

Проверка основных средств на обесценение: проблемы и решения

Checking Fixed Assets for Impairment: Problems and Solutions

УДК 657.42

DOI: 10.12737/1998-0701-2024-10-4-34-39

Т.И. Кришталева, д-р экон. наук, профессор кафедры аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации

e-mail: TIKrishtaleva@fa.ru

T.I. Krishtaleva, Doctor of Economic Sciences, Professor, Department of Audit and Corporate Reporting, Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis, Financial University under the Government of the Russian Federation

e-mail: TIKrishtaleva@fa.ru

Аннотация. Все организации должны соблюдать действующие требования к финансовой отчетности и предоставлять инвесторам и другим заинтересованным сторонам качественную информацию для принятия решений. Традиционно вызывает много вопросов обесценение активов. Влияние инфляции и более высоких процентных ставок на прогнозы движения денежных средств и ставки дисконтирования привело к увеличению числа случаев обесценения основных средств. В статье рассмотрены проблемы представления адекватной информации, использованной при тестировании на обесценение.

Ключевые слова: возмещаемая стоимость, ценность использования, справедливая стоимость, ставка дисконтирования, расчет приведенной стоимости, риски в дисконтировании.

Abstract. All organizations must comply with current financial reporting requirements and provide investors and other stakeholders with high-quality information for decision-making. Traditionally, asset depreciation raises many questions. The impact of inflation and higher interest rates on cash flow forecasts and discount rates has led to an increase in the number of cases of impairment of fixed assets. The article discusses the problems of presenting adequate information used in impairment testing.

Keywords: recoverable amount, value in use, fair value, discount rate, calculation of present value, risks in discounting.

Тема обесценения активов традиционно вызывает много вопросов. Практика показывает, что в финансовой отчетности коммерческих организаций могут допускаться следующие ошибки:

- не раскрывается информация о данных и допущениях для определения возмещаемых сумм, включая ставки дисконтирования и темпы их роста;
- расчеты ставки дисконтирования противоречат другой информации в отчетности;
- в расчетах ценности использования применяются финансовые бюджеты и прогнозы на период более пяти лет без объяснения причин;
- порядок определения единиц, генерирующих денежные средства, не соответствует описаниям операций в других разделах отчета.

В этой связи при подготовке отчетности рекомендуется проверить следующее:

- в отчетности представлена адекватная информация, использованная при тестировании на обесценение, включая обоснование

использования финансовых бюджетов и прогнозов на период более пяти лет;

- ставки дисконтирования, используемые в расчетах возмещаемой суммы, согласуются с допущениями в прогнозах движения денежных средств, особенно в отношении риска и влияния инфляции;
- прогнозы, используемые для расчетов возмещаемой суммы, отражают актив в его текущем состоянии;
- анализ на предмет обесценения и/или раскрытия информации соответствует информации в других разделах отчетности, включая события или обстоятельства, которые являются индикаторами потенциального обесценения;
- описания денежных единиц, генерирующих денежные средства, и объяснения того, как они были определены, согласуются с информацией о деятельности компании в других разделах отчетности [11].

В бухгалтерском балансе коммерческой организации основные средства отражаются



по балансовой стоимости, которая представляет собой их первоначальную стоимость, уменьшенную на суммы накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения.

Проведение теста на обесценение — это обязанность, закрепленная ФСБУ 6/2020 «Основные средства», ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения». При этом стандарты не содержат методики проведения этой процедуры, они лишь отсылают к международному стандарту финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов». Поэтому организации необходимо утвердить внутреннюю методику проведения теста на обесценение. Например, организация может разработать и утвердить Руководство по проведению тестов на обесценение внеоборотных активов. Тогда организация проверяет основные средства на обесценение ежегодно перед составлением годовой (бухгалтерской) отчетности согласно IAS 36 и учитывает изменение их балансовой стоимости вследствие обесценения в порядке, предусмотренном Руководством по проведению тестов на обесценение внеоборотных активов, разработанным и утвержденным организацией [10]. По неурегулированным в Руководстве по проведению тестов на обесценение внеоборотных активов вопросам организация руководствуется Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов» и Международным стандартом финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости».

Для целей равномерного признания обесценения организация вправе проверять основные средства на обесценение на ежеквартальной или ежемесячной основе.

Убыток от обесценения/восстановление сумм обесценения основных средств отражается в составе прочих расходов/доходов в отчете о финансовых результатах.

Также организация проверяет капитальные вложения на обесценение и учитывает изменение их балансовой стоимости вследствие обесценения в порядке, предусмотренном Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов» и Руководством по проведению тестов на обесценение внеоборотных активов, утвержденным в организации. Убыток от обесценения капитальных вложений отражается в составе

прочих расходов в отчете о финансовых результатах.

Согласно Международному стандарту финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов» убыток от обесценения — это сумма, на которую балансовая стоимость актива или генерирующей единицы превышает его возмещаемую сумму. Стандарт не дает определения возмещаемой стоимости актива, однако его расшифровка содержится в МСФО 16 «Основные средства». Возмещаемая сумма актива или генерирующей единицы — это справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие или ценность использования в зависимости от того, какая из данных величин больше. Организации часто определяют возмещаемую сумму на основе ценности использования, если нет возможности оценить достоверную справедливую стоимость [7]. МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» предлагает расчет возмещаемой суммы с использованием ценности использования и справедливой стоимости. МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» предусматривает для расчета справедливой стоимости «доходный подход», основанный на дисконтированных будущих денежных потоках. Однако между справедливой стоимостью, рассчитанной с использованием доходного подхода, и ценностью использования имеются существенные отличия.

Ценность использования — это денежные доходы, обусловленные спецификой отчитывающейся организации. Справедливая стоимость даже при применении доходного метода отражает допущения, которые может сделать участник рынка, а не сама организация [12].

Требования к применяемым ставкам дисконтирования также отличаются: для ценности использования — это ставка до налогообложения (МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»); для справедливой стоимости по доходному методу — ставки как до, так и после налогообложения (МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»).

Для оценки ценности использования необходимо выполнить две процедуры:

- оценить будущие денежные потоки (от продолжения использования актива и его последующего выбытия);
- применить соответствующую ставку дисконтирования к указанным денежным потокам [1].

Следовательно, элементами ценности использования являются (и соответственно учитываются) при расчете ценности использования актива:

- оценка будущих денежных потоков от использования актива и ожидания их возможных колебаний (в суммах и распределении во времени);
- текущая рыночная безрисковая процентная ставка (временная стоимость денег);
- цена, связанная с риском неопределенности (свойственным данному активу).

При оценке ценности использования организация должна прогнозировать движение денежных средств, основываясь на разумных и подтверждаемых допущениях, отражающих наилучшую оценку руководством диапазона экономических условий, которые будут существовать в течение оставшегося срока полезного использования актива. Прогнозы движения денежных средств следует основывать на самых последних финансовых бюджетах/прогнозах, утвержденных руководством организации. Кроме того, эти прогнозы движения денег должны охватывать максимум пять лет, если только более длительный период не может быть оправдан.

Руководство может использовать прогнозы движения денежных средств, основанные на финансовых бюджетах/прогнозах, на период более пяти лет, если оно уверено в их надежности и может продемонстрировать, основываясь на прошлом опыте, свою способность точно прогнозировать движение денежных средств на более длительный период. Прогнозы движения денежных средств до конца срока полезного использования актива оцениваются путем экстраполяции прогнозов движения денежных средств на основе финансовых бюджетов/прогнозов с использованием темпов их роста на последующие годы.

При использовании информации из финансовых бюджетов/прогнозов организация рассматривает, отражает ли эта информация разумные и подтверждаемые допущения и представляет ли она собой наилучшую оценку руководством набора экономических условий, которые будут существовать в течение оставшегося срока полезного использования актива.

Однако прогнозы движения денежных средств, используемые при оценке ценности

использования, могут неадекватно отражать наилучшую оценку руководством диапазона экономических условий, которые будут существовать в течение оставшегося срока полезного использования актива, или стоимость, оцененная путем экстраполяции прогнозов движения денежных средств, может оказаться малохарактерной.

В приложении А стандарта (МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов») рассматриваются два метода расчета приведенной стоимости, используемые для расчетной оценки ценности использования:

- «традиционный» метод корректировки приведенной стоимости (корректировки включаются в ставку дисконтирования);
- метод «ожидаемого денежного потока» (производятся корректировки ожидаемых денежных потоков с учетом рисков).

Выбор метода зависит от обстоятельств, но результат должен отражать ожидаемую приведенную стоимость будущих денежных потоков (средневзвешенное значение всех возможных исходов).

Чтобы принять решение относительно того, какой из методов применить, необходимо иметь представление о том, когда и в каких ситуациях они дают наиболее достоверную оценку ценности использования.

Применение традиционного метода предполагает использование единой ставки дисконтирования, с помощью которой можно учесть все ожидания относительно будущих денежных потоков и соответствующую премию за риск. Применение этого метода наиболее эффективно в ситуации, когда существует активный рынок для данного актива.

Процедуры намного усложняются или не приносят результата вообще, если такого рынка не существует. Например, такая ситуация может сложиться при необходимости оценки ценности использования основного средства [2]. В этом случае поиск ставки, «соответствующей риску», следует проводить в отношении двух объектов:

- существующего на рынке актива с наблюдаемой процентной ставкой;
- оцениваемого актива.

Чтобы вывести подходящую ставку дисконтирования для оцениваемых денежных потоков, необходимо обладать информацией



относительно наблюдаемой процентной ставки для другого аналогичного актива.

При оценке ценности использования актива с использованием традиционного подхода предприятия могут ошибочно полагать, что используемые денежные потоки или ставки дисконтирования должны отражать наилучшую оценку руководством диапазона экономических условий, которые будут существовать в течение оставшегося срока полезного использования актива, а не одну, наиболее вероятную — минимальную или максимально возможную сумму [3].

Метод «ожидаемого денежного потока» предполагает использование вместо одного (наиболее вероятного) денежного потока всех ожиданий относительно возможных денежных потоков. Такой подход в отдельных ситуациях оказывается более эффективным, чем «традиционный», потому что он основан:

- на прямом анализе денежных потоков;
- на более явном введении используемых при оценке допущений.

В этом случае при расчете денежных потоков необходимо использовать ставку дисконтирования. Различные требования, предъявляемые МСФО к дисконтированию, а также отсутствие единой методики определения ставок дисконтирования вызывают сложности при подготовке финансовой отчетности и, следовательно, могут быть источником неопределенности расчетных оценок.

Если ставка, относящаяся к конкретному активу, не может быть получена непосредственно на рынке, в качестве нее могут использоваться:

WACC — средняя процентная ставка по всем источникам финансирования компании. При расчете учитывается удельный вес каждого источника финансирования в общей стоимости. WACC рассчитывается с использованием модели определения стоимости капитальных активов;

- ставка привлечения заемных средств;
- другие рыночные ставки по займам.

Эти ставки следует скорректировать с учетом того, как рынок оценил бы конкретные риски, связанные с расчетными денежными потоками актива. Это нужно для исключения рисков, которые не имеют отношения к расчетным денежным потокам актива или с учетом которых

расчетные денежные потоки уже скорректированы. Так WACC следует использовать только в качестве отправной точки для оценки ставки дисконтирования. Обычно WACC применяется непосредственно в расчетах ценности использования единиц, генерирующих денежные средства (ЕГДС).

Следует четко сформулировать, как учитывать риски при дисконтировании. Ведь на величину будущих денежных потоков влияет не только временная стоимость денег, но и изменчивость этих денежных потоков, связанная с рисками. Влияние рисков на изменение денежных потоков можно отразить двумя способами, при реализации которых ожидаемая величина денежных потоков:

- сначала корректируется с учетом риска, а потом дисконтируется по безрисковой ставке;
- дисконтируется по ставке с поправкой на риск.

Хотя оба подхода к учету риска математически дадут одинаковый результат, в большинстве случаев проще сначала скорректировать денежные потоки на риск. Независимо от выбранного подхода важно удостовериться, что риск не был учтен дважды. Например, ставка дисконтирования, используемая для оценки ценности использования актива, не должна содержать риски, с учетом которых была скорректирована расчетная оценка будущих денежных потоков.

В отчетности необходимо раскрыть, как ставки дисконтирования, используемые при расчете приведенной стоимости, различались между единицами, генерирующими денежные средства, в том числе как были рассчитаны отдельные корректировки риска. Рекомендуются в случаях, когда изменение ставок дисконтирования существенно влияет на финансовую отчетность, например в результате признания обесценения активов, подробно описывать это в текстовых пояснениях.

При тестировании на обесценение нельзя принимать во внимание денежные потоки от актива на основе факторов, которые не существуют на отчетную дату (п. 33.b МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»). Единственное исключение — если организация взяла обязательство провести реструктуризацию в соответствии с разделом «Реструктуризация» МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства,

условные обязательства и условные активы». В этом случае можно определять ценность использования с расчетом на будущие денежные потоки, основанные на производстве и реализации уже новой продукции, запланированной для производства в будущем после реструктуризации (пп. 39 и 44 МСФО (IAS) 36). Но тогда надо обязательно соблюсти требования пункта 72 МСФО (IAS) 37. Компания берет на себя обязательство провести реструктуризацию, когда существует конструктивное обязательство по реструктуризации, когда компания имеет подробный формальный план реструктуризации и когда у тех, кого это касается, вызвало обоснованные ожидания, что оно проведет реструктуризацию. Поэтому одних лишь намерений руководства недостаточно. На отчетную дату должен существовать подробный официальный план, о котором было объявлено заинтересованным сторонам (сотрудникам и т.д.), или его начали реализовывать.

Много вопросов вызывает проверка на обесценение генерирующей единицы, включающей активы в форме права пользования [5]. Например, организация арендует помещения, в которых ведет предпринимательскую деятельность. В соответствии с пунктом 22 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» она определяет возмещаемую стоимость активов в форме права пользования, связанных с договорами аренды, на уровне каждого помещения, которое вместе с другими активами представляет собой единицу, генерирующую денежные средства (ЕГДС). К этой ЕГДС и относится актив в форме права пользования. Организация полагает, что:

- активы в форме права пользования не генерируют приток денежных средств, который в значительной степени не зависит от притока денежных средств от других активов;
- ЕГДС может быть продана вместе с соответствующими соглашениями об аренде, а справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие для каждой ЕГДС должна определяться с учетом конкретного соглашения об аренде.

В этом случае организация при определении чистой балансовой стоимости ЕГДС вычитает обязательства по аренде. Кроме того, при

расчете ценности использования организация вычитает расчетный отток денежных средств для погашения обязательств по аренде из прогнозируемых денежных потоков ЕГДС, а затем дисконтирует полученные чистые денежные потоки. При этом ставку дисконтирования она определяет с использованием средневзвешенной стоимости капитала (WACC), рассчитанной с применением модели оценки капитальных активов (CAPM). Однако в этом случае не учитывается то обстоятельство, что в полученной ставке WACC не отражается то, как организация финансирует арендованные активы.

Следует также учитывать, что актив в форме права пользования подлежит обесценению в соответствии с пунктом 33 МСФО (IFRS) 16 и каждая ЕГДС включает соответствующий актив в форме права пользования на основании пункта 22 МСФО (IAS) 36. Необходимость вычета обязательств по аренде из балансовой стоимости ЕГДС вытекает из пунктов 76 и 78 МСФО (IAS) 36. Но если балансовая стоимость обязательств по аренде вычитается из балансовой стоимости ЕГДС, то эквивалентный вычет следует сделать и из возмещаемой суммы ЕГДС (ценности использования) с тем, чтобы обеспечить обоснованное сравнение балансовой и возмещаемой стоимости.

Представляется, что отток арендных платежей, уже включенных в оценку обязательства по аренде, должен быть исключен из оценки ценности использования ЕГДС, а балансовая стоимость обязательств по аренде должна непосредственно вычитаться из возмещаемой суммы ЕГДС. Иными словами, нельзя вычитать отток денежных средств, связанных с обязательствами по аренде, из прогнозных денежных потоков при расчете ценности использования ЕГДС.

Кроме того, ставка дисконтирования, применяемая при расчете ценности использования, должна отражать влияние МСФО (IFRS) 16 «Аренда» на состав балансовой стоимости ЕГДС [6]. При оценке WACC для получения ставки дисконтирования организация должна учитывать обязательства по аренде в структуре своего капитала и соответствующую среднюю процентную ставку.



Литература

1. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 14.12.2020).
2. Адаменко А.А., Хорольская Т.Е. Учетно-аналитическое обеспечение управления операциями с основными средствами в коммерческих организациях. — Краснодар: Кубанский государственный аграрный университет имени И.Т. Трубилина, 2021. — 186 с.
3. Байдуанова Ж.А. Методика проведения теста на обесценение активов // Экономика: вчера, сегодня, завтра. — № 8-1. — 2022. — С. 177–187.
4. Величковский А.В. Совершенствование методики оценки немонетарных активов в бухгалтерской отчетности // Международный бухгалтерский учет. — № 34. — 2014. — С. 29–44.
5. Гришкина С.Н., Трушина А.А. Признание и оценка обязательств по выводу активов в соответствии с МСФО и ГААП // Экономические науки. — № 209. — 2023. — С. 278–284.
6. Дружиловская Э.С. Обесценение нематериальных активов // Бухгалтерский учет. — № 12. — 2022. — С. 20–26.
7. Дружиловская Э.С. Учет обесценения активов по МСФО // Бухгалтерский учет. — № 1. — 2020. — С. 18–28.
8. Дружиловская Э.С. Актуальные проблемы Российского и международного учета оценочных обязательств организаций государственного и негосударственного секторов // Бухгалтерский учет в государственных и некоммерческих организациях. — № 17. — 2018. — С. 2–12.
9. Миславская Н.А., Поленова С.Н. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебник. — М.: Дашков и Ко, 2018. — 370 с.
10. Мощенко О.В., Усанов А.Ю., Косорукова И.В. Проблемы формирования справедливой стоимости и обесценения внеоборотных активов в финансовой отчетности организаций // Имущественные отношения в Российской Федерации. — № 5. — 2023. — С. 46–56.
11. Современные вопросы развития общества в условиях цифровизации: материалы II Национ. науч.-практ. конф. (Саранск, 28—29 ноября 2023 г.): в 2 ч. / отв. ред. Р.Р. Хайров; Саран. кооп. ин-т (фил.) РУК. — Саранск: Типография «Рузаевский печатник», 2023. — Ч. 2. — 394 с.
12. Теоретические аспекты бухгалтерского учета и аудита обесценения капитальных вложений, основных средств и нематериальных активов / коллектив авторов // Управленческий учет. — № 5. — 2023. — С. 105–114.

РЕГУЛИРОВАНИЕ МАЙНИНГА И УЖЕСТОЧЕНИЕ ОБОРОТА КРИПТОВАЛЮТ: В ГОСДУМУ ВНЕСЕНА НОВАЯ РЕДАКЦИЯ ПОПРАВOK

По проекту с 1 сентября 2024 года Минцифры начнет формировать реестр тех, кто занимается майнингом. Право вести эту деятельность возникнет с момента, когда в реестр добавят сведения о российском юристе или ИП. Граждане РФ (не ИП) смогут «добывать» цифровую валюту без включения в реестр, если нет превышения правительственных лимитов энергопотребления (абз. 3, 4, 9 п. 3 ст. 1 и ст. 5 проекта).

О получении криптовалюты в результате майнинга обяжут извещать орган, который определит правительство. В уведомлении потребуют указать уникальную последовательность символов для учета операций с цифровой валютой (абз. 12 п. 3 ст. 1 проекта).

Майнерам разрешат отчуждать полученную криптовалюту, если при сделках не используют объекты российской информационной инфраструктуры. Исключение — сетевые адреса и комплексы программно-аппаратных средств операторов связи. По сделкам нужно будет отчитываться перед органом, который определит правительство (абз. 5 и 8 пп. «г» п. 2 ст. 1 проекта).

Кабмин сможет запретить майнинг в ряде регионов или на отдельных их территориях (абз. 13 пп. «г» п. 2 ст. 1 проекта).

В России нельзя будет (абз. 2 и 3 пп. «г» п. 2 ст. 1 проекта):

- организовывать оборот цифровой валюты. К примеру, не разрешат оказывать услуги по обеспечению перехода криптовалюты от одного обладателя к другому с помощью объектов российской информационной инфраструктуры. Под запрет не подпадут майнинг, а также объединение для него мощностей нескольких вычислительных устройств разных владельцев и распределение между ними цифровой валюты;

- рекламировать или по-другому предлагать неограниченному кругу лиц, в частности, криптовалюту.

Есть и другие новшества.

Сейчас правил майнинга и упомянутых запретов нет.