

Принята Комитетом по рекомендациям 2019-09-27

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-105/2019-КпР
**«ОБЕСЦЕНЕНИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ, ПО КОТОРЫМ
ПРОВОДИЛАСЬ ОБЯЗАТЕЛЬНАЯ ПЕРЕОЦЕНКА ДО 1999 ГОДА»**

ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

До 1999 года в бухгалтерском учете организаций осуществлялась обязательная переоценка основных фондов (средств) в соответствии с постановлениями Правительства ¹РФ. Переоценка могла проводиться путем индексации балансовой стоимости, или путем прямого пересчета стоимости отдельных объектов основных фондов по документально подтвержденным рыночным ценам.

Разницы, возникающие в результате переоценки, относились на добавочный капитал организации.

С 1999 года согласно ПБУ 6/97 и далее ПБУ 6/01, переоценка ОС становится правом организаций, а не обязанностью.

Организация принимает решение не использовать данное право, и с 1999 года переоценка основных средств организацией не производится.

В 2018 году в соответствии с пунктом 7.1. ПБУ 1/2008 и Рекомендацией «НРБУ «БМЦ» Р- 56/2015-КпР «Обесценение основных средств» Организация принимает решение проверять наличие возможного обесценения основных средств в порядке, предусмотренном МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

В связи с вышеизложенным возникают вопросы:

¹ 1992 г. - Постановление Правительства РФ от 14.08.1992 N 595
1994 г. - Постановление Правительства РФ от 25.11.1993 N 1233
1995 г. - Постановление Правительства РФ от 19.08.1994 N 967
1996 г. - Постановление Правительства РФ от 25.11.1995 N 1148
1997 г. - Постановление Правительства РФ от 07.12.1996 N 1442
1998 г. - Постановление Правительства РФ от 24.06.1998 N 627

1. Каким образом отражать в бухгалтерском учете результат переоценки основных средств, которая была проведена до 1999 года?
2. Как признавать убыток от обесценения по основным средствам, переоцененным до 1999 года?

РЕШЕНИЕ

1. Накопленный результат дооценки основных средств, проводившейся до 1999 года, который учитывается обособленно в составе добавочного капитала, может быть списан организацией единовременно на нераспределенную прибыль. Организация принимает решение о необходимости такого списания на основании профессионального суждения об экономической сущности данной переоценки: являлась ли она скорее индексацией денежного выражения стоимости в связи с общим ростом цен, или, скорее, доведением балансовой стоимости основных средств до их справедливой стоимости. Продолжение обособленного учета результата дооценки, проводившейся до 1999 года, обосновано, если организация считает эту дооценку аналогом переоценки основных средств, предусмотренной в настоящее время ПБУ 6/01 и IAS 16.
2. В случае если организация принимает решение не списывать накопленный результат дооценки основных средств, проводившейся до 1999 года, единовременно на нераспределенную прибыль в соответствии с пунктом 1 настоящей Рекомендации, организация должна обеспечить учет такого результата по каждому объекту основных средств. Результат дооценки, относящийся к объекту основных средств, подлежит списанию на нераспределенную прибыль при выбытии этого объекта.
3. В случае если организация принимает решение не списывать накопленный результат дооценки основных средств, проводившейся до 1999 года, единовременно на нераспределенную прибыль в соответствии с пунктом 1 настоящей Рекомендации, обесценение основных средств признается за счет такого результата, относящегося к обесцениваемым объектам. В случае если сумма обесценения основного средства превышает результат дооценки, числящейся по этому объекту, величина такого превышения относится на финансовые результаты периода, в котором признано обесценение.

4. В случае если организация не учитывала накопленный результат дооценки основных средств, проводившейся до 1999 года, в составе добавочного капитала, либо приняла решение о списании такого результата единовременно на нераспределенную прибыль в соответствии с пунктом 1 настоящей Рекомендации, обесценение основных средств относится на финансовые результаты периода, в котором признано обесценение.

ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

В международной практике бухгалтерского учета, зафиксированной в МСФО, сформировалось два случая, когда себестоимость основного средства, по которой оно признано, впоследствии изменяется. Первый случай – когда себестоимость основного средства систематически доводится до его справедливой стоимости в рамках применения модели переоценки. Второй случай – когда себестоимость основного средства индексируется в связи с ростом общего уровня цен из-за высокой инфляции. В МСФО первый случай регулируется IAS 16 «Основные средства». Второй случай регулируется IAS 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике».

В первом случае накопленный результат прошлых дооценок отражается обособленно в составе капитала, информируя тем самым пользователя отчетности, насколько текущая балансовая стоимость основных средств превышает ту, которая сформировалась бы в случае применения модели себестоимости.

Во втором случае такого показателя не формируется, поскольку это не связано с применением какой-либо модели оценки. Индексация по сути не является изменением себестоимости, и пользователь отчетности видит проиндексированную сумму так, как если бы это была себестоимость.

Общее правило признания обесценения основных средств состоит в том, что если в отношении обесцениваемого основного средства числится результат прошлых дооценок, то обесценение должно признаваться в первую очередь за счет списания этого результата. При этом убыток (расход) в отчете о финансовых результатах не признается, делается запись напрямую с капиталом. Расход признается в отчете о финансовых результатах только в той части, в которой величина обесценения превышает накопленный результат прошлых дооценок (пар. 60, 61 IAS 36).

Если основное средство учитывается по модели себестоимости, то любое обесценение по нему признается в качестве расхода в отчете о финансовых результатах. В этом случае вопроса со списанием результатом прошлой дооценки нет, так как нет такого показателя.

В результате изложенного подхода сумма накопленного обесценения, раскрываемая в пояснениях к бухгалтерскому балансу, информирует пользователя отчетности о том, насколько текущая балансовая стоимость основных средств ниже той, которая была бы в случае отсутствия признания обесценения.

Таким образом показатели «накопленный результат дооценки» и «накопленное обесценение» в отношении одного и того же основного средства являются взаимоисключающими, поскольку информируют пользователя отчетности о противоположных фактах. Организация не должна допускать наличие в бухгалтерском учете обоих показателей по одному и тому же основному средству, так как такая отчетность будет вводить пользователя в заблуждение относительно применяемых организацией подходов к формированию текущей балансовой стоимости основных средств.

Дооценка основных средств, проводившаяся до 1999 года, по экономической сути скорее ближе к индексации в связи с инфляцией, нежели к применению модели переоценки. Вместе с тем, ее отражение в учете выглядит так, как если бы применялась модель переоценки, что выражается в наличии соответствующего показателя в составе добавочного капитала.

В этой связи если организация полагает, что проводившаяся до 1999 года переоценка представляет собой по сути индексацию денежного выражения текущих показателей в связи с общим ростом цен, аналогичную предусмотренной IAS 29, она должна привести свой бухгалтерский учет в соответствии с этим видением. Для этого весь накопленный результат дооценок основных средств, сделанных до 1999 года, необходимо перенести единовременно с добавочного капитала на нераспределенную прибыль (Д 83 – К 84) и дальше работать с показателями 01 и 02 счетов в обычном порядке по модели себестоимости так, как если бы раньше никаких переоценок не было. В этом случае обесценение будет относиться на прибыль/убыток.

Если же организация полагает обоснованным продолжать учитывать накопленный результат прошлых дооценок на счете 83 «Добавочный капитал» до момента выбытия соответствующих основных средств, то есть,

по сути применять в этой части элемент модели переоценки, то она должна работать с этим элементом так, как это предусмотрено стандартами. В этом случае обесценение должно признаваться за счет этого результата. В прибыль/убыток за период будет включаться только та часть обесценения, которая превышает накопленный результат прошлых дооценок по соответствующему основному средству.