

Внимание!!! Данная статья ранее была опубликована в научном журнале. При использовании материалов для написания научных трудов просьба оформлять ссылку на первоисточник

Ссылка для списка литературы:

Татаров К.Ю. Учет расходов на оценку активов // Бухгалтерский учет. 2017. № 2. С. 55-60.

К. Ю. Татаров,

*кандидат экономических наук,
Главный бухгалтер ООО "Группа компаний "ДЕКАРТ"*

Тел. 8-916-6900173

Учет расходов на оценку активов

Новые экономические реалии начинают предъявлять новые требования учетному процессу. Начало рыночных преобразований в России вызвало необходимость взаимодействия бухгалтерского учета и оценочной деятельности. Институт независимой оценки стал получать повсеместное распространение. Во многих случаях отчет оценщика начинает являться необходимым документом для отражения в регистрах бухгалтерского учета тех или иных операций.

В процессе использования услуг независимой оценки в хозяйственной деятельности организации необходимо помнить о некоторых основополагающих принципах.

- Привлекаемая к работе оценочная компания в обязательном порядке должна быть членом СРО (саморегулируемой организации). Также членами СРО должен быть специалист-оценщик, который подпишет отчет об оценке.
- Отчет об оценке содержит информацию на конкретный день.
- Отчет об оценке может применяться только в строго оговоренных целях.

На сегодняшний день в хозяйственной практике сформировался внушительный список ситуаций, в которых необходимо (или возможно) использование института независимой оценки. Однако, учет расходов на подобную экс-

пертизу в каждом конкретном случае осуществляется по-разному. В настоящей статье предпринята попытка рассмотреть наиболее часто встречающиеся случаи, а также предложить авторское видение учета расходов.

Необходимость независимой оценки в силу закона

Использование услуг независимого оценщика возможно уже не стадии формирования уставного капитала организации в первоначальном периоде деятельности. В соответствии со статьей 15 Федерального закона "Об обществах с ограниченной ответственностью", если номинальная стоимость (увеличение номинальной стоимости) доли участника общества в уставном капитале общества, оплачиваемой неденежным вкладом, составляет более двухсот минимальных размеров оплаты труда, установленных федеральным законом на дату представления документов для государственной регистрации общества или соответствующих изменений в уставе общества, такой вклад должен оцениваться независимым оценщиком. Номинальная стоимость (увеличение номинальной стоимости) доли участника общества, оплачиваемой неденежными средствами, не может превышать сумму оценки указанного вклада, определенную независимым оценщиком".

Применительно к сегодняшнему дню, оговоренный лимит составляет $7500 \cdot 200 = 1500000$ руб. Данный размер МРОТ установлен Федеральным законом от 2 июня 2016г. №164-ФЗ.

Пример 1: При создании ООО "Горсвет" одним из учредителей является физическое лицо Петров П.П., с размером вклада 2 млн.

Д-т 75 "Расчеты с учредителями", субсчет "Петров" – К-т 80 "Уставный капитал" – 2000000 объявлен уставный капитал и отражена задолженность Петрова П.П.

Петров П.П. в качестве вклада своей доли вносить в уставный капитал грузовой автомобиль, оснащенный несъемным инженерным оборудованием. Так как размер вклада превышает 1,5 млн., оценку вносимого автомобиля должен осуществить независимый оценщик.

По отчету оценщика стоимость автомобиля определена в 2200000 руб.

Д-т 08 "Вложения во внеоборотные активы" – К 75 "Расчеты с учредителями", субсчет "Петров" - 2000000 руб. - учтена стоимость автомобиля в пределах задолженности Петрова по вкладу в уставный капитал создаваемой организации.

Д-т 08 "Вложения во внеоборотные активы" – К 83 "Добавочный капитал" - 200000 руб. – отражено превышение оценочной стоимости автомобиля над задолженностью Петрова.

В рассматриваемом примере встает принципиальный вопрос об оплате услуг по оценке. По нашему мнению, подобные расходы должны быть полностью оплачены Петровым П.П. за счет собственных средств. В регистрах бухгалтерского учета ООО "Горсвет" подобные расходы своего отражения не найдут.

В соответствии со статьей 8 Федерального закона "Об оценочной деятельности в Российской Федерации" №135-ФЗ от 29 июля 1998 года "проведение оценки объектов оценки является обязательным в случае вовлечения в сделку объектов оценки, принадлежащих полностью или частично Российской Федерации, субъектам Российской Федерации либо муниципальным образованиям". Следовательно, при любых операциях с муниципальным имуществом, его текущая рыночная стоимость должна быть подтверждена независимым оценщиком. Подобными случаями следует признать также сдачу в аренду, приватизацию, национализацию, передачу в доверительное управление, прочие аналогичные случаи. Подобный подход объясняется защитой интересов государства и недопуском дешевого разбазаривания имущества.

Пример 2: ООО «Горсвет» принимает от местных властей себе на бухгалтерский баланс трансформаторную подстанцию, которая будет использоваться для обеспечения жителей поселения электроэнергией. Передача осуществляется на безвозмездной основе. Для определения текущей рыночной стоимости передаваемой подстанции приглашена независимая оценочная компания. По результатам отчета об оценке стоимость подстанции составила 5 млн. руб. Сто-

имость услуг оценщиков составила 236000 руб. в том числе НДС (18%)=36000 руб.

Д-т 08 "Вложения во внеоборотные активы" – К-т 98 "Доходы будущих периодов" – 5 млн. руб. - Принята к учету трансформаторная подстанция.

Д-т 01 "Основные средства" – К-т 08 "Вложения во внеоборотные активы" – 5.2 млн. руб. - Оприходована трансформаторная подстанция.

Д-т 08 "Вложения во внеоборотные активы" – К-т 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" – 200 тыс. – Учтена стоимость услуг оценщиков.

Д-т 19 "НДС по приобретенным ценностям" - К-т 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" – 36 тыс. – Учтен НДС по оценочным услугам.

Д-т 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" – К-т 51 "Расчетные счета" – 236 тыс. - Оплата услуг по независимой оценке вклада.

В рассматриваемом примере стоимость услуг оценщиков явилась необходимыми затратами при оприходовании актива. Поэтому они в полном объеме (на основании ПБУ 6/01) включаются в учетную стоимость объекта, находят свое первоначальное отражение на дебете счета 08 "Вложения во внеоборотные активы", и в последующем будут признаваться расходами через механизм начисления амортизации.

Использование института независимой оценки может иметь место и в диаметрально противоположном случае, а именно в процессе отчуждении имущества юридического лица. В соответствии с Гражданским кодексом РФ допускается принудительное изъятие имущества у собственника по следующим основаниям:

- обращение взыскания на имущество по обязательствам (ст. 237);
- отчуждение имущества, которое в силу закона не может принадлежать данному лицу (ст. 238);
- отчуждение недвижимого имущества в связи с изъятием участка (ст. 239);
- выкуп бесхозно содержимых культурных ценностей, домашних животных (ст. 240);

- реквизиция (ст. 242);
- конфискация (ст. 243)

Пример 3: Для строительства автомобильной дороги республиканского уровня у ООО "Горсвет" изымается земельный участок. Учетная стоимость земельного участка составляет 2 млн. руб. По отчету об оценке текущая стоимость для целей отчуждения на текущий момент составляет 2,5 млн руб. Данная операция НДС не облагается. Как в предыдущих примерах, стоимость услуг по оценке недвижимости составила 236000 руб. в том числе НДС (18%)=36000 руб.

Д-т 51 "Расчетные счета" – К-т 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" – 2,5 млн. руб. – Поступила выкупная сумма на расчетный счет ООО "Горсвет".

Д-т 91 "Прочие доходы и расходы" – К-т 01 "Основные средства" – 2 млн. – Списана учетная стоимость земельного участка.

Д-т 91 "Прочие доходы и расходы" – К-т 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" – 200 тыс. – Учтена стоимость услуг оценщиков.

Д-т 19 "НДС по приобретенным ценностям" - К-т 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" – 36 тыс. – Учтен НДС по оценочным услугам.

Д-т 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" – К-т 91 "Прочие доходы и расходы" – 2,5 млн. – отражено изъятие земельного участка.

Д-т 91 "Прочие доходы и расходы" – К-т 99 "Прибыли и убытки" 300 тыс. – Превышение выкупной цены земельного участка над учетной.

Если бы в рассматриваемом примере на отчуждаемом участке имелось какое-либо строение, оно являлось также объектом самостоятельной оценки.

Использование независимой оценки по решению организации

Использование института независимой оценки может осуществляться не только в силу законодательных актов, но и по решению самого хозяйствующего субъекта. В частности, организацией может быть принято решение о переоценке имеющихся объектов для составления достоверной бухгалтерской отчетности,

Пример 4: В результате техногенной аварии на трансформаторной подстанции, принадлежащей ООО «Горсвет», из трех трансформаторов два оказались выведены из строя. Общество принимает решение произвести переоценку подстанции, которая учла бы факт коммерческого использования объекта только на одну треть. Учетная стоимость трансформаторной подстанции 5,2 млн. руб. Сумма начисленной амортизации 1 млн. руб. По отчету об оценке стоимость подстанции определена в 3,5 млн. руб.

Стоимость услуг оценщиков составила 236000 руб. в том числе НДС (18%)=36000 руб.

Д-т 91 "Прочие доходы и расходы" – К-т 01 "Основные средства"- 1.7 млн. руб. – Отражена уценка трансформаторной подстанции (5,2 млн. – 3,5 млн.)

Д-т 02 "Амортизация основных средств" – К-т 91 "Прочие доходы и расходы" - 326923 руб. – Откорректирована величина начисленной амортизации.

32,6923% – величина уценки.

1 млн. x 32.6923%=326923 руб. Величину начисленной амортизации пересчитываем пропорционально.

Д-т 91 "Прочие доходы и расходы" - К-т 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" – 200 тыс. – Учтена стоимость услуг оценщиков.

Д-т 19 "НДС по приобретенным ценностям" - К-т 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" – 36 тыс. – Учтен НДС по оценочным услугам.

В рассматриваемом примере услуги оценщиков признаются расходами текущего периода и включаются в состав прочих расходов. Данные затраты также признаются расходами для целей налогообложения.

В рассматриваемом примере, институт независимой оценки, параллельно может быть использован для определения величины ущерба, который ООО "Горсвет" может предъявить виновникам техногенной аварии, в результате которой были повреждены трансформаторы.

Аналогичный подход также может иметь место в случае принятия организацией решения об отражении в бухгалтерской отчетности некотируемых акций, принадлежащих на праве собственности, по текущей рыночной цене. При-

нимая во внимание отсутствие возможности определения текущей рыночной стоимости акций по результатам торгов на организованном рынке ценных бумаг, в качестве документа может быть использован отчет о независимой оценке.

В практике бухгалтерского учета стали возникать ситуации, вызванные использованием института отступного. В соответствии со статьей 409 Гражданского кодекса РФ это является процедурой прекращения обязательств. Однако, сумму подобной сделки необходимо определить. Во избежании проблем с контролирующими органами, сделки по отступному, по нашему мнению, возможно проводить с использованием института независимой оценки.

Пример 5: В регистрах бухгалтерского учета ООО «Горсвет» числится дебиторская задолженность в размере 12 млн. руб., образовавшаяся в результате неоплаты ООО «Хозяин» выполненных работ по прокладке силового кабеля. Между обществами оформлено соглашение об отступном, в соответствии с которым ООО «Горсвет» забирает у ООО «Хозяин» станок, который предполагается использовать в собственных ремонтных мастерских. Опасаясь обмана, ООО «Горсвет» принимает решение обратиться к услугам независимых оценщиков. По отчету об оценке стоимость станка определена в 5.5 млн. руб., в том числе НДС (18%) = 838983,03 руб. На эту сумму оформлено соглашение об отступном. Стоимость услуг оценки аналогична предыдущим примерам.

Д-т 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" – К-т 62 – 5,5 млн. – Отражена в регистрах бухгалтерского учета операция отступного.

Д-т 08 "Вложения во внеоборотные активы" – К-т 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" – 4661016,97 – оприходован станок

Д-т 19 "НДС по приобретенным ценностям" – К-т 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" – 838983, 07 руб. – Учтен НДС, исчисленный со стоимости станка, определенной независимым оценщиком.

Д-т 08 "Вложения во внеоборотные активы" – К-т 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" – 200 тыс. – Учтена стоимость услуг оценщиков.

Д-т 01 "Основные средства" – К-т 08 "Вложения во внеоборотные активы" – 1038983,07 руб. – Принят к учету станок по стоимости, включающей услуги на проведение независимой оценки.

Д-т 19 "НДС по приобретенным ценностям" - К-т 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" – 36 тыс. – Учен НДС по оценочным услугам.

Применение института независимой оценки может оказаться очень важным при условии взаимозависимости ООО "Горсвет" и ООО "Хозяин", а также наличия у подобной сделки признака подконтрольности. Сам факт наличия отчета оценщика позволяет исключить претензии контролирующих органов на предмет использования заниженных цен и уклонения от уплаты НДС и налога на прибыль организаций.

Пример 6: В прошлом отчетном периоде ООО «Горсвет» приобрело электрический кабель для ремонта городских сетей уличного освещения. Приобретенный кабель был учтен на счете 10 «Материалы» в оценке 3 млн. руб. Однако, в результате приостановки финансирования, данные работы выполнены не были. Приобретенный кабель продолжает лежать на складе и числиться в регистрах бухгалтерского учета. При составлении бухгалтерской отчетности за следующий год, общество, в соответствии с учетной политикой, принимает решение о создании резерва под снижение стоимости материальных ценностей. За прошедший период завод-изготовитель кабеля переоснастил производство, значительно снизив себестоимость продукции и отпускную цену на нее. Проведя маркетинговый анализ рынка кабеля, ООО "Горсвет" пришло к однозначному выводу, что стоимость выпуска кабеля будет впредь только снижаться. И учетная стоимость кабеля на сегодняшний день уже не соответствует рыночной действительности. Для документального подтверждения своих выводов, общество обратилось к независимым оценщикам. По отчету об оценке стоимость кабеля на складе определена в 2.2 млн. руб. Обществом принято решение о формировании резерва в размере 800 тыс. руб. Подобный подход продиктован требованиями осмотрительности, являющимися нормами как РСБУ, так и МСФО.

Д-т 91 "Прочие доходы и расходы" – К-т 14 "Резервы под снижение стоимости материальных ценностей" – 800 тыс. руб. (3 млн. -2,2 млн.).

Д-т 99 "Прибыли и убытки" – К-т 68"Расчеты по налогам и сборам" - 160 тыс. – Признано постоянное налоговое обязательство. Подобный подход продиктован непризнанием сумм резерва под снижение стоимости материальных ценностей расходами для целей налогообложения.

Необходимо заметить, что в бухгалтерской отчетности по строке 1210 рассматриваемые материалы будут отражаться в оценке 2.2 млн. В последующем, данный резерв может быть отредактирован в случае использования кабеля для производства работ, либо повышения цены завода-изготовителя.