

УДК 657

К ВОПРОСУ ОБ УЧЕТЕ ОБЕСЦЕНЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Воронцова Е. А.

к.э.н., доцент,

Петрозаводский государственный университет,

Петрозаводск, Россия

Яценко К. Ю.

студентка,

Петрозаводский государственный университет,

Петрозаводск, Россия

Аннотация

Проверка активов на обесценение и отражение обесценения в учете – одна из относительно новых задач для бухгалтеров. В статье рассматривается алгоритм учета обесценения основных средств, указывается на трудоемкость и сложность процесса, и ключевое значение профессионального суждения бухгалтера. По мнению авторов, основная причина проблем в учете обесценения основных средств, заключается в необходимости применять МСФО (IAS) 36, текст которого не адаптирован ни по форме, ни содержанию. Кроме того, стандарт не всегда предусматривает использование критерия существенности при отражении обесценения в учете. Решением видится утверждение федерального стандарта бухгалтерского учета «Обесценение активов», учитывающего особенности отечественной нормативно-правовой базы и сложившейся практики учета в российских организациях.

Ключевые слова: проверка на обесценение, балансовая стоимость, возмещаемая стоимость, ценность использования, профессиональное суждение бухгалтера.

ON THE ISSUE OF ACCOUNTING FOR IMPAIRMENT OF FIXED ASSETS

Vorontsova E.A.

PhD, Associate Professor,

Petrozavodsk State University,

Petrozavodsk, Russia

Yatsenko K. U.

student,

Petrozavodsk State University,

Petrozavodsk, Russia

Abstract

Testing assets for impairment and accounting for impairment is one of the relatively new tasks for accountants. The article discusses the algorithm for accounting for the impairment of fixed assets, points out the labor intensity and complexity of the process, and the key importance of the accountant's professional judgement. According to the authors, the main reason for the problems in accounting for the impairment of fixed assets is the need to apply IAS 36, the text of which has not been adapted either in the form or the content. In addition, the standard does not always provide for the use of materiality criteria in accounting for impairment. The solution seems to be the following: the approval of the federal accounting standard "Impairment of Assets," which takes into account the peculiarities of the domestic regulatory framework and established accounting practices in Russian organizations.

Keywords: impairment testing, book value, recoverable amount, value in use, accountant's professional judgement

Начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2022 год, организациями в обязательном порядке применяется ФСБУ 6/2020 "Основные средства". Данный документ внес существенные изменения в учет основных средств, например:

- лимит стоимости для основных средств устанавливается организацией самостоятельно в учетной политике;
- введено понятие «инвестиционная недвижимость»;
- изменены даты начала / окончания начисления амортизации;
- количество способов начисления амортизации сократилось до трех;

- появилось понятие «элементы амортизации»;
- в учете применяются новые виды стоимости основных средств: ликвидационная, справедливая, переоцененная, балансовая и т.д.

Любые нововведения, как правило, в той или иной степени создают проблемы на первоначальном этапе применения. Сложнее всего освоить кардинально новые подходы, особенно, если отсутствуют подробные инструкции, комментарии, как необходимо действовать, и главным основанием для принятия решений становится профессиональное суждение бухгалтера.

Рассмотрим одно из подобных изменений, которое произошло в учете основных средств, а именно, необходимость проверять активы на обесценение и вести учет обесценения.

Заметим, что вопросы учета обесценения основных средств рассматривалась отечественными специалистами и до принятия ФСБУ 6/2020 [1, 2, 8, 9, 10]. Это было актуально для организаций, ведущих учет на основе МСФО, при этом авторами анализировался Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 "Обесценение активов". В публикациях данного периода не часто отмечается сложность рассматриваемых процессов. Вероятно, это связано с тем, что учет по МСФО вели крупнейшие компании, имеющие соответствующий штат высококвалифицированных бухгалтеров. Однако с введением в действие ФСБУ 6/2020 учет обесценения основных средств стал обязательным для всех организаций за исключением имеющих право на упрощенное ведение бухгалтерского учета. Таким образом, бухгалтерское сообщество столкнулось с новой, сложно определяемой категорией. Рассмотрим, какие именно проблемы могут возникнуть в процессе учета обесценения основных средств.

В соответствии с п. 25 ФСБУ 6/2020 основные средства отражаются в бухгалтерском балансе по балансовой стоимости, которая представляет собой их первоначальную стоимость, уменьшенную на суммы накопленной амортизации и обесценения. Таким образом, оценка обесценения необходима

Вектор экономики | www.vectoreconomy.ru | СМИ Эл № ФС 77-66790, ISSN 2500-3666

для достоверного отражения активов в отчетности и представления об имущественном и финансовом положении организации.

Вследствие различных причин активы могут обесцениваться. Обязанность по проведению проверки активов на обесценение предусмотрена как российскими стандартами по бухгалтерскому учету, так и МСФО. ФСБУ 6/2020 обязывает проверять основные средства на обесценение, и, если оно есть, фиксировать обесценение в бухгалтерском учете. Здесь возникает главный вопрос – что такое обесценение, как и когда его определять. В этой части ФСБУ 6/2020 ссылается на Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 "Обесценение активов".

Из п.1 МСФО (IAS) 36 следует, что обесценение — это ситуация, когда балансовая стоимость актива превышает возмещаемую сумму, которую можно получить при его использовании или продаже. Заметим, в Российской Федерации действует ФСБУ для организаций государственного сектора «Обесценение активов», в п.5 которого прямо дано иное определение. Здесь обесценение рассматривается как «снижение стоимости актива, превышающее плановое (нормальное) снижение его стоимости в связи с владением (использованием) таким активом (нормальным физическим и (или) моральным износом), связанное со снижением ценности актива» [7]. В связи с выделением в отдельную группу стандартов для организаций государственного сектора, видится неверным попытку применения некоторыми авторами [11] отдельных положений в отношении организаций, не относящихся к данному сектору. В связи с этим в данной статье мы не будем далее обращаться к указанному документу, хотя нужно отметить его определенную адаптированность, понятность и лаконичность по сравнению с текстом МСФО (IAS) 36.

На наш взгляд, главная проблема в учете обесценения основных средств, заключается в прямой ссылке на МСФО (IAS) 36, без адаптации текста по форме и содержанию. Стандарт представляет собой весьма объемный документ, содержащий в себе специфические категории, определение которых Вектор экономики | www.vectoreconomy.ru | СМИ Эл № ФС 77-66790, ISSN 2500-3666

базируется на профессиональном суждении бухгалтера и зачастую требует привлечения экспертов (оценщиков, аналитиков и т.п.). К таким категориям можно отнести определение единицы, генерирующей денежные средства, возмещаемой суммы, выбор ставки дисконтирования и т.д. Сложно представить, как единственный бухгалтер в организации, где есть основные средства, сможет полноценно вести учет в соответствии с данным стандартом. Заметим, что основные средства проверяются на обесценение только в бухгалтерском учете, в налоговом учете данный подход не используется, т.е. возникают еще и разницы, которые тоже нужно учитывать.

Рассмотрим подробнее порядок проверки основных средств на обесценение и отражение убытка от обесценения в бухгалтерском учете.

Проверку на обесценение нужно проводить на конец каждого отчетного периода, это следует из норм ФСБУ 6/2020 и п. 9 МСФО (IAS) 36. Порядок действий можно представить следующим образом:

1. Проверка наличия признаков обесценения.

Признаки представлены в п.12-14 МСФО (IAS) 36, при этом перечень является открытым, в связи с чем есть вероятность расхождения во мнениях относительно наличия такого рода признаков, например, со стороны организации и аудиторов.

2. При наличии признаков обесценения определяется возмещаемая сумма.

Возмещаемая сумма – это большая из двух величин:

- А) справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие;
- Б) ценность использования.

При этом не всегда требуется определять обе величины. Если один из данных показателей превосходит балансовую стоимость актива, актив не обесценен, что исключает необходимость в оценке другого показателя (п. 19 МСФО (IAS) 36).

Заметим, что в некоторых случаях невозможно определить возмещаемую стоимость отдельного основного средства, тогда показатель будет рассчитываться для генерирующей единицы (наименьшей идентифицируемой группы активов, которая генерирует денежные притоки, в значительной степени независимые от денежных притоков от других активов или групп активов [4]), что ставит новую задачу перед бухгалтером – определить и обосновать соответствующую группу.

Справедливая стоимость устанавливается в соответствии с МСФО (IFRS) 13 "Оценка справедливой стоимости" и, также как затраты на выбытие, по сути является результатом профессионального суждения бухгалтера или иного специалиста.

Ценность использования определяется приведенной стоимостью будущих денежных потоков, для чего требуется спрогнозировать будущие притоки и оттоки, связанные с продолжением использования актива и его последующим выбытием, и выбрать ставку дисконтирования.

Как мы видим, на данном этапе возможность в расхождении оценок у разных специалистов также высока.

3. Если возмещаемая стоимость больше балансовой, обесценения нет. Если возмещаемая стоимость меньше балансовой, то балансовую стоимость необходимо уменьшить на сумму разницы, которая представляет собой убыток от обесценения.

Убыток от обесценения отражается в бухгалтерском учете по-разному в зависимости от того ведется учет по первоначальной или по переоцененной стоимости. Таким образом, даже проведение переоценки не освобождает организацию от необходимости проверки активов на обесценение, за исключением инвестиционной недвижимости, оцениваемой по справедливой стоимости.

Сумма убытка отражается на отдельном субсчете счета 02 проводкой: Д91/2 К02/2.

Если основное средство отражается в учете по переоцененной стоимости и сформирован добавочный капитал, то убыток от обесценения уменьшает сумму дооценки: Д83 К02/2

В соответствии с п. 63 МСФО (IAS) 36 после признания убытка от обесценения амортизационные отчисления в отношении актива корректируются в будущих периодах для того, чтобы распределить пересмотренную балансовую стоимость актива, за вычетом его ликвидационной стоимости (при наличии таковой), на регулярной основе в течение оставшегося срока его полезного использования.

4. Если был определен убыток от обесценения, то в дальнейшем на конец каждого отчетного периода организация проверяет наличие признаков того, что убыток от обесценения больше не существует или уменьшился. Примеры признаков приведены в п. 111 МСФО (IAS) 36. При наличии любого подобного признака оценивается возмещаемая сумма актива и восстанавливается убыток от обесценения: Д02/2 К91/1. При этом новая балансовая стоимость не может превышать ту, которая была бы у актива при отсутствии обесценения (за вычетом амортизации).

Подведем итоги. Проверка активов на обесценение и отражение обесценения в учете – одна из относительно новых задач для бухгалтеров. Главная цель этих действий – формирование и представление в бухгалтерской отчетности достоверной информации об имущественном и финансовом положении организации с учетом возможного снижения стоимости ее активов, т.е. реализация принципа осмотрительности. Однако на практике учет обесценения активов, в частности основных средств, является крайне трудоемким, что в свою очередь противоречит принципу рациональности в учете, тем более что в МСФО (IAS) 36 не всегда упоминается критерий существенности при описании порядка определения обесценения. На наш взгляд, практика учета обесценения активов могла бы быть более распространенной, как того требует законодательство, а показатели Вектор экономики | www.vectoreconomy.ru | СМИ Эл № ФС 77-66790, ISSN 2500-3666

прозрачными, если бы был принят федеральный стандарт бухгалтерского учета «Обесценение активов», учитывающий особенности отечественной нормативно-правовой базы и сложившейся практики учета в российских организациях, вместо требования использовать порядок, предусмотренный МСФО (IAS) 36.

Библиографический список:

1. Бунина А. Ю. Обесценение основных средств: учет и отчетность / А. Ю. Бунина, Т. Н. Павлюченко // Modern Science. – 2020. – № 3-1. – С. 59-63. – [Электронный ресурс] – Режим доступа – URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=42553274> (Дата обращения: 21.08.2024)
2. Кеворкова Ж. А. Методика проверки внеоборотных активов на обесценение в соответствии с МСФО 36 "Обесценение активов" / Ж. А. Кеворкова, Г. Н. Мамаева // Аудиторские ведомости. – 2015. - № 11. – С. 29-41 – [Электронный ресурс] – Режим доступа – URL: <https://elibrary.ru/contents.asp?id=34183854> (Дата обращения: 19.08.2024)
3. Кузнецова И. М. Обесценение основных средств и его учет / И. М. Кузнецова // Тенденции развития науки и образования. – 2023. - № 98-5. – С. 194-196. – [Электронный ресурс] – Режим доступа – URL: https://www.elibrary.ru/download/elibrary_54173852_38370492.pdf (Дата обращения: 19.08.2024)
4. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 "Обесценение активов" (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 14.12.2020) // СПС КонсультантПлюс [Электронный ресурс] – Режим доступа – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193674/2166900eb75e7c1d512005862f670e981c713e82/ (Дата обращения 14.08.2024)

5. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 "Оценка справедливой стоимости" (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 11.07.2016) — Текст : электронный // КонсультантПлюс : [сайт]. — URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193740/ (Дата обращения: 15.08.2024).
6. Приказ Минфина России от 17.09.2020 № 204н «Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» (Зарегистрировано в Минюсте России 15.10.2020 № 60399) // СПС КонсультантПлюс [Электронный ресурс] – Режим доступа – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/ (Дата обращения 16.08.2024)
7. Приказ Минфина России от 31 декабря 2016 г. N 259н "Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора "Обесценение активов" // Система Гарант [Электронный ресурс] – Режим доступа – URL: <https://demo.garant.ru/#/document/71586638> (Дата обращения 21.08.2024)
8. Сапрыкина О. А. Вопросы переоценки и обесценения основных средств по РСБУ И МСФО / О. А. Сапрыкина // Актуальные вопросы экономических наук. – 2009. – № 4-2. – С. 149-154. – [Электронный ресурс] – Режим доступа – URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=21174845> (Дата обращения 20.08.2024)
9. Устич Д. П. Определение возможного обесценения основных средств крупных компаний и холдингов / Д. П. Устич, А. В. Тетянец // Экономика железных дорог. – 2018. – № 5. – С. 28-33. – [Электронный ресурс] – Режим доступа – URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=34882006> (Дата обращения: 19.08.2024)

10. Шкамарда К. А. Амортизация и обесценение основных средств в соответствии с РСБУ И МСФО / К. А. Шкамарда // Инновационная наука. – 2017. - № 12. – С. 129-133 – [Электронный ресурс] – Режим доступа – URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=32269533> (Дата обращения: 19.08.2024)
11. Якушина О. Обесценение основных средств: правила, учет, примеры / О. Якушина // КонтурЭкстерн. Журнал. – 2024. – 18 апреля. – [Электронный ресурс] – Режим доступа – URL: https://www.kontur-extern.ru/info/25552-obescenenie_osnovnykh_sredstv_pravila_uchet_primery (Дата обращения: 21.08.2024)

Оригинальность 84%