

## ЭВОЛЮЦИЯ УЧЕТА ПЕРЕОЦЕНКИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

А.М. Галайда

Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова

Результативность размещения инвестиций зависит от правильной оценки показателей деятельности экономического субъекта, которая базируется на объективной информации о состоянии внеоборотных активов и реальных источниках их финансирования в фондоемких производствах. Качество этих данных зависит не только от учета и принятия на баланс средств производства, но и от порядка проведения и отражения в бухгалтерском учете обязательных и добровольных переоценок основных средств в течении всего периода их эксплуатации. Критический анализ истории учета переоценок этих активов способствует эффективности финансовых вложений, восстановлению и наращиванию производственного потенциала.

**Ключевые слова:** *нормативно-правовое регулирование обязательной и добровольной переоценки основных средств, бухгалтерский учет операций по дооценке и уценке основных средств, добавочный капитал, отражение результатов переоценки основных средств.*

Фундаментальной основой возникновения категории переоценки является научно-технический прогресс, под воздействием которого производительные силы и производственные отношения в обществе совершенствовались, что приводило к созданию новых, более производительных средств производства по сравнению с прежними. В результате старое производственное оборудование в конкурентной борьбе с новым проигрывало с позиции цены и производительности. Возникла объективная необходимость в определении стоимостной категории, способной квалифицировать величину расходов по восстановлению устаревших аналогичных активов на конкретный временной исторический момент.

В СССР переоценка основных средств, с целью определения их восстановительной стоимости под воздействием научно-технического прогресса проводились по состоянию на 01.01.1925г, на 01.01.1960г, на 01.01.1972г. И это были, как правило, уценки этих активов, так как коэффициент переоценки был меньше единицы.

С 1992 года в Российской Федерации уже в условиях научно-технического регресса стали проводиться обязательные переоценки основных средств, которые являлись дооценками, так как коэффициент переоценки был всегда больше единицы. Нормативно-правовой базой этого были Постановления Правительства РФ, план счетов финансово-хозяйственной деятельности предприятий, утвержденный приказом Минфина СССР от 01.11.91г. № 56 и Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/97, утвержденное приказом Минфином РФ от 03.09.97г. № 65н.

Первая обязательная переоценка основных средств была произведена в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 14.08.92г. № 595 по состоянию на 01.07.92г. Результаты этой переоценки были приняты к учету на увеличение уставного капитала, и на счета бухгалтерского учета дооценка должна была отражаться бухгалтерской проводкой Дебет «Основные средства» Кредит «Уставный капитал». А доначисление пересчитанной амортизации проводкой Дебет «Уставный капитал» Кредит «Амортизация основных средств».

Для реализации данного Постановления было установлено три временных момента приобретения основных средств – до 1991 года, в 1991 году и в 1992 году. Средний коэффициент (индекс) дооценки соответственно составил – 30, 15 и 1. В результате объекты приобретенные в 1992 году не попали под эту переоценку. Порядок пересчета начисленной амортизации на основные средства в этом постановлении не был определен, но по последующим переоценкам он был установлен в размере того же коэффициента, что и по дооценке объектов. Это делалось для приведения к репрезентативности показателей за счет того же источника нереальных доходов, которые возникали по результатам переоценки. Возникла еще одна проблема – предоставление в налоговые органы бухгалтерской финансовой отчетности.

В отчетности на конец отчетного периода основные средства были представлены без учета переоценки, а на первое число нового отчетного периода они должны были быть указаны по новой восстановительной стоимости. В итоге, на многих организациях результаты переоценки отражались механически, без применения бухгалтерских проводок, путем проставления новой стоимости этих активов в новом балансе. И получалось, что организация заканчивала отчетный период с одними результатами, а новый отчетный период начинала с другими показателями. Только в 1996 году по итогам третьей обязательной переоценки Минфин РФ разъяснил порядок принятия к учету результатов переоценки в межотчетный период, путем записи на счетах бухгалтерского учета в главной книге.

Итогом третьей переоценки стало увеличение стоимости средств производства в среднем приблизительно в 20 раз. Это явилось причиной увеличения во столько же раз и суммы начисляемой амортизации, что привело к уменьшению прибыли экономических субъектов, и которые, с целью сохранения своих доходов, стремительно увеличили продажную цену своей продукции (работ, услуг) и тем самым сохранили свой бизнес-интерес. Это было возможно благодаря тому, что на этот период времени еще не был сформирован рынок и практически все производители были монополистами. Следствие – увеличение цены, галопирующая инфляция и обнищание населения.

Вторая обязательная переоценка основных средств проводилась по Постановлению Правительства РФ от 25.11.93г. № 1233 по состоянию на 01.01.94г. Для учета результатов этой переоценки Минфин РФ рекомендовал открыть на счете «Уставный капитал» субсчет «Добавочный капитал» и на счетах бухгалтерского учета дооценка должна была отражаться проводками Дебет «Основные средства» Кредит «Уставный капитал» субсчет «Добавочный капитал». Доначисление пересчитанной амортизации бухгалтерской записью Дебет «Уставный капитал» субсчет «Добавочный капитал» Кредит «Амортизация основных средств». В соответствии с этой переоценкой индекс (коэффициент) пересчета учетной стоимости основных средств составлял в среднем 15, что привело к очередному увеличению восстановительной стоимости этих активов и суммы начисленной амортизации. Особенностью этой переоценки было то, что к этому моменту рыночная цена в стране уже сформировалась и поэтому автоматически увеличить продажную цену своей продукции (работ, услуг) организации уже не могли, так как их продукция становилась неконкурентоспособной и возникала угроза банкротства. В особенно неблагоприятном экономическом положении оказались фондоемкие производства из-за того, что сумма начисленной амортизации от новой восстановительной стоимости основных средств стала значительно превышать выручку и, тем самым, приводить к убыткам отчетного периода. Как следствие этого стал уменьшаться поток оборотных средств, объем производимой продукции и, как результат, сворачивание производства. В данном Постановлении Правительства предусматривалась возможность применения понижающих коэффициентов в размере 0,75 и 0,5. Но это можно было сделать только по письменному разрешению Министерства экономики РФ и Министерства финансов РФ. В результате фондоемкие производства и отрасли не смогли получить таких разрешений и многие из них обанкротились и прекратили свою деятельность.

Третья обязательная переоценка основных средств проводилась по Постановлению Правительства РФ от 19.08.94г. № 967 по состоянию на 01.01.95г. Начиная с этой переоценки был изменен план счетов бухгалтерского учета и для учета результатов переоценки этих активов был рекомендован счет «Добавочный капитал» субсчет «Переоценка основных средств». Также было предложено результаты переоценки объектов занятых в социальной сфере отражать на счете «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Результаты переоценок объектов занятых в сфере производства продукции (работ, услуг) и в сфере управления принимались к учету проводкой Дебет «Основные средства» Кредит «Добавочный капитал» субсчет «Переоценка основных средств». Доначисление амортизации отражалось проводкой Дебет «Добавочный капитал» субсчет «Переоценка основных средств» Кредит «Амортизация основных средств». А по объектам социальной сферы Дебет «Основные средства» Кредит «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и Дебет «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» Кредит «Амортизация основных средств».

Особенностью этой переоценки было то, что исполнительным органам власти по согласованию с финансовыми органами дали право разрешать применять два способа переоценки – путем пересчета балансовой стоимости по коэффициентам (индексам) приведенным в Постановлении Правительства или путем прямого пересчета балансовой стоимости на основании экспертных заключений фирм оценщиков. Второй способ был некорректен, так как закон об оценочной деятельности был принят значительно позднее, только 1998 году. Средний коэффициент переоценки составил около 4.

Четвертая обязательная переоценка основных средств проводилась по Постановлению Правительства РФ от 25.11.95г. № 1148 по состоянию на 01.01.96г. Порядок отражения результатов переоценки этих активов на счетах бухгалтерского учета, как по объектам занятым в сфере производства и управления, так и по занятым в социальной сфере, был таким же, как и по предыдущей переоценке. Также было разрешено два способа переоценки – по индексам, установленным Правительством или экспертным заключениям о рыночной стоимости. Средний коэффициент переоценки составил около 2,8.

Начиная с этой переоценки организации стали привлекать оценщиков, с целью уменьшения налоговых платежей в бюджет. Так как начисляемая амортизация от восстановительной стоимости уменьшала налогооблагаемую прибыль, но одновременно увеличивалась среднегодовая стоимость (остаточная стоимость) этих активов, которая облагается налогом на имущество. Другим отрицательным фактором были затраты в виде вознаграждения оценщикам за экспертное заключение, так как в это время такие расходы не признавались для целей налогообложения.

Пятая (последняя) обязательная переоценка основных средств проводилась по Постановлению Правительства РФ от 08.12.96г. № 1442 по состоянию на 01.01.97г., но фактически она была принята к бухгалтерскому учету и отражена в отчетности по состоянию на 01.01.98г. На счетах бухгалтерского учета результаты этой переоценки отражались по тем же правилам, что две предыдущие переоценки. Однако был расширен круг критериев индексации балансовой стоимости путем дифференциации по типам зданий и сооружений, машин и оборудования и т.д., а так же по регионам, периодам изготовления (приобретения). Средний коэффициент переоценки составил 1,4. Но так как результаты этой переоценки не принимались для целей расчета налога на прибыль и налога на имущество, то они были приняты к учету только по состоянию на 01.01.98г.

Что касается возникновения постоянных и временных разниц, которые могли возникнуть из-за переоценки основных средств, то правила признания дооценки в бухгалтерском учете и для целей налогообложения были одинаковы.

Затраты связанные с оплатой услуг оценщиков по определению рыночной стоимости основных средств, которые несла организация, признавались для целей бухгалтерского учета и списывались на расходы. А для целей налогообложения не признавались, так как у организации была альтернатива самостоятельно проводить переоценку по Постановлению Правительства. В этой ситуации возникала в бухгалтерском учете постоянная разница.

По Постановлению Правительства РФ от 24.06.98г. № 667 с 1998 года была отменена обязательная переоценка основных средств и разрешена добровольная переоценка не только в сторону дооценки, но и в сторону уценки. Однако результаты добровольной переоценки признавались только для целей бухгалтерского учета, и не признавались для целей налогообложения по налогу на прибыль и по налогу на имущество. В бухгалтерском учете показывалась постоянная разница. Дополнительно было установлено условие, что если организация проведет добровольную переоценку, то в последующем она должна ее делать ежегодно.

Для учета результатов добровольной переоценки Минфин РФ рекомендовал использовать счет «Прибыли и убытки» по объектам, занятым в производстве и управлении, а по объектам социальной сферы сохранился прежний порядок. В случае дооценки основных средств нужно было делать запись Дебет «Основные средства» Кредит «Прибыли и убытки», а на сумму доначисленной амортизации Дебет «Прибыли и убытки» Кредит «Амортизация основных средств». В случае уценки этих активов, если они ранее не дооценивались Дебет

«Прибыли и убытки» Кредит «Основные средства» и на списание амортизации Дебет «Амортизация основных средств» Кредит «Прибыли и убытки». А если ранее это имущество дооценивалось, то уценка списывается за счет ранее начисленного добавочного капитала, то есть Дебет «Добавочный капитал» субсчет «Переоценка основных средств» Кредит «Основные средства» и на сумму списываемой амортизации Дебет «Амортизация основных средств» Кредит «Добавочный капитал» субсчет «Переоценка основных средств». Уценка объектов социальной сферы отражалась проводкой Дебет «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», а на сумму списываемой амортизации Дебет «Амортизация основных средств» Кредит «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Рекомендованный порядок отражения на счетах бухгалтерского учета результатов добровольной переоценки был крайне неудачен. Так как на счете «Прибыли и убытки» формируется (выводится) конечный финансовый результат и сумма дооценки или уценки искажает реальную величину прибыли экономического субъекта в балансе и тем самым приводит пользователей бухгалтерской финансовой отчетности в заблуждение и к потере фирмой потенциальных инвесторов.

С 01.01.2002г. стал применяться новый план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации, утвержденной Приказом Минфина РФ от 31.10.2000г. № 94н. В результате было изменено цифровое обозначение счетов бухгалтерского учета. Счет 87 «Добавочный капитал» стал счетом 83. А субсчет 1 «Прирост стоимости имущества по переоценки» был исключен. Счет 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» стал счетом 84. Одновременно счет «Прибыли и убытки» перестал использоваться для целей учета результатов переоценки основных средств.

В результате в период с 01.01.02г по 01.01.11г. итоги дооценки и уценки принимались к бухгалтерскому учету по объектам занятым в производстве продукции (работ, услуг) и в сфере управления, как и ранее, только вместо счета 87 используется счет 83. А по объектам социальной сферы вместо счета 88 применяется счет 84.

С 01.01.2004г. вступила в силу 30 глава НК РФ «Налог на имущество», в соответствии с которой при расчете среднегодовой стоимости имущества, которое включается в расчет этого налога, стала приниматься остаточная стоимость основных средств, рассчитанная по правилам бухгалтерского учета, а не по налоговым правилам. Результаты добровольной переоценки этих активов стали признаваться при расчете налога на имущество.

В соответствии с приказом Минфина РФ от 24.12.10г. № 186н результаты переоценки принимаются к учету не на начало нового календарного года, то есть в межотчетный период, как это было раньше, а на конец отчетного года, при составлении годовой отчетности в четвертом квартале по состоянию на 31 декабря.

Таким образом, с 01.01.11г. по настоящее время, результаты добровольной дооценки основных средств, занятых в сфере производства и управления, отражаются в бухгалтерском учете проводками Дебет 01 «Основные средства» Кредит 83 «Добавочный капитал» субсчет «Переоценка основных средств», а доначисление амортизации Дебет 83 «Добавочный капитал» субсчет «Переоценка основных средств» Кредит 02 «Амортизация основных средств». А при уценки этих активов, если они ранее не переоценивались или была дооценка, но ее недостаточно для списания уценки, тогда вместо счета 84 применяется счет 91 «Прочие доходы и расходы» и делаются бухгалтерские проводки Дебет 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы» Кредит 01 «Основные средства», а на списание начисленной амортизации Дебет 02 «Амортизация основных средств» Кредит 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы». Если добавочного капитала по ранее проведенной дооценке достаточно, то на списание уценки делается проводка за счет добавочного капитала Дебет 83 «Добавочный капитал» субсчет «Переоценка основных средств» Кредит 01 «Основные средства», а на списание амортизации Дебет 02 «Амортизация основных средств» Кредит 83 «Добавочный капитал» субсчет «Переоценка основных средств».

Аналитический учет к синтетическому счету «Добавочный капитал» по переоценке основных средств ведется в разрезе каждого объекта, попавшего под переоценку, в ведомости или акте результатов переоценки. Сумма добавочного капитала по переоценке основных средств является источником нереальных доходов, так как доначисленная сумма амортизации при дооценке не обеспечена денежным эквивалентом. И в случае восстановления имущества, пришедшего в негодность в результате его эксплуатации пользователь бухгалтерской финансовой отчетностью будет введен в заблуждение об источниках финансирования восстановления этих активов. Поэтому целесообразно на счете 02 «Амортизация основных средств» завести субсчет на котором должна учитываться сумма добавочного капитала по переоценке основных средств.

В соответствии с Положением о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации, утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации от 25 февраля 2011 г. № 107 вводятся в действие на территории Российской Федерации Международные стандарты финансовой отчетности. Основная цель - обеспечение полезной информацией пользователей и, в первую очередь, инвесторов о состоянии внеоборотных активов и об их реальной стоимости.

В соответствии со стандартом IAS 16 «Недвижимость, здания, оборудование» целью является определение порядка признания, оценки, учета и амортизации основных средств. Это дает право компаниям самостоятельно выбирать модель учета основных средств и в том числе порядок проведения переоценки этих активов. Так, если они оцениваются по справедливой стоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения, то стоимость этих активов, по окончании финансового года, должна пересматриваться так, чтобы балансовая стоимость существенно не отличалась от справедливой. В зависимости от того, как и на сколько подвержена колебаниям справедливая стоимость от балансовой определяется требуется или нет ежегодная переоценка основных средств. Определенная периодичность проведения переоценки этим стандартом не установлена. Под суммой справедливой стоимости подразумевается величина, за которую можно продать (обменять) актив. При этом стороны, совершающие такую сделку, должны быть независимы друг от друга, хорошо осведомлены о сделке и желать ее совершить. В практике рыночных отношений в нашей экономике - это рыночная стоимость. Справедливая стоимость недвижимости определяется независимыми профессиональными оценщиками, а оборудования - путем сравнения с аналогом. В случае получения стоимости активов превышающей возмещаемую стоимость объекта она должна быть снижена до возмещаемой величины.

Если по результатам переоценки стоимость активов увеличивается, то положительная разница относится к капиталу, то есть «прирост от переоценки». А если, наоборот, уменьшается, то разница при начислении созданного ранее счета «прирост переоценки» дебетуется. Если кредитовое сальдо счета «прирост переоценки» исчерпано или счет не создавался, то разница относится на убытки. Любая сумма накопленной амортизации на переоцениваемый объект на дату переоценки пересчитывается прямо пропорционально с изменением валовой балансовой стоимости актива.

Сравнительный анализ правил и порядка отражения результатов переоценки основных средств в бухгалтерском учете и отчетности в соответствии с российскими нормативными документами и международными стандартами финансовой отчетности позволяет констатировать, что методические бухгалтерские документы практически соответствуют IAS 16 «Основные средства» и задачи, поставленные Правительством в Постановлении по этому учетному разделу, реализованы.

#### **Список литературы**

1. Федеральный закон от 03.12.2011г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». – В ред. 04.11.2014г. № 344-ФЗ

2. Галайда А.М. Институциональные аспекты бухгалтерского учета // Лизинг. – 2016. – №4
3. Никифорова Н.А., Донцова Л.В. Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности. Практикум (гриф УМО). / Донцова Л.В., Никифорова Н.А. 5-е изд., перераб. – М.: Издательство «Дело и сервис», 2015.
4. Морозова Т.В. Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Издательство «Синергия», 2012. – С. 480.

#### **Сведения об авторах**

Галайда А.М. – кандидат экономических наук, доцент, Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова, *rainbow45@rambler.ru*.

**UDK 338**

### **THE EVOLUTION OF THE ACCOUNTING OF REVALUATION OF FIXED ASSETS**

A.M. Galayda

Russian economic University n. a. G. V. Plekhanov

The performance of the investment depends upon your correct assessment of indicators of activity of the economic entity, which is based on objective information about the state of fixed assets and real sources of their financing in asset-intensive industries. The quality of these data depends not only on the accounting and the adoption of the balance of the means of production, but also on the procedure of accounting for mandatory and voluntary revaluations of fixed assets during the whole period of their operation. A critical analysis of the history of accounting revaluations of these assets contributes to the efficiency of financial investment, recovery and increase production capacity.

**Key words:** *normative-legal regulation of mandatory and voluntary revaluation of fixed assets, accounting transactions revaluation surplus and write-down of fixed assets, additional paid-in capital, reflecting the results of the revaluation of fixed assets.*

#### **References**

1. Federalnyiy zakon ot 03.12.2011g. № 402-FZ «O buhgalterskom uchete». – V red. 04.11.2014g. № 344-FZ.
2. Galayda A.M. Institutsionalnyie aspektyi buhgalterskogo ucheta // Lizing. – 2016. – № 4.
3. Nikiforova N.A., Dontsova L.V. Analiz buhgalterskoy (finansovoy) otchetnosti. Praktikum (grif UMO). /Dontsova L.V., Nikiforova N.A. 5-e izd., pererab. – M.: Izdatelstvo «Delo i servis», 2015.
4. Morozova T.V. Mezhdunarodnyie standartyi finansovoy otchetnosti. – M.: Izdatelstvo «Sinergiya», 2012. – P.480.

#### **Author`s information**

Galayda A.M., candidate of economic Sciences, associate Professor, Russian economic University n. a. G.V. Plekhanov, *rainbow45@rambler.ru*.