НА ПУТИ К МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ПЕРЕОЦЕНКЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И ОТРАЖЕНИЮ ЕЕ РЕЗУЛЬТАТОВ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Ю.А. БАБАЕВ,
доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности Всероссийского заочного финансово-экономического института

А.М. ПЕТРОВ,
кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности Всероссийского заочного финансово-экономического института

Основными проблемами учета основных средств являются своевременное признание активов, определение их первоначальной балансовой стоимости и суммы начисленной амортизации, которая должна быть признана вместе с учетной стоимостью.

Международный стандарт финансовой отчетности IAS 16 «Основные средства» требует признания фактической стоимости единиц основных средств в статье актива, если они соответствуют критериям определения и признания активов согласно МСФО.

Существуют две модели учета основных средств. Организация должна выбрать одну из моделей и применять ее ко всему классу основных средств.

Модель 1. Объект основных средств должен оцениваться по его стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

Модель 2. Объект основных средств должен учитываться по его переоцененной стоимости, которая является его справедливой стоимостью на дату переоценки за вычетом любых последующих накопленных сумм амортизации и последующих накопленных убытков от обесценения. Переоценки следует делать с достаточной степенью регулярности, чтобы его балансовая стоимость не отличалась существенно от той, которая могла быть определена с использованием справедливой стоимости на день составления баланса.

Справедливой стоимостью объектов основных средств обычно является их рыночная стоимость, определяемая путем оценки. Если невозможно определить рыночную стоимость ввиду специфической природы основных средств или ввиду редких случаев продажи таких объектов основных средств (например, только как часть действующего предприятия), они оцениваются по остаточной восстановительной стоимости.

Частота проведения переоценки зависит от колебаний справедливой стоимости объекта основ-

ных средств, которые подвергаются переоценке.

Если объект основных средств был переоценен, накопленная амортизация на дату переоценки учитывается в соответствии с одним из двух вариантов:

a) переоценивается заново пропорционально изменению первоначальной стоимости актива так, что после переоценки балансовая стоимость актива равняется его переоцененной стоимости. Этот метод часто используется, когда актив переоценивается до амортизированной восстановительной стоимости путем индексирования;
b) вычитается из валовой балансовой стоимости, а остаточная стоимость пересчитывается до переоцененной величины стоимости актива. Этот метод часто применяется в отношении зданий.

Величина корректировки, возникающая при пропорциональной переоценке накопленной амортизации или ее списании, составляет часть общей суммы увеличения или уменьшения балансовой стоимости.

При переоценке одного объекта основных средств переоцениваться должна вся группа основных средств, к которой принадлежит данный актив. Группа (или класс) основных средств – активы, одинаковые по содержанию и характеру использования.

Если балансовая стоимость актива возрастает в результате переоценки, увеличение должно быть отражено на счете капитала по статье «Прирост от переоценки». Однако увеличение от переоценки должно быть признано в статье дохода за вычетом снижения стоимости того же актива, признанного ранее в статье расходов.

Если балансовая стоимость актива снижается в результате переоценки, факт снижения должен быть признан в статье расходов. Однако убыток от переоценки должен быть записан в дебет счета «Прирост от переоценки» в сумме, не превышающей суммы прибыли от переоценки запасов в отношении того же актива.

Прирост от переоценки основных средств, включенный в капитал, должен быть переведен в нераспределенную прибыль, если объект основных средств выбыл. Перевод прироста от переоценки запасов в балансовую прибыль не должен отражаться в отчете о прибылях и убытках.

Переоценка может проводится двумя способами.

1. Метод пропорционального изменения. На практике применение данного метода происходит следующим образом: Сначала определяется справедливая стоимость. Затем она сравнивается с остаточной стоимостью, в результате чего выявляется пропорция. Далее в соответствии с данной пропорцией изменяются (увеличиваются/уменьшаются) первоначальная стоимость и начисленная амортизация. В результате после осуществления всех перечисленных действий новая остаточная стоимость должна быть равна справедливой стоимости.

2. Метод списания. Данный метод характеризуется тем, что сначала вся сумма начисленной амортизации списывается на счет учета основных средств, а затем полученная стоимость переоценивается (увеличивается/уменьшается) таким образом, что становится равной справедливой стоимости (т. е. новая первоначальная стоимость становится равной справедливой, а накопленная амортизация обнуляется). Безусловно, такой подход гораздо проще, но он имеет один очень существенный недостаток. В отчетности отсутствует информация о накопленной амортизации, и очень сложно сделать вывод о том, насколько основные средства изношены. Данный метод чаще применяется в отношении зданий.

В обоих случаях разница от переоценки должна относиться либо на счет учета резервов по переоценке в разделе капитала, если разница положительная, либо в отчет о прибыли и убытках в строку «прочие убытки», если стоимость снизилась. Разница по переоценке амортизации относится на тот же самый счет, что и переоценка первоначальной стоимости. Кроме того, если переоценка не является первичной, то снижение стоимости будет осуществлено сначала за счет снижения ранее признанных резервов по переоценке и лишь затем относиться на прочие убытки в отчете о прибыли и убытках. Повышение стоимости актива при повторных переоценках сначала должно компенсировать ранее признанные убытки в отчете о прибыли и убытках, а лишь затем формировать резервы. Схематично это представлено в таблице.

Учет переоценки основных средств

Вид переоценки	Повышение стоимости	Понижение стоимости
Первая переоценка	Резерв по переоценке (капитал)	Отчет о прибыли и убытках. Прочие убытки
Последующие переоценки	В отчет о прибыли и убытках на сумму ранее признанных убытков, превышение – в капитал	Уменьшение ранее созданных резервов в разделе «капитал». При недостаточности резервов – в отчет о прибыли и убытках

Примечательно, что сам резерв в разделе капитала должен «амортизироваться» на счет нераспре-

деленной прибыли одновременно с амортизацией объекта основных средств, не отражаясь в текущих финансовых результатах. При выбытии объекта основных средств этот резерв присоединяется к нераспределенной прибыли.

Рассмотрим, как отражаются последствия переоценки, произведенной разными способами, на примере.

Пример. Актив был приобретен компанией 01.01.2003 по цене 120 000 долл. Ожидаемый срок полезной службы актива – 10 лет. Компания предполагает, что ликвидационная стоимость актива будет равна нулю. Актив амортизируется линейным методом.

31.12.2004 справедливая стоимость актива равнялась 120 000 долл.

В течение двух последующих лет балансовая стоимость актива соответствовала его возмещаемой стоимости. Однако оценка, проведенная 31.12.2007, показала, что возмещаемая стоимость актива не превышает 54 000 долл.

Необходимо отразить записи по переоценке актива и его амортизации методом пропорционального изменения и методом списания.

Решение:

1) 01.01.2003 – приобретение актива:

Д-т сч. «Основные средства» – 120 000 долл.

К-т сч. «Денежные средства» – 120 000 долл.;

2) 31.12.2003 – начисление годовой амортизации: 120 000 долл. / 10 лет = 12 000 долл. в год:

Д-т сч. «Расходы по амортизации» – 12 000 долл.

К-т сч. «Накопленная амортизация» – 12 000 долл.;

3) 31.12.2004 – начисление годовой амортизации:

Д-т сч. «Расходы по амортизации» – 12 000 долл.

К-т сч. «Накопленная амортизация» – 12 000 долл.;

4) 31.12.2004 – переоценка актива.

Отражение переоценки методом пропорционального изменения.

Рассчитываем коэффициент переоценки (справедливая стоимость / балансовая стоимость): 120 000 долл. / 96 000 долл. = 1,25.

Новая первоначальная стоимость: 120 000 долл. × 1,25 = 150 000 долл.

Новый накопленный износ: 24 000 долл. × 1,25 = 30 000 долл.

Метод 1:

Д-т сч. «Основные средства» (150 000 долл. – 120 000 долл.) – 30 000 долл.

К-т сч. «Накопленная амортизация» (30 000 долл. – 24 000 долл.) – 6 000 долл.;

К-т сч. «Резервы по переоценке активов (балансирующая величина) – 24 000 долл.;

1) 31.12.2005 – начисление годовой амортизации (120 000 долл. / 8 лет) – 15 000 долл. в год с одновременной амортизацией резервов по переоценке (24 000 долл. / 8 лет) – 3 000 долл. в год:

Д-т сч. «Расходы по амортизации» – 15 000 долл.

К-т сч. «Накопленная амортизация» – 15 000 долл.;

Д-т сч. «Резервы по переоценке» – 3 000 долл.

К-т сч. – «Нераспределенная прибыль» – 3 000 долл.;

2) 31.12.2006 – начисление годовой амортизации (120 000 долл. / 8 лет – 15 000 долл. в год; одновременно амортизируется резерв по переоценке на 3 000 долл.:

Д-т сч. «Расходы по амортизации» – 15 000 долл.

К-т сч. «Накопленная амортизация» – 15 000 долл.;

Д-т сч. «Резервы по переоценке» – 3 000 долл.

К-т сч. «Нераспределенная прибыль» – 3 000 долл.;

3) 31.12.07 – начисление годовой амортизации (120 000 долл. / 8 лет) – 15 000 долл. в год; амортизация резерва (24 000 долл. / 8 лет) – 3 000 долл. в год:

Д-т сч. «Расходы по амортизации» – 15 000 долл.

К-т сч. «Накопленная амортизация» – 15 000 долл.;

Д-т сч. «Резервы по переоценке» – 3 000 долл.

К-т сч. «Нераспределенная прибыль» – 3 000 долл.;

4) 31.12.2007 – переоценка актива. Переоцененная стоимость на эту дату оценивается в 54 000 долл., а балансовая стоимость актива – 75 000 долл. Так как балансовая стоимость должна быть снижена на 21 000 долл., необходимо снизить на эту величину как учетную стоимость, так и накопленную амортизацию (коэффициент – 54 000 долл. / 75 000 долл. = 0,72). При этом снижение стоимости производится сначала за счет списания резервов по переоценке на сумму 15 000 долл.

(24 000 долл. – 9 000 долл. (переоценка), а оставшаяся сумма признается в отчете о прибыли и убытках как убытки от переоценки актива:

Д-т сч. «Накопленная амортизация» [75 000 долл. – (75 000 долл. × 0,72)] – 21 000 долл.;

Д-т сч. «Резервы по переоценке» – 15 000 долл.;

Д-т сч. «Убытки от переоценки активов» – 6 000 долл.;

К-т сч. «Основные средства» [150 000 долл. – (150 000 × 0,72)] – 42 000 долл.

Метод 2 (те же самые события, отраженные методом списания):

1) 31.12.2004 – дооценка актива до 120 000 долл.:

Д-т сч. «Основные средства (120 000 долл. – 120 000 долл.) – 0 долл.;

Д-т сч. «Накопленная амортизация (полная сумма)» – 24 000 долл.

К-т сч. «Резервы по переоценке» – 24 000 долл.;

2) 31.12.2005 – начисление годовой амортизации актива (120 000 долл. /8 лет) – 15 000 долл. и амортизация резерва (24 000 долл. / 8 долл.) – 3 000 долл.:

Д-т сч. «Расходы по амортизации» – 15 000 долл.

К-т сч. «Накопленная амортизация» – 15 000 долл;

Д-т сч. «Резервы по переоценке» – 3 000 долл.

К-т сч. «Нераспределенная прибыль» – 3 000 долл.;

3) 31.12.2006 – начисление годовой амортизации актива (120 000 долл. / 8 лет) – 15 000 долл. и амортизация резерва (24 000 долл. / 8 лет) – 3 000 долл.:

Д-т сч. «Расходы по амортизации» – 15 000 долл.

К-т сч. «Накопленная амортизация» – 15 000 долл.;

Д-т сч. «Резервы по переоценке» – 3 000 долл.

К-т сч. «Нераспределенная прибыль» – 3 000 долл.;

4) 31.12.2007 – начисление годовой амортизации актива (120 000 долл. / 8 лет) – 15 000 долл. и амортизация резерва (24 000 долл. / 8 лет) – 3 000 долл.:

Д-т сч. «Расходы по амортизации» – 15 000 долл.

К-т сч. «Накопленная амортизация» – 15 000 долл.;

Д-т сч. «Резервы по переоценке» – 3 000 долл.

К-т сч. «Нераспределенная прибыль» – 3 000 долл.;

5) 31.12.2007 – снижение балансовой стоимости до 54 000 долл.:

Д-т сч. «Амортизация (вся накопленная сумма)» – 45 000 долл.;

Д-т сч. «Резервы по переоценке [24 000 долл. – (3 × 3 000 долл.)] – 15 000 долл.;

Д-т сч. «Убытки от переоценки активов (балансирующая сумма)» – 6 000 долл.

К-т сч. «Основные средства» (120 000 долл. – 54 000 долл.) – 66 000 долл.

Анализ приведенного примера показывает, что ни размер резерва, ни величина убытков от переоценки не зависят от способа отражения переоценки в учете, однако суммы, отражаемые на счетах основных средств и накопленной амортизации, существенно разнятся, но при этом балансовая стоимость сохраняется неизменной.

* * *

Литература

1. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98: приказ Минфина России от 09.12.1998 № 60н.
2. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01: приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н.
3. О формах бухгалтерской отчетности организаций: приказ Минфина России от 22.07.2003 № 67н.
4. *Бабаев Ю. А., Петров А. М.* Международные стандарты финансовой отчетности: учеб. – М.: ТК Велби, Изд-во «Проспект», 2007.
5. Большой бухгалтерский словарь / Под ред. А. Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 1999.
6. Бухгалтерский финансовый учет: Учебник для вузов / Под ред. проф. Ю. А. Бабаева. – М.: Вузовский учебник, 2008.
7. *Грюнинг Х. ван, Коэн М.* Международные стандарты финансовой отчетности. Практическое руководство. На рус. и англ. яз. 2-е изд., испр. и доп. – М.: Издательство «Весь Мир», 2004.
8. Международные стандарты финансовой отчетности 2007: издание на русском языке М.: Аскери-АССА, 2007.
9. *Палий В. Ф.* Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебник. – М.: Инфра-М, 2003.
10. Учет по международным стандартам: Учеб. пособие / *И. В. Аверчев, Е. Б. Герасимова, А. М. Гершун и др.*; Под ред. Л. В. Горбатовой. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательский дом «Бухгалтерский учет», 2005. – 616 с.
11. *Шнейдман Л. З.* Как пользоваться МСФО. – М.: Бухгалтерский учет, 2003.