

## Сулейманова Э. Э., Коцюба М. П. МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ОЦЕНКЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ПРЕДПРИЯТИЙ

Достоверная оценка основных средств имеет большое значение для объективной характеристики ресурсов предприятия и результатов его финансово-хозяйственной деятельности. Неправильная оценка основных средств может привести к таким отрицательным последствиям: неточному расчету амортизации, а отсюда – себестоимости и отпускных цен продукции, работ, услуг, и следовательно, - доходности, рентабельности и прибыли; искажению сумм начисленного налога на прибыль; искажению отражения в балансе действующих объемов основных средств; неправильному исчислению некоторых технико-экономических показателей, характеризующих использование основных средств (износ, коэффициенты выбытия, поступления, показатели эффективности деятельности).

Цель статьи – рассмотрение методических подходов к оценке основных средств; изучение разных подходов к проблемам оценки основных средств.

Каким бы важным не был вопрос оценки основных средств, как свидетельствует история бухгалтерского учета, единства взглядов среди ученых относительно оценки активов не было. Еще Лука Пачоли в «Трактате о счетах и записях» (1494 г.) указывал на две противоположные рекомендации: оценка по продажным максимально высоким ценам (что вело к систематическому завышению величины капитала и уменьшению суммы отраженной прибыли) и по себестоимости, которую автор предлагал применять в текущем учете [3].

Принцип оценки по себестоимости в своих работах развивали такие ученые, как Э. Леотэ, К. Бурнисьен – представители французской школы [2].

Т. Лимперг (1879-1961 гг.), представитель немецкой школы, предложил теорию, в соответствии с которой учет следует вести не по себестоимости и не по текущим ценам, а отчетность должна отражать учитываемые ценности по восстановительной стоимости. Только это, по мнению автора, позволит предприятиям поддерживать жизнеспособность [4].

С. Глебов предлагал систематическую переоценку учитываемых вещей [4]. Против такого мнения выступал А. Рудановский. Оценка, по его мнению, - выявление финансового результата, который может возникнуть только в процессе реализации и не должен быть средством производственных переоценок, поскольку все ценности отражаются по себестоимости. Тем не менее в одной из своих книг он признал необходимость двух оценок (по себестоимости и по продажным ценам) [4].

В настоящее время вряд ли можно согласиться хотя бы с одним из вышеназванных определений оценки основных средств, поскольку в историческом плане изменились и формы организации, и методы определения различных показателей, характеризующих эффективность использования материальных ценностей. Поэтому в современных условиях основные средства оцениваются по первоначальной, остаточной и восстановительной стоимости. Бухгалтерский учет основных средств в соответствии с П(С)БУ отличается от порядка предыдущего их учета, особенно это касается вопроса оценки основных средств.

В соответствии с П(С)БУ 2 «Баланс» актив отражается в балансе при условии, что оценка его может быть достоверно определена и можно ожидать в будущем экономических выгод, связанных с его использованием. Согласно П(С)БУ 7 объект основных средств признается активом, если существует вероятность того, что предприятие получит в будущем экономические выгоды от его использования и стоимость его может быть достоверно определена.

Возникает закономерный вопрос. А в какой последовательности нужно признавать основные средства: сначала признать активом, а затем основным средством, или наоборот? Этот вопрос не освещается ни в одном нормативном документе. По мнению Ткаченко Л., поскольку по сути термин «актив» более широкий, чем «основные средства», то целесообразно сначала объект признать активом, учитывая критерии признания объекта активом: оценка достоверно определена; от использования актива можно ожидать экономическую выгоду, а потом, если этот актив подпадает под действие П(С)БУ 7, признавать его основным средством [4].

Базой для определения достоверной оценки объектов основных средств являются хозяйственные договоры на приобретение или изготовление основных средств или другие распорядительные и учетные документы. Приобретенные (созданные) основные средства зачисляются на баланс предприятия по первоначальной стоимости (таблица 1).

Согласно П(С)БУ 7 первоначальная стоимость – историческая (фактическая) себестоимость необоротных активов в сумме денежных средств или справедливой стоимости других активов, оплаченных (переданных), израсходованных для приобретения (создания) необоротных активов. Такой вид оценки активов эффективен при проведении анализа финансового состояния, т. е. он способствует правильной оценке финансового результата (прибыль или убыток). Данный метод оценки в особенности интересует администрацию, собственников предприятия и финансовых аналитиков. Однако этому методу оценки основных средств присущ и недостаток, который при определенных условиях может стать довольно существенным. Дело в том, что ценность основных средств изменяется со временем. Даже если цены остаются без изменений, потенциал основных средств не остается неизменным, поскольку сокращается срок их службы, основные средства становятся морально и физически устаревшими. Поэтому следует помнить, что данный вид оценки неизбежно приведет к искажению финансового состояния, ведь основные средства, которые имеют

одинаковые характеристики, но были приобретены в разное время, будут иметь и разную стоимость. Первоначальная стоимость зависит от способа получения основных средств (таблица 1).

**Таблица 1.** Формирование первоначальной стоимости основных средств

Порядок поступления ОС	Определение первоначальной стоимости ОС
Приобретение за наличные (через подотчетное лицо) или безналичные денежные средства (собственные, заемные) и их эквиваленты	Согласно п. 8 П(С)БУ 7 первоначальная стоимость объекта основных средств состоит из: <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ суммы, уплачиваемые поставщикам активов и подрядчикам за выполнение строительно-монтажных работ (без косвенных налогов);</li> <li>➤ регистрационные сборы, государственная пошлина и аналогичные платежи, которые осуществляются в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств;</li> <li>➤ суммы ввозной таможенной пошлины;</li> <li>➤ суммы косвенных налогов, если они не возмещаются предприятию;</li> <li>➤ расходы на страхование рисков доставки основных средств;</li> <li>➤ расходы на транспортировку, установку, монтаж, наладку основных средств;</li> <li>➤ др. расходы, непосредственно связанные с доведением основных средств до состояния, в котором они пригодны для использования</li> <li>➤ расходы на уплату процентов за пользование кредитом, взятым на приобретение (создание) ОС не включаются в первоначальную стоимость основных средств</li> </ul>
Самостоятельное изготовление или изготовление на заказ сторонними организациями	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Себестоимость изготовления (создания) основных средств, определенная согласно П(С)БУ 9 «Запасы» и П(С)БУ 16 «Расходы»;</li> <li>• Суммы, уплаченные сторонним организациям (без косвенных налогов) и расходы согласно п.8 П(С)БУ 7</li> </ul>
Безвозмездное получение	Справедливая стоимость основных средств на дату получения, с учетом расходов согласно п.8 П(С)БУ 7
Взнос в уставный капитал предприятия	Согласованная учредителями (участниками) предприятия справедливая стоимость основных средств и расходы согласно п.8 П(С)БУ 7
Поступление в рамках бартерного обмена: подобными активами	Остаточная стоимость переданного объекта ОС. Если она превышает его справедливую стоимость, то первоначальной стоимостью нового основного средства признают справедливую стоимость переданного объекта с включением разницы в расходы отчетного периода
неподобными активами	Справедливая стоимость переданного объекта ОС, увеличенной (уменьшенной) на сумму доплаты, которая была передана (получена) при обмене
Перевод из состава оборотных средств	Себестоимость таких оборотных активов, которая определяется согласно П(С)БУ 9 «Запасы» и П(С)БУ 16 «Расходы»;

Согласно Закону Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» от 16.07.99 г. № 966-XIV один из принципов бухгалтерского учета – принцип исторической (фактической) себестоимости – означает, что для целей бухгалтерского учета «... приоритетной является оценка активов предприятия, исходя из затрат на их производство и приобретение». Оценка по исторической (фактической) себестоимости признана приоритетной, таким образом, Закон Украины № 966-XIV не исключает возможность использования других методов оценки.

Так, в соответствии с нормами П(С)БУ 7 предприятия могут использовать оценку основных средств по справедливой стоимости, однако данный стандарт не содержит определения справедливой стоимости (таблица 1). В соответствии с П(С)БУ 19 «Объединение предприятий» справедливая стоимость – сумма, по которой может быть осуществлен обмен актива, или оплата обязательства в результате операции между осведомленными, заинтересованными и независимыми сторонами. То есть это текущая (рыночная) стоимость основных средств. Данный вид оценки используется для того, чтобы оценить, сколько на самом деле стоят активы предприятия. Впервые понятие «справедливая стоимость» появилось в начале 90-х годов в американских стандартах FAS-105 и FAS-107, которые определили правила раскрытия информации о финансовых инструментах [1].

С принятием в 1998 г. МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» справедливая стоимость используется при учете практически всех финансовых инструментов в портфеле компании, за исключением дебиторской задолженности и ссуд, а также тех финансовых инструментов, справедливую стоимость которых определить невозможно.

Оценку основных средств по справедливой стоимости целесообразно использовать при анализе платежеспособности предприятия. Такая оценка дает возможность относительно точно показать имущественное состояние, но, в свою очередь, искажает финансовый результат. Таким образом, соответствие, как первой, так и второй оценки реальному состоянию дел всегда является относительным – уточняя один показатель бухгалтерской отчетности, они автоматически искажают другой.

Однако, несмотря на определенные недостатки использование метода учета по справедливой стоимо-

сти, которые объясняются, прежде всего, отсутствием активного рынка и практического опыта использования справедливой стоимости, наиболее развитые системы бухгалтерского учета, МСФО и US GAAP ориентированы на широкое использование именно справедливой стоимости.

Между тем, инфляционные процессы в стране существенно влияют на изменение справедливой стоимости различных объектов. Поэтому во всех странах периодически в различные годы осуществлялись переоценки основных средств.

Первая переоценка в послереволюционном периоде Украины была проведена в 1925 г. Недостатками этой переоценки было отсутствие единого метода оценки, который отражал бы действительную стоимость основных средств: основные средства, введенные до 1917 г., учитывались по довоенной оценке, приобретенные или созданные после 1917 г., - в «совзнаках» или «червонной» оценке.

Вторая переоценка проводилась в 1960 г. За период от 1925 г. основные производственные фонды возросли в 32,8 раза и учитывались на предприятиях по разным ценам. В свою очередь, разные оценки основных средств усложняли сравнение эффективности использования даже однородных средств труда на отдельных предприятиях и не позволяли определить исходные данные для установления соответствующих норм амортизации и себестоимости продукции.

Третья переоценка была проведена в 1972 г. Я. Кваша предлагал применять индексы цен, что давало возможность уменьшать затраты как времени, так и денежных средств на проведение переоценок [4].

За время независимости страны за период 1991-1996 гг. осуществлены четыре переоценки основных средств.

Первая переоценка была проведена в соответствии с Постановлением КМУ «О проведении общей переоценки основных фондов, зачета взаимной задолженности предприятий и пополнении оборотных средств государственных предприятий и организаций». Переоценке подлежала стоимость имеющихся по состоянию на 01.05.92 г. основных средств. Балансовая стоимость основных средств определялась путем умножения на соответствующие индексы цен, которые составляли от 9 до 23.

Вторая переоценка проводилась в соответствии с Постановлением КМУ «О проведении индексации основных фондов» от 03.08.93 г. № 598. При этом индексацию необходимо было проводить ежегодно по состоянию на 1 января следующего года. Балансовая стоимость основных средств, которые находились на балансе по состоянию на 01.05.92 г., за вычетом выбывших до 01.08.93 г., увеличивалась в зависимости от вида: здания, сооружения, передаточные устройства – в 37,6 раза; машины, оборудование, транспортные средства – в 20,8 раза; прочие – в 24,4 раза.

Третья переоценка осуществлялась в соответствии с Постановлением КМУ «О проведении индексации основных фондов и определении размеров амортизационных отчислений на полное их восстановление в 1995 году» от 17.01.95 г. №34. Основные средства, которые учитывались по состоянию на 01.01.95 г., распределялись по группам в зависимости от периодов их ввода в действие, и их балансовая стоимость умножалась на соответствующие индексы, которые составляли от 1,0 до 25050.

Четвертая переоценка проводилась в соответствии с Постановлением КМУ «О проведении индексации основных фондов и определении размеров амортизационных отчислений на полное их восстановление в 1996-1997 годах» от 16.05.96 г. № 34. Основные средства, которые учитывались по состоянию на 01.04.96 г., распределялись по группам в зависимости от периода их ввода в действие и строительства и их балансовая стоимость умножалась на соответствующие индексы, которые составляли от 1,0 до 187990.

Указанные переоценки были обусловлены глубоким кризисом экономики, ростом цен, гиперинфляцией. Таким образом, в результате проведенных переоценок первоначальная стоимость основных средств была утрачена, а изменение стоимости основных средств вследствие переоценок привело к искажению, неоправданному завышению стоимости основных средств, что не отражало их реальной оценки.

Таким образом, проанализировав разные подходы к оценке основных средств можно указать, что за многовековую историю теории учета не отработана единая концепция оценки основных средств, поскольку проблема связана с интересами разных физических и юридических лиц и с инфляционными процессами, происходящими в экономике любого государства.

С момента вступления в силу П(С)БУ 7 проведение переоценки основных средств не является обязательным. Если предприятие не осуществляет переоценку объектов основных средств, то рискует отразить в отчетности недостоверные показатели. Если на предприятии принимается решение о проведении переоценки объектов основных средств, то проблемным вопросом является определение справедливой стоимости. Необходимо пользоваться услугами профессиональных оценщиков. Стоимость таких услуг довольно высокая.

### Источники и литература

1. Бондарь А. К вопросу оценки основных средств предприятия в бухгалтерском учете // Бухгалтерский учет и аудит. – 2005. - № 3. – с. 23-28.
2. Леотэ Э., Гильбо А. Общие руководящие начала счетоведения / Пер. с франц. Н. В. Богородского; Под ред. А. П. Рудановского. – М., 1924.
3. Лука Пачоли. Трактат о счетах и записях. – М., 1983.
4. Ткаченко Л. Особенности оценки основных средств: история и современность // Бухгалтерский учет и аудит. – 2006. - № 10. – с. 11-18.