

ИННОВАЦИОННАЯ СТРАТЕГИЯ ОРГАНИЗАЦИИ: НЕПРОФИЛЬНЫЕ АКТИВЫ

Рассмотрена одна из наиболее актуальных на сегодняшний день проблем – учет непрофильных активов. Раскрыто само понятие непрофильных активов, проанализированы различные исследования в данной сфере, изучены соответствующие законы. Предложены рекомендации по организации бухгалтерского учета непрофильных активов.

Ключевые слова: теория предприятия, теория эффективности, интегральная стратегическая эффективность.

Проблема непрофильных активов на сегодняшний день весьма популярна. Многие бывшие государственные предприятия вследствие приватизации оказались владельцами санаториев, баз отдыха, общежитий, подсобных хозяйств, неоформленных земельных участков, непрофильных производств, огромного количества дочерних и “недочерних” фирм. Немало непрофильных активов накопилось у банков и иных финансовых организаций. На практике столкнуться с данной проблемой может каждая организация.

В последнее время все чаще возникает информация о российских организациях, которые отделяют и реализуют непрофильные активы либо намереваются это сделать. Что это? Новомодный инструмент управления? Или необходимость, продиктованная современным этапом формирования отечественной экономики?

Главное, что следует установить, так это само представление непрофильных активов. Непрофильные активы — это активы, которые участвуют в неосновных для организации видах деятельности. Проблема, все же, в том, что есть основной вид деятельности для данной организации. Собственники корпораций в начале 90-х оживленно скупали все доступные активы. Более того, если зависимые компании функционируют на смежных рынках или применяют одинаковое сырье или подобное оборудование, то без квалифицированных консультантов у предприятий появляются трудности с установлением непрофильных активов, не говоря уже о вариантах их реструктуризации. Вследствие этого неверно думать, что непрофильный актив “плохой” по определению. Непрофильность актива зависит от множества факторов: экономической обстановки, перспектив развития бизнеса, рынка и т. п. Понятие непрофильности актива субъективно и связано со стратегией формирования бизнеса собственника. Если рассматриваемый актив принимает участие в основной деятельности бизнеса, устанавливаемой его стратегией, то он является для этого собственника профильным. Все прочее — это и есть непрофильные активы.

Нынешний бухгалтерский учет – одна из основных управленческих функций и, в свою очередь, источник информации для формирования решений в сфере управления. Поэтому бухгалтерский учет и отчетность необходимо формировать таким образом, чтобы в них было возможно определить все объекты управления. В то же время возникшее в ходе реструктуризации экономики России, реорганизации крупных российских предприятий и государственных корпораций сравнительно новое экономическое понятие “непрофильные активы” нередко не поддается верной идентификации, отображению и учету в связи с отсутствием в действующей учетной практике и законодательстве по бухгалтерскому учету сформировавшегося понятийного аппарата и необходимого инструментария.

Появилась необходимость в установлении и изучении непрофильных активов как отдельной категории учета, в систематизации и формировании методических основ их учета.

Особенный интерес и значимость представляет необходимость изучения воздействия принимаемых на практике решений управления в отношении непрофильных активов на изменение учетно-аналитической информации о них для того, чтобы своевременно внести необходимые корректировки в бухгалтерский учет и отчетность.

Формирование эффективных решений в сфере управления руководством, кредиторами и вкладчиками основывается на достоверности информации, отображаемой в отчетности. Следовательно, весьма актуальна проблема обеспечения качества предоставляемых в отчетности учетно-аналитических сведений о непрофильных активах.

В связи с тем, что в России отсутствует нормативная регламентация вопросов, затрагивающих учет непрофильных активов, отображение в бухгалтерской отчетности информации о них, очевидными становятся востребованность и актуальность соответствующих методических и теоретических положений, а также необходимость разработки практического инструментария, направленного на ликвидацию таких проблем:

- не установлено в нынешней российской и международной методологии место непрофильных активов в составе имущества организаций;
- отсутствует аналитический учет, дающий возможность получить информацию о непрофильных активах;
- не сформулированы правила раскрытия в бухгалтерской отчетности данной информации;
- отсутствуют разработки бухгалтерских записей, которые могли бы обеспечивать справедливую оценку изучаемой категории активов в учете и отчетности.

Непрофильным принято считать актив, который не входит в бизнес-стратегию собственника. Именно на уровне бизнес-стратегии необходимо установить, что представляет собой основная продукция (товары, работы, услуги) организации и в какой степени необходимы те или иные подразделения организации для ее производства.

Во многих случаях непрофильные активы крупных предприятий – это подразделения, перешедшие по наследству от советских времен: учебные, социальные, научно-исследовательские учреждения и вспомогательные производства. Статус непрофильных они получили в связи с недооценкой новыми владельцами их роли в жизненном цикле организаций. Статус профильных получили те активы, которые могут окупаться в течение нескольких лет. В то же время большая часть непрофильных активов играет значительную роль в воспроизводстве ресурсов, жизненный цикл которых длится от десяти и более лет. Это относится, например, к человеческим и минерально-сырьевым ресурсам.

В современном бухгалтерском учете и отчетности информация о непрофильных активах отсутствует, поскольку такие активы не упоминаются в действующем плане счетов. В связи с этим в учетной практике непрофильные активы часто ошибочно отождествляют с активами обслуживающих производств и хозяйств, затраты по которым отражаются на одноименном счете 29. Еще одной проблемой является то, что счет 29 предусматривает отражение информации именно о затратах обслуживающих производств и хозяйств, а не о самих активах, образующих эти производства и хозяйства. Активы обслуживающих производств и хозяйств, а вместе с ними и реально существующие в управленческой практике непрофильные активы рассредоточены по разным счетам (01, 02, 10, 41, 43 и другим) единого плана счетов и по разным разделам и статьям бухгалтерского баланса среди основных производственных внеоборотных и оборотных активов.

Содержание непрофильных активов шире предусмотренной планом счетов номенклатуры активов обслуживающих производств и хозяйств. Исходя из проведенных ранее исследований, можно сделать вывод, что, кроме активов обслуживающих производств и хозяйств, к непрофильным необходимо отнести, в первую очередь, производственные активы, от которых в будущем не ожидается экономическая выгода, а также активы, используемые в деятельности, значительно отличающейся от основной, которые не связаны с ней технологически и которые не обслуживают эту деятельность. Существующая в настоящий момент практика отражения имущества, от которого в будущем не ожидается экономическая выгода, в бухгалтерской отчетности влияет на достоверность величины ее показателей. И, следовательно, приводит к неправильным заключениям пользователей отчетности о размере совокупных активов предприятия и о величине его нераспределенной прибыли, которая, в свою очередь, формирует один из основных показателей – чистые активы предприятия.

Изучение истории проблемы показало, что неизменную способность актива приносить экономическую выгоду или доход предприятию ученые отмечали и прежде. Например, итальянский ученый Дж. Дзаппа под активом понимал не просто средства предприятия, а “ресурсы, предназначенные для получения прибыли”.

Представитель школы персоналистов, американский бухгалтер Дж. О. Мэй полагал, что “актив есть набор ценностей, принадлежащих собственнику, используемых им ради получения дохода на свой капитал, а не капитал вообще”.

В российских положениях по бухгалтерскому учету (ПБУ) и в международных стандартах финансовой отчетности (МСФО) одним из условий признания актива в бухгалтерской отчетности также является ожидание от него в будущем экономической выгоды. В то же время предусмотренное отдельными российскими ПБУ (ПБУ 5/01, ПБУ 6/01, ПБУ 14/07) теоретическое требование от активов экономических выгод в будущем при фактическом признании активов в учете и отчетности на практике невозможно из-за множества причин. Одна из основных причин кроется в функционирующем в России допущении имущественной обособленности, подкрепленном правом собственности на имущество. Актив, на который предприятие имеет право собственности, но который не приносит ему экономической выгоды, на практике во всех случаях отражается в российском бухгалтерском учете и отчетности без учета требований бухгалтерских стандартов, так как относится к имуществу, принадлежащему организации на праве собственности и обособленному существованием этого права от иных видов имущества.

Определения непрофильных активов довольно противоречивы: им свойственна путаница между активами в составе нескольких предприятий, входящих в одну группу, в частности, дочернего и материнского, и активами в составе баланса одного предприятия. Поэтому в данной работе главным образом определены и исследованы непрофильные активы в рамках баланса одного предприятия.

Непрофильные активы в форме финансовых вложений по существу представляют собой либо зависимое предприятие (владение от 20 до 50 % акций), либо дочернее предприятие (владение более 50 % акций), либо финансовые вложения в незначительный пакет акций (менее 20 %) иной компании.

Мнения экономистов по поводу выделения непрофильных активов различны. Например, Е. А. Астраханцева и В. Л. Поздеев считают, что “в кризисных условиях производство тем менее конкурентоспособно, чем больше у него непрофильных активов. Более крупные предприятия зачастую имеют различные подразделения, чаще всего созданные по наитию, но неэффективно работающие либо уже просто лишние. Для достижения конкурентоспособности продукции важны, да просто необходимы, создание или реструктуризация уже имеющегося производства, конкретно ориентированного на рынок. Это создает необходимость выделения четко определенного направления производственной программы и соответственно формирования необходимой структуры”.

В свою очередь, И. Замятин, консультант отдела по корпоративному управлению консультационной компании “ПАКК”, и О. Шевченко, заместитель генерального директора консультационной компании “ПАКК”, считают что “выделение непрофильных активов не столько преследует цель снижения издержек, сколько позволяет компании сосредоточиться на основной деятельности и обеспечить получение качественных конкурентоспособных услуг”.

Деление активов на непрофильные и профильные – это более сложная проблема, чем может показаться на первый взгляд. То, к какой группе относят актив, зависит от того, как формулируется стратегия компании, и от того, с помощью чего руководство намеревается осуществлять эту стратегию. Очевидно, что спортивный комплекс, входящий в состав металлургического комбината, является непрофильным активом, так как предоставление рекреационных услуг не имеет отношения к производству металла. Тем не менее, специализированный ремонтно-механический цех может быть отнесен и к непрофильным, и к профильным активам. Это будет зависеть от того, как менеджмент определяет сферу деятельности компании. С этой точки зрения нужно решить, сохранить актив в собственности либо освободиться от него тем или иным способом (ликвидировать, передать, подарить, продать и т. д.) и соответственно выполнять управление активом самостоятельно либо передать его в управление (выделить в независимое предприятие, сдать в аренду). Определяющим обстоятельством для управленческого решения является, бесспорно, степень эффективности их дальнейшего применения.

Непрофильное, недостаточно прибыльное (хотя бы в перспективе) подразделение нужно выделить в отдельную структуру. Такое решение экономически целесообразно по двум причинам.

Во-первых, если непрофильное подразделение обладает независимой структурой управления, увеличивается эффективность работы как подразделений ведущего направления бизнеса – для них нет необходимости концентрироваться на потребностях непрофильных подразделений, так и подсистем управления в обособленном предприятии. В частности, отдел материально-технического снабжения, специализирующийся на приобретении стали, скорее всего, не сможет так же эффективно приобретать лекарственные средства для функционирующей на заводе клиники, как структура, которая специализируется на таких покупках. Впоследствии оптимизируется использование оборотных средств, особенно запасов.

Во-вторых, наличие непрофильных подразделений у предприятия существенно усложняет производственное планирование, бюджетирование, учет, контроль и прочие бизнес-процессы.

Если эффективность использования актива невысока, то наиболее правильным решением является реализация непрофильных активов, и если настоящий непрофильный актив обеспечивает или способен обеспечить в перспективе высокую доходность, то наиболее эффективно выделение в обособленное предприятие.

К сожалению, в российских условиях выделение актива не всегда осуществимо. Причин несколько.

Во-первых, не всегда возможна продажа непрофильного актива, так как во многих российских регионах рынок подобных активов не сформирован. Даже безвозмездная передача на баланс города объекта социальной сферы не всегда осуществима: в бюджете города могут элементарно отсутствовать средства на содержание объекта.

Вторая причина, которая затрудняет вывод непрофильных подразделений, – это высокая социальная роль объекта для организации. Так, в маленьких городах в составе предприятий могут находиться лечебные учреждения, выведение которых из состава предприятия может привести к недовольству работников и увеличению социальной напряженности.

Третье обстоятельство – нехватка квалифицированных кадров в регионе. Обособленному предприятию понадобятся руководители высшего уровня и высококвалифицированные специалисты. Недостаток специалистов может оказаться серьезной преградой.

Судьбу непрофильных активов организация определяет, отталкиваясь от того, какое значение они имеют в формировании конечного продукта. Если она невелика, то разумно вывести объект из состава активов организации, что позволит избавиться от ненужных затрат, увеличив управляемость и прозрачность бизнеса.

Многие организации, не только крупные, но и средние, нередко имеют на балансе различные непрофильные активы, лишь косвенно связанные с основным бизнесом. Это могут быть объекты охраны и транспорта, коммунального хозяйства и электроснабжения, социальной сферы, а также ремонтные, снабженческие и строительные предприятия.

Обычно решение, касающееся непрофильных активов, принимается в ходе реструктуризации компании, однако может быть и отдельным проектом. В том случае, если непрофильный актив играет роль “довеска”, явно усложняющего процессы управления компанией, планирование и учет отвлекают на себя административные и финансовые ресурсы, то необходимость вмешательства беспорна.

Цели управления непрофильными активами:

- рост инвестиционной привлекательности и прозрачности основного бизнеса организации;
- сосредоточение организационных ресурсов на управлении основной деятельностью;
- уменьшение себестоимости продукции и контроль издержек;
- получение более качественных услуг;
- снижение затрат на содержание непрофильных активов, увеличение отдачи от них;
- освобождение от неприбыльных предприятий.

Основное, что нужно учесть при установлении статуса непрофильного актива и его места в деятельности организации, – какое значение он имеет во внутрихозяйственной деятельности, в какой степени оказывает влияние на основные процессы. В этом случае

принимаются во внимание два фактора. Первый – зависимость основного производства от продукции или услуг актива (по уникальности получаемых продуктов или услуг, объемам потребления, себестоимости и т. п.).

Второе обстоятельство – форма юридического контроля над активом (структурное подразделение, филиал, дочернее зависимое общество), а именно в какой степени актив независим в принятии решений или в какой степени менеджмент основного производства вовлечен в управление им.

Очень часто непрофильные активы организации представляют собой объекты социальной сферы – поликлиники, санатории, столовые, жилой фонд и т. п. Их место в инфраструктуре организации оценивается, основываясь на том, в какой степени актив социально значим в данном регионе, существуют ли подобные объекты, как его существование отражается на репутации организации как работодателя.

Также при определении места непрофильного актива учитываются его возможности в обеспечении конкурентоспособных условий труда. Если услуги непрофильного подразделения напрямую оказывают влияние на производительность труда, востребованы работниками и членами их семей, позволяют им сэкономить средства, то организация, как правило, склоняется к тому, чтобы оставить их на балансе. Если же подобные или даже более качественные услуги можно получить от других компаний, сэкономив на непроизводительных затратах на обслуживание непрофильных активов, то организация может продать такие объекты, предоставить их в долгосрочную аренду либо в собственность муниципального образования.

С выведением непрофильных активов из основного бизнеса связаны некоторые риски, которые необходимо учитывать и по возможности минимизировать.

Например, при увеличении юридической самостоятельности актива растет налоговый риск. Если в рамках одного юридического лица можно без затруднений определять внутренние цены, отталкиваясь от фактических затрат, то едва лишь непрофильные активы выделяются из состава головной организации, появляется проблема соответствия трансфертных цен рыночным. Изменять уровень цены при этом необходимо обоснованно, для того чтобы используемая технология ценообразования не вызывала нареканий со стороны налоговых органов.

Вслед за приданием самостоятельности непрофильному активу велика вероятность повышения цен на его продукцию (услуги), что, разумеется, скажется на себестоимости основного производства. Для того чтобы избежать данного риска, рекомендуется заключить с вновь созданной организацией договор об ограничении уровня цен на установленный период. Невозможно целиком исключить и возможность сбоя поставок. С целью минимизации настоящего риска нужно составить регламент работы с поставщиками, обеспечить контроль качества работ, сроков их приема и оплаты.

Прежде чем вынести решение о необходимости и наилучшей форме вывода непрофильного подразделения, необходимо четко сформулировать цель вывода и проанализировать связь «основное производство – непрофильное производство», реализовав следующие операции:

1. Наиболее достоверно описать продукт непрофильного подразделения, как необходимый основному производству, так и фактически существующий.
2. Дать оценку себестоимости производимого непрофильным подразделением продукта.
3. Осуществить анализ рынка для продукции непрофильных подразделений, для того чтобы понять, есть ли и насколько велик данный рынок. Необходимо выяснить, будет ли способно выведенное подразделение обеспечить себя необходимым объемом заказов и не будет ли оно монопольно зависеть от основного производства. Если владелец остается прежним, то необходимо рассчитать, насколько повысится прибыльность непрофильного производства.
4. Произвести анализ рынка для вероятного замещения продукции непрофильных подразделений. Следует понять, не станет ли выводимое подразделение монопольным поставщиком для основного производства, сможет ли извлечь основное производство выгоду от существования альтернативных поставщиков.
5. Осуществить анализ производственно-технической базы, инфраструктуры и возможности развития выводимой структуры. Дать оценку имеющимся производственным мощностям подразделения и уровню их загрузки в данное время (до вывода) и на будущее

(после вывода), исходя из результатов анализа рынка, а также необходимым действиям по расширению/модернизации/консервации/ликвидации мощностей.

6. Определить степень: интеграции выводимого подразделения в основную производственную деятельность; зависимости непрофильных подразделений от основного производства и прочих бизнес-единиц организации; зависимости основного производства от деятельности непрофильной структуры. Данные связи могут носить материальный, тяжело перенастраиваемый характер (в частности, тепловые, газовые, электрические сети) или характер услуг (службы по уборке и благоустройству территории, конструкторско-технологические отделы). Обычно в наибольшей степени многозначен ответ на вопрос о профилности транспортно-логистических подразделений.

7. Провести анализ характера взаимодействий основного производства и непрофильного подразделения: с какой интенсивностью обращаются к выделяемому подразделению и каким должно быть время ответной реакции. Данные параметры часто более критичны, чем расходы на содержание подразделения.

8. Произвести оценку операционной эффективности выводимого подразделения с точки зрения сроков, себестоимости и качества выпускаемого им продукта с целью осмысления конкурентоспособности выделяемой структуры и ее производственно-экономического потенциала.

9. Осуществить итоговый SWOT-анализ выводимого подразделения.

Источником данных для анализа должны стать сведения управленческого учета, в которых раскрываются “интерфейсы” между выводимым и иными подразделениями, а также внутренняя деятельность выделяемой единицы. Как показывает практика, достаточно подробный учет, как правило, не ведется, поэтому нужно потратить какое-то время, для того чтобы собрать нужную информацию.

Учитывать в качестве основных средств имущество, не участвующее в процессе производства, неправильно. Для того, чтобы признать имущество основным средством, должно обязательно выполняться условие его использования в производстве продукции (при выполнении работ, оказании услуг) либо для управленческих потребностей организации (п. 4 ПБУ 6/01 “Учет основных средств”). Однако понятно, что имущество, применяемое, например, для питания и отдыха сотрудников, не участвует в производстве продукции. Вследствие этого при учете такого имущества в составе основных средств нарушается методология бухгалтерского учета.

Помимо этого, данное отображение непроизводственных активов повышает налоговую базу по налогу на имущество. Ведь данным налогом облагается остаточная стоимость имущества, учитываемого в качестве основных средств (п. 1 ст. 375, п. 1 ст. 374 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ)).

Но и это еще не все последствия неправильного учета непрофильных активов. Дело в том, что, так как имущество не принимает участие в производстве, многие бухгалтеры сумму уплаченного с данных основных средств налога на имущество не относят к расходам при расчете налога на прибыль, справедливо полагая, что данные расходы не будут отвечать критериям экономической обоснованности и направленности на получение дохода.

Обойти все эти проблемы возможно, если вывести непрофильное имущество из состава основных средств. Ведь оно не соответствует критериям, при существовании которых ПБУ 6/01 позволяет учитывать имущество в составе основных средств. Вывод непроизводственных объектов из состава основных средств предоставит возможность не уплачивать с его стоимости налог на имущество.

Наряду с этим резкое уменьшение поступлений от налога на имущество может вызвать заинтересованность со стороны налоговых органов. А следовательно, совершенно допустима налоговая проверка, по результатам которой возможны доначисление налога, пеней и штрафы. И теперь отстаивать свои права придется в суде.

Для тех компаний, которые не готовы к судебным разбирательствам, можно предложить иную версию. Она предполагает сохранение непрофильных активов в составе основных средств и учет налога на имущество, уплаченного с таких объектов, при налогообложении прибыли.

Поступить соответствующим образом позволяет письмо Министерства финансов РФ от 21.04.2005 № 03-06-01-04/209. В нем говорится о том, что имущество непроизводственного назначения можно учесть как основные средства, если оно использовалось для обеспечения нормальных условий труда сотрудников. При этом обязанность работодателя по обеспечению данных условий должна быть предусмотрена коллективным или трудовым договором.

Итак, вводя в коллективный или трудовой договор пункты о праве сотрудников пользоваться базами отдыха, услугами тренажерных залов и т. п., компания приобретает право учесть непроизводственное имущество в составе основных средств, причем на законных основаниях. Следовательно, будет считаться, что оно используется в производстве товаров, работ или услуг.

Тот факт, что имущество признается используемым в производстве, предоставляет компании возможность учесть сумму налога на имущество при определении налогооблагаемой прибыли. Дело в том, что суммы налогов и сборов, начисленные в установленном законодательством РФ о налогах и сборах порядке, относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией (пп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ). Исключения составляют только те виды налогов, которые перечислены в ст. 270 Кодекса. Там имеется перечень видов налогов, не учитываемых при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль, но налог на имущество с основных средств не значится. Выходит, что компания может снизить базу по налогу на прибыль на соответствующий вид расходов.

Однако в ст. 270 НК РФ есть пункт, не разрешающий учитывать при налогообложении прибыли расходы, не соответствующие критериям п. 1 ст. 252 Кодекса, и, в частности, экономически не обоснованы. Впрочем в рассматриваемом случае подтверждать обоснованность затрат будет запись в трудовом и коллективном договоре. Ведь соблюдение условий этих договоров – обязанность работодателя (ст. 22 ТК РФ). Помимо прочего, не нужно пренебрегать и иными документами, подтверждающими необходимость приобретения того или иного имущества. Например, можно получить заключение о том, что после установки системы вентиляции рабочие места будут отвечать общеустановленным требованиям.

Наряду с этим злоупотреблять возможностью учета непрофильных активов в составе основных средств не стоит. Во всяком конкретном случае необходимо оценить, в какой степени в действительности имущество применяется для обеспечения нормальных условий труда.

В настоящий момент оценки, которые в меньшей степени зависят от элементов учетной политики и связанных с ними расчетов, являются самыми достоверными.

К ним относятся:

- 1) первоначальная стоимость;
- 2) справедливая стоимость при наличии возможности ее установить.

В роли менее точных оценок выступают:

- 1) остаточная стоимость (на ее величину влияет способ амортизации);
- 2) ликвидационная стоимость (носит прогнозный нормативный характер, так как дата ликвидации и конъюнктура рынка на эту дату не известны);
- 3) реализованная стоимость, цена возможной реализации (предполагаемая оценка, основанная на биржевых котировках, а не на совершенных сделках).

Таким образом, наиболее разумной будет оценка непрофильных активов по первоначальной стоимости. В балансе следует отражать непрофильные активы по остаточной стоимости, при этом в пояснительной записке необходимо раскрывать выбранный способ амортизации и его влияние в динамике на изменение первоначальной оценки. При реорганизации предприятия путем выделения непрофильных активов или их продаже следует производить оценку таких активов по справедливой стоимости.

Рассчитывая ожидаемые экономические выгоды от непрофильного актива, целесообразно использовать дисконтированную оценку.

Так как вложения в непрофильные активы зачастую приводят к отвлечению собственных и оборотных средств предприятий, они относятся к высокорискованным. На практике, для того чтобы минимизировать риски предприятия в отношении непрофильных активов, используют массу управленческих решений, влияющих на учетно-аналитическую информацию о непрофильных активах, изменяющих величину показателей бухгалтерской отчетности.

В отдельных случаях при смене управленческого решения бывает необходима перекалфикация имущества путем включения в состав балансовых активов или, наоборот, вывода его из состава балансовых активов.

Возможны два варианта отражения в балансе непрофильных активов, от которых не ожидаются экономической выгоды. Первый вариант, принятый в нынешней практике, не предполагает образование резерва под представленную категорию активов. Второй – предусматривает создание резерва под непрофильные активы, от которых не ожидают экономической выгоды в будущем, и дает возможность обеспечить качество учетно-аналитической информации о непрофильных активах.

При отражении непрофильных активов с помощью метода счетов и двойной записи необходимо обеспечить возможность внесения исправлений в учетно-аналитическую информацию об имуществе, от которого не ожидают экономической выгоды в будущем. Данная возможность обеспечивается с помощью применения специального контрактивного счета резерва, регулирующего балансовую оценку непрофильных активов.

Все управленческие решения в отношении непрофильных активов можно объединить в три основные группы:

- 1) “продажа”. Данная группа объединяет непосредственно решение о продаже непрофильных активов, либо решение об их ликвидации в случае невозможности продажи;
- 2) “развитие”. В данную группу входят следующие решения:
 - продолжать самостоятельное использование;
 - вывести в аутсорсинг;
 - сдать в доверительное управление;
 - сдать в аренду;
- 3) “перепрофилирование”. Данная группа предполагает реструктуризацию бизнеса путем выделения непрофильных активов.

Дифференцированный в зависимости от принятых управленческих решений (перепрофилирование, развитие, продажа) подход к идентификации и оценке непрофильных активов в бухгалтерском учете имеет практическое значение при составлении бухгалтерской отчетности, когда учетно-аналитическому персоналу нужно установить, надо то или иное имущество, связанное с непрофильной деятельностью, отражать в бухгалтерской отчетности.

Основываясь на исследованиях современных и исторических подходов к оценке качества информации бухгалтерской отчетности, учитывая требования МСФО, можно сделать выводы, что повышенные требования к содержанию и предоставлению сведений о непрофильных активах отвечают в целом нормативам относительно всех категорий активов. В то же время границей предоставления информации о непрофильных активах является периодически появляющаяся необходимость в их перекалфикации и исключении из состава активов, и наоборот.

Проводя исследования в рамках информационно-событийного подхода к учету и отчетности, американский ученый Дж. Г. Сортер разделял учет и отчетность, которые, как он полагал, являются приоритетными, так как информация сама по себе представляет значительную ценность независимо от фактов, которые она освещает. Ценность информации определена возможностями, которые она раскрывает для принятия управленческих решений. Выводы Дж. Г. Сортера немаловажны, главным образом, для отражения информации о непрофильных активах, когда первичные документы (они же, по Сортеру, – исходные данные) на имущество есть, а актива в отчетности нет. В данном случае, пользуясь подходом Дж. Г. Сортера, необходимо поступать, отталкиваясь от сути принятого в отношении этого актива управленческого решения. Применительно к непрофильным активам, от которых не ожидают экономической выгоды, – не отражать их в отчетности с помощью создания резерва под их балансовую стоимость. И, напротив, применительно к непрофильным активам, от которых ожидается экономическая выгода, – формировать их объективную оценку и отражать в отчетности.

Таким образом, можно заключить, что предлагаемые методические рекомендации по учету непрофильных активов позволяют обеспечить качество учетно-аналитической информации о них.

Основателем применяемого в настоящий момент понятия существенности можно в той или иной мере считать О. Джонсона. В отчетности, по его мнению, отражаются наиболее значимые стороны хозяйственной ситуации, критические, с точки зрения руководства, которому необходимо иметь возможность выбирать нужные сведения и определять способы обработки и представления информации. Непрофильные активы следует подавать отдельной строкой в первом и втором разделах баланса, поскольку это даст возможность пользователю отчетности увидеть, какие активы относятся к основной деятельности и какова их стоимостная оценка. Техника такого отражения информации о непрофильных активах не является сложной, так как, во-первых, форма используемого в России бухгалтерского баланса носит рекомендательный характер, и, во-вторых, для этого можно задействовать предлагаемую в конце каждого раздела баланса строку "Прочие" либо внеоборотные, либо оборотные активы, раскрыв их состав в пояснительной записке.

В то же время, принимая решение о раздельном отражении в балансе информации о непрофильных активах, необходимо иметь в виду требование существенности. Несущественную информацию разумно попросту раскрывать в пояснительной записке. Существенной является та информация, отсутствие которой приведет пользователя отчетности к ошибочным управленческим решениям.

При раскрытии информации о непрофильных активах в пояснительной записке следует отражать следующие сведения:

- 1) общую информацию о непрофильных видах деятельности (период и причины их появления в балансе; оценка их первоначальной и остаточной стоимости; управленческие решения, принятые в отношении каждого из непрофильных активов в отчетном периоде, и др.;
- 2) состав и структуру непрофильных активов в отчетном периоде, сравнительную информацию по предыдущим периодам;
- 3) информацию о доходах и расходах, связанных с непрофильными активами;
- 4) информацию об убыточных непрофильных активах;
- 5) информацию о непрофильных активах, от которых ожидают экономическую выгоду в будущем;
- 6) информацию о непрофильных активах, от которых не ожидают экономической выгоды в будущем;
- 7) информацию о созданном резерве в динамике: сумма резерва на начало периода; начислено за период; использовано; остаток, включенный в прочие доходы на конец периода.

Использованные источники

1. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://base.garant.ru/10900200>.
2. ПБУ 6/01 "Учет основных средств" [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.otsenka.ru/ideas/files/file0012.pdf>.
3. Демидов Е. Вывод непрофильных подразделений / Е. Демидов // Консультант. – 2009. – № 11.
4. Михалев А. Налогообложение непрофильных активов / А. Михалев // Учет. Налоги. Право. – 2005. – № 45.
5. Семенихин В. В. Непрофильные активы банка: проблемы учета и налогообложения / В. В. Семенихин // Налогообложение, учет и отчетность в коммерческом банке. – 2010. – № 4.
6. Семенихин В. В. Непрофильные активы: налоговая оптимизация управления и реализации / В. В. Семенихин // Налогообложение, учет и отчетность в коммерческом банке. – 2011. – № 1.
7. Астраханцева Е. А. Особенности выделения непрофильных активов для цели финансового оздоровления неплатежеспособного предприятия / Е. А. Астраханцева, В. Л. Поздеев // Корпоративное управление и инновационное развитие экономики Севера. – 2011. – Вып. 1 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://koet.syktso.ru/vestnik/2011/2011-1/1/1.htm>.
8. Демидов Е. Е. Вывод непрофильных подразделений / Е. Е. Демидов // Консультант. – 2009. – № 11 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.cfin.ru/management/strategy/holdings/devest.shtml>.
9. Замятин И. Выделение непрофильных активов как инструмент реализации бизнес-стратегии / И. Замятин, О. Шевченко [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pacc.ru/analytics/theme1>.
10. Ребизова А. Л. Непрофильные активы как объект бухгалтерского учета / А. Л. Ребизова [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://revolution.allbest.ru/audit/00317757.html>.