

Износы и устаревания при проведении переоценки основных средств предприятия по РСБУ*

Л.А. Бастригина

ведущий оценщик оценочной компании Swiss Appraisal, Russia & CIS (г. Москва)

Р.Ю. Белорусов

старший оценщик оценочной компании Swiss Appraisal, Russia & CIS (г. Москва)

Роман Белорусов, r_belorusov@swissap.com

Как известно, при переоценке основных фондов предприятий переоценивается только восстановительная (или первоначальная) стоимость, то есть, как правило, стоимость «новых» объектов. Возникает закономерный вопрос, причем здесь износ? Ответ на него мы постарались дать в настоящей статье.

Переоценка основных средств предприятия – это комплекс мероприятий, направленных на определение реальной стоимости объектов основных средств в соответствии с их рыночными ценами и условиями воспроизводства на дату переоценки, с последующим внесением полученных результатов в бухгалтерскую отчетность.

Первая переоценка основных фондов предприятий являлась обязательной для всех предприятий и была проведена по состоянию на 1 июля 1992 года в соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 14 августа 1992 года № 595 «О переоценке основных фон-

дов (средств) в Российской Федерации». Ее необходимость была вызвана осуществляемой с 1 января 1992 года либерализацией цен и тарифов и переводом экономики России на рыночные условия. В результате инфляции и гиперинфляции в период с 1992 по 1997 год первоначальная стоимость основных фондов предприятий перестала обеспечивать адекватные амортизационные начисления на их восстановление и замену, и потребовалось приведение балансовой стоимости в текущие цены. Впоследствии было проведено еще 4 обязательные переоценки – на 1 января 1994 года, на 1 января 1995 года, на 1 января 1996 года и на 1 января 1997 года. С 1998 года переоценка стала необязательной и выполнялась по усмотрению предприятия.

Если первые две переоценки осуществлялись только на основе индексации балансовой стоимости на установленные индексы пересчета, то при проведении переоценки на 1 января 1995 года пред-

* Результаты настоящего аналитического материала Swiss Appraisal предназначены для публичного использования. Swiss Appraisal разрешает использование информации настоящего аналитического материала с обязательной ссылкой на Swiss Appraisal.

Аналитический материал не предназначен для целей принятия окончательных или иных решений. Swiss Appraisal, руководство компании, ее сотрудники или уполномоченные третьи лица не несут ответственность за решения, принятые или не принятые, основываясь на базе данных, содержащихся в настоящем аналитическом материале. Несмотря на то, что информация, использованная в настоящем аналитическом материале, может считаться достоверной, Swiss Appraisal снимает с себя ответственность за точность или полноту данных.

Любая информация и любые суждения, приведенные в настоящем аналитическом материале, могут быть изменены без предупреждения. Представленный аналитический материал Swiss Appraisal и содержащиеся в нем сведения имеют исключительно информативный характер.

РСБУ – российские стандарты бухгалтерского учета.

приятиям было предоставлено право осуществлять переоценку основных фондов не на основе разработанных коэффициентов, а путем прямой оценки по рыночной стоимости соответствующих видов основных фондов на 1 января 1995 года.

Подтверждающими документами рыночной цены на объекты основных средств по состоянию на 1 января 1995 года могли быть:

- справка о ценах на аналогичную продукцию от предприятий-изготовителей;
- справка об уровне цен торгующих или снабженческих организаций;
- сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе;
- экспертные заключения о рыночной стоимости объектов основных средств, подтвержденные консультационной и иной специализированной организацией.

Сегодня этот перечень изменился лишь в сторону расширения. При этом в настоящее время деятельность по переоценке регулируется следующими документами:

- Положение по бухгалтерскому учету основных средств ПБУ-6/01 [6, п. 15];
- Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств [7, п. 43] (далее – Методические указания Минфина).

Проведение переоценки может быть необходимо по следующим причинам:

- оптимизация налогообложения (в том числе с целью косвенного снижения налога на прибыль либо налога на имущество);
- увеличение уставного капитала;
- реструктуризация предприятия;
- подготовка предприятия к приватизации или купле-продаже;
- обоснование тарифов (яркий пример – сфера жилищно-коммунального хозяйства);
- необходимость страхования имущества;
- принятие управленческих и инвести-

ционных решений.

Основная причина – это, конечно, оптимизация налогообложения с целью экономии на налогах. При этом результаты переоценок не находят своего отражения в налоговом учете предприятия, поскольку в пункте 1 статьи 257 Налогового кодекса Российской Федерации сказано, что при проведении налогоплательщиком переоценки (уценки) стоимости объектов основных средств на рыночную стоимость положительная или отрицательная сумма такой переоценки (уценки) не признается доходом (расходом), учитываемым для целей налогообложения. Эту позицию подтверждает Министерство финансов Российской Федерации в письмах от 8 июля 2011 года № 03-03-06/1/412 и от 8 сентября 2011 года № 03-03-06/1/544.

Однако переоценка может косвенно влиять на величину уплачиваемого налога и прибыль предприятия. Это связано с взаимосвязью налога на прибыль и налога на имущество. Увеличение базы начисления налога на имущество ведет к уменьшению прибыли и, соответственно, к уменьшению уплачиваемого налога на прибыль, а уменьшение налога на имущество – к увеличению налога на прибыль.

Переоценивать или нет имущество – решать руководству конкретного предприятия, однако стоит помнить: если фирма провела единожды переоценку, то в дальнейшем следует проводить ее регулярно, но не чаще чем раз в год.

В ходе работ по переоценке основных средств проводится расчет текущей (восстановительной) стоимости объектов основных средств. Согласно пункту 43 Методических указаний Минфина [7] под текущей (восстановительной) стоимостью объектов основных средств понимается сумма денежных средств, которая должна быть уплачена организацией на дату проведения переоценки в случае необходимости замены какого-либо объекта.

При определении текущей (восстановительной) стоимости могут быть использована-

ны следующие источники:

- данные об аналогичной продукции, полученные от организаций-изготовителей;
- сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций и организаций;
- сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе;
- данные оценки бюро технической инвентаризации;
- экспертные заключения о текущей (восстановительной) стоимости объектов основных средств.

Экспертное заключение о переоценке может быть составлено любым лицом, но исторически сложилось так, что переоценку обычно проводят либо бухгалтеры, либо оценщики.

Привлечение оценщиков позволяет грамотно выполнить необходимые работы по переоценке основных средств предприятия и получить достоверные результаты. При этом в ряде случаев заказывают подготовку отчета об оценке, а не экспертного заключения о текущей (восстановительной) стоимости, как рекомендуют Методические указания Минфина.

Следовательно, работа оценщика с описанием и результатами расчетов текущей (восстановительной) стоимости основных средств, как правило, может быть представлена в виде двух типов документов:

1) экспертное заключение/отчет об оценке текущей (восстановительной) стоимости объектов основных средств [7, п. 43];

2) отчет об оценке рыночной стоимости для целей корректировки бухгалтерской отчетности [11, ст. 6].

В первом типе документа определяемым стандартом стоимости будет выступать текущая (восстановительная) стоимость, которая не относится к разряду оценочных стои-

мостей (в понимании Федерального закона «Об оценочной деятельности в Российской Федерации») и регулируется не оценочным законодательством, а ПБУ-6/01 и Методическими рекомендациями Минфина.

Второй тип документа выполняется в форме отчета об оценке с соблюдением всех требований законодательства об оценке. В соответствии со статьей 6 Федерального закона «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» результаты проведения оценки объекта оценки могут быть использованы для корректировки данных бухгалтерского учета и отчетности. Однако в этом типе документа требуется обозначить ряд допущений и пояснений с целью соотнесения требований бухгалтерского и оценочного законодательства, а также чтобы избежать неоднозначного толкования используемых понятий и терминов.

Стоит заметить, что типы выходящих документов – это важная формальность, касающаяся лишь объема и формы представления полученных результатов. При этом методология расчета итоговой величины определяемой стоимости, рассчитываемая оценщиком, идентична в обоих случаях и имеет ряд особенностей и сложностей в части учета износа и устареваний, о которых речь пойдет далее.

Переоценка активов предприятия происходит по группам основных средств. Примером может служить следующая разбивка всех основных средств предприятия на группы:

- здания;
- сооружения;
- объекты незавершенного строительства;
- установки, машины и оборудование;
- транспортные средства;
- нематериальные активы;
- земельные участки¹;

¹ С января 2011 года приказом Министерства финансов Российской Федерации от 24 декабря 2010 года №186н признано утратившим силу положение пункта 43 Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету основных средств, согласно которому земельные участки переоценке не подлежали. Теперь в связи с внесенными изменениями коммерческая организация имеет право не чаще одного раза в год переоценивать земельные участки, находящиеся в собственности предприятия.

- прочие виды основных средств (действующих, находящихся в резерве, на консервации и т. д.).

В результате переоценки все объекты рассматриваются «в пользовании», то есть итоговая стоимость должна включать сопутствующие расходы: на доставку, монтаж, пуско-наладку и прочие затраты, связанные с вводом объекта в эксплуатацию (постановкой на баланс).

Согласно пункту 15 ПБУ 6/01 переоценка производится по текущей восстановительной стоимости путем проведения:

- индексации,
- прямого пересчета по подтвержденным рыночным ценам.

На основании этого, а также проведенного авторами настоящей статьи анализа оценочных нормативных документов можно сделать следующие выводы:

1) для оценки текущей (восстановительной) стоимости разрешается применять рыночные данные. Согласно пункту 22 ФСО № 1 [12] «Сравнительный подход применяется, когда существует достоверная и доступная для анализа информация о ценах и характеристиках объектов-аналогов». Иными словами, как сравнительный подход к оценке базируется на рыночных данных, так и текущая (восстановительная) стоимость может определяться на базе тех же данных. Следовательно, для оценки текущей (восстановительной) стоимости можно применять сравнительный подход;

2) для оценки текущей (восстановительной) стоимости разрешается применять индексный метод, который, как известно, является одним из методов затратного подхода к оценке рыночной стоимости. Согласно пункту 23 ФСО № 1 «Затратный подход применяется, когда существует возможность заменить объект оценки другим объектом, который ... является точной копией объекта оценки». Иными словами, как затратный подход к оценке базируется на рас-

чете издержек, необходимых для замены объекта его идентичной копией, так и текущая (восстановительная) стоимость объекта может определяться путем пересчета его первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если объект переоценивался ранее. Следовательно, для оценки текущей (восстановительной) стоимости можно применять затратный подход для расчета затрат на воспроизводство;

3) одновременно согласно определению, данному в пункте 43 Методических рекомендаций Минфина, под текущей (восстановительной) стоимостью подразумевается не сумма, требуемая для воспроизводства объекта, а сумма, которая должна быть уплачена организацией на дату проведения переоценки в случае необходимости замены какого-либо объекта, то есть эта формулировка соответствует термину, содержащемуся в ФСО № 2 [13], а именно «затраты на замещение» объекта оценки. Следовательно, для оценки текущей (восстановительной) стоимости можно применять затратный подход для расчета затрат на замещение (требования прописаны в пункте 23 ФСО № 1).

Изложенное свидетельствует о том, что в рамках переоценки возможно применение сравнительного и затратного подходов с целью расчета итоговой величины текущей (восстановительной) стоимости на дату переоценки.

При этом возникает существенное расхождение в итоговых результатах полученной восстановительной стоимости. Причина этого расхождения, на наш взгляд, в том, что разрешенные методы приведения балансовой стоимости основных средств в текущую (восстановительную) стоимость (индексный метод и метод прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам) основаны на разных базах.

Если перейти на оценочную терминологию, то индексным методом устанавливаются затраты на воспроизводство² основ-

² Затратами на воспроизводство объекта оценки являются затраты, необходимые для создания точной копии объекта оценки с использованием применявшихся при создании объекта оценки материалов и технологий [12].

ного средства, при этом в случае наличия функционального устаревания переоцениваемый объект сохраняет накопленный функциональный износ. При оценке основного средства методом прямого пересчета по рыночным ценам функциональное устаревание отсутствует, так как рыночные цены автоматически реагируют на наличие этого вида износа адекватным снижением.

Таким образом, после переоценки балансовая стоимость части основных средств будет содержать функциональный износ, а части – нет. При этом если в каком-то году балансовая стоимость основного средства была приведена в текущие цены путем индексации, а в следующем году путем метода прямого пересчета, то она может резко снизиться за счет автоматического учета функционального износа. Помимо этого вполне очевидного несоответствия, имеются методологически не проясненные в документах о переоценке вопросы, касающиеся необходимости учета физического износа.

Рассмотрим эти вопросы более подробно.

Учет физического износа

Как уже было сказано, при переоценке объектов основных средств оценщик, по сути, пересчитывает их первоначальную стоимость (затраты на приобретение и ввод объекта в эксплуатацию). Следовательно, в общем случае учет физического износа при расчете затрат на замещение (воспроизводство) не требуется, так как все объекты рассматриваются в «новом» состоянии.

Однако имеются и частные случаи, если оцениваемый объект был куплен и поставлен на баланс в состоянии, бывшем в эксплуатации (далее – б/у). Это относится к объектам и недвижимого, и движимого имущества.

Пример

Условие:

Переоценке подлежит здание производственного корпуса 1977 года постройки.

Здание было куплено в 2008 году и поставлено на баланс по цене приобретения (по затратам на покупку объекта недвижимости).

Таким образом, возникает вопрос, как производить расчет текущей (восстановительной) стоимости, ведь здание было куплено и поставлено на баланс уже со значительным физическим износом, а в результате переоценки объектов основных средств пересчитывается их первоначальная стоимость, то есть стоимость нового объекта.

Решение:

При применении метода расчета затрат на замещение в рамках затратного подхода с целью получения текущей (восстановительной) стоимости для получения достоверного результата, на наш взгляд, необходимо дополнительно учитывать величину физического и общего накопленного износов здания с даты постройки до даты постановки на баланс.

Однако стоит заметить, что этот вопрос требует дополнительного уточнения с бухгалтером заказчика оценки. Возможно, учет износа (амортизации) с даты постройки до даты постановки на баланс будет произведен бухгалтером самостоятельно при учете результатов текущей переоценки, если имеются сведения о величине накопленного износа (амортизации) от прошлого собственника оцениваемого здания.

Также учет физического износа может потребоваться при использовании методов сравнительного подхода при переоценке объектов движимого имущества.

Оцениваемый объект либо был поставлен на баланс новым, либо б/у. При реализации метода прямого сравнения могут использоваться объекты-аналоги, которые находятся определенное время в эксплуатации, но при этом необходимо внести корректировку на физический износ, то есть учесть различие в фактическом влиянии на стоимость фактора эксплуатации объекта-аналога и отсутствие этого фактора в оцениваемом объекте.

Учет физического износа (корректировки на техническое состояние) для объектов, поставленных на баланс в *новом* состоянии, может быть произведен по следующей формуле:

$$TBC = \frac{Ц_{ан}}{1 - I_{ф}} + CZ,$$

где TBC – текущая (восстановительная) стоимость переоцениваемого объекта;

$Ц_{ан}$ – цена аналога на вторичном рынке;

$I_{ф}$ – физический износ аналога;

CZ – сопутствующие затраты, в том числе на доставку, монтаж, пуско-наладку оцениваемого объекта.

Если объект поставлен на баланс в состоянии *б/у*, то цену аналога необходимо подвергать корректировке на физический износ, с последующим учетом сопутствующих затрат, связанных с постановкой объекта на баланс. Формула приобретает следующий вид:

$$TBC = Ц_{ан} \frac{1 - I_{о}}{1 - I_{ан}} + CZ,$$

где $I_{о}$ – физический износ оцениваемого объекта;

$I_{ан}$ – физический износ объекта-аналога.

Безусловно, если объект-аналог, как и оцениваемый объект, имеет параметрические и технические различия, то их также необходимо учитывать дополнительной корректировкой.

Учет функционального устаревания

В соответствии с выявленными несоответствиями, по нашему мнению, текущая (восстановительная) стоимость морально устаревших объектов, снятых с производства, цены и затраты на изготовление точной копии которых в современных условиях установить практически невозможно, должна определяться на основе данных о затратах на замещение на основе текущей (восстановительной) стоимости функцио-

нально аналогичных выпускаемых объектов, скорректированной по соотношению важнейших эксплуатационных характеристик ранее выпускавшихся и современных объектов. Эту корректировку можно назвать корректировкой на функциональное устаревание.

Таким образом, в случае если оцениваемый объект снят с производства и на дату оценки промышленность выпускает не такие же, а аналогичные объекты, то для замены объекта, учитываемого в балансе предприятия, должен приобретаться другой объект, который будет функциональным аналогом рассматриваемого объекта. Отличие его от оцениваемого объекта будет в том, что он изготовлен по современным стандартам и технологиям, с применением современных материалов и по ряду признаков будет превосходить оцениваемый объект. А если аналог по какому-то признаку «лучше» оцениваемого объекта, то для доведения состояния аналога до состояния оцениваемого объекта цена аналога должна корректироваться вниз. Такая корректировка будет ничем иным, как корректировкой на наличие функционального устаревания объекта оценки.

Следовательно, на наш взгляд, расчет текущей (восстановительной) стоимости объектов основных средств должен учитывать функциональное устаревание (там, где оно имеется).

Учет экономического устаревания

Экономическое устаревание отражает обесценение в силу того, что внешняя среда, в которой эксплуатируется объект, накладывает ограничения на использование его потенциала. Вызванное внешними причинами экономическое устаревание, подобно функциональному, также имеет групповой характер и распространяется на весь комплекс объектов основных средств, предназначенных, например, для выпуска потерявшей спрос продукции. По нашему мнению, для целей приближения рос-

сийских стандартов бухгалтерского учета к международным стандартам в процессе переоценки также должны осуществляться анализ и учет экономического устаревания.

Если при проведении анализа установлено, что наличие внешних условий имеет системный характер в отрасли в целом, а не на конкретном предприятии, тогда можно предположить, что и затраты на замещение объекта будут ниже, так как упавший спрос вызовет снижение цен на рынке, что повлечет за собой снижение рыночной стоимости объектов основных средств предприятия.

При этом стоит отметить, что учет экономического устаревания требует особой осторожности. Необходимо помнить о том, что даже наличие неблагоприятных внешних условий в отрасли не исключает возможность сдачи в аренду части имущества либо его продажи. Внешнее устаревание характерно в основном для специализированного имущества, то есть имущества, которое редко, если вообще когда-либо, продается на рынке отдельно от продажи всего бизнеса или организации, частью которого (которой) оно является, в силу уникальности этого имущества, обусловленной его специализированным характером и конструкцией, конфигурацией, размером, местоположением и другими свойствами.

Выводы

Привлечение сторонних организаций и специалистов-оценщиков для проведения работ по переоценке объектов основных средств позволяет грамотно выполнить необходимые работы. При этом оценка проводится с надлежащей степенью доказуемости и проверяемости полученных результатов, что, несомненно, позволит быстро и эффективно осуществить согласование и проверку полученных результатов у проверяющих аудиторов и налоговых органов.

При переоценке объектов основных средств, также как и при оценке рыночной стоимости объектов для других целей, не

связанных с внесением изменений в бухгалтерскую отчетность, необходимо проводить анализ наличия функционального и внешнего устареваний при расчете текущей (восстановительной) стоимости методами затратного подхода.

Учет функционального и внешнего устареваний в результате проведения переоценки позволяет обоснованно привести бухгалтерскую первоначальную стоимость основных средств к реальным стоимостям в соответствии с их рыночными ценами.

Учет физического износа объектов в расчете текущей восстановительной стоимости для целей переоценки в общем случае производить не требуется, за исключением частных случаев, рассмотренных в рамках настоящей статьи.

ЛИТЕРАТУРА

1. О переоценке основных фондов (средств) в Российской Федерации : постановление Правительства Российской Федерации от 14 августа 1992 года № 595.
2. О переоценке основных фондов (средств) предприятий и организаций : постановление Совета Министров – Правительства Российской Федерации от 25 ноября 1993 года № 1233 (с изменениями от 10 января, 14 февраля 1994 года).
3. Об использовании механизма ускоренной амортизации и переоценке основных фондов : постановление Правительства Российской Федерации от 19 августа 1994 года № 967.
4. Об отражении в бухгалтерском учете и отчетности результатов переоценки основных фондов по состоянию на 1 января 1996 года : приказ Министерства финансов Российской Федерации от 19 декабря 1995 года № 130.
5. О переоценке основных фондов в 1997 году : постановление Правительства Российской Федерации от 7 декабря 1996 года № 1442 (с изменениями от 17 октября 1997 года).
6. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств»

ПБУ 6/01 : приказ Министерства финансов Российской Федерации от 30 марта 2001 года № 26н (с изменениями и дополнениями).

7. Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств : приказ Министерства финансов Российской Федерации от 13 октября 2003 года № 91н : в редакции приказов Министерства финансов Российской Федерации от 27 ноября 2006 года № 156н, от 25 октября 2010 года № 132н, от 24 декабря 2010 года № 186н.

8. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) : Федеральный закон от 5 августа 2000 года № 117-ФЗ.

9. О переоценке стоимости земельного участка : письмо Министерства финансов Российской Федерации от 8 июля 2011 года № 03-03-06/1/412.

10. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 8 сентября 2011 года № 03-03-06/1/544.

11. Об оценочной деятельности в Российской Федерации : Федеральный закон от 29 июля 1998 года № 135-ФЗ.

12. Общие понятия оценки, подходы и требования к оценке : Федеральный стандарт оценки (ФСО № 1) : приказ Министерства экономического развития и торговли Российской Федерации от 20 июля 2007 года № 256.

13. Цель оценки и виды стоимости : Федеральный стандарт оценки (ФСО № 2) : приказ Министерства экономического развития и торговли Российской Федерации от 20 июля 2007 года № 255.

14. *Терновка Ю.Л.* Переоценка ОС: действует по новым правилам // Практическая бухгалтерия. 2011. № 11.



Swiss Appraisal – единственная швейцарская оценочная компания, работающая на рынке профессиональных услуг оценки в России и СНГ с 10 октября 2005 года. Swiss Appraisal входит в структуру швейцарского холдинга SRG Holding, SA (Geneva), имеющего многолетние традиции качества и надежности в соответствии с европейскими стандартами. Центральный управляющий офис компании находится в Лондоне (Великобритания). Офисы Swiss Appraisal открыты в Швейцарии, Нидерландах, США, Китае, России и СНГ.

Тел./факс регионального офиса:
+7 800 200 7444
(по России звонок бесплатный)
E-mail: info_russia@swissap.com
[http: www.swissap.ru](http://www.swissap.ru)

Компания оказывает полный комплекс оценочных услуг по российским и международным стандартам:

- среднему и крупному российскому и иностранному бизнесу;
- корпоративным партнерам и клиентам;
- государственным заказчикам.

Swiss Appraisal выполняет оценку:

- бизнеса;
- ценных бумаг;
- нематериальных активов;
- недвижимости;
- машин и оборудования;
- природных ресурсов;
- транспортных средств.