

Учет переоценки основных средств в 2017 и 2020 гг.: новации проекта Федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства»

А.Е. Иванов¹, О.Г. Никитина²,

Южно-Уральский государственный университет,
Челябинск, Россия

¹<http://orcid.org/0000-0002-5859-9357>

²<http://orcid.org/0000-0002-5926-4030>

АННОТАЦИЯ

Актуальность. В статье рассмотрены действующий в 2017 г. и планируемый к введению в 2020 г. порядки отражения результатов переоценки основных средств в бухгалтерском учете. Целью исследования является ознакомление профессионального сообщества с планируемыми изменениями в системе нормативного регулирования российского бухгалтерского учета.

Методы. В работе использовались общенаучные методы исследования, такие как анализ, синтез, сравнение, обобщение, аналогия, восхождение от абстрактного к конкретному. Исходными данными исследования послужили действующие положения по бухгалтерскому учету, Международные стандарты финансовой отчетности и проект Федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства».

Результаты. Авторами произведен анализ порядка отражения результатов переоценки основных средств в бухгалтерском учете в соответствии:

- 1) с действующими в 2017 г. нормативными документами Минфина России;
- 2) с проектом Федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства».

Выявлены расхождения между действующим и планируемым к введению порядками отражения результатов переоценки основных средств в бухгалтерском учете.

Перспективы. Порядок отражения результатов переоценки основных средств в бухгалтерском учете, предлагаемый в проекте Федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства», несколько усложняет отечественную методологию бухгалтерского учета основных средств, так как предполагает вариативность применяемых методов и использование профессионального суждения бухгалтера при их выборе. Разработаны рекомендации по отражению в бухгалтерском учете результатов переоценки основных средств в соответствии с проектом Федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства». Результаты исследования могут быть использованы при дальнейшем обсуждении проекта Федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства», а также при подготовке к ведению и преподаванию бухгалтерского учета в среднесрочной перспективе.

Ключевые слова: основные средства; переоценка; ФСБУ; МСФО; реформа бухгалтерского учета.

Для цитирования: Иванов А.Е., Никитина О.Г. Учет переоценки основных средств в 2017 и 2020 гг.: новации проекта Федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства» // Учет. Анализ. Аудит. 2017. № 6. С. 58–67.

УДК 657.1

JEL M41, M48

Accounting for Revaluation of Property, Plant and Equipment in 2017 and 2020: New in the Draft Federal Accounting Standard “Property, Plant and Equipment”

A.E. Ivanov¹, O.G. Nikitina²,

South Ural State University

¹<http://orcid.org/0000-0002-5859-9357>

²<http://orcid.org/0000-0002-5926-4030>

ABSTRACT

Introduction, Purpose. The article deals with the accounting for revaluation of property, plant and equipment. There are two accounting procedures for that: the current one running in 2017, and the one to be introduced in 2020. The article aims to acquaint the professional community with the pending changes in the Russian accounting regulatory system.

Methods. In the study, we used methods of analysis, synthesis, comparison, generalization, analogy, and the ascent from the abstract to the concrete. The Russian Accounting Standards, International Financial Reporting Standards, and the Draft Federal Accounting Standard “Property, Plant and Equipment” are the research source data.

Results. We made the analysis of the accounting for revaluation of property, plant and equipment in accordance with:

1) Russian Ministry of Finance’s regulatory documents, which are operating in 2017;

2) Draft Federal Accounting Standard “Property, Plant and Equipment”.

We revealed the discrepancies between actual accounting rules for revaluation of property, plant and equipment and the ones planned for introduction. We provided an example of the accounting for revaluation of property, plant and equipment in accordance with the Draft Federal Accounting Standard “Property, Plant and Equipment”.

Discussion. The accounting procedure for revaluation of property, plant and equipment proposed in the Draft Federal Accounting Standard “Property, Plant and Equipment” complicates to some extent the domestic methodology of accounting for fixed assets as this procedure assumes variability of the methods used and using the accountant’s professional judgment in choosing them. The results of the research could be used in further discussion of the Draft Federal Accounting Standard “Property, Plant and Equipment” and in training accounting practitioners and instructors in the medium term.

Keywords: fixed assets; revaluation; Federal Accounting Standards; IFRS; the accounting reform.

For citation: Ivanov A.E., Nikitina O.G. Accounting for Revaluation of Property, Plant and Equipment in 2017 and 2020: New in the Draft Federal Accounting Standard “Property, Plant and Equipment”. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*, 2017, no. 6, pp. 58–67. (In Russ.).

UDC 657.1

JEL M41, M48

ВВЕДЕНИЕ

Минфин России 07.06.2017 подписал приказ № 85н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2017–2019 гг. и о признании утратившим силу приказа Министерства финансов Российской Федерации от 23 мая 2016 г. № 70н „Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2016–2018 гг.“», в котором подтверждается ранее взятый курс на реформирование отечественного бухгалтерского учета. При этом реформа сбавила темп: согласно данному приказу Минфина России вступление в силу для обязательного

применения большинства федеральных стандартов бухгалтерского учета (ФСБУ), приходящих на смену привычным для отечественного бухгалтера положениям по бухгалтерскому учету (ПБУ), откладывается на 1–2 года. Стандарты, которые планировалось применять уже с 2018 г.¹, теперь предполагается применять с 2019 г. («Запасы», «Нематериальные активы») либо с 2020 г. («Основные средства», «Документы и документооборот в бухгалтерском учете», «Бухгалтер-

¹ Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2016–2018 гг.: приказ Минфина России от 23.05.2016 № 70н.

ская отчетность»). Причин у подобной отсрочки, на наш взгляд, две.

Первая из них заключается в неготовности большинства разработчиков проектов стандартов выдержать сроки, установленные программой разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2016–2018 гг. Из трех разработчиков проектов ФСБУ в срок работу выполнил только один — Фонд развития бухгалтерского учета «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета „Бухгалтерский методологический центр”» (Фонд «НРБУ „БМЦ”»). Российский союз аудиторов (ранее — Московская аудиторская палата) и Институт профессиональных бухгалтеров России до сих пор не представили в Минфин России уведомления о разработке проектов ФСБУ и не приступили к их публичному обсуждению². В подобных условиях Минфину России остается либо отменить реформу, либо продлить ее сроки, поэтому выбор второго пути видится вполне логичным.

Вторая причина — разное понимание Советом по стандартам бухгалтерского учета при Минфине России, осуществляющим экспертизу проектов ФСБУ, и единственным разработчиком этих проектов, представившим их на экспертизу, — Фондом «НРБУ „БМЦ”» отдельных терминов и положений Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), заложенных в проекты. Хронологически первым проектом ФСБУ, переданным на рассмотрение Совету по стандартам бухгалтерского учета, в ведение которого входит экспертиза проекта стандарта и вынесение предложения Минфину России о его принятии к утверждению, стал проект ФСБУ «Основные средства»³. 16.09.2016 была завершена процедура публичного обсуждения проекта, с 31.10.2016 по 23.12.2016 на заседаниях Совета по стандартам бухгалтерского учета было осуществлено предварительное рассмотрение про-

екта. 28.12.2016 проект был возвращен Фонду «НРБУ „БМЦ”» на переработку⁴.

Несмотря на перенос срока вступления ФСБУ «Основные средства» в силу и возможность изменения ряда положений проекта ФСБУ после переработки по замечаниям Совета по стандартам бухгалтерского учета, ряд новаций, содержащихся в проекте, сохранятся в неизменном (или уточненном) виде в стандарте, так как позиции разработчика и Совета по стандартам бухгалтерского учета в их отношении в основном совпадают. Одной из таких новаций является порядок бухгалтерского учета переоценки основных средств. В п. 25 проекта ФСБУ «Основные средства» отражено: «Организация осуществляет выбор одной из двух моделей учета в отношении каждой группы основных средств — с переоценкой либо без переоценки. Выбранная модель учета применяется ко всей группе основных средств. Организация не вправе применять разные модели учета к основным средствам, входящим в одну группу». Указанный подход концептуально не противоречит п. 15 действующего ПБУ 6/01 «Основные средства», в котором говорится: «Коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости. При принятии решения о переоценке по таким основным средствам следует учитывать, что в последующем они переоцениваются регулярно, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости». Однако предлагаемый в проекте порядок учета переоценки существенно отличается от действующего.

АНАЛИЗ НОВАЦИЙ В ПОРЯДКЕ УЧЕТА ПЕРЕОЦЕНКИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ, СОДЕРЖАЩИХСЯ В ПРОЕКТЕ ФСБУ «ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА»

Необходимость отражать в бухгалтерском учете результаты переоценки основных средств появилась в отечественной практике довольно давно. Л. И. Куликова указывает на то, что советские бухгалтеры впервые столкнулись с указанной

² Сводная информация о ходе разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета. Информация официального сайта Министерства финансов Российской Федерации от 24.03.2017. URL: http://minfin.ru/ru/performance/accounting/development/project_dev/ixzz4d4wD5l5v (дата обращения: 17.11.2017).

³ Проект федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства». Информация Фонда «НРБУ „БМЦ”». URL: http://bmcenter.ru/Files/proekt_FSBUs_Osnovniye_sredstva (дата обращения: 17.11.2017).

⁴ Письмо Минфина России от 28.12.2016 № 07–01–09/78824. URL: http://bmcenter.ru/users/3078/photos/editor/Zaklucheniye_v_BMC.pdf (дата обращения: 17.11.2017).

проблемой еще в 1925 г. [1]. При этом методология переоценки основных средств и отражения ее результатов в бухгалтерском учете существенным образом влияет на показатели финансового состояния организации (см., например, [2–6]), что влечет за собой продолжающиеся попытки ее совершенствования со стороны регулятора. За время действия ПБУ 6/01 «Учет основных средств» в дискуссии вокруг вопросов нормативного регулирования учета переоценки основных средств в России и практических аспектов применения существующих норм отметились такие известные представители профессионального сообщества, как С.М. Бычкова [2], В.Г. Гетьман [7], Н.Н. Карзаева [8], М.И. Кутер [9], В.В. Патров [10], Л.В. Сотникова [11, 12], И.Р. Сухарев и О.А. Сухарева [13]. Последний всплеск публикационной активности в указанной области отмечен в 2011–2013 гг. в связи с введением в действие приказа Минфина России от 24.12.2010 № 186н «О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету и признании утратившим силу Приказа Министерства финансов Российской Федерации от 15 января 1997 г. № 3», изменившим ранее действовавший порядок бухгалтерского учета переоценки основных средств. Несмотря на множество публикаций, посвященных проблемам бухгалтерского учета переоценки основных средств в Российской Федерации, вопросы гармонизации российских и международных правил рассматривались в них достаточно редко. Из немногочисленных работ по указанной тематике отметим статьи Р.Е. Грачевой [14] и А.Ю. Попова [15]. В первой работе рассмотрены сходства и различия между порядками переоценки основных средств и отражения ее результатов в бухгалтерском учете, установленные ПБУ 6/01 «Основные средства» и МСФО (IAS) 16 «Основные средства»⁵. Во второй осуществлен краткий обзор порядка переоценки основных средств и отражения ее результатов в бухгалтерском учете, предлагаемого в проекте ФСБУ «Основные средства» по состоянию на сентябрь

2016 г. В настоящей статье нами предпринята попытка более детального анализа новаций проекта ФСБУ «Основные средства» в части порядка переоценки основных средств и отражения ее результатов в бухгалтерском учете с учетом перспектив дальнейшего развития указанного проекта (в том числе под влиянием мнений, высказанных в октябре — декабре 2016 г. Советом по стандартам бухгалтерского учета), а также разработан пример применения проекта ФСБУ «Основные средства» при регулярном проведении переоценок.

В *таблице* представлен анализ различий в действующем (в соответствии с ПБУ 6/01 «Основные средства» и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств⁶) и предлагаемом (в соответствии с проектом ФСБУ «Основные средства») порядках бухгалтерского учета переоценки основных средств.

Проведенный в *таблице* анализ показывает существенные различия между действующим порядком бухгалтерского учета переоценки основных средств и порядком, предлагаемым в проекте ФСБУ «Основные средства» [последний очень близок к порядку, установленному в МСФО (IAS) 16 «Основные средства»].

Проиллюстрируем порядок проведения первой и последующей переоценки основных средств в соответствии с действующим и предлагаемым порядками на примере.

ПРИМЕР ПРИМЕНЕНИЯ ПРОЕКТА ФСБУ «ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА» ПРИ РЕГУЛЯРНОМ ПРОВЕДЕНИИ ПЕРЕОЦЕНОК

На отчетную дату организация имеет на балансе следующие основные средства:

- станок, балансовая (остаточная) стоимость которого составляет 400 000 руб. (первоначальная стоимость — 600 000 руб., накопленная амортизация — 200 000 руб.);
- здание, балансовая (остаточная) стоимость которого составляет 4 500 000 руб. (первоначальная стоимость — 5 000 000 руб., накопленная амортизация — 500 000 руб.).

⁵ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н).

⁶ Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств: приказ Минфина России от 13.10.2003 № 91н (в ред. от 24.12.2010).

Различия в действующем и предлагаемом порядках бухгалтерского учета переоценки основных средств / Differences in the current and proposed accounting procedures for the revaluation of property, plant and equipment

Предмет / Subject	Действующий порядок учета / Current accounting order	Предлагаемый порядок учета / Proposed accounting order	Новация / Novation
Частота проведения переоценки	Коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости (п. 15 ПБУ 6/01)	Переоценка должна проводиться регулярно. При этом периодичность проведения переоценок выбирается для каждой группы переоцениваемых основных средств исходя из степени изменений их рыночной стоимости так, чтобы балансовая стоимость переоцениваемых основных средств существенно не отличалась от их рыночной стоимости. Переоценка проводится по состоянию на конец отчетного года, за исключением случаев ее проведения чаще, чем один раз в год (п. 27 проекта ФСБУ «Основные средства»).	Переоценка может проводиться чаще одного раза в год
Переоцениваемая величина	Коммерческая организация переоценивает группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости, понимаемой как сумма денежных средств, которая должна быть уплачена организацией на дату проведения переоценки в случае необходимости замены какого-либо объекта. Переоценка объектов основных средств производится с целью определения реальной стоимости объектов основных средств путем приведения первоначальной стоимости объектов основных средств в соответствие с их рыночными ценами. (п. 15 ПБУ 6/01, пп. 41, 43 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств)	При использовании модели учета с переоценкой себестоимости и (или) накопленной амортизации основного средства переоцениваются таким образом, чтобы балансовая стоимость основного средства равнялась его рыночной стоимости (п. 27 проекта ФСБУ «Основные средства»)	Если пользоваться привычной терминологией ПБУ 6/01, то переоценивается не первоначальная или текущая (восстановительная) стоимость объекта, а его остаточная стоимость. То есть определяется справедливая стоимость не аналогичного нового, а аналогичного бывшего в употреблении основного средства. В соответствии с п. 16 проекта ФСБУ «Основные средства» справедливая стоимость определяется в порядке, предусмотренном МСФО [т.е. МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»]
Способ пересчета стоимости основного средства	Переоценка объекта основных средств производится путем пересчета его первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта (п. 46 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств)	При использовании модели учета основных средств с переоценкой пересчет их себестоимости и накопленной амортизации на дату переоценки осуществляется следующими способами: а) пропорциональным способом; б) способом изменения амортизации; в) способом обнуления амортизации. При применении пропорционального способа себестоимость и накопленная амортизация основного средства пересчитываются пропорционально такому образом, чтобы балансовая стоимость основного средства после переоценки равнялась рыночной стоимости основного средства. При применении способа изменения амортизации переоценка основного средства производится исключительным за счет соответствующего пересчета накопленной амортизации основного средства. Себестоимость основного средства не пересчитывается. Балансовая стоимость основного средства после переоценки должна быть равна его рыночной стоимости. При применении способа обнуления амортизации себестоимость основного средства уменьшается на сумму накопленной амортизации по данному основному средству на дату переоценки. Балансовая стоимость основного средства пересчитывается до его рыночной стоимости (пп. 28–31 проекта ФСБУ «Основные средства»)	Предлагается три альтернативных способа пересчета стоимости основного средства при переоценке. При этом способ, подобный способу изменения амортизации, отсутствует в МСФО (IAS) 16 «Основные средства», что, по всей видимости, послужило основанием рекомендовать исключить его из текста проекта ФСБУ «Основные средства» в заключении Совета по стандартам бухгалтерского учета при Минфине России по результатам экспертизы проекта. Таким образом, в итоговый вариант ФСБУ «Основные средства», скорее всего, войдут только два альтернативных способа

Предмет / Subject	Действующий порядок учета / Current accounting order	Предлагаемый порядок учета / Proposed accounting order	Новация / Novation
Отражение результатов переоценки в бухгалтерском учете	Результаты проведенной по состоянию на конец отчетного года переоценки объектов основных средств подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно. Сумма дооценки объекта основных средств в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме уценки его, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на финансовый результат в качестве прочих расходов, зачисляется в финансовый результат в качестве прочих доходов. Сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится на финансовый результат в качестве прочих расходов. Сумма уценки объекта основных средств относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды. Превышение суммы уценки объекта над суммой дооценки его, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на финансовый результат в качестве прочих расходов (п. 15 ПБУ 6/01)	Сумма осуществленной в отчетном периоде дооценки основных средств отражается в составе совокупного финансового результата этого периода обособленно без включения в прибыль (убыток), за исключением той части, в которой эта дооценка восстанавливает суммы уценки и (или) обесценения основных средств, признанные в прошлых периодах расходов в составе прибыли (убытка). Сумма осуществленной в отчетном периоде дооценки основных средств признается доходом этого периода в составе прибыли (убытка) в той части, в которой эта дооценка восстанавливает суммы уценки и (или) обесценения основных средств, признанные в прошлых периодах расходов в составе прибыли (убытка). Сумма осуществленной в отчетном периоде уценки основных средств признается расходом этого периода в составе прибыли (убытка), за исключением той части, в которой эта уценка уменьшает суммы дооценки основных средств, отраженные в прошлых периодах в составе совокупного финансового результата без включения в прибыль (убыток). Сумма осуществленной в отчетном периоде уценки основных средств отражается в составе совокупного финансового результата этого периода обособленно без включения в прибыль (убыток) в той части, в которой эта уценка уменьшает признанные в таком же порядке в прошлых периодах суммы дооценки основных средств. Суммы переоценки основных средств, отраженные в составе совокупного финансового результата без включения в прибыль (убыток), формируют на сальдовой основе накопленный результат дооценки основных средств (пп. 32–33 проекта ФСБУ «Основные средства»)	Отсутствует указание на вид финансового результата периода, в котором включается дооценка (ее восстановление при последующей уценке). То есть такие финансовые результаты могут классифицироваться не только как добавочный капитал, но и как самостоятельная категория. В случае видится целесообразным введение в действующий План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций отдельного синтетического счета «Резерв переоценки». Исходя из Инструкции к Плану счетов бухгалтерского учета, такой счет должен будет находиться в разд. VII «Капитал», так как счета этого раздела предназначены для обобщения информации о состоянии и движении капитала организации. Например, этот номер счета 85 – в настоящее время может быть счтено свободным. Кроме того, потребуются соответствующие изменения формы Отчета об изменениях капитала, в который необходимо будет добавить столбец «Резерв переоценки»
Списание результатов дооценки на нераспределенную прибыль организации	При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации (п. 15 ПБУ 6/01)	Результат дооценки списывается на нераспределенную прибыль одним из следующих способов: а) одновременно при списании основного средства, по которому была накоплена дооценка; б) по мере начисления амортизации по основному средству. В таком случае сумма накопленной дооценки, подлежащая списанию на нераспределенную прибыль, определяется как положительная разница между величиной амортизации за период, рассчитанной исходя из себестоимости основного средства с учетом последней переоценки, и суммой амортизации за этот же период, рассчитанной исходя из себестоимости основного средства без учета переоценок (п. 33 проекта ФСБУ «Основные средства»)	Предлагается альтернативный способ списания результатов дооценки на нераспределенную прибыль организации до момента прекращения признания основного средства, соответствующий п. 41 МСФО (IAS) 16 «Основные средства». Указанный способ позволяет использовать результат дооценки раньше момента списания основного средства, например для погашения непокрытого убытка

01-станок			02-станок		
Д		К	Д		К
Сн	600 000			200 000	Сн
ОбД	75 000	0 ОбК	ОбД	0	25 000 ОбК
Ск	675 000			225 000	Ск
01-здание			02-здание		
Д		К	Д		К
Сн	5 000 000			500 000	Сн
ОбД	0	500 000 ОбК	ОбД	500 000	0 ОбК
		500 000			
Ск	4 000 000			0	Ск

Рис. 1 / Fig. 1. Структуры счетов 01 «Основные средства» и 02 «Амортизация основных средств» после проведения первой переоценки / Structures of accounts 01 "Fixed assets" and 02 "Depreciation of fixed assets" after the first revaluation

По состоянию на отчетную дату была определена справедливая стоимость аналогичных станка — 450 000 руб. и здания — 4 000 000 руб. Организация применяет по всем группам основных средств модель учета с переоценкой. При этом в отношении производственного оборудования применяется пропорциональный способ пересчета стоимости (как это рекомендуется в п. 29 проекта ФСБУ «Основные средства»), а в отношении недвижимости — способ обнуления амортизации (как это рекомендуется в п. 31 проекта ФСБУ «Основные средства»).

Первая переоценка

В учете организации делаются следующие бухгалтерские записи:

Д-т сч. 01 «Основные средства»

К-т сч. 83 «Добавочный капитал» (85 «Резерв переоценки») 75 000 руб. — отражена дооценка станка (450 000 руб. / 400 000 руб. × 600 000 руб. – 600 000 руб.);

Д-т сч. 83 «Добавочный капитал» (85 «Резерв переоценки»)

К-т сч. 02 «Амортизация основных средств» 25 000 руб. — отражено увеличение суммы начисленной амортизации по станку (450 000 руб. / 400 000 руб. × 200 000 руб. – 200 000 руб.);

Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств»

К-т сч. 01 «Основные средства» 500 000 руб. — отражено обнуление накопленной амортизации здания;

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т сч. 01 «Основные средства» 500 000 руб. — отражена уценка здания сверх суммы обнуленной амортизации (4 500 000 руб. – 500 000 руб.).

Структуры счетов 01 «Основные средства» и 02 «Амортизация основных средств» после проведения первой переоценки приведены на *рис. 1*.

В течение следующего года станок и здание эксплуатировались в основном производстве организации. Срок полезного использования станка составляет 6 лет, здания — 20 лет, метод амортизации — линейный.

Амортизация в год после первой переоценки

В соответствии с п. 33 проекта ФСБУ «Основные средства» организация выбрала в учетной политике вариант списания результата дооценки основных средств на нераспределенную прибыль по мере амортизации основного средства.

В учете организации делаются следующие бухгалтерские записи:

Д-т сч. 20 «Основное производство»

К-т сч. 02 «Амортизация основных средств» 112 500 руб. — начислена амортизация станка за год (675 000 руб. / 6);

Д-т сч. 20 «Основное производство»

К-т сч. 02 «Амортизация основных средств» 200 000 руб. — начислена амортизация здания за год (4 000 000 руб. / 20);

Д-т сч. 83 «Добавочный капитал» (85 «Резерв переоценки»)

К-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» 12 500 руб. — списана часть дооценки (112 500 руб. – 600 000 руб. / 6).

Д 01-станок К		Д 02-станок К	
Сн 675 000			225 000 Сн
ОбД 0	75 000 ОбК 60 000	ОбД 25 000 42 500	112 500 ОбК
Ск 540 000			270 000 Ск
Д 01-здание К		Д 02-здание К	
Сн 4 000 000			0 Сн
ОбД 500 000 700 000	200 000 ОбК	ОбД 200 000	200 000 ОбК
Ск 5 000 000			0 Ск

Рис. 2 / Fig. 2. Структуры счетов 01 «Основные средства» и 02 «Амортизация основных средств» после проведения второй переоценки / Structures of accounts 01 “Fixed asset” and 02 “Depreciation of fixed assets” after the second revaluation

По состоянию на следующую отчетную дату вновь была проведена переоценка.

Вторая переоценка

По состоянию на следующую отчетную дату была определена справедливая стоимость аналогичных станка — 270 000 руб. и здания — 5 000 000 руб.

В учете организации делаются следующие бухгалтерские записи:

Д-т сч. 83 «Добавочный капитал» (85 «Резерв переоценки»)

К-т сч. 01 «Основные средства» 75 000 руб. — отражена уценка станка в пределах суммы предшествовавшей дооценки;

Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств»

К-т сч. 83 «Добавочный капитал» (85 «Резерв переоценки») 25 000 руб. — отражено уменьшение суммы начисленной амортизации по станку в пределах предшествующего увеличения.

Д-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

К-т сч. 83 «Добавочный капитал» (85 «Резерв переоценки») 12 500 руб. — восстановлена ранее списанная на нераспределенную прибыль часть дооценки;

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т сч. 01 «Основные средства» 60 000 руб. — отражена уценка станка сверх суммы предшествовавшей дооценки (270 000 руб. / 337 500 руб. × 675 000 руб. – 675 000 руб. + 75 000 руб.);

Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств»

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» 42 500 руб. — отражено уменьшение суммы начис-

ленной амортизации по станку сверх предшествующего увеличения (270 000 руб. / 337 500 руб. × 337 500 руб. – 337 500 руб. + 25 000 руб.);

Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств»

К-т сч. 01 «Основные средства» 200 000 руб. — отражено обнуление накопленной амортизации здания;

Д-т сч. 01 «Основные средства»

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» 500 000 руб. — отражена дооценка здания в пределах суммы предшествовавшей уценки;

Д-т сч. 01 «Основные средства»

К-т сч. 83 «Добавочный капитал» (85 «Резерв переоценки») 700 000 руб. — отражена дооценка здания сверх суммы предшествовавшей уценки (5 000 000 руб. – 4 000 000 руб. + 200 000 руб. – 500 000 руб.).

Структуры счетов 01 «Основные средства» и 02 «Амортизация основных средств» после проведения второй переоценки приведены на рис. 2.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Предлагаемый в проекте ФСБУ «Основные средства» порядок проведения переоценки основных средств и отражения ее результатов в бухгалтерском учете, разрабатываемые Фондом «НРБУ „БМЦ”», предполагает некоторое усложнение учета основных средств и использование профессионального суждения бухгалтера при выборе способа пересчета стоимости. В то же время этот порядок (за исключением способа изменения амортизации) серьезно

сближает российские и международные правила оценки основных средств. Курс Минфина России на гармонизацию отечественных бухгалтерских стандартов с МСФО непоколебим, поэтому готовиться применять ФСБУ на прак-

тике нужно уже сейчас, чтобы встретить 2018 (2020) г. во всеоружии. Авторами планируется дальнейшее рассмотрение новаций проектов ФСБУ на страницах журнала «Учет. Анализ. Аудит».

БЛАГОДАРНОСТЬ

Статья выполнена при поддержке Правительства Российской Федерации (постановление от 16.03.2013 № 211), соглашение № 02.A03.21.0011.

ACKNOWLEDGMENTS

The work was supported by Act 211 Government of the Russian Federation, contract No. 02.A03.21.0011.

ЛИТЕРАТУРА

1. Куликова Л.И. История проведения переоценок основных средств в России: накопленный опыт, результаты и сюрпризы // Учет. Анализ. Аудит. 2016. № 3. С. 129–142.
2. Бычкова С.М., Макарова Н.Н. Переоценка основных средств: отражение в учетной политике // Аудиторские ведомости. 2009. № 7. С. 3–7.
3. Мощенко О.В., Усанов А.Ю., Шайлиева М.М. Проблемы достоверного отражения результатов оценки и переоценки основных средств в бухгалтерской финансовой отчетности предприятия // Управленческий учет. 2017. № 3. С. 36–42.
4. Слободняк И.А., Алексеев Д.А. Влияние результатов переоценки основных средств на величину финансовых коэффициентов // Baikal Research Journal. 2017. Т. 8. № 1. С. 1.
5. Herrmann D., Saudagaran S.M., Thomas W.B. The quality of fair value measures for property, plant, and equipment. Accounting Forum, 2006, vol. 30, no. 1, pp. 43–59.
6. Hlaing K.P., Pourjalali H. Economic reasons for reporting property, plant, and equipment at fair market value by foreign cross-listed firms in the United States. Journal of Accounting, Auditing and Finance, 2012, vol. 27, no. 4, pp. 557–576.
7. Гетьман В.Г. Назревшие вопросы совершенствования бухгалтерского учета основных средств // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 14. С. 2–13.
8. Карзаева Н.Н. Переоценка основных средств и отражение ее результатов в учете // Бухгалтерский учет. 2001. № 17. С. 61–62.
9. Кутер М.И., Понокова Д.И., Мамедов Р.И. О резерве по переоценке основных средств и сохранении в учете первоначальной стоимости объектов при их переоценках // Все для бухгалтера. 2007. № 9. С. 27–32.
10. Патров В.В., Быков В.А. Учет операций по переоценке основных средств // Бухгалтерский учет. 2003. № 24. С. 28–30.
11. Сотникова Л.В. Переоценка основных средств в 2011 г.: новые правила отражения // Аудиторские ведомости. 2011. № 12. С. 3–16.
12. Сотникова Л.В. Учет переоценки основных средств // Бухгалтерский учет. 2011. № 8. С. 15–19.
13. Сухарев И.Р., Сухарева О.А. Практическое применение требований МСФО в российских условиях: учет основных средств // Международный бухгалтерский учет. 2010. № 3. С. 2–8.
14. Грачева Р.Е. Амортизация основных средств в отражении операций по переоценке: два подхода — по IAS16 и ПБУ 6/01 // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2011. № 1. С. 43–59.
15. Попов А.Ю. Переоценка основных средств и ее учет: ближайшие перспективы // Аудитор. 2016. Т. 2. № 9. С. 28–34.

REFERENCES

1. Kulikova L.I. The history of fixed assets revaluation in Russia: experience, results and surprises. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*, 2016, no. 3, pp. 129–142. (In Russ.).

2. Bychkova S.M., Makarova N.N. Revaluation of fixed assets: reflection in accounting policy. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*, 2009, no. 7, pp. 3–7. (In Russ.).
3. Moshchenko O.V., Usanov A. Iu., Shailieva M.M. The problems of fair presentation of fixed assets evaluation and revaluation results in the financial statements of a company. *Upravlencheskii uchet = Management Accounting*, 2017, no. 3, pp. 36–42. (In Russ.).
4. Slobodniak I.A., Alekseev D.A. Influence of fixed assets revaluation results on the value of financial ratios. *Baikal Research Journal*, 2017, vol. 8, no. 1, p. 1. (In Russ.).
5. Herrmann D., Saudagaran S.M., Thomas W.B. The quality of fair value measures for property, plant, and equipment. *Accounting Forum*, 2006, vol. 30, no. 1, pp. 43–59.
6. Hlaing K.P., Pourjalali H. Economic reasons for reporting property, plant, and equipment at fair market value by foreign cross-listed firms in the United States. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 2012, vol. 27, no. 4, pp. 557–576.
7. Get'man V.G. The urgent issues in improvement of fixed assets accounting. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International accounting*, 2013, no. 14, pp. 2–13. (In Russ.).
8. Karzaeva N.N. Revaluation of fixed assets and recording its results in the accounts. *Bukhgtalterskii uchet = Accounting*, 2001, no. 17, pp. 61–62. (In Russ.).
9. Kuter M.I., Ponokova D.I., Mamedov R.I. On the provisions for the fixed assets revaluation and preservation of the assets historical value in the process of their revaluation. *Vse dlia bukhgaltera = Everything for an Accountant*, 2007, vol. 9, pp. 27–32. (In Russ.).
10. Patrov V.V., Bykov V.A. Accounting for fixed assets revaluation operations. *Bukhgtalterskii uchet = Accounting*, 2003, no. 24, pp. 28–30. (In Russ.).
11. Sotnikova L.V. Revaluation of fixed assets in 2011: new rules of reflection. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*, 2011, no. 12, pp. 3–16. (In Russ.).
12. Sotnikova L.V. Accounting for fixed assets revaluation. *Bukhgtalterskii uchet = Accounting*, 2011, no. 8, pp. 15–19. (In Russ.).
13. Sukharev I.R., Sukhareva O.A. Practical application of IFRS requirements in Russian conditions: accounting of fixed assets. *Mezhdunarodnyi bukhgtalterskii uchet = International accounting*, 2010, no. 3, pp. 2–8 (In Russ.).
14. Gracheva R.E. Depreciation of fixed assets in recording revaluation operations: two approaches — IAS16 and RAS6/01. *Aktual'nye voprosy bukhgtalterskogo ucheta i nalogooblozheniya = Actual Issues of Accounting and Taxation*, 2011, no.1, pp. 43–59. (In Russ.).
15. Popov A. Iu. Revaluation of fixed assets and its accounting: prospects for the near future. *Auditor = Auditor*, 2016, vol. 2, no. 9, pp. 28–34. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Алексей Евгеньевич Иванов — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», Южно-Уральский государственный университет, советник генерального директора, ООО «Аудиторская фирма «Авуар», Челябинск, Россия
ivanov.chel@list.ru

Ольга Геннадьевна Никитина — студентка кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», Южно-Уральский государственный университет, Челябинск, Россия
olyanikitina22@mail.ru

ABOUT THE AUTHORS

Aleksei Evgen'evich Ivanov — Candidat of Economics, Associate Professor of the Chair "Accounting, Analysis and Audit", South Ural State University, Advisor to the General Director of "Avuar" Audit Firm, Chelyabinsk, Russia
ivanov.chel@list.ru

Ol'ga Gennad'evna Nikitina — Student of the Chair "Accounting, Analysis and Audit", South Ural State University, Chelyabinsk, Russia
olyanikitina22@mail.ru