**Проблема оценки внеоборотных активов экономического субъекта**

Активы — это ресурсы, контролируемые организацией в результате прошлых событий, от которых она ожидает получение экономических выгод в будущем. Общая сумма активов предприятия складывается из внеоборотных и оборотных активов.

Внеоборотные активы – это активы, срок использования которых составляет более одного года, поэтому погашение их стоимости происходит не сразу, а постепенно, посредством начисления амортизации [1].

Внеоборотным активам принадлежит важная роль в процессе производства: они могут располагать определенными резервами, которые способны обеспечить прирост продукции в предстоящем периоде.

Внеоборотные активы в бухгалтерском учете [2,3]:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Объект бух.учета** | **Необходимые условия для классификации** | **Оценка при принятии** | **Последующая оценка** | **Амортизация** |
| **Нематериальные активы** | – объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем и организация имеет на них право;  можно однозначного выделить объект (отделить от других);  – предполагаемый период использования превышает 12 месяцев, и его продажа в этот период не планируется;  – фактическая стоимость объекта может быть однозначно определена;  – у объекта отсутствует материально-вещественная форма. | - по первоначальной стоимости (сумма всех фактических расходов за минусом возмещаемых налогов)  - при рассрочке оплаты объект принимается по полной сумме задолженности  - при безвозмездной передаче – по текущей рыночной стоимости на дату принятия к учету; | Изменение первоначальной стоимости допускается только в случаях переоценки и обесценения нематериальных активов.  Переоценка нематериальных активов производится путем пересчета их остаточной стоимости.  Сумма дооценки зачисляется в добавочный капитал организации. | Способ выбирается исходя из расчета ожидаемой выгоды от использования, включая финансовый результат от возможной продажи. Способы:   1. линейный способ; 2. уменьшаемого остатка; 3. списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). |
| **Основные средства** | – объект предназначен для участия в производстве продукции (работ, услуг), управленческих нужд либо для сдачи в аренду;  – предполагаемый период использования превышает 12 месяцев, и продажа в этот период не планируется;  – объект способен приносить экономические выгоды в будущем. | – денежная оценка, согласованная учредителями;  – при безвозмездной передаче – по рыночной стоимости на дату принятия к учету;  – при оплате неденежными средствами - по их стоимости, исходя из цены, по которой в похожих обстоятельствах определяется их стоимость. | Изменение первоначальной стоимости основных допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов ОС. | 4 способа:   1. линейный; 2. уменьшаемого остатка; 3. списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования; 4. списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). |
| **Доходные вложения в материальные ценности** | – это основные средства, предназначенные *исключительно* для предоставления за плату во временное владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода. | По тем же правилам, что и объекты ОС. | По тем же правилам, что и объекты ОС. | По тем же правилам, что и объекты ОС. |
| **Долгосрочные финансовые вложения** | – наличие документов, подтверждающих существование права на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права;  – переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями  – способность приносить экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов, дивидендов, либо прироста их стоимости. | – учитываются по первоначальной стоимости (сумма фактических затрат за минусом НДС и иных возмещаемых налогов)  – при приобретении за счет заемных средств проценты по кредитам и займам относятся к текущим расходам и отражаются в составе операционных расходов  – при приобретении по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче | ***Котируемые ФВ:***  – обязательно должна корректироваться первоначальная стоимость ежемесячно или ежеквартально, по выбору организации;  – разница между оценкой по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и их предыдущей оценкой относится на операционные доходы (расходы). | Долгосрочные финансовые вложения амортизации не подвергаются. |
| ***Некотируемые ФВ:***  – первоначальная стоимость обычно не изменяется;  – при обесценении создаются резервы под обесценение; |

Примеры внеоборотных активов:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Виды ВА** | **Нематериальные активы** | **Основные средства** | **Доходные вложения в материальные ценности** | **Долгосрочные финансовые вложения** |
| **Примеры** | лицензии, товарные знаки, знаки обслуживания и иные аналогичные права и активы, организационные расходы и деловая репутация организации (при условии наличия исключительных прав) | здания, сооружения, внутрихозяйственные дороги, передаточные устройства, машины и оборудование, транспорт т.д. | имущество организации, предназначенное исключительно для сдачи в аренду или в лизинг | инвестиции в ценные бумаги, вложения в уставные капиталы других организаций или предоставление долгосрочных займов другим организациям |

Особенно актуальными являются вопросы оценки внеоборотных активов. Могут применяться следующие виды оценки [4]:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **По первоначальной стоимости** | **По остаточной стоимости** | **По текущей восстановительной стоимости** |
| Все внеоборотные активы принимаются к бухгалтерскому учету именно по этой оценке. Она формируется идентично для основных средств, нематериальных активов и долгосрочных финансовых вложений и зависит от источника поступления - приобретения за плату, внесения в счет вклада в уставный капитал, получения по договорам мены, безвозмездного получения, создания собственными силами или силами подрядчика (последнее не применимо к финансовым вложением) | Применяется к основным средствам и нематериальным активам | Под этим понимается стоимость воспроизводства (замены) объекта в условиях отчетного периода с учетом физического состояния и морального износа |

Первоначальное признание внеоборотных активов в учете происходит по фактической стоимости, что относительно несложно и юридически обосновано, поскольку она легко поддается точному подсчету и документальному подтверждению. Отражение их в финансовой отчетности происходит по остаточной стоимости, которая определяется как разность первоначальной стоимости и начисленной амортизации.

Однако данный метод, как правило, может обеспечить достоверность лишь в тех случаях, когда стоимость актива изменяется незначительно или не изменяется вообще на протяжении длительного периода времени. Подобная ситуация на практике складывается достаточно редко, в частности, при отсутствии или минимальном уровне инфляции и влияния других факторов (например, морального износа) на стоимость.

Поэтому используемый сейчас подход может существенно исказить достоверность показателей учета и отчетности. Часто даже первоначальная стоимость внеоборотных активов не отражает реальную цену, за которую они могут быть куплены или проданы в данный момент времени. Как следствие, остаточная стоимость активов, которая рассчитывается на основе первоначальной, на практике в еще меньшей степени соответствует их реальной цене, так как нормы начисленной амортизации редко соответствуют фактическому снижению цены активов, на которую, помимо физического износа, оказывают влияние ряд других факторов, главным образом, моральное устаревание.

Кроме того, часто даже полностью выработавшие установленный срок объекты продолжают использоваться и приносить доход. Это особенно актуально в современных российских условиях, когда большинство предприятий испытывают значительный дефицит финансовых ресурсов для приобретения новых активов и решают эту проблему путем ремонта и модернизации имеющихся [5].

Остаточная стоимость, по которой внеоборотные активы отражаются в отчетности, также часто не соответствует реальной цене купли-продажи, поскольку она может значительно меняться на протяжении периода их использования. Со временем балансовая стоимость перестает отражать реальную оценку, а показатели, исчисленные на ее основе и используемые для принятия управленческих решений, давая неверные сигналы, могут исказить процесс управления предприятием.

Решением проблемы достоверной оценки активов является их своевременная и достоверная переоценка. Переоценка должна осуществляться по двум причинам: из-за изменения стоимости актива в силу совершенствования технологии его производства (что особенно характерно для высокотехнологичных отраслей) и вследствие снижения покупательской способности денег, связанного с инфляцией.

Поэтому возникает настоятельная необходимость периодической оценки активов для определениях их восстановительной стоимости. Натуральные показатели применяются при планировании производственного процесса и расчете производственной мощности предприятия. Денежный учет необходим для определения общей величины внеоборотных активов, их структуры, расчета амортизационных отчислений, оценки эффективности использования.

В бухгалтерском учете термин «переоценка» подразумевает изменение учетной стоимости, то есть первоначальной оценки того или иного объекта. Переоценка проводится в несколько этапов. На первом этапе устанавливается цель оценки и вид определяемой стоимости, на втором этапе определяется предварительный план оценочных мероприятий, а также список оцениваемого имущества, и наконец, на заключительном этапе проводится непосредственно оценка активов (уценка или дооценка) с последующим отражением данных в бухгалтерском учете и финансовой отчетности [4].

Переоценка представляет собой не столько сам факт изменения стоимости актива, сколько решение об отражении данного факта в бухгалтерском учете. Пользователи бухгалтерской информации заинтересованы в получении объективных данных о стоимости имущества организации. Поэтому переоценка имеет особое значение в условиях инфляции, когда восстановительная стоимость объекта значительно отклоняется от его первоначальной. Чем больше в организации используется актив, тем более вероятно, что в течение этого срока его стоимость изменится.

В соответствии с законодательством о бухгалтерском учете коммерческая организация может изменять при переоценке первоначальную стоимость следующих внеоборотных активов:

* группы однородных объектов основных средств по текущей стоимости. Переоценка проводится не чаще одного раза в год на конец отчетного периода;
* группы однородных нематериальных активов по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка этих объектов;
* долгосрочные финансовые вложения. Финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости. Финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночную стоимость, на конец отчетного периода проверяются (тестируются) на обесценение. При наличии признаков обесценения создается резерв под обесценение и эти финансовые вложения отражаются в бухгалтерской отчетности по расчетной стоимости;
* доходные вложения в материальные ценности. Могут переоцениваться аналогично объектам основных средств.

Для переоценки внеоборотных активов проводится процедура инвентаризации. При инвентаризации проверяется:

* фактическое наличие объектов учета, их состояние и оценка;
* наличие и состояние инвентарных карточек, инвентарных книг, описей и других регистров аналитического учета;
* наличие и состояние технических паспортов, документов правообладания или другой технической документации;
* наличие документов на основные средства и нематериальные активы, сданные или принятые организацией в аренду (лизинг), пользование и на хранение.

Оценка выявленных инвентаризацией неучтенных активов должна быть произведена в соответствии с действующим законодательством, а степень (процент) износа устанавливается по их действительному техническому состоянию.

Как уже упоминалось в самом начале, стоимость внеоборотных активов подлежат постепенному погашению (амортизации), если их качественные свойства изменяются в течение времени.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Годовая сумма амортизационных отчислений** | | | |
| **Линейный метод** | **Метод уменьшаемого остатка** | **Метод «сумма чисел лет» (полезного использования)** | **Метод пропорционально произведенной продукции** |
| исходя из первоначальной стоимости или текущей стоимости объекта ВА и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта | исходя из остаточной стоимости объекта ВА на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента не выше 3, установленного организацией | применяется только для объектов ОС. Исходя из первоначальной стоимости или (текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта ОС и соотношения, в числителе которого - число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе - сумма чисел лет срока полезного использования объекта | данный метод применяется там, где износ внеоборотных активов напрямую связан с частотой их использования |

В течение отчетного года амортизационные отчисления по объектам ОС начисляются ежемесячно независимо от применяемого способа начисления в размере 1/12 годовой суммы.

Особенностью внеоборотных активов является отражение в бухгалтерской отчетности в нетто-оценке, т.е. за вычетом предусмотренного регулирующего показателя. Таким показателем для внеоборотных активов является их амортизация. Это означает, что данные объекты отражаются в отчетности по остаточной стоимости (т.е. за вычетом накопленной амортизации). В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом существенности, как минимум, следующая информация:

* о первоначальной стоимости и сумме начисленной амортизации по основным группам основных средств на начало и конец отчетного года;
* о движении основных средств в течение отчетного года по основным группам (поступление, выбытие и т.п.);
* о способах оценки объектов основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами;
* об изменениях стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету (достройка, дооборудование, реконструкция, частичная ликвидация и переоценка объектов);
* о принятых организацией сроках полезного использования объектов основных средств (по основным группам);
* об объектах основных средств, стоимость которых не погашается;
* об объектах основных средств, предоставленных и полученных по договору аренды;
* о способах начисления амортизационных отчислений по отдельным группам объектов основных средств;
* об объектах недвижимости, принятых в эксплуатацию и фактически используемых, находящихся в процессе государственной регистрации.

Для составления отчетности по строке основных средств должна быть учтена стоимость всех объектов, принадлежащих организации на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления, а также объектов, полученных по лизингу, если договором предусмотрен их учет на балансе лизингополучателя. Имущество, переданное организацией на ответственное хранение, в аренду или в доверительное управление, также отражается в ее отчетности, поскольку право собственности на него не утрачивается. Стоимость этих объектов составляет сальдо по счету 01 на дату составления отчетности, т.е. на конец года.

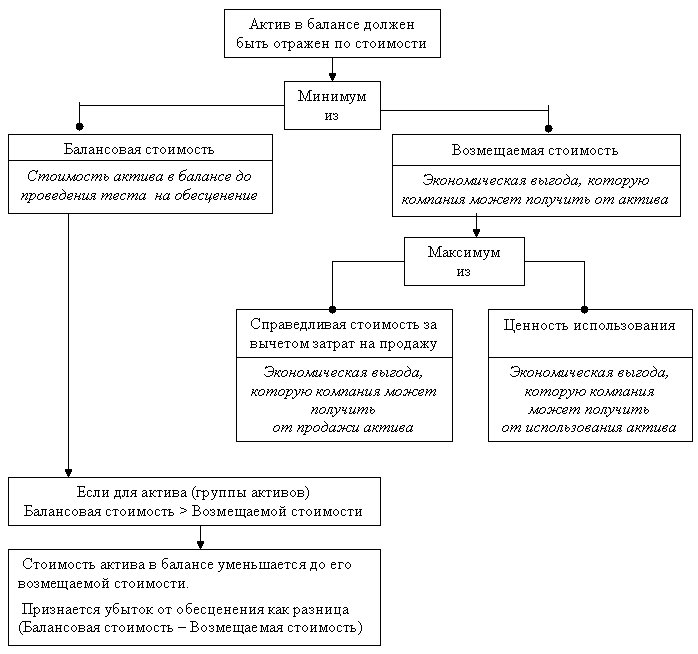
Что касается учета нематериальных активов, то у них необходимо отразить первоначальную стоимость и сумму начисленной амортизации по видам на начало и конец отчетного года, стоимость списания и прироста, иные случаи движения.

Доходные вложения в материальные ценности в отчетности отражаются по тем же правилам, что и основные средства.

Несмотря на то, что понятие обесценения внеоборотных активов пока отсутствует в российском бухгалтерском учете, экономическое значение данного процесса весьма велико, и он находит непосредственное отражение в финансовой отчетности, формируемой в соответствии с международными стандартами [6].

Согласно МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», введенному в действие Приказом Минфина РФ №160н от 25 ноября 2011 года, обесценение – это уменьшение балансовой стоимости актива относительно его возмещаемой стоимости.

Логику проверки активов на обесценение по МСФО 36 можно представить в виде схемы [7]:



Справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу – это сумма, которую можно выручить от продажи актива в результате сделки между независимыми, осведомленными и желающими заключить сделку сторонами, за вычетом затрат на выбытие, т.е. фактически это открытая рыночная стоимость с учетом расходов на продажу.

В качестве примера таких учитываемых затрат можно назвать юридические расходы, гербовые сборы и аналогичные налоги со сделки, затраты на удаление актива, а также прямые затраты на приведение актива в состояние, необходимое для продажи. В то же время выходные пособия (согласно МСФО (IAS) 19) и затраты, связанные с сокращением или реорганизацией деятельности после выбытия актива, не являются прямыми затратами на выбытие актива и не могут быть учтены.

Ценность использования актива (ее называют также эксплуатационной стоимостью) определяется несколько иначе. Согласно МСФО, для этого необходимо оценить поток денежных средств от использования актива в течение 3–5 лет (этот срок зависит от срока полезного использования рассматриваемого актива, который определяется учетной политикой или договорами) путем двухступенчатого тестирования, а именно: расчетного определения возможных причин уменьшения доходности этого актива (определения чистого потока денежных средств) и оценки размера этого уменьшения.

Важно подчеркнуть, что если внеоборотный актив не имеет срока полезного использования (участки земли, многие виды нематериальных активов, «гудвил») и соответственно не амортизируется, то его истинная стоимость всегда должна определяться именно с помощью тестирования на обесценение. Что касается финансовых (портфельных) инвестиций, то они в конце периода также обязательно тестируются на обесценение в соответствии с МСФО (IAS) 39. Если в составе портфельных инвестиций имеются «листингуемые», т.е. торгуемые на открытой бирже, финансовые инструменты, то результатом этого тестирования будет определение их стоимости на бирже на дату тестирования: при падении курса образуется отрицательная разница в цене относительно стоимости, отраженной в учете, т.е. возникает обесценение этих активов.

Отметим, что при увеличении стоимости инвестиций будет иметь место доход, который тоже нужно отразить в учете. К сожалению, многие российские компании, не желая платить налог на прибыль, не производят переоценку своих финансовых активов, чем при повышении стоимости последних заведомо снижают общую стоимость компании.

МСФО (IAS) 36 требует раскрытия в финансовой отчетности информации об анализируемом объекте, поскольку предназначается, главным образом, внешним пользователям, которым важен факт отражения убытка от обесценения.

В настоящее время активно идет процесс реформирования российского бухгалтерского учета, выходят новые положения по бухгалтерскому учету, существенно корректируются действующие. Российский учет становится все ближе к международным стандартам.

Уже существуют проекты новых ПБУ, разрабатываемые Минфином России совместно с Национальной организацией по стандартам финансового учета и отчетности (НСФО), которые призваны приблизить бухгалтерский учет и финансовую отчетность в России к нормам МСФО [8].

Эта тенденция справедлива и в части отражения внеоборотных активов, что в целом дает больше свободы организациям и, следовательно, гораздо в большей степени потребует от бухгалтера применения профессионального суждения. Но вместе с тем в России пока отсутствуют многие международные подходы, понятия и остается множество противоречий, которые еще только предстоит разрешить.

Что касается проблем оценки, то необходимо разрешить противоречия, не позволяющие производить изменение балансовой стоимости внеоборотных активов и корректировку сроков их использования, что соответствовало бы принципу справедливой оценки и позволило бы приблизить отражаемую в бухгалтерском учете стоимость внеоборотных активов к их текущей рыночной стоимости в конкретный момент времени, а также законодательно закрепить понятие справедливой стоимости и внести его в учетную практику, как того требуют МСФО.

Список литературы

1. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01: Приказ Минфина России от 30.03.2001 N 26н (в ред. от 24.12.2010).
2. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02 (утверждено приказом Минфина России от 10.12.2002 № 126н, с изменениями от 27.04.2012 № 55н)
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) (утверждено приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н, с изменениями от 24.12.2010 №186н)
4. КЛАССИФИКАЦИЯ И ОЦЕНКА ВНЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ [Электронный ресурс], Динака А. М., Морозова Е. В. :материалы IV Международной студенческой электронной научной конференции 15 февраля – 31 марта 2012 г. - Электрон. версия печ. публ. - Режим доступа: http://www.rae.ru/forum2012/pdf/1815.pdf, свободный. - Загл. с тит. экрана.
5. Семенов Д.Е. Методика оценки внеоборотных активов в условиях применения МСФО // Российское предпринимательство. — 2008. — № 4 Вып. 2 (109). — c. 151-155. — http://www.creativeconomy.ru/articles/13309/
6. Обесценение внеоборотных активов / С.Н. Щадилова // Журнал «Аудитор» — 2013 — №6
7. МСФО 36 «Обесценение активов» / А. А. Васина // Публикация на сайте института проблем предпринимательства – Режим доступа: http://www.ippnou.ru/article.php?idarticle=002502, свободный - Загл. с тит. экрана.
8. Учет основных средств по новым правилам (Дружиловская Э. С.) («Все для бухгалтера», 2013, N 3)