

Положение (стандарт) бухгалтерского учета 28 «Уменьшение полезности активов»

Утверждено приказом Министерства финансов Украины от 24 декабря 2004 года № 817

Зарегистрировано в Министерстве юстиции Украины 13 января 2005 года под № 35/10315

(с изменениями и дополнениями, внесенными приказом Министерства финансов Украины от 11 декабря 2006 года № 1176)

Общие положения

1. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 28 «Уменьшение полезности активов» (далее — Положение (стандарт) 28) определяет методологические основы формирования в бухгалтерском учете информации об уменьшении полезности активов и ее раскрытии в финансовой отчетности.
2. **Нормы Положения (стандарта) 28 применяются** предприятиями, организациями и другими юридическими лицами (далее — предприятия) независимо от форм собственности (кроме бюджетных учреждений).
3. **Нормы Положения (стандарта) 28 не распространяются на:**
 - 3.1. Запасы.
 - 3.2. Активы, возникающие у подрядчика от строительных контрактов.
 - 3.3. Отсроченные налоговые активы.
 - 3.4. Активы, возникающие от выплат работникам.
 - 3.5. Финансовые активы, учитываемые по справедливой стоимости.
 - 3.6. Биологические активы, которые оценены по справедливой стоимости, уменьшенной на ожидаемые расходы на месте продажи.
4. Термины, используемые в положениях (стандартах) бухгалтерского учета, имеют следующее значение:

Выгоды от восстановления полезности — величина, на которую сумма ожидаемого возмещения актива (в пределах балансовой (остаточной) стоимости этого актива, определенной на дату восстановления полезности без учета предыдущей суммы потерь от уменьшения его полезности) превышает его балансовую (остаточную) стоимость.

Потери от уменьшения полезности — сумма, на которую балансовая (остаточная) стоимость актива превышает сумму его ожидаемого возмещения.

Группа активов, генерирующая денежные потоки, — минимальная группа активов, использование которой приводит к увеличению денежных средств отдельно от других активов (групп активов).

Сумма ожидаемого возмещения актива — наибольшая из двух оценок: чистая стоимость реализации актива или нынешняя стоимость будущих чистых денежных поступлений от актива.

Чистая стоимость реализации актива — справедливая стоимость актива за вычетом ожидаемых расходов на его реализацию.

Признание и оценка уменьшения полезности актива

5. На дату годового баланса предприятие должно оценивать, существуют ли признаки возможного уменьшения полезности актива.

6. Об уменьшении полезности активов могут свидетельствовать, в частности, следующие признаки:

6.1. Уменьшение рыночной стоимости актива в течение отчетного периода на существенно большую величину, чем ожидалось.

6.2. Старение или физическое повреждение актива.

6.3. Существенные негативные изменения в технологической, рыночной, экономической или правовой среде, в которой действует предприятие, происшедшие в течение отчетного периода или ожидаемые в ближайшее время.

6.4. Увеличение в течение отчетного периода рыночных ставок процента или других рыночных ставок дохода от инвестиций, которое может повлиять на ставку дисконта и существенно уменьшить сумму ожидаемого возмещения актива.

6.5. Превышение балансовой стоимости чистых активов предприятия над их рыночной стоимостью.

6.6. Существенные изменения способа использования актива в течение отчетного периода или такие ожидаемые изменения в следующем периоде, которые негативно влияют на деятельность предприятия.

6.7. Другие свидетельства того, что эффективность актива является или будет хуже, чем ожидалось.

7. При наличии признаков уменьшения полезности актива предприятие определяет сумму ожидаемого возмещения актива. Независимо от наличия признаков уменьшения полезности активов предприятие на дату годового баланса определяет сумму ожидаемого возмещения гудвилла, а также нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования и не используемых на дату годового баланса нематериальных активов.

8. Сумму ожидаемого возмещения определяют отдельно для каждого актива, кроме случая, установленного пунктом 19 Положения (стандарта) 28.

9. Чистая стоимость реализации актива базируется на ценах активного рынка за вычетом ожидаемых расходов на реализацию. К расходам на реализацию относятся расходы, которые можно прямо связать с продажей актива, за исключением финансовых расходов и расходов по налогу на прибыль.

10. При отсутствии активного рынка для конкретного актива его чистая стоимость реализации базируется на имеющейся информации о сумме, которую предприятие может получить за актив на дату годового баланса в операции между осведомленными, заинтересованными и независимыми сторонами после вычета расходов на его реализацию.

11. Нынешняя стоимость будущих чистых денежных поступлений от актива определяется применением соответствующей ставки дисконта к будущим денежным потокам от непрерывного использования актива и его продажи (списания) в конце срока полезного использования (эксплуатации). Будущие денежные потоки от актива определяются исходя из финансовых планов предприятия на период не более пяти лет. Если предприятие имеет опыт определения суммы ожидаемого возмещения актива и у него имеются расчеты, свидетельствующие о достоверности оценки будущих денежных потоков, то такая оценка может определяться на основании финансовых планов предприятия, которые охватывают период более пяти лет.

При этом денежные потоки в году, наступающем за последним годом, на который составлен финансовый план, и за каждый последующий год использования актива принимаются в сумме, не превышающей (без учета влияния инфляции) величину денежных потоков последнего года, на который составлен финансовый план.

12. Будущие денежные потоки следует предварительно оценивать для актива в его нынешнем состоянии. При определении будущих денежных потоков от актива не учитывают ожидаемые поступления или выбытие денежных средств в результате:

12.1. Будущей реструктуризации, по которой предприятием не признано обязательство.

12.2. Будущих капитальных инвестиций для увеличения первоначального уровня полезности актива.

12.3. Будущих денежных потоков от финансовой деятельности.

12.4. Уплаты (возмещения) налога на прибыль.

13. Будущие денежные потоки от продажи (списания) актива в конце срока его полезного использования оцениваются по чистой стоимости его реализации.

14. Ставка дисконта базируется на рыночной ставке процента (до вычета налога), который используется в операциях с аналогичными активами. При отсутствии рыночной ставки процента ставка дисконта базируется на ставке процента на возможные займы предприятия или рассчитывается по методу средневзвешенной стоимости капитала предприятия.

При определении ставки дисконта учитываются риски, кроме рисков, которые были учтены при определении будущих денежных потоков.

15. Потери от уменьшения полезности актива признаются другими расходами, а в отношении активов, отраженных в учете по переоцененной стоимости, — в порядке, предусмотренном соответствующим положением (стандартом) бухгалтерского учета с одновременным уменьшением его балансовой (остаточной) стоимости. После признания потерь от уменьшения полезности амортизированного актива начисление амортизации осуществляется исходя из новой балансовой (остаточной) стоимости актива и пересмотренного (в случае изменения) срока его полезного использования (эксплуатации).

Пример определения суммы ожидаемого возмещения актива и потерь от уменьшения полезности актива приведен в приложении 1 к Положению (стандарту) 28.

Восстановление полезности актива

16. Если на дату годового баланса признаки уменьшения полезности актива перестали существовать, то предприятие определяет и отражает выгоды от восстановления его полезности.

17. О восстановлении полезности актива могут свидетельствовать, в частности, следующие признаки:

17.1. Существенное увеличение рыночной стоимости актива в течение отчетного периода.

17.2. Существенные положительные изменения в технологической, рыночной, экономической или правовой среде, в которой действует предприятие, происшедшие в течение отчетного периода.

17.3. Уменьшение в течение отчетного периода рыночных ставок процента или других рыночных ставок дохода от инвестиций, которое может повлиять на ставку дисконта и существенно увеличить сумму ожидаемого возмещения актива.

17.4. Существенные изменения актива и/или способа его использования в течение отчетного периода или такие ожидаемые изменения в следующем периоде, которые положительно повлияют на деятельность предприятия.

17.5. Другие свидетельства того, что эффективность актива является или будет лучше, чем ожидалось.

18. Если признаки уменьшения полезности актива перестали существовать, то выгоды от восстановления полезности актива признаются другим доходом, а в отношении активов, отраженных в учете по переоцененной стоимости, — в порядке, предусмотренном соответствующим положением (стандартом) бухгалтерского учета с одновременным увеличением его балансовой (остаточной) стоимости. После восстановления полезности амортизированного актива начисление амортизации осуществляется исходя из новой балансовой (остаточной) стоимости актива и пересмотренного (в случае изменения) срока его полезного использования (эксплуатации). Балансовая (остаточная) стоимость актива, увеличенная в результате восстановления его полезности, не должна превышать балансовую (остаточную)

стоимость этого актива, определенную на дату восстановления полезности без учета предыдущей суммы потерь от уменьшения его полезности.

Пример определения суммы выгод от восстановления полезности актива приведен в приложении 2 к Положению (стандарту) 28.

Уменьшение и восстановление полезности группы активов, генерирующей денежные потоки

19. Если сумму ожидаемого возмещения определенного актива определить невозможно, то определяется сумма ожидаемого возмещения группы активов, которая генерирует денежные потоки и к которой относится этот актив.

20. Сумму ожидаемого возмещения актива невозможно определить, если нынешняя стоимость будущих денежных поступлений от этого актива существенно отличается от чистой стоимости его реализации и если актив самостоятельно не генерирует поступления денежных средств от его использования.

21. Сумма ожидаемого возмещения группы активов, генерирующей денежные потоки, определяется в порядке, установленном пунктами 9 — 14 Положения (стандарта) 28.

Балансовая стоимость группы активов, генерирующей денежные потоки, включает балансовую стоимость только тех активов, которые можно прямо отнести к такой группе, или определяется путем распределения балансовой стоимости активов на обоснованной и последовательной основе.

Балансовая стоимость группы активов, генерирующей денежные потоки, не включает сумму обязательства, если сумму ожидаемого возмещения такой группы можно определить без учета этого обязательства.

Гудвилл, возникший в результате объединения предприятий, на дату приобретения распределяется на каждую группу активов, генерирующую денежные потоки.

22. Потери от уменьшения полезности группы активов, генерирующей денежные потоки, признаются, если сумма ожидаемого возмещения этой группы меньше ее балансовой стоимости.

Балансовая стоимость отдельных активов группы уменьшается на соответствующую часть указанных потерь, определенную путем распределения общей суммы потерь пропорционально балансовой стоимости каждого актива группы.

При наличии гудвилла в составе активов группы на сумму потерь от уменьшения полезности группы активов (до ее распределения между другими отдельными активами группы) уменьшается стоимость гудвилла (в пределах балансовой (остаточной) стоимости гудвилла).

Если чистую стоимость реализации отдельного актива группы или нынешнюю стоимость будущих чистых денежных поступлений для отдельного актива группы можно определить, то балансовая стоимость такого актива не уменьшается ниже

чистой стоимости реализации актива или нынешней стоимости будущих чистых денежных поступлений от этого актива.

Сумма потерь от уменьшения полезности группы активов, которая в соответствии с абзацем четвертым настоящего пункта не распределена на отдельный актив группы, распределяется на другие активы группы пропорционально их балансовой стоимости.

23. Потери от уменьшения полезности группы активов, генерирующей денежные потоки, признаются для каждого актива группы в порядке, установленном пунктом 15 Положения (стандарта) 28.

24. Выгоды от восстановления полезности группы активов, генерирующей денежные потоки, признаются, если сумма ожидаемого возмещения этой группы превышает ее балансовую стоимость.

Балансовая стоимость отдельного актива группы (за исключением гудвилла) увеличивается на соответствующую часть указанного в абзаце первом настоящего пункта превышения, определенную путем распределения суммы выгод пропорционально балансовой стоимости каждого актива группы. При этом балансовая стоимость этих активов после восстановления полезности не должна превышать их балансовую стоимость, определенную на дату восстановления полезности без учета предыдущей суммы потерь от уменьшения их полезности.

25. При распределении суммы выгод от восстановления полезности группы активов, генерирующей денежные потоки, между активами этой группы в порядке, установленном пунктом 24 Положения (стандарта) 28, балансовая стоимость отдельного актива определяется по наименьшей стоимости: по сумме его ожидаемого возмещения (если ее можно определить) или по его балансовой стоимости, определенной на дату восстановления полезности без учета предыдущей суммы потерь от уменьшения его полезности.

Сумма выгод от восстановления полезности группы активов, генерирующей денежные потоки, не распределенная на отдельный актив в соответствии с абзацем первым настоящего пункта, распределяется на другие активы этой группы пропорционально их балансовой стоимости.

26. Выгоды от восстановления полезности группы активов, генерирующей денежные потоки, признаются для каждого актива группы в порядке, установленном пунктом 18 Положения (стандарта) 28.

Раскрытие информации об уменьшении и восстановлении полезности активов в примечаниях к финансовой отчетности

27. В примечаниях к финансовой отчетности по каждой статье активов приводится следующая информация:

27.1. Сумма потерь от уменьшения полезности, отраженных в отчете о финансовых результатах.

27.2. Сумма выгод от восстановления полезности, отраженных в отчете о финансовых результатах.

27.3. Сумма потерь от уменьшения полезности, отраженных в составе собственного капитала.

27.4. Сумма выгод от восстановления полезности, отраженных в составе собственного капитала.

28. Если признанные потери от уменьшения полезности или выгоды от восстановления полезности отдельного актива или группы активов, генерирующей денежные потоки, являются существенными, то в примечаниях к финансовой отчетности приводится следующая информация:

28.1. События и обстоятельства, вызвавшие уменьшение или восстановление полезности.

28.2. Признанная сумма потерь от уменьшения полезности и/или выгод от восстановления полезности.

28.3. Характеристика актива (название, место использования, сегмент, к которому относится актив), по которому определялась сумма потерь от уменьшения или выгод от восстановления его полезности.

28.4. Характеристика (состав) группы активов, генерирующей денежные потоки (название, место использования, сегмент, к которому относится группа), с указанием текущего и предыдущего способа включения активов в определенную их группу, причины изменения способа группирования (если определение состава группы активов, генерирующей денежные потоки, изменилось).

28.5. Оценка (чистая стоимость реализации или нынешняя стоимость будущих чистых денежных поступлений от актива), по которой определена сумма ожидаемого возмещения актива или группы активов, генерирующей денежные потоки.

28.6. База, принятая для определения чистой стоимости реализации (если суммой ожидаемого возмещения признана чистая стоимость реализации).

28.7. Ставка дисконта, использованная для текущего и предыдущего определения нынешней стоимости будущих чистых денежных поступлений от актива (если сумма ожидаемого возмещения актива определена в отчетном периоде по нынешней стоимости будущих чистых денежных поступлений от актива).

28.8. Статьи активов, на которые влияют признанные потери от уменьшения полезности и/или выгоды от восстановления полезности, о которых согласно подпунктам 28.1 — 28.7 пункта 28 Положения (стандарта) 28 информация не приведена.

29. Для каждой группы активов, генерирующей денежные потоки, на которую была распределена стоимость гудвилла или нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования, приводится следующая информация:

29.1. Распределенная балансовая стоимость гудвилла.

29.2. Распределенная балансовая стоимость нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования.

29.3. База, принятая для определения суммы ожидаемого возмещения этой группы.

30. Если часть стоимости гудвилла, возникшего в результате объединения предприятий, в течение отчетного периода не была распределена на группу активов, генерирующую денежные потоки, то на дату отчетности приводятся нераспределенная стоимость гудвилла и причины, по которым эта сумма осталась нераспределенной.

Начальник Управления методологии бухгалтерского учета В. М. Пархоменко

Пример определения суммы ожидаемого возмещения актива и потерь от уменьшения его полезности

По состоянию на 31 декабря 2004 года оборудование, используемое для изготовления молочных продуктов, является объектом анализа в отношении возможного уменьшения полезности. Первоначальная стоимость оборудования составляет 200000 грн., а его балансовая (остаточная) стоимость составляет 140000 грн.

Имеется следующая информация о денежных поступлениях и расходах, связанных с производством и реализацией единицы продукции, грн.:

цена реализации (без не прямых налогов) — 5
расходы — 3

Прогнозируемый уровень инфляции для всех доходов и расходов составляет 10 % в год. Прогнозируемый уровень роста объема продаж в течение последующих пяти лет — 4 % в год. В 2006 году запланировано произвести текущий ремонт оборудования, стоимость которого в действующих ценах 2004 года составляет 10000 грн. Предусматривается в 2008 году оборудование модифицировать, что даст возможность сократить переменные расходы на производство на 15 %. Расходы на модификацию оцениваются в сумме 50000 грн.

Остаточный срок полезного использования оборудования составляет 8 лет. Ликвидационная стоимость подобного оборудования оценивается в действующих ценах и составляет 10000 грн. Чистую стоимость реализации оборудования на 31 декабря 2004 года достоверно определить невозможно. Для расчета нынешней стоимости чистых денежных поступлений применена ставка 12 %.

Допускается, что все денежные потоки возникают в конце отчетного года.

Исходя из приведенных данных, чистые денежные поступления от реализации единицы продукции равняются, грн.:

$$5 - 3 = 2.$$

Корректируется доход с учетом прогнозного индекса инфляции, грн.:

2005 год	2	x	110 %	=	2,2
2006 год	2,2	x	110 %	=	2,42
2007 год	2,42	x	110 %	=	2,66
2008 год	2,66	x	110 %	=	2,93
2009 год	2,93	x	110 %	=	3,22

2010 год	3,22	x	110 %	=	3,54
2011 год	3,54	x	110 %	=	3,89
2012 год	3,89	x	110 %	=	4,28

Определяются прогнозные объемы продукции, единиц:

2005 год	10000	x	104 %	=	10400
2006 год	10400	x	104 %	=	10820
2007 год	10820	x	104 %	=	11250
2008 год	11250	x	104 %	=	11700
2009 год	11700	x	104 %	=	12170
2010 год	12170	x	100 %	=	12170
2011 год	12170	x	100 %	=	12170
2012 год	12170	x	100 %	=	12170

Поскольку нет дальнейшей информации о темпах роста продажи в следующих после 2009 года годах, в 2010 — 2012 годах объем продажи принимается на уровне 2009 года.

Далее определяются чистые денежные поступления, грн.:

2005 год	(10400 x 2,2)	=	22880
2006 год	(10820 x 2,42) - (10000 x 1,1 ²)	=	14084
2007 год	(11250 x 2,66)	=	29925
2008 год	(11700 x 2,93)	=	34281
2009 год	(12170 x 3,22)	=	39187
2010 год	(12170 x 3,54)	=	43085
2011 год	(12170 x 3,89)	=	47341
2012 год	(12170 x 4,28) + (10000 x 1,1 ⁸)	=	73524

При определении ожидаемых денежных поступлений не учитываются капитальные расходы (расходы на модернизацию). Для определения ставки дисконтирования ожидаемых чистых денежных поступлений от использования оборудования используем существующую ставку дисконта 12 %, скорректированную на уровень инфляции:

$$(1 + 0,12) \times (1 + 0,1) - 1 = 0,232.$$

Исходя из этого, определяется нынешняя стоимость одной гривни для каждого года:

2005 год	$1 / (1 + 0,232)$	=	0,81169
2006 год	$1 / (1 + 0,232)^2$	=	0,65884
2007 год	$1 / (1 + 0,232)^3$	=	0,53477
2008 год	$1 / (1 + 0,232)^4$	=	0,43407
2009 год	$1 / (1 + 0,232)^5$	=	0,35228
2010 год	$1 / (1 + 0,232)^6$	=	0,28598
2011 год	$1 / (1 + 0,232)^7$	=	0,23213
2012 год	$1 / (1 + 0,232)^8$	=	0,18841

Далее рассчитывается нынешняя стоимость ожидаемых денежных потоков от использования оборудования:

Год	Ожидаемые чистые денежные поступления, грн.	Фактор дисконта	Нынешняя стоимость, грн.
2005	22880	0,81169	18571
2006	14084	0,65884	9279
2007	29925	0,53477	16003
2008	34281	0,43407	14880
2009	39187	0,35228	13805
2010	43085	0,28598	12321
2011	47341	0,23213	10989
2012	73524	0,18841	13853
Итого			109701

Поскольку чистую стоимость реализации оборудования достоверно определить невозможно, ожидаемой стоимостью возмещения оборудования является нынешняя стоимость ожидаемых чистых денежных потоков. Исходя из этого, сумма потерь от уменьшения полезности оборудования на 31 декабря 2004 года равняется:

$$140000 - 109701 = 30299.$$

Пример определения суммы выгод от восстановления полезности актива

На дату годового баланса у предприятия имеются следующие данные:

первоначальная стоимость оборудования — 100000 грн.;

метод начисления амортизации — прямолинейный;

срок полезного использования — 10 лет;

срок фактического использования — 3 года;

сумма начисленной амортизации — 30000 грн.;

остаточная стоимость — 70000 грн.

На указанную дату баланса существуют признаки об уменьшении полезности этого оборудования (пункт 6 Положения (стандарта) 28). По результатам проведенных расчетов сумма ожидаемого возмещения составляет 56000 грн., поэтому предприятием на эту же дату годового баланса признаны потери от уменьшения полезности актива в сумме 14000 (70000 - 56000) грн. При этом метод начисления амортизации и срок полезного использования остались без изменений.

Через три года на дату годового баланса установлено, что признаки уменьшения полезности этого оборудования перестали существовать (пункты 16 — 17 Положения (стандарта) 28).

На дату оценки выгод от восстановления полезности имеются следующие данные:

первоначальная стоимость — 100000 грн.;

сумма начисленной амортизации — 54000 (30000 + 56000 : 7 x 3) грн.;

сумма потерь от уменьшения полезности актива — 14000 грн.;

остаточная стоимость — 32000 грн.;

определенная сумма ожидаемого возмещения оборудования составляет:

а) 37000 грн.; б) 44000 грн.

Остаточная стоимость актива (после признания выгод от восстановления его полезности) принимается по наименьшей оценке: сумме ожидаемого возмещения актива или балансовой (остаточной) стоимости этого актива, определенной на дату восстановления полезности без учета предыдущей суммы потерь от уменьшения его полезности.

Предприятие рассчитывает остаточную стоимость оборудования без учета ранее признанной суммы потерь от уменьшения его полезности следующим образом:

При первоначальной стоимости оборудования 100000 грн., установленном сроке полезного использования 10 лет и применении прямолинейного метода начисления амортизации сумма износа за шесть лет использования этого оборудования должна была бы составлять 60000 ($100000 : 10 \times 6$) грн. Таким образом, остаточная стоимость равнялась бы: 40000 ($100000 - 60000$) грн.;

а) поскольку сумма ожидаемого возмещения оборудования на дату признания выгод от восстановления полезности не превышает его остаточной стоимости, определенной на эту дату без учета предыдущей суммы потерь от уменьшения его полезности, то остаточная стоимость принимается в сумме ожидаемого возмещения — 37000 грн.

Предприятием признаются выгоды от восстановления полезности в сумме 5000 ($37000 - 32000$) грн.;

б) поскольку сумма ожидаемого возмещения оборудования на дату признания выгод от восстановления полезности превышает его остаточную стоимость, определенную на эту дату без учета предыдущей суммы потерь от уменьшения полезности, то остаточная стоимость принимается в сумме балансовой (остаточной) стоимости этого актива, определенной на дату восстановления полезности без учета предыдущей суммы потерь от уменьшения его полезности, — 40000 грн.

Предприятием признаются выгоды от восстановления полезности в сумме 8000 ($40000 - 32000$) грн.