

УДК 657.421.32

**МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ВЛИЯНИЯ ПЕРЕОЦЕНКИ
И ОБЕСЦЕНЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ НА СУММЫ НАКОПЛЕННОЙ АМОРТИЗАЦИИ****И.А. БОВА***(Гомельский государственный университет имени Ф. Скорины)*

Демонстрируется комплекс практических рекомендаций, суть которых заключается: 1) в разработке адаптированных к условиям хозяйственной деятельности организаций Республики Беларусь методических решений по пересчету накопленной амортизации (первый вариант) или ее полному списанию (второй вариант), которые позволят организациям сделать обоснованный выбор при разработке учетной политики; 2) в предложенных к счету 83 «Добавочный капитал» субсчета 83-2 «Прирост (уменьшение) стоимости имущества за счет переоценки» и к счету 91 «Прочие доходы и расходы» субсчета «Расходы от уценки (обесценения) основных средств» для отражения результатов переоценки и обесценения. Признание в учете изменения стоимости основных средств обуславливает и соответствующее изменение сумм накопленной амортизации.

Введение. В последнее время во многих странах, учет которых ориентируется на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), находит признание новый метод оценки – по справедливой стоимости, который упоминается в МСФО 2 «Запасы», 16 «Основные средства», 17 «Аренда», 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации», 36 «Обесценение активов», 40 «Инвестиционная собственность» и др. [1].

Известно, что понятие справедливой стоимости в практике бухгалтерского учета появилось сравнительно недавно – в 90-х годах XX столетия в Общепринятых принципах бухгалтерского учета в США (US GAAP – General Accepted Accounting Principles). Затем это понятие стало широко применяться вместе с распространением МСФО [2].

Международные стандарты рекомендуют определять справедливую стоимость объектов основных средств при проведении переоценки на основе оценок профессиональных оценщиков (метод прямой оценки). При этом чаще всего наиболее обоснованным показателем справедливой стоимости выступает рыночная цена активов, расчет которой предполагает применение процедур переоценки и тестирования объектов основных средств на обесценение.

При определении справедливой стоимости машин и оборудования обычно используют их рыночную стоимость на момент переоценки. Если же рыночные индикаторы отсутствуют по причине специфического характера объектов основных средств, справедливая стоимость определяется на основе проведения дополнительных расчетов. Это может быть расчет текущей стоимости будущих доходов, которые предполагается получить от использования таких объектов основных средств и др. [1].

В соответствии с действующим в Республике Беларусь законодательством при переоценке имущества организации применяют следующие методы:

1) *прямой оценки* – пересчет стоимости объектов имущества цены на 1 января года, следующего за отчетным, на новые объекты, аналогичные оцениваемым, с использованием документов и материалов, подготовленных организацией, самостоятельно осуществляющей переоценку, или субъектом, занимающимся оценочной деятельностью;

2) *пересчета валютной стоимости* – пересчет стоимости объектов имущества в иностранной валюте по официальному курсу Национального банка, установленному на 31 декабря отчетного года;

3) *индексный* – пересчет стоимости объектов имущества с использованием коэффициентов изменения их первоначальной и (или) остаточной стоимости на 1 января года, следующего за отчетным, дифференцированных по периодам принятия объектов на бухгалтерский учет [3].

При этом следует отметить, что методы корректировки накопленной амортизации при проведении переоценки объектов основных средств и порядок их отражения на бухгалтерских счетах в белорусских нормативных актах не обозначены.

Основная часть. В соответствии с МСФО 16 «Основные средства» после проведения переоценки объекта основных средств накопленная амортизация на дату переоценки может учитываться по одному из следующих методов:

- 1) метод пересчета накопленной амортизации основных средств;
- 2) метод списания накопленной амортизации основных средств [1].

Метод пересчета накопленной амортизации часто используется тогда, когда объекты основных средств переоцениваются индексным методом. При использовании данного метода накопленная амортизация переоценивается пропорционально изменению валовой балансовой стоимости объекта основных

средств так, что после переоценки балансовая стоимость равняется его переоцененной стоимости. После определения справедливой стоимости объекта основных средств определяется пропорция, в соответствии с которой изменяется накопленная сумма амортизации. В балансе основные средства отражаются по справедливой стоимости, которая соответствует скорректированной первоначальной стоимости за минусом скорректированной амортизации. Это означает, что новая остаточная стоимость соответствует справедливой стоимости. Разность, которая возникла в результате переоценки амортизации, относится на те же счета, что и разность от переоценки основных средств.

Рассмотрим далее *применение метода пересчета накопленной амортизации на примере*.

Исследуемая организация в январе 2013 года ввела в эксплуатацию объект основных средств, первоначальная стоимость которого составила 634 450 тыс. руб., нормативный срок службы – 9 лет, годовая норма амортизации – 11,11 %.

За два года эксплуатации указанного объекта размер накопленной амортизации составит

$$634\,450 \cdot 11,11\% \cdot 2 = 140\,975 \text{ тыс. руб.},$$

а остаточная стоимость основных средств равна

$$634\,450 - 140\,975 = 493\,475 \text{ тыс. руб.}$$

Допустим, что на момент проведения переоценки 31 декабря 2014 года справедливая стоимость данного оборудования определена в размере 519 850 тыс. руб. Тогда имеем следующий коэффициент переоценки:

$$519\,850 : 493\,475 = 1,0535.$$

С учетом данного коэффициента новая первоначальная (переоцененная) стоимость объекта определится в размере

$$634\,450 \cdot 1,0535 = 668\,350 \text{ тыс. руб.},$$

переоцененная амортизация составит

$$140\,975 \cdot 1,0535 = 148\,500 \text{ тыс. руб.},$$

а остаточная стоимость будет соответствовать справедливой стоимости в сумме

$$668\,350 - 148\,500 = 519\,850 \text{ тыс. руб.}$$

В соответствии с предписанием МСФО 16 «Основные средства» [1] и Инструкцией по бухгалтерскому учету основных средств (далее – Инструкция № 26) [4], если балансовая стоимость актива в результате переоценки повышается, то это повышение должно отражаться непосредственно в капитале. Нами предлагается выделение субсчета «Прирост (уменьшение) стоимости имущества за счет переоценки» к счету 83 «Добавочный капитал». Тогда в рассматриваемом примере проведенная переоценка объекта основных средств отразится в бухгалтерском учете организации следующим образом:

1) дебет счета 01 «Основные средства»

Кредит счета 83 «Добавочный капитал» субсчет «Прирост (уменьшение) стоимости имущества за счет переоценки» – 33 900 (668 350 – 634 450) тыс. руб.;

2) дебет счета 83 «Добавочный капитал» субсчет «Прирост (уменьшение) стоимости имущества за счет переоценки»

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств» – 7 525 (148 500 – 140 975) тыс. руб.

При использовании метода пересчета накопленной амортизации после переоценки основных средств к переоцененной сумме добавляются начисленные суммы за период эксплуатации объектов.

В рассматриваемом примере за два следующих года эксплуатации оборудования по состоянию на 31 декабря 2016 года накопленная амортизация составит

$$148\,500 + (668\,350 \cdot 11,11\% \cdot 2) = 297\,010 \text{ тыс. руб.},$$

а остаточная стоимость будет равняться

$$668\,350 - 297\,010 = 371\,340 \text{ тыс. руб.}$$

Если при следующей переоценке справедливая стоимость оборудования определена в сумме 331 965 тыс. руб., то корректировочные расчеты будут следующими:

- коэффициент переоценки

$$331\,965 : 371\,340 = 0,894;$$

- переоцененная первоначальная стоимость оборудования будет равняться

$$668\,350 \cdot 0,894 = 597\,495 \text{ тыс. руб.};$$

- снижение первоначальной стоимости оборудования составит

$$668\,350 - 597\,500 = 70\,850 \text{ тыс. руб.},$$

- переоцененная накопленная амортизация определится в размере

$$297\,010 \cdot 0,894 = 265\,530 \text{ тыс. руб.},$$

а остаточная стоимость будет соответствовать справедливой стоимости в размере

$$597\,495 - 265\,530 = 331\,965 \text{ руб.}$$

В соответствии с Инструкцией № 26 [4] и рекомендациями МСФО 36 «Обесценение активов» [1], если в результате переоценки балансовая стоимость актива уменьшилась, то такое уменьшение необходимо признать как убытки. При этом убытки от переоценки признаются в отчетном периоде только в размере превышения уценки над дооценкой в предыдущем отчетном периоде. Остальная сумма убытков относится на уменьшение капитала.

Нами предлагается открытие к счету 91 «Прочие доходы и расходы» субсчета «Расходы от уценки (обесценения) основных средств».

Учитывая вышесказанное, в рассматриваемом примере корректировочные суммы после проведения второй переоценки будут отражены в учете организации следующим образом:

1) дебет счета 02 «Амортизация основных средств»

Кредит счета 01 «Основные средства» – 31 480 (265 530 – 297 010) тыс. руб.;

2) дебет счета 83 «Добавочный капитал» субсчет «Прирост (уменьшение) стоимости имущества за счет переоценки»

Кредит счета 01 «Основные средства» – 26 375 (33 900 – 7 525) тыс. руб.;

3) дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Расходы от уценки (обесценения) основных средств»

Кредит счета 01 «Основные средства» – 12 995 (70 850 – 31 480 – 26 375) тыс. руб.

Далее рассмотрим на том же примере порядок применения *метода списания накопленной амортизации*, заключающийся в том, что сначала вся сумма накопленной амортизации списывается на уменьшение первоначальной стоимости объекта основных средств, а полученный результат подлежит переоценке. В результате первоначальная стоимость становится справедливой, а амортизация приводится к нулю. Метод списания часто применяется при переоценке зданий.

Согласно рассматриваемому выше примеру, накопленная амортизация по состоянию на 31 декабря 2014 года составляла 140 975 тыс. руб. При этом на счете 01 «Основные средства» должна отражаться справедливая стоимость оборудования на момент переоценки. В нашем случае после первой переоценки справедливая стоимость объекта основных средств составила 519 850 тыс. руб.

В соответствии с методом списания накопленной амортизации по результатам переоценки необходимо составить следующие бухгалтерские записи:

1) дебет счета 02 «Амортизация основных средств»

кредит счета 83 «Добавочный капитал» субсчет «Прирост (уменьшение) стоимости имущества за счет переоценки» – 26 375 (519 850 – 493 475) тыс. руб.;

2) дебет счета 02 «Амортизация основных средств»

Кредит счета 01 «Основные средства» – 114 600 (140 975 – 26 375) тыс. руб.

До даты второй переоценки в нашем случае по состоянию на 31 декабря 2016 года, будет начислена амортизация в сумме

$$519\,850 \cdot 11,11\% \cdot 2 = 115\,510 \text{ тыс. руб.},$$

которая получит отражение по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» и которую надо списать с этого счета. Стоимость оборудования на счете 01 «Основные средства» необходимо отрегулировать так, чтобы сальдо по данному счету после переоценки отражало справедливую стоимость объекта основных средств (331 775 тыс. руб.). Для этого необходимо сначала списать накопленную амортизацию в сумме 115 510 тыс. руб. следующей бухгалтерской проводкой:

Дебет счета 02 «Амортизация основных средств»

Кредит счета 01 «Основные средства».

После составления такой бухгалтерской записи остаточная стоимость объекта основных средств определится в размере

$$519\ 850 - 115\ 510 = 404\ 340 \text{ тыс. руб.}$$

при справедливой стоимости 331 965 тыс. руб.

Следовательно, необходимо еще дополнительно списать со счета 01 «Основные средства»

$$404\ 340 - 331\ 965 = 72\ 375 \text{ тыс. руб.}$$

Поскольку разница между справедливой и остаточной стоимостью объекта основных средств по результатам первой переоценки была положительной, она была отнесена на увеличение капитала по кредиту счета 83 «Добавочный капитал» субсчет «Прирост (уменьшение) стоимости имущества за счет переоценки». Значит, при отражении отрицательного результата второй переоценки эту сумму необходимо реверсировать проводкой по дебету счета 83 «Добавочный капитал» субсчет «Прирост (уменьшение) стоимости имущества за счет переоценки» и кредиту счета 01 «Основные средства». Оставшаяся часть понижения справедливой стоимости в размере

$$72\ 375 - 26\ 375 = 46\ 000 \text{ тыс. руб.}$$

должна списываться на расходы организации по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Расходы от уценки (обесценения) основных средств» и кредиту счета 01 «Основные средства».

Методика определения и отражения в бухгалтерском учете обесценения основных средств регламентируется в Республике Беларусь Инструкцией № 26 [4], а в системе международных стандартов финансовой отчетности – МСФО 36 «Обесценение активов» [1]. При этом следует подчеркнуть тот факт, что положения вышеназванных нормативных документов в части регулирования процедуры тестирования основных средств на обесценение во многом совпадают.

В результате выявления признаков обесценения объектов основных средств производится расчет суммы возможной компенсации (возмещаемой стоимости), которая сравнивается с их балансовой стоимостью. Суммой возможной компенсации (возмещаемой стоимости) считается наибольшее значение, выбранное из величин текущей рыночной стоимости подлежащего тестированию на обесценение объекта основных средств за вычетом расходов, связанных с его реализацией, и ценностью объекта основных средств. Следует отметить, что, по мнению некоторых экономистов, и мы с ними согласны, определение ценности использования объекта основных средств является важнейшим и наиболее сложным компонентом процедуры тестирования актива на обесценение [5; 6].

Ценностью использования основного средства является приведенная (дисконтированная) стоимость будущих денежных потоков, которые предполагается получить от использования основного средства и его выбытия по окончании срока полезного использования.

Приведенная (дисконтированная) стоимость будущих денежных потоков от использования основного средства и его выбытия по окончании срока полезного использования определяется путем умножения ставки дисконтирования на сумму будущих денежных потоков от использования основного средства и его выбытия по окончании срока полезного использования. При этом будущие денежные потоки определяются на период не более 5 лет.

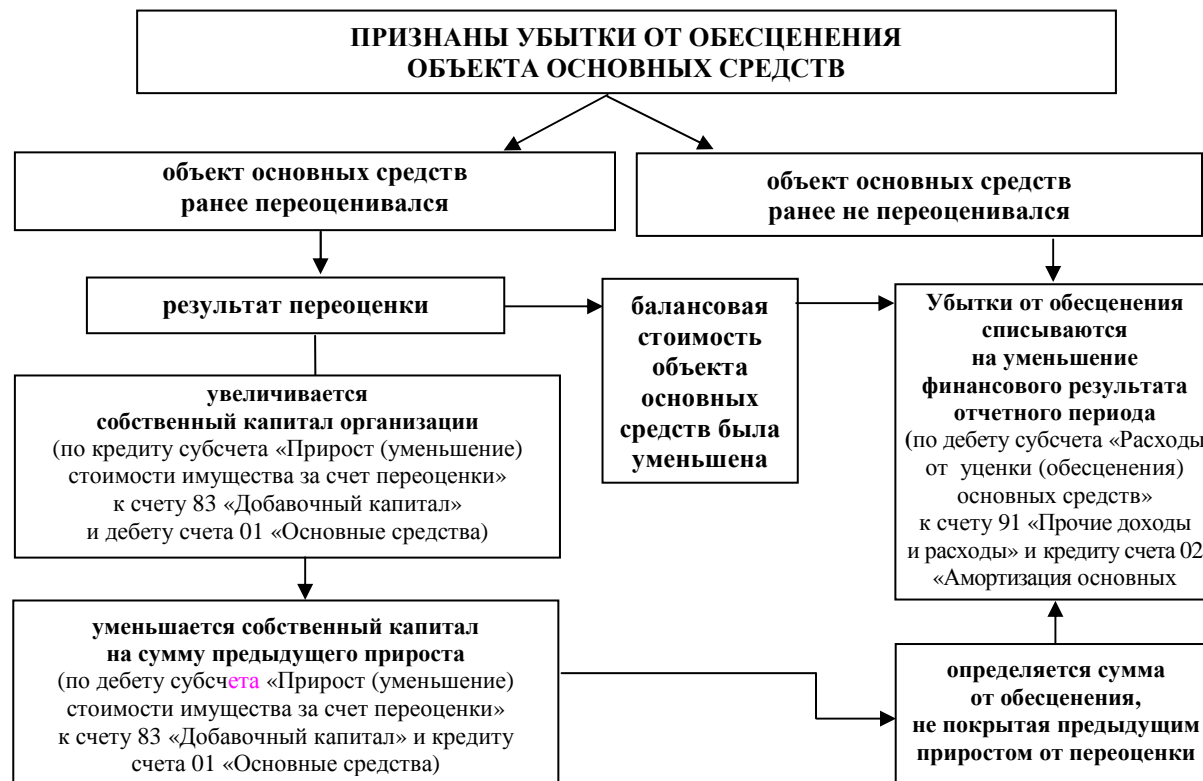
Следует отметить, что при проведении процедуры тестирования объекта основных средств на обесценение важное значение имеет правильный выбор ставки дисконтирования. Это может быть уровень инфляции [1]; норма прибыли, которая обеспечивает ожидаемую доходность [1]; ставка рефинансирования [4] и другие показатели.

В соответствии с положениями Инструкции № 26 и МСФО 36 «Обесценение активов» признание и отражение в учете убытков от обесценения объектов основных средств зависит от того, переоценивались они ранее или нет.

Убытки от обесценения объекта основных средств подлежат признанию в качестве уменьшения финансового результата отчетного периода только в том случае, если данный объект ранее не переоценивался. Если же тестируемый на обесценение актив ранее уже отражался в финансовой отчетности по переоцененной стоимости, убытки от его обесценения признаются в учете как уменьшение собственного капитала в сумме, которая не превышает прироста стоимости объекта основных средств, выявленного по итогам предыдущей переоценки [1; 4]. При этом отметим, что для отражения в бухгалтерском учете результатов переоценки и тестирования на обесценение объектов основных средств в соответствии с Инструкцией № 26 предполагается использование счета 83 «Добавочный капитал» [4]. В международных стандартах финансовой отчетности термин «добавочный капитал» не используется [1]. Каждый элемент собственного капитала, который учитывается на счете 83 «Добавочный капитал» в соответствии с дейст-

вующим в Республике Беларусь законодательством, в соответствии с международными стандартами должен раскрываться отдельно. В частности, для отражения результатов переоценки активов и убытков от их обесценения предлагается использовать счет «Переоценка активов».

Порядок отражения на счетах бухгалтерского учета убытков от обесценения объектов основных средств в соответствии с законодательством Республики Беларусь приведен на рисунке 1.



Порядок отражения на счетах бухгалтерского учета убытков от обесценения объектов основных средств

Признание на счетах бухгалтерского учета убытков от обесценения объекта основных средств обуславливает необходимость корректировки накопленных сумм амортизации в будущих периодах на протяжении отрезка времени, который остался до окончания срока полезного использования объекта, исходя из пересмотренной балансовой стоимости за вычетом ликвидационной стоимости. Кроме того, признание в учете убытков от обесценения объекта основных средств, ведет в дальнейшем к необходимости постоянно отслеживать изменение ситуации. В будущем убытки могут увеличиваться еще больше, что, однако, не исключает и их уменьшения. По этой причине организация должна анализировать наличие признаков дальнейшего обесценения объекта основных средств или его сокращения. Убытки от обесценения объекта основных средств, признанные в предыдущих отчетных периодах, должны быть восстановлены в том случае, если изменилась сумма компенсации с момента признания последних убытков от обесценения в связи с ростом ожидаемых экономических выгод от использования актива.

Сумма восстановления убытков от обесценения по отдельному объекту основных средств не должна превышать его балансовую стоимость за вычетом амортизации, которая была бы рассчитана на установленную дату, если бы в предыдущем периоде убытки от обесценения данного актива не признавались. Амортизация по объекту основных средств после признания восстановления убытков от его обесценения в будущих периодах начисляется на основе новой балансовой стоимости объекта основных средств за вычетом ликвидационной стоимости.

Заключение. Изучение влияния переоценки и обесценения на суммы накопленной амортизации позволило разработать методический инструментарий для корректировки в бухгалтерском учете сумм накопленной оценочной амортизации при изменении справедливой стоимости объектов основных средств.

После проведения переоценки объекта основных средств накопленная амортизация на дату переоценки может учитываться по методу пересчета накопленной амортизации либо по методу списания накопленной амортизации. Положительным качеством метода пропорционального пересчета накопленной

амортизации является возможность получения информации о сумме накопленного износа по каждому объекту основных средств. Метод списания накопленной амортизации более простой, но не дает возможности получить указанную информацию.

Признание на счетах бухгалтерского учета убытков от обесценения объекта основных средств либо восстановления убытков от обесценения обуславливает необходимость корректировки накопленных сумм амортизации в будущих периодах на протяжении отрезка времени, который остался до окончания срока полезного использования объекта, исходя из пересмотренной балансовой стоимости за вычетом ликвидационной стоимости.

Предлагаемый автором комплекс практических рекомендаций по определению и отражению в учете сумм корректировки накопленной амортизации при изменении справедливой стоимости объектов основных средств позволит организациям сделать обоснованный выбор при разработке учетной политики.

ЛИТЕРАТУРА

1. Маляревский, Ю.Д. Учет в зарубежных странах: учеб. пособие / Ю.Д. Маляревский, О.В. Фартушняк, И.Ю. Пасечник. – М.: Издат. дом «ИН-ЖЭК», 2003. – 164 с.
2. Миславская, Н.А. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебник / Н.А. Миславская, С.Н. Поленова. – М.: Дашков и К°, 2012. – 369 с.
3. О вопросах переоценки основных средств, не завершенных строительством объектов и неустановленного оборудования [Электронный ресурс]: Указ Президента Респ. Беларусь, 20 окт. 2006 г., № 622: по состоянию на 21 октября 2011 года // Режим доступа: <http://pravo.by/main.aspx?guid=3871&p0=r30600622&p2={NRPA}>.
4. Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств [Электронный ресурс]: утв. М-вом финансов Респ. Беларусь 30.04.2012. – Режим доступа: <http://www.centrcen.by/upload/26.pdf>.
5. Панин, А. Учет обесценения активов / А. Панин // Финансовый директор. – № 7. – 2013. – С. 26–32.
6. Щадилова, С.Н. Обесценение внеоборотных активов / С.Н. Щадилова // Аудитор. – № 6. – 2013. – С. 32–39.

Поступила 03.04.2015

METHODICAL ASPECTS OF INFLUENCE OF REVALUATION AND DEPRECIATION OF FIXED ASSETS FOR THE SAVED-UP DEPRECIATION SUMS

I. BOVA

The article highlights the complex of practical recommendations on: 1) development of the methodical decisions on recalculation of saved-up depreciation (the first option) or full write-off depreciation (the second option), which allow the organizations of Republic of Belarus to make a reasonable choice during working out their accounting policies; 2) the offered to the account 83 "Additional capital" the subaccount 83-2 "Gain (reduction) of asset cost after revaluation" and to account 91 "Other income and expenses" the subaccount "Expenses from markdown (depreciation) of fixed assets" for reflection of results of revaluation and depreciation. In the accounting recognition of the change of fixed assets cost causes the change of the sums of the saved-up depreciation.