

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-136/2022-КпР АМОРТИЗАЦИЯ ОБЕСЦЕНЕННЫХ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

ФСБУ 6/2020 «Основные средства» требует от организаций проверять основные средства на обесценение и учитывать изменение их балансовой стоимости вследствие обесценения в порядке, предусмотренном Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов». В этой связи ФСБУ 6/2020 требует от организаций представлять в бухгалтерской отчетности связанные с обесценением показатели (подпункты «б», «ж», «з», «и», «о» пункта 45), а также раскрывать информацию об обесценении основных средств, предусмотренную IAS 36 (пункт 47).

При представлении этой информации возникают неясности, связанные с необходимостью корректной увязки между собой положений пунктов 63, 114, 116, 117, 121 IAS 36. В частности, пункт 63 IAS 36 требует после признания убытка от обесценения корректировать амортизационные отчисления в отношении актива в будущих периодах для того, чтобы распределить пересмотренную балансовую стоимость актива, за вычетом его ликвидационной стоимости (при наличии таковой), на регулярной основе в течение оставшегося срока его полезного использования. Симметрично пункт 121 IAS 36 требует после признания восстановления убытка от обесценения корректировать амортизационные отчисления в отношении актива в будущих периодах таким образом, чтобы распределить скорректированную балансовую стоимость актива, за вычетом его ликвидационной стоимости (при наличии таковой), на регулярной основе в течение его оставшегося срока полезного использования.

Вместе с тем, пункты 114 – 116 IAS 36 предусматривают восстановление убытка от обесценения только в той степени, в которой с момента последнего признания убытка от обесценения произошли изменения в расчетных оценках, использованных для определения возмещаемой суммы актива. При этом не должны приниматься в расчет изменения, связанные с течением времени. Мало того, пункт 117 IAS 36 прямо запрещает при восстановлении убытка от обесценения увеличивать балансовую стоимость актива выше балансовой стоимости, которая была бы определена (за вычетом амортизационных отчислений), если бы не признавалось никакого убытка от обесценения для данного актива в предыдущие годы.

Балансовая стоимость актива уменьшается по мере начисления амортизации по нему. В этой связи признание убытка от обесценения всегда производится при более высокой «расчетной базе», чем его восстановление. Это значит, что восстанавливаемый убыток от обесценения может быть соотнесен с ранее признанным убытком от обесценения только в относительных величинах как пропорция, но не соотносим в абсолютном денежном выражении.

Таким образом, по амортизируемым основным средствам у организации в учете всегда будут возникать «излишки» ранее признанных убытков от обесценения, которые заведомо не могут быть восстановлены ни при каком исходе, так как причиной их возникновения является начисление амортизации в периоде после признания убытка от обесценения.

Целью настоящей Рекомендации является определение судьбы указанных «излишков» ранее признанного обесценения с точки зрения представления информации об обесценении основных средств в бухгалтерской отчетности.

РЕШЕНИЕ

1. Для выполнения требований подпункта «б» пункта 45 ФСБУ 6/2020 при раскрытии в пояснениях к бухгалтерскому балансу сведений об остатках основных средств в разрезе первоначальной (переоцененной) стоимости, накопленной амортизации и накопленного обесценения на начало и конец отчетного периода достаточным является представление общей суммы накопленной амортизации и накопленного обесценения без обособления части, приходящейся на накопленное обесценение, от части, приходящейся на накопленную амортизацию, с учетом указанного в пункте 3 настоящей Рекомендации.
2. В случае если организация не применяет пункт 1 настоящей Рекомендации и принимает решение представить в пояснениях к бухгалтерскому балансу величину накопленного обесценения основных средств отдельно от накопленной амортизации, то такая величина должна представляться в сумме, соотносимой с балансовой стоимостью основных средств. В указанную сумму не должна включаться часть ранее признанного убытка от обесценения, приходящаяся на самортизированную впоследствии часть стоимости основного средства. Это значит, что накопленная амортизация и обесценение должны представляться в бухгалтерской отчетности таким образом, как если бы они были признаны на дату, по состоянию на которую представляются. При этом в целях числовой увязки данных об остатках основных средств на начало и конец отчетного периода с данными о движении основных средств за отчетный период в сверку включается дополнительный показатель, отражающий перевод ранее признанного обесценения основного средства в накопленную амортизацию в части, приходящейся на самортизированную за отчетный период стоимость основного средства. Данный показатель не влияет ни на финансовый результат, ни на какие-либо другие показатели бухгалтерской отчетности организации.
3. В обоих случаях, независимо от свернутого или развернутого отражения амортизации и обесценения (применения пункта 1 или пункта 2) амортизация и обесценение за отчетный период показываются в начисленных суммах, включаемых в совокупный финансовый результат за этот период (с учетом включения амортизации в себестоимость другого актива) и представляются в бухгалтерской отчетности отдельно друг от друга.

ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

В соответствии с подпунктом «б» пункта 45 ФСБУ 6/2020 в бухгалтерской (финансовой) отчетности раскрывается с учетом существенности сверка остатков основных средств по группам в разрезе первоначальной (переоцененной) стоимости, накопленной амортизации и накопленного обесценения на начало и конец отчетного периода, и движения основных средств за отчетный период (поступление, выбытие, переклассификация в долгосрочные активы к продаже, изменение стоимости в результате переоценки, амортизация, обесценение, другие изменения). Из данной формулировки не вытекает однозначный вывод об обязательности совместного или отдельного представления остатка накопленной амортизации и остатка накопленного обесценения на начало и конец отчетного периода. Бесспорность необходимости отдельного представления относится только к суммам, признаваемых за отчетный период. Так, в соответствии с подпунктами «ж», «з» и «о» пункта 45 ФСБУ 6/2020 в бухгалтерской (финансовой) отчетности раскрывается результат обесценения основных средств и восстановления обесценения, включенный в расходы или доходы отчетного периода; сумма обесценения основных средств, отнесенная в отчетном периоде на уменьшение накопленного результата переоценки; признанная доходом в составе прибыли (убытка) сумма возмещения убытков, связанных с обесценением или утратой объектов основных средств, предоставленного организации другими лицами.

Что касается требуемой информации об обесценении, то в соответствии с пунктом 47 ФСБУ 6/2020 «Основные средства» организация раскрывает предусмотренную Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов» информацию об обесценении основных средств. В свою очередь, МСФО (IAS) 36 также содержит требования о раскрытии

информации об обесценении активов только в отношении данных за отчетный период, но не содержит таких требований в отношении данных о накопленном обесценении по состоянию на отчетную дату.

При этом существует ряд косвенных оснований для представления накопленной амортизации и накопленного обесценения единой суммой без разделения. Так, положения Федерального закона «О бухгалтерском учете» (п.4 ст.20, п.4 ст.24, ч.4 ст.26) в качестве основы федеральных стандартов устанавливают международные стандарты, из чего следует, что «двойные» формулировки федеральных стандартов должны читаться в контексте лежащих в их основе соответствующих положений МСФО. При этом подпункт «d» пункта 73 международного стандарта финансовой отчетности IAS 16, лежащий в основе требования подпункта «б» пункта 45 ФСБУ 6/2020, четко предусматривает представление валовой балансовой стоимости и суммы накопленной амортизации (в совокупности с накопленными убытками от обесценения) на начало и на конец отчетного периода. Аналогично подпункт «с» пункта 79 IAS 40 «Инвестиционная недвижимость» требует представлять накопленную сумму амортизации вместе с накопленными убытками от обесценения.

Кроме того, с точки зрения требований по аналогичным вопросам следует обратить внимание на форму таблицы 1.1. «Наличие и движение нематериальных активов» в Приложении № 3 к Приказу Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций». В этой таблице представлен пример оформления пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах в части информации о нематериальных активах с учетом их обесценения, аналогичной той, которую требует представить подпункт «б» пункта 45 ФСБУ 6/2020 в отношении основных средств. Данный пример предусматривает раздельное представление амортизации и обесценения только в отношении сумм, начисленных за период, в то время как данные о накопленной амортизации и обесценении во всех случаях предполагается представлять единой суммой. Поскольку в связи с принятием ФСБУ 6 изменений в указанную форму не вносилось, предполагается, что аналогичная форма представления информации должна использоваться также в отношении основных средств.

В соответствии с пунктом 38 ФСБУ 6/2020 «Основные средства» организация проверяет основные средства на обесценение и учитывает изменение их балансовой стоимости вследствие обесценения в порядке, предусмотренном Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов». Таким образом при включении правил амортизации основных средств непосредственно в ФСБУ 6/2020, ни этим стандартом, ни другими российскими ФСБУ не предусмотрено самостоятельных правил обесценения основных средств. Приведенная норма предписывает в этом вопросе напрямую руководствоваться международным стандартом.

Уже само определение обесценения (разница между балансовой стоимостью и возмещаемой величиной), данное в этом МСФО, ставит расчет обесценения в прямую зависимость от начисленной амортизации. Поэтому даже в условиях действующих правил амортизации, например, выбор организацией способа уменьшаемого остатка во многих случаях приводит к отсутствию необходимости признания обесценения основного средства, в то время как это обесценение пришлось бы признавать, если бы то же основное средство амортизировалось линейным способом.

Кроме того, в соответствии с пунктом 37 ФСБУ 6/2020 срок полезного использования, ликвидационная стоимость и способ начисления амортизации (элементы амортизации) объекта основных средств подлежат проверке на соответствие условиям использования объекта основных средств. Такая проверка проводится в конце каждого отчетного года, а также при наступлении обстоятельств, свидетельствующих о возможном изменении элементов амортизации. По результатам такой проверки при необходимости организация принимает решение об изменении соответствующих элементов амортизации. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете как изменения оценочных значений. Если при выполнении данного требования организация будет выбирать каждый раз такой способ расчета амортизации, который обязательно уменьшит балансовую стоимость актива не менее чем до его возмещаемой величины (как она определена в IAS 36), то она сможет обойтись вообще без признания обесценения.

В свою очередь проверка на обесценение влияет на элементы амортизации. Так, в соответствии с п.17 МСФО (IAS) 36 при наличии признаков возможного обесценения актива это может указывать на то, что оставшийся срок полезного использования, метод амортизации или ликвидационная стоимость актива должны быть пересмотрены и скорректированы в соответствии со стандартом, применимым к данному активу, даже если никаких убытков от обесценения в отношении этого актива не признается. Симметрично в соответствии с п.113 МСФО (IAS) 36 наличие признаков того, что убыток от обесценения, признанный в отношении актива, отличного от гудвила, возможно, более не существует или уменьшился, может указывать на то, что оставшийся срок полезного использования, метод амортизации или ликвидационная стоимость могут нуждаться в пересмотре и корректировке в соответствии со стандартом, действующим в отношении этого актива, даже если никакой убыток от обесценения в отношении актива не восстанавливается.

Совокупность указанных норм ФСБУ 6/2020 и МСФО (IAS) 36 обуславливает влияние амортизации на обесценение и одновременно влияние обесценения на амортизацию. Такая взаимосвязь правил делает границу между накопленной амортизацией и обесценением в значительной степени условной, из-за чего для пользователя отчетности основной интерес представляет совокупность этих показателей.

Из изложенного следует, что при представлении сверки остатков основных средств на начало и конец отчетного периода, и движения основных средств за отчетный период данные о накопленных амортизации и обесценении основных средств по состоянию на начало и конец отчетного периода могут представляться общей суммой и между собой не разделяться. Однако в силу приведенных выше прямых требований организация должна отделять данные о начисленной за отчетный период амортизации основных средств от данных об их обесценении за этот период.

В случае если организация, тем не менее, принимает решение представлять данные о накопленном обесценении отдельно от накопленной амортизации, такая организация должна принимать во внимание следующее.

В соответствии с п. 63 МСФО (IAS) 36 после признания убытка от обесценения амортизационные отчисления в отношении актива корректируются в будущих периодах для того, чтобы распределить пересмотренную балансовую стоимость актива, за вычетом его ликвидационной стоимости (при наличии таковой), на регулярной основе в течение оставшегося срока его полезного использования. При этом в соответствии с п. 117 МСФО (IAS) 36 возросшая балансовая стоимость актива, отличного от гудвила, приходящаяся на восстановление убытка от обесценения, не должна превышать балансовую стоимость, которая была бы определена (за вычетом амортизационных отчислений), если бы не признавалось никакого убытка от обесценения для данного актива в предыдущие годы. В соответствии с п. 118 МСФО (IAS) 36 увеличение балансовой стоимости актива, отличного от гудвила, свыше суммы балансовой стоимости, которая была бы определена (за вычетом амортизационных отчислений), если бы не признавалось никакого убытка от обесценения для данного актива в предыдущие годы, является переоценкой. При учете такой переоценки организация применяет стандарт, действующий в отношении актива.

Исходя из указанных норм признанное ранее обесценение считается полностью восстановленным, когда балансовая стоимость равна величине, которая была бы определена (за вычетом амортизационных отчислений), если бы не признавалось никакого убытка от обесценения для данного актива в предыдущие годы.

В условиях отсутствия в стандарте прямого определения понятия «накопленное обесценение», приведенные выше положения пунктов 117 и 118 МСФО (IAS) 36 могут считаться косвенным определением данного понятия. Исходя из указанных пунктов накопленное обесценение основного средства – это величина, на которую текущая балансовая стоимость основного средства вследствие признанных ранее убытков от обесценения меньше той балансовой стоимости, которая была бы определена (за вычетом амортизационных отчислений), если бы не признавалось никакого убытка от обесценения для данного актива в предыдущие годы.

Следовательно, по мере погашения стоимости основного средства путем амортизации, часть ранее признанного обесценения, приходящаяся на погашаемую стоимость, должна также уменьшаться. Иными словами, ранее признанное обесценение должно уменьшаться (амортизироваться) пропорционально амортизации стоимости основного средства. Если этого не сделать, то в учете организации «зависнет» исторический остаток прошлого обесценения, не соотносимый с текущей балансовой стоимостью основного средства, который не может быть восстановлен ни при каких обстоятельствах. Представление такого остатка в бухгалтерской отчетности организации под наименованием «накопленное обесценение» может вводить пользователей бухгалтерской отчетности в заблуждение с точки зрения понимания экономической сущности сумм, из которых складывается текущая балансовая стоимость основных средств.

ИЛЛЮСТРАТИВНЫЙ ПРИМЕР

Первоначальная стоимость основного средства 1000 у.е.,

Срок полезного использования основного средства – 10 периодов.

Характер использования равномерный. Ликвидационная стоимость отсутствует.

Во втором периоде выявлено обесценение: возмещаемая сумма оценена в 600 у.е.

В восьмом периоде причина обесценения устранилась. Возмещаемая сумма превысила балансовую стоимость. Убыток от обесценения восстановлен.

Помимо обесценения в остальном использование основного средства совпадало с планом, основания для пересмотра элементов амортизации отсутствовали.

Основное средство учитывается способом по первоначальной стоимости (не переоценивается).

| | | период | | | | | | | | | |
|------------------|---|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|----------|
| | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |
| за | Амортизация ¹ | (100) | (100) | (75) | (75) | (75) | (75) | (75) | (75) | (100) | (100) |
| | Обесценение ² | | (200) | | | | | | 50 | | |
| | корректировка (+/-) ³ | | | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | | |
| на конец периода | Первоначальная стоимость | 1000 | 1000 | 1000 | 1000 | 1000 | 1000 | 1000 | 1000 | 1000 | 1000 |
| | Накопленные амортизация и обесценение ⁴ | (100) | (400) | (475) | (550) | (625) | (700) | (775) | (800) | (900) | (1000) |
| | в т.ч. без корректировки: амортизация ⁵ | (100) | (200) | (275) | (350) | (425) | (500) | (575) | (650) | (750) | (850) |
| | обесценение ⁵ | 0 | (200) | (200) | (200) | (200) | (200) | (200) | (150) | (150) | (150) |
| | в т.ч. с учетом корректировки: амортизация ⁶ | (100) | (200) | (300) | (400) | (500) | (600) | (700) | (800) | (900) | (1000) |
| | обесценение ⁶ | 0 | (200) | (175) | (150) | (125) | (100) | (75) | 0 | 0 | 0 |
| | Балансовая стоимость | 900 | 600 | 525 | 450 | 375 | 300 | 225 | 200 | 100 | 0 |

¹ Амортизация за период включаемая в совокупный финансовый результат (или в себестоимость актива). Представляется в пояснениях отдельно от обесценения независимо от выбранного варианта раскрытия, предусмотренного пунктом 1 или 2 Решения.

² Обесценение за период включаемое в совокупный финансовый результат. Представляется в пояснениях отдельно от амортизации независимо от выбранного варианта раскрытия, предусмотренного пунктом 1 или 2 Решения.

³ Строка «корректировка (+/-)» показывается только в случае представления информации в рамках применения пункта 2 Решения. Данный показатель не влияет на какие-либо другие показатели бухгалтерской отчетности.

⁴ Показатель включается в пояснения, если организация выбрала вариант раскрытия в соответствии с пунктом 1 Решения.

⁵ Показатели в отчетности не представляются

⁶ Показатели включаются в пояснения, если организация выбрала вариант раскрытия в соответствии с пунктом 2 Решения.