О проблемах практического применения нового порядка переоценки основных средств

Переход Украины на принципы и методы ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами бухгалтерского учета обусловил существенные изменения в порядке ведения бухгалтерского учета основных средств. Разработанное национальное Положение (стандарт) бухгалтерского учета 7 "Основные средства" (далее — Положение 7), утвержденное приказом Министерства финансов Украины от 27.04.2000 г. № 92, в основном включает требования международного стандарта 16 "Основные средства" (далее — МСБУ 16). Сложность заключается в применении требований Положения 7 на практике, так как новый порядок учета основных средств существенно отличается не только от ранее использовавшегося, но и от действующего параллельно с бухгалтерским порядка налогового учета основных средств.

Одним из наиболее сложных и трудоемких для выполнения требований Положения 7 является раздел, касающийся нового порядка переоценки основных средств. Прежде всего обращает на себя внимание п. 16 Положения 7, имеющий следующее содержание: "предприятие переоценивает (выделения Авт.) объект основных средств, если его остаточная стоимость значительно (более чем на 10 %) отличается от справедливой стоимости на дату баланса". Таким образом предусматривается обязательное проведение переоценки основных средств, в то время как согласно п. 30 МСБУ 16 учет основных средств по переоцененной стоимости рассматривается в качестве альтернативного подхода, т. е. не обязательного для применения.

В п. 16 Положения 7, по нашему мнению, изначально заложено противоречие, делающее его нежизнеспособным. Это вытекает из используемых в п. 16 понятий "остаточная стоимость'9 и "справедливая стоимость", Остаточная стоимость объекта основных средств традиционно (в Положении 7 определение остаточной стоимости не дается) определяется как разность между первоначальной

стоимостью (себестоимостью, восстановительной стоимостью, переоцененной стоимостью) объекта основных средств и накопленной по нему суммой износа. Не раскрывается в Положении 7 и порядок определения справедливой стоимости, однако в данном случае мы можем обратиться к МСБУ 16, поскольку согласно Закону Украины "О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине" от 16.07.99 г. № 996-Х1У (далее — Закон): "национальное положение (стандарт) бухгалтерского учета — нормативно-правовой акт, утвержденный Министерством финансов Украины, определяющий принципы и методы ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности, которые не противоречат международным стандартам".

Согласно п. 32 МСБУ 16: "справедливая рыночная стоимость единиц недвижимости, зданий и оборудования является их рыночной стоимостью, установленной путем проведения оценочной экспертизы"1. Разумеется, что без специалиста-оценщика в данном случае не обойтись, а он бесплатно работать не будет. Возникает вопрос, захочет ли предприятие нести дополнительные расходы, для того чтобы определить, отличается ли остаточная стоимость объекта основных средств от его справедливой стоимости более чем на 10 %? При этом следует помнить, что согласно п. 16 Положения 7 "в случае переоценки объекта основных средств на ту же дату осуществляется переоценка всех объектов группы основных средств, к которой относится этот объект". Следовательно, переоценив объект, принадлежащий к одной из девяти групп (согласно п. 5.1 Положения 7) основных средств, мы будем вынуждены переоценить все объекты такой группы. Затем п. 18 Положения 7 требует от пред-

\* Международный стандарт бухгалтерского учета 16 "Основные средства" (пересмотренный в 1993 г.)/ Комитет по международным стандартам. Пер. с англ. ФПБАУ, 1997.

приятия при осуществлении переоценки основных средств для каждого объекта вести аналитический учет изменения первоначальной стоимости. Пункты 19 и 20 указывают на необходимость получения информации о сумме дооценки (уценки) по объектам основных средств (даже не по группе основных средств). По каждому переоцененному объекту основных средств необходимо обеспечить отдельный учет суммы дооценки, отнесенной к составу дополнительного капитала, и суммы уценки, отнесенной на расходы. От этого зависит, будут ли отражены суммы дооценки в составе дополнительного капитала или дохода, а суммы уценки — за счет уменьшения дополнительного капитала или расходов. Вывод очевиден: чем больше объектов основных средств имеет предприятие, тем более невыгодным с финансовой точки зрения становится проведение переоценки основных средств.

Исходя из п. 17 Положения 7 "индекс переоценки определяется делением справедливой стоимости объекта, который переоценивается на его остаточную стоимость", а также из п. 19 (с указанием на переоценку остаточной стоимости основных средств), можно сделать вывод, что переоценивается не первоначальная стоимость (с корректировкой суммы износа), а остаточная стоимость объекта. При таком подходе справедливая стоимость определяется для каждого конкретного объекта (с учетом его износа и реального состояния). Таким образом определяется не справедливая стоимость аналогичного нового объекта, определение которой было бы более реальной и менее дорогостоящей (для этого можно было бы использовать, например, прайс-листы), а справедливая стоимость конкретного объекта, которая сравнивается с остаточной.

В настоящее время в связи с неопределенностью способа расчета справедливой стоимости, трудоемкостью, а порой и невозможностью достоверной оценки стоимости основных средств (из-за различной отраслевой принадлежности предприятий и технических характеристик основных средств) расходы на осуществление переоценки будут превышать пользу, полученную от информации о переоцененной стоимости объектов основных средств. Кроме того, проведение переоценки объектов основных средств в порядке, указанном в Положении 7, будет противоречить отдельным требованиям международных стандартов бухгалтерского учета. В частности, не будет соблюдаться принцип эффективности полученной информации, предусмотренный МСБУ 1, а также п. 38 МСБУ 16: "класс активов может переоцениваться ... при условии, что переоценка класса активов будет произведена в течение короткого периода ъремеж, а также, ест эта переоценки будут своевременны".

Таким образом, на основании вышеизложенного, по нашему мнению, можно сделать вывод о нецелесообразности и неэффективности примене-

ния в практической деятельности порядка переоценки основных средств, предусмотренного Положением 7. Исключением может являться проведение переоценки:

• объектов основных средств на предприятиях, располагающих небольшим количеством основных средств;

• объектов основных средств, относящихся к группам, традиционно включающим ограниченное количество основных средств (земельные участки; здания, сооружения и передаточные устройства).

Проблема переоценки основных средств является следствием другой более крупной проблемы — выбор оценки основных средств для начисления амортизации. Определение исходной оценки основных средств является основным моментом в начислении амортизации. Решение вопроса, производить или не производить переоценку основных средств, зависит от того, как будут начисляться амортизационные отчисления — с первоначальной или переоцененной стоимости. В Положении 7 указано, что "стоимость, которая амортизируется, — первоначальная или переоцененная стоимость необоротных активов за вычетом их ликвидационной стоимости", т. е. в данном случае предприятию предоставляется определенная свобода выбора.

Дискуссии относительно выбора оценки основных средств для целей начисления амортизации широко велись еще во времена существования СССР, поэтому по данному вопросу имеется серьезные исследования таких ученых-экономистов, как Л. Кантора, П. Павлова, П. Бунича2' результатами которых вполне можно было бы воспользоваться (с поправкой на современные условия хозяйствования). Однако здесь следует отметить, что единого мнения по данному вопросу так и не было выработано.

Если обратиться к зарубежному опыту относительно выбора оценки основных средств для начисления амортизации, то можно сделать вывод, что базой для начисления амортизации в большинстве развитых стран мира является первоначальная стоимость основных средств.

Анализируя имеющуюся информацию, можно было бы сделать вывод о том, что в бухгалтерском учете для начисления амортизации основных средств целесообразно использовать величину первоначальной стоимости. Однако справедливости ради следует отметить, что в современных условиях, вероятно, придется все чаще прибегать к начислению амортизации не от первоначальной, а от переоцененной стоимости. Это связано с инфляционными процессами, которые происходят в украинской экономике. И хотя в настоящее время они несколько локализованы по сравнению с тем, что было в первые годы независимости, считать, что такая стабильность будет иостояшюй, по кащему мнению, преждевременно. В условиях стабильной

^Блейк Дж., Амат О. Европейский бухгалтерский учет. Справочник/Пер. с англ. — М., 1997.

экономики амортизацию целесообразно начислять на основе первоначальной стоимости. Однако при наличии инфляции амортизация, которая основывается на первоначальной стоимости, будет недостаточной, поскольку реальная стоимость амортизируемых основных средств в данный конкретный момент окажется недооцененной (по сравнению с измерением стоимости тех же объектов основных средств в свободно конвертируемой валюте).

Очевидно, что в современных условиях хозяйствования использование исключительно первоначальной стоимости как базы для начисления амортизации, было бы преждевременным. Инфляционные процессы требуют проведения переоценок основных средств, результатом чего базой для начисления амортизации начинает выступать переоцененная, а не первоначальная стоимость основных средств. Логично сделать вывод о том, что поскольку полностью отказаться от проведения переоценок основных средств невозможно и экономически нецелесообразно, необходимо предусмотреть такой порядок переоценки, который был бы прост и эффективен в практическом использовании, максимально устранял бы последствия влияния инфляции.

Прежде всего предприятие должно самостоятельно решать вопрос о проведении (или не проведении) переоценки основных средств. Это соответствует, во-первых, международным стандартам, а, во-вторых, все расходы, связанные с переоценкой, несет предприятие и поэтому оно имеет право самостоятельно сделать выбор в пользу наиболее экономически эффективного для него решения.

В качестве индекса переоценки можно использовать индекс инфляции (дефляции). Кроме того, можно переоценивать объекты основных средств путем прямого пересчета стоимости отдельных объектов по документально подтвержденным ры-

ночным ценам, сложившимся на момент проведения переоценки. И переоцениваться, по нашему мнению, должна не остаточная стоимость объекта основных средств, а первоначальная стоимость (с соответствующей корректировкой суммы износа). При переоценке первоначальной стоимости и начисленного износа по конкретному объекту основных средств корректировка остаточной стоимости объекта произойдет автоматически.

При переоценке одного объекта основных средств необходимо производить переоценку всей группы основных средств, к которой принадлежит данный объект. Такое требование заложено в Положении 7, этого же требует и МСБУ 16. Требование, на наш взгляд, справедливое, однако и здесь можно внести некоторые уточнения. В данном случае можно порекомендовать предприятию для целей переоценки (да и для целей начисления амортизации) разделить указанные в п. 5.1 Положения 7 группы основных средств на подгруппы с учетом специфики деятельности (отраслевой принадлежности) предприятия (особенно это касается таких групп, как "здания, сооружения и передаточные устройства" и "машины и оборудование"). Только в случае выполнения данного условия можно будет говорить об однородности переоцениваемых объектов основных средств.

При переоценке основных средств предприятию необходим будет документ (регистр аналитического учета), который бы учитывал результаты ее проведения. Необходимость составления такого документа обусловлена содержанием пунктов 19-21 (которые предполагают ведение учета сумм дооценки/уценки по каждому переоцениваемому объекту основных средств) Положения 7. В связи с этим нами предлагается возможная форма такого документа "Ведомость аналитического учета переоценки основных средств".

ВЕДОМОСТЬ

аналитического учета переоценки основных средств по состоянию на \_\_\_\_\_\_\_\_20\_\_ г.

Наименование группы/подгруппы основных средств

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Инвентарный номер объекта | Наименование ин-вентарно-го объекта и его местонахождение | Год изготовления, постройки | Год ввода в эксплуатацию, год реконструкции (модернизации) | Тип или марка | Краткая ха-ракте-ристика объекта | Количество | Первоначальная стоимость объекта, грн. | Индекс переоценки | Переоцененная стоимость, грн. | Результаты переоценки, грн. | | Износ | |
| дооценка <+) | уценка | % | в денежном выражении |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

Использование предлагаемой формы ведомости в практической деятельности позволит вести учет сумм дооценки/уценки основных средств по предприятию в разрезе каждого инвентарного объекта.