

ОЦЕНКА И ПЕРЕОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ: НАЦИОНАЛЬНЫЕ ОСОБЕННОСТИ И МЕЖДУНАРОДНАЯ ПРАКТИКА

С.Л. Коротаев, директор аудиторской компании «АудитКонсульт»,
канд. экон. наук.

Для национальной системы бухгалтерского учета характерны особые подходы к оценке стоимости и переоценке внеоборотных активов, в частности основных средств. Эти подходы существенным образом отличающиеся от российских, а также от порядка, предусмотренного Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) [1]. Чтобы обозначить имеющиеся отличия, рассмотрим действующие нормативные правовые акты, регламентирующие эти вопросы, более подробно.

Оценка основных средств¹

Согласно п. 10 Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденной постановлением Минфина Республики Беларусь от 12.12.2001 г. № 118 (далее - Инструкция № 118) [2], основные средства оцениваются в бухгалтерском учете по первоначальной или восстановительной стоимости. При этом первоначальной стоимостью основных средств признается сумма фактических затрат на их приобретение, сооружение, изготовление, доставку, установку и монтаж.

Платежи за регистрацию прав на недвижимое имущество и землю, произведенные после принятия объекта к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, не признаются затратами, включаемыми в первоначальную стоимость объекта (п. 11 Инструкции № 118).

Также не включаются в фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление основных средств общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств (п. 12 Инструкции № 118).

В соответствии с п. 17 Инструкции № 118 «стоимость основных средств, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев:

- модернизации, реконструкции, частичной ликвидации, дооборудования, достройки, технического диагностирования и соответствующего освидетельствования, иных работ капитального характера;
- проведения переоценки основных средств в соответствии с законодательством. Результаты переоценки основных средств отражаются в бухгалтерском балансе организации на дату проведения переоценки, если законодательством не установлено иное. Сумма переоценки основных средств (дооценки или уценки) зачисляется организацией на увеличение или уменьшение добавочного фонда;
- включения в конце отчетного года в стоимость объектов основных средств затрат, произведенных (начисленных) после ввода объектов основных средств в эксплуатацию и обособленно учитываемых в течение отчетного года в качестве вложений во внеоборотные активы:
- процентов по кредитам и займам (за исключением процентов по просроченным кредитам и займам);
- курсовых разниц от переоценки кредиторской задолженности по обязательствам, связанным с приобретением основных средств, и суммовых разниц, возникающих при расчетах по обязательствам, связанным с приобретением основных средств (за исключением организаций, финансируемых из республиканского и / или местных бюджетов на основе бюджетной сметы, имеющих текущий счет в учреждениях банка и ведущих бухгалтерский учет в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета исполнения смет расходов организаций, финансируемых из бюджета);
- расходов, связанных с покупкой валюты для расчетов по обязательствам, связанным с приобретением основных средств».

Согласно п. 25 Инструкции об отражении в бухгалтерском учете хозяйственных операций с основными средствами, утвержденной постановлением Минфина Республики Беларусь от 20 декабря 2001 г. № 127 (далее - Инструкция № 127) [3], «затраты, возникающие в случаях, указанных в пункте 17 Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств, и изменяющие первоначальную (восстановительную) стоимость основных средств, в течение года в бухгалтерском учете отражаются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции:

- с кредитом счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» на сумму начисленных к уплате после ввода объектов основных средств в эксплуатацию процентов по кредитам и займам, за исключением процентов по просроченным кредитам и займам;
- с кредитом счета 97 «Расходы будущих периодов» на сумму курсовых разниц от переоценки кредитор-

¹ Не рассматриваются вопросы оценки основных средств при их безвозмездном получении, при получении в результате обмена, при внесении в качестве вклада в уставный фонд.

КОНСУЛЬТАЦИИ БУХГАЛТЕРУ, АУДИТОРУ, МЕНЕДЖЕРУ, РУКОВОДИТЕЛЮ.

ской задолженности по обязательствам, связанным с приобретением основных средств, после ввода объектов основных средств в эксплуатацию;

- с кредитом счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» на сумму суммовых разниц, возникающих при погашении кредиторской задолженности по обязательствам, связанным с приобретением основных средств, после ввода объектов основных средств в эксплуатацию;
- с кредитом счетов 57 «Переводы в пути», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» на сумму расходов, связанных с покупкой валюты для расчетов по обязательствам, связанным с приобретением основных средств, после ввода объектов основных средств в эксплуатацию.

Указанные расходы, включаемые в конце отчетного года в стоимость основных средств, отражаются по дебету счета 01 «Основные средства» в корреспонденции с кредитом счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». Аналогичный порядок применяется при окончании срока начисления процентов по обязательствам, связанным с приобретением основных средств, или в случае реализации объекта».

Как видим, для национального законодательства характерен особый порядок формирования учетной стоимости объектов основных средств, в частности, это касается относимых на увеличение стоимости процентов по кредитам и займам, начисленным к уплате по приобретенным основным средствам; курсовых и суммовых разниц, образующихся при переоценке и Погашении задолженности перед поставщиками основных средств, а также расходов, связанных с покупкой валюты для расчетов за приобретаемые основные средства.

По нашему мнению, существующий порядок формирования стоимости объектов основных средств требует коренных изменений. В частности, после ввода основных средств в эксплуатацию их стоимость на величину рассмотренных выше затрат, которые в своей основе являются текущими расходами, увеличиваться не должна. Соответственно, такие расходы не должны учитываться и при ежегодной переоценке основных средств.

Данные выводы в полной мере соотносятся как с российскими нормативными актами, регламентирующими вопросы оценки, переоценки и учета основных средств, так и с подходами, предусмотренными МСФО.

Так, в соответствии с п. 14 ПБУ 06/01 «Учет основных средств», утвержденного приказом Минфина Российской Федерации от 30.03.2001 г. № 26н, «стоимость основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению ... Изменение первоначальной стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств» [4]. Аналогичная норма предусмотрена и п. 41 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Министерства финансов Российской Федерации от 13.10.2003 г. № 91 н [5].

Как видим, после ввода объектов основных средств их стоимость на суммы текущих расходов по этим объектам, к которым можно отнести проценты по кредитам, курсовые и суммовые разницы, а также иные аналогичные расходы, в Российской Федерации не увеличивается.

Особо отметим, что до 2007 года в фактические затраты, связанные с приобретением основных средств при принятии их к бухгалтерскому учету, т.е. до ввода основных средств в эксплуатацию, могли относиться как курсовые, так и суммовые разницы, обусловленные наличием кредиторской задолженности по приобретенным основным средствам.

С принятием приказа Минфина Российской Федерации от 27.11.2006 г. № 156н п. 8 ПБУ 06/01, которым определялся порядок отнесения суммовых разниц на увеличение стоимости объектов основных средств при принятии их к учету, был уточнен. Указанное уточнение было произведено в связи с тем, что с отчетности за 2007 год понятие «суммовые разницы» в России более не применяется. В соответствии с ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте», утвержденным приказом Минфина России от 27.11.2006г. № 154н [6], на суммовые разницы распространены общие правила учета курсовых разниц.

Не относятся в Российской Федерации на увеличение стоимости объектов основных средств после ввода их в эксплуатацию и затраты по кредитам и займам, полученным и использованным на приобретение таких активов. В соответствии с п. 7 ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам», утвержденного приказом Минфина от 06.10.2008 г. № 107н, «расходы по займам признаются прочими расходами, за исключением той их части, которая подлежит включению в стоимость инвестиционного актива. В стоимость инвестиционного актива включаются проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), непосредственно связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива» [7]. При этом «под инвестиционным активом понимается объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует значительного времени и существенных расходов на приобретение, сооружение и (или) изготовление». Вместе с тем, согласно п. 12 ПБУ 15/2008, «проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору) прекращают включаться в стоимость инвестиционного актива с первого числа месяца за месяцем прекращения приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива». Следовательно, даже в отношении инвестиционных активов расходы по займам и кредитам, полученным под такие активы, относятся на увеличение их стоимости только до момента ввода основных средств в эксплуатацию.

Используемый россиянами подход, в соответствии с которым стоимость объектов основных средств после ввода их в эксплуатацию на величину текущих расходов не увеличивается, является, с нашей точки зрения, единственно правильным, поскольку не приводит к искажению стоимости основных средств. Более того, он в полной мере соответствует нормам МСФО, в частности МСФО 16 «Основные средства», МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов», МСФО 23 «Затраты по займам», МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» и другим.

В соответствии с МСФО основные средства оцениваются по первоначальной, или исторической, стоимости на момент их приобретения или сооружения, которая включает покупную цену объекта и любые затраты, напрямую связанные с доставкой актива на место и приведение его в рабочее состояние для использования по назначению.

Так, в соответствии с МСФО 16 «Основные средства» «последующие затраты, относящиеся к объекту основных средств, который уже был признан, должны увеличивать его балансовую стоимость, если компания с большей долей вероятности получит будущие экономические выгоды, превышающие первоначально рассчитанные нормативные показатели существующего актива. Все прочие последующие затраты должны быть признаны как расходы за период, в котором они были понесены».

Иными словами, затраты субъекта хозяйствования после ввода объекта основных средств в эксплуатацию, не приводящие к улучшению состояния актива, повышению его производительности сверх первоначально рассчитанных нормативов, не могут относиться на увеличение стоимости этого актива. Именно к таким расходам и относятся затраты по полученным кредитам и займам, курсовые и суммовые разницы и т.п. текущие затраты.

Особо отметим, что в соответствии с последними изменениями в МСФО 16 и МСФО 37 в стандартах появилось новое требование: «при формировании первоначальной оценки объекта основных средств, в будущем требующего дорогого демонтажа при выбытии, его стоимость увеличивается на будущие затраты по его ликвидации, восстановлению площадки, на которой он располагается. Затраты на предстоящий демонтаж капитализируются и относятся на создание резерва на демонтаж. Резерв на монтаж признается на дату монтажа в дисконтированной сумме с учетом срока полезной службы объекта основных средств» [8, с. 148].

Аналогичный подход предусмотрен и в Болгарии: согласно национальному стандарту СС 16 «Долгосрочные материальные активы» в первоначальную оценку приобретенного актива должны включаться предполагаемые расходы по демонтажу и выводу объектов из эксплуатации [9, с. 106].

Особо следует отметить, что в некоторых странах применяются разные критерии (признаки) отражения основных средств в финансовом и налоговом учете. Так, например, в Республике Молдова период начисления износа для целей учета - календарный месяц, для целей налогообложения - календарный год (износ начисляется по всем объектам, состоящим на учете на конец года). Еще одна особенность - для целей учета срок полезного функционирования объектов определяется: для бюджетных учреждений и предприятий с преимущественной долей государства в уставном капитале - в соответствии с Каталогом основных средств и нематериальных активов, для негосударственных предприятий - исходя из собственных учетных оценок. Что касается налогообложения, то для всех предприятий Молдовы срок полезного функционирования объектов определяется только на основании Каталога основных средств и нематериальных активов [10, с. 208].

Отличия в признании, амортизации основных средств для целей бухгалтерского (финансового) учета и налогообложения характерны и для Украины [10, с. 417]. Так, для признания объектов в качестве основных средств для целей учета определены следующие критерии:

- использование объектов в процессе хозяйственной деятельности;
- ожидаемый срок полезного использования - более одного года (или операционный цикл, если он превышает 1 год).

Для целей налогообложения помимо критериев, установленных для целей учета, стоимость объектов должна составлять более 1000 гривен.

При этом для целей налогообложения основные фонды классифицируются по 4 группам, в отношении каждой из которых установлена соответствующая норма амортизации (от 2 % для первой группы (здания, сооружения, их структурные компоненты и передаточные устройства) - до 15 % для четвертой группы (ЭВМ, другие машины для автоматической обработки информации, связанные с ними средства считывания или печати информации, другие информационные системы, компьютерные программы, телефоны, микрофоны и радики, стоимость которых превышает стоимость малоценных товаров)). Для целей финансового учета группировка основных средств в Украине и методы начисления амортизации по ним принципиально иные. Например, для целей учета могут применяться следующие методы начисления амортизации - прямолинейный, кумулятивный, уменьшения остаточной стоимости, ускоренного уменьшения остаточной стоимости, производственный и налоговый. Для целей налогообложения нормы амортизации применяются к балансовой стоимости каждой из 4 групп основных фондов [10, с. 417-418]. При этом балансовая стоимость группы на начало расчетного квартала (Б (а)) определяется по формуле:

$$B(a) = B(a-1) + П(a-1) - В(a-1) - А(a-1),$$

где $B(a-1)$ - балансовая стоимость группы на начало предыдущего квартала; $П(a-1)$ - сумма расходов, понесенных на приобретение, капитальный ремонт, реконструкцию, модернизацию и т.п. в течение предыдущего квартала; $В(a-1)$ - сумма выведенных из эксплуатации основных фондов в течение предыдущего квартала; $А(a-1)$ - сумма амортизационных отчислений, начисленных в предыдущем квартале.

Особо отметим, что практически во всех странах, перешедших или переходящих на МСФО, бухгалтерские расходы на амортизацию не используются для целей налогообложения. Для целей налогообложения применяются, как правило, расчетные суммы амортизации, исчисленные по соответствующим группам объектов, классифицированных специально для этих целей.

Переоценка основных средств

Вопросы переоценки основных средств в Республике Беларусь регулируются следующими основными документами:

- Указом Президента Республики Беларусь от 20.10.2006 г. № 622 «О вопросах переоценки основных средств, не завершенных строительством объектов и неустановленного оборудования» [11];
- Инструкцией о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденной постановлением Министерства экономики, Министерства финансов и Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 27.02.2009 г. № 37/18/6 (далее - Инструкция № 37/18/6) [12];
- Инструкцией об отражении в бухгалтерском учете хозяйственных операций с основными средствами № 127 [3].

Согласно названным документам при проведении переоценки основных средств в соответствии с законодательством дооценка первоначальной стоимости объектов основных средств в результате проведенной переоценки отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 01 «Основные средства» или 03 «Доходные вложения в материальные ценности» в корреспонденции с кредитом счета 83 «Добавочный фонд». При уценке на сумму уценки производятся аналогичные записи, только методом «красное сторно».

Увеличение суммы накопленной амортизации при переоценке объектов основных средств отражается по дебету счета 83 «Добавочный фонд» в корреспонденции с кредитом счета 02 «Амортизация основных средств». Уменьшение суммы накопленной амортизации отражается аналогичной записью методом «красное сторно».

Особо подчеркнем, что на величину переоценки влияют суммы относимых на увеличение стоимости объектов основных средств процентов по кредитам и займам, начисленным к уплате по приобретенным основным средствам; курсовых и суммовых разниц, образующихся при переоценке и погашении задолженности перед поставщиками основных средств, а также суммы расходов, связанных с покупкой валюты для расчетов за приобретаемые основные средства.

Так, в соответствии с п. 9 Инструкции № 37/18/6, названные выше расходы должны учитываться обособленно в пообъектном разрезе и приниматься во внимание при ежегодной переоценке основных средств в следующем порядке:

- если величина обособленно накопленных в течение отчетного года расходов, относящихся к отдельному объекту, превышает сумму проведенной индексным методом переоценки по конкретному объекту, сумма переоценки в бухгалтерском учете не отражается;
- если сумма переоценки превышает величину обособленно накапливаемых в пообъектном разрезе расходов, переоценка объектов основных средств должна отражаться в учете бухгалтерскими записями по дебету счета учета основных средств в корреспонденции со счетом учета добавочного фонда только в отношении сумм превышения.

С нашей точки зрения, обусловленный законодательными актами порядок формирования стоимости объектов основных средств с учетом обособленно накапливаемых сумм, которые соотносятся с суммами ежегодных переоценок объектов основных средств, не соответствует элементарным основам бухгалтерского учета.

В результате используемых подходов не только занижается валюта баланса (в результате непроведения переоценки), но и на сумму текущих затрат необоснованно завышается стоимость внеоборотных активов и, соответственно, увеличивается облагаемая база по налогу на прибыль (в связи с тем, что произведенные текущие затраты не сразу влияют на финансовый результат, а в течение длительного периода - в форме начисляемых по внеоборотным активам амортизационных отчислений).

Отметим, что в Российской Федерации переоценка осуществляется несколько иным образом.

Во-первых, организации имеют право в добровольном порядке не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости. В последующем такие объекты должны переоцениваться регулярно, чтобы их стоимость существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости.

По общему правилу суммы дооценки объектов основных средств зачисляются в добавочный капитал, суммы уценки - на счет учета нераспределенной прибыли.

Если ранее субъектом хозяйствования счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) уменьшался на суммы уценки объектов, суммы последующей дооценки основных средств сначала должны восстановить ранее понесенные убытки и лишь затем могут быть направлены на увеличение добавочного фонда.

В свою очередь, суммы уценки объектов основных средств при наличии добавочного капитала организации, образованного за счет переоценок в предыдущие отчетные периоды, должны сначала уменьшить добавочный капитал и лишь затем быть отнесены на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Рассмотрим далее подходы к переоценке внеоборотных активов, предусмотренные МСФО, в частности МСФО 16 «Основные средства».

Во-первых, в соответствии с МСФО, компании сами своей учетной политикой определяют один из двух возможных способов учета объектов основных средств. Первый способ - учет объектов по исторической стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения. Альтернативный вариант - учет объектов по переоцененной стоимости, т.е. по справедливой стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

Как видим, проведение переоценок основных средств производится в том случае, если компанией избран альтернативный вариант их учета. Цель таких переоценок, проводимых не реже одного раза в год, - обеспечение соответствия балансовой стоимости объектов их справедливой (рыночной) стоимости. Как правило, справедливая стоимость зданий, земли, а также иных активов, по которым отсутствует активный рынок, определяется профессиональными оценщиками [8, с. 150-151]. Справедливая стоимость оборудования - при наличии активного рынка по данному виду активов - определяется исходя из их рыночной стоимости.

Особо подчеркнем: объекты основных средств переоцениваются по классам (группам). То есть, один объект из класса (группы) переоцениваться не может - переоценке подлежат все объекты соответствующего класса (группы).

Увеличение балансовой стоимости объекта в результате произведенной переоценки напрямую относится на счет капитала в состав статьи «Капитал-резерв переоценки». Вместе с тем, если переоценка не первая, то сначала компенсируются ранее признанные убытки (уценка), а затем формируется резерв переоценки. Если в результате переоценки стоимость актива уменьшается, то это уменьшение признается в отчете о прибылях и убытках по статье «Прочие убытки». Если переоценка уже не первая, то сначала результаты уценки списываются в уменьшение ранее созданного в капитале резерва, а оставшаяся часть - в отчет о прибылях и убытках в прочие убытки [8, с. 152].

В целом можно отметить, что подходы, предусмотренные МСФО, в значительной мере реализованы в Российских стандартах учета. Вместе с тем отметим, что если согласно МСФО суммы уценки объектов основных средств, превышающие ранее сформированные в результате дооценок резервы, относятся на убытки, то в Российской Федерации в этих целях используется нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).

Определенные особенности в части переоценок объектов основных средств характерны и для других стран. В Республике Азербайджан, например, национальный стандарт НСБУКО 7 «Земля, строениями оборудование», подготовленный на основе МСФО 16, регламентирует применение при переоценке объектов основных средств только одного метода, предусматривающего, в частности, «списание накопленного износа против первоначальной стоимости актива и отражение в учете новой переоцененной стоимости в качестве первоначальной». Метод, предусматривающий пропорциональную переоценку первоначальной стоимости и накопленного износа, допустимый в МСФО 16, национальным стандартом Азербайджана не предусматривается [10, с. 23].

В Украине переоценка объектов основных средств производится при условии, что остаточная стоимость объекта существенно отличается от его справедливой стоимости на дату баланса. При этом граница существенности для переоценки определяется предприятием самостоятельно и фиксируется в его учетной политике. При переоценке основных средств корректируется и амортизация. Для целей налогового учета переоценка не проводится, однако существует возможность проведения ежегодной индексации балансовой стоимости групп основных фондов, если годовой индекс инфляции превысил 110 % [10, с. 418].

В Болгарии частота переоценки долгосрочных материальных активов (ДМА) также определяется учетной политикой организации. При этом суммы переоценок в год их бухгалтерского отображения не признаются для целей налогообложения. Такие суммы могут быть приняты для налоговых целей с год списания их на соответствующие ДМА. Особо отметим, что при списании ДМА переоценочный резерв, включенный в собственный капитал организации, «относится к нераспределенному доходу» [9, с. 109-110].

Использование фонда (резерва) переоценки основных средств

Согласно положениям МСФО резерв на переоценку создается в тех случаях, когда осуществляется дооценка активов. При этом резерв формируется в целях его дальнейшей возможной корректировки в случае уценки

объектов. Других направлений использования резерва на переоценку не предусматривается. Именно здесь наглядно проявляется один из основополагающих принципов бухгалтерского учета, оговариваемых МСФО - принцип осмотрительности, предполагающий консервативную оценку активов и доходов. Согласно этому принципу «активы и доходы не должны быть завышены, а обязательства и пассивы занижены, т.е. активы отражаются по наименьшей из возможных оценок, а обязательства - по наибольшей. Иными словами, учитываются потенциальные убытки, а не потенциальные прибыли» [8, с. 39].

В Российской Федерации использование резерва переоценки также крайне ограничено.

Во-первых, он затрагивается в случаях, когда осуществляется уценка активов, а по ранее проведенным переоценкам сальдо резерва переоценки кредитовое. В таких ситуациях; как уже отмечалось выше, сначала уменьшается резерв, а уже затем - при его недостаточности - нераспределенная прибыль. Отметим! что такие операции в соответствии с п. 15 ПБУ 6/1 подлежат обязательному раскрытию в бухгалтерской отчетности организации.

Во-вторых, при выбытии объектов основных средств, по которым осуществлялась переоценка, на величину переоценки выбывающих активов созданный ранее резерв переоценки в его дебетовой части корреспондирует со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Других возможностей использования накопленных сумм переоценки законодательством России не предусмотрено.

Что касается белорусского законодательства, то, исходя из действующих нормативных правовых актов, фонд переоценки объектов основных средств затрагивается значительно чаще.

Во-первых, он используется при списании пришедших в негодность и неиспользуемых объектов основных средств (в корреспонденции со счетом 91 «Операционные доходы и расходы»).

Во-вторых, фонд переоценки, если это предусмотрено учетной политикой организации, может уменьшаться на сумму переоценки в части остаточной стоимости объектов основных средств при:

- безвозмездной передаче их в республиканскую либо коммунальную собственность, а также неиспользуемого государственного имущества, находившегося в пользовании негосударственных юридических лиц, в собственность этих лиц (в корреспонденции со счетом 92 «Внереализационные доходы и расходы»);
- отчуждении (продаже) имущества, находящегося в государственной собственности (в корреспонденции со счетом 91 «Операционные доходы и расходы»).

Кроме того, фонд переоценки хозяйствующих субъектов помимо случаев самой переоценки должен корректироваться при:

- передаче дольщикам прошедших переоценку объектов, строительство которых осуществлялось с привлечением средств этих дольщиков (на сумму произведенной переоценки не завершенных строительством объектов, переданных дольщикам после ввода их в эксплуатацию);
- реализации предназначенного для строительства, но не использованного в этих целях оборудования, по которому осуществлялась его ежегодная переоценка (на сумму дооценки (красное сторно) или уценки оборудования, требовавшего монтажа).

Как видим, действительно, использование фонда переоценки в Беларуси существенно шире, чем в других странах. Чем это объясняется? С нашей точки зрения, только одним. Понятие «резерв», предусмотренное МСФО, принципиальным образом отличается от понятия «фонд», широко используемого в Беларуси. В своей основе понятие «фонд» предполагает его образование и последующее использование («фонд потребления», «фонд накопления», «резервный фонд» и др.). Что касается понятия «резерв», то оно в большей мере ориентировано на регулирование возможных отклонений в стоимостной оценке активов (резерв переоценки, резерв под снижение стоимости материальных ценностей, резерв под обесценение финансовых вложений в ценные бумаги и др.), а также для обеспечения исполнения будущих обязательств, характеризующихся неопределенностью (резервы по сомнительным долгам и др.).

С учетом изложенного выше представляется целесообразным:

1. Отказаться от отнесения на увеличение стоимости объектов основных средств после принятия их к учету сумм курсовых разниц, образующихся в результате переоценки валютной кредиторской задолженности по приобретенным основным средствам; суммовых разниц, возникающих в случае, когда оплата за основные средства производится в рублях в сумме, эквивалентной их стоимости, определенной в иностранной валюте; процентов по кредитам, полученным и использованным на приобретение основных средств, а также расходов, связанных с покупкой валюты для расчетов с поставщиками основных средств, приобретаемых за валюту.

Установить, что:

- первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, является сумма фактических затрат организации на их приобретение, сооружение и изготовление, сформировавшаяся на момент принятия основных средств к бухгалтерскому учету;

КОНСУЛЬТАЦИИ БУХГАЛТЕРУ, АУДИТОРУ, МЕНЕДЖЕРУ, РУКОВОДИТЕЛЮ.

- стоимость основных средств, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств;
- разницы, обусловленные изменением курса иностранной валюты на дату приемки к бухгалтерскому учету объектов основных средств, приобретенных за валюту, и на даты совершения последующих хозяйственных операций (переоценка задолженности на последний день отчетного месяца (если задолженность не погашена), на дату погашения задолженности) относить на счет учета операционных доходов и расходов, рассматривая их в качестве оценочных разниц.

Также на счет учета операционных доходов и расходов после ввода объектов в эксплуатацию, а не на увеличение стоимости основных средств, как это имеет место сегодня, относить:

- суммовые разницы, обусловленные определением стоимости объекта основных средств в привязке к иностранной валюте при осуществлении расчетов в белорусских рублях;
- затраты по кредитам и займам, полученным и использованным на приобретение основных средств;
- расходы, связанные с покупкой валюты для расчетов с поставщиками основных средств, приобретаемых за валюту.

2. Перейти на порядок отражения сумм переоценки объектов основных средств в учете, учитывающий международные подходы, а именно:

- дооценка основных средств направляется в резервный фонд переоценки, а Оценка - на уменьшение нераспределенной прибыли организации.

При этом необходимо учитывать следующие особенности:

- если в результате переоценки возникает уценка, а у предприятия имеется резервный фонд переоценки, то сумма уценки списывается сначала в уменьшение резервного фонда, а затем - в случае его недостаточности - в уменьшение нераспределенной прибыли организации;
- если в результате переоценки возникает дооценка, а ранее нераспределенная прибыль уменьшалась на суммы уценки, то сначала должна восстанавливаться нераспределенная прибыль, а сумма превышения восстановленной суммы должна направляться на создание фонда переоценки.

3. Установить, что суммы переоценки по выбывающим объектам основных средств списываются не на счета учета финансовых результатов, как это имеет место в настоящее время по целому ряду хозяйственных операций, а на увеличение нераспределенной прибыли.

4. В перспективе, по нашему мнению, необходимо отказаться от понятия «Фонд переоценки активов» и ввести общепринятое в мировой практике понятие «Резерв переоценки».

Перечень основных бухгалтерских записей по операциям, обусловленным переоценкой внеоборотных активов в Республике Беларусь, приведен в следующей таблице.

Таблица

Перечень основных бухгалтерских записей по операциям, обусловленным переоценкой внеоборотных активов в Республике Беларусь

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит	Примечание
1	2	3	4	5
1	Переоценка внеоборотных активов, проводимая в соответствии с законодательством			Постановление Минэкономики, Минфина, Минстата и Минстройархитектуры РБ от 20.11.2006 № 199/139/185/34 «О порядке проведения переоценки основных средств, не завершенных строительством объектов, неустановленного оборудования». • Записи по п. 1.5 и 1.6 производятся в дополнение к записям, связанным с переоценкой первоначальной стоимости объектов и накопленной по ним амортизации (п.п. 1.1-1.4)
1.1	- прирост стоимости внеоборотных активов (дооценка первоначальной стоимости активов)	01,03, 07,08	83	
1.2	- снижение стоимости внеоборотных активов (уценка первоначальной стоимости активов) (<i>красное сторно</i>)	01,03, 07,08	83	
1.3	- увеличение суммы накопленной амортизации при переоценке	83	02	
1.4	- уменьшение суммы накопленной амортизации при переоценке (<i>красное сторно</i>)	83	02	
1.5	- увеличение остаточной стоимости объектов основных средств, полученных безвозмездно	83	98	
1.6	- уменьшение остаточной стоимости объектов основных средств, полученных безвозмездно (<i>красное сторно</i>)	83	98	

1	2	3	4	5
2	Передача прошедших переоценку объектов, строительство которых осуществлялось с привлечением средств организаций в порядке долевого участия			Постановление Минэкономики, Минфина, Минстата и Минстройархитектуры РБ от 20.11.2006 № 199/139/185/34 «О порядке проведения переоценки основных средств, не завершенных строительством объектов, не установленного оборудования»
	<i>Учет у застройщика</i>			
2.1	- на сумму переоценки не завершенным строительством объектов, передаваемых после ввода их в эксплуатацию дольщику	83	08	
	<i>Учету дольщика</i>			
2.2	- на сумму инвестированных средств	01	08	
2.3	- на сумму произведенной переоценки не завершенным строительством объектов, полученных после ввода их в эксплуатацию	01	83	
3	Реализация предназначенного для строительства, но не использованного в этих целях требовавшего монтажа оборудования, по которому осуществлялась его ежегодная переоценка			
3.1	- на сумму дооценки (<i>красное сторно</i>) и оценки оборудования, требующего монтажа	07	83	
3.2	- на первоначальную стоимость реализуемого неустановленного оборудования	91	07	
4	Списание пришедших в негодность и неиспользуемых объектов основных средств за счет средств добавочного фонда (в пределах суммы переоценки, начисленной по списанным основным средствам)			Инструкция об отражении в бухгалтерском учете хозяйственных операций с основными средствами: утв. постановлением МФ РБ от 20.12.2001 №127 (п. 43). Инструкция о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности: утв. постановлением МФ РБ от 14.02.2008 № 19 (в ред. от 11.12.2008 № 187) (п. 127)
4.1	- на остаточную стоимость пришедших в негодность и неиспользуемых объектов основных средств	83	91	
4.2	- на сумму списанной в дебет счета 83 остаточной стоимости пришедших в негодность и неиспользуемых объектов основных средств, превысившей на конец отчетного периода остаток добавочного фонда, отраженного на субсчетах «Фонд в основных средствах» и «Фонд переоценки основных средств» (<i>красное сторно</i>)			
5	Безвозмездная передача объектов основных средств в республиканскую либо коммунальную собственность			Инструкция по бухгалтерскому учету хозяйственных операций, связанных с передачей объектов основных средств в государственную собственность: утв. постановление МФ РБ от 28.06.2007 № 102
	<i>варианта)</i>			
5.1	- на остаточную стоимость передаваемых объектов	83	01	
	<i>вариант б)</i>			
5.2	- на остаточную стоимость передаваемых объектов	92	01	
5.3	- на сумму переоценки в части остаточной стоимости передаваемых объектов	83	92	
6	Безвозмездная передача неиспользуемого государственного имущества, находившегося в пользовании негосударственных юридических лиц, в их собственность			Инструкция по бухгалтерскому учету хозяйственных операций, связанных с отчуждением имущества, находящегося в государственной собственности: утв. постановлением МФ РБ от 04.06.2007 № 92
	<i>вариант а)</i>			
6.1	- на стоимость имущества, передаваемого пользователю в собственность	83	76	
	<i>вариант б)</i>			
6.2	- на стоимость имущества, передаваемого пользователю в собственность	92	76	
6.3	- на сумму переоценки в части остаточной стоимости основных средств	83	92	

1	2	3	4	5
7	Отчуждение имущества, находящегося в государственной собственности в т.ч. на аукционе с установлением начальной цены продажи, равной одной базовой величине)			Указ Президента Республики Беларусь от 13.02.2007 № 77 «О некоторых вопросах понижения начальной цены продажи имущества, находящегося в республиканской собственности». Указ Президента Республики Беларусь от 27.02.2007 № 108 «О некоторых мерах по вовлечению в хозяйственный оборот неиспользуемого государственного имущества». Инструкция по бухгалтерскому учету хозяйственных операций, связанных с отчуждением имущества, находящегося в государственной собственности: утв. постановлением МФ РБ от 04.06.2007 № 92
·	отчуждение объектов основных средств			
	<i>вариант а)</i>			
7.1	- на сумму, равную первоначальной стоимости основных средств за вычетом начисленной по ним амортизации	83	01	
	<i>вариант б)</i>			
7.2	- на сумму, равную первоначальной стоимости основных средств за вычетом начисленной по ним амортизации	91	01	
7.3	- на сумму переоценки в части остаточной стоимости отчуждаемых основных средств	83	91	
·	отчуждение не завершенных строительством капитальных строений (кроме жилых домов и помещений)			
	<i>вариант а)</i>			
7.4	- на учетную стоимость отчуждаемых объектов	83	08	
	<i>вариант б)</i>			
7.5	- на учетную стоимость отчуждаемых объектов ·	91	08	
7.6	- на сумму переоценки по не завершенным строительством капитальным строениям	83	91	

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Международные стандарты финансовой отчетности - 2007. - М.: Аскери-Асса, 2007. - 1078 с.
2. Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств: утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь от 12.12.2001 г № 1i8 (в редакции постановления от 29.12.2007 г. № 207).
3. Инструкция об отражении в бухгалтерском учете хозяйственных операций с основными средствами: утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь от 20.12.2001 г. № 127 (в редакции постановления от 10.01.2009 г. №3).
4. ПБУ 06/01 «Учет основных средств»: утв. приказом Мин-ва финансов Рос. Федерации от 30.03.2001 г. № 26н (в ред. приказа от 27.11.2006 г. № 156н).
5. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств: утв. приказом Мин-ва финансов Рос. Федерации от 13.10.2003 г. № 91 н (в ред. приказа от 27.11.2006 г. № 156н).
6. ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте»: утв. приказом Мин-ва финансов Рос. Федерации от 27.11.2006 г. № 154н (в ред. приказа от 25.12.2007 г. № 147н).
7. ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам»: утв. приказом Мин-ва финансов Рос. Федерации от 06.10.2008 г. № 107н.
8. Агеева О.А. Международные стандарты финансовой отчетности: учеб. пособие. - М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2008. -464с.
9. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учеб. пособие / Под ред. проф. Ф.Ф. Бутынца. - Житомир: ЖГТУ, 2007. - 480 с.
10. Бухгалтерский учет в странах мира: учеб. пособие: Вып. 2. / Под ред. проф. Ф.Ф. Бутынца. - Житомир: ЖГТУ, 2008. -484с.
11. Указ Президента Республики Беларусь от 20.10.2006 г. № 622 «О вопросах переоценки основных средств, не завершенных строительством объектов и неустановленного оборудования» (в ред. по состоянию на 21.04.2009 г.).
12. Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов: утв. постановлением Мин-ва экономики, Мин-ва финансов и Мин-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь от 27.02.2009 г. 37/18/6.