

Международные стандарты отчетности

Для более точного и объективного отражения текущего состояния основных средств компании могут использовать два вида учета. Несмотря на сложности, связанные с учетом активов по переоцененной стоимости, большинство банков для основных средств используют именно этот метод. Рассмотрим, какие преимущества и недостатки он имеет, как правильно выполнять расчеты и отражать переоценку в отчетности.

А.С. АЛЬ-ДАХЕР, *Swiss Appraisal*, директор департамента маркетинга и развития
Э.Ф. ГАБДРАФИКОВА, *Swiss Appraisal*, аналитик, к.э.н.

Порядок учета переоценки основных средств: плюсы и минусы



Положения, касающиеся оценки основных средств, изложены в МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов». Согласно МСФО (IAS) 16 актив признается основным средством, если в будущем возможно получить доход от его использования. Стоимостные ограничения в отношении основных средств отсутствуют, а для более точного и объективного отражения текущего состояния основных средств компании могут использовать два вида учета.

Возможные способы учета

После первоначального признания основных средств согласно МСФО (IAS) 16 компания может выбрать один из способов последующей оценки:

- по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения;
- по переоцененной стоимости, являющейся справедливой стоимостью объекта основных средств на дату переоценки, за вычетом амортизации и убытков от обесценения.

Согласно МСФО (IAS) 16 переоцененная стоимость представляет собой справедливую стоимость объекта на дату переоценки.



Порядок учета переоценки основных средств: плюсы и минусы

Амортизация основных средств

Независимо от выбранного способа учета актив должен амортизироваться. В МСФО амортизируемая стоимость определяется как разница между первоначальной и ликвидационной (остаточной)¹ стоимостью актива, то есть суммой, которую организация получила бы от выбытия актива после вычета предполагаемых затрат на его выбытие по истечении срока полезного использования. На практике ликвидационная стоимость основных средств чаще всего бывает очень незначительной, поэтому существенных расхождений в суммах амортизации в соответствии с МСФО и РПБУ из-за нее не возникает.

Существуют следующие методы начисления амортизации:

- 1) производственный метод, основанный на данных о выработке амортизируемого объекта;
- 2) метод прямолинейного равномерного списания;
- 3) ускоренные методы:
 - метод суммы лет;
 - метод остаточной стоимости (уменьшаемого остатка).

Согласно стандарту метод амортизации должен отражать предполагаемую структуру потребления компанией будущих экономических выгод от актива. Например, если производительность оборудования по мере эксплуатации падает быстро, то для его амортизации разумно выбрать нелинейный метод. Кроме того, можно комбинировать методы и начислять амортизацию на группу однородных объектов.

В российской практике выбор метода амортизации зачастую обусловлен стремлением предприятия признать затраты на амортизацию в составе расходов в краткосрочном периоде, что позволяет быстро осуществить крупные налоговые списания и увеличить свободные денежные потоки.

Начисление амортизации актива прекращается начиная с более ранней из двух дат: даты перевода в состав других активов, например предназначенных для продажи, или даты прекращения признания актива. Соответственно, начисление амортизации не прекращается в случае простоя актива или прекращения активного использования актива, за исключением случаев, когда актив полностью амортизирован². На практике, если приостановка использова-

Переоцененная стоимость представляет собой справедливую стоимость объекта на дату переоценки.

¹ В профессиональном сообществе этот показатель традиционно именуют ликвидационной стоимостью. Однако в официальном переводе МСФО он назван остаточной стоимостью (п. 6 МСФО (IAS) 16).

² МСФО (IAS) 16, п. 55.

Международные стандарты отчетности

ния основного средства необходима, может быть пересмотрен срок его полезного использования или метод начисления амортизации. Моментом начала начисления амортизации в соответствии с МСФО является момент готовности основных средств к использованию.

Срок полезного использования основного средства в МСФО определяется в зависимости от того, в течение какого периода предприятие планирует получать экономическую выгоду от его использования, в разных компаниях от аналогичных активов она может быть разная. При определении срока полезной службы следует учитывать способ предполагаемого использования, уровень физического и морального износа основного средства, ограничения на сроки его использования.

Если элементы одного основного средства имеют разный срок полезного использования, они учитываются отдельно. Если ранее утвержденный срок истек, но основное средство продолжает эксплуатироваться, или, наоборот, срок еще не вышел, а объект больше не эксплуатируется, то необходимо пересмотреть период амортизации. Российское законодательство разрешает организациям самостоятельно устанавливать срок полезного использования объектов основных средств, а международные стандарты предусматривают гибкую политику в отношении изменения срока полезного использования объекта основных средств.

Согласно МСФО метод амортизации должен отражать предполагаемую структуру потребления компанией будущих экономических выгод от актива.

Трактовка понятия справедливой стоимости

В российском законодательстве понятие «справедливая стоимость» отсутствует, но есть его аналог — «рыночная стоимость», определяемая в соответствии с Федеральным законом от 29.07.1998 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» и Федеральными стандартами оценки. Законодательством предусмотрены следующие способы оценки имущества:

- приобретенного за плату — по сумме фактических расходов на покупку;
- полученного безвозмездно — по рыночной стоимости;
- произведенного самостоятельно — по стоимости изготовления;
- вносимого в качестве вклада в уставный капитал — по согласованной учредителями стоимости;
- оплаченного неденежными средствами — по стоимости обмениваемого имущества.

Справедливая стоимость в соответствии с МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» — это цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства при

Порядок учета переоценки основных средств: плюсы и минусы

проведении операции на добровольной основе между участниками рынка на дату оценки. Обычно справедливая стоимость объектов основных средств соответствует их рыночной стоимости, то есть сумме, которую можно получить от их продажи на рынке. Если рыночная стоимость на дату переоценки известна, она рассматривается как остаточная после переоценки.

Оценку справедливой стоимости регулирует МСФО (IFRS) 13. Стандарт разрешает использование сравнительного, доходного и затратного методов оценки для ее определения. Их применение зависит от обоснованности предпосылок и надежности прогнозов, используемых для расчета. С целью дифференциации оценки справедливой стоимости в зависимости от входных данных введена соответствующая иерархия:

1) данные 1-го уровня: нескорректированные цены, наблюдаемые на активных рынках, на идентичные активы и обязательства;

2) данные 2-го уровня: информация, получаемая с рынка напрямую или косвенно, которая не может быть отнесена к данным 1-го уровня (цены на аналогичные активы и обязательства, наблюдаемые на активных рынках; цены на идентичные либо аналогичные активы и обязательства, наблюдаемые на рынках, не являющихся активными; рыночные данные, за исключением цен, которые служат входными параметрами в моделях оценки справедливой стоимости активов и обязательств);

3) данные 3-го уровня: информация, не наблюдаемая на рынке, которая отражает предпосылки, которые были бы учтены участниками рынка в случае его наличия при определении цены продажи актива или цены передачи обязательства.

Безусловно, предпочтение отдается данным более высокого уровня. Чем ниже класс данных, тем больше информации (методы оценки, участие независимого оценщика и др.) для раскрытия отчетности требует стандарт.

Переоценка основных средств

При учете основных средств по переоцененной стоимости компании могут использовать два способа отражения ее изменения в учете: списание амортизации и пропорциональное изменение.

Пример 1

Рассчитаем сумму переоценки для актива с первоначальной стоимостью 10 000 руб. и накопленным износом 2500 руб. при условии, что его справедливая стоимость на дату оценки составляет 20 000 руб.

Необходимо пересмотреть период начисления амортизации, если ранее утвержденный срок полезного использования истек, но средство продолжает эксплуатироваться, или, наоборот, срок еще не вышел, а объект больше не эксплуатируется.

Международные стандарты отчетности

При использовании метода пропорционального изменения рассчитывается отношение справедливой стоимости к балансовой:

$$20\,000 / 7500 = 2,6667.$$

В соответствии с полученным коэффициентом индексируется сумма первоначальной стоимости и начисленной амортизации. Отложенный налог по такой операции будет отнесен также в состав резерва переоценки в составе капитала (т.е. будет отражаться в отчете об изменении собственного капитала).

Будут выполнены следующие проводки:

— Дт Основные средства	16 667 руб.
— Кт Амортизация	4167 руб.
— Кт Резерв переоценки (прочий совокупный доход)	12 500 руб.

Если переоценка проводится путем списания амортизации, остаточную стоимость актива в сумме 7500 руб. переоценивают до рыночной стоимости. В данном случае резерв переоценки составит:

$$20\,000 - 7500 = 12\,500 \text{ руб.}$$

Будут выполнены следующие проводки:

— Дт Основные средства	10 000 руб.
— Дт Амортизация	2500 руб.
— Кт Резерв переоценки (прочий совокупный доход)	12 500 руб.

В результате переоценки этим способом новая стоимость актива отражает его справедливую стоимость, а накопленная амортизация равна нулю. С момента переоценки амортизация начисляется исходя из новой стоимости и оставшегося срока эксплуатации.

В МСФО амортизируется не полная первоначальная стоимость, а первоначальная стоимость за вычетом ликвидационной (остаточной) стоимости.

Таблица

Пример учета переоценки основных средств (руб.)

Способ учета	До переоценки			После переоценки			Сумма до-оценки объ-екта основ-ных средств
	Первоначальная стоимость	Износ	Балансовая стоимость	Восстановительная стоимость	Износ	Балансовая стоимость	
Списание амортизации	10 000	2500	7500	20 000	0	20 000	12 500
Пропорциональное изменение	10 000	2500	7500	26 667	6667	20 000	12 500

Порядок учета переоценки основных средств: плюсы и минусы

Увеличение стоимости основных средств при переоценке учитывается в резерве по переоценке в капитале, а уменьшение признается расходом в отчете о прибылях и убытках. Если по результатам ранних переоценок стоимость основных средств увеличивалась, а текущая переоценка приводит к ее уменьшению, то по данному объекту сначала списывается сумма резерва и только потом превышение относится на расходы. Если по результатам ранних переоценок стоимость основных средств уменьшалась и уменьшение списывалось на расходы, а последняя переоценка положительна, то в пределах суммы, ранее отнесенной по данному объекту на расходы, сначала отражается доход. Если основное средство с начисленным резервом по переоценке выбывает, резерв списывается через нераспределенную прибыль, не отражаясь в отчете о прибылях и убытках. В таком случае переносу подвергается сумма, определенная как разность между суммой амортизации, рассчитанной исходя из переоцененной балансовой стоимости объекта, и суммой амортизации, рассчитанной исходя из его стоимости до переоценки (п. 41 МСФО (IAS) 16).

Тест на обесценение

В международной отчетности основные средства должны быть отражены за вычетом обесценения. Объект основных средств обесценился, если его балансовая стоимость (т.е. первоначальная стоимость за вычетом амортизации) превосходит возмещаемую стоимость. МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» подробно описывает признаки обесценения, процедуры проверки, расчета стоимости и порядок признания убытков от обесценения.

Возмещаемая стоимость является наибольшей из двух величин: справедливой стоимости объекта за вычетом расходов на продажу и ценности его использования, то есть дисконтированной прогнозной величины ожидаемых денежных потоков от использования актива до конца срока его службы.

Пример 2

На отчетную дату балансовая стоимость основного средства составляет 7000 руб., справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу — 4000 руб., а расчетная ценность использования — 5000 руб. При этом убыток от обесценения составит:

$$7000 - 5000 = 2000 \text{ руб.}$$

Тест на обесценение активов необходимо осуществлять с привлечением независимых оценщиков, поскольку МСФО (IAS) 36 тре-

В результате переоценки списанием затрат на амортизацию новая стоимость актива отражает его справедливую стоимость, а накопленная амортизация может быть равна нулю.

Международные стандарты отчетности

бует специфических знаний, оперирует понятиями из сферы оценки («генерирующая единица», «ценность от использования актива», «корпоративные активы» и «тестирование актива на обесценение») и описывает функции оценщиков.

Заключение

Модель учета по переоцененной стоимости не идеальна, имеет свои преимущества и недостатки, которые обязательно необходимо принять во внимание при выборе модели:

1. Пользователи отчетности увидят достоверную информацию о реальной стоимости активов. Особенно это справедливо для руководителей, поставщиков, кредиторов. Однако текущая рыночная цена может быть разной и, по нашему мнению, в сущности, произвольной, что способствует установлению цены по усмотрению управляющих или собственников предприятия, а при отсутствии активных рынков оценка стоимости может быть еще менее правдоподобной (несопоставимость ставок дисконтирования, вероятности событий и т.п., присущих моделям оценки справедливой стоимости, между организациями, видами активов). Манипулирование цифрами возможно и при расчете убытка от обесценения, когда за возмещаемую стоимость принимается эксплуатационная стоимость основного средства (т.е. текущая дисконтированная стоимость потоков денежных средств, созданных в результате использования основного средства) и оценки будущих притоков и оттоков основываются на финансовых прогнозах бюджета компании, утвержденных руководством.

2. Учет по переоцененной стоимости повышает привлекательность отчетности для внешних пользователей, если они оценивают эффективность работы предприятия по стоимости чистых активов и по финансовому левериджу (соотношение заемного капитала и чистых активов), но снижает — если оценивают по прибыли и рентабельности активов (отношение чистой прибыли к активам). Также изменчивость прибыли усложняет оценку деятельности управляющих организацией. Сотрудники организации не заинтересованы в снижении прибыли, если от этого зависит уровень их заработной платы, премиальных вознаграждений, и наоборот — если задолженность по заработной плате значительно обесценилась в результате инфляции. Собственники акционерных обществ оценивают данный метод, с одной стороны, положительно, так как справедливая оценка способствует повышению стоимости долей в организации, с другой стороны, негативно, так как в результате увеличения амортизационных отчислений и снижения прибыли уменьшаются дивиденды на акцию.


Возмещаемая стоимость является наибольшей из двух величин: справедливой стоимости объекта за вычетом расходов на продажу и ценности его использования.

Порядок учета переоценки основных средств: плюсы и минусы

3. Применение указанной модели существенно повышает трудоемкость работы аудиторов, контролеров, финансовых менеджеров. Первые могут подтвердить справедливость стоимости только при наличии открытых рыночных цен. Вторые не могут определить текущую стоимость основных средств организации. Третьи имеют значительные трудности с бюджетированием, так как время формирования бюджетов на будущий год и проведения переоценки совпадает, а определить точную величину амортизационных отчислений при неизвестной стоимости основных средств невозможно, поэтому финансовые менеджеры вынуждены либо составлять не соответствующие действительности бюджеты, либо искажать справедливую стоимость, проводя переоценку раньше, либо вносить изменения в бюджет в последний момент, умаяя значение бюджетирования. Кроме того, финансовые менеджеры вынуждены ежегодно проводить тест на обесценение актива. Все категории специалистов теряют оперативность в работе, поскольку часто вынуждены привлекать независимых оценщиков. Трудоемкость работ повышается и в общем, поскольку компании придется вести одновременный двойной учет основных средств по переоцененной и первоначальной стоимости. Облегчить эту работу может ведение подробного реестра основных средств.

4. Обосновать переход от учета по первоначальной стоимости к учету по переоцененной стоимости несложно. Подтвердить большую надежность отчетности при учете основных средств по первоначальной стоимости, особенно в условиях высокой волатильности цен, сложнее. Единственным веским основанием для подобного изменения может стать заявление руководства о том, что применение новой учетной политики в отношении основных средств позволит более надежно и достоверно отразить финансовое положение компании.

5. Переоценка может привести к банкротству организации в том случае, если будет значительно снижена стоимость основных средств вследствие их сильной изношенности или морального устаревания.

6. Для учета основных средств по переоцененной стоимости требуются большие временные затраты. Так, положение МСФО (IAS) 36 о регулярном проведении теста на обесценение каждого актива прибавляет работы (при этом обесценения может и не быть). Оценка некоторых основных средств (зданий, редкого оборудования и т.п.) сама по себе требует много времени. 

Учет по переоцененной стоимости повышает привлекательность отчетности для внешних пользователей, если они оценивают эффективность работы предприятия по стоимости чистых активов и финансовому левериджу, но снижает – если оценивается уровень прибыли и рентабельности активов.