

3 БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ

Цели изучения главы

1. Ознакомиться с правилами отражения нематериальных активов в балансе.
2. Уяснить правила бухгалтерского учета основных средств, проведения их переоценки и начисления амортизации по основным средствам.
3. Понять принципы отражения долгосрочных финансовых вложений в балансе.

ФОРМА ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ВНЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ В БАЛАНСЕ

Внеоборотные активы представлены в балансе следующим образом (здесь и далее приводится форма баланса на 2021 год):

Наименование показателя	На отчетную дату	На 31 декабря прошлого года	На 31 декабря позапрошлого года
Актив			
I. Внеоборотные активы			
Нематериальные активы			
Результаты исследований и разработок			
Нематериальные поисковые активы			
Материальные поисковые активы			
Основные средства			
Доходные вложения в материальные ценности			
Финансовые вложения			
Отложенные налоговые активы			
Прочие внеоборотные активы			
в том числе незавершенное строительство*			
Итого по разделу I			

* Детализирующая строка баланса, которая является необязательной.

Что относится к нематериальным активам

Согласно ПБУ 14/2007, к нематериальным активам (НМА), в частности, относятся:

- **исключительные** права на изобретения, промышленные образцы, полезные модели, программы для ЭВМ или базы данных, товарные знаки или знаки обслуживания, селекционные достижения;
- деловая репутация фирмы, т. е. разница между ее покупной ценой (как имущественного комплекса в целом) и стоимостью ее чистых активов (т. е. активов за минусом обязательств).

Организационные расходы, связанные с образованием юридического лица, исключены из состава нематериальных активов.

ПРИМЕР 3-1

*Деловая репутация
фирмы*

Вернемся к компании «Суперкастрюля» из второй главы (см. **пример 2-2**). Предположим, что о гениальном изобретении г-на Сачкова стало известно фирме «Филипс», которая решила приобрести компанию «Суперкастрюля» целиком как имущественный комплекс. В ходе переговоров было достигнуто соглашение о цене сделки — 10 млн руб. После совершения сделки «Суперкастрюля» прекращает свое существование как самостоятельное юридическое лицо и становится частью «Филипс».

Однако, как видно из баланса компании «Суперкастрюля», ее чистые активы (т. е. активы за вычетом обязательств) равны лишь 3,4, но никак не 10 млн руб. Столь существенная разница в цифрах означает лишь одно — изобретение действительно сулит немалые прибыли в будущем, и за это концерн «Филипс» готов заплатить на 6,6 млн руб. больше той суммы, которая значится в учетных данных.

Указанные 6,6 млн руб. переплаты в балансе компании будут отражены в виде нематериального актива (а именно — как «деловая репутация»).

Обратите внимание, что в настоящем примере речь идет о приобретении компании как имущественного комплекса в целом. Если бы фирма «Филипс» купила за 10 млн руб. только патент, то никакой «деловой репутации» на ее балансе не возникло бы, там был бы просто отражен нематериальный актив стоимостью 10 млн руб.

В каких случаях имущество компании можно отнести к нематериальным активам

Актив учитывается в качестве нематериального, если он:

- не имеет материально-вещественной формы;
- может быть отделен от другого имущества;
- используется в производстве или необходим для управленческих нужд фирмы;
- используется в течение периода, превышающего 12 мес.;
- не предназначен для перепродажи;
- принадлежит организации на основании документов, которые подтверждают права компании на него (патенты, свидетельства и т. д.).

В состав нематериальных активов не включают программы для ЭВМ, на которые компания не имеет исключительных прав. А такими правами компании располагают крайне редко, поскольку в большинстве случаев авторские права на используемые программы (например, бухгалтерские) принадлежат сторонним разработчикам. Следовательно, ни о каких **исключительных** правах на программные продукты и речи быть не может, так как организации приобретают лишь право пользования ими.

Периодические отчисления за право пользования программой включаются в текущие расходы, а фиксированный разовый платеж за ее установку отражается по статье «Расходы будущих периодов» и равномерно списывается на затраты в течение установленного срока использования программы.¹

Шагающая в ногу со временем компания «Суперкастрюля» дополнительно разработала пакет прикладных программ, который позволяет «умным» кастрюлям не просто варить и жарить, а декламировать при этом стихи или воспроизводить музыку во время приготовления пищи, а также скачивать новые рецепты из сети Интернет. Зарегистрированные права на упомянутый программный комплекс отражены в составе нематериальных активов.

Для ведения бухгалтерского учета компания приобрела программный продукт «1С». Затраты на приобретение и установку

ПРИМЕР 3-2

Учет программных продуктов

¹ Если срок использования программы не установлен в лицензионном договоре, то затраты на установку можно списать единовременно после установки.

программы отражаются в составе расходов будущих периодов и постепенно переносятся на текущие расходы,¹ а затраты на ее текущее обслуживание сразу списываются на текущие расходы.

В состав нематериальных активов не включаются интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способности, поскольку они неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них. Кроме того, дать точную стоимостную оценку указанным качествам не представляется возможным.

НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ: ОЦЕНКА И ПРЕДСТАВЛЕНИЕ В БАЛАНСЕ

Представление нематериальных активов в балансе

По счетам бухгалтерского учета указывается **первоначальная стоимость** нематериальных активов. А в балансе они отражаются по **остаточной стоимости** (т. е. по первоначальной стоимости за вычетом начисленной амортизации).

Первоначальная стоимость нематериального актива (далее — НМА) — это сумма фактических затрат на его приобретение или создание. Она зависит от того, как нематериальный актив был получен: за деньги, в качестве вклада в уставный капитал или же безвозмездно. Нематериальный актив также может быть создан силами самой фирмы.

Определение первоначальной стоимости НМА при их покупке

По правилам бухгалтерского учета в **первоначальную стоимость** НМА в обязательном порядке включаются все расходы фирмы на его покупку:

- суммы, уплаченные за нематериальный актив (без НДС, если он принимается к вычету);
- невозмещаемые налоги, уплаченные в связи с приобретением нематериального актива;

¹ Если срок использования программы не установлен в лицензионном договоре, то затраты на установку можно списать одновременно после установки.

- расходы на доработку нематериального актива (до того момента, когда нематериальный актив оказывается пригодным к использованию);
- государственные патентные и иные пошлины, уплачиваемые при приобретении актива;
- стоимость информационных, консультационных и посреднических услуг, связанных с покупкой нематериального актива;
- другие затраты, непосредственно связанные с приобретением НМА.

В фирму «Суперкастрюля» обратился Виталий Мещеряков, работавший и запатентовавший устройство, позволяющее управлять всеми кухонными устройствами, стиральной машиной, телевизором и видеоаппаратурой с единого пульта, размещенного на крышке кастрюли. Исключительные права на свое изобретение г-н Мещеряков готов продать компании за 1 млн евро, при этом права на изобретение передаются по факту оплаты.

Стороны заключают договор. Стоимость 1 евро на дату подписания составляет 36 руб., однако на момент оплаты евро «подрос» до 37 руб. Услуги нотариуса по регистрации сделки обходятся фирме еще в 50 000 руб. Но и это еще не все: 250 000 руб. уходят на оплату консультационных услуг по сопровождению сделки. Как результат нематериальный актив ставится на баланс в оценке 37,3 млн руб. ($1 \text{ млн} \times 37 + 50\,000 + 250\,000$).

Определение первоначальной стоимости НМА в других случаях

Нематериальные активы, внесенные в уставный капитал в качестве вклада, отражают по **стоимости, согласованной между акционерами**. Оценка и отражение в балансе нематериальных активов, полученных безвозмездно, производится исходя из **рыночной стоимости на дату получения**. А в стоимость нематериального актива, созданного силами самой фирмы, включаются **все расходы по его созданию**.

И еще раз обратите внимание на то, что в балансе указывается только **остаточная стоимость** НМА.

Определение срока использования НМА. Амортизация НМА

Срок использования НМА зависит от срока действия патента, свидетельства и т. п. Если срок использования НМА

ПРИМЕР 3-3

Формирование стоимости нематериального актива

не определен, то бухгалтер должен определить его самостоятельно с учетом положений **ПБУ 14/2007**. При этом установленный срок использования НМА не может превышать срока деятельности фирмы.

Амортизация НМА, как правило, производится линейным способом, т. е. равномерно в течение срока использования НМА. Возможны и другие способы амортизации (способ уменьшаемого остатка и способ списания стоимости пропорционально объему выпущенной продукции), но о них речь пойдет чуть ниже, в следующем разделе — «Основные средства: определение и состав».

Согласно **п. 44 ПБУ 14/2007** деловая репутация организации амортизируется только линейным способом в течение **20 лет** (но не более срока деятельности организации).

По группе однородных НМА должен применяться одинаковый способ амортизации.

НМА могут переоцениваться. Порядок переоценки НМА аналогичен порядку переоценки основных средств, который разбирается ниже в данной главе.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЙ И РАЗРАБОТОК

В форме баланса есть отдельная статья «Результаты исследований и разработок», в которой указывают сумму расходов на завершённые научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (НИР и НИОКР), но только при условии, что использование результатов этих исследований принесет фирме экономическую выгоду в будущем. Все расходы по НИР и НИОКР, не принесшим результатов для фирмы, списываются во внереализационные расходы.

ПРИМЕР 3-4

Расходы на НИОКР

Фирма «Суперкастрюля» параллельно с производством кастрюль занимается разработкой новых моделей электронных пароварок. Расходы на разработки, которые еще не завершены, сначала отражаются в статье баланса «Прочие внеоборотные активы», поскольку приравниваются по своему характеру к капитальным вложениям. Если по завершении исследований полученный результат находит воплощение в новой модели, то все расходы на НИОКР «переходят» из статьи «Прочие внеоборотные активы» в статью «Результаты исследований и разработок». Если же исследования результатов не дали, то затраты включаются в состав текущих расходов.

Что включается в состав основных средств

Согласно ФСБУ «Основные средства» (ФСБУ 6/2020) основные средства — это имущество, которое фирма использует в качестве средств производства более одного года (здания, станки и оборудование, вычислительная техника, транспорт и т. д.). Таким образом, **вне зависимости от цены** все имущество, имеющее материальную форму, со сроком службы более года учитывается на счете «Основные средства» и отражается в соответствующей строке баланса. Но из этого правила есть исключение.

До 1 января 2022 г. если стоимость основного средства не превышала 40 000 руб. (без НДС), то такое средство учитывалось в составе запасов и включалось в расходы сразу после передачи этого средства в эксплуатацию. В таком же порядке списывались книги, брошюры и другие печатные издания. В балансе же основные средства стоимостью менее 40 000 руб. отражались только при условии, что они еще не были введены в эксплуатацию.

Начиная с 1 января 2022 года компании получили право самостоятельно определить пороговую стоимость основных средств. Она может быть любой. Объекты, которые стоят ниже данной стоимости, не признаются основными средствами и сразу списываются на текущие расходы без отражения в составе материально-производственных запасов. При этом организация должна организовать надлежащий контроль за их наличием и движением.

Инструмент и спецодежда сроком службы **менее 12 месяцев** отражаются в составе материалов фирмы и списываются на расходы по мере отпуска со склада.

31 декабря текущего года фирма «Суперкастрюля» приобрела сканер и принтер стоимостью 25 200 и 38 000 руб. соответственно. Оба упомянутых актива введены в эксплуатацию 10 января следующего года. Пороговая стоимость для основных средств установлена в размере 40 000 руб.

Начиная с 2022 года в балансе, составленном на 31 декабря, сканер и принтер не отражаются в строке «Запасы». Они сразу списываются на расходы фирмы. Однако фирма должна организовать надлежащий контроль за их наличием и движением для предотвращения хищений подобного имущества со стороны своего персонала.

ПРИМЕР 3-5

Отражение в учете основных средств стоимостью менее установленного лимита

Условия учета актива в качестве основного средства

Имущество учитывают как основное средство и отражают по соответствующей строке баланса, если соблюдены все перечисленные ниже условия:

- оно имеет материально-вещественную форму;
- оно предназначено для использования в производстве или необходимо для управленческих нужд фирмы;
- фирма будет использовать имущество **свыше 12 мес.**;
- имущество будет приносить экономическую выгоду (доход) фирме в будущем.

Единица учета основных средств — это **инвентарный объект**. Таким объектом может быть как отдельный предмет (автомобиль, станок и т. д.), так и единый комплекс из нескольких предметов, которые смонтированы на общем фундаменте или имеют общее управление.

В ФСБУ 6/2020 определена отдельная группа основных средств, а именно: инвестиционная недвижимость. Это объекты, предназначенные для сдачи в аренду и (или) для получения дохода от прироста их стоимости. Подобное имущество учитывается отдельно по особым правилам.

Объекты основных средств подразделяются на объекты производственного (оборудование в цехе) и непроизводственного назначения (здание Дома культуры завода). На каждый объект основного средства не только ведется карточка учета с подробной характеристикой, но и закрепляется ответственное лицо.

ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА: ПЕРВОНАЧАЛЬНАЯ СТОИМОСТЬ

Отражение основных средств в балансе

В балансе основные средства отражаются по остаточной стоимости, т. е. по первоначальной стоимости за минусом начисленной амортизации. Первоначальная стоимость — это сумма фактических затрат на приобретение или создание основного средства. Она зависит от того, как было получено основное средство.

Определение первоначальной стоимости при покупке основного средства

По правилам бухгалтерского учета в первоначальную стоимость приобретенного основного средства включаются все расходы фирмы на покупку. К таким расходам относятся:

- суммы, уплаченные продавцу основного средства (за исключением НДС, который принимается к вычету);
- невозмещаемые налоги в связи с приобретением основного средства;
- расходы на доставку и монтаж основного средства;
- затраты по регистрации прав на основное средство (например, регистрация автомобиля в ГИБДД);
- суммы, уплаченные за информационные, консультационные и посреднические услуги при покупке основного средства;
- услуги нотариуса на регистрацию договора, по которому фирма получает право собственности на основное средство;
- другие затраты, непосредственно связанные с приобретением основного средства.¹

Если фирма платит НДС, то сумма налога при покупке основного средства в его первоначальную стоимость не включается, а учитывается на счете **«Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»**.² Если же фирма не является плательщиком НДС, то сумма налога, уплаченная при покупке, входит в первоначальную стоимость актива и затем амортизируется. НДС по основным средствам, которые используются в производстве продукции, не облагаемой налогом, также включается в стоимость таких средств и не подлежит вычету из бюджета.

¹ Об отражении в бухгалтерском учете процентов по заемным средствам, полученным на приобретение основных средств, см. главу 11, раздел **«Проценты к уплате»**.

² Подробнее о вычете НДС см. в разделе «НДС по приобретенным ценностям» следующей главы.

Определение первоначальной стоимости основных средств в других случаях

Основные средства, внесенные в качестве вклада в уставный капитал, отражают **по стоимости, согласованной между акционерами**.

Основные средства, полученные безвозмездно,¹ отражаются в бухгалтерском учете исходя из **рыночной стоимости** на дату получения. Если же компания самостоятельно взялась за создание основного средства, то все сопутствующие расходы необходимо включить в стоимость этого средства.

Как и в ситуации с нематериальными активами, в балансе указывается **остаточная стоимость** основных средств.

ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА: ИЗМЕНЕНИЕ СТОИМОСТИ И ПЕРЕОЦЕНКА

Изменение балансовой стоимости основных средств

Первоначальная стоимость основного средства может быть изменена только **в строго определенных случаях**, а именно при его:

- **достройке** (т. е. возведении новых частей здания, сооружения);
- **дооборудовании**, иначе говоря, дополнении основного средства новыми частями (но не заменой старых), которые будут составлять с ним единое целое, придать ему новые функции;
- **реконструкции и модернизации** (т. е. полном или частичном переустройстве и/или переоборудовании, что приводит к изменению технико-экономических показателей основного средства);
- **частичной ликвидации**;
- **переоценке**.

¹ О принципах отражения активов, полученных в результате обмена, см. главу 9, подраздел «Бартерные сделки».

Затраты на содержание (технический осмотр, поддержание в рабочем состоянии) и перемещение основного средства, а также на все виды ремонта (включая капитальный) относятся на текущие расходы и не влияют на первоначальную стоимость основного средства.

Переоценка основных средств

Фирмы имеют право переоценивать основные средства по группам однородных основных средств.¹ Одновременно с переоценкой объекта производится переоценка всех других объектов группы,² в которую он входит. Причем если компания один раз провела переоценку определенной группы, в дальнейшем основные средства этой группы придется переоценивать регулярно.

Земельные участки и объекты природопользования переоценке не подлежат.

В результате переоценки должна быть определена **справедливая стоимость** основного средства, под которой на практике понимается сумма денежных средств, которую фирма заплатила бы, если бы решила заменить свое основное средство аналогичным на дату переоценки. Коэффициент переоценки определяется путем деления справедливой стоимости объекта, который переоценивается, на его остаточную стоимость до переоценки. Предположим, что в результате переоценки стоимость основного средства возросла и, следовательно, увеличился актив баланса. Аналогичное увеличение пассива баланса будет отражено в статье «**Переоценка внеоборотных активов**».

Предположим, что два года назад вы приобрели квартиру за 10 млн руб. (Для упрощения примера амортизация квартиры не учитывается.)

Вариант 1

Вчера вы завершили сделку по продаже этой квартиры уже за 20 млн руб.

¹ До 2022 года переоценка проводилась не чаще одного раза в год на конец отчетного периода. С 1 января 2022 года переоценка проводится по мере изменения справедливой стоимости объекта, однако организация может принять решение делать переоценку в прежней периодичности (1 раз в год)

² **Группой** основных средств считается совокупность **однотипных** по техническим характеристикам, назначению и условиям использования объектов основных средств.

ПРИМЕР 3-6

Условные примеры переоценки основных средств в сторону повышения их стоимости

Актив		Пассив	
Основное средство (квартира)	10 000 000	Капитал	10 000 000

Ваш исходный баланс, составленный на момент покупки, выглядел таким образом, руб.:

Актив		Пассив	
Денежные средства	20 000 000	Капитал*	10 000 000
		Прибыль**	10 000 000

* Статья баланса «Капитал» отражает сумму первоначального взноса владельца и не может быть изменена.

** Статья баланса «Прибыль» показывает прирост доли собственника в бизнесе, который составил 10 млн руб. (20 000 000 руб. (доход от продажи) минус 10 000 000 руб. (покупная стоимость квартиры)).

Вариант 2

Теперь предположим, что вы решили отказаться от продажи квартиры, за которую вам предложено 20 млн руб., в надежде на то, что она будет дорожать и далее. Это значит, что квартира остается у вас на балансе.

Если не производить переоценку квартиры по текущей стоимости, то сумма, указанная в статье «Основные средства», будет занижена, поскольку в ней по-прежнему будет отражена первоначальная стоимость квартиры.

Вполне логично было бы переоценить квартиру с коэффициентом 2, рассчитанным как 20 млн руб./10 млн руб.

Новая справедливая стоимость квартиры, отраженная в активе баланса, приведет к его росту на 10 млн руб. Этот же рост должен будет продемонстрировать и пассив баланса. Возникает вопрос: «А по какой статье пассива должно быть указано данное увеличение?» Первое, что приходит на ум, это статья «Прибыль» (аналогично варианту 1). Однако бухгалтер никогда не согласится с таким подходом, ведь в варианте 1 прибыль была **реально получена**, а в варианте 2 является **номинальной (условной)**. В самом деле, а что произойдет, если завтра цена на квартиру упадет, и где гарантия того, что вам удастся получить запланированные 20 млн руб. от ее продажи?

Бухгалтер предлагает компромиссный вариант, а именно — использовать статью «Переоценка внеоборотных активов» пассива баланса. Ваш баланс, составленный после переоценки, выглядит таким образом, руб.:

Актив		Пассив	
Основные средства	20 000 000	Капитал	10 000 000
10 000 000 × 2 (индекс переоценки)		Переоценка внеоборотных активов*	10 000 000

* Как видим, актив баланса возрос вследствие переоценки, а не продажи основного средства, поскольку статья «Прибыль» в пассиве отсутствует.

В обратной ситуации, когда в результате переоценки стоимость основных средств понизилась, разница двух значений будет отражена в статье пассива «**Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)**» со знаком «минус».

Продолжим условия примера 3-6 и предположим, что текущая справедливая стоимость вашей квартиры через два года после ее приобретения понизилась на 2 000 000 руб. и составила 8 000 000 руб.

В случае переоценки квартиры по текущей справедливой стоимости баланс примет следующий вид, руб.:

Актив		Пассив	
Основные средства	8 000 000	Капитал	10 000 000
10 000 000 × 0,8 (индекс переоценки)		Непокрытый убыток	(2 000 000)*

* Сумма в скобках означает отрицательную величину.

Почему в этом случае бухгалтер использует статью «Непокрытый убыток» вместо статьи «Переоценка внеоборотных активов», в которой теоретически можно было бы показать отрицательный результат от переоценки?

Основная причина — следование бухгалтером принципу осмотрительности в принятии оценок. Исходя из этого принципа понижение стоимости основного средства носит долгосрочный, постоянный характер и поэтому может немедленно рассматриваться в качестве убытка.

При переоценке основного средства корректировке подлежит также сумма накопленного износа, которая изменяется пропорционально стоимости основного средства

Баланс фирмы «Ежик в тумане» на 31 декабря прошлого года выглядел таким образом, руб.:

ПРИМЕР 3-7

Условный пример переоценки основных средств в сторону понижения их стоимости

ПРИМЕР 3-8

Отражение переоценки основных средств в балансе

Актив	Сумма
Основные средства (здание) по остаточной стоимости до переоценки	1 000 000
СПРАВОЧНО: первоначальная стоимость здания до переоценки	1 500 000
СПРАВОЧНО: сумма накопленного износа здания до переоценки	500 000
Оборотные активы	300 000
Итого	1 300 000
Пассив	Сумма
Уставный капитал	1 300 000
Итого	1 300 000

На 1 января текущего года проводится переоценка стоимости здания с коэффициентом (индексом) 1,2.

Баланс фирмы «Ежик в тумане» на 1 января текущего года (после переоценки) принимает следующий вид, руб.:

Актив	Сумма
Основные средства (здание) по переоцененной остаточной стоимости	1 200 000
СПРАВОЧНО: первоначальная стоимость с учетом переоценки	1 800 000 (1 500 000 × 1,2)
СПРАВОЧНО: сумма накопленного износа после переоценки	600 000 (500 000 × 1,2)
Оборотные активы	300 000
Итого	1 500 000
Пассив	Сумма
Уставный капитал	1 300 000
Переоценка внеоборотных активов	200 000
Итого	1 500 000

Необходимо пояснить дальнейшую судьбу статьи «Переоценка внеоборотных активов». Здесь возможны 2 варианта.

Вариант 1. Основное средство остается на балансе фирмы и снова переоценивается.

Если после переоценки в сторону повышения стоимости актив будет снова переоцениваться, но уже в сторону понижения его стоимости, то статья «Переоценка внеоборотных активов», возникшая от ранее произведенной дооценки, будет уменьшаться на сумму такой уценки. В нашем примере в момент, когда сумма новой уценки превысит сумму ранее сделанной дооценки (200 000 руб.), статья «Переоценка внеоборотных активов» исчезнет из пассива баланса, уступив место статье «Непокрытый убыток» на разницу между суммами старой дооценки и новой уценки.

Если же основное средство будет снова дооцениваться (т. е. его стоимость опять будет расти), то статья «Переоценка внеоборотных активов» также будет возрастать на сумму такой дооценки.

Вариант 2. Переоцененное основное средство выбывает из имущества фирмы (например, продается).

При выбытии переоцененного основного средства сумма дополнительного капитала, полученного в результате переоценки, автоматически переходит из этой статьи в статью «Нераспределенная прибыль». Например, если здание из рассматриваемого примера будет продано за 1,2 млн руб., то в пассиве баланса, составленного после такой продажи, возникнет статья «Нераспределенная прибыль» в сумме 200 000 руб., а статья «Переоценка внеоборотных активов» исчезнет из баланса.

Воспользуемся условиями предыдущего примера и предположим, что переоценка была сделана с коэффициентом (индексом) 0,5. Результат такой уценки выглядел бы так, руб.:

Актив	Сумма
Основные средства (здание) по переоцененной остаточной стоимости	500 000
СПРАВОЧНО: первоначальная стоимость с учетом переоценки	750 000 (1 500 000 × 0,5)
СПРАВОЧНО: сумма накопленного износа после переоценки	250 000 (500 000 × 0,5)
Оборотные активы	300 000
Итого	800 000
Пассив	Сумма
Уставный капитал	1 300 000
Непокрытый убыток	(500 000)
Итого	800 000

ПРИМЕР 3-9

Отражение переоценки основных средств в балансе

Если после этой уценки здание будет снова переоцениваться, но уже в сторону повышения стоимости, то сумма убытка будет уменьшаться. В момент, когда сумма новой дооценки превысит сумму ранее сделанной уценки, статья «Непокрытый убыток» исчезнет из пассива баланса, уступив место статье «Переоценка внеоборотных активов».

Налоговые последствия переоценки основных средств

Если стоимость основных средств в результате переоценки уменьшится, то это позволит сэкономить на налоге на имущество, поскольку этот налог рассчитывают исходя из стоимости основных средств, которая указана в бухгалтерском учете. А если бухгалтерская стоимость основных средств после переоценки увеличится, то налог на имущество также возрастет.

Что же касается налога на прибыль, то переоценки не оказывают влияния на этот налог (например, при подсчете амортизации или при определении результата от выбытия основных средств).

Вышесказанное справедливо также и в отношении переоценки нематериальных активов.

ПРИМЕР 3-10

Переоценка и налог на имущество

На балансе компании «Суперкастрюля» числится оборудование, которое раньше не переоценивалось. Его первоначальная стоимость составляет 800 000 руб., амортизация за время использования «съела» 200 000 руб., следовательно, остаточная стоимость оборудования равна 600 000 руб.

В текущем году фирма решила его переоценить (на основании данных экспертизы, проведенной оценочной фирмой), в результате чего стоимость оборудования понижается в 2 раза. Таким образом, после переоценки первоначальная стоимость оборудования в бухгалтерском учете составила 400 000 руб. ($800\ 000/2$), а сумма начисленной амортизации — 100 000 руб. ($200\ 000/2$).

Остаточная стоимость оборудования, которая облагается налогом на имущество, составляет 300 000 руб. ($400\ 000 - 100\ 000$) и отражается в балансе по строке «Основные средства».

Налог на имущество и амортизацию в бухгалтерском учете бухгалтер «Суперкастрюли» рассчитывает, исходя из новой, уцененной стоимости оборудования.