеназванную сумму. В подтверждение данного вывода приведем информацию о величинах разных групп основных средств в финансовой отчетности российских организаций. Данная информация систематизирована в *таблице*. Отметим, что в *таблице* настоящие названия указанных организаций заменены на их условные обозначения.

Приведенные в *таблице* данные демонстрируют, что величины первоначальной стоимости различных групп основных средств в финансовой отчетности ряда отечественных организаций несоразмерно больше, чем вышеназванный лимит в 40 000 руб. Отметим, что проведенные авторами настоящей статьи исследования позволяют сделать вывод о том, что такая ситуация характерна и для многих других российских организаций.

Ранее указанная проблема в отношении стоимостного лимита для непризнания объектов в составе основных средств решается в ФСБУ 6/2020 благодаря отказу от установления данного лимита в самом стандарте и введению разрешения организациям самостоятельно определять такой лимит.

Безусловно, положительно оценивая указанное нововведение ФСБУ 6/2020, обратим внимание и на некоторые дискуссионные аспекты, возникающие из новых регламентаций данного стандарта в соответствующей области. В отличие от ПБУ 6/01, ФСБУ 6/2020 предусматривает учет объектов стоимостью ниже установленного лимита, не в составе материально-производственных запасов, а в качестве расходов периода, в котором понесены затраты на приобретение или создание таких объектов. При этом ФСБУ 6/2020 требует от организаций обеспечить надлежащий контроль наличия и движения «таких активов». Отметим, что пользователям стандарта может быть не ясно, о каких активах в данном случае идет речь, если согласно ФСБУ 6/2020 организация признает расходы периода, которые активами не являются. Также, по мнению авторов настоящего исследования, признание объектов, отвечающих условиям признания в качестве основных средств, но стоимостью ниже установленного лимита, в качестве расходов противоречит определению расходов. Действительно одним из указанных условий признания согласно ФСБУ 6/2020 является способность объекта приносить экономические выгоды. Расходы же, напротив, определяются в российских нормативных документах, а именно в ПБУ 10/99, как уменьшение экономических выгод. Таким образом, согласно ранее названным регламентациям ФСБУ 6/2020 в качестве уменьшения экономических выгод должны будут признаваться объекты, обеспечивающие получение

Таблица / Table

Примеры величин первоначальной стоимости различных групп основных средств в финансовой отчетности российских организаций / Examples of the values of the initial cost of various property groups, plant and equipment in the financial statements of Russian companies

Примеры групп основных средств / Examples of groups of property, plant and equipment	Их первоначальная стоимость в финансовой отчетности различных организаций / The initial cost in the financial statements of various companies					
	Организация «А» / Company «A»	Организация «В» / Company «B»	Организация «С» / Company «C»	Организация «D» / Company «D»	Организация «Е» / Company «E»	Организация «F» / Company «F»
Здания / Buildings	39 947 377 000	12 614 720 000	8 966 430 000	223 374 000	9 803 336 000	1 253 588 915 000
Сооружения и передаточные устройства / Structures and transmission devices	191 290 267 000	126 491 000			29 684 170 000	
Производственный и хозяйственный инвентарь / Production and household inventory	239 868 000	—	109 272 000	23 922 000	309 498 000	—
Земельные участки / Land	37 765 000	—	79 290 260 000	—	291 671 000	—
Машины и оборудование / Machinery and equipment	175 606 848 000	3 701 295 000	18 419 529 000	637 388 000	35 845 570 000	176 942 695 000
Транспортные средства / Vehicles	14 570 000	124 832 000	1 211 195 000	4 851 000	—	—
Прочие / Others	192 045 000	1 179 420 000	109 546 000	—	18 955 602 000	4 270 398 000

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

экономических выгод. При этом в ФСБУ 6/2020 даже используется термин «доход» в качестве синонима экономических выгод.

Исходя из сказанного, полагаем, что объекты, отвечающие условиям призвания в качестве основных средств, но стоимостью ниже установленного организацией лимита, целесообразно учитывать не в качестве расходов, а в качестве активов. Действительно, тот факт, что такие объекты способны приносить организации экономические выгоды, указывает на соответствие этих объектов определению активов, а не определению расходов (которые в настоящее время содержатся в российской Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, а также в международных Концептуальных основах финансовой отчетности).

Зададимся вопросом о том, в качестве каких именно активов целесообразно учитывать ранее названные объекты (объекты стоимостью ниже установленного организацией лимита). Полагаем, что данные объ-

екты нежелательно признавать в составе запасов. Действительно, указанные объекты и запасы имеют качественно разные экономические сущности. Ранее названные объекты являются долгосрочными, организация предполагает их многократное использование, а запасы считаются краткосрочными, и по большей части одноразовыми. Отметим, что с точки зрения проведения экономического анализа долгосрочные активы также нецелесообразно отражать в составе краткосрочных.

По мнению авторов настоящего исследования, ранее указанные объекты (объекты стоимостью ниже установленного организацией лимита) целесообразно признавать в качестве отдельной категории активов. Полагаем, что для нее можно использовать, например, название «Долгосрочные активы низкой стоимостью» или какое-либо другое аналогичное наименование. При этом представляется целесообразным разрешить организациям самостоятельно определять название

для указанной категории активов, исходя из специфики объектов конкретной организации, относимых к указанной категории. В бухгалтерском балансе данные активы, по мнению авторов проведенного исследования, необходимо будет отражать в разделе «Внеоборотные активы» либо по статье «Прочие внеоборотные активы» либо, в случае существенности их общей суммы, по отдельной статье. При этом в примечаниях к финансовой отчетности организациям целесообразно раскрывать дополнительную информацию о группах таких активов, их стоимости, сроках использования и др. (в случае существенности общей суммы и отдельных групп указанных активов для организации).

Перейдем к следующим проблемным вопросам бухгалтерского учета основных средств. Полагаем, что данные вопросы можно разделить на три большие группы, включающие проблемные вопросы:

- 1) в области первоначальной оценки основных средств;
- 2) в сфере последующей оценки данных активов;
- 3) в части амортизации таких активов.

При этом отметим, что поскольку правила начисления амортизации основных средств напрямую влияют на последующую оценку основных средств, то вторую и третью группы проблемных вопросов в принципе можно объединить в одну группу. Проанализируем перечисленные группы вопросов более детально. Сначала обратимся к первой из указанных групп.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ ПРОБЛЕМНЫХ ВОПРОСОВ В ОБЛАСТИ ПЕРВОНАЧАЛЬНОЙ ОЦЕНКИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Одним из проблемных вопросов первоначальной оценки основных средств в ПБУ 6/01 является оценка данных активов, приобретаемых в обмен на неденежные средства. Проведенные авторами настоящей статьи исследования показали, что из регламентаций ПБУ 6/01 не ясно, какая именно указанная в данном ПБУ стоимость переданных ценностей должна использоваться для первоначальной оценки основных средств, поступивших в ранее названном случае: рыночная, договорная, дисконтированная или какая-либо другая. Данный вопрос решается в новом федеральном стандарте, утвержденном Минфином РФ. При этом отметим, что проблемные вопросы в области первоначальной оценки основных средств, содержащиеся в ПБУ 6/01, в ФСБУ 6/2020 решены косвенно, поскольку в последнем не приводятся непосредственно подробные правила оценки при признании

основных средств, а говорится о том, что первоначальной стоимостью таких активов является общая сумма связанных с ними капитальных вложений, осуществленных до признания соответствующих основных средств в учете. Правила определения указанной суммы приведены в ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», утвержденном вместе с ФСБУ 6/2020 и вступающем в силу также с 2022 г.

Возвращаясь к вопросу о формировании первоначальной оценки основных средств, приобретаемых в обмен на неденежные средства, возникающему из регламентаций ПБУ 6/01, отметим следующее. В отличие от данного ПБУ, в ФСБУ 26/2020 четко указывается, что фактическими затратами (в части оплаты неденежными средствами) при признании соответствующих капитальных вложений считается справедливая стоимость передаваемых объектов, при невозможности ее определения — справедливая стоимость приобретаемых объектов, а при отсутствии возможности рассчитать обе указанные справедливые стоимости — балансовая стоимость передаваемых объектов. Следовательно, в данном случае согласно ФСБУ 6/2020 первоначальная стоимость основных средств будет определяться на основе справедливой или балансовой стоимости. При этом следует отметить, что справедливая стоимость по ФСБУ должна определяться по МСФО (IFRS) 13. Безусловно, положительно оценивая указанное нововведение, обратим внимание на следующее. Проведенные авторами настоящей статьи исследования показали, что для многих пользователей ФСБУ, не знакомых с регламентациями МСФО и, соответственно, правилами расчета справедливой стоимости, будет достаточно сложно правильно претворить в жизнь новые для них требования по определению справедливой стоимости. Для упрощения работы указанных пользователей, по мнению авторов настоящей статьи, целесообразно разработать специальный отечественный нормативный документ «Рекомендации в области определения справедливой стоимости в бухгалтерском учете». В данном документе можно было бы представить подробные разъяснения и примеры формирования такой стоимости, в том числе для основных средств.

Исследуя вопросы первоначальной оценки основных средств, приобретаемых в обмен на неденежные средства, обратим внимание на еще один дискуссионный вопрос. Использование в ФСБУ справедливой стоимости для указанной оценки сближает российские требования с регламентациями МСФО. Вместе с тем следует отметить, что отечественные правила в указанной области не приведены в полное соответствие

с международными положениями. Так, в ФСБУ не введена аналогичная МСФО (IAS) 16 регламентация, согласно которой, если операция обмена не имеет коммерческого содержания, то первоначальная стоимость приобретаемого основного средства оценивается по балансовой стоимости передаваемого объекта (или объектов). Отметим, что данная международная регламентация исходит из того, что при обмене идентичными активами балансовая стоимость полученного объекта будет соответствовать балансовой стоимости переданного объекта. Таким образом, согласно МСФО в указанном случае организация может избежать ненужных расходов на определение справедливой стоимости полученного актива, поскольку его реальную стоимость в полной мере будет отражать балансовая стоимость переданного объекта. Полагаем, что такой подход был бы удобен и при составлении финансовой отчетности по российским стандартам и был бы положительно воспринят организациями на практике. Вместе с тем отметим, что при реализации указанного подхода организации могут столкнуться с некоторыми трудностями. Данные трудности будут обусловлены возможными проблемами при определении того, имеет ли операция обмена коммерческое содержание. Условиями, при которых такая операция имеет коммерческое содержание, согласно МСФО (IAS) 16 являются:

1) структурные параметры денежных потоков по обмениваемым активам отличаются, и данная разница является значительной по сравнению со справедливой стоимостью указанных активов;

2) в результате обмена изменяется характерная только для этой организации стоимость той части ее деятельности, на которую влияет данная операция, и соответствующая разница является значительной по сравнению со справедливой стоимостью обмениваемых активов.

Проведенные авторами настоящей статьи исследования показали, что специалистами-практиками, не знакомыми с указанными международными регламентациями, достаточно трудно воспринимаются данные правила. Так, у специалистов возникают вопросы: как определить структурные параметры денежных потоков по обмениваемым активам? как рассчитать изменение характерной для организации стоимости части ее деятельности, на которую влияет обменная операция?

Кроме того, отметим, что указанные регламентации по определению коммерческого содержания обменной операции в МСФО (IAS) 16 предусматривают сравнение ранее названных разниц (в параметрах

денежных потоков и стоимости части деятельности организации) со справедливой стоимостью обмениваемых активов. Следовательно, организациям все-таки приходится определять данную стоимость. В результате такая международная методика, на первый взгляд, может не только «сводить на нет» уменьшение расходов организации, а еще и увеличивать расходы за счет необходимости определения ранее названных структурных параметров денежных потоков и стоимости части деятельности организации. Вместе с тем обратим внимание на то, что МСФО не требует в указанном случае точных расчетов. Действительно, согласно международным регламентациям разницы в ранее названных показателях (разницы в параметрах денежных потоков и изменении стоимости части деятельности организации) должны быть значительными по сравнению со справедливой стоимостью. Таким образом, организации не требуется точно рассчитывать указанную стоимость обмениваемых активов, а достаточно лишь иметь общее представление о том, какой будет эта стоимость. Кроме того, в МСФО (IAS) 16 говорится о том, что для определения того, имеет ли операция обмена коммерческое содержание, необходимо, чтобы характерная только для этой организации стоимость той части ее деятельности, на которую влияет данная операция, отражала денежные потоки после вычета налогов, и результат этого анализа может быть очевиден и без проведения организацией подробных расчетов.

Таким образом, данный международный подход все-таки позволяет снизить расходы на ведение учета без ущерба качеству учетной и отчетной информации. Вместе с тем, как видно из ранее сказанного, регламентации МСФО в рамках данного подхода не являются четкими, оперируют в некоторой степени неопределенными терминами «значительный», «может быть» и предполагают принятие решения специалистами самостоятельно в конкретной ситуации. А в любой ситуации, в которой отсутствуют четко очерченные границы и точные правила, начинает проявляться субъективизм, который иногда может привести к неправильной интерпретации общих установок, принятию неверных решений и ошибкам. Решением указанной проблемы может быть развитие у специалистов-практиков навыков применения профессионального суждения.

Исходя из сказанного, полагаем, что данный международный подход к первоначальной оценке основных средств, полученных в рамках обменной операции, не имеющей коммерческого содержания, можно ввести в российский ФСБУ при его будущем совершенствова-

нии. Необходимость же при этом принятия решений практиками на основе профессионального суждения не является, по мнению авторов настоящего исследования, препятствием в указанном вопросе, поскольку в отечественные федеральные стандарты уже введено немало регламентаций, требующих от практиков умения активно применять вышеназванное суждение.

Следующим проблемным вопросом первоначальной оценки основных средств является подход к определению такой оценки в случае получения при проверке функционирования основного средства каких-либо объектов, способных приносить экономические выгоды. Согласно нововведениям ФСБУ стоимость таких объектов должна вычитаться из первоначальной оценки указанного основного средства. Такая регламентация отсутствует в ПБУ 6/01, что может приводить к неоправданному завышению первоначальной оценки основных средств на величину уже полученных от их использования экономических выгод (в виде поступлений от продажи ранее названных объектов или от иного использования этих объектов). Следовательно, данные изменения российских правил бухгалтерского учета основных средств, предусмотренные ФСБУ, являются очень востребованными. Безусловно, положительно оценивая данные изменения, обратим внимание на следующее. В ФСБУ говорится о том, что в ранее названной ситуации первоначальная оценка основного средства должна уменьшаться на величину расчетной стоимости объектов, полученных при проверке функционирования данного основного средства. При этом указанная расчетная стоимость согласно ФСБУ определяется исходя из справедливой стоимости полученных объектов, их чистой стоимости продажи, стоимости аналогичных ценностей. Отметим, что из представленных регламентаций может быть не ясно, в каком случае какую из перечисленных стоимостей следует использовать для определения ранее названной расчетной стоимости, а следовательно, и для формирования первоначальной оценки соответствующего основного средства. В результате при решении данного вопроса на практике будут возникать разночтения, что неизбежно приведет к несопоставимости информации в финансовой отчетности организаций.

Отметим, что, несмотря на то, что указанные нововведения были включены в ФСБУ с целью сближения с правилами международных стандартов, ответом на ранее указанный проблемный вопрос не могут стать регламентации МСФО, поскольку в последних также решены не все вопросы в данной области. Так, согласно МСФО (IAS) 16 в первоначальную оценку

основного средства включаются затраты на проверку его работы за вычетом чистых поступлений от продажи объектов, полученных при доставке и проверке функционирования основного средства. Отметим, что из таких международных регламентаций может быть не ясно, что понимается под указанными чистыми поступлениями и что делать организации, если она будет не продавать, а использовать в своей деятельности объекты, полученные при проверке функционирования основного средства (ведь в последнем случае у организации не будет чистых поступлений от продажи данных объектов).

Анализируя вышеназванную проблему, обратим внимание на то, что разработчики МСФО еще несколько лет назад начали исследования возможностей совершенствования регламентаций международных стандартов в указанной области. Так, в 2017 г. был опубликован соответствующий проект по внесению изменений в МСФО (IAS) 16. Обсуждение данных изменений продолжалось несколько лет. И, наконец, 14 мая 2020 г. Совет по МСФО утвердил поправки к МСФО (IAS) 16, согласно которым запрещается вычитать из первоначальной стоимости основного средства чистые поступления от продажи объектов, полученных при доставке и проверке работы основного средства. Вместо этого доходы и расходы от производства и продажи указанных объектов должны будут признаваться в составе прибыли или убытка.

Указанные поправки к МСФО (IAS) 16 должны вступить в силу для обязательного применения с 2022 г., т.е. даты введения в действие вышеназванных изменений ФСБУ 6/2020 и 26/2020. Таким образом, не успеют российские регламентации сближаться с международными по указанному вопросу, как снова отдалятся от них. Вместе с тем полагаем, что более удачными с точки зрения соблюдения принципа осмотрительности все-таки являются требования, согласно которым первоначальная оценка основных средств не завышается на величину уже полученных от их использования экономических выгод. При этом отметим, что данная величина, по мнению авторов настоящего исследования, должна представлять собой «чистую величину», которая будет возмещена, т.е. сумму поступлений от продажи или иного использования объектов, полученных при проверке функционирования основного средства, за вычетом расходов, связанных с такими продажами или иным использованием.

Таким образом, полагаем, что в ФСБУ совершенно верно были внесены данные нововведения, несмотря на противоположные изменения в МСФО. Вместе с тем, по мнению авторов настоящего исследования, при бу-

дущем совершенствовании ФСБУ целесообразно будет указать, что из первоначальной стоимости основного средства должна исключаться чистая величина поступлений от продажи или иного использования объектов, полученных при доставке основного средства до предусмотренного местоположения и приведения его в требуемое состояние. При этом в ФСБУ, по мнению авторов проведенного исследования, необходимо пояснить, что указанная чистая величина определяется путем вычитания из суммы поступлений от продажи или иного использования ранее названных объектов соответствующих расходов по таким операциям.

Анализируя правила первоначальной оценки основных средств, отметим, что еще одним удачным нововведением ФСБУ является установление регламентаций по такой оценке при получении соответствующих активов при отсрочке (рассрочке) платежа более чем на 12 месяцев или меньший период, установленный организацией. На основе требований ФСБУ 6/2020 и 26/2020 можно сделать вывод том, что первоначальной оценкой основных средств, поступивших в указанный случае, должна быть сумма денежных средств, которая была бы уплачена организацией при отсутствии указанной отсрочки (рассрочки). Подобные регламентации отсутствуют в ПБУ 6/01. Полагаем, что указанные нововведения ФСБУ будут способствовать повышению качества отчетной информации при условии их правильной реализации на практике. Вместе с тем такая реализация вызывает некоторые сомнения в связи с тем, что на практике бухгалтерам может быть не ясно, как определить данную сумму денежных средств, которая была бы уплачена при отсутствии отсрочки (рассрочки) платежа. Отметим, что решением этой проблемы не могут стать регламентации МСФО (несмотря на то, что ранее указанные требования ФСБУ являются аналогом международных положений), так как в последних также отсутствуют соответствующие правила. Полагаем, что решением данной проблемы могла бы стать разработка специального российского нормативного документа «Рекомендации в области определения стоимости активов, приобретенных на условиях отсрочки (рассрочки) платежа», в который были бы включены пояснения и примеры по расчету указанной стоимости, в том числе для основных средств.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ ПРОБЛЕМНЫХ ВОПРОСОВ В ОБЛАСТИ ПОСЛЕДУЮЩЕЙ ОЦЕНКИ И АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Перейдем к проблемным вопросам в области последующей оценки основных средств. Одним из

важнейших среди них, по мнению авторов настоящего исследования, является отсутствие в ПБУ 6/01 возможности отражения обесценения основных средств. Данная проблема решена в ФСБУ 6/2020, поскольку указанный стандарт требует учитывать такое обесценение в соответствии с МСФО (IAS) 36. Безусловно, положительно оценивая указанное нововведение, обратим внимание на следующее. Как показали проведенные авторами настоящей статьи исследования, для многих пользователей ФСБУ, не знакомых с правилами международных стандартов финансовой отчетности, и следовательно, регламентациями в отношении учета обесценения, будет достаточно трудно безошибочно интерпретировать указанные регламентации, что в конечном итоге может отрицательно сказаться на качестве отчетной информации организаций. Для решения данной проблемы предлагаем создать специальный российский нормативный документ «Рекомендации в области бухгалтерского учета обесценения активов». При этом в указанном документе целесообразно привести детальные разъяснения и примеры, касающиеся методики определения и отражения обесценения, в том числе основных средств.

Следующие проблемные вопросы в области последующей оценки основных средств, по мнению авторов, связаны с их переоценкой. Как известно, ПБУ 6/01 не дает возможности некоммерческим организациям проводить переоценку указанных активов. В результате такие организации не имеют возможности при необходимости отразить реалистичную стоимость основных средств в учете и отчетности, что отрицательно сказывается на качестве отчетной информации данных организаций. Указанная проблема успешно решена в ФСБУ 6/2020, который разрешает всем организациям (и коммерческим, и некоммерческим) проводить переоценку основных средств. Вместе с тем отметим, что как в ПБУ 6/01, так и в ФСБУ 6/2020 не приводятся критерии, на основе которых организация должна принимать решение о проведении переоценки вышеуказанных активов. Отметим, что такие критерии не представлены и в МСФО. Вместе с тем в системе МСФО есть Концептуальные основы финансовой отчетности, согласно которым основной целью при подготовке финансовой отчетности является представление полезной информации заинтересованным пользователям. Таким образом, по мнению авторов настоящего исследования, решение о проведении или не проведении переоценки основных средств должно приниматься на основе профессионального суждения с учетом того, является ли «непереоценен-

ная» стоимость конкретных групп основных средств полезной для пользователей финансовой отчетности или для представления полезной информации в такой отчетности, необходимо отразить какие-либо группы основных средств по переоцененной стоимости. Полагая, что такой подход актуален как для российского, так и международного учета. При этом отметим, что все ранее сказанное лишний раз подтверждает необходимость уделить большое внимание формированию навыков применения профессионального суждения у бухгалтеров. Данная проблема может быть решена в рамках обучения и переобучения бухгалтеров по программам высшего образования, а также дополнительного образования и курсам повышения квалификации (в зависимости от конкретной ситуации). Вместе с тем отметим, что при этом очень важно, чтобы на практике у бухгалтеров были возможности и желание применять свое профессиональное суждение.

Еще одна проблема в области переоценки основных средств связана с определением переоцененной величины. В ПБУ 6/01, как известно, такой величиной является текущая (восстановительная) стоимость. Вместе с тем в российских нормативных документах по бухгалтерскому учету отсутствуют правила определения данной стоимости. Это, в свою очередь, приводит к разночтениям на практике при расчете указанной стоимости, что в итоге отрицательно сказывается на сопоставимости отчетной информации организаций. Следует обратить внимание на то, что проблема определения текущей (восстановительной) стоимости решается в ФСБУ 6/2020 благодаря тому, что в данном стандарте указанная стоимость заменяется на справедливую стоимость. Вместе с тем отметим, что такое нововведение приводит к отмеченным ранее проблемам определения справедливой стоимости. Предложения по устранению указанных проблем также были даны ранее.

Анализируя решенные вопросы бухгалтерского учета основных средств и сохраняющиеся дискуссионные аспекты, обратим внимание и на вопросы, связанные с начислением амортизации данных активов. Одним из таких проблемных вопросов в ПБУ 6/01 является невозможность пересмотра способов начисления амортизации указанных активов и сроков их полезного использования. Безусловно, за время эксплуатации основных средств схема получения экономических выгод от их использования может существенно измениться. Также может значительно измениться и предполагаемый срок полезного использования указанных активов. Отказ от отражения данных изменений в конечном итоге отрицательно

сказывается на реалистичности учетной и отчетной информации. Указанные проблемы успешно решаются в ФСБУ 6/2020 благодаря установлению данным стандартом требования пересмотра способов начисления амортизации и сроков полезного использования основных средств (в конце каждого отчетного года, а также при наступлении обстоятельств, свидетельствующих о возможном изменении указанных элементов). Вместе с тем обратим внимание на то, что ранее названные проблемы будут успешно решены только при условии правильной реализации на практике соответствующих требований ФСБУ 6/2020.

Следующей проблемой при начислении амортизации в ПБУ 6/01 являются сроки начала и окончания начисления амортизации основных средств. Как известно, указанное ПБУ предполагает, что начисление амортизации: а) начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к учету; б) прекращается — с 1-го числа месяца, следующего за месяцем списания объекта с учета или полного погашения его стоимости. Как показали проведенные авторами настоящей статьи исследования, такой подход может приводить к существенным искажениям учетной и отчетной информации организаций, поскольку при данном подходе амортизация за месяц может начисляться по уже отсутствующим в этом месяце основным средствам, и наоборот, по использующимся целый месяц активам амортизация может как раз не начисляться. Указанная проблема решается в ФСБУ 6/2020, который предусматривает, что амортизация по основному средству начинает начисляться с даты его признания в учете, а прекращается — с момента его списания с учета. Вместе с тем следует отметить, что в ФСБУ 6/2020 допускается по усмотрению организации аналогично ПБУ 6/01 начинать начислять амортизацию с 1-го числа вышеназванного месяца и прекращать данное начисление с 1-го числа также указанного выше месяца. Обратим внимание на то, что такой подход не только допускает формирование неточной учетной и отчетной информации организациями, решившими продолжать действовать в указанном вопросе аналогично ПБУ 6/01, но и приводит к несопоставимости информации в финансовой отчетности организаций, выбравших разные варианты в отношении начала и прекращения начисления амортизации основных средств. Исходя из сказанного, считаем целесообразным при будущем совершенствовании регламентаций ФСБУ 6/2020 оставить в нем только один вариант: начало начисления амортизации с даты признания основного средства в учете и прекращение данного

начисления с момента списания указанного актива с учета.

Еще ряд проблем в области начисления амортизации основных средств связан с применением ликвидационной стоимости. Следует отметить, что ПБУ 6/01 не оперирует данной категорией. В результате сумма начисляемой амортизации основных средств, включаемой в себестоимость производимых активов, завышается на величину, которая будет возмещена не за счет производства запасов, а путем продажи основных средств или получения материалов от их разборки. Следовательно, неоправданно завышается и оценка указанных запасов на величину, не связанную с их производством, что приводит к нарушению принципа осмотрительности (согласно которому в том числе оценка активов не должна быть завышена). Данная проблема решается в ФСБУ 6/2020 благодаря применению в этом стандарте категории ликвидационной стоимости для целей расчета амортизации основных средств. Вместе с тем следует обратить внимание на то, что ни в указанном стандарте, ни в каком-либо другом российском нормативном документе по бухгалтерскому учету не содержатся регламентации по расчету указанной ранее стоимости. Отметим, что не могут являться решением данной проблемы и положения МСФО, поскольку в последних также не представлены правила расчета ликвидационной стоимости основных средств. В результате отсутствия регламентаций по расчету данной стоимости на практике данный вопрос может решаться по-разному, что неизбежно приведет к несопоставимости информации в финансовой отчетности организаций. Полагаем, что для решения этой проблемы целесообразной является разработка специального отечественного нормативного документа «Рекомендации в области определения ликвидационной стоимости в бухгалтерском учете», содержащего подробные пояснения и примеры формирования указанной стоимости, в том числе для основных средств.

В завершение исследования обратим внимание на ряд проблем, связанных со способами начисления амортизации основных средств. Следует отметить, что ФСБУ 6/2020 вводит отсутствующие в ПБУ 6/01:

1) требование выбора способа начисления амортизации исходя из наиболее точного отражения распределения во времени ожидаемых к получению будущих экономических выгод от использования основных средств;

2) разрешение организациям самостоятельно определять формулу расчета суммы амортизации в рамках способа уменьшаемого остатка.

По мнению авторов, включение данных регламентаций в российский учет основных средств будет способствовать значительному повышению качества отчетной информации. Вместе с тем обратим внимание на некоторые проблемные вопросы в указанной области. В отношении первого нововведения отметим следующее. Проведенные авторами исследования показали, что подавляющее большинство организаций в настоящее время продолжает стремиться выбирать способы начисления амортизации основных средств, исключительно преследуя цель сближения выбранных методик бухгалтерского учета с требованиями налогового законодательства и снижения таким образом расходов на ведение учета. Отметим, что такая ситуация продолжает оставаться характерной даже при формировании организации финансовой отчетности по МСФО, которые в отличие от ПБУ 6/01, требуют выбирать способы начисления амортизации выше-названных активов, руководствуясь схемой получения от них экономических выгод. Таким образом, представляется, что в указанной ситуации недостаточно одного только введения в ФСБУ 6/2020 аналогичного МСФО требования выбора способов начисления амортизации основных средств исходя из наиболее точного отражения распределения во времени ожидаемых к получению экономических выгод от данных активов. Полагаем, что важными аспектами в этой ситуации продолжают оставаться работы по сближению правил налогового законодательства с регламентациями бухгалтерского учета, а также работы по усилению контроля за выбираемыми организациями способами ведения бухгалтерского учета с целью определения их уместности и возможности обеспечить с помощью них представление достоверной информации в финансовой отчетности организаций.

В отношении второго ранее названного нововведения ФСБУ 6/2020 отметим следующее. Представление организациям свободы в определении формул расчета сумм амортизации основных средств в рамках способа уменьшаемого остатка является, по мнению авторов, безусловно очень важным для повышения точности и реалистичности учетной и отчетной информации таких организаций. Вместе с тем обратим внимание на то, что не все специалисты-практики будут готовы к правильным действиям в рамках ранее названной степени свободы при начислении амортизации. Так, современные бухгалтеры, знакомые с правилами ПБУ 6/01, еще могут догадаться, что для расчета согласно ФСБУ 6/2020 амортизации основных средств способом уменьшаемого остатка можно использовать порядок начисления амортизации одноименным спосо-

бом, предусмотренный указанным ПБУ. Некоторые специалисты могут догадаться, что новому способу уменьшаемого остатка из ФСБУ 6/2020 будет также соответствовать способ начисления амортизации по сумме чисел лет срока полезного использования из ПБУ 6/01 (поскольку в обоих случаях величина начисляемой амортизации будет уменьшаться с течением времени). Вместе с тем новые бухгалтеры, уже незнакомые с регламентациями ПБУ 6/01 и соответствующих Методических указаний, могут оказаться не готовы к быстрому и правильному принятию решений в отношении формул расчета амортизации основных средств способом уменьшаемого остатка. Отметим, что также, как и во многих других рассмотренных ранее ситуациях, решением указанной проблемы не смогут стать подходы, предусмотренные МСФО, поскольку в последних не содержатся соответствующие правила. Полагаем, что для решения данной проблемы целесообразно разработать специальный российский нормативный документ «Рекомендации в области амортизации активов», в котором можно привести пояснения и примеры в том числе для расчета амортизации основных средств способом уменьшаемого остатка.

Обратим внимание на то, что в настоящей статье авторы обосновали целесообразность создания нескольких специальных отечественных нормативных документов: «Рекомендации в области определения справедливой стоимости в бухгалтерском учете», «Рекомендации в области бухгалтерского учета обесценения активов», «Рекомендации в области определения стоимости активов, приобретенных на условиях отсрочки (рассрочки) платежа», «Рекомендации в области определения ликвидационной стоимости в бухгалтерском учете» и «Рекомендации в области амортизации активов». Отметим, что вместо трех последних документов можно разработать один — «Рекомендации в области бухгалтерского учета основных средств», который бы содержал пояснения и примеры в отношении вопросов, не урегулированных в ФСБУ 6/2020 и 26/2020 (но при этом целесообразным будет создание аналогичных документов, рассматривающих вышеуказанные вопросы, для других активов, таких как запасы, нематериальные активы и др.). Обратим внимание также на то, что перечисленные документы в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета авторы настоящей статьи предлагают отнести к уровню рекомендаций в области бухгалтерского учета, предусмотренных Федеральным законом «О бухгалтерском учете». Отметим, что поскольку

ку данные документы не будут обязательными для организаций, их введение в действие не будет препятствовать свободе действий организаций в определении методик бухгалтерского учета, в том числе основных средств, направленных на представление достоверной информации в финансовой отчетности. Указанные документы будут являться вспомогательными для организаций и будут, по сути, лишь давать им советы по принятию решений на основе профессионального суждения в ситуациях отсутствия регламентаций в федеральных стандартах и сохраняющихся ПБУ или даже просто представлять ориентиры для принятия таких решений.

Итак, мы проанализировали наиболее важные проблемные вопросы бухгалтерского учета основных средств и предложили пути их решения. Подводя итоги, отметим, что, по мнению авторов, наиболее значимыми нововведениями ФСБУ 6/2020 (в том числе за счет косвенной ссылки на правила ФСБУ 26/2020), являются:

- 1) активное применение справедливой стоимости для оценки при признании и после признания основных средств в бухгалтерском учете;
- 2) требование отражения обесценения данных активов;
- 3) исключение стоимостного лимита для признания и непризнания объектов в составе основных средств;
- 4) введение регламентаций по первоначальной оценке активов, приобретенных на условиях отсрочки платежа;
- 5) представление организациям большей свободы при расчете амортизации способом уменьшаемого остатка;
- 6) введение категории ликвидационной стоимости;
- 7) изменения подхода к выбору способов начисления амортизации основных средств;
- 8) требование пересмотра сроков полезного использования, способов начисления амортизации и ликвидационной стоимости указанных активов.

Безусловно, положительно воспринимая нововведения ФСБУ 6/2020, обратим внимание на то, что очень важными при этом будут являться умения, возможности и стремления бухгалтеров реализовать на практике все данные нововведения.

ВЫВОДЫ

Таким образом, проведенные исследования регламентаций ФСБУ 6/2020 позволяют сделать вывод о том, что данный стандарт имеет очень большое значение для совершенствования российского бухгалтерского учета основных средств. Указан-

ный стандарт позволяет решить многие проблемные и дискуссионные вопросы в ранее названной области, возникающие из правил действующих нормативных документов по бухгалтерскому учету. Большинство нововведений ФСБУ 6/2020, а также связанного с ним ФСБУ 26/2020 будут, по мнению авторов, в значительной степени способствовать повышению качества отчетной информации современных организаций. Вместе с тем ничего идеального не существует, и в указанном стандарте все-таки остаются некоторые дискуссионные вопросы бухгалтерского учета основных средств. Между тем данные вопросы, как обосновывалось нами в настоящей статье, можно решить при дальнейшем совершенствовании нормативного регулирования бухгалтерского учета основных средств. Таким образом, можно сделать вывод о том, что реформирование российского бухгалтерского учета основных средств нельзя еще

считать завершенным процессом. Вместе с тем обратим внимание на то, что ввиду постоянных изменений, происходящих как внутри организаций, так и во внешней для них среде (изменение экономических условий, развитие новых технологий, появление новых операций, новых объектов учета и т.д.) бухгалтерский учет, в том числе основных средств, всегда будет находиться в состоянии развития, и регламентации соответствующих нормативных документов постоянно будут требовать совершенствования.

В завершение отметим, что результаты проведенного в настоящей статье исследования могут способствовать развитию российских правил бухгалтерского учета основных средств. Результаты исследования могут также быть использованы отечественными организациями, осуществляющими разработку и редактирование нормативных документов по бухгалтерскому учету.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Вахрушина М.А., Костюкова Е.И. Управление амортизацией основных средств сельскохозяйственных организаций. *Бухучет в сельском хозяйстве*. 2019;(5):81–92.
2. Туякова З.С., Саталкина Е.В. Идентификация основных средств: профессиональное суждение бухгалтера. *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2017;5(413):29–37.
3. Fuentes C.O., Alvarez D.A. Application of revaluation model of property, plant and equipment in Chilean companies in the energy sector. *Estudios Gerenciales*. 2017;33(142):102–111. DOI: 10.1016/j.estger.2017.01.001
4. Hughes S.B., Lowensohn S., Tefre E. Portable power: An application of IAS 16 including self-constructed assets and the revaluation model. *Issues in Accounting Education*. 2019;34(2):61–71. DOI: 10.2308/iae-52391
5. Iniguez J.V.M., Cruz G.C., Pena J.H. Revalorization of properties plant and equipment (PPyE) for financing purposes. *Revista Universidad y Sociedad*. 2017;9(3):184–190.
6. Дружиловская Т.Ю., Дрыгинкина В.А. Современные проблемы последующей оценки основных средств в учете российских организаций. *Международный бухгалтерский учет*. 2015;35(377):2–14.
7. Дружиловская Э.С. Перспективы развития правил оценки основных средств в учете коммерческих и некоммерческих организаций негосударственного сектора. *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2020;15(495):2–13.
8. Куликова Л.И. История проведения переоценок основных средств в России: накопленный опыт, результаты и сюрпризы. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing*. 2016;(3):129–142.
9. Jimenez K.C., Opazo P.R. Fair value for property, plant and equipment in Chilean entity. *Vision Gerencial*. 2018;17(2):289–298.
10. Zhuang Z. Discussion of “An evaluation of asset impairments by Australian firms and whether they were impacted by AASB 136”. *Accounting and Finance*. 2016;56(1):289–294.
11. Penner J.W., Kreuze J.G., Langsam S.A. Instructors’ notes: Impairment analysis: Comparison of impairment of long-lived assets between US GAAP and IFRS. *Journal of the International Academy for Case Studies*. 2016;22(2):90–100.
12. Bond D., Govendir B., Wells P. An evaluation of asset impairments by Australian firms and whether they were impacted by AASB 136. *Accounting and Finance*. 2016;56(1):259–288.
13. Matei N.C., Tole M., Stroe M.A. The importance of tangible fixed-assets revaluation: A comparison between Romanian accounting regulations and the IPSAS 17 “Property, plant and equipment”. *Proceedings of CBU*. 2017;(5):314–319. DOI: 10.12955/cbup.v5.944
14. Дружиловская Э.С. Новое терминологическое пространство в области российского учета основных средств и его соотношение с требованиями МСФО. *Бухгалтер и закон*. 2016;1(177):2–14.

15. Erdem S., Aslanertik E., Yardimci B. The main determinants of differences in compliance levels of disclosure items for IAS 16 in BIST. *Journal of Financial Reporting and Accounting*. 2017;15(3):317–332. DOI: 10.1108/jfra-10-2016-0076
16. Ferreira da Costa F.J., Alves Morais de Oliveira L.C. Disclosure of tangible fixed assets according to IAS 16 and its compliance. *Innovar*. 2015;(25):47–60.
17. Kulikova L.I., Druzhilovskaya T.U., Druzhilovskaya E.S. Challenges of the practical application of international accounting standard on property, plant and equipment by Russian companies. *Journal of Engineering and Applied Sciences*. 2018;13(3):569–574. DOI: 10.3923/jeasci.2018.569.574
18. Туякова З.С., Саталкина Е.В. Применение профессионального суждения в учете переоценки объектов основных средств. *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2019;19(475):29–39.
19. Вахрушина М.А. Развитие системы бухгалтерского учета основных средств в государственном секторе экономики. *Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях*. 2019;(5):16–26.
20. Куликова Л.И., Яхин И.И. Федеральный стандарт для организаций государственного сектора «Основные средства»: новый подход к оценке объектов. *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2017;14(422):31–42.
21. Гетьман В.Г. Положения по бухгалтерскому учету основных средств нуждаются в изменениях. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing*. 2020;7(1):42–48. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-1-42-48
22. Демина И.Д., Домбровская Е.Н. О применении инновационных знаний в учете основных средств. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing*. 2016;3(4):81–91.

REFERENCES

1. Vahrushina M.A., Kostyukova E.I. Management of depreciation of property, plant and equipment of agricultural organizations. *Bukhuchet v sel'skom khozyaistve = Accounting in Agriculture*. 2019;(5):81–92. (In Russ.).
2. Tuyakova Z.S., Satalkina E.V. Property, plant and equipment identification: Professional judgment of the accountant. *Bukhgalterskii uchët v byudzhethnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations*. 2017;5(413):29–37. (In Russ.).
3. Fuentes C.O., Alvarez D.A. Application of revaluation model of property, plant and equipment in Chilean companies in the energy sector. *Estudios Gerenciales*. 2017;33(142):102–111. DOI: 10.1016/j.estger.2017.01.001
4. Hughes S.B., Lowensohn S., Tefre E. Portable power: An application of IAS 16 including self-constructed assets and the revaluation model. *Issues in Accounting Education*. 2019;34(2):61–71. DOI: 10.2308/iaee-52391
5. Iniguez J.V.M., Cruz G.C., Pena J.H. Revalorization of properties plant and equipment (PPyE) for financing purposes. *Revista Universidad y Sociedad*. 2017;9(3):184–190.
6. Druzhilovskaya T. Yu., Dryginkina V.A. Modern problems of the subsequent valuation of property, plant and equipment in the accounting of Russian organizations. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchët = International Accounting*. 2015;35(377):2–14. (In Russ.).
7. Druzhilovskaya E.S. Prospects for the development of rules for the valuation of property, plant and equipment in the accounting of commercial and non-commercial organizations in the non-governmental sector. *Bukhgalterskii uchët v byudzhethnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations*. 2020;15(495):2–13. (In Russ.).
8. Kulikova L.I. History of revaluation of property, plant and equipment in Russia: Experience gained, results and surprises. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2016;(3):129–142. (In Russ.).
9. Jimenez K.C., Opazo P.R. Fair value for property, plant and equipment in Chilean entity. *Vision Gerencial*. 2018;17(2):289–298.
10. Zhuang Z. Discussion of “An evaluation of asset impairments by Australian firms and whether they were impacted by AASB 136”. *Accounting and Finance*. 2016;56(1):289–294.
11. Penner J.W., Kreuze J.G., Langsam S.A. Instructors' notes: Impairment analysis: Comparison of impairment of long-lived assets between US GAAP and IFRS. *Journal of the International Academy for Case Studies*. 2016;22(2):90–100.
12. Bond D., Govendir B., Wells P. An evaluation of asset impairments by Australian firms and whether they were impacted by AASB 136. *Accounting and Finance*. 2016;56(1):259–288.
13. Matei N.C., Tole M., Stroe M.A. The importance of tangible fixed-assets revaluation: A comparison between Romanian accounting regulations and the IPSAS 17 “Property, plant and equipment”. *Proceedings of CBU*. 2017;(5):314–319. DOI: 10.12955/cbup.v5.944

14. Druzhilovskaya E.S. New terminological space in the field of Russian accounting for property, plant and equipment and its relationship with the requirements of IFRS. *Buhgalter i zakon = Accountant and Law*. 2016;1(177):2–14. (In Russ.).
15. Erdem S., Aslanertik E., Yardimci B. The main determinants of differences in compliance levels of disclosure items for IAS 16 in BIST. *Journal of Financial Reporting and Accounting*. 2017;15(3):317–332. DOI: 10.1108/jfra-10-2016-0076
16. Ferreira da Costa F.J., Alves Morais de Oliveira L.C. Disclosure of tangible fixed assets according to IAS 16 and its compliance. *Innovar*. 2015;(25):47–60.
17. Kulikova L.I., Druzhilovskaya T.U., Druzhilovskaya E.S. Challenges of the practical application of international accounting standard on property, plant and equipment by Russian companies. *Journal of Engineering and Applied Sciences*. 2018;13(3):569–574. DOI: 10.3923/jeasci.2018.569.574
18. Tuyakova Z.S., Satalkina E.V. Application of professional judgment in accounting for revaluation of property, plant and equipment. *Bukhgalterskii uchët v byudzhethnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations*. 2019;19(475):29–39. (In Russ.).
19. Vahrushina M.A. Development of the accounting system for property, plant and equipment in the public sector of the economy. *Bukhgalterskii uchët i nalogooblozhenie v byudzhethnykh organizatsiyakh = Accounting and Taxation in Budgetary Organizations*. 2019;(5):16–26. (In Russ.).
20. Kulikova L.I., YAhin I.I. Federal standard for public sector organizations “Property, plant and equipment”: A new approach to the assessment of objects. *Bukhgalterskii uchët v byudzhethnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations*. 2017;14(422):31–42. (In Russ.).
21. Get'man V.G. Provisions on accounting for property, plant and equipment need to be changed. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*. 2020;7(1):42–48. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408–9303–2020–7–1–42–48
22. Demina I.D., Dombrovskaya E.N. On the application of innovative knowledge in the accounting for property, plant and equipment. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*. 2016;3(4):81–91. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Татьяна Юрьевна Дружиловская — доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета Института экономики и предпринимательства, Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, Нижний Новгород, Россия
tdruzhilovskaya@yandex.ru

Эмилия Сергеевна Дружиловская — кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета Института экономики и предпринимательства, Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, Нижний Новгород, Россия
druzhilovskaya@yandex.ru

ABOUT THE AUTHORS

Tat'yana Yu. Druzhilovskaya — Dr. Sci (Econ.), Professor of the Accounting Department of the Institute of Economics and Entrepreneurship, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russia
tdruzhilovskaya@yandex.ru

Emiliya S. Druzhilovskaya — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor of the Accounting Department of the Institute of Economics and Entrepreneurship, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russia
druzhilovskaya@yandex.ru

*Статья поступила в редакцию 14.12.2020; после рецензирования 24.12.2020; принята к публикации 11.01.2021.
Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.
The article was submitted on 14.12.2020; revised on 24.12.2020 and accepted for publication on 11.01.2021.
The authors read and approved the final version of the manuscript.*