

С.Г. ВЕГЕРА

ВЛИЯНИЕ ПЕРЕОЦЕНКИ АМОРТИЗИРУЕМОГО ИМУЩЕСТВА НА ФИНАНСОВЫЙ РЕЗУЛЬТАТ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Развитие рыночных отношений потребовало дальнейшего совершенствования бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, процесса формирования финансовых результатов этой деятельности и соответствующего их отражения в бухгалтерской отчетности. В этой связи с 01.01. 2004 г. вступили в действие новый типовой план счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению, которые рационализируют порядок формирования данных о прибылях и убытках отечественных предприятий.

Вместе с тем, на наш взгляд, новые нормативные документы не обеспечивают формирование достоверного финансового результата от операционной деятельности.

На примерах 1 и 2 рассмотрим формирование финансового результата при выбытии основных средств по новому плану счетов в случаях:

- отсутствия переоценок;
- проведения переоценок.

Пример 1 (отсутствие переоценок).

Предприятие вводит в эксплуатацию объект основных средств. Первоначальная стоимость объекта — 1 000 000 р. Метод начисления амортизации — линейный, годовая норма амортизации — 10 %, сумма начисленной амортизации за первый год использования — 100 000 р. По истечении четырех лет с момента ввода в эксплуатацию объект списан по причине невозможности его дальнейшего использования. Записи, отражаемые в бухгалтерском учете, представлены в табл. 1.

Таблица 1. Действующая методика бухгалтерского учета по формированию финансового результата от выбытия не подвергавшихся переоценке основных средств

Содержание операции	Расчет	Дебет	Кредит	Сумма, р.
Введение основных средств в эксплуатацию		01	08	1 000 000
Начисление амортизации в течение четырех лет	$1\,000\,000 \cdot 10\% \cdot 4\text{ г.}$	23,25,26	02	400 000
Списание ранее начисленной амортизации		02	01	400 000
Списание остаточной стоимости при выбытии		91/2	01	600 000
Финансовый убыток от списания		91/9	91/2	600 000

Согласно данным табл. 1 убыток от выбытия не подвергавшихся переоценке основных средств составил 600 000 р.

Пример 2 (основные средства подвергались переоценке).

Предприятие вводит в эксплуатацию объект основных средств. Первоначальная стоимость объекта — 1 000 000 р. Метод начисления амортизации — линейный, годовая норма амортизации — 10 %, сумма начисленной амортизации за первый год использования — 100 000 р. Остаточная стоимость — 900 000 р. Переоценка проведена индексным методом. Согласно приказу Министерства статистики и анализа коэффициент пересчета составил 1,8. По истечении четырех лет с момента ввода в эксплуатацию объект списан по причине невозможности его дальнейшего использования.

Записи, отражаемые в бухгалтерском учете, представлены в табл. 2.

Таблица 2. Действующая методика бухгалтерского учета по формированию финансового результата от выбытия подвергавшихся переоценке основных средств

Содержание операции	Расчет	Дебет	Кредит	Сумма, р.
Введение основных средств в эксплуатацию		01	08	1 000 000
Начисление амортизации в течение первого года	$1\,000\,000 \cdot 10\%$	23,25,26	02	100 000
Дооценка первоначальной стоимости	$1\,000\,000 \cdot 1,8 - 1\,000\,000$	01	83	800 000
Дооценка начисленной амортизации		83	02	80 000
Начисление амортизации в течение трех лет после переоценки	$1\,800\,000 \cdot 10\% \cdot 3\text{г.}$	23,25,26	02	540 000
Списание ранее начисленной амортизации		02	01	640 000
Списание остаточной стоимости при выбытии		91/2	01	1 160 000
Финансовый убыток от списания		91/9	91/2	1 160 000

На основании данных примера 2 убыток от выбытия переоцененного основного средства составил 1 160 000 р. Таким образом, в результате переоценки финансовый результат был занижен на 560 000 р. ($1\,160\,000 - 600\,000$).

Переоценка, по сути, представляет собой добавление к стоимости амортизируемого имущества определенной величины произведенных затрат, чтобы привести эту стоимость к рыночной и обеспечить рост амортизационных отчислений. Если сумма переоценки вся не самортизировалась, то при выбытии амортизируемого имущества она, увеличивая остаточную стоимость, уменьшает величину действительного финансового результата на сумму фактически произведенных затрат, приходящихся на недоамортизованную величину переоценки.

Взаимосвязь величины остаточной стоимости и суммы переоценки представлена на рисунке.

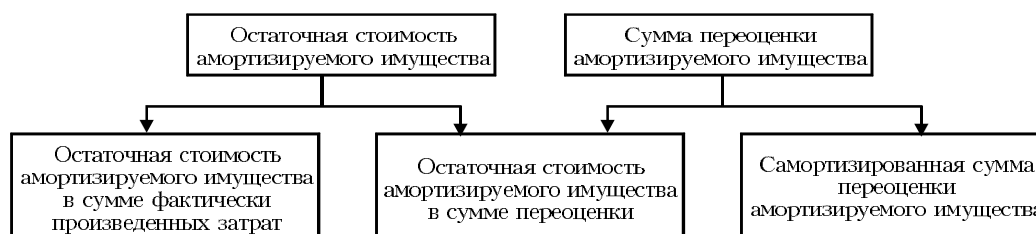


Рис. Взаимосвязь остаточной стоимости амортизируемого имущества и суммы переоценки

Таким образом, остаточную стоимость переоцененного актива можно представить в виде двух составляющих: остаточная стоимость в сумме фактически произведенных затрат и остаточная стоимость в сумме переоценки (непроизведенных затрат).

На наш взгляд, сумма переоценки, приходящаяся на остаточную стоимость, не должна оказывать влияния на формирование финансового результата предприятия от выбытия амортизируемого имущества, так как не является фактически произведенными затратами субъекта хозяйствования.

По нашему мнению, сумма переоценки в остаточной стоимости выбывающего объекта должна списываться за счет фонда переоценки, учитываемого по счету 83 "Добавочный фонд".

Однако согласно Типовому плану счетов бухгалтерского учета, вступившему в силу с 01.01. 2004 г., "суммы, отнесенные в кредит счета 83 "Добавочный фонд",

как правило, не списываются. Дебетовые записи по нему могут иметь место лишь в случаях:

- направления средств на увеличение уставного фонда...
- распределения сумм между учредителями организации..." [1, 65].

Таким образом, при выбытии переоцененных основных средств указанный выше счет в части переоценки по выбывшему объекту остается на балансе организации и приравнивается к собственным средствам, что представляется нам неправомерным.

В случае выбытия основных средств списание счета переоценки в части, приходящейся на остаточную стоимость, мы предлагаем проводить корреспонденцией по дебету счета 83 "Добавочный фонд" субсчет "Переоценка основных средств" и кредиту счета 01 "Основные средства".

Оставшуюся часть переоценки (самортизированную в процессе эксплуатации основного средства) представляется правильным списывать за счет нераспределенной прибыли. Это будет соответствовать международной практике. Так, пунктом 41 Международного стандарта финансовой отчетности № 16 установлено, что "положительный результат переоценки... может списываться за счет нераспределенной прибыли, когда он будет реализован" [2, 363]. Таким образом, на счет нераспределенной прибыли относится часть переоценки, которая отнесена на затраты (самортизирована), т.е. реализована. В Российской Федерации дооценка по объектам основных средств, снятых с учета, также относится на счет нераспределенной прибыли [3, 33].

Определять сумму переоценки, приходящейся на остаточную стоимость, мы предлагаем по следующей методике:

$$По = Ос_1 - Ос_0, \quad (1)$$

где По — сумма переоценки, приходящаяся на остаточную стоимость; $Ос_1$ — остаточная стоимость на момент выбытия объекта; $Ос_0$ — остаточная стоимость без учета переоценок.

$$Ос_0 = Пс \cdot Кг, \quad (2)$$

где Пс — первоначальная стоимость объекта на момент приобретения; Кг — коэффициент годности на момент выбытия объекта.

$$Кг = Ос_1 / Вс, \quad (3)$$

где $Ос_1$ — остаточная стоимость на момент выбытия объекта; Вс — восстановительная (первоначальная) стоимость объекта на момент выбытия.

Рассмотрим предлагаемую методику учета остаточной стоимости на примере 3.

Пример 3.

За исходные примем данные из примера 2.

Определим сумму переоценки, приходящуюся на остаточную стоимость.

Восстановительная стоимость после проведения переоценки составит 1 800 000 (1 000 000 × 1,8) р.

Согласно Положению по переоценке основных средств организаций по состоянию на 01.01. 2002 г. сумма износа основных средств определяется исходя из восстановительной стоимости, полученной в результате переоценки, и степени (процента) их износа по данным бухгалтерского учета до проведения переоценки по состоянию на 01.01. 2002 г. По данным примера процент износа — 10 % (100 000 / 1 000 000), следовательно, сумма переоцененной амортизации (переоцененной амортизированной стоимости) будет 180 000 р. (1 800 000 · 10 %), а сумма дооценки 80 000 р. (180 000 — 100 000).

Переоцененная остаточная стоимость будет 1 620 000 р. (1 800 000 — 180 000), таким образом, сумма дооценки остаточной стоимости составит 720 000 р. (1 620 000 — 900 000).

За 3 последующих года эксплуатации по объекту будет начислена амортизация в размере 540 000 р. (1 800 000 · 10 % · 3 г.).

Таким образом, остаточная стоимость на момент выбытия объекта составит 1 080 000 р. (1 800 000 – 180 000 – 540 000).

Коэффициент годности на момент выбытия объекта согласно формуле (3) составит 0,6 (1 080 000 / 1 800 000), тогда остаточная стоимость основного средства без учета переоценок по формуле (2) будет 600 000 р. (1 000 000 · 0,6).

Сумма переоценки, приходящаяся на остаточную стоимость согласно формуле (1) составит 480 000 р. (1 080 000 – 600 000).

Следовательно, остаточная стоимость в сумме фактически произведенных затрат составит 600 000 р. (1 080 000 – 480 000).

Записи, отражаемые в бухгалтерском учете, представлены в табл. 3.

Таблица 3. Предлагаемая методика бухгалтерского учета остаточной стоимости амортизируемого имущества

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, р.
Оприходование объекта	01	08	1 000 000
Начисление амортизации в течение года	23,25,26	02	100 000
Дооценка первоначальной стоимости	01	83	720 000
Дооценка начисленной амортизации	83	02	80 000
Начисление амортизации в течение трех лет после переоценки	23,25,26	02	540 000
Списание суммы начисленной амортизации	02	01	720 000
Списание остаточной стоимости в сумме фактически произведенных затрат	91/2	01	600 000
Списание суммы переоценки, приходящейся на остаточную стоимость	83	01	480 000
Списание самортизированной суммы переоценки	83	84	240 000
Финансовый убыток от списания	91/9	91/2	600 000

Как свидетельствуют данные примера 3, убыток предприятия в результате списания основных средств, подвергшегося переоценке, составил 600 000 р., как и в случае отсутствия переоценок (см. пример 1).

Таким образом, предлагаемая методика формирования финансового результата от выбытия объекта основных средств без учета сумм переоценки в его остаточной стоимости позволит не исказить действительную величину прибыли (убытка) от операционной деятельности предприятия, а также даст возможность достоверно отражать величину собственных средств субъекта хозяйствования, списывая с баланса фонд переоценки по выбывающим объектам.

Литература

1. Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета: Утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь, 30.05. 2003 г., № 89 // Глав. бухгалтер. 2003. № 35.
2. Международный стандарт финансовой отчетности № 16 “Основные средства” // Международные стандарты финанс. отчетности. М., 1998.
3. *Белуза М.Я.* Списание сумм переоценки при выбытии основных средств // Бухгалт. учет. 2000. № 15.