

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ДОЛГОСРОЧНЫХ АКТИВОВ, ПРЕДНАЗНАЧЕННЫХ ДЛЯ ПРОДАЖИ, В ФОРМАТЕ МСФО

Жердева Оксана Викторовна,
к.э.н.,
Краснодарский филиал РЭУ им. В.Г. Плеханова, РФ.

Zherdeva Oksana Viktorovna,
Ph. D.,
Krasnodar branch of REU them. V. G. Plekhanov, Russian Federation.

Аннотация. В статье рассмотрены теоретические и практические аспекты учета долгосрочных активов, предназначенных для продажи, в соответствии правилами МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность».

Abstract. The article considers theoretical and practical aspects of accounting for long-term assets intended for sale in accordance with IFRS 5 «Non-current assets held for sale and discontinued operations».

Ключевые слова: международные стандарты финансовой отчетности, долгосрочные активы, продажа, критерии признания, оценка.

Keywords: international financial reporting standards, long-term assets, sale, recognition criteria, valuation.

В настоящее время в международной практике учет долгосрочных активов, удерживаемых для продажи, осуществляется в соответствии с правилами МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность».

Необходимость его принятия была вызвана следующими требованиями к финансовой отчетности, изложенными в МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности».

1. В отчете о финансовом положении долгосрочные активы и обязательства должны представляться отдельно от краткосрочных. Естественно, возникает вопрос, как представлять и оценивать долгосрочные активы, если предприятие осведомлено о том, что в скором времени произойдет выбытие данного актива (допустим, путем продажи).

2. Отчетность составляется исходя из принципа непрерывности деятельности, который подразумевает, что предприятие продолжит свою деятельность и в будущем. При этом МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» никак не регулирует

особенности представления отчетности, отражающей прекращенную деятельность. Восполнить этот пробел и призван МСФО (IFRS) 5.

В соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»:

1) долгосрочные активы, предназначенные для продажи, должны показываться отдельно в разделе «Краткосрочные активы» отчета о финансовом положении;

2) прекращенная деятельность должна показываться отдельно от продолжающейся деятельности в отчете о совокупном доходе (при этом сравнительная информация за предыдущие периоды должна быть соответствующим образом пересчитана).

Все это необходимо, чтобы пользователи финансовой отчетности (инвесторы, заимодавцы и прочие кредиторы) могли прогнозировать будущие результаты деятельности предприятия, а также представлять, за счет использования каких долгосрочных активов предприятие собирается генерировать доходы [1, 3].

Правила рассматриваемого стандарта распространяются на долгосрочные активы и группы выбытия.

Группа выбытия (выбывающая группа) – это группа активов и относящихся к ним обязательств, подлежащая выбытию путем продажи или иным способом.

Иногда возникает вопрос: как обязательство может быть связано с долгосрочным активом, допустим с каким-нибудь станком? Для ответа достаточно представить себе обособленное подразделение, работающее в рамках одной организации, например подразделение военного завода, изготавливающее продукцию гражданского назначения. Взаиморасчеты с покупателями этой продукции легко отделить от взаиморасчетов с покупателями военной техники. И если завод примет решение продать данное подразделение, будет логично, если вместе с активами подразделения будут проданы и обязательства, связанные с его деятельностью.

Если мы говорим про группу компаний, руководство которой приняло решение продать одно из дочерних обществ, то в данном случае группой выбытия будет эта дочерняя структура (то есть активы и относящиеся к ним обязательства компании).

Нужно отметить, что МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» предъявляет одинаковые требования к оценке и представлению в отчетности как отдельных долгосрочных активов, подлежащих выбытию, так и групп выбытия [2].

Долгосрочный актив (группа выбытия) классифицируется как «предназначенный для продажи», если его балансовая стоимость будет возмещена в основном за счет продажи, а

не дальнейшего использования. При этом долгосрочный актив должен удовлетворять следующим условиям:

- он готов для немедленной продажи в его текущем состоянии;
- продажа в высшей степени вероятна.

Если по окончании срока полезного использования долгосрочный актив предполагается ликвидировать (не продавая его) и до завершения срока использования остается меньше года, то этот актив не может быть классифицирован как предназначенный для продажи, а значит, продолжает учитываться в разделе «Долгосрочные активы» отчета о финансовом положении до окончания срока использования.

МСФО (IFRS) 5 приводит следующие четыре признака того, что «продажа в высшей степени вероятна»:

- руководством принят план продажи актива (выбывающей группы), и он выполняется;
- ведется активный поиск покупателя;
- цена установлена и сопоставима с текущей справедливой стоимостью актива (выбывающей группы);
- ожидается, что сделка по продаже совершится в течение года, начиная с даты классификации актива (группы выбытия) как предназначенного для продажи.

С момента квалификации долгосрочного актива (или группы выбытия) как предназначенного для продажи предприятие обязано сделать следующие учетные операции.

1. С момента квалификации актива (группы выбытия) как предназначенного для продажи начисление амортизации по нему прекращается (в том числе по всем амортизируемым долгосрочным активам, входящим в группу выбытия).

2. Долгосрочный актив (активы и обязательства группы выбытия), предназначенный для продажи, последний раз оценивается в соответствии с действующими для него МСФО и учетной политикой предприятия.

Например, основные средства, учитываемые по модели переоцененной стоимости. Время от времени их приходится переоценивать, так как с течением времени и по мере начисления амортизации балансовая стоимость основного средства начинает отличаться от его справедливой стоимости. Уместно вспомнить требование МСФО (IAS) 16 «Основные средства» о том, что балансовая стоимость основного средства, учитываемого по модели переоцененной стоимости, не должна существенно отличаться от его справедливой стоимости. Вот именно на выполнение этого требования и работает

положение МСФО (IFRS) 5 об оценке (в последний раз) долгосрочного актива в соответствии с действующими МСФО, чтобы исключить накопившиеся расхождения между балансовой и справедливой стоимостями [4].

3. Долгосрочный актив (группа выбытия) оценивается по наименьшей стоимости:

- либо балансовой стоимости долгосрочного актива (группы выбытия);

- либо справедливой стоимости долгосрочного актив (группы выбытия) за минусом ожидаемых расходов на продажу.

4. Долгосрочный актив (группы выбытия) переносятся в раздел «Краткосрочные активы», а обязательства группы выбытия – в раздел «Краткосрочные обязательства» отчета о финансовом положении. При этом и активы, и обязательства, предназначенные для продажи, должны учитываться отдельно от других видов активов и обязательств.

Рассмотрим указанные шаги учетных работ на примере.

Допустим, предприятие готовит отчетность на 31 марта каждого года. В течение января 2017 года руководство рассматривало возможность продажи трех объектов и 31 января 2017 года окончательно приняло план продажи и установило цены, сопоставимые со справедливыми. С момента принятия плана продаж объектов начался активный поиск покупателей, и ожидается, что продажи всех трех объектов состоятся в начале мая 2017 года.

Имеются следующие данные по каждому из трех объектов.

Объект 1 – автоматический пресс, входящий в состав производственной линии. В работе пресса используется устаревшая технология, и его производительность значительно ниже потенциальной производительности остальных частей производственной линии. Предприятие уже произвело оплату нового пресса, и, как ожидается, его монтаж будет осуществлен в конце апреля 2017 года. Старый пресс (объект 1) будет в это же время демонтирован и продан, в соответствии с планом, в начале мая 2017 года. До этого момента производственная линия будет работать в текущем режиме. Балансовая стоимость автоматического пресса на 31 марта 2016 года составляет 2,7 млн. долл. США. На эту дату ожидалось, что срок полезного использования пресса составит три года. Цена продажи определена в 2 млн. долл. США, и затраты на продажу составят 100 тыс. долл. США.

Объект 2 – транспортное подразделение. Предприятие достаточно давно пользуется услугами независимых перевозчиков для доставки своей продукции покупателям. Перевозки продукции собственным транспортным подразделением составляют незначительную часть, и само транспортное подразделение в основном оказывает услуги по перевозке сторонним клиентам. Активы и обязательства транспортного подразделения:

основные средства (транспорт). Их балансовая стоимость на 31 марта 2016 года составляет 24 млн. долл. США. Срок полезного использования с этой даты составляет четыре года. За отчетный период приобретение и продажа транспортных средств не производились; дебиторская задолженность на 31 января 2017 года и 31 марта 2017 года составила соответственно 4,5 млн. долл. США и 3 млн. долл. США; запасы материалов на 31 января 2017 года и 31 марта 2017 года составили соответственно 1 млн. долл. США и 2 млн. долл. США; обязательства подразделения на 31 января 2017 года и 31 марта 2017 года составили соответственно 5 млн. долл. США и 6,5 млн. долл. США. Справедливая стоимость подразделения была определена в размере 24 млн. долл. США на 31 января 2017 года, затраты на продажу, как ожидается, составят 800 тыс. долл. США. На 31 марта 2017 года справедливая стоимость транспортного подразделения не изменилась. Транспортное подразделение бесперебойно функционировало в 2016 году. И, как ожидается, будет работать в составе предприятия до самого момента продажи.

Объект 3 – офисное здание. Руководство предприятия приняло решение продать здание, используемое как офис компании. На дату принятия решения о продаже (31 января 2017 года) здание использовалось как офис для нескольких вспомогательных подразделений предприятия, которые в любой момент могут быть перемещены в другие помещения. В соответствии с учетной политикой предприятия недвижимость учитывается по модели переоценки. Балансовая стоимость здания на 31 марта 2016 года составляла 16 млн. долл. США, накопленный резерв переоценки на эту же дату – 2 млн. долл. США (предприятие не осуществляет перенос переоценки в нераспределенную прибыль по мере использования здания). Ликвидационная (остаточная) стоимость оценивается в 4 млн. долл. США. Срок полезного использования составляет 20 лет, начиная с 1 апреля 2016 года. Цена продажи 31 марта 2018 года была определена в размере 20 млн. долл. США (эта оценка не изменилась на 31 марта 2017 года). Ожидается, что расходы на продажу составят 400 тыс. долл. США.

Требуется определить, как эти объекты нужно отразить в отчете о финансовом положении на 31 марта 2017 года.

Балансовая стоимость всех трех объектов будет возмещена за счет продажи, а не за счет использования. Однако для окончательного принятия решения о том, должны ли объекты классифицироваться как предназначенные для продажи, необходимо рассмотреть, готовы ли они для немедленной продажи в текущем состоянии и является ли сделка по продаже высоковероятной.

Продажа для всех трех объектов в высшей степени вероятна, о чем свидетельствуют следующие признаки: руководством 31 января 2017 года приняты планы продажи всех

трех объектов; ведется активный поиск покупателя; цена установлена и сопоставима с текущей справедливой стоимостью объектов; ожидается, что сделка по продаже состоится в мае 2017 года, то есть в течение одного года. А вот критерий готовности к немедленной продаже в их текущем состоянии выполняется для транспортного подразделения и здания и не выполняется для автоматического пресса.

Рассмотрим более детально подход к учету для каждого объекта.

Объект 1 – автоматический пресс. Для того чтобы автоматический пресс был готов для немедленной продажи, он должен быть демонтирован. Однако и на момент решения о продаже (31 января 2017 года), и на отчетную дату (31 марта 2017 года) автоматический пресс продолжает работать. Вывод: в связи с тем, что автоматический пресс не готов для немедленной продажи, он не может классифицироваться как долгосрочный актив, предназначенный для продажи. На протяжении всего отчетного периода и до момента продажи автоматический пресс будет амортизироваться. На 31 марта 2017 года пресс будет учитываться в составе долгосрочных активов. Амортизация пресса за год, закончившийся 31 марта 2017 года, составит 900 тыс. долл. США (2700 тыс. долл. / 3 года). Балансовая стоимость пресса на 31 марта 2017 года равна 1800 тыс. долл. США (2700 – 900).

Объект 2 – транспортное подразделение. Для того чтобы продать транспортное подразделение, нет необходимости приостанавливать его деятельность. Иными словами, в отличие от автоматического пресса (объект 1), транспортное подразделение готово для немедленной продажи в его текущем состоянии на момент принятия решения о продаже (31 января 2017 года), несмотря на то, что основные средства подразделения продолжают использоваться. Вывод: на 31 января 2017 года транспортное подразделение должно классифицироваться как «группа выбытия, предназначенная для продажи», так как выполняются критерии классификации: подразделение готово для немедленной продажи в его текущем состоянии и продажа в высшей степени вероятна.

На дату квалификации предприятие должно провести следующие учетные операции.

Шаг 1. На 31 января 2017 года должна быть прекращена амортизация всех основных средств, входящих в состав подразделения (несмотря на то, что основные средства продолжают эксплуатироваться). Амортизация основных средств транспортного подразделения за 10 месяцев отчетного периода (на 31 января 2017 года) составит 5000 тыс. долл. США (24000 тыс. долл. / 4 года x 10 мес. / 12 мес.). Балансовая стоимость основных средств транспортного подразделения на 31 января 2017 года равна 19000 тыс. долл. США (24000 – 5000).

Шаг 2. Активы и обязательства транспортного подразделения оцениваются в соответствии с действующими МСФО на 31 января 2017 года. Балансовая стоимость подразделения на эту дату составит 19500 тыс. долл. США, в том числе: основные средства – 19000 тыс. долл. США; дебиторская задолженность – 4500 тыс. долл. США; запасы – 1000 тыс. долл. США; обязательства подразделения – (5000) тыс. долл. США. Поскольку основные средства транспортного подразделения учитываются по фактическим затратам за минусом накопленной амортизации, никаких учетных изменений на шаге 2 не происходит. В полной мере требования МСФО (IFRS) 5 об учете основных средств в соответствии с действующими МСФО раскрываются на объекте 3 (офисное здание), который учитывается по модели переоценки.

Шаг 3. Долгосрочный актив (группа выбытия) оценивается по наименьшей стоимости из: балансовой стоимости транспортного подразделения после шага 2 – 19500 тыс. долл. США; справедливой стоимости транспортного подразделения за минусом ожидаемых расходов на продажу – 23200 тыс. долл. США (24000 – 800). Поскольку балансовая стоимость меньше справедливой стоимости за минусом затрат на продажу, обесценения активов транспортного подразделения не происходит.

Шаг 4. Для целей составления финансовой отчетности все активы транспортного подразделения учитываются в составе краткосрочных активов по строке «Активы группы выбытия, предназначенной для продажи», а все обязательства – в составе краткосрочных активов по строке «Обязательства группы выбытия, предназначенной для продажи». На отчетную дату (31 марта 2017 года) необходимо повторить шаг 3. Балансовая стоимость транспортного подразделения на 31 марта 2017 года составит 17500 тыс. долл. США, в том числе: основные средства – 19000 тыс. долл. США; дебиторская задолженность – 3000 тыс. долл. США; запасы – 2000 тыс. долл. США; обязательства подразделения – (6500) тыс. долл. США. Справедливая стоимость за минусом затрат на продажу – 23200 тыс. долл. США (24000 – 800). Балансовая стоимость меньше, чем справедливая стоимость за минусом затрат на продажу, поэтому активы и обязательства продолжают учитываться по балансовой стоимости. Выписка из отчета о финансовом положении на 31 марта 2017 года: краткосрочные активы: активы группы выбытия, предназначенной для продажи, – 24000 тыс. долл. США; краткосрочные обязательства: обязательства группы выбытия, предназначенной для продажи, – 6500 тыс. долл. США.

При этом следует учитывать, что:

1. Основные средства транспортного подразделения не амортизируются с 31 января 2017 года, и их балансовая стоимость не меняется, даже несмотря на то, что они эксплуатируются.

2. Подразделение продолжает функционировать: осуществляются и оплачиваются услуги, закупаются и используются запасы, производятся расчеты с поставщиками. Поэтому по соответствующим строкам дебиторской задолженности, запасов, обязательств показываются фактические данные на 31 марта 2017 года.

3. В отчете о финансовом положении запасы и дебиторская задолженность транспортного подразделения исключаются из соответствующих статей отчета. С момента классификации они показываются в отчете о финансовом положении по строке «Активы группы выбытия, предназначенной для продажи».

Объект 3 (офисное здание). Поскольку вспомогательные подразделения, которые используют здание под офисы, могут быть в любой момент перемещены, офисное здание готово для немедленной продажи в его текущем состоянии. Вывод: на 31 января 2017 года офисное здание должно классифицироваться как «долгосрочный актив, предназначенный для продажи», так как выполняются критерии классификации: здание готово для немедленной продажи в его текущем состоянии и продажа в высшей степени вероятна.

На дату квалификации предприятие должно провести следующие учетные операции.

Шаг 1. На 31 января 2017 года должна быть прекращена амортизация здания. Амортизация здания за 10 месяцев отчетного периода (на 31 января 2017 года) составит 500 тыс. долл. США $((16000 \text{ тыс. долл.} - 4000 \text{ тыс. долл.}) / 20 \text{ лет} \times 10 \text{ мес.} / 12 \text{ мес.})$. Балансовая стоимость здания на 31 января 2017 года равна 15 500 тыс. долл. США $(16000 - 500)$.

Шаг 2. Офисное здание последний раз оценивается в соответствии с действующими МСФО и учетной политикой предприятия на 31 января 2017 года. Поскольку для зданий используется модель учета по переоцененной стоимости, на 31 января 2017 года необходимо осуществить переоценку офисного здания: справедливая стоимость здания – 20000 тыс. долл. США; балансовая стоимость здания до переоценки – 15500 тыс. долл. США; переоценка здания – 4500 тыс. долл. США; итого новая балансовая стоимость здания на 31 января 2017 года – 20000 тыс. долл. США $(15500 + 4500)$. Балансовая стоимость резерва переоценки на 31 января 2017 года (после проведения переоценки) равна 6500 долл. США $(2000 + 4500)$.

Шаг 3. Долгосрочный актив, предназначенный для продажи, оценивается по наименьшей стоимости из: балансовой стоимости офисного здания после шага 2 – 20000 тыс. долл. США; справедливой стоимости офисного здания за минусом ожидаемых расходов на продажу – 19600 тыс. долл. США $(20000 - 400)$. Поскольку справедливая стоимость за минусом затрат на продажу меньше балансовой стоимости, офисное здание необходимо обесценить в порядке, определенном в МСФО (IAS) 36 «Обесценение

активов». В первую очередь обесценение производится за счет накопленного резерва переоценки. Новая балансовая стоимость на 31 января 2017 года – 19600 тыс. долл. США. Резерв переоценки на 31 января 2017 года после обесценения будет равен 6100 тыс. долл. США (6500 – 400).

Шаг 4. Для целей составления финансовой отчетности офисное здание переносится в состав краткосрочных активов по строке «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи» и в дальнейшем не амортизируется. Выписка из отчета о финансовом положении на 31 марта 2017 года: краткосрочные активы: долгосрочные активы, предназначенные для продажи, – 19600 тыс. долл. США; собственный капитал: резерв переоценки – 6100 тыс. долл. США.

Когда мы классифицируем долгосрочный актив (группу выбытия) как предназначенный для продажи, мы ожидаем, что продажа произойдет в течение года с момента классификации. Однако на практике нередки ситуации, когда руководство отменяет свое решение о продаже актива, предполагая его дальнейшее использование. В этом случае МСФО (IFRS) 5 требует, чтобы на тот момент, когда долгосрочный актив перестал удовлетворять критериям предназначенного для продажи, он должен быть оценен по наименьшей стоимости из: балансовой стоимости до того, как актив был классифицирован как предназначенный для продажи, скорректированной на суммы амортизации и переоценок, которые были бы признаны, если бы актив не был классифицирован как предназначенный для продажи; его возмещаемой стоимости.

Для чего это сделано? Цель – не допустить манипулирования с финансовой отчетностью. Если бы балансовая стоимость актива не корректировалась на тот момент, когда долгосрочный актив перестал удовлетворять критериям как предназначенный для продажи, то недобросовестные составители отчетности получили бы способ не амортизировать активы на основании того, что они якобы предназначены для продажи. Именно поэтому и вводится требование оценивать актив исходя из такой стоимости, которая была бы получена, если бы актив продолжал амортизироваться. Плюс одновременно с этим фактически делается тест на обесценение (при сравнении с возмещаемой суммой).

Совет по МСФО уделяет серьезное внимание представлению в отчетности долгосрочных активов (групп выбытия), а также прекращенной деятельности, так как их непредставление может существенно повлиять на решение инвесторов и кредиторов.

Список литературы:

1. Жердева О.В. Оценка по справедливой стоимости: преимущества и недостатки / О.В. Жердева, Е.А. Столярова Е.А. // Сб. «Формирование экономического потенциала субъектов хозяйственной деятельности: проблемы, перспективы, учетно-аналитическое обеспечение». – Краснодар: КубГАУ, 2015. - С. 67-71.

2. Кесян С.В. Влияние способов оценки основных средств на показатели финансовой отчетности: сравнение подходов РСБУ и МСФО / С.В. Кесян, С.А. Мулинова, Д.М. Кагазежева // Успехи современной науки и образования. 2017. Т. 1. № 6. С. 21-25.

3. Столярова М.А. Особенности формирования стоимости долгосрочных активов согласно МСФО / М.А. Столярова // Сб. статей по материалам 72-й научно-практической конференции преподавателей по итогам НИР за 2016 г. «Научное обеспечение агропромышленного комплекса». – Краснодар: КубГАУ, 2017. – С. 128-129.

4. Трапезникова Н.Г. МСФО (IFRS) 5: учет и оценка выбывающих активов / Н.Г. Трапезникова // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 28. С. 7-14.