

Учет обесценения активов



проблемно-ориентированная лекция

Основные вопросы:

1. Понятия обесценения активов и сфера действия МСФО 36
2. Понятие и оценка возмещаемой суммы
3. Определение ценности от использования
4. Убытки от обесценения

Понятия обесценения активов и сфера действия МСФО 36

Согласно принципу осмотрительности балансовая стоимость активов не должна быть завышена, а обязательство – занижена. В реальной действительности нередко возникают ситуации, когда стоимость актива падает ниже его балансовой стоимости, что может быть связано с более быстрым, чем ожидалось, моральным устареванием долгосрочных активов, неблагоприятным изменением рыночных цен на готовую продукцию, производимую с использованием долгосрочных активов, снижением рыночных цен на аналогичные активы и т. д.

Для того чтобы стоимость активов предприятия, отражаемая в финансовой отчетности, соответствовала их реальной стоимости, необходимо периодически проверять эти активы на обесценение и в случаях, когда их реальная стоимость падает ниже балансовой, отражать их обесценение в фин. отчетности

Определения

Основная идея этого стандарта - это учет активов по величине, не превышающей их возмещаемую сумму. Актив должен учитываться по величине, превышающей его возмещаемую сумму, если его балансовая стоимость превышает сумму, которая будет возмещена за счет использования или продажи этого актива. В таком случае актив характеризуется как обесценившийся, и Стандарт требует, чтобы компания признала убыток от обесценения

Актив обесценивается, когда балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую величину

Балансовая стоимость:

сумма, по которой актив отражается в балансе после вычета суммы накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения

- Стандарт должен применяться для учета обесценения всех активов, **кроме:**
- запасов (Международный стандарт IAS 2 “Запасы”),
- активов, возникающих из договоров на строительство (Международный стандарт IAS 11 “Договоры на строительство”),
- отложенных налоговых активов (Международный стандарт IAS 12 “Налоги на прибыль”),
- активов, возникающих из вознаграждений работникам (Международный стандарт IAS 19 “Вознаграждения работникам”),
- финансовых активов, находящихся в сфере применения Международного стандарта IAS 39 “Финансовые инструменты: признание и оценка”,
- инвестиционной недвижимости, которая оценивается по справедливой стоимости (Международный стандарт IAS 40 “Инвестиционная недвижимость”), биологических активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью, которые оцениваются по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов (Международный стандарт IAS 41 “Сельское хозяйство”),
- отложенных аквизиционных затрат и нематериальных активов, возникающих из договорных прав страховщика в рамках договоров страхования, находящихся в сфере действия Международного стандарта IFRS 4 “Договоры страхования”,
- долгосрочных активов (или групп выбытия), классифицированных как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5 “Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность”.

● **Учет обесценения основных средств**

Информация, представленная в отчетности в соответствии с МСФО, должна отвечать требованиям рынка, быть достоверной, то есть правдиво представленной.

Поэтому МСФО при последующем определении стоимости активов предписывают учитывать основные средства по справедливой (рыночной) стоимости. МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»

Все перечисленные исключения регулируются отдельными стандартами.

Положения стандарта касаются, прежде всего, основных средств и нематериальных активов.

При подготовке финансовой отчетности активы и обязательства оценивались с учетом принципа осмотрительности: активы компании не должны быть завышены, а обязательства - занижены.

В отношении активов принцип осмотрительности выражается в требовании, чтобы активы в балансе были показаны по стоимости, не превышающей экономическую выгоду, которую компания может получить от данных активов.

Существует два возможных варианта получения экономической выгоды от актива: использование по назначению или продажа.

Обесценение актива – существенное удешевление актива, вызванное влиянием внешних и внутренних факторов.

**Ежегодная проводится проверка признаков обесценения актива.
Признаки обесценения (внешние и внутренние)**

Внешние источники

рыночная стоимость
изменение среды
(технологической,
рыночной,
экономической,
юридической)
процентные ставки и
ставки дисконта

**список не является
исчерпывающим**

Внутренние источники

устаревание или
физическое
повреждение
изменения в
использовании
(реструктуризация,
выбытие и т.д.)
результаты
использования актива
хуже, чем ожидалось

Балансовая стоимость актива не должна превышать экономической выгоды, которую компания в состоянии получить от актива, то есть проверка актива на обесценение состоит в выборе минимального из значений - балансовой стоимости актива или его возмещаемой стоимости.

Если балансовая стоимость актива оказывается больше его возмещаемой стоимости, необходимо:

- ❖ уменьшить стоимость актива в балансе до его возмещаемой стоимости;
- ❖ признать *убыток от обесценения* в размере балансовой стоимости актива минус его возмещаемая стоимость.

После учета обесценения скорректированная балансовая стоимость актива амортизируется в течение оставшегося срока полезной службы.

- При этом амортизационные отчисления рассчитываются обычным образом в соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства»:
- **Амор-ные отчис. = Скорр. баланс. Стоим. – Ост. стоим.**
- **Остав. срок полезной службы актив**
- Для аккумуляции амортизации и убытков от обесценения в типовом плане счетов предназначена группа счетов **2430 «Убыток от обесценения основных средств»**.
- Доходы, связанные с восстановлением убытка от обесценения активов, признаваемого в качестве дохода в отчете о прибылях и убытках согласно требованиям стандартов финансовой отчетности отражаются на счете **6240 - «Доходы от восстановления убытка от обесценения»** и расходы от обесценения активов учитываются на счете **7420 - «Расходы от обесценения активов»**.

2. Понятие и оценка возмещаемой суммы

Под возмещаемой суммой (Возмещаемая стоимость) актива при анализе актива на обесценение понимается - наибольшая из:

Стоимости реализации за минусом затрат на продажу
Ценности использования.

Стоимость реализации за минусом затрат на продажу (ЧРС) - это сумма, которая может быть получена от продажи актива при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку сторонами, за вычетом затрат на выбытие.

Ценность использования - это дисконтированная стоимость предполагаемых будущих денежных потоков, возникновение которых ожидается от непрерывного использования актива и от его выбытия в конце срока его полезной службы.

Если какая-либо из этих сумм превышает балансовую стоимость актива, то это означает, что актив не подлежит обесценению

ТЕСТ НА ОБЕСЦЕНЕНИЕ АКТИВОВ

Организация обязана на каждую отчетную дату выявлять наличие признаков возможного обесценения актива.

При выявлении любого такого признака организация обязана оценить возмещаемую сумму актива.

Кроме того, вне зависимости от наличия какого-либо признака обесценения, организация обязана:

ежегодно тестировать на предмет обесценения НМА с неопределенным сроком полезной службы или еще не доступный для использования НМА путем сопоставления его балансовой стоимости с его возмещаемой суммой

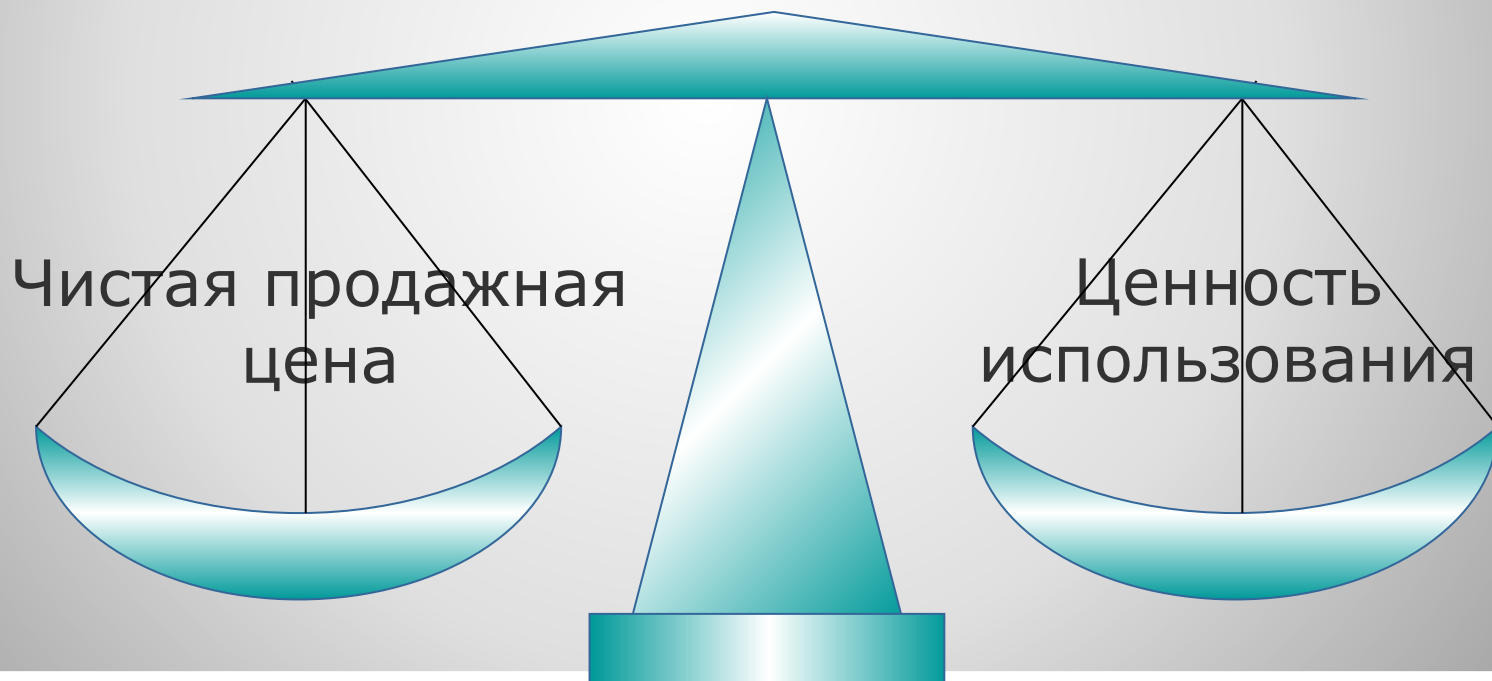
Тест на обесценение НМА

Такой тест на обесценение может выполняться в любое время в течение годового периода, при условии его ежегодного повторения в то же самое время. Разные НМА могут тестироваться на обесценение в разное время.

Однако, если такой НМА был первоначально признан в течение текущего годового периода, он подлежит тестированию на обесценение до конца этого текущего годового периода.

Возмещаемая величина

Наибольшее значение из:
чистой продажной стоимости актива
и ценности его использования



Чистая продажная цена

Сумму можно получить из договора купли-продажи актива при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию сторонами за вычетом затрат на выбытие

Определение ценности от использования

это дисконтированная стоимость предполагаемых денежных

потоков, возникновение которых ожидается от непрерывного использования актива и от его выбытия в конце срока полезной службы

Расчет ценности использования актива состоит из двух этапов:

Этап 1. Прогноз и расчет будущих притоков и оттоков денежных средств

Этап 2. Дисконтирования этих потоков с применением соответствующей ставки дисконтирования

Признание убытка от обесценения (1)

**Балансовая
стоимость**

**Возмещаемая
величина**



Убыток от обесценения должен признаваться, когда возмещаемая величина меньше балансовой стоимости



Признается в
качестве убытка



Если актив учитывается по переоцененной величине – учитывается как уменьшение дооценки

Амортизация корректируется в будущих периодах

Пример

Компания завершила строительство завода по производству продукции А.

На стадии завершения строительства продукт - заменитель по более низкой цене был выпущен на рынок и рыночный потенциал продукта А снизился.

Себестоимость завода \$1 млн.

Чистая продажная цена завода, если компания решает его продать по договору купли-продажи \$750 тыс.

Ценность использования \$600 тыс.

Шаг 1. Существуют ли признаки обесценения?

На рынке появился продукт по низкой цене.

Шаг 2. Определение возмещаемой стоимости.

MAX (\$750 тыс. и \$600 тыс.) = \$ 750 тыс.

Шаг 3. Определение убытка от обесценения

Убыток от обесценения \$ 250 тыс. (1млн. – 750 тыс.) должен быть признан в отчете о прибылях и убытках

Шаг 4. Корректировка амортизации актива

Пусть оставшийся срок полезной службы 10 лет.

Расход на амортизацию - \$75 тыс. (750 тыс./10)

Отражение убытка от обесценения

В примере возмещаемая сумма печи была ниже ее балансовой стоимости на сумму в 2953 у.е. (20 000 у.е. (балансовая стоимость) – 17 047 у.е. (возмещаемая сумма)). Данная разница является убытком от обесценения печи и отражается:

1) Если печь учитывается по фактической стоимости – в качестве расхода (убытка) по счету прибыли и убытков:

	Дт	Кт
Прибыли и убытки	2953	
Основные средства		2953

2) Если печь учитывается по переоцененной стоимости – в качестве уменьшения резерва переоценки:

	Дт	Кт
Резерв переоценки основных средств	2953	
Основные средства		2953

- **Корректировка накопленного износа - амортизационных отчислений**
- Соответственно снижению амортизируемой стоимости актива следует пересмотреть суммы амортизационных отчислений на будущие периоды до конца срока его полезного использования. Предположим, что срок полезного использования печи составляет 8 лет. Тогда ежегодные амортизационные отчисления, с учетом новой балансовой стоимости печи, составляет: 2130 у.е. (17 047 у.е.: 8 лет).
- После признания убытка от обесценения, **амортизационные отчисления** по данному активу должны корректироваться в будущих периодах для распределения измененной балансовой стоимости актива, за вычетом его ликвидационной стоимости (если таковая имеется), на систематической основе на протяжении оставшегося срока его полезной службы .

Убыток от обесценения, признанный в предшествующие периоды в отношении актива подлежит реверсированию, если, и только если произошло изменение в оценках, использованных при определении возмещаемой суммы данного актива с момента признания последнего убытка от обесценения.

В таком случае балансовая стоимость актива, подлежит увеличению до его возмещаемой суммы.

Это увеличение является реверсированием убытка от обесценения. Реверсирование убытка от обесценения по переоцененному активу кредитруется непосредственно на счет собственного капитала под заголовком „Сумма дооценки“. Однако, если убыток от обесценения по тому же переоцененному активу был ранее признан в отчете о прибылях и убытках, то реверсирование такого убытка также признается в отчете о прибылях и убытках.

После признания реверсирования убытка от обесценения **амортизационное отчисление для актива должно корректироваться** для будущих периодов, с тем, чтобы распределить измененную балансовую стоимость актива за вычетом его ликвидационной стоимости (если таковая имеется) на систематической основе в течение оставшегося срока его полезной службы.

Обесценение

Балансовая стоимость актива снижается за счет создания резерва

Д-т Убытки от обесценения

К-т НМА (Отрицательная переоценка)