

УДК 657.01

**СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ ОЦЕНКИ АКТИВОВ  
В РОССИЙСКОМ БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ**

© 2016 г.

*Э.С. Дружиловская*

Нижегородский госуниверситет им. Н.И. Лобачевского

druzhilovskaya@yandex.ru

*Статья поступила в редакцию 07.12.2015**Статья принята к печати 18.01.2016*

Исследуются современные проблемы оценки активов в российском бухгалтерском учете. Цель настоящей работы состоит в выявлении наиболее актуальных проблем бухгалтерской оценки указанных объектов отечественных организаций и выработке предложений по их решению. В исследовании применялись следующие методы: анализ, синтез, логический подход, системный подход, метод аналогий. В результате автором представлен комплекс рекомендаций по совершенствованию правил оценки активов в российском бухгалтерском учете, включающий предложения в отношении формирования первоначальной стоимости активов, учета их обесценения, переоценки данных объектов, формирования их остаточной стоимости и оценки выбывающих активов. Обоснованы выводы о том, что представленные предложения направлены на совершенствование правил оценки активов в бухгалтерском учете отечественных организаций и способствуют повышению достоверности информации в их финансовой отчетности. Представленные рекомендации могут быть использованы при разработке и совершенствовании соответствующих нормативных документов по бухгалтерскому учету, в практической работе бухгалтерий организаций, а также в учебном процессе высших учебных заведений.

*Ключевые слова:* оценка активов, российский бухгалтерский учет, обесценение активов, переоценка.

Проблемы оценки активов являются одними из наиболее актуальных для современного российского бухгалтерского учета. Об этом свидетельствуют и многочисленные публикации отечественных ученых, посвященные исследованию вышеназванных проблем. Так, Н.Д. Врублевский и А.М. Эйдинов [1] исследуют проблемы оценки объектов интеллектуальной собственности. Е.М. Петрикова, Е.И. Исаева, М.А. Овсянникова [2] говорят о методах оценки нематериальных активов. В.В. Авдеев [3] также акцентирует внимание на вопросах нематериальных активов. Н.В. Генералова и Н.А. Соколова [4] анализируют вопросы учета обесценения активов на примере обесценения деловой репутации. В.С. Плотников и О.В. Плотникова [5] также исследуют проблемы отражения обесценения деловой репутации. Л.И. Куликова [6, 7] исследует международные правила оценки основных средств. А.Е. Иванов [8] обращает внимание на проблемы учета переоценки основных средств. В.Ю. Петрова [9, 10] говорит о проблемах оценки готовой продукции. А.М. Рабинович [11] акцентирует внимание на вопросах формирования себестоимости продукции. И.П. Селезнева и А.В. Владимирова [12] рассматривают методику оценки финансовых вложений. М.А. Вахрушина и О.А. Бородин [13]

исследуют проблемы оценки инвестиционной недвижимости. Т.Ю. Дружиловская, Э.С. Дружиловская и Т.Н. Коршунова [14] анализируют исторические аспекты формирования требований к оценке активов в бухгалтерском учете. О.В. Рожнова [15] исследует наиболее актуальные вопросы оценки по справедливой стоимости активов. Т.Б. Кувалдина и Д.Р. Лапин [16] анализируют вопросы использования рыночной стоимости для оценки активов. З.С. Туякова [17] исследует амортизационную политику организации. Последняя же, как известно, неизбежно влияет на формирование остаточной стоимости амортизируемых активов. Т.Ю. Дружиловская и Э.С. Дружиловская [18] исследуют проблемы нормативного регулирования формирования оценки активов в бухгалтерском учете. А.В. Величковский [19] обращает внимание на методику оценки немонетарных активов. Е.А. Мизиковский и Э.С. Дружиловская [20] исследуют проблемы оценки нефинансовых активов. В.Е. Дешин [21] рассматривает вопросы оценки активов в финансовой отчетности. С.П. Данченко [22] говорит об оценке активов страховых организаций.

Научные работы перечисленных и многих других авторов содержат глубокие исследования вопросов, связанных с оценкой активов в

российском бухгалтерском учете. Вместе с тем ряд проблем бухгалтерской оценки указанных объектов до сих пор остается нерешенным. Таким образом, очевидной является необходимость проведения дальнейших исследований в области проблем оценки активов в российском бухгалтерском учете. Представим собственную трактовку современных проблем оценки активов, наиболее актуальных для отечественного учета, и обоснуем предложения по их решению.

Отметим, что основной современной методологической концепцией реформирования бухгалтерского учета в России является его сближение с регламентациями международных стандартов финансовой отчетности (далее – МСФО). Следовательно, решение современных проблем бухгалтерской оценки активов отечественных организаций невозможно без учета требований МСФО к оценке указанных объектов. В связи с этим при исследовании возможных путей решения современных проблем оценки активов в российском бухгалтерском учете рассмотрим, как данные проблемы решены в международных стандартах.

В первую очередь обратимся к проблемам первоначальной оценки активов. Большинство данных проблем связано, на наш взгляд, с признанием различных затрат в первоначальной стоимости активов. Проведенные нами исследования показывают, что в настоящее время существует целый ряд затрат, которые неоправданно включаются в первоначальную оценку активов. К таким затратам относятся, по нашему мнению, следующие: 1) общехозяйственные расходы, 2) потери от брака в производстве, 3) потери от простоев, 4) расходы на продажу. Рассмотрим данные вопросы более подробно.

В настоящее время российскими нормативными документами по бухгалтерскому учету [23–30] допускается признание общехозяйственных расходов в оценке таких активов, как запасы, основные средства, доходные вложения в материальные ценности, нематериальные активы, финансовые вложения. Так, согласно Плану счетов [29] основным вариантом учета общехозяйственных расходов является их включение в затраты на производство продукции, то есть в стоимость незавершенного производства, а впоследствии и готовой продукции. Если организация выбирает такой вариант учета общехозяйственных расходов, то она должна включать данные расходы и в первоначальную стоимость основных средств, созданных своими силами. Такой вывод можно сделать на основе регламентаций Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств [30], со-

гласно которым формирование затрат на производство основных средств осуществляется в порядке, установленном организацией для учета затрат на производство продукции. ПБУ 6/01 [25] также разрешает признавать в стоимости любых основных средств общехозяйственные расходы, поскольку содержит требования, в соответствии с которыми данные расходы включаются в указанную стоимость в случаях, когда такие расходы непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств. Аналогичные регламентации содержат и ПБУ 5/01 [24], ПБУ 14/2007 [26], ПБУ 17/02 [27] и ПБУ 19/02 [28] в отношении признания общехозяйственных расходов в стоимости всех материально-производственных запасов, нематериальных активов, затрат на НИОКР и финансовых вложений.

Вместе с тем полагаем, что включение общехозяйственных расходов в оценку перечисленных активов приводит к ее неоправданному завышению на величину расходов, не связанных с их созданием и приобретением. Представляется, что указанные расходы следует не признавать в стоимости активов, а списывать в дебет счета 90 как расходы отчетного периода. При этом считаем возможным отказаться в Плане счетов от счета 26 и учитывать общехозяйственные расходы сразу на счете 90, специальном одноименном субсчете. Обратим внимание на то, что предлагаемый отказ от включения указанных расходов в оценку активов будет способствовать сближению российских правил учета с требованиями международных стандартов, поскольку последние запрещают признавать административные и другие аналогичные расходы в стоимости активов.

Представляется дискуссионным и включение в оценку активов потерь от брака. Признание указанных расходов в себестоимости незавершенного производства, а впоследствии и готовой продукции в настоящее время предусмотрено Планом счетов [29]. Кроме того, поскольку согласно Методическим указаниям по бухгалтерскому учету основных средств [30] формирование затрат на производство основных средств осуществляется в порядке, установленном организацией для учета затрат на производство продукции, то потери от брака могут таким образом включаться и в первоначальную стоимость основных средств, созданных своими силами. Вместе с тем признание потерь от брака в стоимости активов приводит, на наш взгляд, к неоправданному завышению указанной стоимости на величину не связанных с созданием данных активов расходов. Так,

например, если у организации есть только один объект незавершенного производства и он полностью забракован, снизить потери от брака невозможно, то в соответствии с существующими правилами организация отразит в учете и отчетности активы – незавершенное производство на сумму неисправимого брака. Однако данный объект не принесет организации экономические выгоды в будущем. Таким образом, вышеназванная сумма неисправимого брака является не активами, а расходами. Исходя из сказанного, считаем целесообразным учитывать потери от брака не в стоимости активов, а в качестве расходов отчетного периода.

Предлагаем отказаться и от включения в оценку активов потерь от простоев. Данные потери в настоящее время включаются организациями в себестоимость незавершенного производства, а впоследствии и готовой продукции. Помимо этого, согласно вышеназванной регламентации Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств [30], потери от простоев могут признаваться и в первоначальной стоимости основных средств, созданных своими силами. Между тем включение в оценку активов указанных потерь приводит, по нашему мнению, к завышению такой оценки на величину расходов, не связанных с созданием данных активов. Например, если организация ничего не произвела, а только понесла потери от простоев по внутренним причинам, то в учете и отчетности будут отражены активы – незавершенное производство на сумму вышеназванных потерь. Однако в реальности таких активов не существует, а указанная сумма представляет собой не что иное, как расходы организации. Представленный пример со всей очевидностью свидетельствует о необходимости признания потерь от простоев не в оценке активов, а составе расходов отчетного периода.

Считаем целесообразным отказаться и от возможности включения в оценку запасов в бухгалтерском балансе остатков расходов на продажу, предусмотренной в настоящее время Планом счетов [29]. Представляется, что такая возможность приводит к завышению оценки указанных активов в отчетности на величину расходов, не имеющих отношения к созданию данных объектов. Таким образом, необходимым, на наш взгляд, является полное списание в конце отчетного периода всей суммы расходов на продажу с кредита счета 44 в дебет счета 90.

Обратим внимание на то, что предлагаемые отказы от включения потерь от брака и от простоев, а также расходов на продажу в оценку активов будут также способствовать сближе-

нию российских правил учета с регламентациями МСФО, поскольку последние не разрешают учитывать сверхнормативные потери сырья, затраченного труда и прочих производственных затрат, а также расходы на сбыт в стоимости активов.

Перейдем к проблемам последующей оценки активов в российском бухгалтерском учете. Одной из наиболее актуальных среди них, на наш взгляд, является проблема учета обесценения активов. В настоящее время согласно ПБУ 14/2007 организациям разрешается проверять нематериальные активы на обесценение в порядке, определенном МСФО. Однако данным ПБУ указанная проверка не требуется в обязательном порядке. Не предусмотрено ПБУ 14/2007 и отражение в учете самого обесценения нематериальных активов. Кроме того, обратим внимание на то, что, поскольку в указанном нормативном документе не содержится ссылка на конкретный международный стандарт, содержащий правила проверки активов на обесценение, организациям, не очень хорошо знакомым с системой МСФО, может быть не ясно, какими должны быть правила указанной проверки. В отличие от нематериальных активов в отношении основных средств и доходных вложений в материальные ценности, системой российских нормативных документов по бухгалтерскому учету не предусмотрена даже возможность проверки основных средств на обесценение. В результате оценка перечисленных активов может неоправданно завышаться, искажая таким образом учетную и отчетную информацию организаций. Исходя из сказанного, считаем целесообразным отражать обесценение указанных активов в обязательном порядке. При этом правила определения обесценения данных объектов в целом могут быть аналогичными требованиям МСФО (IAS) 36. Вместе с тем обратим внимание на то, что указанный стандарт не содержит исчерпывающих регламентаций относительно порядка учета обесценения активов. Так, МСФО (IAS) 36 требует доводить балансовую стоимость активов до их возмещаемой стоимости, если последняя окажется меньше первой. При этом в данном стандарте не говорится о том, следует ли для указанных целей пересчитывать только балансовую стоимость активов, или необходимо корректировать и первоначальную стоимость, и сумму накопленной амортизации. Также МСФО (IAS) 36 не отвечает на вопрос, как должна учитываться сумма обесценения активов: следует ли отражать данную сумму в качестве расходов от обычных видов деятельности или в составе

Таблица 1

## Рекомендуемая методика учета обесценения активов

Общий принцип отражения обесценения активов	Предлагаемые формулы для расчетов	Обозначения	Используемые счета и субсчета. Общий порядок отражения в учете обесценения активов
Доведение балансовой стоимости активов (БСа) до их возмещаемой стоимости (ВСа) путем уменьшения их первоначальной (переоцененной) стоимости и суммы накопленной амортизации пропорционально снижению их балансовой стоимости	$1. Oa = BCa - BCa$ $2. СПа = ПСнр а - ПСнер а$ $3. ПСнер а = ПСнр а \times \frac{BCa}{BCa}$ $4. САа = Ана - Ана$ $5. Ана = Ана \times \frac{BCa}{BCa}$	<i>Oa</i> – величина обесценения активов; <i>СПа</i> и <i>САа</i> – суммы уменьшения первоначальной (переоцененной) стоимости и накопленной амортизации активов; <i>Ана</i> и <i>Ана</i> – накопленная (до обесценения) и пересчитанная амортизация активов; <i>ПСнр а</i> и <i>ПСнер а</i> – прежняя (до обесценения) и пересчитанная первоначальная (переоцененная) стоимость активов	Определенное по указанным формулам уменьшение первоначальной или переоцененной стоимости активов и суммы накопленной амортизации отразить по дебету счета 91 субсчета 2 в корреспонденции со счетами учета первоначальной стоимости и амортизации активов
<b>Способы отражения обесценения активов на счетах бухгалтерского учета</b>			
<b>Хозяйственные операции</b>	<b>Бухгалтерские проводки</b>	<b>Суммы, формулы расчета</b>	
<i>1-й способ – составление сложной проводки</i>			
Отражено обесценение активов	Дебет сч. 91.2	Сумма превышения <i>BCa</i> над <i>ВСа</i> (формула 1)	
	Дебет сч. 02 или сч. 05	Разница между <i>Ана</i> и <i>Ана</i> (формула 4)	
	Кредит сч. 01 или сч. 03 или сч. 04	Разница между <i>ПСнр а</i> и <i>ПСнер а</i> (формула 2)	
<i>2-й способ – использование сторнировочной записи</i>			
1. Отражено уменьшение первоначальной стоимости активов	Дебет сч. 91.2 Кредит сч. 01 или сч. 03 или сч. 04	Разница между <i>ПСнр а</i> и <i>ПСнер а</i> (формула 2)	
2. Отражено уменьшение суммы накопленной амортизации активов	Дебет сч. 91.2 Кредит сч. 02 или сч. 05 – сторнировочная запись	Разница между <i>Ана</i> и <i>Ана</i> (формула 4)	

прочих расходов или относить непосредственно на счет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации. В результате на практике могут возникать разночтения при решении перечисленных вопросов, что приведет к несопоставимости информации в отчетности различных организаций.

С целью решения указанной проблемы предлагаем методику учета обесценения активов, представленную в табл. 1.

Отметим, что предлагаемые в таблице 1 способы отражения обесценения активов на счетах бухгалтерского учета являются равноценными, и организация может выбрать один из них по своему усмотрению. Обратим внимание также на, что указанные в таблице 1 величины уменьшения первоначальной стоимости, накопленной амортизации и балансовой стоимости активов должны отражаться в корреспонденции со счетом 83, а не 91, если сумма обесценения этих активов меньше или равна сумме их дооценки, ранее зачисленной на счет 83.

Проведенные исследования указывают на то, что проблема учета обесценения является на сегодняшний день актуальной не только для таких активов, как основные средства, доход-

ные вложения в материальные ценности и нематериальные активы, но и для запасов, финансовых вложений и дебиторской задолженности. В настоящее время согласно ПБУ 5/01 [24], ПБУ 19/02 [28], Положению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ № 34н [23], а также Плану счетов [29] для учета снижения стоимости запасов, финансовых вложений и дебиторской задолженности на счетах 14, 59 и 63 создаются резервы соответственно под снижение стоимости материальных ценностей, под обесценение финансовых вложений и по сомнительным долгам. На сумму перечисленных резервов уменьшается оценка указанных активов в бухгалтерском балансе, не допуская таким образом неоправданного завышения стоимости активов в отчетности организаций. Вместе с тем проведенные исследования позволяют утверждать, что многие организации с целью снижения затрат на ведение учета отказываются от формирования вышеназванных резервов, искажая в результате показатели своей финансовой отчетности. Заметим, что некоторые организации напрямую указывают в своей учетной политике, что они не создают перечисленные резервы, нарушая таким образом

Таблица 2

## Предлагаемый порядок отражения обесценения запасов на счетах бухгалтерского учета

Хозяйственные операции	Бухгалтерские проводки
1. Отражено обесценение материалов	Дебет сч. 91.2. «Обесценение запасов». «Обесценение материалов» Кредит сч. 10
2. Учтено снижение стоимости товаров	Дебет сч. 91.2. «Обесценение запасов». «Обесценение товаров» Кредит сч. 41
3. Отражено обесценение незавершенного производства	Дебет сч. 91.2. «Обесценение запасов». «Обесценение незавершенного производства» Кредит сч. 20
4. Учтено снижение стоимости готовой продукции	Дебет сч. 91.2. «Обесценение запасов». «Обесценение готовой продукции» Кредит сч. 43

требования ПБУ 5/01 и ПБУ 19/02, согласно которым при наличии определенных условий формирование вышеназванных резервов является обязательным.

Кроме указанных проблем обратим внимание на недостатки методики отражения обесценения запасов посредством создания резерва. При использовании такой методики оценка указанных активов уменьшается только в балансе, а на самих счетах бухгалтерского учета оценка запасов продолжает оставаться завышенной. В результате при отпуске материалов на производство с кредита счета 10 в дебет счетов 20, 23, 25 списывается завышенная стоимость данных активов, что в итоге приводит к искажению оценки незавершенного производства, а впоследствии и готовой продукции. Продемонстрируем это на примере. Себестоимость материалов составляет 28 000 руб., их рыночная стоимость – 22 000 руб., рыночная стоимость готовой продукции, произведенной с использованием указанных материалов, – 2 500 000 руб. Себестоимость готовой продукции при оценке по себестоимости материалов, отпускаемых на производство, равна 2 800 000 руб., а при оценке материалов по рыночной стоимости себестоимость готовой продукции – 2 200 000 руб. В результате при оценке материалов по себестоимости оценка готовой продукции в балансе будет уменьшена до рыночной стоимости и составит 2 500 000 руб. А при оценке материалов напрямую по рыночной стоимости оценка готовой продукции в балансе составит 2 200 000 руб. Следовательно, несмотря на то что в первом из указанных случаев стоимость готовой продукции в отчетности была уменьшена согласно правилам ПБУ 5/01, она, тем не менее, оказалась выше, чем во втором случае, то есть при оценке материалов напрямую по наименьшей величине из себестоимости и рыночной стоимости.

Таким образом, наиболее предпочтительной является методика учета обесценения запасов, при которой запасы напрямую оцениваются по

наименьшей величине. При этом обратим внимание на то, что, поскольку для продажи указанных активов организации необходимо понести определенные расходы на продажу, величине последних также целесообразно учесть при расчете наименьшей величины, по которой должны оцениваться запасы. То есть предлагаем определять оценку данных активов как наименьшую величину из: 1) себестоимости и 2) стоимости продажи, уменьшенной на сумму расходов на продажу запасов. Заметим, что предлагаемые изменения будут способствовать сближению требований российских нормативных документов по бухгалтерскому учету с регламентациями МСФО, что, как отмечалось выше, является основным современным направлением развития отечественного учета.

В развитие высказанных рекомендаций предлагаем порядок отражения обесценения запасов на счетах бухгалтерского учета, представленный в табл. 2.

Обратим внимание на то, что при предлагаемом нами порядке отражения обесценения запасов счет 14 можно будет исключить из Плана счетов.

Полагаем, что аналогичным порядку, представленному в таблице 2, может быть и порядок отражения на счетах бухгалтерского учета обесценения финансовых вложений и дебиторской задолженности. При этом в учете могут составляться следующие записи:

Дебет сч. 91.2. «Обесценение финансовых вложений» Кредит сч. 58 – отражено обесценение финансовых вложений.

Дебет сч. 91.2. «Обесценение дебиторской задолженности» Кредит сч. 62 или сч. 76 – учтено обесценение дебиторской задолженности.

Обратим внимание на то, что для учета обесценения вышеназванных активов мы предлагаем открыть к счету 91 субсчету первого порядка 2 «Прочие расходы» специальные субсчета второго порядка «Обесценение запасов», «Обесценение финансовых вложений» и «Обес-

ценение дебиторской задолженности». Для отражения обесценения основных средств, нематериальных активов и доходных вложений в материальные ценности (таблица 1) к счету 91 субсчету первого порядка 2 также можно открыть специальные субсчета второго порядка «Обесценение основных средств», «Обесценение нематериальных активов» и «Обесценение доходных вложений в материальные ценности». При этом к каждому из предложенных субсчетов второго порядка можно открывать субсчета третьего порядка в зависимости от групп соответствующих активов. Например, к субсчету «Обесценение запасов» можно открыть субсчета «Обесценение материалов», «Обесценение незавершенного производства», «Обесценение готовой продукции» и «Обесценение товаров».

Отметим, что в отличие от отражения обесценения запасов для учета снижения стоимости финансовых вложений и дебиторской задолженности нет принципиальной разницы в отражении на счетах учета их обесценения. Поэтому организациям можно, на наш взгляд, разрешить использовать по их усмотрению один из двух способов отражения на счетах учета обесценения финансовых вложений и дебиторской задолженности: 1) отражение обесценения непосредственно на счетах учета соответствующих финансовых вложений и дебиторской задолженности (предложенный нами выше способ) или 2) создание резерва. При этом обратим внимание на то, что рекомендованный нами способ является более простым, поскольку предусматривает составление меньшего количества учетных записей.

Исследуя современные проблемы последующей оценки активов, нельзя не обратить внимание на ряд проблем, связанных с формированием остаточной стоимости амортизируемых активов. Наиболее важными из таких проблем являются следующие: 1) отсутствие в российских нормативных документах по бухгалтерскому учету требования выбора способов начисления амортизации основных средств и доходных вложений в материальные ценности исходя из схемы получения от них экономических выгод; 2) запрет в ПБУ 6/01 и ПБУ 14/2007 начисления амортизации основных средств, доходных вложений в материальные ценности и нематериальных активов некоммерческих организаций; 3) отсутствие в отечественных положениях по бухгалтерскому учету возможности пересмотра способов начисления амортизации и сроков полезного использования основных средств и доходных вложений в материальные ценности; 4) игнорирование на практике мно-

гими организациями требований ПБУ 14/2007 по выбору способов начисления амортизации нематериальных активов исходя из схемы получения от них экономических выгод; 5) нарушение многими организациями регламентаций ПБУ 14/2007 в отношении пересмотра способов начисления амортизации и сроков полезного использования нематериальных активов. Отметим, что отказ от выбора способов начисления амортизации основных средств, доходных вложений в материальные ценности и нематериальных активов исходя из схемы получения от них экономических выгод, а также отказ от пересмотра указанных способов и сроков полезного использования данных активов приводит не только к невозможности формирования реалистичной остаточной стоимости перечисленных активов, но и к искажению оценки активов (прежде всего запасов), в которую включаются суммы амортизации основных средств, доходных вложений в материальные ценности и нематериальных активов. Представляется также, что запрет начисления амортизации вышеназванных активов некоммерческих организаций приводит к завышению оценки данных объектов в балансе, а также к искажению показателей отчетности, в которые должна была бы включаться амортизация указанных объектов. Таким образом, очевидна целесообразность внесения в ПБУ 6/01 и ПБУ 14/2007 соответствующих изменений, а также необходимость уделить на практике большее внимание вопросам определения способов начисления амортизации и сроков полезного использования нематериальных активов. При этом полагаем, что некоммерческим организациям можно разрешить использовать для начисления амортизации основных средств, доходных вложений в материальные ценности и нематериальных активов все способы, предусмотренные в настоящее время для коммерческих организаций: линейный способ; способ уменьшаемого остатка; способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ); способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования. Заметим, что введение в российский учет требований выбора способов начисления амортизации основных средств и доходных вложений в материальные ценности исходя из схемы получения от них экономических выгод, а также пересмотра способов начисления амортизации и сроков полезного использования данных активов будет способствовать сближению отечественных регламентаций с правилами МСФО.

Говоря о современных проблемах последующей оценки основных средств, доходных

Таблица 3

## Рекомендуемый порядок учета долгосрочных активов, предназначенных для продажи

Хозяйственные операции	Бухгалтерские проводки	Суммы
1. Приняты к учету долгосрочные активы, предназначенные для продажи	Дебет сч. 06 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи»	Наименьшая величина из: а) предполагаемой стоимости продажи, уменьшенной на величину расходов на продажу, и б) балансовой стоимости
	Дебет сч. 02 или сч. 05	Величина накопленной амортизации по активам (основным средствам, доходным вложениям в материальные ценности и нематериальным активам), переводимым в состав долгосрочных активов, предназначенных для продажи
	Дебет сч. 91.2	Разница между балансовой стоимостью актива и предполагаемой стоимостью его продажи, уменьшенной на величину расходов на продажу
	Кредит сч. 01 или сч. 03 или сч. 04	Первоначальная стоимость активов (основных средств, доходных вложений в материальные ценности и нематериальных активов), переводимых в состав долгосрочных активов, предназначенных для продажи
2. Списана стоимость проданных вышеназванных активов	Дебет сч. 91.2 Кредит сч. 06 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи»	Наименьшая величина из: а) предполагаемой стоимости продажи, уменьшенной на величину расходов на продажу, и б) балансовой стоимости

вложений в материальные ценности и нематериальных активов, нельзя не обратить внимание и на ряд проблем, связанных с их переоценкой. К данным проблемам, на наш взгляд, в первую очередь следует отнести: 1) запрет в ПБУ 6/01 и ПБУ 14/2007 проведения переоценки вышеназванных активов некоммерческих организаций; 2) отказ на практике некоторых коммерческих организаций от переоценки указанных активов. Проведенные исследования показывают, что нередко переоценка основных средств, доходных вложений в материальные ценности и нематериальных активов бывает необходимой для достоверного отражения информации в финансовой отчетности организаций. Так, в ряде рассмотренных нами организаций оценка вышеназванных активов оказалась настолько далекой от их реальной современной стоимости, что потеряла какой-либо смысл. Очевидно, что в таких ситуациях необходимость проведения переоценки указанных активов не вызывает сомнений.

Исследуя проблемы последующей оценки активов в бухгалтерском учете, обратим внимание еще на одну существенную проблему. Такой проблемой является оценка выбывающих финансовых вложений и запасов. Проведенные исследования позволяют утверждать, что на практике многие организации, игнорируя варианты оценки указанных объектов, предусмотренные ПБУ 5/01 и ПБУ 19/02, используют для данных активов только способ оценки по средней стоимости. В то же время для достоверного отражения информации в финансовой отчетности необходимым бывает и применение способа ФИФО для оценки

выбывающих финансовых вложений и запасов. В результате преследование организациями цели уменьшения затрат на ведение учета приводит к снижению информативности их финансовой отчетности. Таким образом, очевидна необходимость уделить на практике большее внимание выбору способов оценки выбывающих финансовых вложений и запасов.

В заключение обратим внимание на проблемы оценки долгосрочных активов, предназначенных для продажи. В настоящее время такой учетный объект в российской системе нормативного регулирования бухгалтерского учета отсутствует. Основные средства, доходные вложения в материальные ценности, нематериальные активы, которые организация решила продать, продолжают учитываться в составе перечисленных активов. Следовательно, к таким объектам применяются правила оценки, предусмотренные ПБУ 6/01 и ПБУ 14/2007 для учета основных средств, доходных вложений в материальные ценности и нематериальных активов. Вместе с тем специфика долгосрочных активов, предназначенных для продажи, требует применения к ним иных правил оценки. Так, поскольку данные активы уже не используются организацией для производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, следует перестать начислять амортизацию по таким активам. Помимо этого в целях выполнения требований осмотрительности указанные объекты необходимо оценивать по наименьшей величине из: а) предполагаемой стоимости продажи, уменьшенной на величину расходов на продажу, и

б) балансовой стоимости. В учете при этом предлагаем составлять записи, представленные в табл. 3.

Обратим внимание на то, что для учета долгосрочных активов, предназначенных для продажи, мы предлагаем ввести в План счетов специальный одноименный счет 06. Отметим также, что введение в российский учет вышеназванного объекта позволит сблизить отечественные и международные требования формирования финансовой отчетности.

Таким образом, в работе исследованы основные современные проблемы оценки активов, наиболее актуальные для российского бухгалтерского учета, и представлены предложения по их решению, включающие комплекс рекомендаций в отношении формирования первоначальной стоимости активов, учета их обесценения, переоценки данных объектов, формирования их остаточной стоимости и оценки выбывающих активов. Разработанные предложения будут способствовать совершенствованию правил оценки активов в бухгалтерском учете отечественных организаций, способствуя повышению достоверности информации в их финансовой отчетности.

#### *Список литературы*

1. Врублевский Н.Д., Эйдинов А.М. Формирование стоимости и учет объектов интеллектуальной собственности // Бухгалтерский учет. 2015. № 10. С. 74–77.
2. Петрикова Е.М., Исаева Е.И., Овсянникова М.А. Методы оценки стоимости нематериальных активов // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 10. С. 39–53.
3. Авдеев В.В. Оценка нематериального актива // Аудит и налогообложение. 2014. № 12. С. 6–9.
4. Генералова Н.В., Соколова Н.А. Учет обесценения активов на примере обесценения гудвилла как область применения профессионального суждения // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 26. С. 2–14.
5. Плотников В.С., Плотникова О.В. Оценка обесценения гудвилла и возмещение потерь от обесценения в консолидированной финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 5. С. 25–37.
6. Куликова Л.И. Основные средства: признание и оценка в соответствии с МСФО // Бухгалтерский учет. 2012. № 6. С. 63–66.
7. Куликова Л.И. Основные средства: признание и оценка в соответствии с МСФО // Бухгалтерский учет. 2012. № 7. С. 15–19.
8. Иванов А.Е. Ловушка переоценки: о необходимости внесения изменений в отечественные правила бухгалтерского учета переоценки основных средств // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2015. № 13. С. 12–17.
9. Петрова В.Ю. Оценка готовой продукции: бухгалтерский и налоговый учет // Бухгалтерский учет. 2015. № 1. С. 21–26.
10. Петрова В.Ю. Оценка готовой продукции: бухгалтерский и налоговый учет // Бухгалтерский учет. 2015. № 2. С. 35–39.
11. Рабинович А.М. Полная себестоимость и управленческие расходы // Бухгалтерский учет. 2015. № 9. С. 106–107.
12. Селезнева И.П., Владимирова А.В. Развитие методики оценки и бухгалтерского учета финансовых вложений // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 18. С. 15–31.
13. Вахрушина М.А., Бородин О.А. Проблемы первоначальной оценки инвестиционной недвижимости: сравнительный анализ принципов МСФО и РПБУ // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 23. С. 2–12.
14. Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С., Коршунова Т.Н. Исторические аспекты формирования требований к учетной политике и оценке объектов учета // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 18. С. 10–22.
15. Рожнова О.В. Актуальные вопросы оценки по справедливой стоимости активов и обязательств // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 23. С. 2–8.
16. Кувалдина Т.Б., Лапин Д.Р. Теория и практика применения текущей рыночной стоимости в оценке активов организации // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 20. С. 2–15.
17. Туякова З.С. Амортизационная политика как элемент стратегии развития промышленных предприятий // Вестник Оренбургского государственного университета. 2012. № 1. С. 131–135.
18. Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. Реформирование системы нормативного регулирования российского бухгалтерского учета на основе МСФО // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 19. С. 2–18.
19. Величковский А.В. Совершенствование методики оценки немонетарных активов в бухгалтерской отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 34. С. 29–44.
20. Мизиковский Е.А., Дружиловская Э.С. Оценка нефинансовых активов и достоверность финансовой отчетности // Аудиторские ведомости. 2011. № 3. С. 52–56.
21. Дешин В.Е. Активы предприятия и их оценка в финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 3. С. 2–7.
22. Данченко С.П. Минимальные значения рейтингов при оценке активов // Страховые организации: бухгалтерский учет и налогообложение. 2013. № 2. С. 8–11.
23. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ. Утверждено приказом Минфина РФ № 34н от 29.07.1998 г.
24. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01). Утверждено приказом Минфина РФ № 44н от 09.06.2001 г.

25. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01). Утверждено приказом Минфина РФ № 26н от 30.03.2001 г.

26. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007). Утверждено приказом Минфина РФ № 153н от 27.12.2007 г.

27. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02). Утверждено Приказом Минфина РФ № 115н от 19.11.2002 г.

28. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02). Утверждено Приказом Минфина РФ № 126н от 10.12.2002 г.

29. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению. Утвержден приказом Минфина РФ № 94н от 31.10.2000 г.

30. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств. Утверждены приказом Минфина РФ № 91н от 13.10.2003 г.

## CURRENT PROBLEMS OF ASSET VALUATION IN RUSSIAN ACCOUNTING

*E.S. Druzhilovskaya*

Lobachevsky State University of Nizhni Novgorod

The article examines current problems of asset valuation in Russian accounting. The aim of this work is to identify the most pressing problems of accounting valuation of domestic organizations' assets and to make some proposals for their solution. In this article, the following methods were used: analysis, synthesis, logical approach, systems approach, the method of analogies. As a result of the research, the author presents a set of recommendations on improving rules for the valuation of assets in Russian accounting, including some proposals regarding the formation of the original cost of the assets, taking account of their impairment, the revaluation of these assets, the formation of residual value and the valuation of retiring assets. The author's proposals are aimed at improving the rules for valuation of assets in accounting of domestic organizations and will contribute to the reliability of the information in their financial statements. The recommendations presented in the article can be used in the development and improvement of relevant regulatory documents on accounting, in practical work of accounts departments of organizations and in the educational process of higher educational institutions.

*Keywords:* valuation of assets, Russian accounting, impairment of assets, revaluation.