

Методологические проблемы учёта обесценения основных средств

О. В. Рураⁱ

В условиях финансового кризиса, нестабильной политической и экономической ситуации фактическая себестоимость основных средств не всегда отражает их реальную стоимость. Процедурой финансового учета, которая проводится на дату составления отчетности и призвана обеспечить отражение обесценения стоимости основных средств на дату баланса, является уменьшение (восстановление) полезности. Основными проблемами, связанными с ее применением в Украине являются: расчет суммы ожидаемого возмещения; выбор ставки дисконтирования; распределение суммы обесценения между активами группы, генерирующей денежные потоки. Сама процедура тестирования активов на предмет обесценения сложна, требует больших трудозатрат и специальных знаний. Многие показатели базируются на субъективных оценках и профессиональном суждении, что может привести к ошибкам и злоупотреблениям с отчетностью. Преодоление данных проблем должно основываться на комплексном решении задач организационного, методологического и методического характера.

Ключевые слова: уменьшение полезности, основные средства, сумма ожидаемого возмещения, справедливая стоимость, чистая стоимость реализации, стоимость при использовании.

УДК 657

JEL коды: M41

Введение. В бухгалтерском учете хозяйственные ресурсы (активы) и их источники отражаются в денежной оценке. Оценка различных объектов учета определяется в соответствующих стандартах учета. Для каждого вида активов, как правило, выделяют ряд ситуаций, в которых осуществляется их оценка: при приобретении (признании); при выбытии; на дату баланса.

Общий принцип оценки всех активов – это их оценка по фактической себестоимости. В то же время в условиях финансового кризиса, нестабильной политической и экономической ситуации фактическая себестоимость не всегда отражает реальную стоимость активов. Эксперты отмечают, что начиная с 2008 года, обесценивание стоимости основных средств, гудвилла и прочих активов наблюдается во всех секторах экономики. Так, согласно данных финансовой отчетности 93 российских компаний за 2008 год, 71% из них признали обесценение активов. Общая сумма обесценения активов предприятий металлургии, горнодобывающей отрасли, электроэнергетики, нефтегазового сектора составила 464 млрд рублей [1]. Подобная ситуация характерна и для предприятий Украины. Участники исследования, проводимого аудиторской компанией Ernst & Young «Совершенствование учёта обесценивания: ключ к повышению степени доверия заинтересованных сторон», в рамках которого было опрошено 170 пользователей финансовой отчетности в 32 странах прогнозируют, что обесценивание активов в недвижимости, банковской сфере, на рынках капитала и в автомобильной отрасли продолжится до 2012 года. Эксперты также отмечают, что наибольшим рискам обесценивания подлежат необоротные материальные активы.

ⁱ Рура Ольга Викторовна, кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры учета и аудита Севастопольского национального технического университета.

© О. В. Рура, 2013



В таких условиях возрастают требования кредиторов, инвесторов и руководителей компаний к надежности и адекватности информации о стоимости основных средств, как ключевых активов субъектов хозяйственной деятельности, в финансовой отчетности. Как обеспечить соблюдение принципов реальности и объективности оценки материальных активов на предприятии? Какие операции в бухгалтерском учете необходимо выполнить для этого? Это важнейшие вопросы, которые требуют своего решения, и в условиях экономической нестабильности приобретают особую актуальность.

Постановка проблемы. Процедурой финансового учета, которая проводится на дату отчетности и призвана обеспечить отражение обесценение стоимости основных средств на дату баланса, является уменьшение (восстановление) полезности. Теоретические аспекты и практические примеры расчета уменьшения (восстановления) полезности активов рассматривали в своих работах Павлюк И. [2], Зубилевич С. [3], Васина А. А. [4], Горячева И. В. [5], Прокопенко В. [6], Чалый И. [7] и др. Однако, несмотря на большое количество публикаций по данной теме, многие моменты методики остаются до конца не разработанными, и при применении данной процедуры на практике возникают проблемы. Основными из них, по мнению Зубилевич С., являются сложность оценки чистой стоимости продажи активов и их внутренней стоимости использования. Чалый И. отмечает о неоднозначности подходов к выбору ставки дисконтирования и определения рыночной стоимости тестируемых активов. Методика распределения потерь от обесценения между активами группы, генерирующей денежные потоки, описана и в национальных, и в международных стандартах учета поверхностно.

Цель исследования. Целью статьи является выявление и характеристика основных проблем, связанных с проведением и отражением в учете операций по уменьшению (восстановлению) полезности основных средств, формирование возможных подходов к их решению на основе положений национальных и международных стандартов учета.

Результаты исследования. Методологические основы формирования в бухгалтерском учете информации об уменьшении полезности активов и ее раскрытии в финансовой отчетности определяет П(С)БУ 28 «Уменьшение полезности активов» [8]. Так в национальных стандартах был интерпретирован используемый в МСФО для характеристики данного явления термин *impairment*. Многие специалисты считают перевод данного понятия не совсем удачным, и в профессиональной литературе часто используется другой вариант перевода – обесценение [7].

В отличие от национального стандарта Международный стандарт бухгалтерского учета 36 «Обесценение активов» [9], лежащий в его основе, более развернуто раскрывает порядок проведения уменьшения полезности активов и содержит больше пояснений и примеров. Но и он не отвечает на все вопросы, которые возникают при применении данной процедуры на практике.

Создание специального стандарта, регламентирующего процедуру уменьшения полезности, аудиторы связывают с постепенным изменением базы бухгалтерской оценки – с переходом от приоритета исторической стоимости к справедливой стоимости [7]. Так как амортизация основных средств часто не обеспечивает отражения реальной их стоимости в финансовой отчетности, возникает необходимость периодической корректировки этой стоимости. Ежегодная проверка активов на обесценение – обязательная процедура согласно и национальным, и международным стандартам учета.

Алгоритм проведения процедуры уменьшения полезности основных средств состоит из этапов представленных на рис. 1. На первом шаге на дату годового баланса проводится идентификация активов, полезность которых может уменьшиться. Для этого выявляются возможные признаки обесценения основных средств.

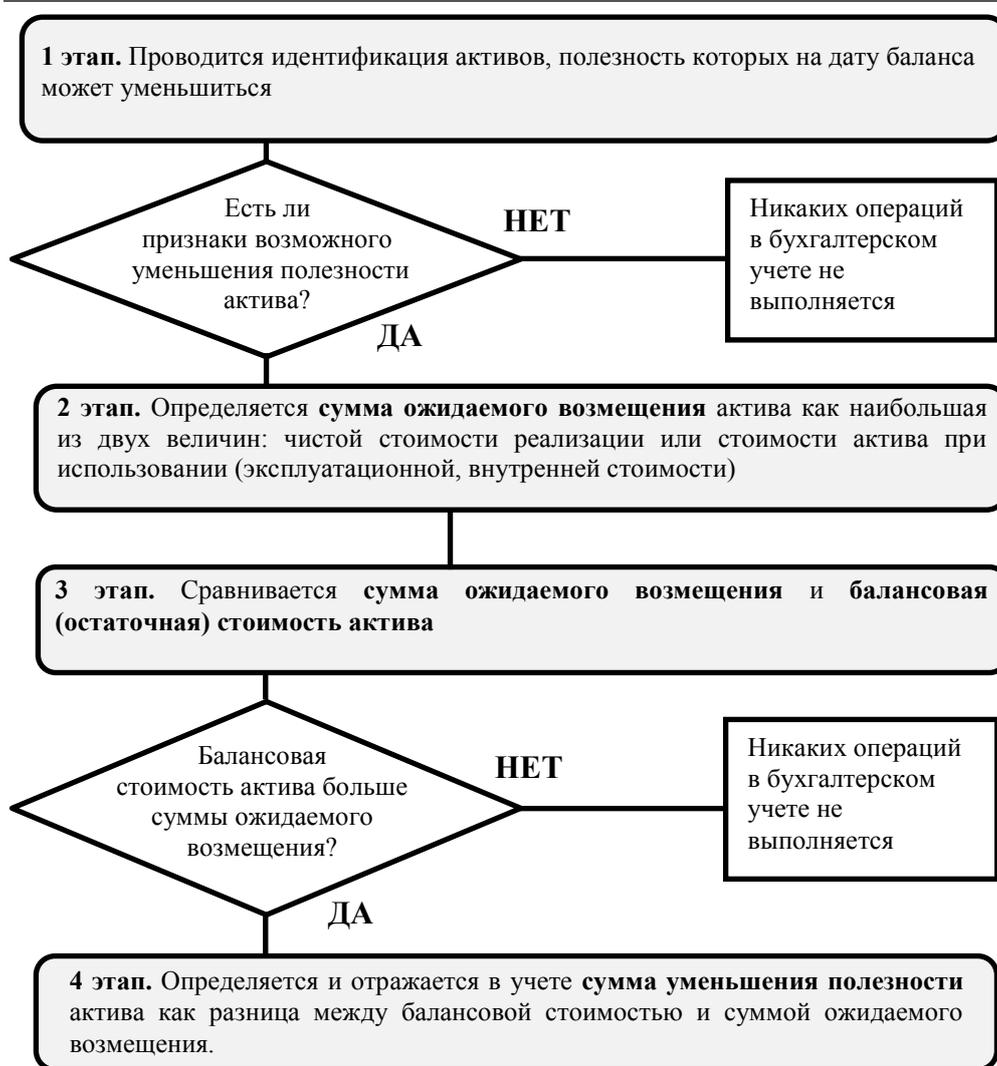


Рис. 1. Этапы проведения процедуры уменьшения полезности основных средств

В международном стандарте признаки возможного обесценения актива разделяются на внешние (значительное уменьшение рыночной стоимости актива; существенные изменения рыночной, экономической, правовой или технологической среды, негативно влияющие на субъект хозяйствования; изменения рыночных ставок процента и т.п.) и внутренние (устарение или физическое повреждение актива; существенное изменение способа использования актива наблюдаемое в отчетном периоде или ожидаемое и т.п.). Если таковые признаки наблюдаются, рассчитывается сумма ожидаемого возмещения актива.

И уже на данном этапе возникает проблема, связанная с выделением объектов основных средств, стоимость которых необходимо пересмотреть. Парк оборудования даже на небольших предприятиях может быть огромен, и бухгалтер часто не может и не

обязан знать, что случилось с тем или иным объектом в том или ином цехе, производственном подразделении, как изменились условия эксплуатации того или иного оборудования.

По определению активы – это ресурсы, потенциально несущие экономические выгоды. Таким образом, основные средства должны отражаться в балансе по стоимости, не превышающей экономическую выгоду, которую предприятие может получить от данных активов. То есть, если речь идет об уменьшении полезности основных средств, то под этим следует понимать уменьшение их способности такие выгоды приносить. И, следовательно, утрата объектами основных средств полезности должна быть соответствующим образом оценена в денежном (стоимостном) выражении, чтобы затем уменьшить их стоимостную оценку.

Существует два возможных варианта получения экономической выгоды от актива: продолжать использовать актив, получая за него денежные потоки, которые за оставшийся срок эксплуатации актива составят определенную сумму или продать актив в его нынешнем виде, получив справедливую стоимость за вычетом расходов на продажу. Логично, что бизнес предпочтет вариант, приносящий большую сумму.

Экономическую выгоду, которую предприятие может получить от использования объекта основных средств по назначению, в литературе называют стоимостью при использовании или эксплуатационной (внутренней) ценностью актива. Она представляет собой нынешнюю стоимость будущих денежных потоков, которые, как ожидается, возникнут от рассматриваемого актива.

Для определения экономической выгоды от продажи объекта основных средств рассчитывают его чистую стоимость реализации, как разницу между справедливой стоимостью данного объекта за вычетом ожидаемых расходов на реализацию.

В бухгалтерском учете наибольшая из этих двух оценок получила название сумма ожидаемого возмещения (возмещаемая стоимость). Если балансовая стоимость объекта основных средств на дату отчетности превышает максимально возможную выгоду, которую можно от этого актива получить, то, исходя из принципа осторожности, в учете на сумму разницы уменьшают стоимость актива до его возмещаемой стоимости и признают потери от обесценения.

Как видим, общий механизм оценки уменьшения полезности прост, в то же время при применении его на практике возникает ряд проблем. Так, довольно сложно достоверно определить нынешнюю стоимость будущих чистых поступлений от актива. Расчет основан на применении соответствующей ставки дисконта к будущим денежным потокам от непрерывного использования актива и его продажи (списания) в конце срока полезного использования.

В международном стандарте, в отличие от национального, раскрывается структура будущих денежных потоков. Согласно стандарту их оценка должна складываться из [9]:

- прогнозных оценок поступлений денежных средств от непрерывного использования актива;
- прогнозных оценок выбытия денежных средств, связанных с использованием актива (расходы на текущее обслуживание актива и будущие накладные расходы);
- чистых денежных потоков, которые возможно получить при ликвидации актива в конце срока его полезного использования.

Будущие денежные потоки следует оценивать для объекта основных средств в его текущем состоянии. При этом не учитываются возможные поступления или выбытия денежных средств, которые могут возникнуть от финансовой деятельности, в

результате реструктуризации актива или его усовершенствования, полученный или уплаченный налог на прибыль. Для оценки будущих потоков стандарты рекомендуют ориентироваться на финансовые планы предприятия за период не более 5 лет.

Вторая проблема возникает вследствие того, что достаточно сложно, а иногда и невозможно связать тот или иной актив с денежными потоками [3]. Это случается, в частности, когда актив самостоятельно не генерирует поступления денежных средств от его использования. Далеко не всегда конечный продукт от начала до конца изготавливается даже в одном цехе, не то что на одном станке или одной производственной линии. Цена конечного продукта состоит из многих составляющих, которые собираются на нескольких стадиях производственного процесса, в разных подразделениях.

В такой ситуации определяют наименьшую совокупность активов, в состав которой входит рассматриваемый объект, и которая генерирует относительно независимые поступления денежных средств, и уже для этой единицы рассчитывают сумму ожидаемого возмещения. И хотя в международном стандарте приводятся примеры идентификации такой единицы, конкретные рекомендации для ее выбора отсутствуют.

В условиях экономической нестабильности обоснованное выделение такой группы и определение денежных потоков, связанных с ней, а также составление точных и достоверных финансовых бюджетов (прогнозов будущих денежных потоков) – чрезвычайно сложная задача. Успешность ее решения во многом зависит от профессионализма управленческого персонала, хорошо знающего тенденции развития отрасли, состояние рыночной среды, технологию производства, внутреннюю ситуацию на предприятии, владеющего инструментами прогнозирования, математического моделирования.

Третья проблема связана с определением «соответствующей ставки дисконта», которая применяется для оценки будущих денежных потоков. Как отмечают эксперты, «выбор правильных ставок дисконтирования является одной из самых больших (или больших) проблем применения как МСФО в целом, так и МСБУ 36 в частности» [7].

Ставка дисконта должна отражать стоимость денег с учетом временного фактора и риски, характерные для актива. Согласно требованиям П(С)БУ 28 ее рассчитывают одним из трех методов: базируясь на рыночной ставке процента, используемой в операциях с аналогичными активами, а при ее отсутствии – основываясь на ставке процента на возможные займы предприятия или используя метод средневзвешенной стоимости капитала предприятия.

Следует отметить, что ни в национальном, ни в международном стандартах, не поясняется, что подразумевается под «рыночной ставкой процента», ставкой процента на «возможные займы предприятия», «средневзвешенной стоимостью капитала предприятия». Нет практических рекомендаций для их расчета.

По мнению В. Прокопенко [6], в качестве рыночной ставки можно принять процент дохода, который надеются получить инвесторы, вкладывая средства в соответствующие активы с аналогичным риском, а о размере ставок на возможные займы предприятия могут свидетельствовать ставки по кредитам на покупку аналогичных основных средств. Что же касается расчета средневзвешенной стоимости капитала (WACC), то в экономической литературе она определяется по-разному. И если в Приложении А к Международному стандарту предлагается данный показатель рассчитывать исходя из модели ценообразования основного капитала, то национальный стандарт никакой методики расчета не предлагает.

Выбор ставки дисконтирования должен быть разумен и обоснован, он является

одним из важнейших этапов процесса проверки на обесценение активов. От размера ставки зависит нынешняя стоимость будущих денежных поступлений от объекта основных средств и вероятность получения предприятием потерь от уменьшения полезности. Чем больше ставка – тем больше потери. Очевидно, что на практике, а особенно в условиях финансового, экономического кризиса, невозможно получить идеальную ставку.

Четвертая проблема – расчет чистой стоимости реализации выбранного объекта основных средств (группы объектов). Для ее определения из справедливой стоимости актива вычитаются расходы, связанные с его реализацией.

Если существует активный рынок, в основе оценки справедливой стоимости лежит рыночная цена. Лучшим их подтверждением будет цена, указанная в договоре купли-продажи, при отсутствии договора – цена покупки аналогичного актива на рынке, цена последней сделки по приобретению аналогичного актива. Напомним, что рынок будет считаться активным при соблюдении следующих условий: предметы, которые покупают и продают на этом рынке, однородны; в любой момент можно найти заинтересованных покупателей и продавцов; информация о ценах общедоступна.

Следует отметить, что для объектов основных средств, которые находились в эксплуатации, говорить о наличии активного рынка можно с большой степенью условности.

При отсутствии активного рынка оценка конкретного объекта основных средств определяется на основе имеющейся достоверной информации о сумме, которую предприятие может получить за актив на дату баланса в операции между осведомленными, заинтересованными и независимыми сторонами [8].

Международный стандарт уточняет, что для определения данной суммы необходимо учитывать результат последних операций с подобными активами в пределах данной отрасли [9]. Сведения о таких операциях могут существенно различаться, мнения экспертов могут противоречить. Также сложно оценить и расходы, связанные с реализацией по их составу и стоимости.

Пятую проблему связывают с распределением сумм уменьшения (восстановления) полезности между отдельными объектами основных средств, входящих в состав группы, генерирующей денежные потоки, а также с обесценением так называемых «корпоративных активов» – основных средств, которые не генерируют денежные потоки, например социально-культурного назначения, административных и т.п.

Отдельные рекомендации по такому распределению содержатся в П(С)БУ 28. Значительно больше внимания этим вопросам уделено в международном стандарте МСБУ 36. Согласно стандарту сумма потерь от уменьшения полезности группы распределяется пропорционально балансовой стоимости каждого актива, входящего в данную группу. При этом если в активах группы есть гудвилл, то на сумму потерь от уменьшения полезности (до ее распределения между другими активами группы) уменьшают стоимость гудвилла. Следует также учитывать, что если для отдельного актива группы можно определить чистую стоимость реализации или теперешнюю стоимость будущих поступлений от него, то балансовую стоимость такого актива не уменьшают ниже такого показателя.

По нашему мнению применение данного подхода может привести к искажению информации о стоимости отдельных объектов необоротных активов, входящих в группу. Разные активы группы обесцениваются по-разному. Необходимо учитывать назначение активов, особенности эксплуатации на предприятии, состояние отрасли.

Резюмируя все вышеизложенное, можно сказать, сама процедура тестирования на

обесценение активов сложна и требует больших трудозатрат и специальных знаний. Несмотря на то, что П(С)БУ 28 и МСФО 36 являются бухгалтерскими стандартами, по содержанию они больше относятся к оценочной деятельности. При этом существует вероятность, что большая часть проделанной работы окажется бесполезной, так как обесценения не было или оно несущественно.

Причиной большинства проблем, связанных с обесценением активов, является то, что многие показатели, которые рассчитываются для применения данной процедуры требуют вынесения субъективных оценок и профессионального суждения. А это в свою очередь может привести к ошибкам и злоупотреблениям с отчетностью. Кроме того, многие вопросы в части групповой специфики, ставок дисконта, расчета возмещаемой стоимости, практически не раскрываются ни в национальных, ни в международных стандартах.

Для успешного внедрения практики обесценения активов в систему бухгалтерского учета предприятий необходимо решение ряда задач организационного, методологического и методического характера.

В части организации следует обеспечить на предприятии эффективное взаимодействие технических и экономических отделов предприятия. Инженерные службы проводят регулярный мониторинг состояния и характера использования основных средств на предприятии и предоставляют данные в экономический отдел. Там на основе предоставленных данных, а также результатов анализа внешней среды, готовятся соответствующие расчеты и обоснования снижения полезности активов, которые направляются в бухгалтерию.

В части методологии требуют уточнения и в международном и в национальном стандарте вопросы распределения суммы потерь уменьшения полезности (выгод от ее восстановления) между отдельными объектами группы, подходы к выбору ставки дисконтирования и расчету возмещаемой стоимости.

Методический аспект предполагает индивидуальный и взвешенный подход для каждого предприятия при выборе методов прогнозирования, оценке денежных потоков, определении групп, генерирующих денежные потоки и распределении потерь (выгод) от уменьшения (восстановления) полезности в условиях экономической неопределенности и нестабильности. Целесообразно также тестирование активов на предмет обесценения осуществлять с привлечением независимых оценщиков.

Выводы

1. В соответствии с принципом осмотрительности, стоимость активов в финансовой отчетности не должна быть завышена. Искаженная балансовая стоимость не только деформирует балансы предприятий, но и негативно сказывается на показателях их финансовой деятельности, а в некоторых случаях просто затрудняет реализацию активов.

2. Для обеспечения реальности оценки основных средств в отчетности предприятия обязаны применять процедуру уменьшения полезности активов. П(С)БУ 28 «Уменьшение полезности активов», как и МСФО 36 «Обесценение активов», на основе которого он был создан, регламентирующие порядок учета обесценения активов, считаются одними из самых сложных. Их применение требует специфических знаний, значительного количества свободного времени и вызывает ряд проблем, основные из которых связаны с расчетом возмещаемой стоимости, выбором ставки дисконтирования, распределением сумм обесценения между активами группы, генерирующей денежные потоки.

3. Для преодоления данных проблем необходимо решение комплекса задач организационного, методологического и методического характера.

Перспективи дальніших досліджень в даному напрямленні лежать в сфері розробки рекомендацій по уточненню положень П(С)БУ 28 «Уменьшение полезности активов», связанных с выбором ставки дисконтирования, учетом потерь обесценивания группы активов, генерирующих денежные потоки.

Литература

1. *Соколова, Л.* Обесценение активов в условиях экономического кризиса: итоги 2008 года [Электронный ресурс] / Л. Соколова, Д. Тихомиров // Сайт журнала «Рынок ценных бумаг». – Режим доступа к ресурсу : <http://www.rcb.ru/ol/2011-01/35690/>.
2. *Павлюк, И.* Уменьшение и восстановление полезности основных средств / И. Павлюк // Бухгалтерский учет и аудит. – 2005. – № 12. – С. 21–26.
3. *Зубилевич, С.* Уменьшение полезности активов / С. Зубилевич // Бухгалтерский учет и аудит. – 2005. – № 2. – С. 9–13.
4. *Васина, А.* МСФО 36 «Обесценение активов» [Электронный ресурс] / А. Васина // Сайт НОУ «ИПП». – Режим доступа к ресурсу : <http://www.ipnou.ru/article.php?idarticle=002502>.
5. *Горячева, И. В.* Обесценение активов [Электронный ресурс] / И. В. Горячева // Сайт АКГ «Градиент Альфа». – Режим доступа к ресурсу : <http://www.gradient-alpha.ru/press/publication/658/>.
6. *Прокопенко, В.* Что такое уменьшение полезности / В. Прокопенко // Все о бухгалтерском учете. – 2009. – № 113. – С. 21–28.
7. *Чалый, И.* Уменьшение полезности основных средств: суть и основы процедуры / И. Чалый // Все о бухгалтерском учете. – 2012. – № 16. – С. 11–18.
8. *Положение (стандарт) бухгалтерского учета 28 «Уменьшение полезности активов», утвержденное приказом министерства Финансов Украины от 24.12.04 г. № 817* // Все о бухгалтерском учете. – 2012. – № 8–9. – С. 145–151.
9. *Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов»* [Электронный ресурс] // Сайт «allmsfo.ru». – Режим доступа к ресурсу : <http://allmsfo.ru/msfo-2012.html>.

Получено 08.02.2013 р.

Методологічні проблеми обліку знецінення основних засобів

ОЛЬГА ВІКТОРІВНА РУРА *

** кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту
Севастопольського національного технічного університету,
вул. Гоголя, 14, м. Севастополь, 99011, Україна,
тел.: 00-380-692-541355, e-mail: ua_sevntu@list.ru*

В умовах фінансової кризи, нестабільної політичної та економічної ситуації, фактична собівартість основних засобів не завжди відображає їх реальну вартість. Процедураю фінансового обліку, яка здійснюється на дату складання звітності й призвана забезпечити відображення знецінення основних засобів на дату балансу, є зменшення (відновлення) корисності. Основними проблемами, пов'язаними з її застосуванням в Україні є: обчислення суми очікуваного відшкодування; вибір ставки дисконтування; розподіл суми знецінення між активами групи, що генерує грошові потоки. Сама процедура тестування активів на предмет знецінення складна, потребує великих трудовитрат і спеціальних знань. Багато показників основуються на суб'єктивних оцінках та професійному судженні, що може призвести до помилок та зловживань зі звітністю. Подолання цих проблем повинно базуватися на комплексом розв'язування завдань організаційного, методологічного та методичного характеру.

Ключові слова: зменшення корисності, основні засоби, сума очікуваного відшкодування, справедлива вартість, чиста вартість реалізації, вартість при використанні.

Methodological Problems of Accounting for Impairment of Fixed Assets

OLGA V. RURA*

* *C.Sc. (Economics), Associate Professor, Department of accounting and audit,
Sevastopol State Technical University,
Gogolya Street, 14, Sevastopol', 99011, Ukraine,
phone: 00-380-692-541355, e-mail: ua_sevntu@list.ru*

Manuscript received 08 February 2013.

In response to the financial crisis, unstable political and economic situation, the actual cost price of fixed assets does not necessarily reflect their real value. Financial accounting procedure, which takes place on the date of reporting and is designed to reflect the impairment of fixed assets at the balance sheet date, is reduced (recovery) utility. The main problems associated with its application in Ukraine are: calculation of recoverable amount; choice of discount rate; distribution of the amount of impairment loss between the assets group, generating cash flow. The testing procedure for the depreciation of assets is complex, requires more work and special knowledge. Many of the indicators are based on subjective evaluations and professional judgment, which can lead to errors and abuse reporting. Overcoming these problems must be based on an integrated problem solving organizational, methodological and methodical nature.

Keywords: impairment, fixed assets, recoverable amount, fair value, net value realization, value in use.

JEL Codes: M41

Figures: 1; *References:* 9

Language of the article: Russian

References

1. Sokolova, L. and Tykhomyrov D. (2011), "Impairment of assets at a time of economic crisis: results of the year 2008," <http://www.rcb.ru/ol/2011-01/35690/>. (In Russian)
2. Pavliuk, Y. (2005), "Reduction and restoration utility of fixed assets utility," *Bukhhaltersiy uchot i audit*, 12, 21–26. (In Russian)
3. Zubylevych, S. (2005), "Reduction utility of assets," *Bukhhaltersiy uchot i audit*, 2, 9–13. (In Russian)
4. Vasyna, A. (2006), "IAS 36 "Impairment of Assets," <http://www.ippnou.ru/article.php?idarticle=002502>. (In Russian)
5. Horiacheva, Y. (2006), "Impairment of Assets," <http://www.gradient-alpha.ru/press/publication/658/>. (In Russian)
6. Prokopenko, V. (2009), "What is the reduction utility," *Vsio o bukhhalterskom uchote*, 113, 21–28. (In Russian)
7. Chalyi, Y. (2012), "Impairment of fixed assets: the essence and basic procedures," *Vsio o bukhhalterskom uchote*, 16, 11–18. (In Russian)
8. Regulations (standard) accounting 28 (2012), "Impairment of Assets," *Vsio o bukhhalterskom uchote*, 8–9, 145–151. (In Russian)
9. IAS 36 (2012), "Impairment of Assets," <http://allmsfo.ru/msfo-2012.html> (In Russian)