

УЧЕТ ОБЕСЦЕНЕНИЯ АКТИВОВ

Л.А. Попова, к.э.н., доцент,
профессиональный бухгалтер Республики Казахстан,
сертифицированный бухгалтер-практик (САР), Караганда, Кар ГТУ

На балансе всех предприятий числятся многие виды активов, в том числе основные средства, нематериальные активы и другие. В Республике Казахстан с 1.01.2008 года для всех субъектов (кроме банков и бюджетных организаций) действует единый Типовой план счетов бухгалтерского учета, утвержденный Приказом Министра финансов республики Казахстан от 23.05.2007 г. № 185. План счетов содержит новые счета, которых до сих пор не было: 2330 «Убыток от обесценения инвестиций в недвижимость», 2430 «Убыток от обесценения основных средств», 2630 «Убыток от обесценения разведочных и оценочных активов», 2720 «Обесценение гудвилла», 2750 «Убыток от обесценения прочих нематериальных активов». Как же определить, обесценился актив или нет? Какие признаки свидетельствуют об обесценении актива? Как отразить обесценение на счетах бухгалтерского учета? Можно ли восстанавливать убытки от обесценения в последующие периоды? Все перечисленные вопросы являются новыми для широкого круга бухгалтеров, поскольку вопросы обесценения активов никогда не поднимались в экономической литературе и не были отражены в ранее действовавших стандартах бухгалтерского учета, так называемых КСБУ.

Поскольку Казахстан организует учет на предприятиях по МСФО и НСФО, основу которых составляют требования МСФО, решать проблемы обесценения активов нужно согласно МСФО 36 «Обесценение активов».

МСФО № 36 применяется для учета обесценения всех активов, кроме:

- запасов (МСФО №2 «Запасы»);
- активов, возникающих из контрактов на строительство (МСФО № 11 «Договоры на строительство»);
- отложенных налоговых активов (МСФО №12 «Налоги на прибыль»);
- финансовых активов, включаемых в сферу применения МСФО № 39 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление

информации»;

- инвестиций в недвижимость, учитываемых по справедливой стоимости (МСФО № 40);

- биологических активов, учитываемых по справедливой стоимости (МСФО № 41 «Сельское хозяйство») и некоторым другим активам.

МСФО 36 применяется к активам, учитываемым по переоцененной стоимости в соответствии с другими стандартами, например, МСФО № 16 «Недвижимость, здания и оборудование», №38 «Нематериальные активы». Обесценение актива признается в случае, когда балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую сумму.

Возмещаемая сумма представляет наибольшее значение из чистой продажной цены актива и стоимости его использования.

Чистая продажная цена- это сумма, которая может быть получена от продажи актива при совершении операции между независимыми друг от друга, хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию сторонами, за вычетом затрат на выбытие актива.

Стоимость от использования – это дисконтированная стоимость расчетных будущих потоков денежных средств, ожидаемых от продолжающегося использования актива и от его выбытия в конце полезного срока использования.

МСФО № 36 требует, чтобы компания на каждую отчетную дату определяла, есть ли в наличии признаки, указывающие на возможное обесценение активов. При этом рассматриваются как внешние, так и внутренние признаки.

«Внешние источники информации:

(а) в течение периода рыночная стоимость актива уменьшилась более значительно, чем ожидалось бы в результате течения времени или нормального использования;

(б) значительные изменения, отрица-

тельно сказывающиеся на положении предприятия, произошли в течение периода или ожидаются в ближайшем будущем в технологических, рыночных, экономических или юридических условиях, в которых работает предприятие, или на рынке, для которого предназначен актив;

(в) рыночные процентные ставки или другие рыночные нормы прибыльности инвестиций увеличились в течение периода, и эти увеличения, вероятно, повлияют на ставку дисконтирования, которая используется для расчета стоимости от использования актива, и существенно уменьшают его возмещаемую сумму;

(г) чистая балансовая стоимость чистых активов отчитывающегося предприятия больше, чем его рыночная капитализация;

Внутренние источники информации:

(д) имеются доказательства устаревания или физического повреждения актива;

(е) существенные изменения в степени или способе использования актива в настоящем или будущем, отрицательно сказывающиеся на положении предприятия, произошли в течение периода или ожидаются в ближайшем будущем. Эти изменения включают планы прекращения или реструктуризации деятельности, которой принадлежит актив, или ликвидация актива до ранее назначенной даты;

(ж) внутренняя отчетность представляет свидетельство того, что текущие или будущие результаты использования актива хуже, чем предполагалось».

Ситуация 1.

1.01. 2000 года компания купила оборудование за 3 млн.тг для организации произ-

водства. Срок использования оборудования 15 лет, ликвидационная стоимость равна нулю. Амортизация начисляется по подобному оборудованию равномерным методом. В конце 2005 года правительство приняло закон, согласно которому компания вынуждена сократить свои производство и продажи. У компании есть покупатель, готовый купить это производство за 1700 тыс.тг. Затраты по выбытию оцениваются в 200 тыс.тг. Схема ожидаемого потока будущих денежных средств от использования оборудования (при сокращении производства) представлена ниже. Процентная ставка с учетом рисков- 10%. Фактор текущей стоимости при заданной ставке и текущая стоимость денежных потоков приведены там же. Обесценился ли актив на 31.12.05г.?

На 31.12.05г. необходимо определить балансовую стоимость оборудования. Для этого найдем накопленную амортизацию за 6 прошедших лет.

Годовая амортизация равномерным методом = $3000000 \text{ тг} : 15 \text{ лет} = 200000 \text{ тенге}$.

Амортизация на 31.12.05 $200000 \text{ тг} \times 6 \text{ лет} = 1200000 \text{ тг}$. Отсюда балансовая стоимость составляет $3000000 \text{ тг} - 1200000 \text{ тг} = 1800000 \text{ тг}$

Чистая продажная цена составляет $1700000 \text{ тг} - 200000 \text{ тг} = 1500000 \text{ тг}$

Стоимость использования 1613000 тг. Из последних двух величин наибольшее значение 1613000 тг, значит, эта величина будет возмещаемой суммой. Сумма обесценения рассчитывается путем сравнения возмещаемой суммы и балансовой стоимости актива. Обесценение составляет

$187000 \text{ тг} (1613000 \text{ тг} - 1800000 \text{ тг})$.

Годы	Будущий поток денежных средств, тыс.тенге	Фактор текущей стоимости при 10%	Текущая стоимость будущих денежных потоков, тыс.тенге
2006	253	0,909	230
2007	273	0,826	225
2008	290	0,751	218
2009	304	0,683	208
2010	313	0,621	194
2011	307	0,564	173
2012	289	0,513	148
2013	245	0,467	114
2014	184	0,424	78
2015	61	0,386	24
Итого	2519		1613

Дебет 7420 Расходы от обесценения активов	187000
Кредит 2430 Убыток от обесценения основных средств	187000

В случае если компания использует модель учета основных средств по переоцененной стоимости, то «убыток от обесценения по переоцененному активу признается в качестве расхода в отчете о прибылях и убытках. Однако убыток от обесценения по переоцененному активу признается непосредственно как уменьшение прироста стоимости от переоценки данного актива в той степени, в которой убыток от обесценения не превышает величину прироста стоимости от переоценки данного актива».

Признав убыток от обесценения актива, компания должна на каждую отчетную дату:

- определять есть ли в наличии признаки, указывающие на то, что убыток от обесценения, признанный в прошлые годы, возможно уменьшился. При этом компания должна рассматривать, как минимум, следующие показатели:

Внешние источники информации:

(а) рыночная стоимость актива значительно увеличилась в течение периода;

(б) значительные изменения в технологических, рыночных, экономических или юридических условиях, в которых работает предприятие, или в условиях рынка, для которого предназначен актив, имеющие положительный эффект для предприятия, произошли в течение периода или произойдут в ближайшем будущем;

(в) рыночные процентные ставки или другие рыночные нормы прибыльности инвестиций уменьшились в течение периода, и это уменьшение, вероятно, повлияет на ставку дисконтирования, которая используется для расчета стоимости от использования актива, и существенно увеличит его возмещаемую сумму;

Внутренние источники информации:

(г) значительные изменения в степени и способе использования или предполагаемого использования актива, имеющие положительный эффект для предприятия, произошли в течение периода или ожидаются в ближайшем будущем. Эти изменения включают капитальные затраты, понесенные в течение периода для усовершенствования или улучшения ак-

тива сверх его первоначально оцененной стандартной эффективности, или обязательство прекратить или реструктурировать деятельность, к которой этот актив принадлежит;

(д) наличие доказательства, полученного из внутренней отчетности, указывающего на то, что экономические показатели актива улучшились или улучшатся сверх ожидавшихся.

Если возмещаемая сумма превышает балансовую стоимость актива, то необходимо возмещение убытка. В случае, если компания использует модель учета по фактическим затратам, то сумма возмещения ограничивается разницей между балансовой стоимостью на текущую дату и балансовой стоимостью актива, которая была бы если бы, ранее не было признано обесценение актива.

Ситуация 2.

Компания владеет активом, который тестируется на предмет обесценения на 31.12.07 года. Балансовая стоимость актива на эту дату 600000 тг (первоначальная стоимость 800000тг минус накопленная амортизация 200000 тг). Полезный срок использования актива 8 лет, из которых 2 года уже прошли. Компания использует модель учета по фактическим затратам. На 31.12.07г. стоимость от использования актива составляет 540000 тг, а чистая продажная цена – 500000 тг. Поскольку стоимость от использования превышает чистую продажную цену, то стоимость от использования служит возмещаемой суммой. Возмещаемая сумма 540000 тг меньше, чем балансовая стоимость актива 600000тг, значит, актив обесценился на 60000тг.

Дебет 7420 Расходы от обесценения активов	60000
Кредит 2430 Убыток от обесценения основных средств	60000

Допустим, что возмещаемая сумма актива на 31.12.08г. составляет – 520000 тг. Балансовая стоимость актива на эту дату составляла бы в случае если бы не было признано обесценение – 500000 (600000 минус 100000 годовой амортизации равномерным методом начисленной). Поэтому 500000 тг составляет максимальную сумму, которая может быть признана в балансе на 31.12.08г.. Балансовая стоимость на 31.12.08г. до проведения корректировок со-

ставляет	450000 тг (540000-90000).
Фактическая балансовая стоимость на 31.12.07г.	540000
Расходы по амортизации за 2008 год, основанные на вышеуказанной сумме	90000
Балансовая стоимость на 31.12.2008 года	450000
Балансовая стоимость, если бы ранее не было признано обесценение	500000
Восстановление убытка от обесценения	50000
Дебет 2430 Убыток от обесценения основных средств	50000
Кредит 6240 Доходы от восстановления убытка от обесценения	50000

В случае если компания использует модель по переоцененной стоимости, то возвращение убытка от обесценения по переоцененному активу учитывается следующим образом. Сумма убытка от обесценения, учтенная ранее по дебету счета 7220, признается как доход по кредиту счета 6240, а сумма превышения относится на кредит 5420 «Резерв на переоценку основных средств».

При невозможности оценить возмещаемую сумму отдельного актива оценивается возмещаемая сумма генерирующей единицы, к которой принадлежит данный актив. Возмещаемая сумма актива не может быть определена, если:

- стоимость от использования актива не может быть оценена как близкая по значению к его справедливой стоимости за минусом расходов на продажу;
- актив не генерирует притоки денежных средств, которые не зависят от притоков денежных средств, создаваемых другими активами.

В таких случаях стоимость от использования и, соответственно, возмещаемая сумма, могут быть определены только для генериру-

ющей единицы, к которой принадлежит данный актив.

Генерирующая единица – это наименьшая определяемая группа активов, создающая притоки денежных средств, независимые от притоков денежных средств от других активов. Желательно, чтобы генерирующие единицы формировались на длительные сроки и не изменялись от одного отчетного периода к другому без достаточно веских оснований. Обязательства, как правило, не должны учитываться при определении балансовой стоимости генерирующей единицы.

Часть активов, участвующих в создании денежных потоков данной генерирующей единицы, не могут быть в нее включены, так как их стоимость трудно на разумной основе распределить и отнести к какой-либо генерирующей единице, например, гудвилл, корпоративные активы (здание офиса).

Ситуация 3.

30.11.08 года компания проанализировала гудвилл в размере 80 млн.тг, возникший при объединении с компанией «Алтын», на его возможное обесценение. Чистые активы «Алтын» были объединены в 3 генерирующие единицы (ГЕ) и рассчитана балансовая стоимость каждой ГЕ (млн.тг).

Разумно распределить гудвилл между генерирующими единицами не возможно, но все остальные чистые активы «Алтын» были распределены в соответствии с приведенной таблицей. Патенты «Алтын» не имеют рыночной стоимости, но рыночная стоимость всех остальных текущих активов больше их балансовой стоимости. Возмещаемая сумма «Алтын» как единой генерирующей единицы на 30.11.08 года составила 205 млн. тг.

Анализ генерирующих единиц показывает, что убыток от обесценения возник только в ГЕ А, так как балансовая стоимость ГЕ А больше стоимости от использования (85-72)=13 млн. тенге. Этот убыток должен рас-

	ГЕ А	ГЕ Б	ГЕ В
Патенты	5	-	-
Основные средства	60	30	40
Чистые текущие активы	20	25	20
Итого	85	55	60
Стоимость от использования	72	68	65

пределиться за счет:

- любого актива, у которого произошло снижение стоимости. Но у нас такого нет;
- гудвилла данного центра, такого тоже нет;
- других активов центра на пропорциональной основе. В данном случае другими активами считаются патенты (5 млн.тг), основные средства (60 млн.тг) и чистые текущие активы (20 млн.тг).

Чистые текущие активы не подлежат списанию, так как ни один текущий актив не имеет рыночной стоимости ниже своей балансовой стоимости. Значит:

$$\begin{aligned} &\text{на патенты } 13000000 \times 5/65 = 1000000 \\ &\text{на основные средства } 13000000 \times 60/65 \\ &= 12000000 \end{aligned}$$

Так как гудвилл при консолидации не может быть распределен на отдельные генерирующие единицы, тестирование на обесценение должно происходить следующим образом.

Сначала необходимо провести анализ отдельных генерирующих единиц. Мы видим, что стоимость активов в ГЕ А ниже. После того как учтен данный убыток от обесценения, промежуточная балансовая стоимость чистых активов «Алтын», включая гудвилл, выглядит так (млн.тг):

Гудвилл	80
ГЕ А	72
ГЕ Б	55
ГЕ В	60
ИТОГО	267

Так как стоимость от использования всего бизнеса 205 млн.тенге, то дополнительный убыток от обесценения 62 млн.тенге (267-205). Этот убыток в первую очередь относится на гудвилл и балансовая стоимость гудвилла становится равной 18 млн.тенге (80-62).

Дебет 7420 Расходы от обесценения активов	18000000
Кредит 2720 Обесценение гудвилла	18000000

Убыток от обесценения гудвилла не восстанавливается, если только:

- убыток от обесценения не был вызван чрезвычайным событием, которое не должно повториться;
- последующие внешние события вос-

становили эффект от подобного события.

Рассмотрим еще одну ситуацию.

Ситуация 4.

Компания «Балык» приобрела небольшую компанию «Золотая рыбка», занимающуюся ловлей и переработкой рыбы, за 2 млн.тенге. Затраты на приобретение были распределены следующим образом (тенге):

Гудвилл	240000
Квоты на вылов рыбы	400000
Рыбачьи лодки (2 шт. одинаковой стоимостью)	1000000
Прочее рыболовецкое оборудование	100000
Оборудование по переработке рыбы	200000
Чистые текущие активы	60000
ИТОГО	2000000

Вскоре после приобретения одна из лодок затонула во время шторма, и это уменьшило возможность лова в 2 раза. Из-за этого снижения потенциала вылова ценность от использования рыболовецкого бизнеса оценивается теперь только в 1200000 тенге. Имеющиеся квоты на вылов рыбы теперь дают больше потенциального объема вылова, чем это возможно с одной лодкой. Заменить лодку не представляется возможным, так как она была изношена, и на рынке нет подобных лодок. В то же время квоты на вылов рыбы пользуются большим спросом, и их можно продать за 600000 тг. Компании «Балык» предложили продать оборудование по переработке рыбы за 250000 тг. Чистые оборотные активы представляют собой дебиторскую и кредиторскую задолженности. Наша задача рассчитать суммы для включения в консолидированную финансовую отчетность компании «Балык» в отношении активов компании «Золотая рыбка» после отражения убытка от обесценения.

Убытки от обесценения в размере 800000 тг (2000000-1200000) в первую очередь распределяются на очевидно обесценившиеся активы (500000 на лодки, так как одна была утрачена), затем на гудвилл (поскольку считается, что это актив с субъективной стоимостью), а затем на оставшиеся активы пропорционально балансовой стоимости. Однако списание стоимости каких-либо активов не должно приводить к тому, что их стоимость окажется ниже их чистой цены продажи. Таким образом, в данном случае квоты и обо-

Активы	Балансовая стоимость, тыс.тг	Обесценение, тыс.тг	Новая стоимость, тыс.тг
Гудвилл	240000	(240000)	-
Квоты на вылов рыбы	400000	Не обесценены	400000
Лодки	1000000	(550000)	450000
Прочее рыболовецкое оборудование	100000	(10000)	90000
Оборудование по переработке рыбы	200000	Не обесценено	200000
Чистые текущие активы	60000	Не обесценены	60000
ИТОГО	2000000	(800000)	1200000

рудование по переработке рыбы не обесцениваются, поскольку чистые текущие активы состоят из дебиторской и кредиторской задолженности (монетарных активов), они не подлежат обесценению. При использовании данного принципа сумма списания оставшихся активов составляет 600000 тг (500000- лодка, 100000 тг- прочее рыболовецкое оборудование), оставшиеся убытки от обесценения составляют 60000 тг (800000-500000-240000), что соответствует списанию в размере 10%

(50000- по лодке и 10000- по прочему рыболовецкому оборудованию). Отражение обесценения активов не предполагает переоценки активов, цена продажи которых выше, чем их балансовая стоимость, до более высокой стоимости.

Как показывают расчеты, процедура тестирования весьма трудоемка, и каждый бухгалтер должен проникнуться данными проблемами, чтобы легко решать задачи, стоящие перед ним в свете действующих МСФО.

Литература:

1. МСФО № 36 «Обесценение активов»/Международные стандарты финансовой отчетности 2006.-Алматы: ИД «БИКО»,2008.-512 с.
2. Методические рекомендации по применению МСФО № 36 «Обесценение активов»/Методические рекомендации по применению международных стандартов финансовой отчетности и бухгалтерского учета. - Алматы: Юрист,2007.- Книга 2.- 220с.
3. Александер,Дэвид. Международные стандарты финансовой отчетности: от теории к практике / Дэвид Александер, Анне Бриттон, Энн Йориссен; пер. с англ.[В.И. Бабкин, Т.В. Седова].-М.: Вершина,2005.-888 с.

УДК 336.4

МЕТОДОЛОГИЯ ФОРМИРОВАНИЯ ОТЧЕТА О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ

О.В. Мухарицын, магистр, старший преподаватель
кафедры бухгалтерского учета и аудита Карагандинского экономического
университета Казпотребсоюза,
сертифицированный бухгалтер-практик (САР)

Финансовая отчетность – это совокупность документов, показатели которых характеризуют финансовое положение, результаты деятельности и изменения в финансовом положении индивидуального предпринимателя

или организации и обеспечивают заинтересованных пользователей информацией для принятия решений.

Информацию о результатах деятельности несет в себе отчет о прибылях и убытках.