

Кошкина Мария Ильинична

ПРИМЕНЕНИЕ ФСБУ «ОБЕСЦЕНЕНИЕ АКТИВОВ»

Гиперссылки на НПА приведены по состоянию на сентябрь 2018 г. Используйте функцию «Перейти в действующую редакцию»

Здравствуйте!

Сегодня мы поговорим с вами о федеральном стандарте «Обесценение активов» (утв. Приказом Минфина России от 31.12.2016 N 259н, далее – Стандарт).

Стандарт абсолютно новый не только для российского госсектора, но и для российского коммерческого сектора – у коммерсантов его пока вообще нет. В международной практике этот стандарт существует давно, российская версия по возможности упрощена, но тем не менее основные положения соблюдены.

Общие положения и основные термины

Структура стандарта немного нехарактерная, она, по сути, соответствует самому процессу обесценения. Стандарт не применяется в отношении следующих видов активов (п. 3 Стандарта):

- а) запасы – порядок их обесценения регулируется стандартом «Запасы»;
- б) финансовые активы – порядок их обесценения регулируется стандартом «Финансовые вложения»;
- в) другие активы в случаях, когда порядок их обесценения, а также раскрытия информации об обесценении осуществляется согласно положениям иных федеральных стандартов (например нематериальные активы, их обесценение регулируется стандартом «Нематериальные активы»).

Во всех случаях исключаются те виды активов, признаки или процедуры обесценения которых отличаются от общего порядка, который предусмотрен в стандарте «Обесценение».

В оригинальной версии МСФО ОС стандартов по обесценению два: один для активов, генерирующих денежные потоки, другой – для не генерирующих. При разработке федерального стандарта было принято решение о разработке одного единого стандарта, поскольку фактически разделение на генерирующие и негенерирующие активы

влияет только на порядок распределения убытка, но не на весь остальной процесс. Определений в стандарте много, но по большому счету в том виде, в котором процесс был закреплен в стандарте, применение его относительно несложное. Есть несколько очень важных моментов, которые нужно понять, и тогда весь стандарт выглядит вполне логично.

Немного предыстории, чтобы понять логику процесса. Как и все остальные стандарты для общественного сектора, стандарты по обесценению выросли из стандарта для коммерческого сектора. Идею адаптировали под общественный сектор, и именно из результатов адаптации и растут все странности. Когда и как работает обесценение в коммерческом секторе, кому оно вообще нужно и интересно? В ситуации, когда рыночная ситуация ухудшается, никто не занимается обесценением столов и стульев в компании. Чаще всего речь идет о том, что сам бизнес, то есть компания в целом потеряла в стоимости. Напомню, речь идет о коммерческом секторе, где пользователем отчетности является, в первую очередь, инвестор. И он вложил деньги в некий бизнес и ждет от этого бизнеса отдачу в форме дивидендов. И если дивидендов нет, то инвестор вполне может принять решение о продаже такой обесценившейся компании или ее части. Именно эта идея и является первоисточником всего этого деления на генерирующие и негенерирующие активы, а также выделения генерирующей единицы. Речь идет о том, на что именно нужно будет отнести убыток от обесценения, когда будет приниматься решение о продаже компании.

В общественном секторе в принципе все работает примерно так же с поправкой на то, что вместо, хоть и не исключая, зарабатывания прибыли целью является исполнение функций (в том числе функций государства). Однако обесценение точно так же может происходить, и собственнику/учредителю точно так же нужно понимать, что случилось и как с этим обходиться.

В связи с этим у нас есть активы, генерирующие денежные потоки (далее они могут называться АГДП) (п. 5 Стандарта). Это активы, целью обладания которыми является получение дохода, независимо от факта получения дохода. Все время смотрим на то, зачем нам этот актив нужен, зачем мы его купили, зачем нам его дали, зачем он у нас есть. Обладание активом для получения дохода означает, что субъект общественного сектора намерен генерировать положительные потоки денежных средств с помощью актива и получать доход. Это тоже некое такое наследие стандартов для коммерческого сектора – что в итоге все сводится к деньгам. Не просто к какому-то условному доходу, а к доходу,

который прямо приносит живые деньги. Логично, что активы, не генерирующие денежные потоки, – это активы, целью владения которыми не является получение дохода и получение, соответственно, денежных потоков.

Ну и есть третья категория. Это единицы, генерирующие денежные потоки (часто также дальше она будет называться ЕГДП) – это наименьшая идентифицируемая группа активов, пригодная для получения дохода. Группа активов идентифицируется как ЕГДП, если из общего денежного потока можно выделить денежные потоки, возникающие в результате использования этой группы активов. В качестве примера группы можно, например, назвать компьютерный класс. То есть если есть вся школа в целом, и отдельно в рамках школы есть компьютерный класс, который может сдаваться в аренду, тем самым принося доход, то вот как раз этот самый компьютерный класс и будет единицей, генерирующей денежные потоки. В принципе можно ставить отдельно каждый компьютер в этом классе как актив, генерирующий денежный поток, но, скорее всего, компьютеры по отдельности в аренду сдаваться не будут. Это все-таки не компьютерный салон. Именно поэтому возникает такая идея, как единица, генерирующая денежные потоки. Что важно – это то, что идентификация ЕГДП должна производиться последовательно из периода в период для одних и тех же активов или типов активов, за исключением случаев, когда изменилась цель использования актива.

Примеры активов генерирующих, активов негенерирующих и единиц, генерирующих денежные потоки, вы видите на следующей схеме. Приведены практические примеры квалификации активов в ту или иную категорию в соответствии с положениями стандарта. Как видите, вся квалификация построена на анализе того, для чего субъекту учета нужен тот или иной актив, каково его предназначение. Потому что даже одинаковые предметы у разных субъектов учета могут быть квалифицированы по-разному, и это не будет ошибкой.

Признаки обесценения активов

Следующее, что важно понимать про обесценение. Все признаки предельно прозрачны (п. 6 Стандарта). Нет ситуации, когда вы пытаетесь угадать, обесценение есть или нет. Законодательный запрет на использование из первого примера на слайде вы можете попробовать проигнорировать и продолжать использовать автомобиль или кассовый аппарат до первого штрафа, но вот продать вы его уже точно не сможете. Отток населения из второго примера тоже пропустить трудно, почти пустая школа обычно очень заметна. Все остальные примеры тоже прозрачны, и сложностей при анализе не возникает.

Обратите внимание, что при нормальном течении событий весь процесс обесценения обрывается на первом же шаге из той схемы, которую вы видите сейчас на слайде. Если посмотреть на порядок событий, сначала определяем категорию, к которой относятся активы. Далее происходит проверка наличия признаков обесценения. Если признаки выявлены, проверяем справедливую стоимость. Потом признаем убыток от обесценения, распределяем его на активы, входящие в ЕГДП. При необходимости корректируем срок полезного использования. Ну и дальше обратная история: тест на наличие признаков уменьшения суммы убытка от обесценения либо на то, что само обесценение вообще прекратилось, восстановление убытка и, при необходимости, снова корректировка срока полезного использования.

Из этой схемы понятно, что категорию активов вы чаще всего устанавливаете активу при его принятии к учету. Кстати, этот признак точно нужно хранить в карточке объекта, как и суммы убытка от обесценения, если он был признан. Видимо, в первичку тоже должны быть внесены изменения (по крайней мере, при разработке стандарта это обсуждалось).

Соответственно, следующий шаг, который мы будем считать первым в процессе обесценения, это процедуры тестирования на наличие обесценения. Проводит их инвентаризационная комиссия в рамках инвентаризации перед составлением годовой отчетности. И, как написано в п. 10 Стандарта, решение о необходимости определения справедливой стоимости объектов принимается, если выявлены признаки обесценения. Это очень важная формулировка, потому что из нее вытекает, что, если признаков обесценения не выявлено, справедливую стоимость определять точно не нужно. Все, на этом применение стандарта завершилось. То есть при нормальном течении событий у вас инвентаризационная комиссия каждый год пишет в протоколе, что признаков обесценения не выявлено, и вы счастливо продолжаете инвентаризацию. Применения стандарта не происходит. Вернее, оно произошло в рамках первого шага.

Более того, обратите внимание на еще один момент. Принимается решение. То есть вы можете решить, что справедливую стоимость определять не нужно, все не настолько плохо, а, например, нужно только пересмотреть срок полезного использования, поскольку вы понимаете, что актив вы будете использовать существенно меньше, чем планировали при его приобретении, принятии к учету.

При обесценении нужно быть внимательным и в другую сторону и не пытаться обесценить актив, который более не пригоден к использованию – то есть по сути своей не

является больше активом и требует списания. В нормальной жизни у вас не будет ситуации, когда у вас убыток от обесценения равен полной стоимости актива, если только мы не говорим о ситуации обесценения единицы, генерирующей денежные потоки. Но об этом мы поговорим чуть позже.

Собственно, вот ровно в рамках распределения убытка от обесценения на активы, входящие в ЕГДП, и будет важна вся вот эта вот квалификация и категория из первого шага, что это актив, генерирующий или актив, не генерирующий денежные потоки. Сейчас поговорим чуть позже о том, что именно с таким убытком следует делать.

Если все же применение стандарта на первом шаге не оборвалось, необходимо определить справедливую стоимость актива, чтобы понять, есть убыток от обесценения или его нет. Справедливая стоимость актива определяется методом рыночных цен либо методом амортизированной стоимости замещения (п. 11 Стандарта). Используется тот метод, который позволяет наиболее достоверно оценить справедливую стоимость актива.

Оба метода подробно рассмотрены в концептуальной основе. Решение о выборе метода определения справедливой стоимости принимается уполномоченными лицами субъекта отчетности. Важно, что это не бухгалтер в одно лицо, исходя из каких-то своих умозаключений, решает. Это, по сути, решение все той же комиссии, которая и в инвентаризации участвует, и решает, есть признаки обесценения или нет. То есть это коллективное решение.

Почему предложено два метода? Чаше всего обесценению подлежат активы не новые, и брать рыночную стоимость нового актива неправильно, поскольку справедливой стоимостью для бывшего в употреблении актива она явно не будет. При этом вполне есть ситуации, когда приобрели актив, и тут оказалось, что с ним что-то не так. Условный дорогуший принтер требует такого количества картриджей, и они столько стоят, что на это просто никто не рассчитывал. В этой ситуации будет логично и правильно посмотреть рыночную стоимость нового актива, причем с теми характеристиками, которые реально требуются.

О чем здесь речь? Не предполагается, что вы покупаете активы с избыточной функциональностью. Справедливая стоимость определяется индивидуально для каждого генерирующего и негенерирующего актива и в целом для ЕГДП, к которой принадлежит актив, генерирующий денежные потоки совместно с другими активами.

Как признать убыток от обесценения в бухучете

Проверка наличия отражения убытка от обесценения (п. 15 Стандарта). Балансовая стоимость актива сравнивается с его справедливой стоимостью за вычетом затрат на выбытие. Если балансовая стоимость актива меньше его справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие, обесценение актива не признается, однако оставшийся срок полезного использования актива следует пересмотреть. Это не значит, что его нужно изменить, но протестировать (может быть, его действительно нужно уменьшить или увеличить) явно нужно, с тем чтобы учесть влияние изменений внешней и внутренней среды.

Если балансовая стоимость актива больше его справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие, необходимо признать убыток от обесценения и при необходимости скорректировать оставшийся срок полезного использования актива ровно с теми же целями, что и в предыдущем пункте. При этом признаваемая сумма убытка от обесценения не может превышать балансовой стоимости актива. То есть в минус он не может уйти ни при каком условии.

Если расчетная сумма убытка от обесценения больше балансовой стоимости актива, балансовая стоимость этого актива уменьшается до нуля (п. 16.1 Стандарта). Ну вот здесь, еще раз, нужно быть очень внимательным и понять, по какой же причине обесценение равно балансовой стоимости, с тем чтобы не оказалось, что это актив, который уже просто не актив.

Убыток от обесценения одновременно признается в составе расходов отчетного периода и отражается по кредиту нового счета 114 «Обесценение нефинансовых активов». Сумма ранее накопленной амортизации не корректируется. Обратите внимание на два момента. Во-первых, для чего мы делили активы на генерирующие и не генерирующие денежные потоки? При распределении убытка от обесценения в единицы, генерирующие денежные потоки, в отношении негенерирующих активов, входящих в состав ЕГДП, признание убытка от обесценения не производится, то есть на них не распределяется сумма убытка, относящаяся ко всем активам, входящим в ЕГДП. Во-вторых, даже если один из активов, входящих в ЕГДП, обесценился, но с единицей в целом все в порядке, убыток от обесценения не признается.

Теперь про бухучет. В следующей таблице приведена выдержка из единого плана счетов. Как видите, тут приведены группы 70 и 80. Их пока в Инструкции № 157н нет, поскольку соответствующие стандарты еще просто не вступили в действие.

Снижение убытка от обесценения актива. Признанный убыток от обесценения может как снизиться, так и вовсе исчезнуть в тех случаях, когда ситуация улучшилась. Поэтому по всем активам, по которым когда-либо был признан убыток от обесценения, ежегодно производится проверка на предмет снижения признанного убытка (п. 18 Стандарта). Признаки снижения точно такие же, как признаки его появления, но с обратным знаком. То есть все, что вначале пошло плохо, должно улучшиться. И тогда заново производится сверка балансовой и справедливой стоимости, и при необходимости убыток от обесценения уменьшается.

Когда возможна реклассификация актива

Что касается реклассификации активов между генерирующими и негенерирующими категориями для целей обесценения. Классификация производится исходя из основной цели владения и использования актива. Естественно, что актив, классифицированный как генерирующий денежные потоки, может периодически использоваться в деятельности, не генерирующей денежные потоки. И в обратную сторону то же самое возможно. Это не требует его реклассификации. Речь идет все-таки об основной цели, которой предназначался актив.

Реклассификация активов из категории генерирующих в категорию негенерирующих и наоборот происходит только в случае изменения основной цели владения (использования) актива. Реклассификация активов не инициирует процедуру обесценения актива либо восстановления убытка от обесценения (п. 30 Стандарта). По большому счету, сама по себе классификация активов важна только для одной цели – она влияет на порядок распределения убытка.

Отражение убытков от обесценения в отчетности

Показатели в отчетности. Что у нас раскрывается в обязательном порядке?

По каждой группе активов раскрывается (п. 31 Стандарта):

а) сумма убытка от обесценения, признанная в течение периода в составе расходов, и статьи отчетности, в которые включены эти убытки от обесценения;

б) сумма восстановления убытка от обесценения, признанная в течение периода в составе доходов на этот раз, и статьи отчетности, по которым эти убытки от обесценения актива были восстановлены.

По суммам убытка от обесценения актива, признанного или восстановленного в течение периода, раскрывается следующая информация (п. 32 Стандарта):

а) события и обстоятельства, которые привели к признанию или восстановлению (то есть это текстовое описание);

б) сумма признанного или восстановленного убытка от обесценения актива;

в) группа, к которой относится актив, если предоставление такой информации предусмотрено нормативными правовыми актами, регулирующими ведение учета и отчетности (то есть другими стандартами);

г) методы, использованные для определения справедливой стоимости при проведении теста на обесценение.

Как видите, раскрытий совсем немного по сравнению с другими стандартами, и они, в общем-то, несложные. Понятно, что нужно рассказать и почему это нужно рассказать. Обесценение включается в сверку стоимости нефинансовых активов по той же схеме, что и их амортизация. Естественно, необходимо раскрыть причины, по которым убыток возник или снизился, и метод определения справедливой стоимости.

В общем-то, это все, что я хотела рассказать о применении этого стандарта. Надеюсь, стало понятнее.

Спасибо за ваше внимание! Всего доброго!