

Вопросы переоценки

При проведении переоценки основных средств, предприятия и оказывающие услуги по переоценке оценочные компании сталкиваются с вопросами, ответы на которые имеют принципиальное влияние на результаты:

1. Подпадают ли работы по переоценке основных средств под действие Закона «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» от 29 июля 1998 г. № 135-ФЗ?
2. Какой вид стоимости подлежит определению в результате переоценки?
3. Как отражаются результаты переоценки в бухгалтерском учете предприятия?

Для того, чтобы обоснованно ответить на поставленные вопросы, специалистами компании «ФБК» было проведено исследование, направленное на выявление имеющихся несоответствий в законодательных актах, регулирующих проведение переоценки основных средств, и предложен вариант их разрешения.

Нормативная база проведения переоценки

В период 1990-1997 гг. Постановлениями Правительства РФ были предусмотрены обязательные переоценки основных фондов и объектов незавершенного строительства, порядок проведения которых и правила отражения их результатов в отчетности были регламентированы следующими нормативными документами:

- Постановлением Правительства РФ от 14.08.1992 № 595 «О переоценке основных фондов (средств) в Российской Федерации»;
- Порядком проведения переоценки основных фондов в Российской Федерации, утвержденным Письмом Минэкономики РФ от 20.08.1992 № АШ-379/64-103 «О переоценке основных фондов (средств) в Российской Федерации (по состоянию на 1 июля 1992 г.)»;
- Постановлением Правительства от 25.11.1993 № 1233 «О переоценке основных фондов (средств) предприятий и организаций»;
- Постановлением Правительства РФ от 25.11.1995 № 1148 «О переоценке основных фондов»;
- Письмом Госкомстата РФ от 01.12.1995 N 17-1-17/2129 «Об индексах изменения стоимости основных фондов (по видам и группам для определения их восстановительной стоимости»;
- Постановлением Правительства РФ от 07.12.1996 № 1442 «О переоценке основных фондов в 1997 году»;
- Порядком проведения переоценки основных фондов по состоянию на 1 января 1997 г., утв. Госкомстатом РФ № ВД-1-24/336, Минэкономики РФ, Минфином РФ 18.02.1997 г. и пр.

До вступления в силу ПБУ 6/97 (Приказом Минфина РФ от 3 сентября 1997 г. № 65н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/97)) переоценка основных средств производилась по решению Правительства РФ: на 1 января 1992 г., на 1 января 1994 г., на 1 января 1995 г., на 1 января 1996 г., на 1 января 1997 г., на 1 января 1998 г.

С 1 января 1998 г. организации получили право самостоятельно не чаще одного раза в год переоценивать объекты основных средств. Таким образом, необходимость переоценки не диктуется Правительством РФ, а организации решают вопрос о проведении переоценки самостоятельно в соответствии с утвержденной Учетной политикой.

Переоценка основных средств и оценочная деятельность

Согласно п. 15 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (Утв. Приказом Минфина РФ от 30 марта 2001 г. № 26н) коммерческая организация может не чаще одного раза в год переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости. Т.е. производить переоценку организация может самостоятельно, без привлечения оценщика.

Способы определения текущей (восстановительной) стоимости установлены п. 43 «Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств» (Утв. Приказом Минфина РФ от 13 октября 2003 г. N 91н) (далее по тексту «Методические указания...»), в соответствии с которым при определении текущей (восстановительной) стоимости могут быть использованы: данные на аналогичную продукцию, полученные от организаций-изготовителей; сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций и организаций; сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе; оценка бюро технической инвентаризации; экспертные заключения о текущей (восстановительной) стоимости объектов основных средств. В целях проведения переоценки коммерческая организация может действовать двумя способами:

- 1) Согласно п. 15 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 и «Методическим указания по бухгалтерскому учету основных средств» N 91н самостоятельно произвести переоценку в своем учете;
- 2) Заключить договор со сторонней организацией.

Пунктом 41 «Методических указаний...» установлено, что переоценка объектов основных средств производится с целью определения реальной стоимости объектов основных средств путем приведения первоначальной стоимости объектов основных средств в соответствие с их рыночными ценами и условиями воспроизводства на дату переоценки. Поскольку ст. 7 Закона №135 ФЗ предусматривает, что в случае использования в нормативном правовом акте не предусмотренных Законом №135 ФЗ или стандартами оценки терминов, определяющих вид стоимости объекта оценки, в том числе терминов «действительная стоимость», «разумная стоимость», «эквивалентная стоимость», «реальная стоимость» и других, установлению подлежит рыночная стоимость объекта.

Таким образом в случае привлечения сторонней организации, эта организация должна производить оказание услуг по переоценке основных средств по РСБУ в соответствии с Законом 135-ФЗ и Федеральными стандартами оценочной деятельности.

Вид определяемой стоимости

В пункте 15 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» установлено, что:

- Коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости¹.
- При принятии решения о переоценке по таким основным средствам следует учитывать, что в последующем они переоцениваются регулярно, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости.
- Переоценка объекта основных средств производится путем пересчета его первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект

¹ Приказом Минфина РФ от 12.12.2005 N 147н "О внесении изменений в Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01" были внесены изменения в первый абзац пункта 15. Редакция до 31.12.2005г. «Коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам.»

переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта².

Таким образом, если организация приняла решение производить переоценку по однородной группе объектов основных средств, то организация должна производить переоценку для целей бухгалтерского учета по РСБУ:

- регулярно, но не чаще одного раза в год (поскольку понятие регулярности не расшифровывается в ПБУ, то организации следует самостоятельно установить в учетной политике или другом руководящем документе по ведению бухгалтерского учета периодичность проведения переоценки);
- таким образом, чтобы остаточная стоимость³ основных средств в бухгалтерском балансе, существенно не отличалась от их текущей (восстановительной) стоимости;
- путем пересчета стоимости основных средств, отраженной по счету 01 «Основные средства», суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта и отраженной на счете 02 «Амортизация основных средств» по соответствующему объекту основных средств.

Под текущей (восстановительной) стоимостью понимают сумму денежных средств, которая должна быть уплачена организацией на дату проведения переоценки в случае необходимости замены какого-либо объекта⁴. Очевидно, что такое понимание текущей (восстановительной) стоимости соответствует определению рыночной стоимости. Однако существует явное противоречие в отношении того, на какую дату, так как:

- бухгалтерский баланс составляется на отчетную дату (последний календарный день месяца или квартала в зависимости от Учетной политики);
- в трактовке термина представлена дата переоценки (на начало отчетного года п. 15 ПБУ 16/01).

При составлении бухгалтерской отчетности на любую дату, отличную от начала года, остаточная стоимость основных средств уже не будет являться в строгом смысле рыночной стоимостью, поскольку будет существовать временной разрыв между датой переоценки и датой составления отчетности, в течение которого возможно изменение рыночной стоимости основных средств, а также в течении которого на объекты основных средств будет начисляться амортизация.

Также существует противоречие между нормами второго абзаца пункта 15 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и нормами третьего абзаца пункта 15 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и пункта 48 Методических указаний, в котором даны примеры расчета сумм дооценок и уценок:

- Норма второго абзаца пункта 15 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» требует, чтобы стоимость основных средств, отражаемых в бухгалтерском учете и отчетности существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости. Т.к. именно остаточная (балансовая стоимость) стоимость отражается одновременно и в

² Абзац введен в действие, начиная с бухгалтерской отчетности 2002 года на основании Приказа Минфина РФ от 18.05.2002 N 45н "О внесении дополнений и изменений в Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01"

³ Остаточная стоимость объекта основных средств – балансовая стоимость – стоимость Основных средств, отражаемая в бухгалтерском балансе (Форма 1) и рассчитываемая как разница сумм, отраженных по счетам 01 «Основные средства» и 02 «Амортизация основных средств» по соответствующему объекту основных средств

⁴ Пункт 43 Приказа Минфина РФ от 13 октября 2003 г. № 91н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств»

бухгалтерском учете и отчетности, то текущая (восстановительная) стоимость – это нетто-оценка⁵ основных средств.

- Норма третьего абзаца пункта 15 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» требует, чтобы переоценка производилась путем пересчета первоначальной или текущей (восстановительной) стоимости объекта основных средств, если он ранее был переоценен, и суммы амортизации, таким образом, давая понять, что именно на счете 01 «Основные средства» отражается текущая (восстановительная) стоимость, т.е. текущая (восстановительная) стоимость – брутто-оценка основных средств.
- пункт 48 Методических указаний требует производить пересчет стоимости основных средств таким образом, чтобы в бухгалтерской отчетности стоимость основных средств отражалась как текущая (восстановительная) стоимость за вычетом пересчитанной суммы амортизации, накопленной за все время использования объекта, т.е. текущая (восстановительная) стоимость – это брутто-оценка основных средств.

Принципиальность указанных противоречий демонстрирует следующий числовой пример.

Первоначальная стоимость объекта основных средств на дату первой переоценки - 1000 тыс. руб.; срок полезного использования - 10 лет; годовая норма амортизационных отчислений составляет 10% (100% : 10 лет); годовая сумма амортизационных отчислений - 100 тыс. руб. (1000 x 10%); сумма накопленной амортизации на дату первой переоценки - 800 тыс. руб. или 80%; остаточная стоимость на дату переоценки - 200 тыс. руб.; текущая (восстановительная) стоимость, определенная оценщиком или предприятием самостоятельно – 160 тыс. руб.

Рассмотрим два способа учета результатов переоценки в бухгалтерском учете:

Способ 1: Текущая (восстановительная) стоимость на дату переоценки – это брутто-оценка основных средств на дату переоценки (в соответствии с пунктом 48 Методических указаний и абз.3 пункта 15 ПБУ 6/01).

Способ 2: Текущая (восстановительная) стоимость на дату переоценки – это нетто-оценка основных средств на дату переоценки (в соответствии с абз.2 пункта 15 ПБУ 6/01).

В следующей таблице приведен пример отражения результатов переоценки в бухгалтерском учете по каждому из вышеперечисленных способов.

Показатель	Способ 1	Способ 2
Коэффициент пересчета	0,16 (160 / 1000);	0,80 (160 / 200);
Величина, отражаемая на счете 01 «Основные средства», после пересчета	160 (1000x0,16)	800 (1000x0,80)
Величина, отражаемая на счете 02 «Амортизация основных средств» после пересчета	128 (800x0,16) 80%	640 (800x0,80) 80%
Разница между первоначальной стоимостью и пересчитанной стоимостью ОС	840 (1000-160)	200 (1000-800)
Разница между суммой амортизации, числящейся в бухгалтерском учете до пересчета, и суммой пересчитанной амортизации	672 (800-128)	160 (800-640)
Сумма уценки, отражаемой по дебету счета учета нераспределенной прибыли (убытка)	168 (840-672)	40 (200-160)
Балансовая (остаточная) стоимость объекта основного средства после переоценки, отражаемая в бухгалтерском	32 (160-128)	160 (800-640)

⁵ Нетто-оценка основных средств – стоимость Основных средств, отражаемая бухгалтерском балансе (Форма 1) и рассчитываемая как разница сумм, отраженных по счетам 01 «Основные средства» и 02 Амортизация основных средств» по соответствующему объекту основных средств

балансе на 01.01.200X	Не соответствует рыночной стоимости на дату переоценки	Соответствует рыночной стоимости на дату переоценки
-----------------------	--	---

При учете переоценки первым способом (в соответствии с п.48 Методических указаний) величина капитала в части нераспределенной прибыли уменьшается в 4,2 раза больше, чем при втором способе, а стоимость основных средств в бухгалтерском балансе на начало отчетного периода, не соответствует рыночной стоимости, т.к. отражается в нетто-оценке за вычетом 80% амортизации от рыночной стоимости на дату переоценки. Уменьшение, таким образом, показателей капитала (в части нераспределенной прибыли) и имущества (в части основных средств) приводит к искажению относительных коэффициентов при финансовом анализе отчетности, например, коэффициенты рентабельности, оборачиваемости, финансового рычага и т.д.

Для разрешения противоречий согласно пункту 7 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»⁶ организации необходимо самостоятельно разработать соответствующий способ учета, исходя из Международных стандартов финансовой отчетности⁷.

В соответствии с параграфом 31 IAS 16 «Основные средства» конкретно обозначена отчетная дата: «Переоценки должны производиться с достаточной регулярностью во избежание существенного отличия балансовой стоимости от той, которая определяется при использовании справедливой стоимости на отчетную дату».

Для целей IAS 16 «Основные средства»:

- Справедливая стоимость – это сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами. Такое определение в принципе соответствует определению текущей (восстановительной) стоимости для целей РСБУ.
- Балансовая стоимость – сумма, в которой признается актив после вычета любой накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения. Такое определение в принципе соответствует определению остаточной стоимости для целей РСБУ.

Таким образом, цель переоценки в соответствии с IAS 16 показать в бухгалтерской отчетности справедливую стоимость основных средств именно на отчетную дату. Как правило, под справедливой стоимостью понимается рыночная стоимость. К этому же выводу приводит анализ второго абзаца пункта 15 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»⁸.

Представляется, что именно такой подход необходимо закрепить в Учетной политике организации, т.е. текущая (восстановительная) стоимость на дату переоценки – это нетто-оценка (остаточная стоимость) основных средств на дату переоценки. Тогда пересчет стоимости основных средств при их переоценке следует производить исходя из коэффициента пересчета, рассчитываемого как отношение рыночной стоимости, в терминах ПБУ 6/01 - текущей (восстановительной) стоимости, на дату переоценки к остаточной стоимости основных средств на дату переоценки. Пропорциональный пересчет осуществляется одновременно и суммы, отраженной по счету 01 «Основные средства», и суммы, отраженной по счету 02 Амортизация основных средств», по соответствующему объекту основных средств. (Данное требование содержит абзац 3 пункта 15 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»: переоценка объекта основных средств производится путем

⁶ Приказ Минфина РФ от 06.10.2008 N 106н "Об утверждении положений по бухгалтерскому учету" (вместе с "Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008)", "Положением по бухгалтерскому учету "Изменения оценочных значений" (ПБУ 21/2008)")

⁷ Если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа, исходя из настоящего и иных положений по бухгалтерскому учету, а также Международных стандартов финансовой отчетности.

⁸ При принятии решения о переоценке по таким основным средствам следует учитывать, что в последующем они переоцениваются регулярно, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости

пересчета его первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта. Кроме того в пункте 25 ПБУ 6/01 указано, что суммы начисленной амортизации по объектам основных средств отражаются в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете.)

Особенности переоценки недвижимости, расположенной на арендованном земельном участке.

В случае, когда стоимость прав аренды земельного участка отлична от нуля, возникает вопрос: включать ли в стоимость недвижимости, определяемую при переоценке, стоимость этих прав?

Учет расходов по оплате стоимости права на заключение договора долгосрочной аренды земельного участка не регламентирован бухгалтерским законодательством, поэтому организации в своей учетной политике для целей бухгалтерского учета должны закрепить один из следующих способов учета таких расходов:

1. Принято решение, что такие расходы формируют самостоятельный объект имущества организации, тогда расходы на приобретение прав аренды земельного участка:
 - 1.1. Учитываются в составе расходов будущих периодов на счете 97 «Расходы будущих периодов».
2. Принято решение, что такие расходы не формируют самостоятельный объект имущества организации:
 - 2.1. Расходы понесены до ввода в эксплуатацию объекта недвижимости, который располагается на этом земельном участке:
 - 2.1.1. Подлежат включению в первоначальную стоимость объекта основных средств⁹, а именно объекта недвижимости, который находится на этом арендуемом земельном участке,¹⁰. Другими словами, все расходы, понесенные до ввода в эксплуатацию объекта недвижимости и связанные с земельным участком, на котором располагается объект недвижимости, включаются в стоимость объекта недвижимости при принятии этого объекта основных средств к учету.
 - 2.1.2. Учитываются в составе расходов будущих периодов на счете 97 «Расходы будущих периодов».
 - 2.2. Расходы понесены после ввода в эксплуатацию объекта недвижимости:
 - 2.2.1. Учитываются в составе расходов будущих периодов на счете 97 «Расходы будущих периодов».
 - 2.2.2. Учитываются в составе расходов по обычным видам деятельности.
 - 2.2.3. Учитываются в составе прочих расходов.

Необходимо обратить внимание, что действующее законодательство Российской Федерации по бухгалтерскому учету не предусматривает возможность переоценки активов организации, отличных от принятых к учету следующих категорий активов:

⁹ Приказ Минфина РФ от 30.03.2001 N 26н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01"

¹⁰ Аналогичной позиции придерживался Минфин РФ в отношении договоров аренды, заключенных до 01.01.2007 г. (Письмо Минфина РФ от 11.08.2008 N 03-03-06/1/452). После 01.01.2007 порядок учета расходов на приобретение права на земельные участки регулируется статьей 264.1 НК РФ

- основных средств¹¹, кроме земельных участков (на праве собственности) и объектов природопользования»;
- нематериальных активов, для которых существует активный рынок¹² с целью установления их рыночной стоимости»;
- финансовых вложений, по которым можно определить текущую рыночную стоимость.

Сложность возникает, если организация использует способ учета, при котором расходы по оплате стоимости права на заключение договора долгосрочной аренды земельного участка включаются в первоначальную стоимость объекта основных средств (объекта недвижимости), и такие расходы не выделяются в самостоятельный объект имущества организации.

Условия принятия организацией актива к бухгалтерскому учету в качестве основных средств установлены в пункте 4 ПБУ 6/01 «Учет основных средств». Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации). ПБУ 6/01 содержит открытый перечень затрат, формирующих стоимость основного средства при принятии его к учету.

Если расходы по оплате стоимости права на заключение договора долгосрочной аренды земельного участка связаны исключительно со строительством, возведением, приобретением объекта основных средств, то указанные расходы подлежат включению в первоначальную стоимость объекта ОС. В результате они будут списываться в составе расходов путем начисления амортизации по объекту основных средств.

Таким образом, расходы на приобретение прав аренды земельного участка являются лишь одной из составляющей структуры стоимости объекта основных средств (объекта недвижимости). При принятии на учет объекта недвижимости, организация сформировала стоимость единицы бухгалтерского учета основных средств, где инвентарным объектом является объект недвижимости. Именно этот инвентарный объект в дальнейшем подлежит переоценке.

При переоценке объекта недвижимости не может возникать какого-либо дополнительного объекта имущества организации. Поэтому при переоценке объекта недвижимости установленная на дату переоценки рыночная стоимость прав аренды земельного участка, на котором располагается этот объект недвижимости, является лишь одной из составляющей структуры рыночной стоимости объекта недвижимости, т.е. является одной из составляющей структуры текущей (восстановительной) стоимости¹³ объекта основных средств.

Таким образом, при переоценке объектов недвижимости, расположенных на арендованном земельном участке, в случае, когда предприятием не выделена стоимость прав аренды в отдельный объект учета, рыночная стоимость объекта, определенная в результате переоценки, должна включать стоимость прав аренды земельного участка.

Бухгалтерский учет результатов переоценки основных средств

Правила бухгалтерского учета основных средств, в том числе и в связи с их переоценкой, регулировались:

¹¹ Согласно пункту 43 Приказа Минфина РФ от 13 октября 2003 г. № 91н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств» не подлежат переоценке земельные участки (на праве собственности) и объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы)

¹² Законодатель не раскрывает понятия «активный рынок» нематериальных активов, поэтому применение на практике нормы в отношении переоценки нематериальных активов представляется затруднительным в силу уникальности нематериальных активов (в частности, прав аренды земельного участка)

¹³ Под текущей (восстановительной) стоимостью понимают сумму денежных средств, которая должна быть уплачена организацией на дату проведения переоценки в случае необходимости замены какого-либо объекта¹³. Очевидно, что такое понимание текущей (восстановительной) стоимости соответствует определению рыночной стоимости.

- в период с 1 мая 1976 по 31 декабря 1997 года - Письмом Минфина СССР от 7 мая 1976 г. № 30 «О положении по бухгалтерскому учету основных средств (фондов) государственных, кооперативных (кроме колхозов) и общественных предприятий и организаций»;
- в период с 1 января 1998 года по 31 декабря 2000 года - Приказом Минфина РФ от 3 сентября 1997 г. № 65н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/97);
- в период с 1 января 1998 года по 31 декабря 2003 года - Приказом Минфина РФ от 20 июля 1998 г. № 33н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств»;
- в период с 1 января 2001 года и по настоящее время - Приказом Минфина РФ от 30 марта 2001 г. №26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01» (далее по тексту - ПБУ 6/01 «Учет основных средств»);
- в период с 1 января 2004 года и по настоящее время - Приказом Минфина РФ от 13 октября 2003 г. № 91н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств».

Если переоценка производится впервые, то:

- сумма уценки основного средства относится на нераспределенную прибыль (непокрытый убыток);

Дебет	Кредит	Хозяйственная операция
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	Основные средства	Уценка первоначальной стоимости объекта основных средств
Амортизация основных средств	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	Уменьшение начисленной амортизации по этому объекту при его уценке

- сумма дооценки основного средства относится на добавочный капитал.

Дебет	Кредит	Хозяйственная операция
Основные средства	Добавочный капитал	Дооценка первоначальной стоимости объекта основных средств
Добавочный капитал	Амортизация основных средств	Дооценка начисленной амортизации по этому объекту

Если переоценка производится не впервые, то:

- сумма уценки основного средства относится на уменьшение добавочного капитала, который был сформирован ранее за счет суммы дооценки этого объекта. Если средств добавочного капитала не хватает, то оставшаяся часть уценки относится за счет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка);

Дебет	Кредит	Хозяйственная операция
Добавочный капитал	Основные средства	Уценка первоначальной стоимости объекта основных средств на величину дооценки в прошлые периоды
Амортизация основных средств	Добавочный капитал	Пропорциональная (на величину дооценки в прошлые периоды) корректировка (уменьшение) начисленной амортизации по этому объекту при его уценке
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	Основные средства	Уценка первоначальной стоимости объекта основных средств на величину разницы между величиной настоящей уценки и величиной дооценки в прошлые периоды
Амортизация основных средств	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	Пропорциональная корректировка (уменьшение) начисленной амортизации по этому объекту при его уценке

- сумма дооценки основного средства (если в прошлые периоды оно было уценено) относится на нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) в размере прошлой уценки. Разница между величиной дооценки и величиной уценки в прошлые периоды относится на добавочный капитал.

Дебет	Кредит	Хозяйственная операция
Основные средства	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	Дооценка восстановительной стоимости объекта основных средств на величину уценки в прошлые периоды
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	Амортизация основных средств	Корректировка амортизации (равная корректировке при уценке в прошлые периоды); Дооценка начисленной амортизации по этому объекту
Основные средства	Добавочный капитал	Дооценка восстановительной стоимости объекта основных средств на величину разницы между величиной настоящей дооценки и величиной уценки в прошлые периоды
Добавочный капитал	Амортизация основных средств	Корректировка амортизации - дооценка начисленной амортизации по объекту

Краткие выводы

В результате проведенного исследования, специалисты «ФБК» пришли к следующим выводам:

- 1) Оказание услуг по определению текущей (восстановительной) стоимости для целей переоценки по стандартам РСБУ следует относить к оценочной деятельности и определять ее в соответствии с Законом и Федеральными стандартами оценочной деятельности.
- 2) Предприятию необходимо самостоятельно разработать соответствующий способ учета результатов переоценки, исходя из Международных стандартов финансовой отчетности согласно пункту 7 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» для разрешения противоречий нормы второго абзаца пункта 15 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», нормы третьего абзаца пункта 15 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и пункта 48 «Методических указаний...».
- 3) При определении рыночной стоимости объектов переоценки необходимо учитывать способ формирования первоначальной стоимости, закрепленный в учетной политике предприятия для корректного определения рыночной стоимости объектов.
- 4) Остаточная балансовая стоимость объектов переоценки должна соответствовать рыночной стоимости.
- 5) Пересчет стоимости основных средств при их переоценке следует производить исходя из коэффициента пересчета, рассчитываемого как отношение рыночной стоимости, в терминах ПБУ 6/01 - текущей (восстановительной) стоимости, на дату переоценки к остаточной стоимости основных средств на дату переоценки. Пропорциональный пересчет осуществляется одновременно и суммы, отраженной по счету 01 «Основные средства», и суммы, отраженной по счету 02 Амортизация основных средств», по соответствующему объекту основных средств.