

ОТЛИЧИЯ ОТРАЖЕНИЯ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ ОБЕСЦЕНЕНИЯ И ПЕРЕОЦЕНКИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Д.А. Статкевич канд. экон. наук., доцент УО «БГЭУ»

РЕЗЮМЕ. В настоящее время в нашей стране идет активное внедрение международных стандартов ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности. При этом возникает много вопросов, касающихся отличий действующих в Республике Беларусь методов и способов ведения учета от методов и способов, принятых в международной практике. В статье рассмотрено на примере проведение обесценения основных средств, которое является относительно новой процедурой для белорусских бухгалтеров, и приведены отличия между обесценением и переоценкой.

REFLECTION OF DIFFERENCES IN ACCOUNTING AND IMPAIRMENT LOSSES OF FIXED ASSETS

D.A. Statkevich Ipad for cand. Economics. Science.,
Associate Professor EE «BGEU»

RESUME. At present, our country is in the active implementation of international standards of accounting and financial reporting. This raises many questions about the differences existing in the Republic of Belarus less ods and techniques of accounting methods and techniques accepted in international practice. The paper considers the example of carrying out an impairment of fixed assets, which swarm is a relatively new procedure for Belarusian accountants, and given the differences between depreciation and revaluation.

Введение. В международной практике последующая оценка основных средств осуществляется по первоначальной стоимости (базовый подход) или по переоцененной стоимости (альтернативный подход). При модели учета по первоначальной стоимости объект основных средств учитывается по его первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения. При модели учета по переоцененной стоимости объект основных средств учитывается по переоцененной величине, равной его справедливой стоимости на дату переоценки, за вычетом любой накопленной впоследствии амортизации и любых накопленных впоследствии убытков от обесценения. Переоценки должны производиться регулярно, чтобы балансовая стоимость существенно не отличалась от справедливой стоимости. В белорусском законодательстве с введением в действие постановления Министерства финансов Республики Беларусь № 26 от 30 апреля 2012 г. «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» организациям разрешено отражать в бухгалтерском учете обесценение основных средств. Поскольку при проведении переоценки может быть уценка основного средства, то актуальным является вопрос о том, какая разница между обесценением и уценкой основного средства.

Основная часть. Согласно белорусскому законодательству основные средства после принятия к бухгалтерскому учету могут учитываться:

- по первоначальной стоимости, если проведение переоценки не является обязательным в соответствии с законодательством;
- по переоцененной стоимости.

Организация вправе на основании решения руководителя организации 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 процентов) 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 Национальным банком Республики Беларусь.

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.

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 [7, 8, 10].

Сумма обесценения основного средства, учитываемого по первоначальной стоимости, отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 4 «Прочие расходы» и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» (отдельный субсчет). Сумма восстановления обесценения основного средства, учитываемого по первоначальной стоимости, отражается по дебету счета 02 «Амортизация основных средств» (отдельный субсчет) и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы».

Если основное средство учитывается по переоцененной стоимости без применения обесценения, результаты проведенной в отчетном периоде переоценки (дооценка) отражаются в бухгалтерском учете в следующем порядке. Сумма дооценки основного средства отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в той мере, в которой она восстанавливает сумму уценки данного основного средства, ранее отраженную на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Оставшаяся сумма дооценки основного средства отражается на счете 83 «Добавочный капитал». Указанные хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете следующими записями (табл. 1)

Если основное средство учитывается по переоцененной стоимости без применения обесценения, результаты проведенной в отчетном периоде переоценки (уценка) отражаются в бухгалтерском учете в следующем порядке. Сумма уценки основного средства относится в уменьшение добавочного фонда в пределах имеющегося его остатка по данному основному средству, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данного основного средства. Оставшаяся сумма уценки основного средства отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Указанные хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете следующими записями (табл. 2)

Если основное средство учитывается по переоцененной стоимости с применением обесценения, сумма его обесценения отражается в бухгалтерском учете следующим образом (табл. 3)

При проверке объекта на обесценение и определении возмещаемой величины важно правильно рассчитать ценность от использования основного средства, ценность от выбытия основного средства по окончании срока полезного использования, предполагаемые расходы, непосредственно связанные с реализацией основного средства. Ценность от использования основного средства можно рассчитать, если основное средство приносит прямую экономическую выгоду (например, станок произво-

Таблица 1.

Бухгалтерские записи по отражению дооценки основного средства, учитываемого по переоцененной стоимости без применения обесценения

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражена сумма восстановления уценки первоначальной стоимости основного средства	01	91\1
Отражена сумма восстановления уценки накопленной амортизации основного средства	91\4	02
На оставшуюся сумму дооценки первоначальной стоимости основного средства	01	83
На оставшуюся сумму дооценки накопленной амортизации основного средства	83	02
Если сумма уценки основного средства ранее не была отражена на счете 91 "Прочие доходы и расходы", то вся сумма дооценки данного основного средства отражается на счете 83 "Добавочный капитал". Указанные хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете:		
На сумму дооценки первоначальной стоимости основного средства	01	83
На сумму дооценки накопленной амортизации основного средства	83	02

Таблица 2.

Бухгалтерские записи по отражению уценки основного средства, учитываемого по переоцененной стоимости без применения обесценения

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражена сумма уценки первоначальной стоимости основного средства в пределах имеющегося остатка добавочного фонда по данному основному средству	83	01
Отражена сумма уценки накопленной амортизации основного средства в пределах имеющегося остатка добавочного фонда по данному основному средству	02	83
На оставшуюся сумму уценки первоначальной стоимости основного средства	91\4	01
На оставшуюся сумму уценки накопленной амортизации основного средства	02	91\1
Если по основному средству не имеется остаток добавочного фонда, образовавшийся в результате ранее проведенных переоценок данного основного средства, то вся сумма уценки данного основного средства отражается на счете 91 "Прочие доходы и расходы". Указанные хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете:		
На сумму уценки первоначальной стоимости основного средства	91\4	01
На сумму уценки накопленной амортизации основного средства	02	91\1

Таблица 3.

Бухгалтерские записи по отражению обесценения основного средства, учитываемого по переоцененной стоимости с применением обесценения

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Отражена сумма обесценения основного средства в пределах имеющегося остатка добавочного фонда по данному основному средству, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данного основного средства	83	02
На оставшуюся сумму обесценения основного средства	91/4	02/отдельный субсчет
На сумму восстановления обесценения основного средства, ранее отраженную на счете 91 "Прочие доходы и расходы"	02\отдельный субсчет	91/1
На оставшуюся сумму восстановления обесценения основного средства	02\отдельный субсчет	83
Отражается сумма обесценения основного средства, по которому не имеется остаток добавочного фонда, образовавшийся в результате ранее проведенных переоценок данного основного средства	91/4	02\отдельный субсчет
Отражается сумма восстановления обесценения вышеуказанного основного средства	02\отдельный субсчет	91/1

дит только определенный вид продукции или осуществляется сдача основного средства в аренду). Когда объект основных средств используется для ремонта, обслуживания других основных средств, для управленческих нужд организации, то прямой экономический эффект от его использования рассчитать невозможно [1, 2, 4].

Приведенную (дисконтированную) стоимость будущих денежных потоков (PV) можно определить по формуле:

$$PV = \frac{FV}{(1 + r)^n}, \quad (1)$$

где *FV* - сумма будущих денежных потоков;

r - ставка процента в виде десятичной дроби (например, 10% = 0,1);

n - количество лет в расчетном периоде.

Ценность от выбытия основного средства по окончании срока полезного использования рассчитывается только в том случае, если на дату отражения в бухгалтерском учете обесценения основного средства до окончания срока его предполагаемой реализации остается не более 5 лет. В противном случае (например, объект основных средств приобретен в 2009 году, обесценение отражается в 2013 году, срок полезного использования объекта - 15 лет, и предполагается реализация после полного износа объекта основных средств) ценность от выбытия основного средства по окончании срока полезного использования не рассчитывается.

Размер предполагаемых расходов, непосредственно связанных с реализацией основного средства, не должен и не может быть точным, поскольку данные расходы являются предполагаемыми и определяются организацией самостоятельно с учетом имеющихся у нее сведений о том, какие расходы необходимо осуществить, а также их ориентировочной стоимости. К таким расходам можно отнести необходимость платы за оформление перехода права собственности на объект, необходимость несения расходов по демонтажу и транспортировке объекта основных средств, необходимость проведения оценки перед отчуждением объекта основных средств и иные расходы [6].

Рассмотрим порядок расчета и отражения в бухгалтерском учете обесценения на примере.

Пример. Допустим, у организации есть станок, первоначальная стоимость которого составляет 400 млн. руб., в т.ч. сумма переоценки 40 млн. руб., сумма накопленной амортизации 200 млн. руб., в т.ч. сумма переоценки 20 млн. руб., текущая рыночная стоимость станка 150 млн. руб. Станок производит продукцию А. Предполагается использовать станок 5 лет и потом его продать. За каждый год в течение 5 лет организация планирует получать выручку от реализации продукции А 30 млн. руб. в год. Возможная цена реализации станка составляет 15 млн. руб., сумма предполагаемых расходов, непосредственно связанных с реализацией станка, составляет 5 млн. руб. Рыночная ставка процента (ставка дисконтирования) составляет 20 %.

Остаточная стоимость станка 200 млн. руб. (400 млн. руб. – 200 млн. руб.), в т.ч. сумма переоценки 20 млн. руб. (40 млн. руб. – 20 млн. руб.).

Для того, чтобы получить приведенную дисконтированную стоимость будущих денежных потоков необходимо произвести расчет по выше приведенной формуле:

$$\frac{30 \text{ млн. руб.}}{(1 + 0,2)} + \frac{30 \text{ млн. руб.}}{(1 + 0,2)^2} + \frac{30 \text{ млн. руб.}}{(1 + 0,2)^3} + \frac{30 \text{ млн. руб.}}{(1 + 0,2)^4} + \frac{30 \text{ млн. руб.}}{(1 + 0,2)^5} =$$

$$= 25 \text{ млн. руб.} + 21 \text{ млн. руб.} + 17 \text{ млн. руб.} + 14 \text{ млн. руб.} + 12 \text{ млн. руб.} =$$

$$= 89 \text{ млн. руб.}$$

Приведенная (дисконтированная) стоимость будущих денежных потоков от выбытия станка по окончании срока полезного использования рассчитывается следующим образом:

$$\frac{(15 \text{ млн. руб.} - 5 \text{ млн. руб.})}{(1 + 0,2)^5} = 4 \text{ млн. руб.}$$

Таким образом:

- текущая рыночная стоимость основного средства за вычетом предполагаемых расходов, непосредственно связанных с его реализацией, составляет 147 млн. руб. (150 млн. руб. - 3 млн. руб.);
- ценность использования основного средства (ценность от использования и ценность от выбытия основного средства) составляет 93 млн. руб. (89 млн. руб. + 4 млн. руб.).

Возмещаемой стоимостью будет являться наибольший из двух вышеуказанных показателей, т.е. возмещаемая стоимость основного средства будет равна 147 млн. руб.;

- далее необходимо сравнить возмещаемую и остаточную стоимость объекта основных средств. Для возможности отражения обесценения основного средства необходимо, чтобы возмещаемая стоимость объекта основных средств была меньше, чем остаточная стоимость объекта основных средств, отраженная в регистрах бухгалтерского учета.

В том случае, если возмещаемая стоимость основного средства больше, чем его остаточная стоимость, вести речь об обесценении основного средства и отражении в бухгалтерском учете обесценения основного средства нельзя.

В рассматриваемом примере возмещаемая стоимость (147 млн. руб.) меньше остаточной стоимости (200 млн. руб.) С учетом данного обстоятельства организация вправе отразить в бухгалтерском учете обесценение основного средства;

- далее необходимо определить сумму обесценения основного средства и отразить ее на счетах бухгалтерского учета. Сумма обесценения определяется как сумма превышения остаточной стоимости над возмещаемой стоимостью: 200 млн. руб. – 147 млн. руб. = 53 млн. руб.

Обесценение в пределах имеющегося остатка добавочного капитала по основному средству отражается бухгалтерской записью:

- Дебет сч. 83 «Добавочный капитал»; Кредит сч. 02 «Амортизация основных средств»/ субсчет «Обесценение основных средств» - 20 млн. руб.

Оставшаяся сумма обесценения 33 млн. руб. (53 млн. руб. – 20 млн. руб.) отражается следующей бухгалтерской записью:

- Дебет сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсч. 4 «Прочие расходы»; Кредит сч. 02 «Амортизация основных средств»/ субсчет «Обесценение основных средств» - 33 млн. руб..
- Дебет сч. 02 «Амортизация основных средств»; Кредит сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсч. 1

«Прочие доходы» - на сумму уценки накопленной амортизации основного средства.

Приведенный материал позволяет выделить следующие отличия между обесценением и переоценкой основных средств:

1) в международной практике обесценение обязательно должно проводиться, когда балансовая стоимость основных средств выше возмещаемой величины, а уценка может и не возникнуть, если переоценка не проводилась. В нашей стране проведение обесценения не является обязательным, а проведение переоценки зданий и некоторых других видов основных средств является обязательным.

2) существует разница в отражении на счетах бухгалтерского учета уценки и обесценения. Так, в пределах имеющегося остатка добавочного капитала по основному средству, уценка отражается бухгалтерской записью:

- Дебет сч. 83 «Добавочный капитал»; Кредит сч. 01 «Основные средства» - отражена сумма уценки первоначальной стоимости основного средства.

- Дебет сч. 02 «Амортизация основных средств»; Кредит сч. 83 «Добавочный капитал» - отражена сумма уценки накопленной амортизации основного средства.

Обесценение в пределах имеющегося остатка добавочного капитала по основному средству отражается бухгалтерской записью:

- Дебет сч. 83 «Добавочный капитал»; Кредит сч. 02 «Амортизация основных средств»/ субсчет «Обесценение основных средств» - отражена сумма обесценения основного средства.

При полном использовании остатка добавочного капитала по основному средству, уценка отражается бухгалтерской записью:

- Дебет сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсч. 4 «Прочие расходы»; Кредит сч. 01 «Основные средства» - отражена сумма уценки первоначальной стоимости основного средства.

- Дебет сч. 02 «Амортизация основных средств»; Кредит сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсч. 1 «Прочие доходы» - на сумму уценки накопленной амортизации основного средства.

При полном использовании остатка добавочного капитала по основному средству, обесценение отражается бухгалтерской записью:

- Дебет сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсч. 4 «Прочие расходы»; Кредит сч. 02 «Амортизация основных средств»/ субсчет «Обесценение основных средств» - отражена сумма обесценения основного средства.

3) Переоценка проводится при условии достижения индекса цен производителей промышленной продукции производственно-технического назначения, исчисляемого и публикуемого Национальным статистическим комитетом за октябрь текущего года к месяцу, предшествующему дате последней переоценки, величины 103 процента и более тремя методами: методом прямой оценки, методом пересчета валютной стоимости и индексным методом. В отличие от переоценки об обесценении основного средства свидетельствует целый ряд признаков, который не является исчерпывающим: значительное (более чем на 20 процентов) уменьшение текущей рыночной стоимости основного средства, существенные изменения в технологической, рыночной, экономической среде, в которой функционирует организация, увеличение рыночных процентных ставок и т.д. При проверке на обесценение

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учебник /Я. В. Соколов и др. – М.: ТК Велби: Проспект, 2007.
2. Гетьман, В. В. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник / В. В. Гетьман - М.: Финансы и статистика, 2009.
3. Методика трансформации бухгалтерской отчетности в формат МСФО: учебник / Д. А. Панков, Ю. Ю. Кухто. – Минск «Изд-во Гревцова», 2008.
4. Палий, В. Ф. Международные стандарты учета и отчетности: учебник / В.Ф. Палий. – М.: Инфра-М, 2011.
5. Палий, В.Ф. Международные стандарты отчетности – Условие прозрачного управления предприятиями / В. Ф. Палий // Проблемы теории и практики управления. – 2000. - № 3.
6. Рыбак, Т.Н. Бухгалтерский учет инвестиционной недвижимости в 2013 году / Комментарий законодательства // СПС «Консультант Плюс» [Электронный ресурс] – Минск, 2013. – Дата доступа: 20.05.2013.
7. Соловьева, О.В. Международная практика учета и отчетности: учебник / О. В. Соловьева - М.: ИНФРА-М, 2004.
8. Учебник по международным стандартам / под ред. Л. В. Горбатовой. - 4-е изд., перераб. - М.: Бухгалтерский учет, 2006.
9. Epstein, B. J. Interpretation and Application of International Accounting Standards / B. J. Epstein, A. A. Mirza. - New York: John Wiley and Sons, 1998.
10. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь № 26 от 30 апреля 2012 г. «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» // СПС «Консультант Плюс» [Электронный ресурс] – Минск, 2013. – Дата доступа: 20.05.2013.

сценение объекта и расчете ценности его использования организациям в нормативных документах не предложены какие-либо методы и способы.