УДК 657.22:658.152 (476)

ПЕРЕОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ: НАЦИОНАЛЬНЫЙ И МЕЖДУНАРОДНЫЙ ПОДХОДЫ

Голуб Л.К., канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, экономики и права ИПК и ПЭК, «УО БГЭУ», ACCA DipIFR (rus)
Пашковская Л.В., канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, экономики и права ИПК и ПЭК, «УО БГЭУ», ACCA DipIFR (rus)

Аннотация. *Предметом исследования является сравнительный анализ норм национального законодательства с нормами МСФО, определяющими порядок проведения переоценки основных средств, рассмотрение отдельных вопросов, возникающих при проведении переоценки основных средств.*

Ключевые слова: *основные средства, переоценка, методы переоценки, учет, переоцененная стоимость, справедливая стоимость, добавочный капитал, резерв переоценки в капитале, МСФО.*

Введение. 10 января 2024 года вступил в силу Указ Президента Республики Беларусь от 08.01.2024 № 12, который внес изменения в основной документ по проведению переоценки основных средств - Указ Президента Республики Беларусь от 20.10.2006 № 622 «О вопросах переоценки основных средств, доходных вложений в материальные активы, объектов незавершенного строительства и оборудования к установке». Основным новшеством документа явилось введение ежегодной обязательной переоценки зданий, сооружений и передаточных устройств начиная с 1 января 2024 года. При этом, проведение обязательной переоценки по указанным объектам не определяется никакими критериями, не зависит от уровня инфляции, других факторов. По остальным объектам основных средств переоценка проводится в добровольном порядке по решению руководителя организации. Проведем сравнительный анализ норм национального законодательства, определяющих порядок проведения переоценки основных средств, отражения ее результатов в бухгалтерском учете с нормами МСФО, с учетом произошедших изменений.

Основная часть. В международной практике порядок учета и переоценки основных средств определяется в соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства» [1]. Предприятие имеет право принять решение оценивать основные средства *какого-либо класса* по справедливой стоимости при условии, что справедливая стоимость поддается надежной оценке. Поскольку в финансовой отчетности основные средства показываются по чистой балансовой стоимости (валовая балансовая стоимость минус накопленная амортизация), речь идет именно о переоценке чистой балансовой стоимости до справедливой. Например, справедливая стоимость здания (т.е. его чистая балансовая стоимость) составляет 200 д.е., при том, что его справедливая стоимость как нового здания (валовая балансовая стоимость) может составлять 300 д.е.

Под классом активов подразумеваются объекты, объединенные в группу по имеющимся у них сходным признакам, включающим их основные свойства и характер использования в деятельности организации. В случае переоценки какого-либо объекта основных средств на эту же дату следует переоценить все основные средства того же класса. Примеры классов основных средств содержатся в МСФО (IAS) 16.31: земля; земля и здания; машины и оборудование; морские суда; воздушные суда; автотранспортные средства; мебель и оснащение; офисное оборудование. Различное географическое расположение аналогичных активов не является основанием для того, чтобы относить их к различным классам. Если предприятие выбирает и закрепляет в своей учетной политике именно такой подход, то соответствующие переоценки должны проводиться ***достаточно регулярно***, чтобы чистая балансовая стоимость актива по состоянию на отчетную дату существенно не отличалась от его справедливой стоимости.

Справедливая стоимость оценивается в соответствии с МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» [2]. При оценке справедливой стоимости актива или обязательства предприятие выбирает те подходы и методы, которые уместны в конкретных обстоятельствах, и при этом данные, необходимые для оценки справедливой стоимости имеются в достаточном объеме. Для применения выбирается техника оценки, позволяющая в максимальной степени использовать наблюдаемые исходные данные и свести к минимуму использование ненаблюдаемых данных.

МСФО (IFRS) 13 выделяет три подхода к оценке: рыночный подход; доходный подход; подход на основе затрат (затратный подход) [2, п. 61-62]. Справедливая стоимость объектов основных средств оценивается с помощью методов, которые относятся к рыночному либо затратному подходу.

Затратный подход используется при оценке специализированных установок и оборудования. При затратном подходе используются методы оценки, позволяющие рассчитать сумму, которую потребовалось бы затратить для замены эксплуатационной мощности актива. Основной метод, который используется при оценке справедливой стоимости в рамках затратного подхода, – это определение стоимости замещения с учетом накопленной амортизации – амортизированная стоимость замещения (англ. depreciated replacement cost – DRC). Метод позволяет расчетным путем оценить стоимость замещения мощности требуемого уровня (но не реального актива). В основе затратного подхода лежит концепция того, что инвестор не заплатит за актив большей суммы, чем сумма затрат на приобретение или строительство замещающего актива, обладающего сопоставимыми функциональными характеристиками (т.н. «полезностью»), с учетом износа.

Отдельного упоминания заслуживают ситуации, когда переоценивается земельный участок и любой, находящийся на нем актив. В данном случае уместно обратиться к положениям стандарта МСФО (IFRS) 13 относительно определения единицы учета. Под единицей учета понимается уровень, на котором соответствующий стандарт предусматривает агрегирование или дезагрегирование актива (или обязательства) для целей оценки его справедливой стоимости. Это может быть важно, особенно когда единица учета для целей признания и для целей оценки различается. В контексте требований МСФО (IAS) 16, объект, который поддается отдельной идентификации и, будучи взятым в отдельности, является значительным, составляет единицу учета. В соответствии с МСФО 16.58, земельный участок и любой, находящийся на нем актив (здание или специализированная установка) являются отдельными активами. Соответственно, суммы, отражающие увеличение или уменьшение справедливой стоимости земельного участка и находящегося на нем объекта, признаются раздельно. Однако, не редки ситуации, когда рынок существует только для группы активов как единого целого, хотя составляющие ее части (например, земельный участок и здание на нем) представляют собой отдельные единицы учета. В некоторых случаях ценность объекта основных средств для участников рынка становится максимально высокой в случае использования этого объекта в сочетании с другими активами. В таких случаях необходимо оценить справедливую стоимость указанной группы в целом, а потом распределить полученную оценку между отдельными составляющими. (МСФО (IFRS) 13 не содержит каких-либо указаний в отношении метода такого распределения).

Накопленные суммы амортизации при переоценке основных средств отражаются с использованием: 1) либо подхода, предполагающего пересчет суммы амортизации, 2) либо подхода, предполагающего исключение накопленной амортизации.

Первый подход предполагает: либо пропорциональный пересчет – корректировку валовой балансовой стоимости пропорционально изменению балансовой стоимости; либо непропорциональный пересчет – корректировку суммы накопленной амортизации таким образом, чтобы она стала равной разнице между валовой балансовой стоимостью и балансовой стоимостью с учетом накопленных убытков от обесценения.

При втором подходе сумма накопленной амортизации исключается из валовой балансовой стоимости актива, так что валовая и балансовая стоимости становятся равны. Амортизируемая величина переоцененного актива базируется на переоцененной стоимости этого актива. Амортизационные отчисления за каждый период признаются в составе прибыли или убытка как расход, кроме случаев, когда они включаются в балансовую стоимость другого актива [1, п. 6, 48].

В соответствии с национальным законодательством, при проведении переоценки основных средств организации, как и ранее, имеют право применять следующие методы: прямой оценки; пересчета валютной стоимости; индексный [3].

Метод прямой оценки состоит в пересчете стоимости объектов в цены на 1 января года, следующего за отчетным, на новые объекты, аналогичные оцениваемым. При выборе данного метода в целях проведения переоценки основных средств переоцененная стоимость определяется организацией самостоятельно с использованием подготовленных организацией документов и материалов или с привлечением субъектов, занимающихся оценочной деятельностью.

Метод пересчета валютной стоимости предполагает пересчет стоимости объектов в иностранной валюте по официальному курсу, установленному на 31 декабря отчетного года.

При применении индексного метода осуществляется пересчет стоимости объектов с использованием коэффициентов изменения их первоначальной (остаточной) стоимости на 1 января года следующего за отчетным, дифференцированных по периодам принятия объектов на бухгалтерский учет.

Переоценка проводится на 1 января года следующего за отчетным, с отражением ее результатов в бухгалтерском учете 31 декабря отчетного года.

При проведении обязательной переоценки зданий, сооружений, передаточных устройств организации вероятнее всего будут использовать либо метод прямой оценки, либо индексный метод. Хотя следует уточнить, что в отдельных случаях может применяться и метод пересчета валютной стоимости.

Остановимся на отдельных вопросах применения данных методов. Одним из правил переоценки является сохранение после проведения переоценки соотношения между суммой накопленной амортизации и переоцененной стоимостью в пропорции, имевшей место до проведения переоценки. Данное правило действует для всех методов, за исключением проведения переоценки методом прямой оценки с привлечением профессионального оценщика. Так, Инструкцией о порядке переоценки основных средств, доходных вложений в материальные активы, оборудования к установке определено, что при проведении переоценки основных средств методом прямой оценки с привлечением субъекта, занимающегося оценочной деятельностью, соотношение между переоцененной стоимостью, остаточной стоимостью и суммой накопленной амортизации после переоценки может отклоняться от указанного соотношения до переоценки по данным бухгалтерского учета [4].

С одной стороны, проведение переоценки методом прямой оценки позволяет получить более достоверную и точную оценку переоцениваемых объектов. С другой стороны, изменение соотношения между суммами начисленной амортизации и переоцененной стоимости говорит о том, что по данному объекту амортизация в конечном счете будет начислена в размере большем или меньшем 100 % стоимости объекта. Насколько это оправдано, что после полного включения в затраты производства, расходы на реализацию, прочие расходы полной стоимости объекта опять может появиться стоимость, подлежащая списанию через амортизацию? На практике имеют место случаи, когда по полностью самортизированным объектам, после проведения переоценки с использованием метода прямой оценки с привлечением субъектов, занимающихся оценочной деятельностью, появляется остаточная стоимость и необходимость начисления амортизации.

Мы считаем, что ответ кроется в следующем. В соответствии с международным подходом, предприятие должно выбрать в качестве метода амортизации такой который бы максимально точно соответствовал физическому износу основного средства. Это достигается установлением срока полезного использования. Оценка срока полезного использования является предметом профессионального суждения, основанного на работе с аналогичными активами, и на практике данное соответствие не всегда может быть достигнуто. Поэтому срок полезного использования актива в обязательном порядке должен пересматриваться, с тем, чтобы, если текущее предположение отличается от предыдущих оценок, внести изменения. Т.е. предприятие может пересмотреть срок полезного использования основного средства. В сущности, дооценка самортизированного основного средства может рассматриваться как увеличение срока его полезного использования. Следует отметить что такая возможность предусмотрена национальным законодательством. Так, комиссия по проведению амортизационной политики вправе производить пересмотр нормативных сроков службы и (или) сроков полезного использования основных средств в случаях проведения переоценки с привлечением оценщика [5].

Многие организации используют на практике индексный метод с применением коэффициентов изменения стоимости видов (групп) основных средств, рассчитываемых Национальным статистическим комитетом. О реальности переоцененной стоимости, полученной после проведения переоценки с использованием данного метода говорить сложно. Так, при использовании индексного метода для переоценки зданий и сооружений используются одинаковые коэффициенты изменения стоимости объектов для всех зданий и сооружений независимо от их назначения, местоположения. То есть коэффициенты изменения стоимости основных средств отражают динамику цен в среднем, фактическая динамика цен будет отклоняться от своего среднего значения [6]. Это свидетельствует о возникновении отклонений переоцененной стоимости от реальной рыночной стоимости объектов. Данные отклонения особенно заметны при проведении переоценки за ряд лет, поскольку в данном случае необходимо последовательно применить

коэффициенты за весь период, прошедший с момента предыдущей переоценки или принятия объекта к бухгалтерскому учету. Исходя из этого, при проведении переоценки на 1 января 2023 года Министерством экономики было предложено рассмотреть возможность проведения ее методом прямой оценки. Данная позиция была обоснована целью недопущения значительного роста стоимости активов, максимально достоверного отражения их стоимости [7]. При проведении переоценки на 1 января 2024 г., в связи с тем, что обязательная переоценка зданий, сооружений и передаточных устройств проводится второй год подряд данная ситуация будет нивелироваться в части данных объектов, но рассмотренный вопрос будет иметь место на практике.

Учитывая возможность применения организациями разных способов (методов) начисления амортизации, а также использование по объектам, используемым в предпринимательской деятельности практики неначисления амортизации, очевидно, что и реальная остаточная стоимость объекта будет отличаться от стоимости, отражаемой в бухгалтерском учете.

Выбор метода для проведения переоценки организации осуществляют самостоятельно. Ограничений в данном вопросе не установлено. Более того, организации вправе принять решение о проведении переоценки в отношении всего имущества, объектов основных средств, относящихся к определенной группе, подгруппе либо классифицируемым определенным шифром классификации основных средств, или в отношении отдельных объектов основных средств [4]. Очевидно, что практика проведения переоценки отдельных объектов приводит к неоднородности оценки объектов основных средств в составе группы (подгруппы) объектов, а соответственно к неоднородности и несопоставимости оценки в части отдельных объектов. Следовательно, целесообразным считаем проведение переоценки в целом по всей группе переоцениваемых основных средств, а не по отдельным объектам в составе группы. Данное предложение направлено на избежание ситуации, когда в отчетности представлены суммы, представляющие смешение стоимостей объектов на разные даты. Данная позиция высказывалась нами и ранее [8].

В результате введения обязательной переоценки зданий, сооружений и передаточных устройств данная проблема устраняется в отношении самых значительных объектов, числящихся в составе основных средств. Но данный вопрос сохраняет свою актуальность в части остальных объектов основных средств.

Что касается методики отражения результатов переоценки в финансовой отчетности, то здесь национальный подход, в целом, соответствует требованиям МСФО. В соответствии с МСФО (IAS) 16, любое повышение стоимости (дооценка) актива вследствие его переоценки отражается в составе прочего совокупного дохода (в конечном счете – в составе резерва переоценки в капитале), за исключением случаев, когда величина такой дооценки восстанавливает сумму снижения стоимости (уценку) того же актива, признанную в составе прибыли или убытка вследствие прошлой переоценки. В этом случае сумма дооценки актива признается по кредиту в составе прибыли или убытка в пределах ранее отнесенной на расходы суммы.

Напротив, любое снижение стоимости (уценка) актива вследствие его переоценки отражается в составе прибыли или убытка, за исключением случаев, когда величина такой уценки восстанавливает сумму дооценки того же актива, признанную вследствие прошлой переоценки. В этом случае соответствующая часть суммы уценки признается по дебету в составе прочего совокупного дохода. Такой порядок учета обеспечивает то, что суммы снижения и повышения стоимости активов, возникающие в результате их переоценки, не могут зачитываться друг против друга, даже если они возникают в отношении активов одного класса [1, п.39-40].

Если предприятие меняет свою учетную политику в отношении основных средств и переходит с модели учета по первоначальной стоимости на модель учета по справедливой стоимости, то последствия этого изменения признаются в учете как переоценка. При этом вступительное сальдо собственного капитала не корректируется, и сравнительные данные не пересчитываются [9, п. 17].

В противоположном случае все предыдущие переоценки, включая начисленную амортизацию, обращаются вспять. В этом случае применяются обычные процедуры отражения в учете изменений учетной политики – последствия изменения рассчитываются ретроспективно, а соответствующая корректировка признается путем пересчета сальдо нераспределенной прибыли на начало самого раннего из представленных в отчетности прошлых периодов и пересчета представленных сравнительных данных [9, п.19].

Сумма дооценки, возникшей в результате прошлой переоценки актива, может переводиться непосредственно в состав нераспределенной прибыли по мере реализации этой дооценки.

Реализация дооценки *может* иметь место как по мере использования актива, так и в момент его выбытия. Поэтому предприятию следует выбрать и последовательно применять один из следующих вариантов учетной политики:

1. переводить всю величину резерва по переоценке в состав нераспределенной прибыли в момент окончательного выбытия актива; или
2. переводить в состав нераспределенной прибыли соответствующую часть резерва по переоценке по мере амортизации актива, а оставшуюся часть резерва по переоценке перевести в момент окончательного выбытия актива [1, п.41].

Подходы к отражению в бухгалтерском учете результатов переоценки схожи с нормами МСФО. В то же время национальное законодательство предусматривает возможность списания сформированного при проведении переоценки добавочного капитала в состав нераспределенной прибыли только в момент выбытия основных средств.

Заключение. Обобщим вышесказанное в приведенной ниже таблице.

Таблица. – Сравнительный анализ действующего в Республике Беларусь порядка проведения переоценки основных средств и отражения ее результатов в бухгалтерском учете с нормами МСФО

Содержание вопроса	Нормы, действующие в национальном законодательстве	Нормы МСФО
Периодичность проведения переоценки	Ежегодно – по зданиям, сооружениям, передаточным устройствам; по решению руководителя организации – по остальным объектам основных средств	Частота проведения переоценки зависит от существенности изменения справедливой стоимости в сравнении с чистой балансовой стоимостью
Привязка проведения переоценки к определенной дате	Переоценка проводится на 1 января года следующего за отчетным, с отражением ее результатов 31 декабря отчетного года	Такой привязки нет. При отсутствии существенных расхождений не требуется на каждую отчетную дату проводить переоценку.
Возможность переоценки отдельно взятых объектов в составе группы (подгруппы)	Такая возможность предусмотрена	Выборочная переоценка одного актива в составе группы (класса) не допускается
Применяемые методы проведения переоценки	-Метод прямой оценки; -метод пересчета валютной стоимости; -индексный метод	Доведение до справедливой стоимости методом прямой оценки – т.е. с использованием ***наблюдаемых*** (рыночных) данных. В отсутствие рыночных индикаторов справедливая стоимость машин и оборудования оценивается по стоимости замещения с учетом износа.
Подходы к определению амортизации	При проведении переоценки основных средств сумма накопленной амортизации (кроме переоценки, осуществляемой с привлечением субъекта, занимающегося оценочной деятельностью) определяется путем умножения переоцененной стоимости основных средств, на удельный вес (в процентах) накопленной на дату переоценки амортизации. По результатам переоценки, осуществляемой с привлечением субъекта, занимающегося оценочной деятельностью, сумма накопленной амортизации определяется как разность между переоцененной стоимостью и остаточной стоимостью каждого переоцениваемого объекта, указанной в заключении об оценке.	Накопленные суммы амортизации при переоценке основных средств отражаются с использованием: 1) либо подхода, предполагающего пересчет суммы амортизации (в том числе пропорциональный пересчет – корректировка валовой балансовой стоимости пропорционально изменению балансовой стоимости либо непропорциональный пересчет – корректировка суммы накопленной амортизации, чтобы она стала равной разнице между валовой балансовой стоимостью и балансовой стоимостью); 2) либо подхода, предполагающего исключение накопленной амортизации.
Порядок списания сформированного по результатам переоценки добавочного капитала	Списание добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок основных средств осуществляется при выбытии основных средств и отражается записью: Д-т 83 «Добавочный капитал» - К-т 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» [10]	Списание резерва переоценки в капитале, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок основных средств, в состав нераспределенной прибыли осуществляется либо 1) при выбытии основных средств; либо 2) по мере амортизации актива, со списанием оставшейся части резерва переоценки в момент окончательного выбытия актива.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ
1. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства».
2. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости».
3. О вопросах переоценки основных средств, доходных вложений в материальные активы, объектов незавершенного строительства и оборудования к установке : Указ Президента Респ. Беларусь, 20 окт. 2006 г., № 622 : с изм. и доп. от 08 янв. 2024 г. № 12.
4. О порядке проведения переоценки основных средств, доходных вложений в материальнеые активы, оборудования к установке : постановление Министерства экономики Респ. Беларусь, Министерства финансов Респ. Беларусь, Министерства архитектуры и строительства Респ. Беларусь, 05 нояб. 2010 г., № 162/131/37 : с изм. и доп. от 29 апр. 2022 г. № 8/22/74.
5. Об утверждении Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов : постановление Министерства экономики Респ. Беларусь, Министерства финансов Респ. Беларусь, Министерства архитектуры и строительства Респ. Беларусь, 27 февр. 2009 г., № 37/18/6 : с изм. и доп. от 25 нояб. 2022 г. № 16/53/97.
6. Жулдыбин, А.В Переоценка – 2022. Порядок, преимущества и недостатки проведения переоценки методом прямой оценки [Электронный ресурс] / А.В. Жулдыбин // Iiex / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2024.
7. Об обязательной переоценке на 1 января 2023 года // Министерство экономики Республики Беларусь. – Режим доступа: https://economy.gov.by/ru /. - Дата доступа: 09.11.2024.
8. Голуб Л.К. Достоверная оценка основных средств - залог получения надежной информации / Л. К. Голуб // Формирование организационно - экономических условий эффективного функционирования АПК : сб. науч. ст. X Международной науч.-практ. конф., Минск, 24-25 мая 2018 г. ; редкол.: Г.И. Гануш [и др.]. - Минск : БГАТУ, 2018. – С. 340-345.
9. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетные политики, бухгалтерские оценки и ошибки».
10. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств и признании утратившими силу некоторых постановлений и отдельных структурных элементов постановлений Министерства финансов Республики Беларусь по вопросам бухгалтерского учета : постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 30 апр. 2012 г., № 26.

REVALUATION OF FIXED ASSETS NATIONAL AND INTERNATIONAL APPROACHES

Golub L.K., Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Accounting, Economics and law Department, The Belarus State Economic University, Minsk, Belarus, ACCA DipIFR (rus)
Pashkovskaya L.V., Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Accounting, Economics and law Department, The Belarus State Economic University, Minsk, Belarus, ACCA DipIFR (rus)

Annotation. *The subject of the study is a comparative analysis of the norms of national legislation with the IFRS norms that determine the procedure for the revaluation of fixed assets, consideration of individual issues that arise during the revaluation of fixed assets.*

Key words: *fixed assets, revaluation, revaluation methods, accounting, revalued value, fair value, additional capital, revaluation reserve in capital, IFRS.*

УДК 331.56, 314.174 1

СТАТИСТИЧЕСКОЕ ИССЛЕДОВАНИЕ ПОКАЗАТЕЛЕЙ БЕЗРАБОТИЦЫ НАСЕЛЕНИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ С УЧЕТОМ ГЕНДЕРНОГО ФАКТОРА

Кулак А.Г., канд. экон. наук, доцент, доцент кафедры статистики, УО «БГЭУ»
Лощинина А.С., студентка 4 курса, УО «БГЭУ»

Аннотация. *Эффективное решение проблем гендерного неравенства невозможно без анализа и оценки имеющихся в стране гендерных вопросов и основных тенденций в динамике статистических показателей. В Республике Беларусь законодательно закреплено право на труд и обеспечение равного вознаграждения за труд всем жителям страны (вне зависимости от пола), тем не менее изучение вопросов гендерной сегрегации на рынке труда является актуальным и значимым. Гендерная сегрегация может проявляться в разных формах: асимметрия в распределении работников между видами деятельности, различия в уровнях заработной платы, дискриминация работников при приеме на работу и др. Причем ее проявления могут коснуться как мужчин, так и женщин. В статье представлено исследование показателей безработицы Республики Беларусь с учетом гендерных различий. Изучена динамика показателей мужской и женской безработицы (как официально зарегистрированных показателей, так и полученных по результатам выборочного обследования домашних хозяйств), проанализирована структура численности безработных (по разным признакам). С помощью методов дисперсионного анализа изучена взаимосвязь между полом и возрастом безработного.*