УДК 349.422.2

ПОРЯДОК УЧЕТА ОБЕСЦЕНЕНИЯ ВНЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Блинов О.А., Новиков Ю.И., Кузнецова В.В.

ФГБОУ ВПО «Омский государственный аграрный университет имени П.А. Столыпина», Институт экономики и финансов, Омск, e-mail: oleg_blinov_2001@mail.ru

В статье рассматривается проблема своевременной и реальной оценки внеоборотных активов в сельскохозяйственных организациях. Даются практические рекомендации по порядку отражения в бухгалтерском учете и финансовой отчетности обесценения внеоборотных активов в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности. Предложено несколько вариантов отражения убытков от обесценения активов на различных счетах бухгалтерского учета, которые могут быть использованы специалистами в практической деятельности, а также при разработке учетной политики сельскохозяйственной организации. Проведен расчет ценности использования для группы внеоборотных активов как единицы, генерирующей денежные потоки с учетом ставки дисконтирования по этим объектам. Рассмотрен порядок распределения убытка от обесценения внеоборотных активов внутри единицы, генерирующей денежные потоки. Применение данного порядка проиллюстрировано на конкретном примере обособленного подразделения сельскохозяйственного предприятия. Использование данных рекомендаций будет способствовать более качественному отражению стоимости внеоборотных активов в отчетности предприятия.

Ключевые слова: внеоборотные активы, обесценение активов, возмещаемая стоимость, Международные стандарты финансовой отчетности

ACCOUNTING PROCEDURES OPERATING NON-CURRENT ASSETS IMPAIRMENT OF AGRICULTURAL ORGANIZATIONS

Blinov O.A., Novikov Y.I., Kuznetsova V.V.

FGBOU VPO «Omsk state agrarian university of a name of P.A. Stolypin», Institute of economy and finance, Omsk, e-mail: oleg_blinov_2001@mail.ru

The problem of timely and realistic assessment of non-current assets in the agricultural organizations. Practical recommendations for the order reflected in the accounting records and financial statements of impairment of non-current assets in accordance with International Financial Reporting Standards. Some variants reflect the impairment of assets in various accounts of accounting that can be used by specialists in practice, as well as in developing a policy of agricultural organization. The calculation of value in use for a group of non-current assets as cash-generating unit flows with discount rates on these objects. Issue of the distribution of the impairment loss of fixed assets within a unit of cash-generating. The application of this procedure is illustrated by a specific example, a separate division of the agricultural enterprise. Using these guidelines will contribute to a better reflection of the value of non-current assets in the financial statements of the enterprise.

Keywords: non-current assets, impairment of assets, the recoverable amount, International Financial Reporting Standards

В современном бухгалтерском учете актуальной проблемой является обеспечение качественной и своевременной оценки внеоборотных активов, результаты которой находят отражение в финансовой отчетности организаций [5].

Вопросам определения стоимостной оценки внеоборотных активов уделяется достаточно много внимания как в национальных, так и в международных стандартах, регулирующих порядок составления и представления финансовой отчетности.

Общим принципом, которым руководствуются разработчики стандартов, является обеспечение реальной оценки того или иного элемента финансовой отчетности, которая бы отражала как особенности самого элемента, так и условия его использования.

В связи с тем, что современные экономические условия характеризуются высокими темпами развития техники и технологий – с одной стороны, а также инфляционными процессами (то замедляющимися, то ускоряющимися) – с другой стороны, у пользователей финансовой информации возникает закономерный вопрос «А отражает ли оценка актива в отчетности на определенную дату реальную стоимость актива?»

Решить данную проблему, призвана концепция справедливой стоимости или рыночной стоимости, которая способствует реальной оценке элементов отчетности.

Согласно МСФО (IAS) 36, обесценение – это уменьшение балансовой стоимости актива относительно его возмещаемой стоимости [1].

При этом под возмещаемой стоимостью понимается наибольшая из двух величин:

– ценности использования актива,

– справедливой стоимости за минусом затрат на продажу.

Ценность использования актива – это дисконтированная стоимость предполагаемых будущих денежных потоков от

непрерывно продолжающегося использования актива и от его выбытия в конце срока службы [3].

Исходя из современного российского законодательства, к **справедливой стоимости** может быть приравнена рыночная стоимость актива.

Организация должна на каждую отчётную дату проанализировать, имеются ли признаки обесценения внеоборотных активов.

К **внешним** признакам обесценения актива относятся:

– уменьшение рыночной стоимости актива существенно больше, чем ожидалось;

– существенные отрицательные изменения в технологических, экономических или юридических условиях работы компании;

– балансовая стоимость чистых активов превышает рыночную капитализацию компании;

– процентные ставки или другие показатели прибыльности инвестиций увеличились, и это повлияет на ставку дисконта, которая используется для расчёта ценностей использования актива, что приведёт к уменьшению возмещаемой стоимости актива.

К **внутренним** признакам относятся:

– устаревание или физическое повреждение актива;

– изменения в степени и способах использования активов, отрицательно влияющие на положение компании (планы реструктуризации деятельности или ликвидации актива;

– доказательства из внутренней отчётности, указывающие на ухудшение экономических результатов использования актива [4].

Если указанные выше признаки имеются, необходимо рассчитать возмещаемую стоимость актива, и если она меньше балансовой стоимости – отразить обесценение актива. Расчет состоит из двух этапов: расчёт будущих потоков и их дисконтирование. При этом в расчёт берут утверждённые планы и бюджеты компании, рассчитанные на основе прошлых периодов.

Величина, на которую балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую стоимость, является убытком от обесценения активов, который должен отражаться в расходах периода. Мы предлагаем несколько вариантов его отражения на счетах бухгалтерского учета:

1. Вариант.

Д – Убытки от обесценения (91.2)

К – Основное средство (01)

2. Вариант. Остаточную стоимость актива можно уменьшить путем увеличения суммы начисленной амортизации по этому активу.

Д – Убытки от обесценения (91.2)

К – Накопленная амортизация (02)

3. Вариант. Путем создания резерва на отдельном субсчете счета (96). При отражении основных средств в отчетности из первоначальной стоимости наряду с суммой начисленной амортизации необходимо вычесть сумму созданного резерва.

Д – Убытки от обесценения (91.2)

К – Резерв на обесценения (96)

Если объект учитывается по переоцененной стоимости, то обесценение отражается также как переоценка.

Если невозможно рассчитать денежные потоки, генерируемые отдельным активом, то возмещаемая стоимость рассчитывается для единицы, генерирующей денежные потоки (ЕГДП).

ЕГДП – это наименьшая определяемая группа активов, которая создаёт приток денежных средств, независимый от притока денежных средств, создаваемых другими активами. Как правило, это отдел, производственная линия, цех [2].

Иногда могут возникнуть трудности при распределении некоторых активов по разным ЕГДП (гудвилл и корпоративные активы). В таком случае стоимость этих активов должна распределяться на другие ЕГДП пропорционально их рыночной стоимости

Пример. В сельскохозяйственной организации имеется мельница, которую можно определить как ЕГДП. Балансовая стоимость мельницы на 31.12.12 г. – 1 230 000 руб. Оставшийся срок эксплуатации 4 года. Положительные и отрицательные потоки, связанные с работой мельницы, представлены в табл. 1. Ставка дисконтирования с учетом риска – 10%.

Таблица 1

Расчет ценности использования мельницы

Год	Доходы, руб.	Затраты, руб.	Чистый денежный поток, руб.	Коэффициент дисконтирования $1/(1+0{,}05)^n$	Ценность использования, руб.
2013	750 000	280 000	470 000	0,90909	427 272,30
2014	800 000	420 000	380 000	0,82645	314 051,00
2015	650 000	550 000	100 000	0,75131	75 131,00
2016	200 000	150 000	50 000	0,68301	34 150,50
Всего	2 400 000	1 400 000	1 000 000	x	850 604,80

Рыночная (справедливая) стоимость мельницы за минусом затрат на продажу составила 845 000 руб.

Таким образом, возмещаемая стоимость мельницы составит 850 604,80 руб.

Убыток от обесценения составит

1 230 000 – 850 604,80 = 379 395,20 руб.

Эту сумму необходимо отразить в отчетности организации.

Убыток от обесценения ЕГДП должен распределяться на балансовую стоимость активов внутри ЕГДП в следующем порядке:

1) сначала на очевидно обесценившиеся активы;

2) затем на гудвилл, если он есть;

3) на другие активы ЕГДП пропорционально их балансовой стоимости.

При этом надо иметь в виду, что при распределении убытка балансовая стоимость актива не должна уменьшаться ниже наибольшего значения из:

– справедливой стоимости за минусом затрат на продажу (если можно определить);

– ценности использования (если можно определить);

– нуля.

Пример. Мельница сельскохозяйственной организации включает в себя следующие активы: здание, установка по размолу зерна, транспортер, вспомогательное оборудование.

Сумма убытка от обесценения мельницы распределяется на указанные активы, пропорционально их балансовой стоимости. Данный расчет представлен в табл. 2.

Таблица 2

Распределение убытка от обесценения мельницы

Наименование актива	Балансовая стоимость, руб.	Распределение убытка, руб.	Скорректированная балансовая стоимость, руб.
Здание	536 000	(165 330)	370 670
Установка	380 000	(117 211)	262 789
Транспортер	235 000	(72 486)	162 514
Оборудование	79 000	(24 368)	54 632
Итого	1 230 000	(379 395)	850 605

Если обесценивается актив, входящий в ЕГДП, а сама ЕГДП не обесценивается, убыток не признается.

В случае, если актив, подлежащий обесценению, был застрахован, то получение возмещения ущерба не должно компенсировать убытки от обесценения. Эти два события отражаются отдельно.

После признания обесценения актива необходимо проводить анализ его стоимости и при необходимости восстановить ранее признанный убыток. При этом надо анализировать признаки возможного восстановления.

Увеличенная за счет реверса убытка от обесценения балансовая стоимость актива не должна превышать балансовую стоимость, которая была бы определена, если бы в предыдущие годы для актива не признавался убыток от обесценения.

Список литературы

1. Блинов О.А., Новиков Ю.И. Теоретические основы международных стандартов финансовой отчетности: учебное пособие. – Омск: Изд-во ОмГАУ – 2006. – 68 с.

2. Коваленко Е.В., Безверхая Е.А. Бюджетирование и контроль управленческих расходов (на примере ООО «Омский майонезный завод») // Вестник Алтайской академии экономики и права. – Барнаул: Алтайская академия экономики и права (институт), 2013. – С. 73–75.

3. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебник. – М.: ИНФРА-М, 2012. – 512 с.

4. Рожнова О.В. Международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности: учебное пособие – М.: Экзамен, 2003. – 182 с.

5. Шумакова О.В. Трансакционные издержки в рыночном хозяйстве АПК: проблемно-ориентированный анализ // Известия оренбургского государственного аграрного университета. – Оренбург: Оренбургский государственный аграрный университет, 2010. – С.127-130.

References

1. Blinov O.A., Novikov Y. I Theoretical foundations of international financial reporting standards: a training manual. Omsk: Publishing House OmGAU 2006. 68 p.

2. Kovalenko, EV, Bezverkhay E.A. Budgeting and control of administrative costs (for example, Ltd. «Omsk Mayonnaise Factory») // Bulletin of the Altai Academy of Economics and Law. Barnaul Altai Academy of Economics and Law (Institute), 2013. pp. 73–75.

3. Paly V.F. International Standards of Accounting and Financial Reporting: a textbook. Moscow: INFRA-M, 2012. 512 p.

4. Rozhnova O.V. International standards of accounting and financial reporting: a training manual. Moscow: Exam, 2003. 182 p.

5. Shumakova O.V. Transaction costs in a market economy of agro-industrial complex: a problem-oriented analysis // Proceedings of the Orenburg State Agrarian University. Orenburg Orenburg State Agrarian University, 2010. pp. 127–130.

Рецензенты:

Шумакова О.В., д.э.н., профессор, зав. кафедрой экономики, бухгалтерского учета и финансового контроля, ФГБОУ ВПО «Омский государственный аграрный университет имени П.А. Столыпина», Институт экономики и финансов, г. Омск;

Боровских Н.В., д.э.н., профессор кафедры экономики и маркетинга, АНО ВПО «Омский экономический институт», г. Омск.

Работа поступила в редакцию 20.09.2013.