

ОБЕСЦЕНЕНИЕ И ПЕРЕОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

С 1 января 2013 года вступает в силу постановление Минфина от 30.04.2012 г. № 26, которым отменяется значительное количество нормативных правовых актов, регулирующих в настоящее время бухгалтерский учет операций с основными средствами, и утверждена Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств (далее – Инструкция № 26).

Инструкция № 26 определяет порядок формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах в организациях (за исключением банков, небанковских кредитно-финансовых организаций, бюджетных организаций) (далее – организации). Пунктом 4 Инструкции № 26 определено, что организацией в качестве основных средств принимаются к бухгалтерскому учету активы, имеющие материально-вещественную форму, при одновременном выполнении следующих условий признания:

активы предназначены для использования в деятельности организации, в том числе в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации, а также для предоставления во временное пользование (временное владение и пользование), за исключением случаев, установленных законодательством;

организацией предполагается получение экономических выгод от использования активов;

- активы предназначены для использования в течение периода продолжительностью более 12 месяцев;

организацией не предполагается отчуждение активов в течение 12 месяцев с даты приобретения;

первоначальная стоимость активов может быть достоверно определена.

Земельные участки, вложения в земельные участки, в улучшение земель, в объекты природопользования принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств.

Многолетние дикорастущие объекты растительного мира, произрастающие в естественных условиях на территории организации, не принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств.

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект (п. 6 Инструкции № 26).

Если основное средство состоит из частей, имеющих различные сроки полезного использования, то

каждая такая часть принимается к бухгалтерскому учету как отдельный инвентарный объект основных средств при выполнении условий, указанных в частях второй – третьей настоящего пункта.

Основное средство, находящееся в собственности нескольких организаций, отражается в каждой из них как основное средство в соответствующей доле.

В связи с вышеизложенным, необходимо правильно организовать аналитический учет основных средств. С этой целью в учетной политике следует закрепить один из вариантов организации аналитического учета – аналитический учет основных средств по инвентарным объектам ведется в (п. 7 Инструкции № 26):

- инвентарных карточках учета основных средств;
- в иных регистрах аналитического учета.

При этом следует иметь в виду, что в связи с введением новых терминов и категорий данный регистр призван обеспечить информацией по изменению первоначальной стоимости (переоценка, уценка), а также сумм накопленной амортизации (переоценка, уценка, обесценение), необходимой для раскрытия информации в формах бухгалтерской отчетности и пояснительной записке к ней.

По мнению автора, данный регистр должен формировать информацию о:

- 1) стоимости основного средства;
 - 1.1) первоначальной стоимости основного средства;
 - 1.2) сумме уценки основного средства;
 - 1.3) сумме переоценки основного средства;
- 2) сумме амортизации основного средства;
 - 2.1) сумме амортизации по обесцененному основному средству;
 - 2.2) сумме амортизации по уцененному основному средству;
 - 2.3) сумме амортизации по переоцененному

основному средству.

В дополнение к такому регистру можно предусмотреть в рабочем плане счетов соответствующие субсчета и аналитические счета второго порядка. Как видно будет в тексте данной статьи, это позволит правильно и с минимальной потерей времени сформировать соответствующую информацию.

УЧЕТ ОБЕСЦЕНЕНИЯ И ПЕРЕОЦЕНКИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Организация вправе на основании решения ее руководителя отражать в бухгалтерском учете на конец отчетного периода сумму обесценения основного средства, равную сумме превышения остаточной стоимости основного средства над его возмещаемой стоимостью, при наличии документального подтверждения признаков обесценения основного средства и возможности достоверного определения суммы обесценения (п. 16 Инструкции № 26).

Стоимость замещения определяется расходами в текущих ценах на строительство объекта, имеющего с оцениваемым эквивалентную полезность, но построенном в новом архитектурном стиле, с использованием современных проектных нормативов и прогрессивных материалов и конструкций. Восстановительная стоимость выражает издержки на воспроизводство точной копии объекта, а стоимость замещения – издержки на создание объекта – функционального аналога.

Ценностью использования основного средства является приведенная (дисконтированная) стоимость будущих денежных потоков от использования основного средства и его выбытия по окончании срока полезного использования (п. 16 Инструкции № 26).

При наличии признаков обесценения основного средства определяется его возмещаемая стоимость на конец отчетного периода как наибольшая из текущей рыночной стоимости основного средства за вычетом предполагаемых расходов, непосредственно связанных с его реализацией, и ценности использования основного средства (п. 16 Инструкции № 26).

Организация вправе на основании решения руководителя отражать в бухгалтерском учете на конец отчетного периода сумму обесценения основного средства, равную сумме превышения остаточной стоимости основного средства над его возмещаемой стоимостью, при наличии документального подтверждения признаков обесценения основного средства и возможности достоверного определения суммы обесценения.

Об обесценении основного средства свидетельствуют следующие признаки, определяемые за период с начала года до отчетной даты:

значительное (более чем на 20%) уменьшение текущей рыночной стоимости основного средства;

существенные изменения в технологической, рыночной, экономической среде, в которой функционирует организация;

увеличение рыночных процентных ставок;

существенное изменение способа использования основного средства;

физическое повреждение основного средства;

иные признаки обесценения основного средства.

При наличии признаков обесценения основного средства определяется его возмещаемая стоимость на конец отчетного периода как наибольшая из текущей рыночной стоимости основного средства за вычетом предполагаемых расходов, непосредственно связанных с его реализацией, и ценности использования основного средства.

Ценностью использования основного средства является приведенная (дисконтированная) стоимость будущих денежных потоков от использования основного средства и его выбытия по окончании срока полезного использования.

Приведенная (дисконтированная) стоимость будущих денежных потоков от использования основного средства и его выбытия по окончании срока полезного использования определяется путем умножения ставки дисконтирования на сумму будущих денежных потоков от использования основного средства и его выбытия по окончании срока полезного использования. При этом будущие денежные потоки определяются на период не более 5 лет.

Ставка дисконтирования определяется исходя из текущих рыночных оценок временной стоимости денежных средств и рисков, характерных для основного средства. В качестве ставки дисконтирования может применяться ставка рефинансирования, устанавливаемая Нацбанком.

При определении будущих денежных потоков от использования основного средства и его выбытия по окончании срока полезного использования не учитываются предполагаемые денежные потоки вследствие будущей реструктуризации, относительно которой организацией не признаны обязательства будущих вложений в основное средство, финансовой деятельности, выплат (поступлений) налога на прибыль.

ТАБЛИЦА 1. ПРИНЯТИЕ РЕШЕНИЯ ПО ОТРАЖЕНИЮ ОБЕСЦЕНЕНИЯ ОБЪЕКТОВ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Ситуация	Балансовая стоимость	Ценность использования основных средств	Текущая рыночная стоимость основных средств за вычетом расходов на реализацию	Возмещаемая стоимость основных средств за минусом износа (графа 2 или 3)	Убыток от обесценения (графа 1-4)	Стоимость основных средств в балансе после теста на обесценение
A	1	2	3	4	5	6
1	9 180	9 240	Ценность использования превышает балансовую стоимость основных средств. Нет необходимости в продолжении расчета основных средств на обесценение		Не признается	9 180
2	9 280	9 240	9 150	9 240 (выгоднее эксплуатировать основное средство, чем продать)	40 (9 280-9 240)	9 240
3	9 280	9 240	9 255	9 255 (выгоднее продать основное средство, чем эксплуатировать)	25 (9 280-9 255)	9 255

Примеры 1, 2, 3 не связаны между собой

Так как сумма, полученная сегодня, не равна этой же сумме, полученной в будущем (на сумму приращения процентов от вложения), необходимо определить стоимость денег с учетом доходов будущих периодов. То есть, в данном случае используется формула расчета сложных процентов:

$$FV_n = V_0 \times (1 + K)^n,$$

где FV_n – будущая стоимость инвестиции через n лет;

V_0 – сумма первоначального помещенного капитала (текущая стоимость);

K – норма прибыли на вложенный капитал;

n – число лет, на которые вложены деньги.

Следовательно, если бы организация вложила денежные средства под процент, то по истечении n лет она бы получила сумму, которую вложила (V_0) с суммой приращения ($FV_n - V_0$).

Дисконтирование – процесс выражения денежных средств, которые должны быть получены в будущем, а дисконтированная стоимость – это получаемая в результате дисконтирования величина.

Дисконтирование является процессом, обратным вычислению сложных процентов. То есть приведенная выше формула сложных процентов может быть преобразована в формулу дисконтной (приведенной) стоимости:

$$V_0 = FV_n / (1 + K)^n$$

С учетом вышеизложенного, приведем возможные варианты для принятия решения по отражению обесценения объектов основных средств (таблица 1).

Если признаки обесценения основного средства в отчетном периоде прекращают иметь место, то на основании решения руководителя организации

в бухгалтерском учете на конец отчетного периода отражается сумма восстановления обесценения основного средства в пределах накопленной суммы обесценения по данному основному средству.

В бухгалтерском учете операции по обесценению основных средств отражаются следующим образом (таблица 2).

ПЕРЕОЦЕНКА

Бухгалтерская отчетность организаций за месяц состоит из бухгалтерского баланса (п. 4 Инструкции № 111). Следовательно, отчетным периодом может быть любой период в пределах, начиная с 1 января и заканчивая последним календарным днем месяца.

Переоценка имущества производится на 1 января года, следующего за отчетным, за период, прошедший с даты предыдущей переоценки по 31 декабря отчетного года, с отражением ее результатов в бухгалтерском учете организаций (кроме Нацбанка, банков и небанковских кредитно-финансовых организаций) 31 декабря отчетного года и отражается в бухгалтерском учете в соответствии с Инструкцией № 162/131/37.

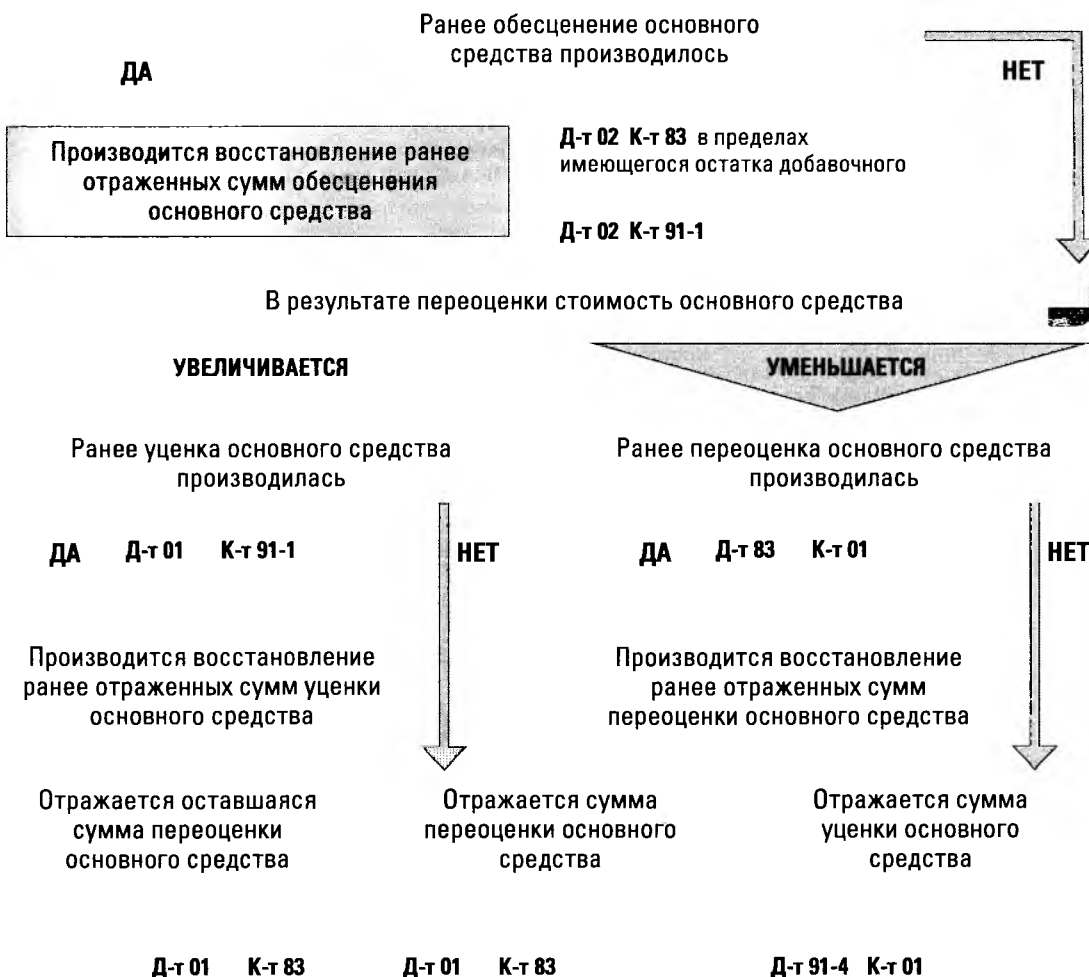
В результате переоценки стоимость основного средства может увеличиваться (дооцениваться) и уменьшаться (уцениваться).

Сумма дооценки основного средства отражается по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 83 «Добавочный капитал» – на сумму дооценки первоначальной стоимости основного средства и по дебету счета 83 «Добавочный капитал» и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» – на сумму дооценки накопленной амортизации основного средства.

Сумма уценки основного средства отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и

№ п/п	Дебет счета	Кредит счета	Содержание хозяйственной операции
1	83	02	Отражается сумма обесценения основного средства в пределах имеющегося остатка добавочного фонда по данному основному средству, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данного основного средства
2	91-4	02	Отражается сумма обесценения основного средства на оставшуюся сумму обесценения данного основного средства
3	02	91-1	Отражается сумма восстановления обесценения основного средства ранее отраженная на счете 91 «Прочие доходы и расходы»
4	02	83	Отражается сумма восстановления обесценения основного средства на оставшуюся сумму восстановления обесценения основного средства
5	91-4	02	Отражается сумма обесценения основного средства, по которому не имеется остатка добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данного основного средства данного основного средства
6	02	91-1	Отражается сумма восстановления обесценения основного средства, ранее отраженная на счете 91 «Прочие доходы и расходы»

Переоценка основных средств



ПРАКТИКУМ БУХГАЛТЕРА

кредиту счета 01 «Основные средства» – на сумму уценки первоначальной стоимости основного средства и по дебету счета 02 «Амортизация основных средств» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» – на сумму уценки накопленной амортизации основного средства.

Однако, если основное средство ранее обесценялось и (или) уценивалось, то сначала следует восстановить такие суммы в пределах имеющегося остатка по данным аналитического учета по такому основному средству, а затем отразить суммы переоценки как приведено на рисунке.

Как видно из представленной на рисунке последовательности отражения переоценки, возможно несколько вариантов.

1) Если основное средство учитывается по переоцененной стоимости без применения обесценения, то результаты проведенной в отчетном пер2) Если основное средство учитывается по переоцененной стоимости с применения обесценения, то результаты проведенной в отчетном периоде переоценки (уценка) в бухгалтерском учете отражаются следующим образом (таблица 4).

№ п/п	Дебет счета	Кредит счета	Содержание хозяйственной операции
1	01	91-1	Отражается сумма дооценки основного средства в той мере, в которой она восстанавливает сумму уценки данного основного средства, ранее отраженную на счете 91 «Прочие доходы и расходы» на сумму восстановления уценки первоначальной стоимости основного средства
2	91-4	02	Отражается сумма дооценки основного средства в той мере, в которой она восстанавливает сумму уценки данного основного средства, ранее отраженную на счете 91 «Прочие доходы и расходы» на сумму восстановления уценки накопленной амортизации основного средства
3	01	83	Отражается оставшаяся сумма дооценки первоначальной стоимости основного средства
4	83	02	Отражается оставшаяся сумма дооценки накопленной амортизации основного средства
5	01	83	Отражается вся сумма дооценки данного основного средства на сумму дооценки первоначальной стоимости основного средства, если сумма уценки основного средства ранее не была отражена на счете 91 «Прочие доходы и расходы»
6	83	02	Отражается вся сумма дооценки данного основного средства на сумму дооценки накопленной амортизации основного средства, если сумма уценки основного средства ранее не была отражена на счете 91 «Прочие доходы и расходы»

№ п/п	Дебет счета	Кредит счета	Содержание хозяйственной операции
1	83	01	Отражается сумма уценки основного средства в пределах имеющегося остатка добавочного фонда по данному основному средству, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данного основного средства, если сумма уценки основного средства ранее не была отражена на счете 91 «Прочие доходы и расходы»
2	02	83	Отражается сумма уценки накопленной амортизации основного средства в пределах имеющегося остатка добавочного фонда по данному основному средству, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данного основного средства на сумму уценки, если сумма уценки основного средства ранее не была отражена на счете 91 «Прочие доходы и расходы»
3	91-4	01	Отражается сумма уценки в уменьшение добавочного фонда в пределах имеющегося его остатка по данному основному средству, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данного основного средства на оставшуюся сумму уценки первоначальной стоимости основного средства, если сумма уценки основного средства ранее не была отражена на счете 91 «Прочие доходы и расходы»
4	02	91-1	Отражается сумма уценки в уменьшение добавочного фонда в пределах имеющегося его остатка по данному основному средству, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данного основного средства на оставшуюся сумму уценки накопленной амортизации основного средства, если сумма уценки основного средства ранее не была отражена на счете 91 «Прочие доходы и расходы»
5	91-4	01	Отражается вся сумма уценки основного средства, если по данному основному средству не имеется остаток добавочного фонда, образовавшийся в результате ранее проведенных переоценок данного основного средства, то сумма отражается
6	02	91-1	Отражается вся сумма уценки основного средства, если по данному основному средству не имеется остаток добавочного фонда, образовавшийся в результате ранее проведенных переоценок данного основного средств на сумму уценки накопленной амортизации основного средства

№ п/п	Дебет счета	Кредит счета	Содержание хозяйственной операции
1	02	91-1	Отражается сумма восстановления обесценения основного средства, ранее отраженная на счете 91 «Прочие доходы и расходы»
2	02	83	Отражается сумма восстановления обесценения основного средства на оставшуюся сумму восстановления обесценения основного средства
3	01	91-1	Отражается сумма дооценки основного средства в той мере, в которой она восстанавливает сумму уценки данного основного средства, ранее отраженную на счете 91 «Прочие доходы и расходы» на сумму восстановления уценки первоначальной стоимости основного средства
4	91-4	02	Отражается сумма дооценки основного средства в той мере, в которой она восстанавливает сумму уценки данного основного средства, ранее отраженную на счете 91 «Прочие доходы и расходы» на сумму восстановления уценки накопленной амортизации основного средства
5	01	83	Отражается оставшаяся сумма дооценки первоначальной стоимости основного средства
6	83	02	Отражается оставшаяся сумма дооценки накопленной амортизации основного средства
7	01	83	Отражается вся сумма дооценки данного основного средства на сумму дооценки первоначальной стоимости основного средства, если сумма уценки основного средства ранее не была отражена на счете 91 «Прочие доходы и расходы»
8	83	02	Отражается вся сумма дооценки данного основного средства на сумму дооценки накопленной амортизации основного средства, если сумма уценки основного средства ранее не была отражена на счете 91 «Прочие доходы и расходы»

№ п/п	Дебет счета	Кредит счета	Содержание хозяйственной операции
1	02	91-1	Отражается сумма восстановления обесценения основного средства, ранее отраженная на счете 91 «Прочие доходы и расходы»
2	02	83	Отражается сумма восстановления обесценения основного средства на оставшуюся сумму восстановления обесценения основного средства
3	83	01	Отражается сумма уценки основного средства в пределах имеющегося остатка добавочного фонда по данному основному средству, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок основного средства, если сумма уценки основного средства ранее не была отражена на счете 91 «Прочие доходы и расходы»
4	02	83	Отражается сумма уценки накопленной амортизации основного средства в пределах имеющегося остатка добавочного фонда по данному основному средству, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данного основного средства на сумму уценки, если сумма уценки основного средства ранее не была отражена на счете 91 «Прочие доходы и расходы»
5	91-4	01	Отражается сумма уценки в уменьшение добавочного фонда в пределах имеющегося его остатка по данному основному средству, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данного основного средства на оставшуюся сумму уценки первоначальной стоимости основного средства, если сумма уценки основного средства ранее не была отражена на счете 91 «Прочие доходы и расходы»
6	02	91-1	Отражается сумма уценки в уменьшение добавочного фонда в пределах имеющегося его остатка по данному основному средству, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данного основного средства на оставшуюся сумму уценки накопленной амортизации основного средства, если сумма уценки основного средства ранее не была отражена на счете 91 «Прочие доходы и расходы»
7	91-4	01	Отражается вся сумма уценки основного средства, если по данному основному средству не имеется остаток добавочного фонда, образовавшийся в результате ранее проведенных переоценок данного основного средства, то сумма отражается
8	02	91-1	Отражается вся сумма уценки основного средства, если по данному основному средству не имеется остаток добавочного фонда, образовавшийся в результате ранее проведенных переоценок данного основного средства на сумму уценки накопленной амортизации основного средства

3) Если основное средство учитывается по переоцененной стоимости с применением обесценения, то результаты проведенной в отчетном периоде переоценки (дооценки) в бухгалтерском учете отражаются следующим образом (таблица 5).

4) Если основное средство учитывается по переоцененной стоимости с применением обесце-

нения, то результаты проведенной в отчетном периоде переоценки (уценка) в бухгалтерском учете отражаются следующим образом (таблица 6).

ВАЛЕНТИНА ЛЕМЕШ,

кандидат экономических наук,

доцент БГЭУ