

УДК 657.922:658.152

UDC 657.922:658.152

08.00.00 Экономические науки

Economic sciences

МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ ПЕРЕОЦЕНКИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В УСЛОВИЯХ РЕФОРМИРОВАНИЯ НАЦИОНАЛЬНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**METHODICAL RECOMMENDATIONS ABOUT ACCOUNTING OF REVALUATION OF FIXED ASSETS IN THE CONDITIONS OF REFORMING OF NATIONAL STANDARDS OF FINANCIAL STATEMENTS**

Кругляк Зинаида Ивановна
к.э.н., профессор кафедры бухгалтерского учета
Scopus Author ID: 57189097315
РИНЦ SPIN-код: 9870-5649
kruglyakz@mail.ru

Kruglyak Zinaida Ivanovna
Cand.Econ.Sci., professor of the Accounting Department
Scopus Author ID: 57189097315
RSCI SPIN-code: 9870-5649
kruglyakz@mail.ru

Кульбина Александра Сергеевна
Магистрант кафедры бухгалтерского учета
РИНЦ SPIN-код: 6521-7617
a.kulbina@mail.ru
*Кубанский государственный аграрный университет
имени И. Т. Трубилина, Краснодар, Россия*

Kulbina Alexandra Sergeevna
Undergraduate of the Accounting Department
RSCI SPIN-code: 6521-7617
a.kulbina@mail.ru
*Kuban State Agrarian University named after
I. T. Trubilin, Krasnodar, Russia*

Статья посвящена методическим аспектам переоценки внеоборотных активов, приобретающим особую актуальность в условиях принятия федерального стандарта по бухгалтерскому учету основных средств. Авторами разработаны рекомендации по пересчету первоначальной стоимости и накопленной амортизации в ходе переоценки основных средств пропорциональным способом, способом изменения амортизации, а также способом обнуления амортизации. В рамках каждого способа проведено сравнение результатов переоценки с действующей методикой, сделаны выводы о преимуществе новых способов с точки зрения формирования уместной и правдивой информации в бухгалтерской финансовой отчетности. Также авторами сделана попытка обоснования применения того или иного способа переоценки в зависимости от вида, назначения и фактического состояния объектов основных средств. Рекомендации по бухгалтерскому учету результатов переоценки адаптированы к действующему Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности. Материалы статьи помогут экономическим субъектам обновить учетную политику в соответствии с планируемыми изменениями в документах, регулирующих организацию и ведение бухгалтерского учета основных средств

The article is devoted to the methodical aspects of revaluation of non-current assets acquiring special relevance in the conditions of adoption of the federal standard on accounting of fixed assets. The authors have developed recommendations about recalculation of initial cost and the saved-up depreciation during revaluation of fixed assets in the proportional way, in the way of change of depreciation, and also in the way of zeroing of depreciation. Within every way, a comparison of results of revaluation with the operating technique is carried out; conclusions are drawn on advantage of new ways from the point of view of formation of pertinent and accurate information in accounting financial statements. In addition, the authors have made an attempt of justification of application of this or that way of revaluation depending on a look, appointment and actual state of objects of fixed assets. Recommendations about accounting of results of revaluation are adapted to the operating Book of accounts of accounting of financial and economic activity. Materials of the article will help economic subjects to update accounting policies according to the planned changes in the documents regulating the organization and conducting accounting of fixed assets

Ключевые слова: БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА, ПЕРЕОЦЕНКА, ПРОПОРЦИОНАЛЬНЫЙ СПОСОБ, СПОСОБ ИЗМЕНЕНИЯ АМОРТИЗАЦИИ, СПОСОБ ОБНУЛЕНИЯ АМОРТИЗАЦИИ

Keywords: ACCOUNTING, FIXED ASSETS, REVALUATION, PROPORTIONAL WAY, WAY OF CHANGE OF DEPRECIATION, WAY OF ZEROING OF DEPRECIATION

Doi: 10.21515/1990-4665-129-044

Вопросы учета и оценки основных средств являются наиболее важными при подготовке бухгалтерской финансовой отчетности, соответствующей международным стандартам, что обусловлено значимой долей основных средств в составе активов большинства российских компаний [1]. Достоверное представление информации о стоимости основных средств является одним из предпосылок роста полезности информации, представленной в бухгалтерской отчетности, для основных групп пользователей (инвесторов, кредиторов, регуляторов и т. п.).

Обеспечить справедливое представление информации об основных средствах экономической субъект может путем соблюдения федеральных стандартов по бухгалтерскому учету, грамотного формирования и применения учетной политики [6]. Именно поэтому вопросы переоценки основных средств и ее отражения в учете не только не теряют своей актуальности, но и вызывают дополнительный интерес особенно в свете реформирования системы национальных учетных стандартов. Согласно приказу Минфина России от 23.05.2016 г. № 70н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2016-2018 гг.» фондом «Бухгалтерский методологический центр» разработан проект Федерального стандарта по бухгалтерскому учету «Основные средства» [5], который прошел общественное обсуждение, экспертизу в Минфине России и в настоящее время находится на доработке. Приближающиеся сроки утверждения и введения нового ФСБУ в действие требуют всестороннего осмысления его структуры и содержания, разработки рекомендаций по применению отдельных положений.

Действующая практика бухгалтерского учета и оценки основных средств основывается на принципах, закрепленных в Положении по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 [3]. Согласно ему стоимость объектов основных средств, сформированная при принятии объекта к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению. Однако в соот-

ветствии с п. 14 данного стандарта первоначальная стоимость может быть изменена в случаях осуществления достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации и частичной ликвидации объектов основных средств. Кроме того, согласно п. 15 ПБУ 6/01 коммерческая организация имеет право осуществлять переоценку групп однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости не чаще одного раза в год на конец отчетного года.

Определение восстановительной стоимости приведено в Методических указаниях по бухгалтерскому учету основных средств [2]. Под такой понимается сумма денежных средств, которая должна быть уплачена организацией на дату проведения переоценки в случае необходимости замены какого-либо объекта. Определение текущей восстановительной стоимости производится организацией самостоятельно на основе полученных от субъектов-изготовителей данных о стоимости аналогичной продукции, статистических данных, опубликованных в средствах массовой информации сведениях об уровне цен, оценки бюро технической инвентаризации, заключений экспертов и т.п.

Если организация единожды приняла решение провести переоценку, то переоценка должна производиться регулярно, чтобы отраженная в бухгалтерской отчетности стоимость основных средств существенно не отличалась от текущей (восстановительной).

Переоценка объектов основных средств производится путем пересчета его первоначальной (восстановительной) стоимости, а также суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта.

Результат первичной дооценки основных средств относится на увеличение добавочного капитала. При этом дооценка сумм накопленной амортизации уменьшает добавочных капитал. Результаты первичной уценки основных средств, а также уценка амортизации относятся на прочие до-

ходы и расходы. Результаты последующих переоценок учитываются за счет имеющихся источников.

Проект ФСБУ «Основные средства», основываясь на МСФО (IAS) 16 «Основные средства» предусматривает необходимость выбора экономическим субъектом одной из моделей последующей оценки основных средств: по фактическим затратам или по переоцененной стоимости. Утвержденная в учетной политике модель подлежит применению ко всему классу (группе) основных средств. Соответственно учитывать однородные объекты основных средств, включенных в одну группу по разным моделям, проект стандарта не допускает. В случае изменения учетной политики в отношении пересмотра модели учета основных средств, это изменение подлежит применению перспективно, т. е. без проведения ретроспективного пересчета показателей бухгалтерской отчетности. Данный подход отличается от действующей редакции ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», согласно которой последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств, отражаются в бухгалтерской отчетности ретроспективно.

Если экономический субъект выбирает первую модель учета основных средств (без переоценки), то себестоимость актива, сформированная при признании, не изменяется, так же как и не производится пересчет суммы амортизации, начисленной за период эксплуатации. При этом основное средство в бухгалтерской отчетности отражается по балансовой стоимости, представляющей собой себестоимость, уменьшенную на сумму начисленной амортизации и убытков от обесценения.

Если субъектом выбрана вторая модель учета основных средств (по переоцененной стоимости), то и себестоимость, и начисленная на дату проведения переоценки сумма амортизации подлежат пересчету таким об-

разом, чтобы балансовая стоимость актива соответствовала рыночной стоимости.

Проект ФСБУ «Основные средства» сохраняет также правило регулярности проведения переоценки с тем, чтобы отражаемая в бухгалтерском балансе стоимость активов не имела существенных отличий от рыночной стоимости. При этом регулярность проведения не означает обязанности организации отражать результаты переоценки на ежегодной основе в случае, если рыночная стоимость объекта существенно не отличается от балансовой. Проведение переоценки необходимо лишь в тех случаях, когда балансовая стоимость будет существенно отличаться от рыночной стоимости.

По нашему мнению, последующая оценка основных средств по переоцененной стоимости является более предпочтительной с точки зрения повышения полезности финансовой информации, способной оказывать влияние на мнение пользователей. Вместе с тем, как отмечает А. Ю. Попов, результаты отчета о финансовых результатах становятся более зависимыми от процесса возмещения стоимости основных средств [4]. Это связано с тем, что переоценка может привести к увеличению амортизационных отчислений, и, следовательно, при прочих равных условиях сократить операционную прибыль экономического субъекта. Необходимо учитывать и дополнительные расходы, связанные с проведением переоценки.

Новацией проекта ФСБУ «Основные средства» является указание на три возможных способа проведения пересчета себестоимости и накопленной амортизации в ходе переоценки:

- 1) пропорциональный способ;
- 2) способ изменения амортизации;
- 3) способ обнуления амортизации.

При пропорциональном способе проведения переоценки пересчету подлежит и себестоимость, и сумма накопленной амортизации. Пропорци-

ональный способ рекомендуется к применению к классу основных средств «Производственное оборудование». Для проведения пересчета может быть применен коэффициент, рассчитанный по формуле:

$$K = PCOC / BCOC, \quad (1)$$

где PCOC – рыночная стоимость основного средства;

BCOC – балансовая стоимость основного средства.

Авторы считают, что бухгалтерские записи при проведении переоценки способом пропорционального пересчета должны осуществляться в порядке, предусмотренном действующим Планом счетов бухгалтерского учета, поскольку проект ФСБУ содержит следующую норму: накопленный результат от переоценки основных средств отражается в бухгалтерском балансе обособленно в составе капитала. Дооценка основных средств отражается в Отчете о финансовых результатах в составе совокупного финансового результата периода без включения в прибыль (убыток). Аналогичные действующим правила применяются и в случае проведения уценки основных средств, поскольку Проект ФСБУ предписывает, что сумма уценки основных средств признается в составе внереализационных расходов, за исключением сумм уценки, уменьшающих признанные ранее суммы дооценки этих основных средств.

Рассмотрим порядок учета переоценки пропорциональным способом на практическом примере. Допустим, 25.06.2015 организация приобрела производственное оборудование стоимостью 600000 руб. (НДС не предусмотрен) и ввела его в эксплуатацию. Амортизация по оборудованию начисляется линейным способом в течение срока полезного использования пять лет. На 31.12.2016 рыночная стоимость аналогичного нового оборудования составила 750000 руб., а рыночная стоимость аналогичного бывшего в употреблении оборудования – 630000 руб. В связи с существенным изменением рыночной стоимости оборудования 31.12.2016 организацией осуществлена его переоценка. Ежемесячная сумма амортизации, начис-

ленная линейным способом, составляет 10000 руб. Соответственно, на 31.12.2016 за 18 месяцев сумма накопленной амортизации достигнет 180000 руб.

Сначала рассмотрим порядок учета переоценки оборудования в соответствии с действующим ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

Дооценить первоначальную стоимость и амортизацию оборудования необходимо на 25 %, так как коэффициент переоценки составил 1,25 (750000 / 600000). Дооценка сопровождается бухгалтерскими записями:

1) произведена дооценка первоначальной стоимости на 150000 руб. (750000 – 600000):

Дебет счета 01 «Основные средства» 150 000 руб.

Кредит счета 83 «Добавочный капитал» 150000 руб.;

2) отражена дооценка амортизации 45000 руб. (180000 × 25 %):

Дебет счета 83 «Добавочный капитал» 45 000 руб.

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств» 45 000 руб.

Балансовая стоимость основного средства после переоценки согласно ПБУ 6/01 «Учет основных средств» составит 525 000 руб. [600000 + 150000 – (180000 + 45000)].

При применении пропорционального способа пересчета в соответствии с Проектом ФСБУ коэффициент пересчета составит 1,5 [630000 / (600000 – 180000)] = 1,5. То есть дооценку первоначальной стоимости и амортизации необходимо произвести на 50 %. В бухгалтерском учете это будет отражено записями:

1) произведена дооценка первоначальной стоимости на 300000 руб. (600000 × 50 %):

Дебет счета 01 «Основные средства» 300000 руб.

Кредит счета 83 «Добавочный капитал» 300000 руб.;

2) отражена дооценка амортизации на 90000 руб. (180000 руб. × 50 %):

Дебет счета 83 «Добавочный капитал» 90000 руб.

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств» 90000 руб.

Балансовая стоимость основного средства после переоценки согласно обновленному стандарту составит 630000 руб. $[600000 + 300000 - (180000 + 90000)]$, что соответствует его рыночной стоимости.

Второй способ пересчета балансовой стоимости основных средств – способ изменения амортизации рекомендуется применять для такой группы основных средств, как транспортные средства. В рамках этого способа осуществляется пересчет только суммы амортизации, накопленной к моменту переоценки. Это делается для того, чтобы балансовая стоимость основного средства соответствовала рыночной. При этом себестоимость основного средства, сформированная при принятии объекта основных средств к учету, не затрагивается. Соответственно при росте балансовой стоимости основного средства производится уменьшение суммы амортизации по дебету счета 02 «Амортизация основных средств» и кредиту счета 83 «Добавочный капитал». При снижении балансовой стоимости основного средства, осуществляется доначисление амортизации по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы» и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

Смоделируем ситуацию и отразим результаты переоценки транспортного средства согласно ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и проекту ФСБУ «Основные средства». Допустим, 3.08.2015 организация приобрела грузовой автомобиль стоимостью 1800000 руб. (без НДС) и ввела его в эксплуатацию. По автомобилю установлен линейный способ начисления амортизации исходя из срока полезного использования шесть лет. По прогнозам экспертов на 31.12.2016 рыночная стоимость аналогичного нового автомобиля составит 1980000 руб., а рыночная стоимость аналогичного бывшего в употреблении автомобиля – 1300000 руб. В связи с существен-

ным изменением рыночной стоимости транспортного средства 31.12.2016 организация осуществила его переоценку.

Ежемесячная сумма амортизации, начисленная линейным способом, равна 25000 руб., соответственно на 31.12.2016 за 16 месяцев накопленная амортизация составит 400000 руб.

Согласно ПБУ 6/01 коэффициент переоценки равен 1,1 (1980000 / 1800000). Таким образом, дооценить первоначальную стоимость и амортизацию следует на 10 %:

1) произведена дооценка первоначальной стоимости на 180000 руб. (1800000 × 10 %):

Дебет счета 01 «Основные средства» 180000 руб.

Кредит счета 83 «Добавочный капитал» 180000 руб.;

2) отражена дооценка амортизации на 40000 руб. (400000 × 10 %):

Дебет счета 83 «Добавочный капитал» 40000 руб.

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств» 40000 руб.

Балансовая стоимость основного средства после переоценки будет равна 1540000 руб. [1980000 – (400000 + 40000)].

Применение действующих правил бухгалтерского учета демонстрирует необоснованность проведения переоценки, поскольку на самом деле рыночная стоимость бывшего в употреблении транспортного средства снизилась, при том, что стоимость нового автомобиля выросла. Это объясняется объективными причинами, в частности выпуском автопроизводителями обновленных моделей транспортных средств при прекращении производства старых.

Применяя способ изменения амортизации, предусмотренный проектом ФСБУ «Основные средства», необходимо получить балансовую стоимость автомобиля в размере 1300000 руб.

По данным бухгалтерского учета балансовая стоимость объекта на момент переоценки составит 1400000 руб. (1800000 – 400000). Следова-

тельно, для получения балансовой стоимости в размере 1300000 руб. необходимо произвести доначисление амортизации в сумме 100000 руб. (1400000 – 1300000), что отражается бухгалтерской записью:

Дебет субсчета 91-2 «Прочие расходы» 100000 руб.

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств» 100000 руб.

Третий способ проведения переоценки по проекту ФСБУ «Основные средства» – способ обнуления амортизации – рекомендуется применять к объектам недвижимости и иным объектам, рыночная стоимость которых существенно выросла и превышает их себестоимость.

Механизм проведения переоценки данным способом включает два этапа:

1) обнуление накопленной к моменту переоценки основного средства амортизации по дебету счета 02 «Амортизация основных средств» и кредиту счета 01 «Основные средства»;

2) дооценка полученной балансовой стоимости до рыночной стоимости по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 83 «Добавочный капитал».

Допустим, в декабре 2012 г. организация приобрела офис в новом здании стоимостью 24 млн руб. В бухгалтерском учете установлен линейный способ начисления амортизации, срок полезного использования определен 50 лет. На 31.12.2016 рыночная стоимость аналогичного помещения офиса составила 27 млн руб. В данном случае понятие новый и бывший в употреблении офис не может применяться в полном смысле, поскольку физический износ аналогичных зданий в течение первых лет после окончания строительства не является существенным. Также зачастую возникают ситуации, когда стопроцентный аналог здания или офиса просто невозможно подобрать в силу проекта застройки района, близости к транспортно-пересадочному узлу и других факторов.

Исходя из ежегодной суммы амортизации офиса линейным способом (480000 руб.), получим сумму накопленной амортизации к моменту переоценки в размере 1920000 руб.

В рамках действующей методики переоценки коэффициент пересчета составит 1,125 ($27000000 / 24000000$), то есть дооценка первоначальной стоимости и суммы накопленной амортизации должна быть произведена на 12,5 %:

1) осуществлена дооценка первоначальной стоимости 3000000 руб. ($24000000 \times 12,5 \%$):

Дебет счета 01 «Основные средства» 3000000 руб.

Кредит счета 83 «Добавочный капитал» 3000000 руб.;

2) учтена дооценка амортизации на 240000 руб. ($1920000 \times 12,5 \%$):

Дебет счета 83 «Добавочный капитал» 240000 руб.

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств» 240000 руб.

Балансовая стоимость основного средства после переоценки составит 24840000 руб. [$24000000 + 3000000 - (1920000 + 240000)$].

В соответствии с проектом ФСБУ при использовании метода обнуления амортизации в первую очередь рекомендуется списать сумму накопленной амортизации к моменту переоценки:

Дебет счета 02 «Амортизация основных средств» 1920000 руб.

Кредит счета 01 «Основные средства» 1920000 руб.

После чего балансовая стоимость, учтенная по дебету счета 01 «Основные средства», составит 22080000 руб. ($24000000 - 1920000$).

Далее следует довести балансовую стоимость до рыночной стоимости на сумму 4920000 руб. ($27000000 - 22080000$):

Дебет счета 01 «Основные средства» 4920000 руб.

Кредит счета 83 «Добавочный капитал» 4920000 руб.

Рассматривая новации проекта ФСБУ «Основные средства», необходимо акцентировать внимание на вариантности списания сумм дооценки,

учтенной в составе капитала организации, которая предполагает использование одного из двух способов:

1) единовременное списание при прекращении признания основного средства: Дебет счета 83 «Добавочный капитал» Кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль» (аналогично действующему порядку);

2) постепенное списание суммы дооценки по мере начисления амортизации дооцененного объекта основных средств. В этом случае сумма частичного списания определяется как разница в амортизации, начисленной по объекту с учетом проведенной переоценки, и амортизацией, исчисленной без учета таковой. При этом списание указанной суммы производится по итогам отчетного периода.

Рассмотренные в настоящей статье положения проекта ФСБУ «Основные средства» в отношении последующей оценки основных средств в сравнении с действующим порядком, предусмотренным ПБУ 6/01 «Учет основных средств», по нашему мнению, помогут экономическим субъектам адаптировать учетную политику под планируемые изменения бухгалтерского законодательства. Использование в практической деятельности изложенных авторами методических рекомендаций по бухгалтерскому учету переоценки основных средств обеспечит объективность их балансовой оценки, которая должна соответствовать рыночной стоимости объектов с учетом фактического состояния.

Литература:

1. Бочкова, Т. А. Пути решения макроэкономических проблем в экономике России / Т. А. Бочкова // В сборнике: Научное обеспечение агропромышленного комплекса отв. за вып. А. Г. Коцаев. – 2016. – С. 527-529.
2. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств: утв. приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н. – СПС «КонсультантПлюс».
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01): утв. приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н. – СПС «КонсультантПлюс».
4. Попов, А. Ю. Переоценка основных средств и ее учет: ближайшие перспективы / А. Ю. Попов // Аудитор. – 2016. – № 9.

5. Проект федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://bmcenter.ru/Files/proekt_FSBU_Osnovniye_sredstva.

6. Шулимова, А. А. Институционально-экономические основы корпоративной социальной отчетности / А. А. Шулимова // Экономика и предпринимательство. – 2015. – № 4-2 (57-2). – С. 705-707.

References

1. Bochkova, T. A. Puti reshenija makroekonomicheskikh problem v jekonomike Rossii / T. A. Bochkova // V sbornike: Nauchnoe obespechenie agropromyshlennogo kompleksa otv. za vyp. A. G. Koshhaev. – 2016. – S. 527-529.

2. Metodicheskie ukazaniya po buhgalterskomu uchetu osnovnyh sredstv: utv. prikazom Minfina Rossii ot 13.10.2003 № 91n. – SPS «Konsul'tantPljus».

3. Polozhenie po buhgalterskomu uchetu «Uchet osnovnyh sredstv» (PBU 6/01): utv. prikazom Minfina Rossii ot 30.03.2001 № 26n. – SPS «Konsul'tantPljus».

4. Popov, A. Ju. Pereocenka osnovnyh sredstv i ee uchet: blizhajshie perspektivy / A. Ju. Popov // Auditor. – 2016. – № 9.

5. Proekt federal'nogo standarta buhgalterskogo ucheta «Osnovnye sredstva» [Jelektronnyj resurs]. – Rezhim dostupa: http://bmcenter.ru/Files/proekt_FSBU_Osnovniye_sredstva.

6. Shulimova, A. A. Institucional'no-jekonomicheskie osnovy korporativnoj social'noj otchetnosti / A. A. Shulimova // Jekonomika i predprinimatel'stvo. – 2015. – № 4-2 (57-2). – S. 705-707.