

УДК 33

Василенко Марина Евгеньевна

*Владивостокский государственный университет экономики и сервиса
Владивосток, Россия*

К вопросу оценки основных средств для начисления амортизации

В данной статье систематизированы виды оценки основных средств, раскрыто их содержание и применение при начислении амортизации основных средств.

Ключевые слова и словосочетания: *оценка, амортизация, основные средства, стоимость, физический износ, справедливая стоимость.*

Национальное богатство любой страны во многом определяется состоянием ее материально-технической базы. Если в СССР материально-техническая база экономики была объектом пристального внимания государства, то в Российской Федерации при переходе к рыночной системе хозяйствования отрицательные моменты перестройки вызвали усугубление инвестиционного кризиса. Произошедшие перемены обострили процессы морального и физического износа основных средств, особенно их активной части, что привело к накоплению большого количества изношенных и устаревших объектов.

В этой связи возросла роль учета амортизации основных средств хозяйствующих субъектов как финансового источника решения проблемы их замены. Развитие учета амортизации основных средств предполагает решение ряда смежных практических вопросов: обоснование содержания инвентарного объекта основных средств с учетом отраслевых особенностей в качестве отправной точки начисления амортизации; определение стоимости основных средств – первоначальной и последующей; раскрытие сроков и методов их амортизации. Перечисленные вопросы в настоящее время регулируются нормативными актами в области бухгалтерского учета. Однако действующие акты носят, как правило, общий характер, а практика диктует потребность в детальной методике начисления амортизации. В частности, требуется уточнение содержания инвентарного объекта с учетом отраслевой специфики его формирования. Кроме того, важной проблемой являются обоснование целесообразности проведения последующих оценок основных средств, а также уточнение порядка начисления амортизации при новой, измененной первоначальной или вос-

становительной их стоимости. Порядок начисления амортизации при изменении первоначальной стоимости основных средств, установленный Методическими указаниями по учету основных средств, предполагает начисление амортизации с остаточной стоимости, что противоречит ПБУ 6/01. Вышеназванное обстоятельство обуславливает необходимость разработки методики, обеспечивающей устранение выявленных противоречий [2].

Начисление амортизации оказывает влияние на финансовый результат и на величину собственного капитала организации. Для постоянно действующих организаций, которые стремятся поддерживать свой уровень производственного потенциала в обозримом будущем, одним из эффективных инструментов контроля за сохранностью и преумножением собственного капитала должна стать амортизационная политика. В этой связи встает вопрос о разработке амортизационной политики, которая максимально обеспечит сохранность собственного капитала и наличие контроля за реинвестированием средств, источником которых являются накопленные амортизационные отчисления. Потребность в эффективной амортизационной и инвестиционной политике хозяйствующего субъекта определяет направления формирования и использования собственных финансовых источников, к которым относится и амортизация.

Научный подход к начислению амортизации основных средств и обоснованию выбора методов амортизации, определению сроков службы объектов и управлению их стоимостью в рамках разрешенных альтернатив должен обеспечить в конечном итоге благоприятные условия для обновления основного капитала [2].

Исследование формирования первоначальной стоимости должно идти в зависимости от способа поступления объекта и определения понятия справедливой стоимости. Произведенные сравнения, используемые в Российской учетной практике восстановительной стоимости, должны идти со справедливой стоимостью в соответствии с МСФО. Ближе всего к справедливой стоимости находится определение восстановительной стоимости экспертным путем, в соответствии с ныне действующими стандартами оценки [7].

Основные виды оценки основных средств приведены в табл. 1.

История переоценок основных средств в России за период с 1917 по 2005 г. В результате их проведения в настоящее время основные средства организаций учтены в ценах разных лет:

– в ценах на 1.01.95 – в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 24.06.98 № 627 «Об уточнении порядка расчета амортизационных отчислений и переоценке основных фондов» [3];

- в ценах на 1.01.96 г. – в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 31.12.97 № 1672 «О мерах по совершенствованию порядка и методов определения амортизационных отчислений»;
- в ценах на 01.01.1997 г. – по итогам последней обязательной переоценки основных средств;
- в ценах соответствующих лет – по основным средствам, приобретенным в 1997 г. и позже, если они не подвергались добровольной переоценке;
- в ценах 2006 г. – у организаций, которые воспользовались правом на проведение переоценок основных средств.

Таблица 1

Виды оценки основных средств

Вид стоимости	Характеристика	Область применения
Первоначальная	Сумма фактических затрат на приобретение, создание объекта, включая затраты на доведение его до состояния, пригодного к использованию	Учетная стоимость объекта при его поступлении. База для начисления амортизации (кроме метода уменьшаемого остатка) в случае, если учетной политикой установлен учет по стоимости приобретения
Восстановительная	Сумма затрат, которые потребуется произвести для изготовления объекта в настоящее время	Установление действительной стоимости на текущий момент. Является базой для начисления амортизации (кроме метода уменьшаемого остатка) в случае, если учетной политикой установлен учет по восстановительной стоимости
Остаточная	Величина непогашенной первоначальной (или восстановительной) стоимости	Определение величины несамортизированной стоимости. Является базой для начисления амортизации методом уменьшаемого остатка
Справедливая	Сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными сторонами, с учетом характера текущего использования	Когда справедливая стоимость существенно отличается от балансовой. Российским законодательством применение справедливой стоимости в настоящее время не предусмотрено
Дисконтированная (стоимость от использования)	Сумма, которую ожидают возместить в ходе использования объекта и его выбытия в конце полезной службы	Когда балансовая стоимость выше возмещаемой суммы. Российским законодательством применение дисконтированной стоимости в настоящее время не предусмотрено

Актуальность проведения переоценок обусловлена наметившейся в настоящее время тенденцией снижения уровня амортизационных отчислений в общем объеме затрат. Однако, учитывая трудоемкость и высокую затратно-емкость процесса переоценки (для ее проведения необхо-

дима полная инвентаризация с оценкой состояния основных средств, экспертная оценка), предложен подход, соответствующий МСФО 16, предусматривающий переоценку при невысоких темпах инфляции и незначительном отклонении справедливой стоимости один раз в три – пять лет с разрешением проведения переоценки по инициативе организации ежегодно [4].

Особое внимание уделено изменению первоначальной стоимости с получением:

- новой первоначальной стоимости – в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, частичной ликвидации и других случаев, установленных законодательством Российской Федерации (включение в первоначальную стоимость НДС при изменении режима налогообложения);
- восстановительной стоимости – при проведении переоценки объекта основных средств.

Предложен порядок определения новой нормы амортизационных отчислений в связи с изменением первоначальной стоимости основных средств. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств (утвержденные приказом Минфина России от 13.10.2003 г. № 91н) предлагают организациям для расчета амортизации по основным средствам, стоимость которых изменилась, использовать их остаточную стоимость и норму амортизации, исчисленную исходя из оставшегося срока полезного использования. Это приведет к тому, что часть основных средств в бухгалтерском учете будет амортизироваться исходя из первоначальной стоимости, а часть – из остаточной. Согласно п. 19 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» сумма годовых амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств [1].

Таким образом, метод расчета, предлагаемый методическими указаниями, противоречит ПБУ 6/01. Кроме того, учитывая, что большинство организаций используют программные продукты для начисления амортизации, содержащие базу данных по основным средствам, изменение порядка расчета вызывает дополнительные трудности с автоматизацией процесса начисления. Мы считаем, что более логично рассчитывать амортизационные отчисления исходя из новой первоначальной стоимости объекта на 1-е число месяца, следующего за месяцем окончания модернизации, и новой нормы амортизационных отчислений, определяемой расчетным путем, исходя из оставшегося срока его полезного использования на момент завершения восстановительных работ. Действующий согласно методическим указаниям по учету основных средств предлагаемый вариант расчета позволяет устранить отмеченный недостаток по начислению амортизации с остаточной стоимости. Правильнее начислять амортиза-

цию, исходя из измененной стоимости объекта основных средств и новой нормы амортизации [2].

Руководствуясь таким подходом, новую норму амортизационных отчислений предлагается рассчитывать в два этапа:

1. Определение коэффициента, применяемого к текущей норме:

$$k_{\text{тек}} = \frac{S_{1o}/S_{1n}}{T},$$
$$\sum a_{0t}$$

- где $k_{\text{тек}}$ – коэффициент, применяемый для расчета новой нормы амортизации;
 S_{1o} – остаточная стоимость объекта на начало периода с учетом произведенных изменений стоимости;
 S_{1n} – новая первоначальная стоимость объекта основных средств;
 a_{0t} – первоначальная (текущая) норма амортизации до изменения стоимости;
 t – период амортизации, сумма определяется с текущего периода ($t_{\text{тек}}$) до окончания срока полезного использования (T), в мес.
2. Определение новой нормы амортизации:

$$a_1 = a_0 \times k_{\text{тек}},$$

- где a_1 – новая норма амортизации;
 a_0 – прежняя норма амортизации до изменения стоимости;
 $k_{\text{тек}}$ – коэффициент, применяемый к старой ежемесячной норме амортизации.

В этом случае стоимость основных средств (с учетом произведенного изменения) будет списана в течение срока полезного использования основных средств полностью, а противоречие с ПБУ 6/01 будет устранено. Предлагаемый нами порядок определения новой нормы несколько сложнее, чем приведенный в Методических указаниях, это связано с тем, что он позволяет рассчитывать новую норму амортизационных отчислений не только при линейном способе, но и при способе суммы чисел лет, рекомендации по которому отсутствуют в нормативных документах. Поскольку организации вправе выбрать и этот способ, должна существовать методическая база по его применению в случаях изменения стоимости объектов, нередко возникающих в хозяйственной деятельности организации. Кроме того, указанный подход может быть применен при изменении стоимости неограниченное число раз.

1. Постановление Правительства Российской Федерации от 18.11.2006 г. № 697 «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы».

2. Учет основных средств. ПБУ 6/01: Приказ Минфина РФ от 30 марта 2001 года № 26н с изменениями и дополнениями.

3. Подборка комментариев к Приказу Минфина России от 13 октября 2005 г. № 91н «Об утверждении методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств».

4. МСБУ 16 – Международный стандарт бухгалтерского учета «Основные средства».

5. МСБУ 4 – Международный стандарт бухгалтерского учета «Амортизация».

6. Бугреева С.А. Анализ воспроизводственных процессов в рыбной промышленности / С.А. Бугреева, М.Е. Василенко. – Владивосток: Изд-во Дальрыбвтуза, 2005.

7. Терентьева Т.В. Проблемы принятия управленческих решений при оценке фальсифицированной финансовой отчетности / Т.В. Терентьева, В.И. Шитова // Экономические науки. – 2008. – №10. – С. 341 – 345.