

УДК 330.101

ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ РЕЗЕРВА ПЕРЕОЦЕНКИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ СОГЛАСНО МСФО

Зима Юлия Петровна

канд. экон. наук
Киевский национальный торгово-экономический университет
Киев (Украина)
author@apriori-journal.ru

Аннотация. Раскрываются особенности формирования резерва переоценки основных средств согласно МСФО. Рассматриваются подходы к отражению переоценки основных средств на счетах учета.

Ключевые слова: резерв переоценки; МСФО; отчетность; основные средства.

FEATURES OF FORMATION OF THE RESERVE OF REVALUATION OF FIXED ASSETS ACCORDING TO IFRS

Zyma Yulia Petrovna

candidate of economics sciences
Kiev national trade and economic university, Kiev (Ukraine)

Abstract. Features of formation of a reserve of revaluation of fixed assets according to IFRS are revealed. Approaches to reflection of revaluation of fixed assets on accounts are considered.

Key words: revaluation reserve; IFRS; reporting; fixed assets.

Введение. Состояние и движение основных средств являются важными индикаторами финансово-хозяйственной деятельности компании. Формирование учетной политики относительно системы учета основных средств имеет важность не только с точки зрения отражения в отчетности состояния активов, но и с точки зрения определения подходов к отражению составляющих капитала.

В Украине «Стратегия применения международных стандартов финансовой отчетности» была принята Кабинетом министров Украины в октябре 2007 года [1]. Однако практическое использование МСФО началось только с 2012 года, когда Законом Украины «Про бухгалтерский учет и финансовую отчетность в Украине» был утвержден перечень компаний, которые обязаны предоставлять отчетность, составленную согласно требованиям МСФО.

Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности была принята Правительством РФ в 1998 г. (утв. Постановлением Правительства РФ от 06.03.1998 г. № 283). На протяжении периода реализации Программы перехода на МСФО Минфином России вносились корректировки в российские ПБУ, направленные на сближение с международными стандартами, в том числе и в ПБУ, регламентирующее методику учета операций с основными средствами [2].

Следует отметить исследования таких авторов как А.Д. Дмитриева [2], М.Л. Пятов, И.А. Смирнова [4], Н.Н. Хахонова [6], которые посвящены проблемам учета основных средств согласно МСФО. Однако некоторые вопросы формирования резерва переоценки при учете основных средств согласно МСФО требуют более детального изучения.

Цель исследования – определить особенности формирования резерва переоценки основных средств согласно требованиям МСФО.

Результаты. Учет основных средств регламентируется МСФО (IAS) 16 «Основные средства» [3]. Согласно стандарту, основные средства – это

материальные активы, которые предназначены для использования в процессе производства или поставки товаров; предоставления услуг; при сдаче в аренду или в административных целях; предполагаются к использованию в течение более чем одного отчетного периода. Как и во всех стандартах, в МСФО (IAS) 16 раскрываются условия отражения основных средств в отчетности. Основное средство подлежит отражению в отчетности, если выполняются одновременно два условия: существует вероятность того, что предприятие получит связанные с данным объектом будущие экономические выгоды; себестоимость данного объекта может быть надежно оценена. При первоначальном признании объект основных средств подлежит признанию по первоначальной стоимости.

Первоначальная стоимость объекта основных средств включает:

1. цену покупки, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, за вычетом торговых скидок и возмещений;
2. любые прямые затраты на доставку актива в нужное место и приведение его в состояние, необходимое для эксплуатации в соответствии с намерениями руководства предприятия;
3. предварительную оценку затрат на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление природных ресурсов на занимаемом им участке, в отношении которых предприятие принимает на себя обязательство либо при приобретении этого объекта, либо вследствие его использования на протяжении определенного периода в целях, не связанных с созданием запасов в течение этого периода [7].

В дальнейшем, компания выбирает одну из моделей учета основных средств:

1. Модель учета по первоначальной стоимости.
2. Модель учета по переоцененной стоимости.

На отчетную дату балансовая стоимость основных средств, при использовании модели учета по первоначальной стоимости, будет равна:

Балансовая стоимость (по модели первоначальной стоимости) = Первоначальная стоимость – Накопленный износ – Накопленные убытки от обесценения.

Те основные средства, для которых справедливая стоимость может быть надежно оценена, подлежат учету по переоцененной стоимости. Используя модель учета по переоцененной стоимости, балансовая стоимость основных средств определяется предприятием следующим образом:

Балансовая стоимость (по модели переоцененной стоимости) = Справедливая стоимость объекта на дату переоценки – Накопленная амортизация – Убытки от обесценения.

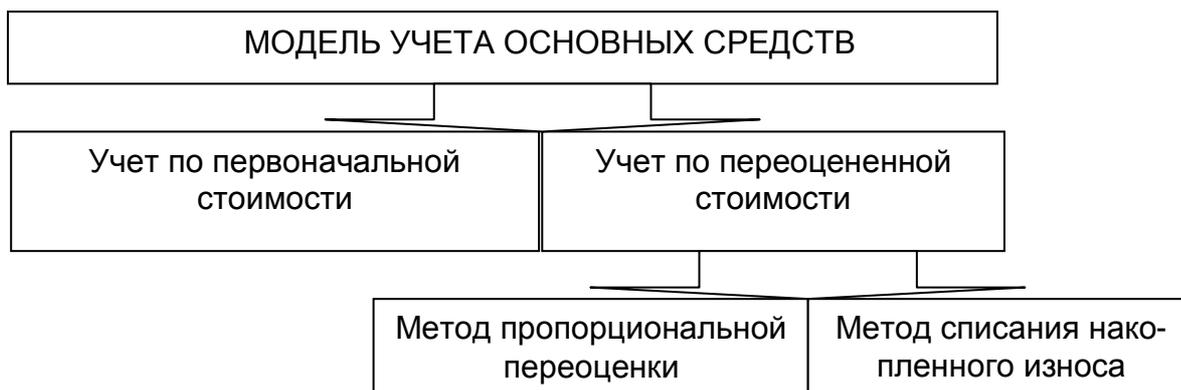


Рис. 1. Модель учета основных средств согласно МСФО

Стандарт предусматривает, что переоценка должна производиться с достаточной регулярностью, не допускающей существенного отличия балансовой стоимости от той, которая была бы определена использованием справедливой стоимости на конец отчетного периода [7]. Определение справедливой стоимости происходит в соответствии со стандартом МСФО/IFRS 13 «Оценка справедливой стоимости».

Для учета переоцененной стоимости используют один из методов: метод пропорциональной переоценки или метод списания накопленного износа (рис. 1).

Если балансовая стоимость актива в результате переоценки увеличивается, то сумма такого увеличения должна быть признана в составе прочего совокупного дохода и накоплена в капитале по статье «Прирост стоимости от переоценки». Пример формирования резерва переоценки за методом списания накопленного износа приведен в таблице 1.

Однако такое увеличение должно признаваться в составе прибыли или убытка в той мере, в которой оно восстанавливает сумму уменьшения стоимости от переоценки того же актива, ранее признанную в составе прибыли или убытка.

Если балансовая стоимость актива в результате переоценки уменьшается, то сумма такого уменьшения включается в прибыль или убыток. Тем не менее, данное уменьшение должно быть признано в составе прочего совокупного дохода в размере существующего кредитового остатка при его наличии, отраженного в статье «Прирост стоимости от переоценки», относящегося к тому же активу.

Таблица 1

**Формирование резерва дооценки
(по методу списания накопленного износа)**

Счет/Показатель	Дт	Кт
Остатки на 1.01		
Основные средства	600	
Накопленный износ		400
Балансовая стоимость основных средств	200	
Переоценка на 31.12		
Справедливая стоимость (рыночная)	700	
Основные средства (700-600)	100	
Накопленный износ	400	
<i>Резерв переоценки (700-200)</i>		<i>500</i>

Уменьшение, признанное в составе прочего совокупного дохода, снижает сумму, накопленную в составе капитала по статье «Прирост стоимости от переоценки».

Иначе говоря, если ранее по активу был создан резерв дооценки, то при снижении справедливой стоимости сумма уценки списывается с резерва. Такая уценка также отражается как уменьшение прочего совокупного дохода.

Если ранее созданного резерва недостаточно для покрытия суммы уценки, то оставшаяся часть списывается на прибыль или убыток в ту категорию расходов, что и амортизация основного средства, по которому начислена уценка.

Важно понимать, что резерв переоценки в процессе учета создается для каждого объекта основных средств. Это означает, что резерв переоценки представляет собой совокупность множества резервов.

Таблица 2

Перенос части резерва переоценки в состав нераспределенной прибыли

Счет	Дт	Кт
Резерв переоценки		500
Амортизация за год (до переоценки)		100
Амортизация за год (после переоценки)		120
<i>Перенос резерва</i>		
Резерв переоценки (120-100)	20	
Нераспределенная прибыль		20
<i>Резерв переоценки (после переноса)</i>		480

Переоценка завысит стоимость основного средства, в результате чего амортизация будет начисляться в большей сумме. Стандарт позволяет, но не обязывает, ежегодно переносить излишний износ основных

средств, который сформировался в результате переоценки, из резерва переоценки в нераспределенную прибыль (таблица 2).

Выводы. Исходя из проведенного исследования, можно сделать следующие выводы:

- 1) МСФО (IAS) 16 «Основные средства» разрешает учет основных средств согласно одной из моделей: учет по первоначальной стоимости или учет по переоцененной стоимости;
- 2) учет по переоцененной стоимости требует регулярной переоценки основных средств с учетом их справедливой стоимости. При этом формируется резерв переоценки, который отражается в составе капитала;
- 3) переоценка, как метод учета, используется ко всему классу основных средств, а не выборочно к одному из объектов;
- 4) стандарт разрешает перенос части резерва переоценки на счет нераспределенной прибыли, что дает эффект увеличения прибыли не связанный с улучшением финансовых показателей деятельности компании, а с увеличением рыночной стоимости активов.

Список использованных источников

1. Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) [Электронный ресурс]. URL:<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/911-2007-%D1%80>
2. Дмитриева А.Д. Основные средства: механизм трансформации отчетности российских предприятий в отчетность по МСФО // Молодой ученый. 2012. № 9. С. 104-111.
3. International Accounting Standard Board [Электронный ресурс]. URL:<http://www.ifrs.org/Pages/default.aspx> (дата обращения 18.12.2013)
4. Пятов М.Л., Смирнова И.А. Основные средства: определение, первоначальная оценка и признание (МСФО 16) [Электронный ресурс]. URL:<http://www.buh.ru/document-1276> (дата обращения: 20.12.2013).
5. Мизиковский Е.А., Дружиловская Т.Ю. Международные стандарты финансовой отчетности и бухгалтерский учет в России [Электронный ресурс]. URL:http://www.srifest.com/book_972.html
6. Хахонова Н.Н. Переоценка основных средств в свете МСФО // Успехи современного естествознания. 2008. № 8. С. 78-79.
7. Международный стандарт финансовой отчетности МСФО 16 [Электронный ресурс]. URL:http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2012/IAS_16.pdf (дата обращения: 19.12.2013).