

И. А. Бова

г. Гомель, ГГУ им. Ф. Скорины

МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ВЛИЯНИЯ ПЕРЕОЦЕНКИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ НА СУММЫ НАКОПЛЕННОЙ АМОРТИЗАЦИИ

В последнее время во многих странах, учет которых ориентируется на МСФО, находит признание новый метод оценки – по справедливой стоимости. Он 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 в Общепринятых принципах бухгалтерского учета в США (US GAAP (General Accepted Accounting Principles)). Затем широко начало 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 определении справедливой стоимости машин и оборудования обычно используют их рыночную стоимость на момент переоценки [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 и при проведении переоценки объектов основных средств их отражения на бухгалтерских счетах в белорусских нормативных актах не обозначены.

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: метод пересчета накопленной амортизации основных средств; метод

списания накопленной амортизации основных средств [1]. Рассмотрим применение методов пересчета и списания накопленной амортизации в условиях действующего в Республике Беларусь законодательства.

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.

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 накопленная амортизация составит

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

а остаточная стоимость основных средств: $634\,450 - 140\,975 = 493\,475$ тыс. руб.

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

$$519\,850 \div 493\,475 = 1,054.$$

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

$$634\,450 \times 1,054 = 668\,360 \text{ тыс. руб.},$$

переоцененная амортизация: $140\,975 \times 1,054 = 148\,510$ тыс. руб.,

а остаточная стоимость будет соответствовать справедливой стоимости в сумме

$$668\,360 - 148\,510 = 519\,850 \text{ тыс. руб.}$$

В соответствии с предписанием МСФО 16 «Основные средства» [1] и Инструкции № 26 [4], если балансовая стоимость актива в результате переоценки повышается, то это повышение должно отражаться непосредственно в капитале. Тогда, в рассматриваемом примере проведенная переоценка объекта основных средств отразится в бухгалтерском учете организации следующим образом:

1) Дебет сч. 01 «Основные средства»

Кредит сч. 83 «Добавочный капитал»: 33 910 (668 360 – 634 450) тыс. руб.;

2) Дебет счета 83 «Добавочный капитал»

Кредит сч. 02 «Амортизация основных средств»: 7 535 (148 510 – 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 оценочная амортизация составит

$$148\,510 + (668\,360 \times 11,11\% \times 2) = 297\,020 \text{ тыс. руб.},$$

а остаточная стоимость: $668\,360 - 297\,020 = 371\,340$ тыс. руб.

Когда при следующей переоценке справедливая стоимость оборудования определена в сумме 331 775 тыс. руб., то корректировочные расчеты будут следующими:

1) коэффициент переоценки: $331\,775 \div 371\,340 = 0,894$;

2) переоцененная первоначальная стоимость оборудования: $668\,360 \times 0,893 = 597\,150$ тыс. руб.;

3) снижение первоначальной стоимости оборудования: $668\,360 - 597\,150 = 71\,210$ тыс. руб.;

4) переоцененная накопленная амортизация: $297\,020 \times 0,893 = 265\,375$ тыс. 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. В рассматриваемом

примере корректировочные суммы после проведения второй переоценки будут отражены в учете организации следующим образом:

1) Дебет сч. 02 «Амортизация основных средств»

Кредит сч. 01 «Основные средства»: 31 645 (265 375 – 297 020) тыс. руб.;

2) Дебет сч. 83 «Добавочный капитал»

Кредит сч. 01 «Основные средства»: 33 910 тыс. руб.;

3) Дебет сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

Кредит сч. 01 «Основные средства»: 5 655 (71 210 – 31 645 – 33 910) тыс. руб.

Метод списания накопленной амортизации заключается 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 примеру, накопленная оценочная 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 сч. 02 «Амортизация основных средств»

Кредит сч. 83 «Добавочный капитал»: 26 375 (519 850 – 493 475) тыс. руб.;

2) Дебет сч. 02 «Амортизация основных средств»

Кредит сч. 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

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

которая получит отражение по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств», и которую необходимо 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 сч. 02 «Амортизация основных средств»

Кредит сч. 01 «Основные средства».

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

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

при справедливой стоимости 331 775 тыс. руб. Следовательно, необходимо еще дополнительно списать со счета 01 «Основные средства»

$$404\,340 - 331\,775 = 72\,565 \text{ тыс. руб.}$$

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». Значит, при отражении отрицательного результата второй переоценки эту сумму необходимо реверсировать проводкой по дебету счета 83 «Добавочный капитал» и кредиту счета 01 «Основные средства». Оставшаяся часть понижения справедливой стоимости в сумме

$$72\,565 - 26\,375 = 46\,190 \text{ тыс. руб.}$$

должна списываться на расходы организации по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 01 «Основные средства».

В заключение можно сделать вывод, 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.

Список использованных источников

- 1 Маляревский, Ю. Д. Учет в зарубежных странах : учеб. пособие / Ю. Д. Маляревский, О. В. Фартушняк, И. Ю. Пасечник. – М. : Издательский 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 : указ Президента Республики Беларусь от 20 окт. 2006 г. № 622 : по состоянию на 21 окт. 2011 г. – Режим доступа : <http://pravo.by/main.aspx?guid0=p30600622&p2={NRPA}>. – Дата доступа : 10.05.2015.
- 4 Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств [Электронный ресурс] : утв. Мин-вом финансов Респ. Беларусь 30.04.2012. – Режим доступа : <http://www.cent-r-cen.by/upload/26.pdf>. – Дата доступа : 10.05.2015.