

Вопросы оценки основных средств

Владимир ВАНКЕВИЧ,
начальник управления методологии
бухгалтерского учета и отчетности
Министерства финансов Республики
Беларусь

Людмила ВОСКРЕСЕНСКАЯ,
аспирантка БГЭУ

В соответствии с Законом РБ «О бухгалтерском учете и отчетности» основной задачей бухгалтерского учета и отчетности является формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении. Подобная информация может быть получена только на основе объективной оценки всех активов, которыми располагает предприятие.

Согласно Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) оценка — это процесс определения денежных сумм, по которым элементы финансовой отчетности должны признаваться и вноситься в баланс и в отчет о прибылях и убытках. Оценка может осуществляться на основании:

- **фактической стоимости приобретения.** Активы учитываются по сумме уплаченных за них денежных средств или их эквивалентов, или по справедливой стоимости, предложенной за них на момент их приобретения;
- **восстановительной стоимости.** Активы отражаются по сумме денежных средств или их эквивалентов, которая должна быть уплачена в том случае, если такой же или эквивалентный актив приобретался в настоящее время;
- **возможной цены продажи (погашения).** Активы отражаются по сумме денежных средств или их эквивалентов, которая в настоящее время может быть выручена от продажи актива в нормальных условиях;

- **дисконтированной стоимости.** Активы отражаются по дисконтированной стоимости будущего чистого поступления денежных средств, которые, как предполагается, будут создаваться данным активом при нормальном ходе дел.

Значительный удельный вес среди всех активов организации занимают основные средства. Достоверность их оценки влияет, с одной стороны, на достоверность информации, отражаемой в балансе и характеризующей имущественное положение предприятия, а с другой стороны, на правильность определения финансового результата, при расчете которого учитываются амортизационные отчисления. В связи с этим в данной статье предлагается изучить вопросы оценки именно этих активов, приняв во внимание требования международных стандартов и действующий порядок оценки в Российской Федерации, что необходимо в условиях сближения учетных систем России и Беларуси.

Рассматривая вопросы оценки основных средств, необходимо выделять их первоначальную и последующую оценку. В свою очередь первоначальная оценка зависит от источника и способа поступления основных средств на предприятие.

Приобретение за плату. В соответствии с МСФО 16 «Основные средства» фактическая стоимость объема

основных средств, приобретаемого за плату, включает покупную цену, в том числе импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, а также любые прямые затраты по приведению актива в рабочее состояние для использования по назначению. Административные и другие накладные расходы не являются элементами фактической стоимости основных средств, если они не относятся непосредственно к приобретению актива или доведению его до рабочего состояния.

Стоимость основных средств, произведенных организацией, определяется на основе тех же принципов, что и при приобретении активов. Если компания производит аналогичные активы для продажи в ходе своей деятельности, стоимость актива обычно равна стоимости его производства для продажи. Таким образом, любая **внутренняя прибыль** при расчете стоимости таких основных средств исключается.

В соответствии с п.5 Положения по бухгалтерскому учету основных средств (утв. постановлением Министерства финансов РБ от 12.12.01 г. N 118) первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за денежные средства, признается сумма фактических затрат на приобретение, сооружение, изготовление, доставку и монтаж. Не включаются в фактические затраты общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме

случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств. Аналогичный порядок предусмотрен и в российском законодательстве.

В данной части вопроса по определению первоначальной стоимости основных средств принципиальных разногласий между МСФО, требованиями белорусского и российского законодательства не наблюдается. **Достаточным и необходимым условием включения затрат в первоначальную стоимость основных средств является их непосредственная связь с процессами приобретения (сооружения) оцениваемых активов.** Аналогичный порядок предусмотрен и в российском законодательстве.

В п.7 Положения по бухгалтерскому учету основных средств при перечислении затрат, которые включаются в первоначальную стоимость основных средств, указаны проценты за кредит. Данное положение не противоречит требованиям международных стандартов, хотя и не квалифицируется ими как основной порядок ведения бухгалтерского учета, а только как альтернативный, что закреплено в МСФО 23 «Затраты по займам».

Одним из наиболее спорных вопросов первоначальной оценки основных средств, поступающих за плату, является вопрос включения (не включения) в их стоимость курсовых разниц, возникающих при переоценке кредиторской задолженности по приобретению основных средств, выраженной в иностранной валюте.

В системе международных стандартов вопросы, связанные с порядком учета курсовых разниц, регулируются МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов». Данный стандарт предусматривает два метода учета курсовых разниц:

- 1) нормативный метод;
- 2) разрешенный альтернативный метод.

Согласно нормативному методу, курсовые разницы, возникающие при

погашении денежных статей или при представлении в отчетности денежных статей компании по курсам, отличным от тех, по которым они были первоначально признаны в предшествующих периодах, должны признаваться в качестве дохода или расхода в периоде их возникновения. Альтернативный метод учета курсовых разниц предусматривает возможность их капитализации.

В России вопрос учета курсовых разниц, возникающих при приобретении основных средств, урегулирован в п.8 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств». В нем сказано, что фактические затраты на приобретение и сооружение основных средств определяются (уменьшаются или увеличиваются) с учетом суммовых разниц. При этом под суммовой разницей понимается разница между рублевой оценкой выраженной в иностранной валюте кредиторской задолженности по оплате основных средств, исчисленной по курсу Центрального Банка на дату принятия ее к бухгалтерскому учету, и рублевой оценкой этой кредиторской задолженности, исчисленной по официальному курсу на дату ее погашения. Прямого указания на момент завершения капитализации суммовых (курсовых) разниц и начала отнесения их на расходы отчетного периода ПБУ 6/01 не содержит. В то же время согласно п. 14 этого документа, изменение первоначальной стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается только в случаях их достройки, дооборудования, реконструкции, частичной ликвидации и переоценки. Следовательно, можно предположить, что после завершения капитальных вложений и принятия основных средств к бухгалтерскому учету включение в их стоимость суммовых (курсовых) разниц прекращается и по аналогии с процентами по кредитам на приобретение основных средств, они начинают относиться на расходы отчетного периода.

В Республике Беларусь в настоящее время в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету имущества и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте (утв. постановлением Министерства финансов РБ от 17.07.00 г. N 78) курсовые разницы, возникающие при переоценке выраженной в иностранной валюте кредиторской задолженности по основным средствам, относятся до ввода основных средств в эксплуатацию на увеличение стоимости капитальных вложений, после ввода — непосредственно на увеличение стоимости основных средств.

Анализируя соответствие изложенного порядка требованиям международных стандартов, необходимо отметить следующее. В МСФО 16 «Основные средства», п.23 сказано, что последующие затраты, относящиеся к объекту основных средств, который уже был признан, должны увеличивать его балансовую стоимость только в том случае, 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. При этом к улучшениям, которые ведут к увеличению будущих экономических выгод, отнесены:

- модификация объекта основных средств, увеличивающая срок его полезной службы, включая повышение его мощности;
- усовершенствование деталей и узлов машин для достижения значительного улучшения качества выпускаемой продукции;
- внедрение новых производственных процессов, обеспечивающих значительное сокращение ранее рассчитанных производственных затрат.

Можно предположить, что курсовые разницы, связанные с переоценкой кредиторской задолженности по основным средствам, никак не влияют на возможность увеличения будущих выгод от использования данных объектов. Значит, после признания основных средств их следовало бы относить на затраты отчетного периода. Таким образом, вопрос учета курсовых разниц по основным средствам в нашей республике требует дальнейшего рассмотрения и возможного изменения с целью дальнейшего реформирования отечественного учета согласно требований международных стандартов.

Приобретение в обмен на другие активы. МСФО 16 «Основные средства» допускает приобретение основных средств в обмен на другой или аналогичный актив. В первом случае стоимость получаемого объекта устанавливается исходя из его справедливой стоимости, которая в свою очередь должна быть равна справедливой стоимости обмениваемого актива. Во втором случае — исходя из стоимости передаваемых активов.

В Российской Федерации первоначальной стоимостью основных средств, полученных по бартерным договорам, признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией. При невозможности установить стоимость таких ценностей оценка поступающих основных средств определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты основных средств.

В соответствии с постановлением Совета Министров РБ «О вопросах ценообразования при проведении товарообменных операций» от 03.04.2000 г. N 405 (с изм. и доп. от 03.04.2000 г. N 447 и от 09.04.01 г. N 490) и согласно п.11 Положения по бухгалтерскому учету основных средств, первоначальной стоимостью объектов основных средств, приобретенных в обмен на другое имущество, признается стои-

мость обмениваемого имущества, по которой оно было отражено в бухгалтерском учете.

Как следует из приведенных документов, порядок определения первоначальной стоимости имущества, полученного по товарообменным операциям, в Российской Федерации в большей мере приближен к требованиям международных стандартов, так как, хотя не прямо, но все-таки допускает оценку поступающих основных средств исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные активы, то есть исходя из стоимости **поступающего**, а не **обмениваемого** имущества. Он также отвечает положениям МСФО 18 «Выручка», согласно которому обмен товаров или услуг на аналогичные товары или услуги признается операцией, создающей выручку, а следовательно, и финансовый результат. При этом выручка оценивается по справедливой стоимости **полученных**, а не **обмениваемых** товаров или услуг. Таким образом, можно констатировать, что по данному вопросу требования отечественного законодательства не отвечают требованиям международных стандартов и, в случае трансформации отчетности отечественных предприятий в соответствии с принципами международных стандартов, необходимо пересчитывать стоимость полученных по бартерным контрактам основных средств с учетом экспертной оценки их реальной справедливой стоимости на дату проведения товарообменной операции. Последняя может значительно отличаться от той стоимости, по которой данные ценности числились в балансе у передающей стороны и были приняты на баланс стороны принимающей.

Безвозмездное поступление основных средств. Операция дарения между двумя независимыми юридическими лицами является достаточно нетипичной для экономики с развитыми рыночными отношениями, и не нашла детального отражения в МСФО 16 «Основные средства». В §16 данно-

го документа только сказано, что балансовая стоимость основных средств может быть уменьшена на сумму полученных правительственных субсидий в соответствии с МСФО 20 «Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи». В свою очередь, согласно §23 МСФО 20 «Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи» правительственная субсидия в виде недежного актива должна оцениваться по его справедливой стоимости.

Как в Республике Беларусь, так и в Российской Федерации стоимость безвозмездно поступивших основных средств оценивается по рыночной стоимости на дату их оприходования. Некоторые различия между отечественным и российским законодательством в данном вопросе касается источников информации о рыночных ценах. В частности, в соответствии с п.25 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств в России такая информация в письменной форме может быть получена от организаций-изготовителей, органов государственной статистики, торговых инспекций, а также из средств массовой информации, специальной литературы и на основании экспертных заключений. В Республике Беларусь перечень источников информации о рыночной стоимости безвозмездно полученных основных средств несколько меньше. Согласно п.38 Инструкции о порядке бухгалтерского учета основных средств он включает: данные от организаций-изготовителей, сведения об уровне цен, имеющиеся у органов министерства экономики, экспертные заключения о стоимости объектов основных средств.

Кроме того, существует одно общее замечание, относящееся к порядку определения первоначальной стоимости основных средств, полученных по товарообменным операциям и безвозмездно. Инструкцией о порядке бухгалтерского учета основных средств (пп. 39, 42) отечественным

предприятиям предоставлена возможность отражать затраты **по доставке** названных объектов в составе капитальных вложений и в последующем амортизировать согласно действующему законодательству. В Российской Федерации в п.11 Положения по бухгалтерскому учету основных средств сказано, что в первоначальную стоимость полученных безвозмездно и в порядке товарообменных операций основных средств включаются **фактические затраты на доставку объектов и приведение их в состояние, пригодное для использования**. То есть, российские предприятия могут включать в первоначальную стоимость данных объектов не только расходы по доставке, но и расходы на проведение погрузочно-разгрузочных работ и т.д. Более узкая формулировка, приведенная в Инструкции о порядке бухгалтерского учета основных средств, лишает отечественных предприятий данной возможности или, по крайней мере, ставит этот вопрос под сомнение.

После первоначальной оценки основные средства подлежат последующей оценке, которая может явиться следствием осуществления последующих затрат и переоценки.

Изменение первоначальной стоимости основных средств в результате осуществления последующих затрат. При рассмотрении вопроса включения в первоначальную стоимость основных средств курсовых разниц в данной статье уже приводился перечень мероприятий, ведущих к существенному улучшению эксплуатационных характеристик основных средств, затраты по которым могут быть включены в первоначальную стоимость усовершенствованных объектов.

Как в России, так и в Республике Беларусь применяется аналогичный требованиям международных стандартов подход. Согласно п.70 Инструкции о порядке бухгалтерского учета основных средств все затраты, связанные с улучшением основных средств подразделяются на две группы:

- 1) затраты на проведение мероприятий, ведущих к продлению срока службы основных средств и повышению их производительности;
- 2) затраты на проведение мероприятий, направленных на поддержание основных средств в рабочем состоянии.

К первой группе мероприятий относятся: модернизация, дооборудование, техническое перевооружение, реконструкция и достройка основных средств, затраты по которым относятся на увеличение их первоначальной стоимости; ко второй группе — текущих и капитальный ремонты, затраты по которым включаются в издержки производства и обращения.

Последующая оценка основных средств. МСФО 16 «Основные средства» предлагает два варианта последующей оценки основных средств: основной и альтернативный. Согласно основному подходу после первоначального признания основных средств их стоимость не подлежит дальнейшему изменению. Альтернативный подход допускает учет основных средств по справедливой стоимости, то есть предполагает их переоценку, которая должна проводиться достаточно регулярно, чтобы балансовая стоимость существенно не отличалась от справедливой стоимости на отчетную дату.

В Республике Беларусь и Российской Федерации предусмотрен именно последний альтернативный вариант оценки. При этом восстановительная стоимость переоцениваемых объектов может быть определена индексным либо прямым методом. В соответствии с Положением о порядке переоценки основных средств организаций по состоянию на 1 января 2002 г. метод прямого счета базируется на ценах, сложившихся на 01.01.02 г. на новые объекты, аналогичные оцениваемым. В соответствии с международными стандартами при переоценке основных средств должна

приниматься не цена покупки аналогичного нового объекта, а справедливая стоимость переоцениваемого, равная сумме, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию сторонами. То есть действующий в республике порядок определения восстановительной стоимости основных средств, основывающийся на ценах на новые аналогичные объекты, не соответствует порядку, установленному международными стандартами, базирующемуся на возможной цене продажи актива. В этом случае согласно МСФО 36 «Обесценение активов» после завершения переоценки необходимо проводить тест на обесценение основных средств исходя из их справедливой стоимости. Возможный при этом убыток должен относиться на уменьшение результатов переоценки.

Таким образом, в данной статье были рассмотрены вопросы первичной и последующей оценки основных средств в соответствии с требованиями международных стандартов и исходя из нормативных документов, действующих в Республике Беларусь и Российской Федерации. Результаты анализа обобщены в таблице. В ней отражены основные аспекты, по которым наблюдается несоответствие между действующим порядком оценки основных средств в Республике Беларусь, Российской Федерации и порядком, рекомендуемым МСФО. Их выявление и исправление определяет важнейшие направления реформирования действующей в республике методики оценки внеоборотных активов исходя из развития интеграционных процессов между Республикой Беларусь и Российской Федерацией и внедрения в отечественную систему учета требований и рекомендаций международных стандартов.

Сравнительная характеристика

методов оценки основных средств в Республике Беларусь, Российской Федерации и в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности

Условия оценки	Международные стандарты финансовой отчетности	Российская Федерация	Республика Беларусь	Рекомендуемый порядок оценки
Приобретение основных средств за плату	Оценка производится исходя из суммы фактических затрат, связанных с приобретением (созданием) основных средств. Согласно основному варианту учета проценты по займам и курсовые разницы по основным средствам относятся на расходы отчетного периода. В соответствии с альтернативным вариантом эти затраты могут включаться в первоначальную стоимость основных средств до ввода активов в эксплуатацию.	Соответствует требованиям международных стандартов. В отношении учета процентов по кредитам и курсовых разниц по основным средствам применяется альтернативный вариант учета.	В целом соответствует требованиям международных стандартов. Спорным остается вопрос включения курсовых разниц в первоначальную стоимость введенных в эксплуатацию основных средств.	Учитывать курсовые разницы по основным средствам после ввода их в эксплуатацию в составе расходов отчетного периода.
Поступление основных средств по товарообменным операциям	При поступлении основных средств в обмен на товары и услуги эти основные средства оцениваются исходя из их справедливой стоимости. При поступлении основных средств в обмен на аналогичные активы поступающие основные средства оцениваются по стоимости передаваемых активов.	Первоначальной стоимостью основных средств признается стоимость ценностей, переданных организацией. При невозможности установить стоимость таких ценностей оценка поступающих основных средств определяется исходя из их рыночной стоимости.	Основные средства оцениваются исходя из учетных цен активов, передаваемых организацией в обмен на основные средства.	При поступлении основных средств в обмен на товары и услуги оценивать эти основные средства исходя из их рыночной стоимости.
Безвозмездное поступление основных средств	Оценка производится на основании справедливой стоимости поступающего актива.	Оценка производится на основании рыночной стоимости поступающего актива. Все затраты по приведению основных средств в состояние, пригодное для эксплуатации, включаются в их первоначальную стоимость.	Оценка производится на основании рыночной стоимости поступающего актива. Затраты по доставке основных средств включаются в их первоначальную стоимость.	Включать в первоначальную стоимость безвозмездно полученных основных средств все затраты по приведению их в состояние, пригодное для эксплуатации.
Переоценка основных средств	В качестве альтернативного варианта учета допускается переоценка основных средств по их справедливой рыночной стоимости.	Организации имеют право переоценивать основные средства по восстановительной стоимости, то есть по цене приобретения аналогичного нового актива.	Организации имеют право переоценивать основные средства по восстановительной стоимости, то есть по цене приобретения аналогичного нового актива.	Проводить переоценку основных средств исходя из их справедливой рыночной стоимости на дату переоценки по решению собственника.