

УДК 657.372.3

В. В. ШИБОЛОВИЧ, кандидат экономических наук, Белорусский государственный университет транспорта, г. Гомель

ОЦЕНКА АМОРТИЗИРУЕМОЙ СТОИМОСТИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Рассматривается и конкретизируется понятие «амортизируемая стоимость» через призму ее корректировки на величину «ликвидационной стоимости», которая рассчитывается в момент поступления основных средств. Показан алгоритм оценки ликвидационной стоимости и принципиально новый подход к определению амортизируемой стоимости.

Достоверное определение стоимости основных средств, подлежащей списанию на издержки в текущем отчетном периоде, оказывает большое влияние на результаты деятельности хозяйствующего субъекта. Поэтому одной из важнейших задач бухгалтерского учета основных средств является правильное определение их амортизируемой стоимости.

Проблеме идентификации сущности понятия "амортизируемая стоимость" основных средств, а также способам ее оценки уделялось достаточно внимания в работах известных отечественных и зарубежных экономистов.

Рассмотрим более подробно точки зрения разных авторов на идентификацию понятия "амортизируемая стоимость".

По мнению О. В. Соловьевой, "амортизируемая величина – величина, которая подлежит амортизации (первоначальная стоимость минус ликвидационная стоимость)". В свою очередь, автор дает следующую трактовку ликвидационной стоимости: "Ликвидационная стоимость – чистая величина (за вычетом расходов, связанных с выбытием), которую предприятие предполагает получить в результате выбытия основных средств в конце срока его полезного использования". Автор отмечает, что "в момент приобретения основных средств должен быть сделан ряд оценок, которые будут влиять на отражение использования данных основных средств в учете. Исходя из предполагаемых условий эксплуатации основных средств на конкретном предприятии бухгалтеру необходимо самостоятельно оценить: срок полезного использования, ликвидационную стоимость основных средств, метод амортизации основных средств".

Таким образом, можно сделать вывод о том, что О. В. Соловьева определяет амортизируемую стоимость как величину, получаемую расчетным путем и состоящую из нескольких элементов (первоначальной и ликвидационной стоимости). При этом ликвидационная стоимость определяется бухгалтером самостоятельно в начале эксплуатационного цикла объекта на основании имеющихся данных об этой величине за предшествующие периоды.

Ликвидационная стоимость – это планируемая величина.

По мнению В. Ф. Паля, "амортизируемая стоимость инвентарного объекта рассчитывается как разность между его первоначальной стоимостью и предполагаемой ликвидационной стоимостью". Кроме того, автор дает свое видение понятия "ликвидационная стоимость" основных средств: "Ликвидационная стоимость рассчитывается в тех случаях, когда ее величина представляется существенной. В противном случае амортизируемая стоимость признается равной стоимости первоначальной". "Ликвидационная стоимость амортизируемого объекта – это стоимость его реализации в конце срока эксплуатации или стоимость тех полезных остатков, которые могут быть проданы или иначе использованы с выгодой для организации после снятия объекта с эксплуатации и списания его за счет суммы накопленной амортизации. ...Ликвидационная стоимость должна быть уменьшена на сумму ожидаемых затрат на выбытие объекта в конце срока его полезной службы".

Такой же точки зрения придерживаются Н. Н. Репина, Л. П. Токарева, которые считают, что ликвидационная стоимость основных средств представляет собой сумму, которая может быть получена при реализации таких средств по истечении срока их службы. Для целей начисления амортизации планируемая ликвидационная стоимость должна показываться за вычетом планируемых издержек на демонтаж и ликвидацию. Хотя теоретически ликвидационная стоимость должна учитываться при определении общей суммы амортизационных отчислений за весь срок службы, ею часто пренебрегают. Такой подход может быть оправдан, если остаточная стоимость незначительна или не может быть достоверно оценена, или если издержки на демонтаж и ликвидацию не поддаются точной оценке.

Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл дают следующую трактовку амортизируемой и ликвидационной стоимости: "Ликвидационная стоимость – это стоимость скрапа, лома и других отходов, возникающих при ликвидации и после предполагаемой их продажи". "Амортизируемая стоимость

– разность между первоначальной и ликвидационной стоимостью".

Можно утверждать, что авторы исходят из тех позиций, что амортизируемая стоимость уже изначально при поступлении основных средств отлична от первоначальной стоимости на величину ликвидационной стоимости. Причем само предприятие оценивает существенность ликвидационной стоимости и целесообразность ее расчета. Только в случае несущественности ликвидационной стоимости амортизируемая стоимость равна первоначальной. Авторы отмечают первостепенную важность амортизируемой стоимости основных средств, а также составного элемента при ее расчете – ликвидационной стоимости.

Нормативно-законодательными актами Республики Беларусь определено, что амортизируемая стоимость – стоимость, от величины которой рассчитывают амортизационные отчисления. В зависимости от конкретных условий начисления амортизации в качестве амортизируемой стоимости выступает либо первоначальная стоимость объектов, либо остаточная (недоамортизированная) стоимость объектов.

Однако в документах нет указаний по корректировке первоначальной стоимости на величину ликвидационной при расчете амортизируемой стоимости. В настоящее время ликвидационная стоимость на практике определяется по фактической стоимости возвратных отходов объекта в момент его выбытия и снятия с учета.

В условиях усиливающихся интеграционных отношений между Республикой Беларусь и странами ближнего и дальнего зарубежья возникает необходимость в изучении и использовании отечественными организациями общих концептуальных принципов, составляющих основу Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), а также принципов, заложенных в основу бухгалтерского учета Российской Федерации.

Порядок учета основных средств в Российской Федерации регламентируется следующими нормативно-правовыми актами: ПБУ 6/01 "Учет основных средств", Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств.

В этих документах нет четкого определения, что такое амортизируемая стоимость, лишь дается указание, что амортизируемая стоимость – это стоимость, от которой рассчитываются амортизационные отчисления, и в ее качестве выступает первоначальная или текущая (восстановительная) стоимость. Российские положения по бухгалтерскому учету не требуют обязательной корректировки первоначальной стоимости на величину ликвидационной при осуществлении расчета амортизируемой стоимости основных средств, но не запрещают ее определение и применение. Но в то же время в этих

документах не содержится ни определения понятия "ликвидационная стоимость", ни указаний по ее расчету.

Международный стандарт финансовой отчетности № 16 "Основные средства" дает следующие определения:

– "Амортизируемая стоимость – фактические затраты на приобретение актива или другая величина, отражаемая в финансовой отчетности вместо фактических затрат, за вычетом ликвидационной стоимости";

– "Ликвидационная стоимость – это чистая сумма, которую компания ожидает получить за актив в конце срока его полезной службы за вычетом ожидаемых затрат по выбытию".

В качестве элементов фактических затрат на приобретение объектов основных средств согласно МСФО № 16 "Основные средства" выступают покупная цена, в том числе импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, а также любые прямые затраты по приведению актива в рабочее состояние для использования по назначению. Любые торговые скидки вычитаются при определении покупной цены. В качестве прямых затрат стандартом выделяются затраты на подготовку площадки, первичные затраты на доставку и разгрузку, затраты на установку, предполагаемая стоимость демонтажа и удаления актива и восстановление площадки, в той степени, в какой она признается в качестве резерва, согласно МСФО 37 "Резервы, условные обязательства и условные активы".

Согласно МСФО амортизируемая стоимость основных средств – это та часть расходов, которую понес хозяйствующий субъект в процессе приобретения основных средств, но не в полном объеме, а лишь в той доле, в которой он планирует возместить себе затраты на основные средства через изготовленную продукцию путем начисления амортизации. Оставшуюся часть затрат на основные средства собственник предполагает получить по окончании срока полезного использования в виде возвратных отходов, которые затем он сможет либо реализовать, либо использовать в производстве.

Проведенный анализ содержания понятия "амортизируемая стоимость" основных средств показал, что необходимо правильно подойти к определению элементов, участвующих при ее расчете, которыми, согласно МСФО, являются фактическая и ликвидационная стоимости.

Если с определением фактической стоимости основных средств в отечественной практике учета на сегодняшний момент проблем не возникает, то ликвидационная стоимость на момент поступления основных средств документального подтверждения не имеет и с ее расчетом возникнет ряд

сложностей. Поэтому прежде чем организация решит, проводить расчет ликвидационной стоимости основных средств или нет, она должна провести объективную оценку ликвидационной стоимости и принять решение о целесообразности ее расчета.

Оценка ликвидационной стоимости основных средств должна определяться исходя из соответствия таким критериям, как значительность ликвидационной стоимости и возможность оценки на этапе ее планирования.

Отметим, что критерий «значительность ликвидационной стоимости» следует рассматривать по двум направлениям:

1 Значительность стоимости возвратных отходов, которые планируется получить от ликвидации основных средств (ретроспективные затраты).

2 Значительность величины затрат на демонтаж и ликвидацию основных средств (перспективные затраты).

Критерий значительности стоимости возвратных отходов предлагается устанавливать на этапе поступления объекта основных средств в процентах по отношению к первоначальной стоимости основных средств.

Для установления критерия значительности затрат на демонтаж и ликвидацию необходимо учитывать следующие факторы:

– будет ли выбытие объектов основных средств массовым;

– каким способом будет осуществляться ликвидация объекта (силами хозяйствующего субъекта или с помощью сторонних организаций) и т. д.

Как отмечает В. Ф. Палий, расходы на демонтаж и ликвидацию должны погашаться на протяжении всего срока службы одним из следующих способов:

1 Расходы на ликвидацию вычитаются из ликвидационной стоимости объекта, что, в свою очередь, увеличивает его амортизируемую стоимость и создает в накопленной амортизации некоторую резервную сумму, за счет которой они могут быть списаны в конце срока эксплуатации объекта.

2 Расходы на ликвидацию постоянно, в течение всего срока службы объекта, резервируются путем ежегодного включения определенной их части в расходы каждого отчетного периода. В конце срока службы объекта расходы на демонтаж и ликвидацию погашаются начисленным резервом.

Нормативно-законодательные акты Республики Беларусь не предусматривают учитывать затраты на ликвидацию в составе первоначальной стоимости основных средств. Поэтому применение первого способа возмещения расходов на демонтаж и ликвидацию значительно усложнит существующий порядок бухгалтерского учета основных средств, потребует внесения существенных поправок в целый ряд нормативных документов.

Для отечественных организаций наиболее целесообразно применять второй способ – резервирование расходов на демонтаж и ликвидацию. Согласно МСФО в практике зарубежных стран создается резерв на работы по плановому сносу (разборке) объектов.

Поэтому предлагаем источником возмещения затрат на ликвидацию и демонтаж основных средств установить издержки производства и обращения.

Рекомендуем для возмещения затрат на ликвидацию основных средств создавать "Резерв предстоящих затрат на ликвидацию основных средств".

Что касается выделяемого критерия возможности оценки ликвидационной стоимости на этапе ее планирования, то следует отметить, что план – это всегда прогнозное, вероятностное событие, допускающее определенную долю погрешности, которая на этапах сравнения фактических результатов с планами выражается в некоторой доле отклонений от заданных условий, устраняемой на последующих этапах планирования с помощью корректировок. Поэтому критерий возможности оценки ликвидационной стоимости будет зависеть от эффективности планово-экономических мероприятий, проводимых хозяйствующим субъектом.

По нашему мнению, ликвидационную стоимость целесообразно определять для основных средств, приобретаемых для эффективной эксплуатации в процессе хозяйственной деятельности в рамках организации в течение всего срока полезного использования.

Таким образом, можно выделить еще один важный критерий для оценки ликвидационной стоимости – критерий эффективности функционирования основных средств на протяжении всего срока полезного использования.

Выделенные нами критерии оценки ликвидационной стоимости – эффективность функционирования основных средств, значительность ликвидационной стоимости, возможность оценки ликвидационной стоимости – несут на себе отпечаток субъективизма. Решение о том, нужно ли для какого-либо объекта основных средств или группы основных средств определять ликвидационную стоимость или нет, принимает субъект хозяйствования, и мотивация его может быть разнообразна: принадлежность к фондоемким отраслям, наличие большого количества объектов основных средств производственного назначения, преобладающая доля стоимости основных средств в валюте баланса, величина общего амортизационного фонда, потребность в обновлении основных производственных фондов и т. д. Поэтому главным критерием для оценки ликвидаци-

онной стоимости основных средств предлагаем считать важность проводимого мероприятия для хозяйствующего субъекта (под мероприятием понимается принятие решения хозяйствующим субъектом о расчете ликвидационной стоимости). Именно этот критерий, по нашему мнению, должен быть заложен в основу оценки ликвидационной стоимости основных средств.

Предложенные критерии оценки ликвидационной стоимости позволяют применять способ оценки амортизируемой стоимости основных средств посредством корректировки первоначальной стоимости на величину ликвидационной стоимости.

Отсутствие в национальном учете идентификации понятия "амортизируемая стоимость" основных средств с учетом наличия ликвидационной стоимости приводит к негативным фактам хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта:

- излишнее начисление амортизации по основным средствам и, как следствие, излишнее накопление амортизационного фонда;

- завышение себестоимости производимой продукции, увеличение налогов, относимых на себестоимость продукции, и, как следствие, снижение суммы прибыли от реализации продукции, ухудшение финансового состояния организации, что недопустимо в современных условиях хозяйствования, так как это ведет к потере источников обновления основных средств, материального стимулирования работников.

Таким образом, на основании проведенного анализа подходов к определению понятий "амортизируемая стоимость основных средств" и "ликвидационная стоимость основных средств" в различных литературных источниках, нормативно-законодательных актах Республики Беларусь и Российской Федерации, международных стандартах финансовой отчетности предлагаем следующие определения, которые необходимо закрепить в национальных стандартах бухгалтерского учета:

Амортизируемая стоимость основных средств – стоимость основных средств, подлежащая амортизации, устанавливаемая организацией самостоятельно при их поступлении на основании расчетов путем уменьшения первоначальной стоимости на величину ликвидационной стоимости.

Ликвидационная стоимость основных средств – стоимость возвратных отходов, которые планируется получить при ликвидации основных средств в конце срока полезного использования, уменьшенная на величину планируемых затрат на демонтаж основных средств и используемая для расчета амортизируемой стоимости.

Новый подход в определении понятия «ликвидационная стоимость» требует разработки иного

порядка расчета амортизируемой стоимости основных средств. По нашему мнению, этот порядок должен состоять из пяти этапов.

Первый этап "Расчет первоначальной стоимости" основного средства предусматривает:

- определение составляющих первоначальной стоимости основного средства;

- формализация первоначальной стоимости основного средства;

- расчет величины первоначальной (фактической) стоимости основного средства.

Элементами первоначальной стоимости объектов основных средств являются их покупная цена, в том числе и импортные пошлины, и невозмещаемые налоги на покупку, а также любые прямые затраты по приведению актива в рабочее состояние для использования по назначению.

Формализованно первоначальную стоимость основного средства представим следующим образом:

$$P_c = C_n + I_n + N + \dots + Z_n, \quad (1)$$

где P_c – первоначальная стоимость основного средства; C_n – цена покупки основного средства; I_n – платежи по импорту основного средства (пошлины, сборы и т. д.); N – невозмещаемые налоги на покупку основного средства; Z_n – прямые затраты по приведению объектов в рабочее состояние в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

Второй этап "Расчет ликвидационной стоимости" основного средства предусматривает:

- определение составляющих для расчета ликвидационной стоимости (возвратные отходы, затраты на демонтаж и ликвидацию);

- формализация ликвидационной стоимости основного средства;

- расчет величины ликвидационной стоимости основного средства.

Формализованно ликвидационную стоимость основного средства представим в виде

$$L_c = O_n - Z_n, \quad (2)$$

где L_c – ликвидационная стоимость основного средства, рассчитанная на этапе поступления; O_n – планируемая стоимость возвратных отходов от ликвидации основного средства; Z_n – планируемые затраты на ликвидацию основного средства.

Третий этап "Проверка на соответствие разработанным критериям оценки ликвидационной стоимости" предусматривает подготовку решения о необходимости корректировки первоначальной стоимости основного средства на величину его

ликвидационной стоимости для расчета амортизируемой стоимости объекта основных средств.

Четвертый этап "Принятие решения о необходимости корректировки первоначальной стоимости на величину ликвидационной стоимости" предусматривает принятие окончательного решения хозяйствующим субъектом о корректировке первоначальной стоимости на величину ликвидационной стоимости при расчете амортизируемой стоимости основного средства. В случае если ликвидационная стоимость удовлетворяет критериям ее оценки, принимается решение о том, чтобы осуществить корректировку первоначальной стоимости на ее величину. В противном случае амортизируемая стоимость равна первоначальной.

Пятый этап "Расчет амортизируемой стоимости" основных средств предусматривает определение амортизируемой стоимости посредством корректировки первоначальной стоимости основных средств на величину ликвидационной стоимости, рассчитанной на этапе их поступления.

В формализованном виде амортизируемую стоимость основных средств представим следующим образом:

$$A_c = P_c - L_c, \quad (3)$$

где A_c – амортизируемая стоимость основных средств.

Использование разработанного порядка расчета амортизируемой стоимости основных средств по-

средством корректировки первоначальной стоимости на величину ликвидационной стоимости позволяет усовершенствовать применяемые в отечественной теории и практике бухгалтерского учета способы оценки амортизируемой стоимости основных средств, которые предусматриваются амортизационной политикой, и формировать объективную базу для начисления амортизации по объектам основных средств.

Список литературы

- 1 **Соловьева, О. В.** МСФО и ГААП: учет и отчетность / О. В. Соловьева. – М. : ИД ФБК – ПРЕСС, 2004. – 324 с.
- 2 **Палий, В. Ф.** Современный бухгалтерский учет / В. Ф. Палий. – М. : Бухгалтерский учет, 2003. – 791 с.
- 3 **Репина, Н. Н.** Практический бухгалтерский учет (переход на международные стандарты) / Н. Н. Репина, Л. И. Токарева. – М. : Советский писатель, МП "Община", 1992. – 64 с.
- 4 **Нидлз, Б.** Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл; под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1994. – 496 с.
- 5 Международные стандарты финансовой отчетности 2004 : издание на рус. яз. – М. : Аскери – АССА, 2004. – 752 с.
- 6 **Палий, В. Ф.** Комментарий к международным стандартам финансовой отчетности / В. Ф. Палий. – М. : Аскери, 1999. – 346 с.
- 7 **Терехова, В. А.** Международная и российская практика создания и учета резервов организаций / В. А. Терехова // Международный бухгалтерский учет. – 2002. – № 11. – С. 14–17.

Получено 23.10.2009

V. V. Shibolovich. Evaluation of depreciable cost of the fixed assets.

In the present article, the author reviews and elaborates the notion "depreciable cost" through the prism of its adjustment on the value "salvage cost", which pays at a moment of arrivals of the fixed assets. Shown algorithm of evaluation of salvage cost and in principal new approach to the determination of depreciable cost of the fixed assets.