

Обесценение основных средств: белорусская практика и опыт МСФО

Внедрение процедуры обесценения основных средств в практику бухгалтерского учета Республики Беларусь будет способствовать дальнейшей гармонизации отечественной учетной системы с МСФО и международным опытом, бухгалтерская (финансовая) отчетность сможет соответствовать требованиям МСФО, что является актуальным в условиях развития рыночной экономики в Беларуси и направленности курса страны на интеграцию в мировое экономическое сообщество.

С 1 января 2013 года в Беларуси вступило в действие постановление Минфина от 30.04.2012 № 26 «Об утверждении инструкции по бухгалтерскому учету основных средств и признании утратившими силу некоторых постановлений и отдельных структурных элементов постановлений Министерства финансов РБ по вопросам бухгалтерского учета» (далее – инструкция № 26).

Главой 3 инструкции № 26 определено, что организации вправе на основании решения руководителя отражать в бухучете на конец отчетного периода сумму обесценения основного средства, равную сумме превышения остаточной стоимости основного средства над его возмещаемой стоимостью, при наличии документального подтверждения признаков (их перечень содержится в инструкции № 26) и возможности достоверного определения суммы обесценения.

Принимая во внимание тот факт, что в настоящее время происходит постепенное сближение национального бухучета с МСФО и принятие инструкции № 26 является одним из шагов такого сближения, следует обратиться к нормам МСФО.

МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» все признаки обесценения подразделяет на внутренние и внешние.

Согласно МСФО (IAS) 36 при оценке наличия признаков возможного обесценения активов предприятие должно рассмотреть как минимум следующие признаки.

1. Внешние источники информации:

а) наличие наблюдаемых признаков того, что стоимость актива снизилась в течение периода

значительно больше, чем ожидалось с течением времени или при обычном использовании;

б) значительные изменения, имеющие неблагоприятные последствия для предприятия, произошли в течение периода или произойдут в ближайшем будущем в технических, рыночных, экономических или правовых условиях, в которых предприятие осуществляет деятельность, или на рынке, для которого предназначен актив;

в) рыночные процентные ставки или иные рыночные нормы прибыли на инвестиции повысились в течение периода, и данный рост, вероятно, будет иметь существенные неблагоприятные последствия для ставки дисконтирования, используемой при расчете ценности использования и возмещаемой стоимости актива;

г) балансовая стоимость чистых активов предприятия превышает его рыночную капитализацию.

2. Внутренние источники информации:

а) существуют признаки морального устаревания или физической порчи актива;

б) значительные изменения, имеющие неблагоприятные последствия для предприятия, произошли в течение периода или предположительно могут иметь место в ближайшем будущем в отношении интенсивности и способа использования (или предположительного использования) актива. Данные изменения включают простой актива, планы по прекращению или реструктуризации деятельности, к которой относится актив, планы по выбытию актива до ранее запланированной даты, а также реклассификация срока службы актива с неопределенного на определенный;

ТАБЛИЦА 1

Признаки обесценения основного средства в соответствии с инструкцией № 26	Документальное подтверждение признаков обесценения основного средства	
	Внешние источники информации	Внутренние источники информации
1) Значительное (более чем на 20%) уменьшение текущей рыночной стоимости основного средства	<p>Акты, заключения оценщиков; документально оформленные результаты исследований рынка основных средств, проводимые специализированными организациями (акты внешних маркетинговых исследований); другие аналогичные источники</p> <p>Документально оформленные результаты исследований рынка продукции (работ, услуг), производимой с помощью основного средства, проводимые специализированными организациями (акты внешних маркетинговых исследований);</p> <p>– свидетельствующие о существенном снижении спроса на данную продукцию (работы, услуги) и о высокой вероятности уменьшения объемов ее производства;</p> <p>– свидетельствующие о появлении на рынке основных средств, обладающих более высокой производительностью и обеспечивающих снижение затрат на производство продукции;</p> <p>официально опубликованные в средствах массовой информации:</p> <p>– изменения в законодательстве, вызывающие запрет или ограничение на использование основных средств определенного класса (не отвечающих нормам безопасности, охраны труда, экологическим требованиям и т. п.) или рост затрат по их эксплуатации;</p> <p>– решения государственных органов о реструктуризации организации, о переносе (сносе) основных средств организации в зоны, обладающие меньшим экономическим потенциалом;</p> <p>другие аналогичные источники</p>	<p>Документально оформленные результаты исследований рынка основных средств, проводимые внутренними подразделениями организации (акты внутренних маркетинговых исследований); другие аналогичные источники</p>
2) Существенные изменения в технологической, рыночной, экономической среде, в которой функционирует организация	<p>Данные, публикуемые в средствах массовой информации и содержащиеся в других источниках (договорах, рекламных документах и т. д.):</p> <p>– о рыночных процентных ставках на денежные средства (ставке рефинансирования, устанавливаемой Нацбанком РФ; процентным ставкам по долгосрочным кредитам и займам коммерческих банков, выдаваемым под приобретение или строительство объектов основных средств и т. д.), используемые при расчете ценности использования и возмещаемой стоимости основного средства;</p> <p>– о процентной ставке по финансовой аренде;</p> <p>– другие аналогичные источники</p>	
3) Увеличение рыночных процентных ставок		<p>Документально оформленное решение (план, приказ и т. п.):</p> <p>– о переводе основного средства в простой, на консервацию;</p> <p>– об уменьшении интенсивности использования основных средств в связи со снижением спроса на производимую с их помощью продукцию (работы, услуги) (приводящие к уменьшению сменности загрузки оборудования, к уменьшению объемов производства продукции);</p> <p>– об уменьшении срока использования объекта основных средств;</p> <p>– по выбытию основного средства ранее срока его полезного (нормативного) использования до момента, когда начинают выполняться все условия признания выбывающего основного средства в качестве предназначенного для реализации;</p> <p>другие аналогичные источники</p>
4) Существенное изменение способа использования основного средства		
5) Физическое повреждение основного средства	<p>Акты, заключения оценщиков (по результатам ДТП, стихийных бедствий, аварий, ненадлежащих условий использования и хранения и т. п.); другие аналогичные источники</p> <p>Документально оформленное предложение от контрагента:</p> <p>– о возможности взять основное средство в аренду по стоимости, сопоставимой с его текущей рыночной стоимостью;</p> <p>– о возможности приобретения основного средства по стоимости, сопоставимой с его текущей рыночной стоимостью, до момента, когда начинают выполняться все условия признания выбывающего основного средства в качестве предназначенного для реализации;</p> <p>другие источники, подтверждающие признаки морального устаревания или физической порчи основного средства</p>	<p>Дефектный акт, дефектная ведомость; другие аналогичные источники</p>
6) Иные признаки обесценения основного средства		<p>Продукция (работы, услуги), производимые с использованием основного средства, реализуются по цене ниже себестоимости, т. е. в убыток;</p> <p>другие источники, подтверждающие признаки морального устаревания или физической порчи основного средства</p>

в) из внутренней отчетности следует, что экономическая эффективность актива хуже или будет хуже, чем ожидалось.

Изучив инструкцию № 26, можно сделать вывод, что перечень признаков обесценения основных средств в ней разработан на основе признаков возможного обесценения активов в МСФО (IAS) 36.

Основываясь на сказанном, в таблице 1 автором проанализировано возможное документальное подтверждение признаков обесценения основного средства, состав которого, по мнению автора, может быть расширен исходя из технологических, экономических и рыночных факторов, оказывающих влияние на финансово-хозяйственную деятельность организации.

Как следует из вышеизложенных положений инструкции № 26, сумма обесценения определяется по формуле:

$$\text{Сумма обесценения} = \text{Остаточная стоимость} - \text{Возмещаемая стоимость} \quad (1)$$

Возмещаемая стоимость основного средства на конец отчетного года определяется как наибольшая из текущей рыночной стоимости основного средства за вычетом предполагаемых расходов, непосредственного связанных с его реализацией, и ценности использования основного средства.

Основываясь на приведенных положениях инструкции № 26, алгоритм обесценения основных средств можно представить в виде схемы (рис.).

РИС. АЛГОРИТМ ОБЕСЦЕНЕНИЯ ОСНОВНОГО СРЕДСТВА



Таким образом, из вышеприведенных формулы и схемы следует, что обесценение основного средства отражается в бухучете только

тогда, когда остаточная стоимость выше возмещаемой. Если имеет место обратная ситуация, в бухучете никакие записи не осуществляются.

Инструкция № 26 определяет, что остаточная стоимость – это разница между первоначальной (переоцененной) стоимостью основного средства и накопленными по нему за весь период эксплуатации суммами амортизации и обесценения. В соответствии с МСФО (IAS) 16 и МСФО (IAS) 36 термину «остаточная стоимость» в нормативно-правовых актах Беларуси в области бухучета соответствует термин «балансовая стоимость», так как именно по указанной стоимости основные средства отражаются в бухгалтерской (финансовой) отчетности. По состоянию на 01.01.2013 остаточная стоимость основного средства в Беларуси представляет собой разницу между первоначальной (переоцененной) стоимостью основного средства и накопленными по нему за весь период эксплуатации суммами амортизации, которая в отчетности за 2012 год отражается по строке 110 бухгалтерского баланса.

Рыночная стоимость основного средства, определяемая за вычетом предполагаемых расходов, непосредственно связанных с его реализацией, в соответствии с инструкцией № 26 представляет собой сумму денежных средств, которая была бы получена в случае реализации основного средства в текущих рыночных условиях. В МСФО (IAS) 16 и МСФО (IAS) 36 рыночной стоимости (в белорусской практике) соответствует понятие справедливой стоимости, под которой понимается сумма, которую можно выручить от продажи актива при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами, за вычетом затрат на выбытие. Она может быть определена на основании актов, заключений оценщиков, результатов исследований рынка основных средств, проводимых специализированными внешними организациями или внутренними подразделениями организации (актов маркетинговых исследований), и других аналогичных источников.

Ценностью использования основного средства согласно инструкции № 26 является приве-

денная (дисконтированная) стоимость будущих денежных потоков от использования основного средства и его выбытия по окончании срока полезного использования.

Инструкция № 26 устанавливает, что приведенная (дисконтированная) стоимость будущих денежных потоков от использования основного средства и его выбытия по окончании срока полезного использования определяется путем умножения ставки дисконтирования на сумму будущих денежных потоков от использования основного средства и его выбытия по окончании срока полезного использования. При этом будущие денежные потоки рассчитываются на период не более 5 лет. Ставка дисконтирования определяется исходя из текущих рыночных оценок временной стоимости денежных средств и рисков, характерных для основного средства. В качестве ставки дисконтирования может применяться ставка рефинансирования, устанавливаемая Нацбанком РФ.

МСФО (IAS) 16 также устанавливает, что планирование денежных потоков должно быть основано на разумных и обоснованных допущениях, последних бюджетах и прогнозах за максимальный период в пять лет, так как подробных, явных и надежных финансовых бюджетов и прогнозов в отношении потоков денежных средств в будущем за период, превышающий пять лет, обычно не существует. Руководство может использовать прогнозы потоков денежных средств, основанные на данных финансовых бюджетов и прогнозах за период, продолжительностью более пяти лет, если оно уверено, что эти прогнозы надежны, и может продемонстрировать свою способность точно спрогнозировать на основе прошлого опыта движение денежных средств за такой более длительный период.

Рассмотрим на примере методику расчета суммы обесценения основного средства.

Пример. Исходные данные: в организации имеется объект основных средств. Его первоначальная стоимость на отчетную дату составляет 10 000 000 руб., накопленная амортизация за весь период эксплуатации – 9 000 000 руб. Следовательно, остаточная стоимость на отчетную дату равна 1 000 000 руб.

Основное средство имеет признаки физического и морального износа. Организация обратилась в специализированное предприятие по оказанию услуг по оценке и переоценке имущества, которое выдало акт оценки, содержащий информацию о том, что рыночная стоимость оцениваемого основного средства составляет 800 000 руб. Стоимость услуг по оценке – 200 000 руб.

Предполагаемые расходы, непосредственно связанные с реализацией основного средства, равны 130 000 руб. (заработная плата рабочим за демонтаж с отчислениями от заработной платы).

Будущие чистые денежные потоки от использования основного средства и его выбытия по окончании срока полезного использования за следующие три года с отчетной даты составят: 1 год – 400 000 руб., 2 год – 350 000 руб., 3 год – 330 000 руб.

Ставка дисконтирования, равная ставке рефинансирования Нацбанка РФ, на отчетную дату составляет 32%.

Расчет суммы обесценения основного средства:

Шаг 1: определим приведенную (дисконтированную) стоимость будущих денежных потоков (PV – Present Value, т. е. настоящая, приведенная, дисконтированная стоимость). Она рассчитывается по формуле:

$$PV = \frac{FV}{(1+i)^n} \quad (2)$$

где FV – будущая стоимость;

i – процентная ставка в долях единицы;

n – число периодов начисления.

Выражение $1/(1+i)^n$ называется коэффициентом дисконтирования или фактором приведенной стоимости.

В рассматриваемом примере приведенная (дисконтированная) стоимость будущих денежных потоков от использования основного средства и его выбытия по окончании срока полезного использования (ДС) составит:

$$ДС = \frac{330000}{(1+0,32)^3} + \frac{350000}{(1+0,32)^2} + \frac{400000}{(1+0,32)} = 647383 \text{ (руб.)}$$

Шаг 2: рассчитаем рыночную стоимость основного средства, определяемую за вычетом предполагаемых расходов, непосредственно связанных с его реализацией (РС):

$$PC = 800\ 000 - 130\ 000 = 670\ 000 \text{ (руб.)}$$

Следует обратить внимание, что к предполагаемым расходам, непосредственно связанным с реализацией основного средства, относятся юридические затраты, гербовые сборы и другие аналогичные налоги (пошлины), возникающие в связи со сделкой реализации основного средства, расходы на удаление основного средства, а также прямые приростные расходы по приведению основного средства в состояние, необходимое для продажи.

Расходы на проведение независимой оценки активов (в примере – 200 000 руб.) согласно МСФО (IAS) 16 не являются затратами на продажу (так как оценка активов выполняется как требуемая стандартом обязательная процедура, но не в связи с выбытием активов) и не включается в расчет справедливой стоимости за вычетом затрат на реализацию.

Шаг 3: определим возмещаемую стоимость (ВС), равную наибольшей величине из текущей рыночной стоимости основного средства за вычетом предполагаемых расходов, непосредственно связанных с его реализацией, и ценности использования основного средства. По данным примера:

$$PC \text{ (670 000 руб.)} > DC \text{ (647 383 руб.)}$$

Следовательно:

$$BC = PC \text{ (670 000 руб.)}$$

Шаг 4: определим сумму обесценения основного средства (ОБ), сравним возмещаемую стоимость (ВС) с остаточной стоимостью (ОС) по формуле 1. По данным примера:

$$BC \text{ (670 000 руб.)} < OC \text{ (1000 000 руб.)}$$

Следовательно:

$$OB = OC - BC = 1000\ 000 - 670\ 000 = 330\ 000 \text{ (руб.)}$$

Принимая во внимание тот факт, что возмещаемая стоимость представляет собой максимальную оценку из двух стоимостей (рыночной стоимости и ценности использования основного средства), сперва необходимо определить какую-то одну из них, расчет которой требует меньше трудовых и денежных затрат и более достоверен. Если эта величина будет выше остаточной стоимости, то вторую стоимость определять не требуется, так как обесценение не производится (формула 1, рис.).

Если же в результате расчета остаточная стоимость будет больше указанной величины, то необходимо определять недостающую стоимость – соответственно либо рыночную стоимость, либо ценность использования основного средства (несмотря на отсутствие достоверных источников информации для этого).

При этом МСФО (IAS) 36 рекомендует: если невозможно определить справедливую стоимость за вычетом расходов на продажу ввиду

ТАБЛИЦА 2

Условия учета основного средства	Дополнительные данные	Сущность хозяйственной операции	Корреспондентские счета		Сумма, руб.
			Дебет	Кредит	
1. Основное средство до обесценения учитывалось по первоначальной стоимости	Основное средство ранее не переоценивалось	Отражается сумма обесценения основного средства	91	02 (субсчет «Обесценение»)	330 000
2. Основное средство до обесценения учитывалось по переоцененной стоимости	Данное основное средство подвергалось переоценке. Сумма добавочного фонда, накопленного в результате ранее проведенных переоценок данного основного средства, составила 200 000 руб.	Отражается сумма обесценения в пределах имеющегося остатка добавочного фонда по данному основному средству, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок	83	02 (субсчет «Обесценение»)	200 000
		Отражается оставшаяся сумма обесценения, не покрываемая за счет остатка добавочного фонда по данному основному средству, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок	91	02 (субсчет «Обесценение»)	130 000

ТАБЛИЦА 3

Условия учета основного средства	Дополнительные данные	Сущность хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
			Дебет	Кредит	
1. Основное средство до обесценения учитывалось по первоначальной стоимости	Основное средство ранее не переоценивалось	Отражается восстановление обесценения основного средства	02 (субсчет «Обесценение»)	91	330 000
2. Основное средство до обесценения учитывалось по переоцененной стоимости	Основное средство подвергалось переоценке. Сумма добавочного фонда, накопленного в результате ранее проведенных переоценок, составила 200 000 руб.	Отражается сумма восстановления обесценения основного средства, ранее отраженная на счете 91	02 (субсчет «Обесценение»)	91	130 000
		Отражается оставшаяся сумма восстановления обесценения, ранее отраженная на счете 83	02 (субсчет «Обесценение»)	83	200 000

отсутствия основы для надежной оценки суммы, которая может быть получена от продажи актива в результате сделки между независимыми, осведомленными сторонами, желающими заключить сделку, организация может использовать ценность использования актива в качестве его возмещаемой стоимости.

МСФО (IAS) 36 также определяет: когда отсутствуют основания для предположения, что ценность использования актива в существенной мере превышает его справедливую стоимость за вычетом расходов на реализацию, в качестве возмещаемой стоимости может быть использована справедливая стоимость актива за вычетом расходов на реализацию (без определения ценности использования актива).

Рассчитанная в вышеизложенном порядке сумма обесценения основного средства в соответствии с инструкцией № 26 может быть отражена в бухгалтерии с помощью различных записей в зависимости от ряда особенностей (по какой стоимости ранее учитывался объект, был ли по нему ранее сформирован добавочный фонд и др.). Варианты отражения суммы обесценения основного средства (по примеру она составила 330 000 руб.) согласно нормам инструкции № 26 приведены в таблице 2.

Таким образом, суммы обесценения основного средства накапливаются по кредиту отдельного субсчета к счету 02 «Амортизация основных средств», приводя к уменьшению остаточной стоимости основного средства до его возмещаемой стоимости. Такая методика отражения на счетах суммы обесценения

основного средства соответствует МСФО и мировому опыту.

В соответствии с инструкцией № 26, если признаки обесценения основного средства в отчетном периоде прекращают иметь место, то на основании решения руководителя организации в бухгалтерии на конец отчетного периода отражается сумма восстановления обесценения основного средства в пределах накопленной суммы обесценения по данному основному средству (таблица 3).

Важным является тот факт, что обесценение основных средств следует отличать от переоценки основных средств. Переоценка основных средств проводится по решению Правительства РФ, обесценение – по решению руководителя организации. Методики отражения в бухгалтерии результатов проведенной переоценки (дооценки, уценки) основных средств содержатся в п. 18 инструкции № 26.

При переоценке ранее обесцененного основного средства в соответствии с инструкцией № 26 изначально восстанавливается сумма обесценения основного средства бухгалтерскими записями, представленными в строке 2 таблицы 3. И далее результаты проведенной в отчетном периоде переоценки (дооценки, уценки) данного основного средства отражаются в бухгалтерии записями, представленными в п. 18 инструкции № 26.

ОЛЬГА ГОЛОВАЧ,
к.э.н, доцент БГЭУ