

УДК 657

История проведения переоценок основных средств в России: накопленный опыт, результаты и сюрпризы

КУЛИКОВА ЛИДИЯ ИВАНОВНА,

доктор экономического наук, профессор, заведующая кафедрой финансового учета Института управления, экономики и финансов Казанского (Приволжского) федерального университета, г. Казань, Россия

E-mail: 777phd@rambler.ru

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена исследованию исторических аспектов проведения переоценок основных средств в России. Рассмотрены этапы переоценок в стране, дана детальная характеристика каждого этапа их проведения. Исследованы предпосылки проведения переоценок основных средств, их причины и последствия. Изучен конкретный механизм проведения каждой переоценки, выявлены проблемы, возникшие в ходе ее проведения.

Рассмотрены итоги переоценок, сделаны выводы о допущенных ошибках и негативных последствиях. В результате переоценки по состоянию на 01.10.1925 в состав переоцениваемых объектов включались основные средства, непригодные к дальнейшему использованию ввиду их сильной изношенности. Переоценка по состоянию на 01.07.1992 была осуществлена без проведения инвентаризации объектов основных средств и определения фактического состояния каждого объекта. Итогом переоценки по состоянию на 01.01.1994 был формальный подход к применению усредненных коэффициентов, в результате чего искажалась информация о стоимости основных средств.

Определены тенденции развития методов проведения переоценок. С 1996 г. для экспертных заключений о рыночной стоимости объектов основных средств стали широко привлекаться организации оценщиков. С 01.01.1998 существенной особенностью переоценки явилось то, что переоценка перестала быть обязанностью, а стала правом организаций.

Рассмотрены вопросы отражения результатов переоценок в системе бухгалтерского учета, и исследовано влияние данных операций на показатели бухгалтерской отчетности.

Ключевые слова: основные средства, переоценка, бухгалтерский учет, исторический аспект, отчетность.

The History of Fixed Assets Revaluation Conduct in Russia: the Accumulated Experience, Results and Surprises

LIDIA I. KULIKOVA,

Doctor of Economics, Professor, Head of the Department of financial accounting of the Institute of management, economy and finance, Kazan (Privoljsky) Federal University, Kazan, Russia

E-mail: 777phd@rambler.ru

ABSTRACT

The article is devoted to the research of historical aspects of the conduct of fixed assets revaluation in Russia. The article scrutinizes the stages of the revaluation in the Russian Federation and gives the detailed characteristics of each and every stage. The prerequisites for the conduct of fixed assets revaluation are investigated in the article as well as the reasons for them and the consequences after. The specific mechanism of the conduct of each and every revaluation is studied and as a result, the problems arising during its implementation are uncovered. The results of revaluations are examined and the conclusions are made regarding the mistakes missed and some negative consequences. As a result of the revaluation dated back to 01.10.1925 the revalued objects included the fixed assets which were no longer fit for their further exploitation due to their complete depreciation and amortization. The revaluation that dates back to 01.07.1992 was held without inventory reconciliation of the fixed assets and without determining of the actual condition of each and every object. The result of the revaluation that dates back to 01.01.1994 was the formal approach to the implementation of aggregate ratios which resulted in the distortion of the information regarding the costs of fixed assets.

The development tendencies of the methods of the revaluation conduct are defined in the article. Since 1996 the companies of assets valuers have been widely involved in making expert conclusions regarding the market value of the fixed assets. Since 01.01.1998 the significant peculiarity of the revaluation has been the fact that revaluation stopped being the obligation for the company, but has become its lawful right.

The questions regarding the treatment of the revaluation results in accounting system are examined in the article, and the impact of these actions on the indicators of accounting reporting is studied in the article.

Keywords: *fixed assets, revaluation, accounting, historical aspect, reporting.*

Одним из наиболее актуальных вопросов учета основных средств является их оценка. В России базовым видом оценки активов считается их оценка по первоначальной стоимости, которая основана на принципе неизменности (постоянства) [1, с. 143]. Несмотря на это, основные средства в нашей стране подвергались переоценке, которая проходила ряд этапов. Первая генеральная переоценка основных средств была проведена по состоянию на 01.10.1925. Необходимость проведения переоценки была обоснована заместителем председателя Высшего Совета Народного Хозяйства (ВСНХ) СССР Г.Л. Пятаковым в статье «Предусмотрительная политика и правильная оценка основного капитала», где отмечалось, что переоценка — практически политический вопрос, поскольку к 1925 г. произошло резкое нарушение воспроизводства основных средств. В течение 10 лет амортизация не производилась. Те амортизационные отчисления, которые были накоплены до 1919 г., исчезли. С целью удержания государственной промышленности на достигнутом уровне развития производительных сил, осуществления нормального процесса воспроизводства основных средств необходимо проведение переоценки [2, с. 36].

Переоценка осуществлялась на основе предварительно проведенной детальной инвентаризации основных средств. В соответствии с приказом ВСНХ СССР от 26.08.1925 № 1156 этапы проведения переоценки на 01.10.1925 были следующие:

- определение современной восстановительной стоимости основных средств без учета износа;
- установление процента износа;
- определение остаточного срока службы каждого предмета по его состоянию на 01.10.1925;
- выявление современной восстановительной стоимости основных средств, пониженной в соответствии с имеющимся износом на 01.10.1925.

Указанный приказ для выполнения этих задач давал только самые общие директивы. Конкретные ценники разрабатывались отдельными трестами. Так, Наркомпочтель СССР при инвентаризации и оценке своих основных средств предварительно разработал инструкцию и объемистый ценник, представляющий собой печатный труд в 394 страницы большого формата [2, с. 79]. Руководители инвентаризаций в ВСНХ СССР применили в работе несколько

иной подход. Они предоставили решение задач переоценки непосредственно на местах ее проведения.

Особенность проведения переоценки на 01.10.1925 заключалась в следующем:

- переоценке подлежали основные средства независимо от того, вошли ли они в первоначальный уставной капитал или уже приобретены во время деятельности самого треста;
- здания и сооружения оценивались по стоимости их воспроизводства в современных условиях, без учета износа (исходя из стоимости кубических, квадратных и линейных единиц);
- машины, оборудование, транспортные средства оценивались по рыночной цене, при этом использовались современные каталоги, справочные цены;
- при отсутствии рыночных цен разрешалась оценка экспертным путем, исходя из данных о довоенных ценах и поправочных к ним коэффициентов (индексов).

Переоценка не проводилась по объектам, приобретенным в течение последних 2 лет, мелкому инвентарю, относящемуся к категории инструментов, живого и мертвого инвентаря, и мелким предметам технического оборудования машин, а также подлежащим реализации как неликвидные.

В итоге переоценки 1925 г. стоимость основных средств увеличилась примерно в 2,5 раза [2, с. 179]. Следует отметить, что при проведении переоценки были допущены некоторые ошибки:

- в состав переоцениваемых объектов включались основные средства, непригодные к дальнейшему использованию ввиду их сильной изношенности;
- износ в ходе переоценки определялся не точно, главным образом экспертным путем;
- сроки службы для значительной части основных средств не устанавливались или были установлены неправильно;
- отсутствовал единый центр по руководству переоценкой, что приводило к завышению стоимости основных средств трестов, поскольку амортизационные отчисления оставались в их распоряжении [3, с. 60].

Несмотря на ошибки в проведении переоценки основных средств 1925 г., она имела

исключительно важное значение для приведения стоимости основных средств к единой оценке в червонной валюте. Следует отметить, что до переоценки в зависимости от сроков создания (приобретения) основных средств их оценка была различной. Основные средства, созданные до революции, учитывались в до-революционной валюте; основные средства, созданные после революции до 1922 г. включительно, — в совзнаках, переведенных в золотые рубли; основные средства, созданные после 1922 г., — в червонной валюте.

В системе бухгалтерского учета разница между стоимостью основных средств, по которой они значились на активе баланса до переоценки по восстановительной стоимости, и суммой стоимости основных средств, полученной после переоценки, отражалась по счету уставного капитала. Однако, имея в виду, что все изменения уставного капитала подлежали утверждению Советом Труда и Оборона (СТО) СССР, предлагалось до окончания утверждения суммы дооценки ограничиться показанием в балансе разницы от дооценки парными счетами в виде активной статьи «Дооценка имущества» и пассивной статьи «Дооценка основного капитала».

В силу такого распоряжения в балансах почти всех трестов появились дополнительные активы и дополнительные пассивы. Н. А. Блатов в книге «Балансоведение (курс общий)» привел выдержку из баланса треста «Донуголь» на 01.10.1925 (см. таблицу).

Н. А. Блатов отмечал, что в этом балансе статья «Дооценка имущества» правильно отнесена в раздел «Имущество»; точно так же следовало бы отнести в раздел «Капиталы» дополнительную статью «Дооценка основного капитала», чего мы не находим ни в этом балансе, ни в других опубликованных трестовских балансах [4, с. 94]. Причиной этого было отсутствие надлежащего распоряжения со стороны СТО СССР.

Следующая всеобщая переоценка основных средств была проведена по состоянию на 01.01.1960. Необходимость проведения переоценки была обусловлена инфляцией и денежной реформой 1947 г. Оценка основных средств различалась в зависимости от даты ввода их в эксплуатацию. Например, бетономешалка С-158

Фрагмент баланса треста «Донуголь» на 01.10.1925

АКТИВ		ПАССИВ	
Имущество		Капиталы	
1. Постройки и сооружения	78 265 016 60	1. Уставный	186 839 320 88
2. Технич. оборуд. и машины	53 179 797 91	2. Резервный	392 036 35
3. Инструменты	640 013 05	3. Амортизационный	15 160 118 99
4. Живой и мертвый инвентарь	9 592 052 25	
5. Транспорт	13 603 948 29		
Дооценка имущества	67 874 039 67	Дооценка основного капитала	67 874 039 67

в 1948 г. стоила 12 тыс. руб., в 1949 г. — 10,8 тыс. руб., в 1950 г. — 9,5 тыс. руб., в 1951 г. — 8,8 тыс. руб., а в 1955 г. — только 3,7 тыс. руб., т.е. за 7 лет ее цена снизилась более чем в 3 раза [5, с. 2].

Переоценка на 01.01.1960 проводилась по результатам инвентаризации, на базе оптовых цен промышленности 1955 г. В отличие от переоценки 1925 г. были разработаны единые каталоги-ценники на абсолютное большинство видов основных средств. При определении восстановительной стоимости пассивной части основных средств использовались также коэффициенты пересчета. Переоценке были подвергнуты как производственные, так и непроизводственные фонды предприятий и жилой фонд.

Переоценка не проводилась по таким объектам, как инструмент, инвентарь, производственные принадлежности, рабочий и продуктивный скот, птица, пчелосемьи, многолетние насаждения, вложения в мелиорацию земель и водоемов, капитальные вложения в арендованные основные средства.

По результатам переоценки восстановительная стоимость основных средств превысила их первоначальную стоимость в целом на 12% [6, с. 85]. В то же время переоценка принесла ряд сюрпризов. Самым неожиданным результатом переоценки было уменьшение производственных основных фондов промышленности на 2,1%, оборудования промышленности — на 8,9%, а оборудования всех отраслей материального производства — на 9,3%. Это было предусмотрено методикой проведения переоценки, которая требовала скидки на моральный износ [7, с. 27].

По мере развития технического прогресса вновь стал ощущаться существенный разрыв

в оценке объектов основных средств, приобретенных или возведенных в разные годы. Это обстоятельство послужило причиной проведения третьей генеральной переоценки основных средств по состоянию на 01.01.1972.

Особенности проведения переоценки заключались в следующем:

- здания (в том числе жилые), сооружения и передаточные устройства переоценивались по укрупненным показателям восстановительной стоимости, которые учитывали усредненные стоимости на единицу измерителя;
- машины, оборудование, транспортные средства переоценивались методом прямой оценки по специально разработанным сборникам и ценникам;
- машины и оборудование в сельскохозяйственных организациях переоценке не подлежали;
- износ основных средств определялся путем обследования фактического технического состояния объекта в целом или его важнейших конструктивных элементов (частей, узлов) либо исходя из сроков службы объектов основных средств.

Коэффициенты пересчета при проведении переоценки не применялись. Объяснялось это тем, что сама первоначальная стоимость, которая явилась бы в этом случае базой для переоценки, не единообразна. За последние 10 лет было установлено очень много специализированного, нестандартного оборудования, которое производилось по особым заказам или изготовлялось самими предприятиями. Оценка такого оборудования производилась по себестоимости изготовления, которая значительно различалась на разных предприятиях. Стоимость оборудования также зависела от того, отечественное оно или импортное. Кроме того, переоценка

на 01.01.1972 ставила задачу учета морального износа оборудования. В связи с этим основным методом переоценки активной части основных средств был метод прямой оценки по специально разработанным сборникам и ценникам. По результатам переоценки стоимость большей части основных средств увеличилась на 11% [8, с. 192].

Последующая переоценка основных средств была проведена по состоянию на 01.07.1992 в соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 14.08.1992 № 595 «О переоценке основных фондов (средств) в Российской Федерации». Необходимость переоценки была вызвана увеличением цен на оборудование, станки, вычислительную технику. Особенно резкий скачок цен наблюдался в 1991 г. Информация о результатах переоценки нужна была не только для прогнозирования новых условий формирования источников на обновление основных средств, но и для обоснования исходной стоимостной базы для оценки имущества при аренде предприятий и отдельных объектов основных средств и выкупе их, а также при приватизации и акционировании предприятий.

Исходными данными для переоценки являлась балансовая стоимость основных средств, определенная по результатам инвентаризации на 01.01.1992, и коэффициенты пересчета балансовой стоимости основных средств в восстановительную. При установлении коэффициентов пересчета основные средства дифференцировались по восьми группам. При этом за основу дифференциации принята группировка объектов основных средств по классификатору «Единые нормы амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР», утвержденные постановлением Совета Министров СССР от 22.10.1990 № 1072. Кроме того, коэффициенты пересчета устанавливались в зависимости от периода приобретения основных средств: до 01.01.1991, в 1991 г. и в 1992 г.

Отличительной особенностью переоценки на 01.07.1992 было то, что переоценке подвергались не только действующие основные средства, но и находящиеся на консервации, в резерве или запасе, в незавершенном строительстве, а

также объекты, сданные в аренду или во временное пользование.

Названная переоценка была проведена по данным бухгалтерского учета, без проведения инвентаризации объектов основных средств и определения фактического состояния каждого объекта. Проводилась она в сжатые сроки, задним числом. Постановление Правительства Российской Федерации о переоценке основных средств датировалось 14.08.1992, результаты же переоценки должны были быть отражены по состоянию на 01.07.1992 с тем условием, чтобы в бухгалтерском учете за 9 мес. 1992 г. были отражены результаты переоценки.

Переоценка основных средств на 01.07.1992 имела множество недостатков:

- исходными данными для переоценки были результаты инвентаризации на 01.01.1992. Многие организации производили инвентаризацию на другие даты. По объектам недвижимости инвентаризация в большинстве случаев не проводилась вообще;

- начисленный износ по каждому объекту не пересчитывался. Организации ограничивались определением среднего процента износа по группам основных средств. Некоторые организации во избежание трудоемкости расчетов производили пересчет износа основных средств в целом исходя из сумм, числящихся в учете по счету «Износ основных средств (кроме жилых зданий)»;

- при переоценке применялись укрупненные коэффициенты пересчета по отдельным группам основных средств, имевших близкие значения индексов цен. Так, по машинам, оборудованию и транспортным средствам было выделено шесть групп с разными коэффициентами пересчета, которые значительно расходились. Наибольший коэффициент пересчета устанавливался для машин и оборудования, используемых в цветной металлургии и химической промышленности, железнодорожного подвижного состава и тракторов (46 — для основных средств, приобретенных до 1991 г.). А для технологического оборудования полиграфической промышленности, станочных автоматических линий и вычислительной техники коэффициент пересчета был минимальным — 4,5. Таким образом, по вычислительной технике

были установлены значительные расхождения ожидаемых результатов переоценки с реальной стоимостью;

- единственным методом переоценки был метод расчета по коэффициентам, которые, как показали дальнейшие результаты, были не совсем обоснованы и реальны [9, с. 67–68].

Начисление амортизации основных средств с 01.07.1992, исходя из переоцененной (восстановительной) стоимости, привело к резкому увеличению амортизационных отчислений.

Пятая по счету переоценка была проведена по состоянию на 01.01.1994 в соответствии с постановлением Совета Министров — Правительства Российской Федерации от 25.11.1993 № 1223 «О переоценке основных фондов (средств) предприятий и организаций». При определении восстановительной стоимости основных средств за основу принималась их полная балансовая стоимость, определенная по результатам инвентаризации на 01.01.1994, и индексы (коэффициенты) пересчета балансовой стоимости основных средств.

При установлении коэффициентов пересчета основные средства подразделялись всего по четырем группам: 1) машины, оборудование, транспортные средства; 2) здания (кроме жилых), сооружения, передаточные устройства и незавершенное строительство; 3) скот рабочий и продуктивный; 4) прочие виды основных фондов. В зависимости от периодов приобретения основные средства дифференцированы по пяти группам: приобретенные до 01.07.1992, в II полугодии 1992 г., в I полугодии 1993 г., в III квартале 1993 г., в IV квартале 1993 г.

Таким образом, при проведении переоценки 1994 г. применялись более укрупненные коэффициенты пересчета по сравнению с переоценкой 1992 г. Это был, по существу, формальный подход к применению усредненных коэффициентов, который вел к тому, что по отдельным предприятиям во многих случаях искажалась информация о стоимости основных средств, служащих исходной базой для начисления амортизации и определения цены в случае их продажи, и, следовательно, были созданы неоправданные трудности как для организации достоверного учета основных средств, так и для функционирования предприятий.

При проведении переоценки 1994 г. была предпринята попытка учета негативных последствий переоценки 1992 г., в результате которой восстановительная стоимость основных средств не соответствовала их реальной оценке (особенно по отдельным видам вычислительной техники, по которым рост цен за последние годы был заметно меньшим, чем по машинам и оборудованию в целом). Так, специалистами Минфина России и Госкомстата России были проведены некоторые разъяснения. Предприятиям, приобретшим те или иные виды основных средств до IV квартала 1993 г., в результате переоценки которых по утвержденным коэффициентам восстановительная стоимость объектов основных средств значительно отличалась от их рыночной стоимости, разрешалось производить оценку по рыночной стоимости. Рыночная стоимость требовала подтверждения справкой о приобретении подобного вида основных средств на каком-либо другом предприятии или справкой о цене продажи этих же видов основных средств в торговой или снабженческой организации. В качестве справки могли рассматриваться прайс-листы и газетные публикации о ценах IV квартала 1993 г. [10, с. 13].

Однако такой вариант проведения переоценки законодательно не утверждался, и организации руководствовались коэффициентами пересчета, установленными Положением о порядке переоценки основных фондов (средств) предприятий и организаций.

Теоретически результаты переоценки не должны были сильно повлиять на уровень цен, что объяснялось следующими причинами:

- доля амортизации в себестоимости продукции была незначительна (в промышленности, например, около 1%);
- по объектам активной части основных средств, достигшим нормативного срока службы, с 1991 г. было прекращено начисление амортизации;
- с 1992 г. по пассивной части основных средств, достигших нормативного срока, не начислялась амортизация;
- полностью изношенного оборудования в народном хозяйстве страны было довольно много — в промышленности, например, на протяжении длительного времени нормативные сроки

службы оборудования составляли 12–14 лет, а фактические — 26–27 лет, т.е. в 2 раза больше;

- организации имели право принять решение о применении понижающих коэффициентов к нормам амортизации в размере 0,5 [11, с. 4].

Однако дальнейшие события показали, что в стране после проведенной переоценки произошел новый виток инфляции (в 1994 г. темп роста инфляции составил 204%).

Следующая переоценка была проведена в соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 19.08.1994 № 967 «Об использовании механизма ускоренной амортизации и переоценке основных фондов» по состоянию на 01.01.1995. В отличие от предыдущих переоценок, переоценке подвергались также памятники культуры и истории и жилые здания, находящиеся на балансе предприятий и организаций. При этом переоценка производилась по: затратам в незавершенное строительство жилья; жилым домикам, входящим во временный жилой фонд; жилым домам на балансе предприятий, а также отдельным квартирам, выкупленным предприятиями, в многоквартирных жилых домах.

Особенностью переоценки по состоянию на 01.01.1995 явилось то, что предприятиям и организациям предоставлено право осуществлять переоценку основных средств двумя методами: путем прямого пересчета их балансовой стоимости применительно к ценам, складывающимся на 01.01.1995 на соответствующие виды основных фондов, и путем индексации для приведения их балансовой стоимости в соответствии с действующими ценами и условиями воспроизводства.

В случае проведения переоценки основных средств путем прямого пересчета для подтверждения рыночной цены на объекты основных средств по состоянию на 01.01.1995 могли быть использованы следующие способы: получение в письменной форме данных о ценах на аналогичную продукцию от предприятий-изготовителей; справки торгующих или снабженческих организаций об уровне цен; 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.

Оценка по рыночной стоимости предусматривает вариант, при котором фактический вариант переоценки может быть меньше 1, если в результате предшествующей переоценки восстановительная стоимость объектов была завышенной. Однако в нормативных документах вопрос отражения в бухгалтерском учете результатов переоценки основных средств, уменьшающих их балансовую стоимость, не рассматривался.

В случае проведения переоценки основных средств путем индексации использовались индексы (коэффициенты) пересчета, разработанные Госкомстатом России. При определении индексов пересчета применялась более детализированная группировка основных средств, чем при предыдущих переоценках. Основные средства подразделены на 27 групп. В зависимости от периодов приобретения коэффициенты дифференцированы по шести группам (приобретенные до 1986 г., в 1986–1993 гг. и по отдельным кварталам 1994 г.).

Следует отметить, что в переоценке на 01.01.1995 был весьма неоднозначный подход к оценке земельных участков и капитальных вложений на улучшение земель. До переоценки 1995 г. такие объекты не рассматривались в составе основных средств предприятий. Так, составляемый за 1994 г. статистический Отчет о наличии и движении основных средств и других нефинансовых активов предусматривал отражение земельных участков, находящихся в собственности предприятий, в разд. IV «Другие активы, не являющиеся основными средствами». Таким образом, поскольку земельные участки в состав основных средств не включались и учитывались обособленно, переоценке они не подлежали.

В 1995 г. также разъяснялось, что стоимость земельных участков, находящихся в собственности предприятия, в общий объем основных фондов не включается. Однако в связи с тем, что в составе основных фондов учитываются капитальные затраты по улучшению земель и издержки, связанные с передачей права собственности на землю (вознаграждения,

выплачиваемые землемерам, оценщикам, оплата услуг адвокатов, агентов по операциям с недвижимостью и других посредников, пошлины и иные налоги, связанные с этими операциями), они подвергались переоценке.

Переоценка основных средств по состоянию на 01.01.1996 была проведена согласно постановлению Правительства Российской Федерации от 25.11.1995 № 1148 «О переоценке основных фондов». Особенностью данной переоценки является то, что с 01.01.1996 был введен в действие новый Общероссийский классификатор основных фондов, учитывающий международный опыт учета и классификации основных фондов. В связи с этим в сообщенных Госкомстатом России индексах изменения стоимости основных фондов отнесение объектов к тем или иным группам и видам основных средств было произведено по действующему до настоящего времени классификатору «Единые нормы амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов» (постановление Совета Министров СССР от 22.10.1990 № 1072) и по Общероссийскому классификатору основных фондов.

Объекты основных средств были подразделены на 15 групп. При этом была предусмотрена более детальная дифференциация таких групп, как машины, оборудование и транспортные средства. Кроме того, при разработке индексов пересчета учитывался временной фактор — в зависимости от даты приобретения индексы дифференцировались по шести группам (приобретенные до 1980 г., в 1981–1994 гг., по отдельным кварталам 1995 г.).

Как и предыдущая, переоценка на 01.01.1996 предполагала два альтернативных варианта: на основе рекомендуемых коэффициентов (индексов) пересчета либо на основе прямого пересчета балансовой стоимости основных средств применительно к ценам, складывающимся на соответствующие виды основных средств и подтвержденным документами и экспертными заключениями о рыночной стоимости указанных основных средств.

Необходимость оценки объектов основных средств по рыночным ценам была вызвана тем обстоятельством, что предыдущие переоценки предусматривали прямой механический

пересчет и не учитывали моральный износ, поэтому стоимость объектов нередко оказывалась завышенной.

Для экспертных заключений о рыночной стоимости таких объектов, как здания, сооружения, машины и оборудование, широко привлекались организации оценщиков. При этом основным методом определения рыночной стоимости объектов был затратный, при котором учитывались все затраты, включаемые в состав основных средств (по транспортировке, установке и т.д.), которые должна была бы осуществить организация, владеющая переоцениваемыми основными средствами, если бы она на дату переоценки полностью заменила оцениваемые основные средства.

Последняя переоценка основных средств, проводимая по постановлениям Правительства Российской Федерации, была осуществлена по состоянию на 01.01.1997 в соответствии с постановлением от 07.12.1996 № 1442 «О переоценке основных фондов в 1997 году». Данная переоценка учитывала негативные последствия предыдущих переоценок, проводимых в достаточно сжатые сроки. В связи с этим переоценка осуществлялась в течение всего 1997 г., и отчет о результатах переоценки разрешалось предоставлять в 1998 г.

Как и при проведении переоценки 1995 и 1996 гг., предприятиям и организациям предоставлено альтернативное право осуществлять переоценку основных средств либо на основе индексов изменения их стоимости, разработанных Госкомстатом России, либо путем прямого пересчета их балансовой стоимости применительно к рыночным ценам, складывающимся на момент переоценки.

При этом определяющим методом переоценки считался метод прямой оценки, который позволял исправить неточности, накопившиеся в результате применения среднегрупповых индексов в ходе предшествующих переоценок. Основным подходом определения рыночной стоимости по-прежнему оставался затратный. Однако в форме статистического наблюдения № 11 появился показатель, называемый «Оценка вероятной рыночной стоимости продажи основных фондов». Таким образом, оценщики могли использовать все альтернативные методы

расчета рыночной стоимости: затратный, доходный и сравнительного анализа продаж.

В отличие от других переоценок, при определении восстановительной стоимости основных средств на 01.01.1997 делалась скидка на моральный износ объектов. Так, в случае использования метода прямой оценки при расчете восстановительной стоимости оборудования, предназначенного к установке, и объектов, не завершённых строительством, могло быть дополнительно учтено их физическое и моральное устаревание. Это может быть сделано либо на основе условного расчета устаревания по нормам амортизации на аналогичные объекты основных средств, либо с помощью расчета скидки к стоимости данных объектов основных средств.

Отличительные особенности переоценки на 01.01.1997 состоят в следующем:

- дифференциация индексов переоценки не только по типам зданий и сооружений, видам машин и оборудования, транспортных и других основных средств, периодам изготовления (приобретения), но и по регионам;
- установление максимальных и минимальных индексов, в пределах которых организации самостоятельно могут выбирать любое значение индекса, исходя из задачи наиболее точного определения их восстановительной стоимости;
- по основным средствам, изношенным к моменту переоценки по данным бухгалтерского учета на 80% и более, независимо от периода их производства (строительства) и приобретения разрешается применение понижающего коэффициента 0,85 к исходной величине индекса;
- по основным средствам организаций машиностроения, легкой промышленности, а также угольной промышленности может применяться дополнительный коэффициент 0,9;
- по отдельным группам основных средств установлены индексы изменения стоимости со значением менее 1.

Таким образом, на основе расчетов восстановительной стоимости по индексам по некоторым значительно изношенным основным средствам, относящимся к организациям машиностроения, легкой и угольной промышленности, наблюдалось уменьшение переоцененной стоимости объектов по сравнению с их балансовой стоимостью.

Вместе с тем переоценка основных средств на 01.01.1997 имела и негативные моменты. В отличие от других переоценок, в постановлении Правительства Российской Федерации не конкретизировались субъекты переоценки. Так, субъектами переоценок 1992–1995 гг. были все предприятия и организации на территории Российской Федерации независимо от видов деятельности и форм собственности, субъектами переоценки 1996 г. являлись коммерческие и некоммерческие организации независимо от организационно-правовых форм.

В 1997 г. была принята иная трактовка: переоценке подвергались основные средства, находящиеся в собственности организаций, их хозяйственном ведении, оперативном управлении и долгосрочной аренде с правом выкупа. Таким образом, постановление Правительства Российской Федерации о переоценке основных фондов на 01.01.1997 обостряло внимание на правовой аспект субъектов переоценки.

Следует отметить, что такая трактовка привела к тому, что из объектов переоценки искусственно были исключены основные средства, переданные в совместную деятельность, филиалам, представительствам, структурным подразделениям, выделенным на отдельный баланс, дочерним предприятиям, поскольку такие основные средства не находились в их собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении. Безусловно, это привело к искажению стоимости основных средств в народном хозяйстве, а также к искажению показателей, характеризующих показатели деятельности филиалов, структурных подразделений, совместной деятельности.

Переоценке на 01.01.1997 подвергались и жилые здания, имеющиеся на балансе предприятий. Но из категории переоцениваемых объектов исключен такой объект, как квартиры, приобретенные организациями в объектах жилого фонда. Это вызвано тем, что переоценке подлежали только основные фонды (основные средства), находящиеся в собственности организаций. Объекты, находящиеся в пользовании организации, такие как «права на квартиру», по действующим правилам подлежали учету в составе нематериальных активов и, следовательно, переоценке не подвергались. Такое

положение не соответствовало порядку проведения переоценки на 01.01.1995, когда переоценка проводилась и по отдельным квартирам в жилом фонде, принадлежащим предприятиям и организациям.

В соответствии с Порядком проведения переоценки основных средств на 01.01.1997 переоценке подлежали все элементы незавершенного строительства: оборудование в монтаже, оборудование, не требующее монтажа, находящееся на складе и числящееся при этом в незавершенном строительстве, а также капитальные вложения в многолетние насаждения, коренное улучшение земель. Стоимость земельных участков и объектов природопользования переоценке не подлежала.

Механизм переоценки 1997 г. был следующим: поскольку переоценка основных средств проводилась в течение всего 1997 г., восстановительная стоимость определялась в ценах на начало года (01.01.1997), а итоги переоценки отражались в отчетности с начала следующего года (на 01.04.1998). Это вызывало дополнительные аспекты переоценки.

Во-первых, начисление износа основных средств производилось исходя из стоимости основных средств на 01.01.1997 по действующим нормам амортизационных отчислений без учета переоценки 1997 г., и сумма начисленного в течение года износа не пересчитывалась. Таким образом, остаточная стоимость основных средств, отражаемая в отчетности за I квартал 1998 г., приравнивалась к восстановительной стоимости основных средств на 01.01.1997 за вычетом износа, накопленного на 01.01.1997 (с учетом предыдущих переоценок), и износа, начисленного за 1997 г. (без учета переоценки).

В том случае, если переоценка основных средств осуществлялась по индексам пересчета, значение которых меньше 1, возникала парадоксальная ситуация. Сумма износа, начисленного за весь период функционирования основных средств, оказывалась больше восстановительной стоимости, и, таким образом, остаточная стоимость основных средств после проведения переоценки становилась отрицательной. Естественно, что такой ход событий нормативными документами, регламентирующими переоценку основных средств, не

предусматривался. В связи с этим предприятия самостоятельно определялись с решением проблемы излишне начисленного износа. Варианты решения были следующими: списание износа с одновременным увеличением добавочного капитала либо с отнесением на прибыль по операциям прошлых лет. При первом варианте необоснованно увеличивался источник собственных средств предприятия. Второй вариант более удачен, так как организации, излишне начисляя износ, занижали тем самым финансовый результат текущего года. Однако данный вариант приводил к увеличению налогооблагаемой базы налога на прибыль за I квартал 1998 г.

Во-вторых, поскольку итоги переоценки на 01.01.1997 были подведены только в начале следующего, 1998-го, года, возникал вопрос об отражении в бухгалтерском учете операций, связанных с выбытием основных средств в течение 1997 г.

В конце 1997 г. появился еще один альтернативный вариант переоценки — не производить переоценку основных средств вообще. Этот вариант регламентирован постановлением Правительства Российской Федерации от 31.12.1997 № 1672 «О мерах по совершенствованию порядка и методов определения амортизационных отчислений», в соответствии с которым предусматривалось, что в случае если в результате проведения переоценки основных средств на 01.01.1997 путем индексации балансовой стоимости отдельных объектов ухудшаются финансово-экономические показатели организации и искажается структура ее бухгалтерского баланса, организация имеет право сохранять при ведении бухгалтерского и статистического учета и составления отчетности на 01.01.1998 балансовую стоимость основных фондов по состоянию на 01.01.1996.

Поскольку вышеуказанным постановлением Правительства Российской Федерации не были конкретизированы критерии ухудшения финансово-экономических показателей организаций и искажения структуры бухгалтерского баланса, то организации определяли их самостоятельно. В качестве критерия ухудшения финансово-экономических показателей были использованы показатели себестоимости выпускаемой продукции (работ, услуг) и конечного

финансового результата деятельности организации.

С 01.01.1998 существенной особенностью переоценки явилось то, что переоценка перестала быть обязанностью, а стала правом организаций. Такое право было определено введенным в действие с 01.01.1998 Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/97). Согласно ему организации могли не чаще одного раза в год (на начало отчетного года), в том числе на 01.01.1998, переоценивать объекты основных средств по восстановительной стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам.

В соответствии с ПБУ 6/97 Госкомстатом России были разработаны и утверждены индексы изменения стоимости основных фондов, оборудования, предназначенного к установке, и объектов, не завершающих строительство, для переоценки в восстановительную стоимость на 01.01.1998. При этом предусматривалось применение дополнительных понижающих коэффициентов по машинам, оборудованию и транспортным средствам, процент износа которых по результатам переоценки 1997 г. составил более 75%, а также по зданиям, сооружениям и другим видам основных средств с износом более 50%.

Следует отметить, что предыдущие переоценки (особенно по состоянию на 01.01.1995 и 01.01.1996) привели к тому, что балансовая стоимость основных средств была увеличена в несколько раз. Так, стоимость зданий (кроме жилых), возведенных до 1994 г., при переоценке на 01.01.1996 была увеличена в среднем в 2,8 раза, жилых зданий — в 3,9 раза, машин и оборудования — от 1,3 до 4,6 раза, транспортных средств — от 1,8 до 4,6 раза. При переоценке по состоянию на 01.01.1997 произошло дальнейшее увеличение стоимости объектов основных средств: промышленных зданий — в среднем в 1,5 раза, машин и оборудования — от 1,0 до 1,65 раза, транспортных средств — от 1,0 до 1,85 раза [12, с. 10].

В связи с этим в целях определения реальной стоимости основных средств постановлением Правительства Российской Федерации от 24.06.1998 № 627 «Об уточнении порядка

расчета амортизационных отчислений и переоценке основных фондов» организациям было предоставлено право провести переоценку (по существу уценку) в тех случаях, когда балансовая стоимость объектов основных средств превышала текущие рыночные цены. При невозможности оценить отдельные объекты основных средств по документально подтвержденным рыночным ценам в связи с отсутствием таких объектов или их аналогов на рынке организациям было предоставлено право уценить основные средства до стоимости, отраженной в бухгалтерском учете по состоянию на 31.12.1995.

Понятие «рыночная стоимость» появилось в Федеральном законе от 29.07.1998 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации», в соответствии с которым под рыночной стоимостью объекта оценки понималась наиболее вероятная цена, по которой данный объект оценки может быть отчужден на открытом рынке в условиях конкуренции [13, с. 68].

Особенностью переоценки 1998 г. являлось то, что постановлением Правительства Российской Федерации от 24.06.1998 № 627 особое внимание уделялось субъектам естественных монополий. В целях снижения цен и тарифов на продукцию и услуги субъектам естественных монополий предусматривалось установление соответствия балансовой стоимости основных средств уровню текущих рыночных цен на них. При этом амортизационные отчисления в затратах на производство и реализацию продукции следовало скорректировать исходя из уточненной балансовой стоимости основных средств. Такое внимание к субъектам естественных монополий объяснялось тем, что вследствие существования монополии производителей последние в большинстве случаев не заинтересованы в снижении балансовой стоимости основных средств и, как следствие этого, в снижении цен на свою продукцию.

Итак, начиная с 1925 г. было проведено восемь генеральных переоценок основных средств. В бухгалтерском балансе объекты основных средств отражались по остаточной стоимости, рассчитанной на основе их восстановительной стоимости. Таким образом, методология переоценки основных средств основана

на идеях органической балансовой концепции [14, с. 19]. Основной целью проведения переоценок было создание экономических условий для осуществления инвестиционных процессов в стране. Однако данные о динамике основных показателей инвестиционной деятельности свидетельствовали о том, что за

время проводимых переоценок инвестиционная деятельность не была активной. Кроме того, инвестиции осуществлялись не на новое строительство, а на техническое перевооружение и реконструкцию действующих предприятий. Итогом переоценок было в основном увеличение стоимости основных средств.

Литература

1. Куликова Л.И. Оценка имущественных статей баланса в работах российских ученых начала XX века // Учет. Анализ. Аудит. 2014. № 1. С. 140–144.
2. Войтехов П.Г. Нормы амортизации и оценка имущества. М.-Л.: АО «Промиздат», 1926. 228 с.
3. Куликова Л.И. Учет основных средств: современная концепция и тенденции развития. Казань: Изд-во КФЭИ, 2000. 308 с.
4. Блатов Н.А. Балансоведение (курс общий). Л.: Экономическое образование, 1930. 296 с.
5. Белов Н.А. О результатах переоценки // Бухгалтерский учет. 1960. № 10. С. 2–4.
6. Народное хозяйство СССР в 1960 году. М.: Госстатиздат, 1961. 690 с.
7. Кваша Я.К. К переоценке основных фондов // Вопросы экономики. 1969. № 3. С. 23–28.
8. Народное хозяйство СССР в 1972 году. М.: Госстатиздат, 1972. 740 с.
9. Куликова Л.И. Концепция бухгалтерского учета долгосрочных материальных активов в коммерческих организациях: дис. ... д-ра экон. наук. Казань, 2001. 366 с.
10. Боброва Н., Русакова Е. Переоценка основных фондов // Экономика и жизнь. 1994. № 7. С. 13.
11. Боброва Н., Гордонов М., Цигельник А. Переоценка: как составить статистический отчет // Экономика и жизнь. 1994. № 4. С. 4.
12. Безруких П.С. Комментарий к Постановлению Правительства Российской Федерации от 24 июня 1998 года № 627 «Об уточнении порядка расчета амортизационных отчислений и переоценке основных фондов» // Новое в бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации: Нормативные документы. Комментарий. Вып. 14 (64). М.: ФБК-Пресс, 1996. С. 8–11.
13. Куликова Л.И., Степанов К.А. Принцип непрерывности деятельности предприятия в бухгалтерском учете и отчетности. Казань: Казанский гос. ун-т, 2009. 214 с.
14. Куликова Л.И., Семенихина Н.Б. Актуарный баланс и использование его данных для оценки финансового положения предприятия как имущественного комплекса: монография. М.: Издательский дом «Научная библиотека», 2013. 88 с.

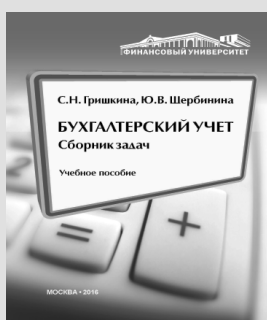
References

1. Kulikova L.I. Otsenka imushchestvennykh statei balansa v rabotakh rossiiskikh uchenykh nachala XX veka [The assessment of the material balance-sheet accounts in the works of Russian scientists of the twentieth century] Uchet. Analiz. Audit — Accounting. Analysis. Auditing, 2014, no. 1, pp. 140–144 (in Russ.).
2. Voitekhev P.G. Normy amortizatsii i otsenka imushchestva [The norms of amortization and depreciation and property evaluation]. Moscow-Leningrad, AO «Promizdat» — Joint-Stock company “Promizdat”, 1926, p. 228. (in Russ.).
3. Kulikova L.I. Uchet osnovnykh sredstv: sovremennaiia kontseptsiiia i tendentsii razvitiia [Fixed assets accounting: contemporary concepts and development trends]. Kazan', Izd-vo KFEI — KFEI Publishing house, 2000, 308 p. (in Russ.).
4. Blatov N.A. Balansovedenie (kurs obshchii) [Accounting study. General course]. Leningrad, Ekonomicheskoe obrazovanie — Economic education, 1930, 296 p. (in Russ.).
5. Belov N.A. O rezul'tatakh pereotsenki [On the results of revaluation]. Bukhgalterskii uchet — Accounting, 1960, no. 10, pp. 2–4 (in Russ.).

6. Narodnoe khoziaistvo SSSR v 1960 godu [The national economic enterprise of the USSR in the year 1960]. Moscow, Gosstatizdat — Gosstatizdat, 1961, 690 p. (in Russ.).
7. *Kvasha Ia.K.* K pereotsenke osnovnykh fondov [To the question of revaluation of the capital assets]. Voprosy ekonomiki — Questions on economy, 1969, no. 3, pp. 23–28 (in Russ.).
8. Narodnoe khoziaistvo SSSR v 1972 godu [The national economic enterprise of the USSR in the year 1972]. Moscow, Gosstatizdat — Gosstatizdat, 1972, 740 p. (in Russ.).
9. *Kulikova L.I.* Kontseptsiia bukhgalterskogo ucheta dolgosrochnykh material'nykh aktivov v kommercheskikh organizatsiiakh: dis. ... d-ra ekon. nauk [The accounting concepts of long-term tangible assets in commercial enterprises: thesis for a doctor's degree in Economics]. Kazan', 2001, 366 p. (in Russ.).
10. *Bobrova N., Rusakova E.* Pereotsenka osnovnykh fondov [Capital assets revaluation]. Ekonomika i zhizn' — Economics and life, 1994, no. 7, p. 13 (in Russ.).
11. *Bobrova N., Gordonov M., Tsigel'nik A.* Pereotsenka: kak sostavit' statisticheskii otchet [Revaluation: How to draw up a statistical statement]. Ekonomika i zhizn' — Economics and life, 1994, no. 4, p. 4 (in Russ.).
12. *Bezrukikh P.S.* Kommentarii k Postanovleniiu Pravitel'stva Rossiiskoi Federatsii ot 24 iyunia 1998 goda № 627 «Ob utochnenii poriadka rascheta amortizatsionnykh otchislenii i pereotsenke osnovnykh fondov». Novoe v bukhgalterskom uchete i otchetnosti v Rossiiskoi Federatsii: Normativnye dokumenty. Kommentarii. Vyp. 14 (64) [Commentary to the Governmental Resolution of the Russian Federation no. 627 dated back to 24th of June 1998 “On the clarification of settlement terms of depreciation charges and revaluation of capital assets. Novelty in accounting and reporting in the Russian Federation: Normative documents. Commentary, 14th edition (64)]. Moscow, FBK-Press — FBK-Press, 1996, pp. 8–11 (in Russ.).
13. *Kulikova L.I., Stepanov K.A.* Printsip nepreryvnosti deiatel'nosti predpriiatiia v bukhgalterskom uchete i otchetnosti [Going concern in accounting and reporting]. Kazan', Kazanskii gos. un-t — Kazan State University, 2009, 214 p. (in Russ.).
14. *Kulikova L.I., Semenikhina N.B.* Aktuarnyi balans i ispol'zovanie ego dannykh dlia otsenki finansovogo polozheniia predpriiatiia kak imushchestvennogo kompleksa: monografiia [Actuarial balance-sheet and the use of its data in the evaluation of the financial position of an enterprise as a portfolio of assets: a monograph]. Moscow, Izdatel'skii dom «Nauchnaia biblioteka» — Publishing house “Scientific library”, 2013, 88 p. (in Russ.).



КНИЖНАЯ ПОЛКА



Гришкина С.Н., Щербинина Ю.В.

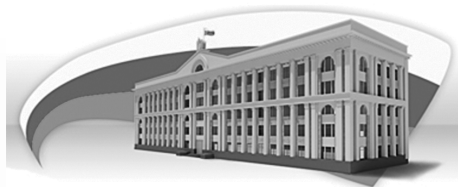
Бухгалтерский учет: сборник задач. М.: Финансовый университет, 2016. 220 с.

ISBN 978-5-7942-1339-3

Сборник задач предназначен для проведения практических и самостоятельных занятий студентов по дисциплинам «Теория бухгалтерского учета», «Бухгалтерский учет и анализ» и «Бухгалтерский финансовый учет» для студентов, обучающихся по направлению 080100.62 «Экономика» (уровень бакалавриата).

Сборник задач подготовлен с использованием информационной системы «КонсультантПлюс».

Публикуется в авторской редакции.



Второе высшее образование
в Финансовом университете

ИНСТИТУТ СОКРАЩЕННЫХ ПРОГРАММ

*Лучшие инвестиции – инвестиции
в человеческий капитал*

Проводится набор групп с началом занятий в сентябре 2016 г.

Институт сокращенных программ является одним из старейших структурных подразделений Финансового университета. Основанный в 1977 г. в статусе специального факультета в составе Московского финансового института, он занимался подготовкой высококвалифицированных руководящих кадров в области валютных операций, международного кредита и международных расчетов. В 1992 г. был преобразован в Институт профессиональной подготовки кадров по финансово-банковским специальностям, а в 2006 г. – в Институт сокращенных программ.

Миссия Института – создание условий и образовательной среды для получения качественного второго высшего образования по основным направлениям обучения в Финансовом университете.

Занятия проходят в основном здании Финансового университета по адресу: Ленинградский проспект, дом 49 (станция метро «Аэропорт»). Лекции и семинары проводят профессора и доценты профильных кафедр Финансового университета и приглашенные специалисты-практики.

Обучение проводится по следующим программам бакалавриата

Направление подготовки	Программа
ЭКОНОМИКА	Банковское дело и финансовые рынки
	Корпоративные финансы
	Бухгалтерский учет, анализ и аудит
	Государственные и муниципальные финансы
	Налоги и налогообложение
	Страхование
МЕНЕДЖМЕНТ	Финансовый менеджмент
	Антикризисное управление
ЮРИСПРУДЕНЦИЯ	Гражданское и предпринимательское право
	Финансовое и налоговое право
	Международное финансовое право

Срок обучения – 3 года по всем программам.

Стоимость обучения:

вечерняя форма – 138 900 руб. в год (158 200 руб. в год – для иностранных граждан),
заочная форма – 111 900 руб. в год (134 500 руб. в год – для иностранных граждан)

Формы занятий

Вечерняя – ежедневно по будням с 18.30 до 21.40

Заочная

По будням – 2 раза в неделю с 18.30 до 21.40

По субботам – еженедельно с 10.00 до 16.50

По сессиям – 2 раза в год учебные сессии продолжительностью 3 недели

Контакты

Приемная комиссия ИСП:

8(499)943-93-37

8(499)943-94-16

По будням с 10.00 до 18.00