

ОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ: СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ ПОЛОЖЕНИЙ НСБУ И МСФО

VALUATION OF FIXED ASSETS: A COMPARATIVE ANALYSIS OF THE PROVISIONS OF NAS AND IFRS

Авторы: TATIANA COLESNIC

Электронная почта: colesnic.tatiana@ase.md

XENIA STRATEVA

strateva.xenia@ase.md

Научный руководитель: LUDMILA GRABAROVSKI, ORCID:0000-0002-1778-7474

Электронная почта: grabarovski.ludmila@ase.md

Академия Экономических Исследований Молдовы

Abstract. *The article presents similarities and differences in the valuation of fixed assets according to international financial reporting standards and national accounting standards of the Republic of Moldova. The research compares the definition of fixed assets, their classification, the initial and subsequent evaluation. There is also a description of the approaches proposed by international standards in the assessment of discounted value. At the end of the study, were drawn conclusions and were proposed solutions related to the use of discounting in the national practice.*

Keywords: *accounting, fixed assets, revaluation, impairment, discounting, National Accounting Standards, International Financial Reporting Standards*

JEL: M41

Введение

В современных экономических условиях основные средства являются одним из важных факторов результативности и на этой основе обеспечивают эффективность деятельности хозяйствующих субъектов, ориентированных на рыночный спрос и устойчивое развитие. Производственно-техническая база хозяйствующих субъектов состоит из основных средств (ОС), которые используются в течение продолжительного периода времени и определяют производственную мощность. Кроме этого, с каждым годом наблюдается тенденция инвестирования в основной капитал, т.е. осуществления капитальных вложений. Результатом инвестиций является создание ОС, подлежащих учету. В целях контроля за эффективностью их использования требуется информация относительно формирования первоначальной стоимости и последующей оценки, а также проведения переоценки и тестирования на обесценение ОС.

Общеизвестно, что в Республике Молдова действуют Международные Стандарты Финансовой Отчетности (МСФО), которые представляют собой систему документов, определяющих правила составления финансовой отчетности, необходимой пользователям для принятия экономических решений, и являются обязательными для субъектов публичного интереса. Остальные субъекты (микросубъекты и физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность, после регистрации их в качестве плательщика налога на добавленную стоимость, малые, средние и крупные субъекты), применяющие Национальные

Стандарты Бухгалтерского Учета (НСБУ), могут воспользоваться предоставленным им правом выбора: вести бухгалтерский учет и составлять финансовые отчеты согласно НСБУ или согласно МСФО [10].

Целью данной статьи является обобщение определений ОС и способов их учета, а также обоснование необходимости анализа первоначальной и последующей оценок в соответствии с положениями НСБУ и МСФО. В рамках исследования были использованы такие методы, как группировка, сравнение, описание, анализ, синтез и др. Информационную базу исследования составили нормативные и законодательные акты, монографическая литература, материалы периодических изданий.

Существенный вклад в развитие теоретических положений и разработку практических рекомендаций, посвященных оценке долгосрочных активов, внесли работы отечественных и зарубежных авторов: А. Недерица [11,12], Л. Григорой [13], Л. Лазарь [13], Н. Балтеш [12], М. Дима [9], Н. Цирюльникова [9], Н. Златина [6], Э. С. Дружиловская [7], З. С. Туякова [8], Т. В. Черемушников [8], О.В. Рура [10] и др. Несомненная важность исследований данных экономистов состоит в том, что они исходят из основных концептуальных положений и содержат разностороннее профессиональное суждение, позволяющее рассмотреть проблемные аспекты оценки ОС с различных точек зрения, установив общие черты и различия национальных правил бухгалтерского учета и положений МСФО.

Основное содержание

Достоверная оценка активов предполагает анализ нормативных документов, стандартов, рекомендаций, общепринятых практик, т.е. раскрытие как можно большего количества аспектов, затрагивающих тему сходств и различий в учете ОС согласно национальным и международным стандартам. На практике используется дифференциальная система стоимостных оценок, которая определяется целевой установкой измерения стоимости долгосрочных материальных активов: для производственной деятельности, начисления амортизации, расчета налогов, определения финансовых результатов, лизинговых операций и др. [6]. Таким образом, гармонизация НСБУ и МСФО позволяет рассмотреть проблемные аспекты оценки как с точки зрения учетных процедур, так и с позиций отражения информации в финансовых отчетах.

Для того, чтобы систематизировать различные подходы к оценке активов, на начальном этапе исследования проанализируем характеристику и состав ОС, представленных в НСБУ и МСФО.

Согласно НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы» («ДНМА») ОС представляют собой долгосрочные материальные активы, переданные в эксплуатацию, стоимость единицы которых превышает стоимостный предел, предусмотренный налоговым законодательством (12 000 леев), или порог существенности, установленный субъектом в учетных политиках [1]. В свою очередь, МСФО (IAS 16) «Основные средства» определяет ОС как материальные активы, предназначенные для использования в процессе производства или поставки товаров и предоставления услуг, при сдаче в аренду или в административных целях и которые предполагается использовать в течение более чем одного периода [3]. Исходя из этого, можем сделать вывод, что различием в определениях служит стоимостный предел для признания ОС, устанавливаемый НСБУ. МСФО (IAS 16) предлагает руководству субъекта самостоятельно, исходя из профессионального суждения бухгалтера и специфики деятельности, выбирать, что относить к ОС. Сравнительная характеристика ОС представлена

в таблице 1, в которой рассмотрены их группы в соответствии с НСБУ «ДНМА» и МСФО (IAS 16).

Таблица 1. Состав основных средств согласно НСБУ «ДНМА» и МСФО (IAS 16)

Основные средства	
НСБУ «ДНМА»	МСФО (IAS 16)
<ul style="list-style-type: none"> • здания; • специальные сооружения; • передаточные устройства; • машины и оборудование; • транспортные средства; • инструменты, инвентарь; • прочие основные средства (капитальные инвестиции в основные средства, полученные в операционный лизинг, библиотечные фонды) 	<ul style="list-style-type: none"> • земельные участки; • земельные участки и здания; • машины и оборудование; • водные суда; • воздушные суда; • автотранспортные средства; • мебель и встраиваемые элементы инженерного оборудования; • офисное оборудование.

Источник: составлена авторами на основе НСБУ «ДНМА» [1, п. 51] и МСФО (IAS 16) [3, п. 37].

Анализируя данную таблицу, приходим к выводу, что отличием в трактовке групп ОС является отнесение земельных участков в МСФО (IAS 16) к основным средствам, в то время как в национальной практике земельные участки являются отдельной группой учета в разделе долгосрочных материальных активов.

Для получения обобщающих показателей об ОС, источниках их поступления и направлений выбытия с целью отражения операций в учете и финансовых отчетах необходимо производить оценку в денежном выражении. Так как эта проблема является предметом самостоятельного исследования, выходящего за рамки данной статьи, мы ограничимся рассмотрением первоначальной и последующей оценок ОС.

В НСБУ «ДНМА» утверждается, что первоначальная оценка имеет место в процессе первоначального признания объекта. Другими словами, первоначальная оценка объектов учета, в том числе и ОС, подразумевает определение их первоначальной стоимости.

Следует отметить, что первоначальная стоимость ОС формируется в зависимости от источника их поступления. Согласно п. 7 НСБУ «ДНМА» различают следующие способы поступления ОС на предприятие:

- приобретение ОС у поставщика;
- создание ОС собственными силами;
- получение ОС взамен на другой объект учета;
- безвозмездное поступление и др. [1].

Сравнение формирования первоначальной стоимости при каждом способе поступления ОС представлено в таблице 2.

Таблица 2. Формирование первоначальной стоимости в зависимости от источника поступления

Способ поступления	НСБУ	МСФО
Приобретение за плату	Покупная стоимость, таможенные пошлины, невозмещаемые налоги и сборы, за вычетом всех снижений цен и торговых дисконтов при приобретении; любые прямо относимые затраты на доставку объекта в нужное место и приведение его в состояние, необходимое для использования по назначению.	Цена покупки, затраты на доставку и подготовку основного средства к использованию по назначению, таможенные пошлины, налоги. Скидки, предоставленные при покупке объекта, вычитаются из его стоимости. Первоначальная расчетная оценка затрат на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление занимаемого им участка и др.
Изготовление собственными силами предприятия	Израсходованные материалы, заработная плата рабочих и отчисления на государственное социальное страхование, доля косвенных производственных затрат, то есть себестоимость объекта, изготовленного собственными силами.	Прямые затраты в виде материалов, заработной платы рабочих, участвующих при создании основного средства, отчисления на социальное страхование работников, накладные расходы, имеющие прямое отношение к созданию средства.
Безвозмездное получение	Устанавливается в процессе экспертизы либо согласно данным первичных документов.	Объект должен быть оценен по справедливой стоимости.
Получение в обмен	Первоначальная стоимость равна договорной стоимости передаваемого объекта либо договорной стоимости получаемого объекта.	Объект подлежит оценке в учете по справедливой стоимости. Однако, если справедливая стоимость активов, участвующих в обмене не может быть достоверно определена, полученный объект должен быть отражен в учете по балансовой стоимости актива, переданного ранее.

Источник: разработана авторами на основании положений НСБУ «ДНМА» и МСФО (IAS 16).

Следует отметить, что процедура формирования первоначальной стоимости в соответствии с МСФО существенно не отличается от определения первоначальной стоимости согласно НСБУ.

Основные средства могут быть приобретены за счет привлечения кредита. В этом случае первоначальная стоимость такого актива будет формироваться с учетом положений МСФО (IAS 23) «Затраты по заимствованиям» либо НСБУ «Затраты по займам».

Если приобретенный объект ОС является квалифицируемым активом, то есть обязательно требует значительного периода для подготовки его к использованию по назначению или для реализации, затраты по займам учитываются (капитализируются) в составе первоначальной

стоимости объекта, если вероятно получение субъектом связанных с ними будущих экономических выгод и, если такие затраты можно надежно оценить [4]. В бухгалтерском учете капитализация затрат по займам и последующее включение их в стоимость ОС отражается следующими бухгалтерскими записями:

Дебет счета 121 «Незавершенные долгосрочные материальные активы»

Кредит счета 511 «Краткосрочные кредиты банков», 512 «Краткосрочные займы»

Дебет счета 123 «Основные средства»

Кредит счета 121 «Незавершенные долгосрочные материальные активы».

После ввода готового объекта в эксплуатацию, если кредит окончательно не выплачен, затраты по займам учитываются в качестве текущих расходов тех периодов, в которых они начисляются:

Дебет счета 722 «Финансовые расходы»

Кредит счета 511 «Краткосрочные кредиты банков», 512 «Краткосрочные займы».

Следует отметить, что существуют ситуации приобретения ОС у иностранных поставщиков, когда их стоимость выражается в иностранной валюте. В таком случае ОС оцениваются в национальной валюте путем пересчета иностранной валюты по курсу, установленному НБМ на дату совершения экономической операции [1].

Важным аспектом в учетной практике является последующая оценка объектов ОС. Национальные и международные нормы предусматривают две возможные модели учета:

- модель учета по первоначальной стоимости;
- модель учета по переоцененной стоимости.

Основным подходом является модель учета по первоначальной стоимости, которая предполагает, что после признания объекта ОС в качестве актива, он должен учитываться по первоначальной стоимости за вычетом сумм накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения [1; 3]. Альтернативный подход предусматривает отражение в балансе ОС по справедливой стоимости актива, которая может быть надежно оценена на дату переоценки за вычетом последующей накопленной амортизации и убытков от обесценения.

Согласно НСБУ «ДНМА», справедливая стоимость определяется на основе рыночной стоимости ОС в результате оценок, осуществленными независимыми экспертами или комиссией, назначенной руководителем субъекта [1]. Субъект должен указать в учетных политиках выбранный им подход и применять его ко всему классу объектов ОС.

Во избежание значительной разницы между балансовой стоимостью и той стоимостью, которая определяется на отчетную дату при использовании справедливой стоимости, переоценка должна осуществляться регулярно. Вместе с тем следует подчеркнуть, что если производится переоценка отдельного объекта, то переоценке подлежит и весь класс ОС, к которому относится данный актив [3].

Переоценка приводит к изменению балансовой стоимости объекта ОС, что предполагает использование процедур корректировки данной стоимости ее необходимо корректировать до переоцененной стоимости данного объекта. Для этого случая п. 35 МСФО (IAS 16) предусматривает два возможных метода учета актива на дату переоценки, которые представлены в таблице 3.

Таблица 3. Методы определения стоимости актива на дату переоценки согласно МСФО (IAS 16)

Метод пропорционального изменения стоимости (метод индексации)	Метод списания амортизации
Валовая балансовая стоимость корректируется в соответствии с результатом переоценки балансовой стоимости актива. Накопленная амортизация на дату переоценки корректируется таким образом, чтобы она была равна разнице между валовой балансовой стоимостью и балансовой стоимостью актива после учета накопленных убытков от обесценения	Накопленная амортизация вычитается из валовой балансовой стоимости актива

Источник: составлена авторами на основании положений МСФО (IAS 16).

Данные положения МСФО (IAS 16) нашли отражение в НСБУ «ДНМА», где в соответствии п.18⁴ балансовая стоимость переоцененного актива также корректируется одним из двух способов: методом индексации либо методом списания амортизации [1].

Результатом переоценки может быть дооценка либо уценка. Дооценка является следствием превышения справедливой стоимости над балансовой и предполагает увеличение стоимости актива на эту разницу. Уценка, в свою очередь, предполагает превышение балансовой стоимости объекта над его справедливой стоимостью.

Далее рассмотрим возможные варианты отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с переоценкой ОС:

- дооценка отражается в составе собственного капитала как увеличение «Резерва от переоценки»:

Дебет счета 123 «Основные средства»

Кредит счета 343 «Резервы от переоценки»;

- уценка отражается как уменьшение «Резерва от переоценки» при наличии кредитового сальдо по данному счету:

Дебет счета 343 «Резервы от переоценки»

Кредит счета 123 «Основные средства»;

- если результатом предыдущей переоценки являлась уценка, дооценка признается как увеличение доходов в пределах предыдущей уценки, а разницу необходимо отнести на увеличение собственного капитала:

Дебет счета 123 «Основные средства»

Кредит счета 621 «Доходы от операций с долгосрочными активами»;

Дебет счета 123 «Основные средства»

Кредит счета 343 «Резервы от переоценки»;

- если результатом предыдущей переоценки являлась дооценка, уценка относится на уменьшение «Резерва от переоценки» по данному объекту ОС, а при недостаточности этого источника сумма превышения признается в составе расходов текущего периода:

Дебет счета 343 «Резервы от переоценки»;

Кредит счета 123 «Основные средства»;

Дебет счета 721 «Расходы, связанные с долгосрочными активами»

Кредит счета 123 «Основные средства».

Наряду с этим необходимо отметить, что согласно МСФО (IAS 16) списание переоценки на нераспределенную прибыль может осуществляться либо при списании ОС, либо

последовательно за период оставшегося срока использования актива в соотношении с суммой начисленной амортизации, минуя при этом финансовые результаты периода:

Дебет счета 343 «Резервы от переоценки»

Кредит счета 332 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет».

В национальной системе учета списание переоценки может осуществляться только при выбытии переоцененного актива. Таким образом, отмеченное выше позволяет заключить, что выбор модели учета для последующей оценки ОС должен основываться на профессиональном суждении бухгалтера и руководства предприятия, являясь при этом обязательным элементом учетных политик конкретного субъекта.

В ходе исследования было установлено, что основные отличия положений национальных стандартов Республики Молдова от международных в отношении первоначальной и последующей оценок объектов ОС связаны с применением концепции дисконтирования. Дисконтированная стоимость для целей МСФО способствует определению стоимости активов, в том числе ОС, с точки зрения учета временной стоимости денег. Для расчета дисконтированной стоимости используется следующая формула:

$$PV = FV * 1 / (1 + i)^n, \text{ где} \quad (1)$$

PV – текущая (дисконтированная) стоимость;

FV – будущая стоимость денежных потоков;

i – годовая ставка дисконтирования;

n – срок (число периодов).

Соотношение $1 / (1 + i)^n$ называется коэффициентом дисконтирования.

Следует отметить, что концепция дисконтирования применяется в различных направлениях и различных временных отрезках хозяйственной деятельности субъекта при формировании показателей финансовой отчетности. Рассмотрим предлагаемые международными стандартами подходы (см. рис.1).



Рис. 1. Подходы при дисконтировании, предлагаемые МСФО

Источник: разработан авторами на основании положений МСФО (IAS 16), МСФО (IAS 36), МСФО (IAS 37).

В международной практике при приобретении ОС с отсрочкой платежа на период, который превышает обычные условия кредитования (чаще всего это 12 месяцев), объект необходимо учитывать по дисконтированной стоимости будущих платежей. Это объясняется тем, что номинальная стоимость может значительно отличаться от текущей стоимости будущих финансовых потоков. Таким образом, себестоимость ОС будет равна той сумме, которую

необходимо было бы выплатить при немедленной оплате. В учете разницу между этой величиной и суммарными выплатами необходимо признать, как расходы по процентам. Другими словами, проценты за кредит не включаются в первоначальную стоимость актива, если только не применяется альтернативный порядок учета, предусмотренный в стандарте МСФО (IAS 23) [3].

Для определения ставки дисконтирования обычно применяются рыночные ставки, по которым покупатель может привлечь заемные денежные средства.

Кроме того, дисконтирование применяется и при демонтаже ОС. МСФО предлагает руководству субъекта включить в себестоимость приобретенного ОС затраты и расходы на демонтаж, ликвидацию актива, а также на восстановление окружающей среды на основании предварительно осуществленных оценок [3].

В соответствии с МСФО (IAS 37) «Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы» субъект может создать соответствующий резерв, если в момент приобретения объектов ОС у него возникает обязательство по выводу их из эксплуатации. При определении размера резерва необходимо принимать во внимание изменение стоимости денег во времени. Другими словами, величина этого резерва должна определяться по дисконтированной стоимости будущего денежного оттока. Это означает, что если решили построить объект ОС и взяли на себя обязательство, согласно которому по истечении определенного периода времени необходимо его ликвидировать и очистить занимаемую территорию, то эти затраты можно учитывать в стоимости актива на дисконтированную величину долгосрочного обязательства:

Дебет счета 121 «Незавершенные долгосрочные материальные активы»

Кредит счета 426 «Долгосрочные оценочные резервы».

Начиная со следующего года в течении срока эксплуатации ОС разница между дисконтированной стоимостью последующего года и предыдущего будет отражаться в учете как расходы по созданию резерва:

Дебет счета 722 «Финансовые расходы»

Кредит счета 426 «Долгосрочные оценочные резервы».

Создание оценочного резерва для покрытия существенных расходов, ожидаемых при выбытии долгосрочного материального актива, отражается в учете отечественных субъектов в соответствии с НСБУ «Собственный капитал и обязательства» и учетными политиками. Отличие заключается лишь в том, что в национальной практике эту величину не дисконтируют.

Дисконтирование в международной практике учета используется и при тестировании объектов ОС на обесценение.

Для того, чтобы у пользователей финансовой отчетности сложилось правильное представление о финансовом положении и эффективности работы субъекта, финансовые отчеты должны давать достоверную информацию о стоимости активов и обязательств. В связи с тем, что в течении времени первоначальная стоимость объекта может перестать соответствовать его возмещаемой стоимости, субъект должен проводить проверку на обесценение.

Чтобы определить, произошло или нет обесценение объекта ОС, субъект применяет положения МСФО (IAS 36) «Обесценение активов», который рассматривает актив как обесцененный, если его балансовая стоимость больше возмещаемой суммы и предполагает отражение данного актива в финансовой отчетности по наименьшей из двух стоимостей –

балансовой и возмещаемой. Возмещаемая сумма – это большее из двух значений: справедливой стоимости актива за вычетом затрат на продажу или ценности его использования. Таким образом, если балансовая стоимость превышает возмещаемую стоимость, на величину превышения признается убыток от обесценения:

*Дебет счета 721 «Расходы, связанные с долгосрочными активами»
Кредит счета 129 «Обесценение основных средств».*

В соответствии с положениями НСБУ «Обесценение активов», применение обесценения не предполагает оценку, основанную на дисконтировании денежных потоков. Убыток от обесценения признается в той сумме, на которую балансовая стоимость актива превышает его справедливую стоимость за вычетом затрат на продажу [2].

Согласно МСФО (IAS 36) «Обесценение активов», ценность использования ОС является дисконтированной величиной, при расчете которой применяется ставка дисконтирования, соответствующая рыночной ставке, отражающей на данный момент оценку рисков, присущих объекту, который тестируется на обесценение.

Алгоритм обесценения ОС можно кратко представить следующим образом (рис. 2).

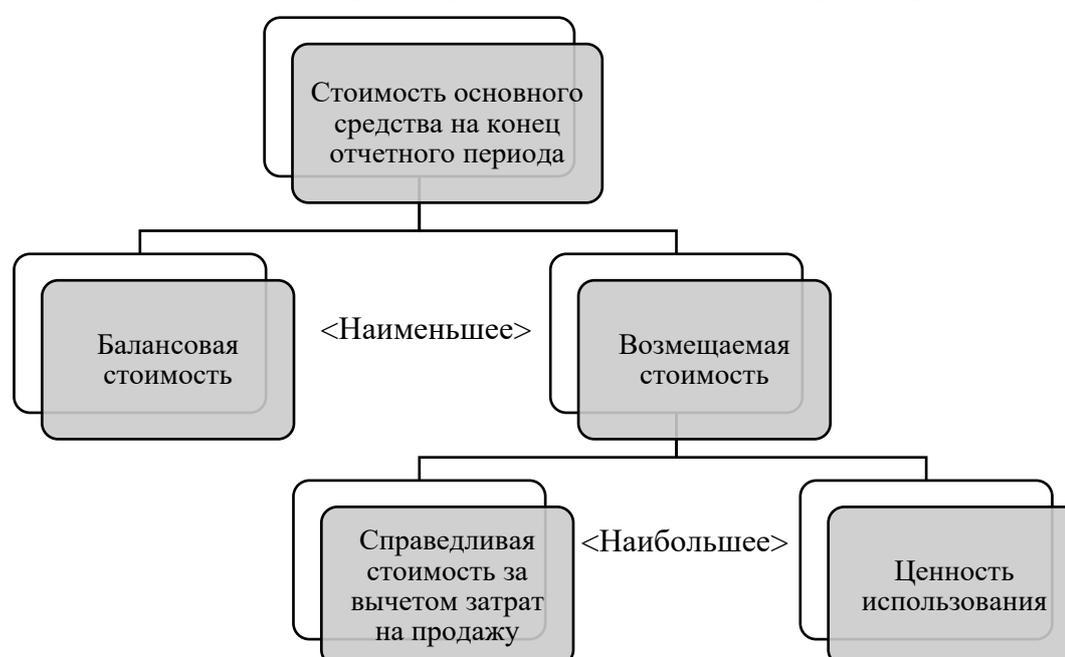


Рис. 2. Алгоритм тестирования объекта ОС на обесценение согласно МСФО (IAS 36).

Источник: разработан авторами на основании МСФО (IAS 36) «Обесценение активов».

Для наглядного представления отличий при тестировании объекта ОС на обесценение согласно НСБУ и МСФО рассмотрим пример, представленный в таблице 4.

Таблица 4. Тестирования объекта ОС на обесценение согласно НСБУ «Обесценение активов» и МСФО (IAS 36) «Обесценение активов»

(лев)

Вариант	Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу	Ценность использования	Возмещаемая стоимость	Балансовая стоимость	Убыток от обесценения согласно НСБУ	Убыток от обесценения согласно МСФО

I	240 000	310 000	310 000	300 000	признается 60 000 (300 000 – 240 000)	не признается, т.к. 310 000 > 300 000
II	240 000	285 600	285 600	300 000	признается 60 000 (300 000 – 240 000)	признается 14 400 (300 000 – 285 600)
III	276 000	270 000	276 000	300 000	признается 24 000 (300 000 – 276 000)	признается 24 000 (300 000 – 276 000)

Источник: разработана авторами на основании НСБУ «Обесценение активов» и МСФО (IAS 36) «Обесценение активов».

Предположим, что в варианте I справедливая стоимость тестируемого актива составила 240 000 леев. При балансовой стоимости 300 000 леев, когда справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу сравнивается с ценностью использования и определяется стоимость возмещения как наибольшая из этих двух величин, убыток от обесценения не признается, так как в данном случае балансовая стоимость меньше возмещаемой. Субъекты, которые ведут учет на основе НСБУ, признают убыток от обесценения в сумме, на которую балансовая стоимость актива превышает его справедливую стоимость после вычета затрат на продажу, т.е. на 60 000 леев.

В варианте II при балансовой стоимости актива 300 000 леев и возмещаемой стоимости 285 600 леев, убыток от обесценения составляет 14 400 леев. В национальной практике при сравнении балансовой стоимости и справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, убыток от обесценения признается в размере 60 000 леев.

В варианте III в качестве возмещаемой стоимости была определена справедливая стоимость в сумме 276 000 леев. При сравнении данной величины с балансовой стоимостью убыток от обесценения составил 24 000 леев. В соответствии с национальными стандартами при сравнении балансовой стоимости и справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу величина убытка от обесценения также составила 24 000 леев, так как в этом случае возмещаемая стоимость равна справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

Обобщая вышеизложенное, следует отметить, что процесс тестирования на обесценение ОС подтвердил важность и значимость дисконтированной стоимости, поскольку определение убытка от обесценения по НСБУ и МСФО зачастую дает разные результаты. Так, если субъект, применяющий НСБУ, признает убыток от обесценения, то субъект, использующий МСФО, по результатам тестирования на обесценение аналогичного актива может признать убыток в меньшей сумме, что в свою очередь, сказывается как на финансовом результате, так и на последствиях налогообложения, а различия в подходе к определению справедливой стоимости – это еще один параметр, значимый для инвесторов [10]. Если в международной практике используется МСФО (IFRS 13) «Оценка справедливой стоимости», то в отечественной практике в виде справедливой выступает рыночная стоимость, которая не является аналогом стоимости, определяемой в соответствии с МСФО.

Выводы

В результате сравнительного анализа оценки основных средств в соответствии с положениями НСБУ и МСФО можно сделать следующие выводы: использование сведений об оценке и состоянии объектов ОС на различных стадиях жизненного цикла позволит принимать качественные и обоснованные решения, направленные на достижение стратегических целей, обеспечение надежности и безопасности функционирования субъектов в условиях устойчивого развития экономики.

Следует отметить, что формирование первоначальной стоимости и последующая оценка ОС согласно НСБУ, в сравнении с МСФО, в целом соответствуют общим принципам подготовки и составления финансовых отчетов. Особенностью является то, что НСБУ отличаются регламентированностью, в то время как МСФО основываются в большей степени на профессиональном суждении.

Основные отличия оценки ОС в национальной и зарубежной учетной практике связаны с применением концепции дисконтирования. Применение дисконтирования при формировании первоначальной стоимости основных средств согласно МСФО позволяет заинтересованным пользователям отчетных данных получать более достоверную и правдивую информацию о происходящих фактах хозяйственной жизни и их возможных последствиях в условиях рыночных отношений.

Концепция дисконтирования при тестировании на обесценение основных средств позволяет понять какие признаки обесценения рассматриваются, как определяется справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу (на какой информации основывается определение), как рассчитывается ценность использования (какие допущения применялись при расчете притоков и оттоков денежных средств, а также ставки дисконтирования).

В заключение хотелось бы отметить, что на сегодняшний день назрела необходимость внедрения международных подходов оценки в практику учета отечественных субъектов и рассмотрения возможности использования концепции дисконтирования в НСБУ. Это предполагает разработку на государственном уровне методических указаний относительно оценочных показателей с учетом дисконтирования и установления общих принципов оценки для определения их справедливой стоимости.

Библиографические источники

1. Национальный стандарт бухгалтерского учета «Долгосрочные нематериальные и материальные активы». [Электронный ресурс] - Режим доступа: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=131868&lang=ru (дата обращения 04.03.2023)
2. Национальный стандарт бухгалтерского учета «Обесценение активов». [Электронный ресурс] - Режим доступа: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=131868&lang=ru (дата обращения 06.03.2023)
3. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS 16) «Основные средства». [Электронный ресурс] - Режим доступа: <https://mf.gov.md/ru/lex/contabilitate-%C8%99i-audit> (дата обращения 04.03.2023)

4. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS 23) «Затраты по займам». [Электронный ресурс] - Режим доступа: <https://mf.gov.md/ru/lex/contabilitate-%C8%99i-audit> (дата обращения 04.03.2023)
5. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS 36) «Обесценение активов». [Электронный ресурс] - Режим доступа: <https://mf.gov.md/ru/lex/contabilitate-%C8%99i-audit> (дата обращения 06.03.2023)
6. Н. ЗЛАТИНА. «Учетная и налоговая практика последующей оценки основных средств». Monitorul fiscal Fisc.md nr 3(37), aprilie 2017 с. 81-86. ISSN: 1857-3991
7. Э.С. ДРУЖИЛОВСКАЯ. «Современные проблемы первоначальной и последующей оценки основных средств в российском и международном бухгалтерском учете». [Электронный ресурс] - Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/sovremennye-problemy-pervonachalnoy-i-posleduyuschey-otsenki-osnovnyh-sredstv-v-rossiyskom-i-mezhdunarodnom-buhgalterskom-uchete/viewer> (дата обращения 02.03.2023)
8. З. С. ТУЯКОВА, Т. В. ЧЕРЕМУШНИКОВА. «Особенности учета и оценки основных средств на различных этапах их жизненного цикла в соответствии с требованиями МСФО». [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-ucheta-i-otsenki-osnovnyh-sredstv-na-razlichnyh-etapah-ih-zhiznennogo-tsikla-v-sootvetstvii-s-trebovaniyami-msfo/viewer> (дата обращения 03.03.2023)
9. М. ДИМА, Н. ЦИРЮЛЬНИКОВА Комментарии к изменениям, внесенным в НСБУ «Обесценение активов». În: *Contabilitate și audit*, 2019, № 11, с. 20-26.
10. О.В. РУРА. Процедура обесценения активов согласно международных и национальных стандартов учета. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <file:///D:/Downloads/protsedura-obestseneniya-aktivov-soglasno-mezhdunarodnyh-i-natsionalnyh-standartov-ucheta.pdf> (дата обращения 03.03.2023)
11. А. NEDERÎȚĂ Aspecte generale privind aplicarea IFRS pe teritoriul Republicii Moldova. În: *Contabilitate și audit*, 2019, №6, p. 18-21.
12. А. NEDERÎȚĂ Reevaluarea imobilizărilor corporale; tratamente și opțiuni contabile. În: "25 de ani de reformă economică în Republica Moldova: prin inovare și competitivitate spre progres economic". Chișinău, Moldova, 23-24 septembrie 2016, p. 98-102
13. L. GRIGOROI, L. LAZARI, N. BALTEȘ. Contabilitatea deprecierei mijloacelor fixe în viziune națională și internațională . În: *Studia Universitatis Moldaviae*, 2016, nr. 2(92), p. 170-181