

Глава 8

Порядок оценки различных видов активов

Организациям для осуществления своей деятельности требуются разнородные активы, которые обладают совершенно разными характеристиками. Например, активами организации являются и здание, служащее несколько десятков лет, и запасы жидкого топлива, которые постоянно расходуются и должны все время восполняться. В главе 2 «Оценка активов. Признание активов» говорилось, что единственным измерителем, применимым ко всем без исключения активам, является денежная оценка.

Оценка всех видов активов производится при принятии объектов активов к бухгалтерскому учету (при их признании) в соответствии с установленными принципами оценки. Разнообразие видов активов требует особых подходов к проведению их оценки. В данной главе мы рассмотрим порядок оценки отдельных видов активов.

Оценка основных средств

Проблемы оценки основных средств

Основные средства предназначены для долговременного функционирования в организации. В процессе эксплуатации основные средства продолжают существовать в первоначальном виде, тем не менее, они изнашиваются, ветшают, устаревают, что приводит к уменьшению их реальной стоимости. Особенностью основных средств является то, что постепенное уменьшение их стоимости не очевидно: оно не связано с фактическим выбытием актива (как, например, при операциях отпуска материалов в производство) или с движением денежных средств (как при погашении дебиторской задолженности и финансовых вложений).

Одновременно с потерей стоимости могут происходить процессы, увеличивающие реальную стоимость основных средств, например, модернизация и реконструкция. Кроме того, реальная стоимость основных средств может повышаться вследствие действующих инфляционных процессов.

Все перечисленные особенности нашли свое выражение в порядке оценки основных средств: применительно к основным средствам используются понятия

первоначальной стоимости, восстановительной стоимости, балансовой стоимости, остаточной стоимости. Рассмотрим данные виды стоимости более подробно. Кроме того, в данной главе мы рассмотрим понятия «износ» и «амортизация основных средств».

Первоначальная стоимость основных средств

Первоначальная стоимость — стоимость объектов основных средств, по которой они принимаются на учет при поступлении в организацию.

Рассмотрим порядок определения первоначальной стоимости объектов основных средств. Первоначальной стоимостью является:

- для объектов, внесенных учредителями в качестве *вклада в уставный капитал*, — их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством;
- для средств, *приобретенных за плату*, а также *изготовленных в самой организации* — сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление этих объектов, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством). В состав данных затрат включаются расходы по доведению объектов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях;
- для объектов, полученных по *договору дарения* и в иных случаях безвозмездного получения — текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету. Затраты на доставку указанных объектов и приведение их в состояние, пригодное для использования относятся организациями-получателями на увеличение первоначальной стоимости объектов;
- для объектов, приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (*оплату не денежными средствами*), признается стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах организация обычно определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей);
- для *неучтенных* объектов, обнаруженных при инвентаризации, — рыночная стоимость.

Состав фактических затрат на приобретение, сооружение и изготовление основных средств

Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются:

- суммы, уплачиваемые поставщику (продавцу) в соответствии с договором;
- суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;

- регистрационные сборы, государственные пошлины и иные аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств;
- таможенные пошлины;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объектов основных средств;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств. В частности, начисленные до принятия объекта основных средств к бухгалтерскому учету проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения, сооружения или изготовления этого объекта.

Не включаются в фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление основных средств общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств.

Восстановительная стоимость основных средств

Поскольку основные средства используются в организации в течение длительного срока, их первоначальная стоимость может оказаться сильно заниженной по сравнению с действующими ценами, что приводит к искажению оценки активов организации в бухгалтерском балансе. Для того чтобы привести стоимость основных средств в соответствие с действующими ценами и условиями воспроизводства, в учете используется понятие восстановительной стоимости.

Восстановительная (полная) стоимость основных средств – стоимость возможного воспроизводства основных средств, то есть полная стоимость затрат по существующим рыночным ценам и тарифам, необходимых для полной замены основных средств на аналогичные новые объекты, включая затраты на приобретение (строительство), транспортировку, установку (монтаж) объектов и т.д.

Восстановительную стоимость основных средств определяют для уточнения учетных данных о стоимости основных средств организации; для расчета выкупной цены при сдаче объектов в аренду с последующим выкупом. Восстановительная стоимость основных средств определяется в ходе переоценки основных средств.

Переоценка основных средств и внеоборотных активов

Для того чтобы определить реальную стоимость объектов основных средств, организации осуществляют *переоценку основных средств*, то есть определяют их восстановительную стоимость, соответствующую документально подтвержденным рыночным ценам. Переоценка производится организациями самостоятельно, либо с привлечением специалистов-экспертов.

Переоценке подлежат следующие объекты внеоборотных активов:

- основные средства, находящиеся в собственности организации, в ее хозяйственном ведении, оперативном управлении и в аренде с правом выкупа;
- объекты незавершенного (производственного и непроизводственного) строительства;
- приобретенное оборудование, требующее монтажа и предназначенное к установке.

Переоценке подлежат и суммы амортизации, начисленные за все время использования переоцениваемых объектов основных средств. Не подлежит переоценке стоимость земельных участков и объектов природопользования.

Сохранение основного равенства бухгалтерского учета при переоценке активов

Проведение переоценки объектов основных средств фактически означает произвольное изменение величины активов организации. Это вызывает изменение в основном равенстве бухгалтерского учета. С целью сохранения основного равенства бухгалтерского учета изменение величины активов должно сопровождаться изменением величины пассивов.

Нормативными документами бухгалтерского учета установлено, что при переоценке изменению подвергается добавочный капитал. Если в результате переоценки стоимость основных средств увеличивается, то на соответствующие суммы увеличивается добавочный капитал. При уменьшении стоимости основных средств на соответствующие суммы уменьшается добавочный капитал.

Увеличение стоимости при реконструкции и модернизации. Балансовая стоимость

В процессе эксплуатации объекты основных средств могут потребовать ремонта. В результате проведения ремонтных работ рабочие характеристики объектов качественно не изменяются, поэтому учетная оценка отремонтированных объектов остается постоянной.

Объекты основных средств также могут подвергнуться достройке, дооборудованию, модернизации и реконструкции. Результатом подобных работ является улучшение (повышение) ранее принятых нормативных показателей функционирования объектов основных средств: срока полезного использования, мощности, качественных характеристик. После окончания модернизации и реконструкции первоначальная стоимость соответствующих объектов основных средств увеличивается на сумму совершенных затрат.

Таким образом, мы видим, что ученая оценка основных средств не есть величина постоянная: объекты основных средств принимаются к учету по первоначальной стоимости, впоследствии они могут неоднократно подвергаться переоценке и оцениваться по восстановительной стоимости. Кроме того, на учетную оценку основных средств влияет факт совершения работ по их реконструкции и модернизации. В целях обобщения в бухгалтерском учете введено еще одно понятие стоимости основных средств – балансовая стоимость.

Балансовая стоимость объектов основных средств – это стоимость, по которой они отражены в текущем бухгалтерском учете. Балансовой стоимостью является первоначальная либо восстановительная стоимость основных средств. Балансовая стоимость основных средств увеличивается в результате инвестиций в их реконструкцию или модернизацию, а уменьшается – при частичной ликвидации и демонтаже объектов.

Износ

Как уже говорилось, используемые в течение продолжительного времени основные средства изнашиваются, ветшают, устаревают.

Износом называется физический процесс изнашивания, то есть потери объектами основных средств своих физических свойств (коррозия, усталость металла) и технико-экономических свойств в результате производственного потребления, либо процесс потери полезности в результате разработки улучшенных образцов оборудования, методик или других причин.

Денежное выражение износа показывает сумму потери стоимости объекта в результате изнашивания либо устаревания.

Понятие амортизации

Произведя инвестиции в приобретение либо строительство основных средств, организация имеет право возмещать совершенные затраты с целью последующего воспроизводства (замены) устаревших либо изношенных объектов. Возмещение затрат на приобретение объектов основных средств осуществляется посредством так называемой амортизации.

Амортизацией называется процесс ежемесячного включения расчетных частей балансовой стоимости основных средств в сумму расходов по обычным видам деятельности (затрат на производство, издержек обращения) до полного погашения (перенесения) балансовой стоимости объектов.

Фактическое возмещение стоимости основных средств происходит при реализации продукции (товаров, работ, услуг), когда суммы амортизационных отчислений в составе выручки от продаж поступают на расчетный счет и могут использоваться организацией на воспроизводство объектов основных средств. Итак, целью амортизации является постепенное накопление организацией денежных средств для последующего воспроизводства изнашиваемых со временем объектов.

Объекты для начисления амортизации

Амортизации подлежат объекты основных средств, находящиеся в организации на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления, включая объекты, сданные в текущую аренду. Амортизации не подлежат: – объекты основных средств, потребительские свойства которых не изменяются со временем (земельные участки и объекты природопользования);

- объекты жилищного фонда, объекты внешнего благоустройства и другие аналогичные объекты лесного хозяйства, дорожного хозяйства;
- другие установленные объекты основных средств.

Срок полезного использования основных средств

По каждому объекту основных средств амортизация должна производиться течение тех отчетных периодов, в которые объект используется в организации. Поэтому понятие амортизации тесно связано с понятием срока полезного использования объектов основных средств.

Срок полезного использования основных средств – прогнозируемый период, в течение которого использование объекта основных средств призвано приносить доход организации. Срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией при принятии данного объекта к бухгалтерскому учету в соответствии с установленным порядком.

Определение срока полезного использования объекта основных средств производится исходя из:

- ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;
- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;
- нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срока аренды).

В случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной реконструкции или модернизации, организацией пересматривается срок полезного использования по этому объекту.

Установленный организацией срок полезного использования является прогнозируемой величиной, поэтому он может отличаться от *фактического срока службы* объекта. Например, фактический срок службы компьютера может быть меньше установленного срока его полезного использования, а фактический срок службы производственного помещения может быть больше срока полезного использования, определенного при приемке помещения.

Амортизационные отчисления

Амортизируемая (балансовая) стоимость объектов основных средств в течение срока их полезного использования включается в расходы по обычным видам деятельности в суммах амортизационных отчислений.

Амортизационное отчисление – расчетная часть балансовой стоимости основных средств, относимая на расходы по обычным видам деятельности (затраты

производства, издержки обращения) текущего периода (месяца, года). Амортизационные отчисления производятся ежемесячно с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта основных средств к бухгалтерскому учету. Амортизационные отчисления производятся до полного погашения стоимости объекта либо списания объекта с бухгалтерского учета в связи с прекращением права собственности.

Амортизационные отчисления начисляются независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде. Начисление амортизационных отчислений не приостанавливается в течение срока полезного использования объектов основных средств, кроме случаев их нахождения на реконструкции и модернизации по решению руководителя организации, и кроме случаев перевода основных средств на консервацию на срок более трех месяцев по решению руководителя организации.

При полном погашении стоимости объекта амортизационные отчисления по нему прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта. По выбывшим основным средствам начисление амортизации прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем выбытия.

Амортизационные отчисления учитываются организацией обособленно. Сумма произведенных в отчетном году амортизационных отчислений показывает сумму накопленных денежных средств, которые должны использоваться организацией по целевому назначению, а именно как внутренний источник финансирования воспроизводства основных средств. Если же накопленные суммы амортизации используются по другим направлениям, то организация в определенный момент может столкнуться с проблемой отсутствия источников финансирования для замены устаревших и изношенных основных средств.

Методы расчета амортизации

Метод расчета амортизации — метод распределения балансовой стоимости объекта основных средств по частям, соответствующим последовательным отчетным периодам в течение срока полезного использования объекта.

При расчете амортизации применяются следующие методы:

- метод прямого счета (линейный);
- метод уменьшаемого остатка;
- метод списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- метод списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Методы расчета амортизации отличаются тем, что предлагают различные способы определения годовой суммы амортизационных отчислений. В течение отчетного года сумма ежемесячных амортизационных отчислений по объектам основных средств устанавливается в размере $1/12$ годовой суммы независимо от применяемого метода расчета амортизации.

Применяемые методы расчета амортизации должны быть зафиксированы в учетной политике организации (об учетной политике смотри главу 24 «Учетная политика. Организация бухгалтерской службы»). Применение выбранного метода к однородным объектам основных средств должно производиться в течение всего срока полезного использования объектов.

Для объектов основных средств стоимостью не более 10000 руб. за единицу или иного лимита, установленного в учетной политике исходя из технологических особенностей, а также для приобретенных книг, брошюр и т.п. изданий, разрешается не применять указанных выше методов расчета амортизации. Стоимость данных объектов разрешается в полной сумме включать в расходы по обычным видам деятельности (затраты на производство, расходы на продажу) по мере их отпуска в производство или эксплуатацию.

Метод прямого счета (линейный)

Метод прямого счета заключается в том, что амортизационные отчисления начисляются равномерно (линейно) на протяжении всего срока полезного использования объекта. Согласно линейному методу, ежегодная сумма амортизационных отчислений является постоянной величиной, которая рассчитывается умножением балансовой стоимости объекта на годовую норму амортизационных отчислений.

$$A = (H : 100) * Z,$$

где A – годовая сумма амортизационных отчислений,
 H – норма амортизационных отчислений (в процентах),
 Z – балансовая стоимость.

В линейном методе годовая норма амортизационных отчислений является постоянной величиной и связана со сроком полезного использования следующим соотношением:

$$H (\%) = 100 : C, \text{ где } C \text{ – срок полезного использования}$$

Пример 8.1 Применение линейного метода

Организация 20.12.X1 приобрела объект первоначальной стоимостью 12000 руб. и сроком полезного использования 5 лет. Годовая норма амортизационных отчислений по объекту:

$$H = 100 : 5 = 20 (\%).$$

Годовая сумма амортизационных отчислений составляет:

$$A = (20 : 100) * 12000 = 2400 (\text{руб.})$$

Амортизационные отчисления по данному объекту будут производиться начиная с января X2 года, ежемесячная сумма амортизационных отчислений будет составлять 200 руб. По истечении срока полезного использования (5 лет) стоимость объекта будет погашена полностью.

Остаточная стоимость основных средств

Мы уже говорили, что в текущем бухгалтерском учете основные средства оцениваются по балансовой стоимости. Однако величина балансовой стоимости не зависит от степени износа объектов. Для того чтобы иметь представление о реальной стоимости основных средств, в учете используется понятие остаточной стоимости, уменьшающейся пропорционально степени износа.

Поскольку денежное выражение износа амортизируемых объектов приравнивается к общей сумме произведенных амортизационных отчислений, то *остаточная стоимость* объектов основных средств определяется как разность балансовой стоимости данных объектов и накопленной по ним амортизации.

Остаточная стоимость объектов уменьшается каждый месяц на сумму произведенных ежемесячных амортизационных отчислений. Остаточная стоимость наиболее объективно отражает реальную ценность объектов основных средств, поэтому по остаточной стоимости основные средства оцениваются в главном документе бухгалтерской отчетности – бухгалтерском балансе организации.

В то же время величина остаточной стоимости показывает сумму затрат на приобретение (строительство и пр.) объекта основных средств, не возмещенную посредством начисления амортизации. Поэтому остаточная стоимость также используется для определения финансовых результатов от выбытия (реализации, передачи, ликвидации, списания) основных средств. Для каждого объекта основных средств обособленно регистрируются величина его балансовой стоимости и сумма произведенных амортизационных отчислений. Величина остаточной стоимости не подлежит регистрации, она является расчетной величиной.

Правила оценки основных средств в бухгалтерском учете

В учете основных средств действуют следующие правила их оценки:

- основные средства, как действующие, так и находящиеся на консервации или в запасе, отражаются в текущем бухгалтерском учете по первоначальной стоимости;
- изменение первоначальной стоимости основных средств допускается лишь в случаях достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации соответствующих объектов и переоценки основных средств;
- коммерческая организация имеет право не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать объекты основных средств по восстановительной стоимости, если иное не установлено законодательством. Все организации, независимо от формы собственности, проводят переоценку основных средств по решению органов исполнительной власти;
- оценка объектов основных средств, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка России, действующему на дату приобретения организацией объектов по праву собственности, хозяйственного ведения или договора аренды;

- оценка объектов основных средств по остаточной стоимости производится при их выбытии (продаже, безвозмездной передаче или списании вследствие непригодности для дальнейшего использования), а также в бухгалтерском балансе.

Оценка финансовых вложений

Оценка финансовых вложений при их принятии к учету

К финансовым вложениям относятся имущественные права, приобретенные в результате инвестиций организации в государственные ценные бумаги, облигации и иные ценные бумаги других организаций, в уставные (складочные) капиталы других организаций, а также в результате предоставленных другим организациям займов, и пр.

Финансовые вложения принимаются к учету в сумме *фактических затрат для инвестора*. В случае вложений в ценные бумаги в состав данных затрат входят:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу;
- вознаграждения, уплачиваемые организациям и другим лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с принятием решения о приобретении финансовых вложений;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации или иному лицу, с участием которых приобретены ценные бумаги;
- иные расходы, непосредственно связанные с приобретением ценных бумаг.

Корректировка оценки финансовых вложений в долговые ценные бумаги

Оценка финансовых вложений, по которой они были приняты к учету, может не соответствовать их реальной ценности. Например, организация может приобрести долговые ценные бумаги (облигации, векселя) по цене ниже номинальной, указанной на самой ценной бумаге. Низкая цена приобретения позволит организации получить при погашении данных бумаг дополнительный доход в сумме разницы между номинальной стоимостью и низкой ценой приобретения. Данный доход включается в финансовые результаты деятельности организации.

Возможна ситуация, когда организация приобретает долговые ценные бумаги (облигации, векселя) по цене выше номинальной стоимости, рассчитывая получить высокие проценты по данным бумагам. В этом случае, получая при погашении данных бумаг их номинальную стоимость, организация несет расходы в сумме разницы между высокой ценой приобретения и номинальной стоимостью. Данные расходы также включаются в финансовые результаты организации.

В целях достоверного отражения в бухгалтерском учете реальной стоимости ценных бумаг, а также для более равномерного включения указанных доходов либо расходов в финансовые результаты деятельности, коммерческим организациям разрешается корректировать оценку долговых ценных бумаг.

Корректировка производится в течение срока обращения ценных бумаг на общую величину разницы между суммой фактических затрат на приобретение и номинальной стоимостью этих бумаг. Указанная разница равномерно (расчетными частями) относится на финансовые результаты по мере начисления причитающегося по ценным бумагам дохода (процентов).

Таблица 8.1 Порядок учета операций по корректировке оценки облигаций

Операция уменьшения учетной оценки облигаций по мере начисления процентов
(производится, если затраты на приобретение превышают номинальную стоимость)

Дата	Элементы ОРБ	Изменения в результате операции	Сумма
30.03	Активы	Начислена дебиторская задолженность по причитающимся к получению процентам по облигациям	+3000
		Уменьшена оценка финансовых вложений в облигации	-500
	Обязательства	–	–
	Капитал (постоян.)	–	–
	Финансовые результаты	Приняты к учету доходы, равные разности двух величин: 1) причитающихся к получению процентов по облигациям; 2) расчетной части разницы между фактическими затратами на приобретение и номинальной стоимостью	+2500

Операция увеличения учетной оценки облигаций по мере начисления процентов
(производится, если затраты на приобретение меньше номинальной стоимости)

Дата	Элементы ОРБ	Изменения в результате операции	Сумма
30.03	Активы	Начислена дебиторская задолженность по причитающимся к получению процентам по облигациям	+3000
		Увеличена оценка финансовых вложений в облигации	+500
	Обязательства	–	–
	Капитал (постоян.)	–	–
	Финансовые результаты	Приняты к учету доходы, равные сумме двух величин: 1) причитающихся к получению процентов по облигациям; 2) расчетной части разницы между номинальной стоимостью и фактическими затратами на приобретение	+3500

Оценка в бухгалтерском балансе финансовых вложений с низкой рыночной стоимостью

Организация может иметь финансовые вложения в акции других организаций, котирующиеся на фондовой бирже или на специальных аукционах, котировка которых регулярно публикуется. Возможна ситуация, когда рыночная стоимость этих акций станет ниже их учетной оценки. С целью более достоверного отражения стоимости данных акций в основном документе годовой бухгалтерской отчетности – бухгалтерском балансе, организация может создать *резерв под обесценение вложений*. Резерв образуется за счет финансовых результатов.

Сумма резерва составляет величину положительной разницы между рыночной стоимостью и учетной оценкой акций. При образовании резерва под обесценение вложений объем финансовых вложений в подобные акции будет отражаться в бухгалтерском балансе, составленном по итогам отчетного года, за вычетом резерва и будет соответствовать рыночной стоимости акций.

Оценка нематериальных активов

Оценка нематериальных активов

К нематериальным активам относятся объекты интеллектуальной собственности в виде исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности. Нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, приобретенных за плату, определяется как сумма всех фактических расходов на приобретение за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

Фактическими расходами на приобретение нематериальных активов могут быть:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором уступки (приобретения) прав правообладателю (продавцу);
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериальных активов;
- регистрационные сборы, таможенные пошлины, патентные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с уступкой (приобретением) исключительных прав правообладателя;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта нематериальных активов;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект нематериальных активов;
- иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериальных активов.

Условиями договора может быть предусмотрена отсрочка или рассрочка платежа за приобретаемые нематериальные активы. В этом случае фактические расходы на приобретение принимаются к бухгалтерскому учету в полной сумме кредиторской задолженности по оплате нематериальных активов.

При приобретении нематериальных активов могут возникать *дополнительные расходы* на приведение их в состояние, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Такими расходами могут быть суммы оплаты занятых этим работников, соответствующие отчисления на социальное страхование и обеспечение, материальные и иные расходы. Дополнительные расходы увеличивают первоначальную стоимость нематериальных активов.

Не включаются в фактические расходы на приобретение, создание нематериальных активов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением активов.

Стоимость нематериальных активов, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством РФ. В бухгалтерском балансе и в случае выбытия нематериальные активы оцениваются по *остаточной стоимости*, которая исчисляется как разность первоначальной стоимости и накопленной амортизации по данным объектам. В балансе бюджетной организации нематериальные активы отражаются по первоначальной стоимости.

Порядок определения первоначальной стоимости для некоторых поступлений нематериальных активов

Первоначальная стоимость нематериальных активов, внесенных учредителями (участниками) в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, полученных по договору дарения (безвозмездного получения) либо по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, определяется в том же порядке, в каком при аналогичных обстоятельствах определяется первоначальная стоимость основных средств.

Оценка нематериальных активов, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка РФ, действующему на дату приобретения организацией объектов по праву собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления.

Величина приобретенной деловой репутации организации определяется расчетным путем как разница между суммой, уплачиваемой продавцу за организацию, и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу организации на дату ее покупки (приобретения). При приобретении объектов приватизации на аукционе или по конкурсу деловая репутация организации определяется как разница между покупной ценой, уплачиваемой покупателем, и оценочной (начальной) стоимостью проданной организации.

Амортизация нематериальных активов

Затраты на приобретение (создание) нематериальных активов погашаются (восполняются) посредством амортизации, если иное не установлено нормативными актами. Амортизация нематериальных активов производится одним из следующих способов начисления амортизационных отчислений:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Применение одного из способов по группе однородных нематериальных активов производится в течение всего их срока полезного использования.

В течение срока полезного использования нематериальных активов начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев консервации организации. Начисление амортизации по нематериальным активам, предоставленным в пользование, производится организацией-правообладателем.

Определение срока полезного использования нематериальных активов

Срок полезного использования нематериальных активов определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету с целью расчета амортизационных отчислений. Определение срока полезного использования нематериальных активов производится исходя из:

- срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности согласно законодательству РФ;
- ожидаемого срока использования этого объекта, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход).

По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на двадцать лет (но не более срока деятельности организации). Срок полезного использования нематериальных активов не может превышать срок деятельности организации.

Оценка материально-производственных запасов

Оценка материально-производственных запасов при их принятии к учету

В составе материально-производственных запасов объединяются такие виды оборотных активов, как «материалы», «готовая продукция», «товары». Материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по *фактической себестоимости*.

Для материально-производственных запасов, *приобретенных за плату* (материалов, товаров), фактической себестоимостью признается сумма фактических затрат на их приобретение за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

Для материально-производственных запасов, *изготовленных силами организации* (готовой продукции), фактическая себестоимость определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством данных запасов. Затраты на производство материально-производственных запасов учитываются и формируются организацией в порядке, установленном для определения себестоимости соответствующих видов продукции.

Для материально-производственных запасов, *внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал* организации, фактическая себестоимость определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ.

Для материально-производственных запасов, *полученных безвозмездно*, фактическая себестоимость определяется исходя из их рыночной стоимости на дату принятия на учет.

Для материально-производственных запасов, *приобретенных в обмен на другое имущество* (кроме денежных средств), фактическая себестоимость определяется исходя из стоимости обмениваемого имущества, по которой оно было отражено в бухгалтерском балансе у этой организации.

Оценка материально-производственных запасов, стоимость которых при приобретении определена *в иностранной валюте*, производится в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка России, действующему на дату принятия запасов к бухгалтерскому учету по договору.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательными и нормативными актами.

Состав фактических затрат на приобретение (заготовление)

В состав фактических затрат на приобретение (заготовление) материально-производственных запасов (материалов, товаров) включаются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материально-производственных запасов;
- таможенные пошлины и иные платежи;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы материально-производственных запасов;

- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материально-производственные запасы;
- затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов до места их использования, включая расходы по страхованию;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов.

Затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов включаются в себя:

- затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов;
- затраты по содержанию заготовительно-складского аппарата организации;
- затраты за услуги транспорта по доставке материально-производственных запасов до места их использования, если они не включены в цену на запасы, установленную договором;
- расходы по страхованию;
- затраты по оплате процентов по кредитам поставщиков (коммерческий кредит);
- затраты по оплате процентов по заемным средствам, если они связаны с приобретением запасов и произведены до даты оприходования материально-производственных запасов на складах организации.

Не включаются в фактические затраты на приобретение материально-производственных запасов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением материально-производственных запасов.

Затраты *по доведению* материально-производственных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, включают в себя затраты организации по доработке и улучшению технических характеристик полученных запасов, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг.

Применение учетных цен при оценке поступивших материалов

Приобретенные материалы, поступившие в организацию, должны оцениваться по фактической себестоимости их приобретения (заготовления). При большой и разнообразной номенклатуре материалов, поступлении одних и тех же видов материалов от разных поставщиков, при разных условиях договоров исчисление фактической себестоимости приобретения представляет собой трудоемкую процедуру. Оно возможно только тогда, когда в бухгалтерию поступят все первичные документы, подтверждающие совершенные затраты.

Тем не менее, движение материалов происходит постоянно, и операции прихода-расхода материалов должны отражаться в учете своевременно, то есть по мере их совершения. Поэтому в текущем учете при оценке материалов возникает необходимость пользоваться фиксированными ценами, которые называются *учетными ценами*. В течение отчетного месяца движение материалов учи-

тывается по учетным ценам, а по итогам месяца учетная оценка материалов корректируется до фактической себестоимости приобретения. Аналогичные подходы применяются к решению проблемы оценки выпущенной из производства готовой продукции. В главе 7 «Принципы и метод бухгалтерского учета» мы говорили о применении показателя плановой (нормативной) себестоимости для оценки движения готовой продукции в течение месяца.

В качестве учетных цен при оценке поступивших материалов могут использоваться:

- договорные (контрактные) цены;
- плановая себестоимость приобретения (заготовления), включающая в себя плановую величину транспортно-заготовительных расходов;
- средние покупные цены и др.

С распространением компьютеров и электронной маркировки товаров создаются все большие возможности для оперативного исчисления фактической себестоимости материалов.

Определение фактической себестоимости поступивших материалов при использовании учетных цен

Если в текущем учете материалы оцениваются по учетным ценам, то по окончании месяца исчисляется сумма *отклонений* фактической себестоимости приобретения (заготовления) материалов от их стоимости по учетным ценам. Данные отклонения рассчитываются как разница между фактическими затратами на приобретение (заготовление) поступивших материалов и их стоимостью по учетным ценам.

Если отклонения себестоимости представляют собой положительную величину, то фактическая себестоимость приобретения материалов выше их стоимости по учетным ценам, то есть имеет место перерасход. Если отклонения себестоимости представляют собой отрицательную величину, то фактическая себестоимость приобретения материалов ниже их стоимости по учетным ценам, то есть имеет место экономия.

Корректировка учетной оценки оприходованных материалов до фактической себестоимости приобретения (заготовления) производится в конце отчетного месяца следующим образом:

- положительные отклонения (перерасход) доначисляются к учетной цене материалов;
- отрицательные отклонения (экономия) вычитаются из учетной цены материалов.

Проблемы оценки материально-производственных запасов при их выбытии

Приобретенные партии материалов, товаров, выпущенная из производства готовая продукция хранятся на складе организации. Однотипные ценности могут поступать на склад с разными партиями, в разные периоды времени, от

разных поставщиков, и поэтому их фактическая себестоимость и учетная оценка могут различаться. Со склада материально-производственные запасы отпускаются для использования в производстве продукции, для выполнения работ и оказания услуг, для управленческих нужд, а также для продажи.

Хранение ценностей на складе может быть организовано по их наименованиям и сортам без учета времени поступления и стоимости приобретения (сортовой способ). При отпуске партии ценностей со склада в нее могут входить ценности из разных по времени и по стоимости приобретений. По этой причине бывает невозможно ответить сразу на вопрос об учетной оценке (себестоимости) материально-производственных запасов, отпущенных со склада в отчетном периоде. Решение этого вопроса связано с применением определенных методов оценки. Аналогичная задача оценки стоит и по отношению к остатку материально-производственных запасов на конец месяца.

Итак, бухгалтерский учет материально-производственных запасов включает в себя решение следующих задач:

- оценки себестоимости отпущенных в отчетном периоде материально-производственных запасов по каждому виду (группе) запасов;
- оценки себестоимости остатка каждого вида (группы) запасов на конец отчетного периода.

Пример 8.2 Проблема оценки себестоимости отпущенных материалов

Для осуществления производственной деятельности организации «А» требуются материалы определенного вида. Закупки материалов производятся у различных поставщиков по разным ценам. Остаток материалов на начало месяца составлял 10 шт., себестоимость каждой единицы равнялась 100 руб.

В течение месяца было закуплено три партии материалов – 20 шт., 40 шт. и 30 шт. – общим количеством 90 шт. Себестоимость единицы в первой партии составила 110 руб., во второй партии – 120 руб., в третьей партии – 130 руб. В течение месяца было отпущено в производство 60 шт. материалов. Остаток материалов на конец месяца составил 40 шт. Данные о движении материалов организации «А» в январе Х1 года представлены в таблице 8.2.

Таблица 8.2 Движение однотипных материалов в организации «А»

Дата	Закупки отчетного месяца (январь Х1 г.)	Кол-во (шт.)	Себест-ть единицы (руб.)	Сумма (руб.)
01.01	Остаток на начало месяца	10	100	1000
03.01	Закуплены материалы – 1 партия	20	110	2200
08.01	Закуплены материалы – 2 партия	40	120	4800
12.01	Закуплены материалы – 3 партия	30	130	3900
16.01	Отпущено в производство	60	?	?
31.01	Остаток на конец месяца	40	?	?

Мы имеем полную информацию о поступлении материалов в организацию «А». Для целей учета необходимо определить себестоимость материалов, отпущенных в производство, а также себестоимость остатка материалов. Оказывается, что имеющихся данных недостаточно для решения этого вопроса, поскольку мы не знаем, материалы из каких именно партий были отпущены в производство. Поскольку материалы всех партий однотипны, то для оценки отпущенных материалов достаточно применить один из принятых методов оценки материально-производственных запасов при их отпуске.

Методы оценки материально-производственных запасов при их выбытии

Оценка отпущенных в производство или выбывших по иной причине материально-производственных запасов (кроме товаров, учитываемых по проданной стоимости) производится по одному из перечисленных ниже методов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (метод ФИФО);
- по себестоимости последних по времени приобретения материально-производственных запасов (метод ЛИФО).

Оценка остатка материально-производственных запасов на конец отчетного периода производится по средней себестоимости, себестоимости первых или последних по времени приобретений – в зависимости от принятого метода оценки запасов.

Материально-производственные запасы, используемые организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т.п.), или запасы, которые не могут обычным образом заменять друг друга, могут оцениваться по себестоимости каждой единицы таких запасов.

Оценка выбывших запасов по средней себестоимости

Метод средней себестоимости основан на оценке единицы каждого вида (группы) выбывших запасов по средней стоимости. При применении данного метода, для каждого вида запасов производятся следующие вычисления:

- 1) определяется себестоимость полного объема запасов как сумма себестоимости остатка запасов на начало отчетного месяца и себестоимости запасов, поступивших в отчетном месяце;
- 2) суммируется количество остатка запасов на начало отчетного месяца и количество поступивших запасов в отчетном месяце;
- 3) определяется средняя стоимость единицы запасов. Для этого результат п. 2) делится на результат п. 1);
- 4) определяется фактическая себестоимость запасов, выбывших в отчетном месяце. Для этого количество выбывших запасов умножается на результат (п. 3);
- 5) определяется фактическая себестоимость остатка запасов на конец отчетного месяца. Формула расчета: (п. 1) – (п. 4).

Пример 8.3 Расчет себестоимости отпущенных материалов по методу средней себестоимости

Определим себестоимость материалов, отпущенных в производство, а также себестоимость остатка материалов организации «А» по методу средней себестоимости. С использованием числовых данных таблицы 8.2 рассчитаем:

- себестоимость полного запаса материалов:
 $1000 + 2200 + 4800 + 3900 = 11900$ (руб.);
- количество полного запаса материалов: $10 + 20 + 40 + 30 = 100$ (шт.);
- средняя себестоимость единицы материалов: $11900 : 100 = 119$ (руб./шт.);
- себестоимость отпущенных материалов: $119 * 60 = 7140$ (руб.);
- себестоимость остатка материалов на конец месяца: $11900 - 7140 = 4760$ (р.).

Оценка выбывших запасов по себестоимости первых по времени закупок

Оценка отпущенных материально-производственных запасов может производиться по себестоимости первых по времени закупок – метод ФИФО (*FIFO*, «*First In – First Out*», «первый в запас – первый в производство»). Оценка запасов методом ФИФО основана на допущении, что материальные ресурсы отпускаются в течение месяца и иного периода в последовательности их приобретения (поступления на склад).

Из этого следует, что ценности, первыми отпущенные в производство (на продажу и пр.), должны оцениваться по себестоимости первых по времени поступлений с учетом себестоимости остатка материальных ценностей на складе (запаса) по состоянию на начало месяца. При применении метода ФИФО оценка *остатка* материальных ценностей на складе (в запасе) на конец месяца производится по фактической себестоимости последних по времени приобретений.

Пример 8.4 Расчет себестоимости отпуска материалов по методу ФИФО

Определим себестоимость материалов, отпущенных в производство, а также себестоимость остатка материалов организации «А» по методу ФИФО. Произведем расчет применительно к числовым данным таблицы 8.2:

- отпущено в производство материалов количеством $60 = 10 + 20 + 30$ (шт.), то есть отпущен остаток на складе на начало месяца – 10 шт., первая закупленная партия – 20 шт., а также 30 шт. из второй закупленной партии;
- себестоимость отпущенных материалов:
 $1000 + 2200 + 30 * (4800 : 40) = 6800$ (руб.);
- себестоимость полного запаса материалов: 11900 (руб.);
- себестоимость остатка материалов на конец месяца: $11900 - 6800 = 5100$ (р.).

Последовательность расчета может быть иной. Вначале может исчисляться себестоимость остатка материалов на конец месяца в оценке по себестоимости последних по времени приобретений:

- остаток материалов на конец месяца составляет $40 = 10 + 30$ (шт.), то есть в остатке на складе третья закупленная партия – 30 шт., а также 10 шт. из второй закупленной партии;
- себестоимость остатка материалов на конец месяца:
 $10 * (4800 : 40) + 3900 = 5100$ (руб.);
- себестоимость отпущенных материалов: $11900 - 5100 = 6800$ (руб.).

Оценка выбывших запасов по себестоимости последних по времени закупок

Оценка материально-производственных запасов может производиться организацией по себестоимости последних по времени закупок – метод ЛИФО (*LIFO*, «*Last In – First Out*», «последний в запас – первый в производство»). Оценка запасов методом ЛИФО основана на допущении, что ресурсы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости последних по времени приобретений.

При применении метода ЛИФО оценка *остатка* материальных ценностей на складе (в запасе) на конец месяца производится по фактической себестоимости первых по времени приобретений.

Пример 8.5 Расчет себестоимости отпущенных материалов по методу ЛИФО

Определим себестоимость материалов, отпущенных в производство, а также себестоимость остатка материалов организации «А» по методу ЛИФО. Произведем расчет применительно к числовым данным таблицы 8.2:

- отпущено в производство $60 = 30 + 30$ (шт.), то есть отпущена третья закупленная партия – 30 шт., а также 30 шт. из второй закупленной партии;
- себестоимость отпущенных материалов: $3900 + 30 * (4800 : 40) = 7500$ (руб.);
- себестоимость остатка на конец месяца: $11900 - 7500 = 4600$ (руб.).

Расчет можно произвести и в другой последовательности, сначала определив себестоимость остатка материалов на конец месяца по себестоимости первых по времени приобретений.

Выбор метода оценки выбывших запасов

Организация может применять в течение отчетного года как элемент учетной политики один метод оценки по каждому отдельному виду (группе) материально-производственных запасов. Выбранный метод оценки должен использоваться в течение отчетного года.

При наличии серьезных обоснований организация может изменить выбранный метод, причем это изменение должно быть утверждено организационно-распорядительным документом и введено с 1 января года, следующего за годом утверждения изменений. Причины изменения метода оценки запасов излагаются в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности.

Выбор метода оценки материалов, используемых при производстве продукции (работ, услуг), влияет на величину фактической себестоимости продукции, работ, услуг. Выбор метода оценки проданной продукции и товаров влияет на величину их фактической себестоимости, а следовательно, и на величину расходов, имеющих место по операциям продажи. Таким образом, от выбора метода оценки материально-производственных запасов (материалов, продукции, товаров) зависит величина финансового результата от продажи продукции, товаров, работ, услуг.

Пример 8.6 Сопоставление методов расчета себестоимости материалов

Объединим результаты расчета себестоимости материалов, произведенного разными методами на основе числовых данных таблицы 8.2.

Методы расчета себестоимости	Себестоимость отпущенных материалов		Себестоимость остатка на конец месяца	
	Всего	руб./шт.	Всего	руб./шт.
Средней стоимости	7140	119,00	4760	119,00
ФИФО	6800	113,33	5100	127,50
ЛИФО	7500	125,00	4600	115,00

Оценка материальных ресурсов по средней себестоимости является традиционной для отечественной учетной практики. Тем не менее, мы видим, что при использовании метода ФИФО себестоимость единицы остатка на конец месяца больше всего соответствует стоимости последних закупок. Применение метода ФИФО позволяет реальнее отражать в отчетности материально-производственные запасы, и, следовательно, активы организации. Стоимость материально-производственных запасов на конец отчетного периода при применении метода ФИФО будет максимально соответствовать текущей стоимости приобретения.

Применение в периоды инфляции метода ЛИФО увеличивает затраты на производство продукции и, следовательно, уменьшает значение прибыли от продаж. Если объемы запасов остаются постоянными или растут, при использовании метода ЛИФО значительно сокращается сумма налога на прибыль. Таким образом, выбор метода ЛИФО в период инфляции может обеспечить налоговые преимущества. Однако, хотя экономика в целом и может пережить инфляцию, цены на конкретные материалы не обязательно повышаются. В некоторых случаях, в частности в области электроники, цены на конкретные полуфабрикаты и комплектующие могут даже падать во время общей инфляции.

Оценка остатка материально-производственных запасов на конец периода

Оценка остатка материально-производственных запасов на конец отчетного периода (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) производится в зависимости от принятого способа оценки выбывших запасов, то есть:

- по себестоимости каждой единицы запасов – если оценка выбывших запасов производится аналогичным методом;
- по средней себестоимости – если оценка выбывших запасов производится аналогичным методом;
- по себестоимости первых по времени приобретений – если оценка выбывших запасов производится по методу ЛИФО, то есть по себестоимости последних по времени приобретений;
- по себестоимости последних по времени приобретений – если оценка выбывших запасов производится по методу ФИФО, то есть по себестоимости первых по времени приобретений.

В такой оценке объем запасов материалов, готовой продукции и товаров показывается в основном документе бухгалтерской отчетности – бухгалтерском балансе.

Оценка в бухгалтерском балансе запасов с низкой рыночной стоимостью

Некоторые материально-производственные запасы организации могут морально устареть, полностью или частично потерять свое первоначальное качество. Для некоторых видов запасов текущая рыночная стоимость может понизиться. В результате перечисленных случаев фактическая себестоимость материально-производственных запасов может оказаться выше их текущей рыночной стоимости.

С целью более достоверного отражения стоимости остатка подобных запасов в годовом бухгалтерском балансе, организация может создать *резерв под снижение стоимости материальных ценностей*. Данный резерв образуется за счет финансовых результатов, и его сумма составляет величину положительной разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью материально-производственных запасов. При образовании резерва стоимость остатков материально-производственных запасов будет отражаться в бухгалтерском балансе, составленном по итогам отчетного года, за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

Вопросы

1. По какой стоимости основные средства оцениваются в текущем учете и при снятии с учета?
2. В каких случаях учетная оценка основных средств может изменяться?
3. Что такое амортизация основных средств? Какова цель амортизации?
4. Когда и каким образом определяется срок полезного использования основных средств?
5. Каким образом оцениваются принимаемые к учету финансовые вложения?
6. По какой стоимости оцениваются материально-производственные запасы при их принятии на учет?
7. Опишите методы оценки выбывших материально-производственных запасов. Почему возникает проблема оценки выбывших запасов?