

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«Южно-Уральский государственный университет»
(национальный исследовательский университет)
Высшая школа экономики и управления
Кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

РАБОТА ПРОВЕРЕНА			ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ	
Рецензент, внутреннего «Аудиторская	начальник контроля фирма	отдела ООО «Авуар»	Зав. кафедрой _____	И.И. Просвирина
_____	_____	Т.В. Иванова	«__» _____	2017 г.
«__» _____	_____	_____	_____	_____

ОЦЕНКА И УЧЕТ ОБЕСЦЕНЕНИЯ АКТИВОВ ПРЕДПРИЯТИЯ
НА ОСНОВЕ ИНТЕГРАЦИИ
РОССИЙСКИХ И МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА К ВЫПУСКНОЙ КВАЛИФИКАЦИОННОЙ
РАБОТЕ ЮУрГУ–38.03.01.2017.019.ВКР

Руководитель ВКР, доцент

_____ Е.А. Гончар
_____ 2017 г.

Автор ВКР, студентка группы ЭУ-402

_____ В.К. Чачина
_____ 2017 г.

Нормоконтролер, доцент

_____ Л.А. Ширшикова
_____ 2017 г.

Челябинск 2017

РЕФЕРАТ

Чачина В.К. Оценка и учет обесценения активов предприятия на основе интеграции российских и международных стандартов. – Челябинск: ЮУрГУ, ЭУ-402, 2017. – 90 с., 20 табл., 1 прил., библиографический список – 39 наим.

Объектом исследования является убыток от обесценения активов.

Предметом исследования является процедура оценки распределения убытка от обесценения активов.

Цель исследования – разработка методики оценки обесценения активов предприятия на основе интеграции российских и международных стандартов. Выпускная квалификационная работа состоит из двух разделов. В первом разделе проведен анализ современной методики оценки и учета убытка от обесценения активов в соответствие с МСФО, рассмотрены актуальные задачи в этой области. Во втором разделе разработана авторская методика оценки обесценения активов, представлено сравнение результатов оценки убытка от обесценения по методике в соответствие с МСФО и авторской методике на проектом примере.

Результаты исследования. Авторская методика оценки обесценения активов предприятия позволяет объективнее оценить балансовую стоимость активов, исходя из экономической выгоды. Результаты работы могут быть использованы в качестве теоретической и методологической основы Бухгалтерским Методологическим Центром, в качестве практической основы на российских и международных предприятиях.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	7
1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОЦЕНКИ И УЧЕТА ОТ ОБЕСЦЕНЕНИЯ АКТИВОВ.....	10
1.1 Оценка убытка от обесценения активов в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.....	10
1.2 Методика учета убытка от обесценения в соответствии с МСФО и рекомендациями БМЦ.....	29
1.3 Актуальные задачи в системе оценки и учета убытка от обесценения активов.....	36
Выводы по разделу один.....	38
2 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ ОЦЕНКИ УБЫТКА ОТ ОБЕСЦЕНЕНИЯ АКТИВОВ.....	40
2.1 Основы оценки убытка от обесценения по авторской методике от обесценения активов.....	40
2.2 Апробация авторской методики оценки убытка от обесценения актива на проектом примере.....	54
Выводы по разделу два.....	77
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	79
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	82
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	87
ПРИЛОЖЕНИЕ А. Признаки обесценения активов	8778

ВВЕДЕНИЕ

Изменения в мировой экономике, связанные с ее глобализацией, возрастание роли международной интеграции стали причиной сближения международных и российских стандартов финансовой отчетности. Такая тенденция наблюдается в течение последних нескольких лет. Об этом свидетельствуют разработанные Бухгалтерским Методологическим Центром проекты федеральных стандартов бухгалтерского учета по основным средствам, нематериальным активам, запасам, долговым инструментам. В них интегрированы отдельные положения международных стандартов. С появлением этих проектов наблюдается особый интерес к области оценки балансовой стоимости активов, в частности возможного обесценения активов.

Согласно Проекту федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства» п. 54 организация проверяет основные средства на обесценение и учитывает изменение их стоимости вследствие обесценения в порядке, определенном международным стандартом финансовой отчетности IAS 36. В международных стандартах считается, что компании принимают решения исходя из их экономической целесообразности. Кроме того стоимость актива в балансе должна отражать экономическую выгоду, которую компания получит от данного актива в будущем. Существует два возможных варианта ее получения от актива: использование по назначению или продажа. В таком случае вопрос об обесценении актива возникает тогда, когда эксплуатировать его менее экономически выгодно, чем продать. Все механизмы, реализованные в МСФО (IAS) 36, направлены на то, чтобы проверить ценность использования актива, оценить его сумму и принять решение о признании актива в отчетности в неизменном виде или необходимости его обесценения.

Применение требований стандарта МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»

к российской действительности не возможно в полном объеме. Пункты, связанные с порядком оценки убытка от обесценения корпоративных активов и активов, которые необходимо относить к генерирующей единице, являются предметом разночтений стандарта. Корпоративные активы определяют как активы, которые способствуют поступлению денежных средств. Не генерируя самостоятельно денежные потоки, они являются необходимым компонентом, участвуют косвенно в формировании прибыли предприятия. Они не могут быть исключены из рассмотрения в ходе тестирования на обесценение их отдельно, а также генерирующих единиц.

Распределение убытка от обесценения на активы внутри генерирующей единицы у специалистов вызывает сложности. Это связано с тем, что в МСФО (IAS) 36 не учитывается срок полезного использования каждого актива при распределении этого убытка. Неточности в понимании стандарта могут стать причиной неверных выводов об изменении балансовой стоимости активов.

Таким образом, вопрос оценки убытка от обесценения активов актуальный. Он требует полноценного изучения и предложений по решению проблем, существующих на данный момент в международных стандартах.

Объектом исследования является убыток от обесценения активов.

Предметом исследования является процедура оценки и распределения убытка от обесценения активов.

Цель исследования – разработка методики оценки обесценения активов предприятия на основе интеграции российских и международных стандартов.

Для достижения поставленной цели необходимо реализовать ряд задач:

- провести анализ современной методики оценки и учета убытка от обесценения активов соответствие с МСФО;
- разработать методику распределения балансовой стоимости корпоративных активов на генерирующие единицы;
- разработать методику распределения убытка от обесценения по отдельным активам внутри генерирующей единицы;

– произвести сравнение результатов оценки убытка от обесценения по методике в соответствии с МСФО и авторской методике на проектом примере.

Для решения поставленных задач использованы стандарты (РСБУ, МСФО, проекты ФСБУ), научные статьи периодической печати, научно-практические комментарии современных специалистов, расчетные данные, полученные в результате исследования.

Авторская методика оценки обесценения активов предприятия позволяет объективнее оценить балансовую стоимость активов. Исходя из экономической выгоды рассчитывается новая амортизация и появляется возможность более точного калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг. Менеджер компании, владея полной информацией, может принимать обоснованные решения по формированию товарного ассортимента в целях максимизации прибыли.

Результаты работы могут быть использованы в качестве теоретической и методологической основы Бухгалтерским Методологическим Центром, в качестве практической основы для применения на российских и международных предприятиях.

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОЦЕНКИ И УЧЕТА ОТ ОБЕСЦЕНЕНИЯ АКТИВОВ

1.1 Оценка убытка от обесценения активов в соответствие с международными стандартами финансовой отчетности

1.1.1 Понятие и признаки обесценения активов

В научной литературе имеется большое количество трудов, посвященных обесценению активов, их учету. По проблематике обесценения основных средств и нематериальных активов можно выделить работы Арбатской Т.Г., Азиева З.И., Булаева С.В., Василенко М.Е., Сапожниковой Н.Г. [18, 19, 20, 21, 33]. Обесценение активов регулирует МСФО (IAS) 36, рассмотрение и пояснение положений которого является основой для работ этих авторов [8].

В российскую учетную практику категория «обесценение» вошла в 2002 году с принятием Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/0227 [2]. В соответствии с ним финансовые активы, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, необходимо тестировать на обесценение при наличии признаков устойчивого снижения стоимости. Под обесценением финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, в ПБУ 19/02 понимается устойчивое существенное снижение их стоимости ниже величины экономических выгод, которые организация рассчитывает получить от данных вкладов в обычных условиях.

Кроме финансовых вложений, не имеющих текущей рыночной стоимости, в соответствии с российским законодательством на предмет возможного обесценения могут тестироваться нематериальные активы [3, 27] и должны тестироваться поисковые активы [4].

ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» определения категории «обесценение» не содержат [19]. Некоторые авторы предлагают свои авторские определения.

С.В. Булаев считает, что обесценение – это «процедура, которая приводит балансовую стоимость актива к его реальной оценке» [20]. С.Н. Щадилова под обесценением понимает уменьшение балансовой стоимости актива относительно его возмещаемой стоимости, что соответствует требованиям МСФО (IAS) 36 «Обесценение актива» [35].

В системе Международных стандартов финансовой отчетности, предназначенных для организаций коммерческого сектора, определение «обесценение активов» отсутствует. В МСФО (IAS) 36 перечислены только условия, при которых актив может быть признан обесцененным. Определение «обесценение активов» приведено в п. 108 Международного стандарта финансовой отчетности для общественного сектора (МСФО ОС) 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства» [16], согласно которому обесценение представляет собой потери будущих экономических выгод или возможности полезного использования актива, превышающие систематическое признание уменьшения будущих экономических выгод актива, или возможности его полезного использования в результате амортизации [19].

Такой подход к определению категории «обесценение активов» отчасти распространяется и на отечественную методологию бухгалтерского учета.

В проекте федерального стандарта бухгалтерского учета и отчетности в секторе государственного управления «Основные средства» [5] под обесценением понимается снижение стоимости актива, превышающее плановое (нормальное) снижение стоимости, связанное со снижением ценности актива для субъекта сектора государственного управления.

В соответствии с системой Международных стандартов финансовой отчетности и проектом стандарта «Основные средства» о возможном обесценении актива может свидетельствовать ряд внешних и внутренних признаков [19].

Под признаками обесценения актива понимаются значительные изменения негативного характера, произошедшие в отчетном периоде (или которые, как ожидается, произойдут в будущем) и связанные с использованием актива, его

рыночной стоимостью или внешней рыночной ситуацией, в которой действует предприятие, использующее актив [26]. В таблице А приложения 1 представлена сравнительная информация по внешним и внутренним признакам в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» [8], МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные потоки» [16], МСФО ОС 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные потоки» [17] и проектом стандарта «Основные средства» [5].

Внешние и внутренние признаки обесценения анализируются, и в случае их выявления проводится тест на обесценение активов. Согласно Проекту федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства» п. 54 организация проверяет основные средства на обесценение и учитывает изменение их стоимости вследствие обесценения в порядке, определенном международными стандартами финансовой отчетности [5].

1.1.2 Основные положения МСФО (IAS) 36

Обесценение активов регулирует МСФО (IAS) 36. Его целью является определение порядка, который организация должна применять при учете активов, чтобы их балансовая стоимость не превышала возмещаемую сумму.

Под действие МСФО (IAS) 36 подпадают долгосрочные активы, регулируемые:

- МСФО (IAS) 16 «Основные средства» [7];
- МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» [9];
- МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество» (в части инвестиционного имущества, учитываемого по фактическим затратам за минусом накопленной амортизации и убытков от обесценения) [10];
- МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» (в части инвестиций в дочерние компании) [11];
- МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия» (в части инвестиций в ассоциированные и совместные предприятия) [12];

– МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство» (в части инвестиций в совместную деятельность) [13].

Стандарт «Обесценение активов» распространяет свое действие на ограниченное число активов. Это обусловлено тем, что в стандарты, регулирующие другие группы активов, уже встроены механизмы обесценения:

– для активов, учитываемых по справедливой стоимости, обесценение не нужно, так как их балансовая стоимость четко реагирует на изменение справедливой стоимости;

– механизм обесценения запасов реализован через порядок последующей оценки запасов: по наименьшей из балансовой стоимости и чистой цены реализации;

– для других групп активов принципиальный подход обесценения мало чем отличается от подхода, реализованного в МСФО (IAS) 36.

Все механизмы, реализованные в стандарте «Обесценение активов», направлены на то, чтобы проверить вероятность поступления экономических выгод от актива, оценить их сумму и, как следствие, решить, следует признавать актив в отчетности в неизменном виде или необходимо его обесценить.

Для оценки экономических выгод от использования актива применяют понятие «ценность использования». Это приведенная (дисконтированная) стоимость будущих денежных потоков, которые, предположительно, будут получены от использования актива. [24]. Для определения ценности использования актива дисконтирование необходимо, так как долгосрочные активы используются на протяжении ряда лет и влияние фактора времени на стоимость денег в этом случае становится существенным [32].

В международных стандартах считается, что компании принимают решения исходя из их экономической целесообразности. Это значит, что если использование актива принесет больше экономических выгод, чем продажа, актив будут использовать. И, соответственно, если продажа актива принесет больше экономических выгод, чем использование, то его продадут. Для обозначения

суммы экономических выгод, которая поступит на предприятие (в зависимости от того, что выгоднее), применяется термин «возмещаемая стоимость» [25].

Пункт 18 МСФО (IAS) 36 определяет возмещаемую стоимость актива как справедливую стоимость актива или генерирующей единицы за вычетом затрат на выбытие или ценность использования в зависимости от того, которая из данных величин больше [36, 37]. Если ожидаемое поступление экономических выгод на предприятие (возмещаемая стоимость) будет меньше балансовой стоимости актива, то актив необходимо обесценить [27].

Определение обесценения для генерирующей единицы необходимо в том случае, когда невозможно вычислить возмещаемую стоимость актива. Генерирующая денежные средства (ЕГДС) – это наименьшая идентифицируемая группа активов, генерирующая приток денежных средств, в значительной степени не зависимый от притока денежных средств от других активов или групп активов [8]. Например, если компания ведет несколько видов деятельности, используя для каждого свою группу активов, то в этом случае каждый вид деятельности будет являться ЕГДС.

В большинстве случаев ценность использования актива превышает его справедливую стоимость. Это связано с методом расчет справедливой стоимости. Она может определяться одним из трех подходов: рыночным, доходным или затратным. Для объектов коммерческой недвижимости наиболее рационально использовать доходный подход, так как стоимость предприятия зависит от величины дохода, который приносит [27, 30].

В обычном случае активы подлежат проверке на обесценение только при идентификации признаков обесценения. Их наличие сигнализирует о вероятности обесценения актива. Окончательно решение о необходимости обесценения актива принимается после проведения теста на обесценение.

Тест на обесценение представляет собой проверку актива на обесценение путем сравнения возмещаемой стоимости актива с его балансовой стоимостью (рисунок 1) [10].

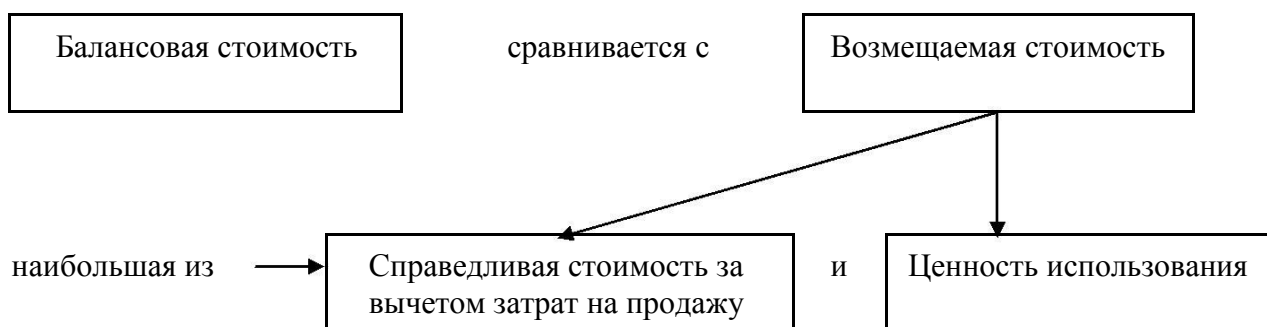


Рисунок 1 – Тест на обесценение

На конец каждого отчетного периода компания должна проверять активы на наличие признаков обесценения. Если такие признаки присутствуют, необходимо провести тест на обесценение, чтобы окончательно определить, обесценился актив или нет.

Независимо от того, существуют ли признаки обесценения, компания ежегодно должна проверять на обесценение:

- нематериальные активы с неопределенным сроком службы;
- капитализированные затраты на разработку нематериального актива, который еще не готов для коммерческого использования;
- гудвил (деловую репутацию), учитываемый как результат приобретения дочерних компаний.

В соответствии с МСФО (IAS) 36 убыток от обесценения представляет собой сумму, на которую балансовая стоимость актива или генерирующей единицы превышает его возмещаемую стоимость:

$$УБ = БС - ВС, \quad (1)$$

где УБ – убыток от обесценения,

БС – балансовая стоимость,

ВС – возмещаемая стоимость.

Балансовая стоимость актива уменьшается до его возмещаемой суммы, только если возмещаемая сумма актива меньше его балансовой стоимости. Такое уменьшение является убытком от обесценения [8]. Согласно п. 60 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», убыток от обесценения признается немедленно в составе прибыли или убытка, если только актив не учитывается по переоцененной стоимости в соответствии с другим стандартом (например, в соответствии с моделью учета по переоцененной стоимости в МСФО (IAS) 16). Убыток от обесценения переоцененного актива должен учитываться как уменьшение суммы переоценки в соответствии с положениями такого стандарта [8].

Признание и оценка убытков от обесценения для генерирующей единицы и гудвила рассматриваются в отдельных пунктах стандарта МСФО (IAS) 16 [7].

1.1.3 Порядок обесценения генерирующей единицы

Порядок обесценения генерирующей единицы выглядит следующим образом:

- обесценивается гудвил (без возможности дальнейшего восстановления балансовой стоимости [32];
- если обесценение превышает балансовую стоимость гудвила, то остальные активы генерирующей единицы обесцениваются пропорционально балансовой стоимости, но не ниже возмещаемой суммы каждого индивидуального актива. [34].

Если в дальнейшем возмещаемая сумма генерирующей единицы изменится в сторону увеличения, то ранее обесцененные активы подлежат восстановлению [23]. Но балансовая стоимость восстановленных активов не должна превышать их балансовую стоимость на момент обесценения, уменьшенную на сумму амортизационных отчислений, рассчитанных исходя из того, что обесценения не происходило. Гудвил при этом не восстанавливается [4].

В дополнение к вышесказанному нельзя упустить требование стандарта МСФО (IAS) 36 соотнести каждый корпоративный актив с активом, который самостоятельно генерирует поток денежных средств.

Корпоративные активы определяют как активы, которые способствуют поступлению денежных средств в будущем как от рассматриваемой генерирующей единицы, так и от других генерирующих единиц. К ним относят административные здания, научно-исследовательские центры, компьютерную сеть с единой информационной системой управления, нематериальные активы – торговая марка, собственные технологии и т.п. Не генерируя самостоятельно денежные потоки, они являются необходимым компонентом и не могут быть исключены из рассмотрения в ходе тестирования на обесценение.

Если существуют признаки возможного обесценения корпоративного актива, возмещаемая стоимость определяется для генерирующей единицы или группы генерирующих единиц, к которой принадлежит этот актив, и сравнивается с балансовой стоимостью этой генерирующей единицы или группы генерирующих единиц [8]. Сложность процесса распределения корпоративных активов заключается в том, что корпоративный актив напрямую не относится к какому-либо виду деятельности предприятия (генерирующей единицы).

МСФО (IAS) 36 пункт 102 предусматривает, что при проверке генерирующей единицы на обесценение предприятие идентифицирует все корпоративные активы, которые относятся к рассматриваемой генерирующей единице. Если часть балансовой стоимости корпоративного актива.

1. Может быть обоснованно и последовательно отнесена на такую единицу, предприятие сравнивает балансовую стоимость единицы, включая часть балансовой стоимости корпоративного актива, отнесенного на генерирующую единицу, с ее возмещаемой стоимостью.

2. Не может быть обоснованно и последовательно отнесена на такую единицу, предприятие:

- сравнивает балансовую стоимость единицы, не включая корпоративный актив, с ее возмещаемой стоимостью и признает любой убыток от обесценения;
- идентифицирует наименьшую группу генерирующих единиц, в которую входит рассматриваемая генерирующая единица и на которую может быть обоснованно и последовательно отнесена часть балансовой стоимости корпоративного актива; и – сравнивает балансовую стоимость такой группы генерирующих единиц, включая часть балансовой стоимости корпоративного актива, отнесенного на такую группу единиц, с возмещаемой стоимостью этой группы единиц [8].

Порядок обесценения активов, входящих в генерирующую единицу, в соответствие со стандартом МСФО (IAS) 36 поясняет Сергей Пушкин (директор департамента аудита «Бейкер Тилли Россия») [31]. В своей статье «Как верно распределить корпоративные активы на генерирующие единицы» он выделяет три этапа оценки обесценения ЕГДС с участием корпоративных активов.

1. Сравнивается балансовая стоимость активов ЕГДС с ее возмещаемой стоимостью. Если балансовая стоимость ЕГДС больше ее возмещаемой стоимости, то убыток сразу уменьшается на сумму ЕГДС.

2. Распределяются корпоративные активы на ЕГДС в случае, если есть обоснованный базис для такого распределения и последовательного применения этого подхода. После распределения сверяется балансовая стоимость ЕГДС с возмещаемой стоимостью и убытки от обесценения (при их наличии) распределяется между активами ЕГДС, включая части распределенных корпоративных активов.

3. Если корпоративные активы невозможно отнести на ЕГДС по разумному основанию, ЕГДС объединяется, так чтобы можно было отнести стоимость корпоративного актива. Затем стоимость объединенного ЕГДС сравните с объединенной возмещаемой стоимостью от таких ЕГДС. Любая сумма убытка будет распределяться между стоимостями активов такой объединенной ЕГДС [31].

Вышеуказанный общий алгоритм действий распределения корпоративных активов на ЕГДС можно представить в виде схемы (рисунок 2).

С. Пушкин раскрывает распределение балансовой стоимости корпоративных активов на ЕГДС на примере предприятия, состоящего из двух подразделений и головного офиса [31]. Общий алгоритм действий распределения на ЕГДС представлен в двух этапах.

Пример. Компания А состоит из двух подразделений, которые перерабатывают химическое сырье, и головного офиса с функцией управления. Перерабатывающие подразделения генерируют в значительной мере независимые денежные потоки и признаются ЕГДС по МСФО (IAS) 36. У головного офиса на балансе административное здание, компьютерная сеть с единой информационной системой управления перерабатывающими подразделениями, а также нематериальные активы – торговая марка и собственная технология переработки. Головной офис не генерирует отдельные денежные потоки, не зависящие от перерабатывающих подразделений. Вместе с тем балансовая стоимость активов головного офиса не может быть полностью отнесена на активы одного или другого подразделения. При наличии признаков обесценения корпоративных активов проводится тест на обесценение с помощью приведенного алгоритма.

Балансовая стоимость компании А:

- подразделение 1 – 100 тыс. евро;
- подразделение 2 – 200 тыс. евро;
- головной офис – 50 тыс. евро.

Всего стоимость компании составляет 350 тыс. евро.

В составе нематериальных корпоративных активов есть торговая марка «Супер продукт» стоимостью 15 тыс. евро. Подразделения 1 и 2 за отчетный период выпустили товары «Супер продукт» в количестве 2000 и 3000 единиц соответственно.

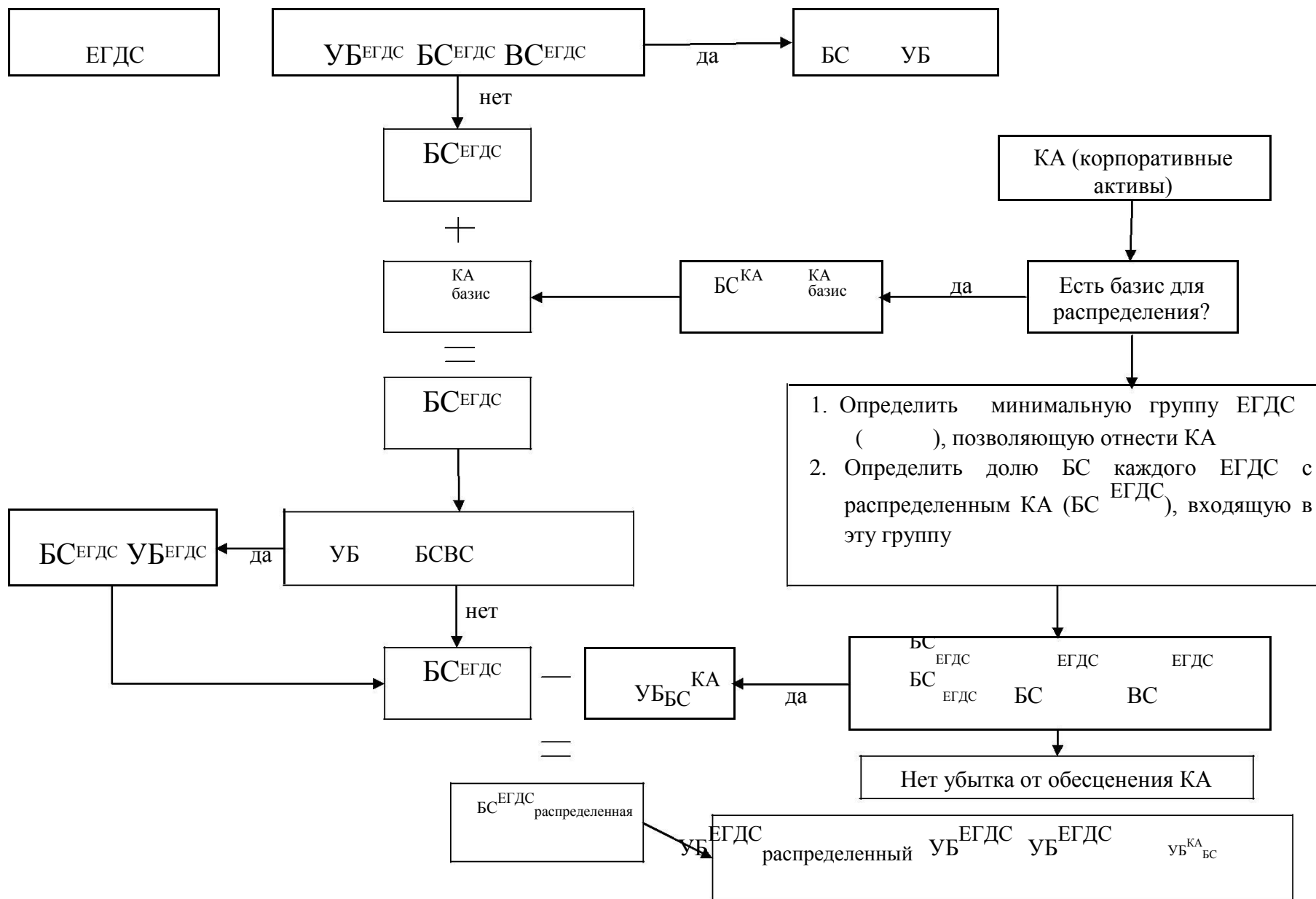


Рисунок 2 – Алгоритм действий распределения корпоративных активов на ЕГДС

На рисунке 2 даны обозначения:

$УБ$ – убыток от обесценения ЕГДС;

$БС^{ЕГДС}$ – балансовая стоимость ЕГДС;

$ВС^{ЕГДС}$ – возмещаемая стоимость ЕГДС;

$БС^{ЕГДС}$ – балансовая стоимость ЕГДС после первого этапа обесценения (если обесценение имело место быть);

$БС^{КА}$ – балансовая стоимость корпоративного актива, распределенная **базис** на ЕГДС на основе доли выбранного предприятием базиса, приходящейся на этот актив;

$КА$
базис

– доля, приходящаяся на корпоративный актив, в выбранном предприятием базисе;

$БСКА$

– балансовая стоимость корпоративного актива;

$БС^{ЕГДС}$ – балансовая стоимость ЕГДС на втором этапе обесценения с учетом балансовой стоимости распределенного корпоративного актива на $УБ^{ЕГДС}$ основе доли выбранного предприятием базиса;

– убыток от обесценения ЕГДС на втором этапе обесценения;

$БС^{ЕГДС}$ – балансовая стоимость ЕГДС с учетом балансовой стоимости распределенного корпоративного актива на основе доли выбранного предприятием базиса на третьем этапе обесценения после учета убытка

$УБ^{КА}_{БС}$ от обесценения (если обесценение имело место быть);

– убыток от обесценения, распределенного на ЕГДС корпоративного актива, базисом, для распределения которого выступила доля балансовой стоимости ЕГДС в группе ЕГДС, на которую можно отнести корпоративный актив;

$БС^{ЕГДС}$ – доля балансовой стоимости ЕГДС в группе ЕГДС, на которую
 $БС$
ЕГДС

можно отнести корпоративный актив;

BC^{EGDC} – балансовая стоимость ЕГДС в группе ЕГДС, на которую можно отнести корпоративный актив с учетом балансовой стоимости распределенного корпоративного актива на основе доли выбранного предприятием базиса;

BC^{EGDC} – возмещаемая стоимость ЕГДС в группе ЕГДС, на которую можно отнести корпоративный актив;

$BC_{распределенная}^{EGDC}$ – балансовая стоимость ЕГДС с учетом балансовой стоимости распределенных корпоративных активов после учета убытка от обесценения корпоративного актива, базисом для распределения которого выступила доля балансовой стоимости ЕГДС в группе ЕГДС, на которую можно отнести корпоративный актив, (если обесценение имело место быть);

$UB_{распределенный}^{EGDC}$

– итоговый убыток от обесценения, приходящийся на ЕГДС, с учетом распределенных на него корпоративных активов.

Приведенная стоимость денежных потоков предприятия – 115 тыс. евро для подразделения 1 и 205 тыс. евро для подразделения 2 (итого 320 тыс. евро).

Первый этап – это распределение балансовой стоимости корпоративного актива того, который может быть обоснованно и последовательно отнесен на ЕГДС. В таком случае алгоритм действий следующий.

1. Сравнивается возмещаемая стоимость и балансовая стоимость ЕГДС. Если балансовая стоимость больше возмещаемой стоимости, то признается убыток от обесценения (формула (2)) и балансовая стоимость уменьшается на сумму убытка (формула (3)).

$$UB^{EGDC} = BC^{EGDC} - BC_{распределенная}^{EGDC} \quad (2)$$

$$BC_{распределенная}^{EGDC} = BC^{EGDC} - UB^{EGDC} \quad (3)$$

Для подразделения 1 (в тыс. евро): $100 - 115 < 0$.

Для подразделения 2 (в тыс. евро): $200 - 205 < 0$.

В примере обесценение на данном этапе не возникает. Но общая величина денежных потоков по всей компании (320 тыс. евро) показывает, что существует обесценение, так как балансовая стоимость активов составляет 350 тыс. евро.

2. Определяется базис для распределения балансовой стоимости корпоративного актива. Если есть обоснованный базис для распределения, то балансовая стоимость корпоративного актива умножается на долю базиса, приходящегося на этот актив (формула (4)). Получаем балансовую стоимость корпоративного актива, распределенная на ЕГДС на основе доли выбранного предприятием базиса, приходящейся на этот актив.

$$\frac{\text{КА}}{\text{БС базис}} = \frac{\text{КА}}{\text{БС}} \cdot \frac{\text{КА}}{\text{базис}} \quad (4)$$

Количество производимой продукции может являться обоснованным базисом для распределения балансовой стоимости торговой марки «Супер продукт» между ЕГДС.

$$\text{Для подразделения 1 (в тыс. евро): } \text{БС}_{\text{базис}}^{\text{КА}} = 2000 / (2000 + 3000) \cdot 15 = 6.$$

$$\text{Для подразделения 2 (в тыс. евро): } \text{БС}_{\text{базис}}^{\text{КА}} = 3000 / (2000 + 3000) \cdot 15 = 9.$$

Для административного здания базис будет иной. Срок полезного использования активов для подразделения 1 и подразделения 2 составляет 10 и 20 лет соответственно. Балансовая стоимость административного здания головного офиса составляет 20 тыс. евро. Взяв за базис срок полезного использования здания, аналогичным образом автор рассчитывает балансовую стоимость корпоративного актива, распределенную на ЕГДС.

$$\text{Для подразделения 1 (в тыс. евро): } \text{БС}_{\text{базис}}^{\text{КА}} = 10 / (10 + 20) \cdot 20 = 6,7.$$

$$\text{Для подразделения 2 (в тыс. евро): } \text{БС}_{\text{базис}}^{\text{КА}} = 20 / (10 + 20) \cdot 20 = 13,3.$$

3. Складывается балансовая стоимость ЕГДС после уменьшения убытка от обесценения (если он имел место быть) и балансовая стоимость корпоративного актива, распределенный на ЕГДС, имеющих обоснованный базис.

Получаем балансовую стоимость ЕГДС после распределения корпоративных активов, имеющих базис для распределения:

$$BC^{EGDC} = BC^{EGDC} + BC^{KA}_{\text{базис}} \quad (5)$$

Таким образом, для подразделения 1 (в тыс. евро): $BC^{EGDC} = 100 + 6 + 6,7 = 112,7$.

Для подразделения 2 (в тыс. евро): $= 200 + 9 + 13,3 = 222,3$.

Для наглядности примера составляется таблица 1.

Таблица 1 – Пример расчета балансовой стоимости ЕГДС после распределения корпоративных активов, имеющие базис

Показатель	В тыс. евро			
	Подразделение 1	Подразделение 2	Головной офис	Всего
Балансовая стоимость	100,00	200,00	50,00	350,00
Возмещаемая стоимость	115,00	205,00	–	320,00
Убыток от обесценения	–	–	–	30,00
Доля для распределения «Супер продукта»	0,40	0,60	–	1,00
Распределенная балансовая стоимость торговой марки	6,00	9,00	(15,00)	–
Балансовая стоимость после распределения торговой марки	106,00	209,00	35,00	350,00
Доля для распределения стоимости здания	0,33	0,67	–	1,00
Распределенная стоимость здания	6,70	13,30	(20,00)	–
Балансовая стоимость после распределения торговой марки и административного здания	112,70	222,30	15,00	–

Таким образом, распределены корпоративные активы, которые можно обоснованно отнести на ЕГДС.

Второй этап методики С. Пушкина предлагает распределение корпоративных активов, не имеющих обоснования для распределения. В примере на головном

офисе осталась нераспределенная стоимость технологии производства и компьютерная сеть балансовой стоимостью 5 тыс. евро и 10 тыс. евро соответственно.

1. Сравнивается возмещаемая стоимость и балансовая стоимость ЕГДС после распределения корпоративных активов, имеющих базис. Если балансовая стоимость больше возмещаемой стоимости, то признается убыток от обесценения (формула (6)) и балансовая стоимость уменьшается на сумму убытка (формула (7)).

$$УБ^{ЕГДС} = БС^{ЕГДС} - ВС^{ЕГДС}. \quad (6)$$

$$БС^{ЕГДС} = БС^{ЕГДС} - УБ^{ЕГДС} \quad (7)$$

В примере убыток от обесценения выявляется только для подразделения 2:

$$УБ^{ЕГДС} = 222,3 - 205 = 17,3.$$

$$БС^{ЕГДС} = 222,3 - 17,3 = 205.$$

2. Определяется минимальная группа ЕГДС, позволяющая отнести на нее корпоративный актив. Сравнивается балансовая стоимость группы ЕГДС с ее возмещаемой стоимостью. Убыток от обесценения имеет место быть, если балансовая стоимость группы ЕГДС больше ее возмещаемой стоимости:

$$БС^{ЕГДС} > ВС^{ЕГДС}. \quad (8)$$

В примере минимальная группа ЕГДС – это верхний корпоративный уровень – всё предприятие. Балансовая стоимость ЕГДС и корпоративных активов составит (тыс. евро): $112,7 + 205 + 15 = 332,7$.

Возмещаемая стоимость (тыс. евро): $115 + 205 = 320$.

Убыток от обесценения по всему предприятию (тыс. евро): $332,7 - 320 = 12,7$.

3. Определяется доля балансовой стоимости выбранного ЕГДС в балансовой стоимости группы ЕГДС. Определяется убыток от обесценения корпоративного актива путем умножения убытка от обесценения всей группы ЕГДС на долю балансовой стоимости выбранного ЕГДС в балансовой стоимости группы ЕГДС:

$$УБ_{БС}^{КА} = \frac{БС_{ЕГДС}^{КА}}{БС_{ЕГДС}} \cdot БС_{ЕГДС} \quad (9)$$

Для подразделения 1 (в тыс. евро): $УБ_{БС}^{КА} = 112,7 / 332,7 \cdot 12,7 = 4,3$

Для подразделения 2 (в тыс. евро): $УБ_{БС}^{КА} = 205 / 332,7 \cdot 12,7 = 7,8$.

Для головного офиса (в тыс. евро): $УБ_{БС}^{КА} = 15 / 332,7 \cdot 12,7 = 0,6$.

4. При вычитании из балансовой стоимости ЕГДС с учтенными корпоративными активами убытка от обесценения корпоративных активов, не имеющих обоснованный базис получим балансовую стоимость ЕГДС с распределенными корпоративными активами:

$$БС_{ЕГДС}^{распределенная} = БС_{ЕГДС} - УБ_{БС}^{КА} \quad (10)$$

Для подразделения 1 (в тыс. евро): $БС_{ЕГДС}^{распределенная} = 112,7 - 4,3 = 108,4$.

Для подразделения 2 (в тыс. евро): $БС_{ЕГДС}^{распределенная} = 205 - 7,8 = 197,2$.

Для головного офиса (в тыс. евро): $БС_{ЕГДС}^{распределенная} = 15 - 0,6 = 14,4$.

Для наглядности примера распределения корпоративных активов, не имеющих базис для распределения на ЕГДС, результаты представляются в таблице 2 [31].

5. Убыток от обесценения такого ЕГДС будет представлять собой сумму всех ранее полученных убытков:

$$УБ_{БС}^{ЕГДС} = УБ_{БС}^{ЕГДС} + УБ_{БС}^{ЕГДС} \quad (11)$$

Таблица 2 – Пример распределения балансовой стоимости на ЕГДС при отсутствие базиса
В тыс. евро

Показатель	Подразделение 1	Подразделение 2	Головной офис	Всего
Возмещаемая стоимость	115,0	205,0	–	320,0
Балансовая стоимость после распределения корпоративных активов	112,7	222,3	15,0	–
Убыток от обесценения	–	(17,3)	–	(17,3)
Балансовая стоимость за вычетом убытка от обесценения	112,7	205	15,0	332,7
Убыток от обесценения	(4,3)	(7,8)	(0,6)	(12,7)
Балансовая стоимость после распределения всех убытков	108,4	197,2	14,4	320,0
Итого убыток от обесценения	(4,3)	(25,1)	(0,6)	–

Убытки, выявленные по каждой ЕГДС, необходимо распределить на стоимость активов внутри этих ЕГДС. В соответствии с пунктом 104 МСФО (IAS) 36 порядок обесценения генерирующей единицы выглядит следующим образом:

- обесценивается гудвил, отнесенный к ЕГДС (без возможности дальнейшего восстановления балансовой стоимости) [23];

- обесцениваются другие активы пропорционально балансовой стоимости.

При этом балансовая стоимость актива не должна уменьшаться ниже наибольшего значения из (п. 105):

- его справедливой стоимости за минусом затрат на выбытие (если ее можно оценить);

- его ценности использования (если ее можно определить).

Рассмотреть данный алгоритм предлагается в виде схемы (рисунок 3).

На рисунке 3 даны обозначения:

$УБ_{ЕГДС}^A$ – убыток от обесценения актива;

$БСА_{ЕГДС}$ – доля балансовой стоимости актива в балансовой стоимости ЕГДС;

$УБ_{ЕГДС}^{распределенный}$ – итоговый убыток от обесценения, приходящийся

на ЕГДС, с учетом распределенных на него корпоративных активов;

Г – гудвил;

$BC_{обесц}^A$ – балансовая стоимость обесцененного актива;

BC^A – балансовая стоимость актива (часть балансовой стоимости корпоративного актива, относящийся к ЕГДС);

A – превышение возмещаемой стоимости актива над балансовой стоимостью обесцененного актива;

$BC_{обесц}^A$ – балансовая стоимость актива с восстановленным

убытком; $УБ^A$ – убыток от обесценения другого актива;

$\frac{ЕГДС}{BC_A}$ – доля балансовой стоимости другого актива в балансовой стоимости

BC_A

ЕГДС без балансовой стоимости исходного актива.

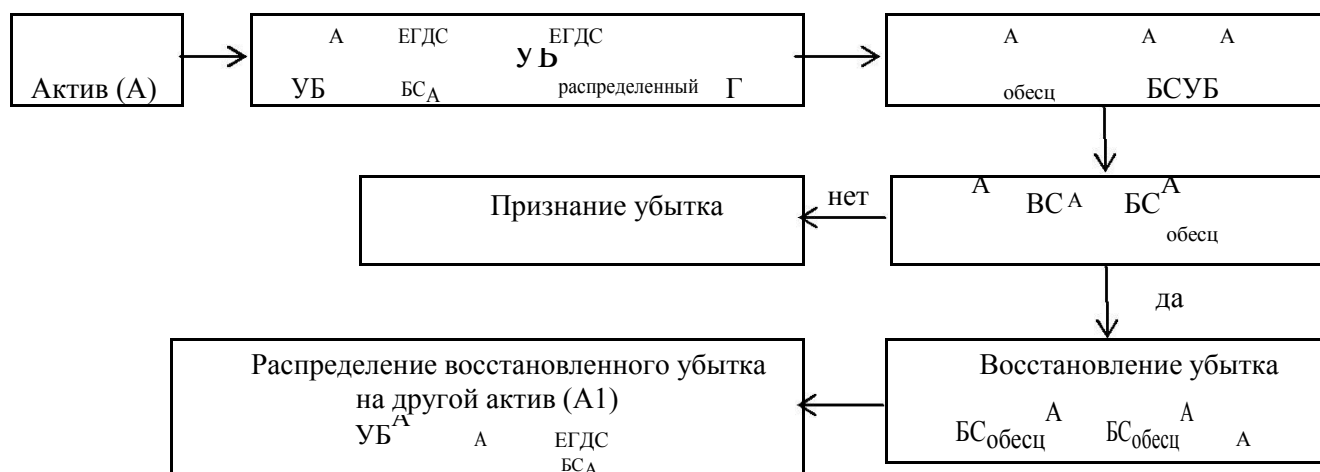


Рисунок 3 – Алгоритм распределения убытка от обесценения на активы

1. Убыток от обесценения актива, входящего в состав ЕГДС, рассчитывается путем умножения доли балансовой стоимости актива в балансовой стоимости ЕГДС на итоговый убыток от обесценения, приходящийся на ЕГДС, с учетом распределенных на него корпоративных активов за вычетом гудвила:

$$УБ^A = \frac{ЕГДС}{BC_A} \cdot УБ_{распределенный} \cdot \frac{ЕГДС}{Г} . \quad (12)$$

2. В случае, если балансовая стоимость обесцененного актива превышает его возмещаемую стоимость, то необходимо возместить убыток. Возмещенный убыток представляет собой разницу этих стоимостей (формула (13), (14)).

$$\begin{matrix} A & A & A \\ & & BC \\ & BC & \text{обесц} \end{matrix} \quad (13)$$

$$\begin{matrix} BC^A & BC^A & A \\ \text{обесц} & \text{обесц} & \end{matrix} \quad (14)$$

3. Возмещенный убыток перераспределяют на другие активы. При этом убыток, который приходится на другой актив, рассчитывается произведение возмещенного убытка на долю этого актива в балансовой стоимости ЕГДС без балансовой стоимости исходного актива:

$$УБ^A \quad A \quad \begin{matrix} \text{ЕГДС} \\ BC_A \end{matrix} \quad (15)$$

Таким образом, представлена методика оценки обесценения активов, входящих в ЕГДС, распределения убытка от обесценения внутри ЕГДС в соответствии с МСФО (IAS) 36.

1.2 Методика учета убытка от обесценения в соответствии с МСФО и рекомендациями БМЦ

Методику учета убытка от обесценения рассмотрим на примере основных средств.

Событие, приводящее к обесценению основного средства, представляет собой факт хозяйственной жизни, являющийся объектом бухгалтерского учета [1]. Нормативные акты по бухучету не содержат правил учета таких фактов. Кроме того, Положение по бухгалтерскому учёту основных средств, как и другие

нормативные акты, не устанавливают правил определения балансовой стоимости основного средства. В частности, не рассматриваются вопросы обесценения основного средства, не указывается на необходимость, возможность или запрет вычитать из первоначальной стоимости основного средства наряду с накопленной амортизацией также накопленное обесценение объекта при расчёте величины, по которой актив должен представляться в бухгалтерском балансе. При этом правила учёта нематериальных активов предусматривают возможность обесценения нематериальных активов в соответствии с МСФО. В свою очередь, МСФО предусматривают обесценение генерирующей единицы активов, в которую наряду с нематериальными активами почти всегда входят также и основные средства.

Между стандартами МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» и ФСБУ «Основные средства» наблюдается противоречие.

1. Согласно п. 60 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», убыток от обесценения признается немедленно в составе прибыли или убытка, если только актив не учитывается по переоцененной стоимости в соответствии с другим стандартом (например, в соответствии с моделью учета по переоцененной стоимости в МСФО (IAS) 16). Убыток от обесценения переоцененного актива должен учитываться как уменьшение суммы переоценки в соответствии с положениями такого стандарта.

2. Согласно п. 55 ФСБУ «Основные средства», обесценение, аналогично амортизации, отражается в бухгалтерском учете обособленно от себестоимости основного средства и не изменяет эту себестоимость, формируя самостоятельный показатель – накопленное обесценение, которое, наряду с накопленной амортизацией, вычитается из себестоимости при определении балансовой стоимости основного средства. При списании основного средства все накопленное обесценение по нему списывается за счет себестоимости основного средства.

Разрешает данное противоречие рекомендация Бухгалтерского методологического центра Р-56/2016-КпР «Обесценение основных средств» [37].

1. В случае возникновения сделок, событий, операций, условий, которые способны привести к обесценению основного средства, организация проверяет наличие возможного обесценения путём сравнения балансовой стоимости основного средства с его возмещаемой величиной в порядке, предусмотренном МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», ведённом в установленном порядке на территории РФ.

2. В случае подтверждения обесценения организация признаёт его в бухгалтерском учёте с отражением его величины на субсчёте «Обесценение» к счёту 02 «Амортизация основных средств» и с отражением в качестве расхода в отчете о финансовом результате.

3. Ранее признанная сумма обесценения основного средства в последующем увеличивается, уменьшается либо полностью погашается в порядке, предусмотренном МСФО IAS 36 «Обесценение активов».

4. Величина накопленного обесценения основного средства вычитается из первоначальной (в том числе с учётом переоценок) стоимости основного средства наряду с накопленной амортизацией с целью определения суммы, по которой основное средство подлежит представлению в бухгалтерском балансе (балансовой стоимости).

5. В случае выбытия (списания) объекта основных средств, по которому в бухгалтерском учёте числится обесценение, накопленная сумма этого обесценения списывается на первоначальную стоимость (до её списания) основного средства аналогично списанию накопленной амортизации.

6. Информация о сумме признанного в отчётном периоде обесценения основных средств и об изменениях в ней раскрывается с учётом существенности в пояснениях к бухгалтерскому балансу. В частности, для этих целей при использовании таблицы 2.1 «Наличие и движение основных средств», приведённой в Приложении № 3 к приказу МФ РФ от 02.07.10 № 66н,

организация при необходимости включает в указанную таблицу соответствующие дополнительные графы [17].

С учетом данной рекомендации БМЦ, бухгалтерский учет обесценения основных средств можно представить следующим образом. К счету 02 «Амортизация основных средств» должны быть открыты субсчета:

- 02/1 «Амортизация основных средств»;
- 02/2 «Обесценение основных средств».

Рассматривается бухгалтерский учет основных операций обесценения основных средств в соответствии с РСБУ.

1. Начислено обесценение основных средств – Дебет 91 Кредит 02/2.

Происходит уменьшение основных средств при одновременном уменьшении нераспределенной прибыли на одну и ту же сумму. В таблице 3 представлено начисление основных средств.

Таблица 3 – Начислено обесценение основных средств

АКТИВ		ПАССИВ	
Основные средства	–	Нераспределенная прибыль	–

Расходы, связанные с обесценением основного средства, относятся на прочие расходы предприятия. Для учета прочих расходов предприятия используется активно-пассивный счет 91 «Прочие доходы и расходы». В балансе нет статьи «прочие расходы», однако прочие расходы уменьшают прибыль до налогообложения и, как следствие, чистую и нераспределенную прибыль. Поэтому возникновение прочих расходов предполагает уменьшение по статье баланса «Нераспределенная прибыль». Прочие расходы уменьшают нераспределенную прибыль, отражаемую в пассиве баланса, поэтому счет 91 в данном случае работает как пассивный. Уменьшение в пассивном счете отражается по дебету. Поэтому Дебет 91. Для учета обесценения основных средств используется пассивный субсчет «Обесценение» к счету 02 «Амортизация основных средств». Величина отражается в качестве расхода

в отчете о финансовом результате. Увеличение в пассивном счете отражается по кредиту. Поэтому Кредит 02.

2. Списано обесценение основных средств – Дебет 99 Кредит 91. Изменений в балансе нет. Счет 99 «Прибыли и убытки» предназначен для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году. Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) складывается из финансового результата от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов. По дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражаются убытки (относится обесценение), а по кредиту – прибыли организации. В отчете о финансовых результатах происходит изменение по статье «Валовая прибыль (убыток)». Прочие расходы текущего периода отражаются на активно-пассивном счете 91 «Прочие доходы и расходы».

При выбытии основных средств должны делаться следующие записи.

1. Списана первоначальная стоимость основных средств – Дебет 01/2 «Выбытие основных средств» Кредит 01/1 «основные средства в организации». Происходит перераспределение в рамках одной статьи «Основные средства» на одну и ту же сумму. В таблице 4 показано списание первоначальной стоимости основных средств.

Таблица 4 – Списана первоначальная стоимость основных средств

АКТИВ	
Основные средства	+
Основные средства	-

Для учета основных средств обесцененных используется субсчет 2 «Выбытие основных средств» к активному счету 01 «Основные средства». Увеличение выбывших основных средств означает увеличение по активному счету 01/2 «Выбытие основных средств». Увеличение в активном счете отражается по дебету. Поэтому Дебет 01/2.

Для учета основных средств в эксплуатации используется субсчет 1 «Основные средства в эксплуатации» к активному счету 01 «Основные средства». Уменьшение основных средств, находящихся в эксплуатации, означает уменьшение по активному счету 01/1 «Основные средства в эксплуатации». Уменьшение в активном счете отражается по кредиту. Поэтому Кредит 01/1.

2. Списана начисленная амортизация основного средства – Дебет 02/1 Кредит 01/2. Происходит перераспределение в рамках одной статьи «Основные средства» на одну и ту же сумму. В таблице 5 представлено списание начисленной амортизации основного средства

Таблица 5 – Списана начисленная амортизация основного средства

АКТИВ	
Основные средства	+
Основные средства	-

Для учета амортизации основных средств используется пассивный субсчет 02/1 «Амортизация основных средств». Уменьшение в пассивном счете отражается по дебету. Поэтому Дебет 02.

Для учета основных средств обесцененных используется субсчет 01/2 «Основные средства». Списание начисленной амортизации основных средств предполагает уменьшение стоимости обесцененных основных средств, что означает уменьшение по активному субсчету 01/2. Уменьшение в активном счете отражается по кредиту. Поэтому Кредит 01/2.

3. Списано накопленное обесценение основных средств – Дебет 02/2 Кредит 01/2. Происходит перераспределение в рамках одной статьи «Основные средства» на одну и ту же сумму. В таблице 6 показано списание накопленного обесценения основных средств.

Для учета обесценения основных средств используется пассивный субсчет 02/2 «Амортизация основных средств».

Уменьшение в пассивном счете отражается по дебету. Поэтому Дебет 02. Для учета основных средств обесцененных используется субсчет 01/2 «Основные средства».

Таблица 6 – Списано накопленное обесценение основных средств

АКТИВ	
Основные средства	+
Основные средства	–

Списание начисленной амортизации основных средств предполагает уменьшение стоимости обесцененных основных средств, что означает уменьшение по активному субсчету 01/2. Уменьшение в активном счете отражается по кредиту. Поэтому Кредит 01/2.

4. Списана остаточная стоимость основных средств – Дебет 91 Кредит 01/2

Происходит уменьшение основных средств при одновременном уменьшении нераспределенной прибыли на одну и ту же сумму. В таблице 7 показано списание остаточной стоимости основных средств.

Таблица 7 – Списана остаточная стоимость основных средств

АКТИВ		ПАССИВ	
Основные средства	–	Нераспределенная прибыль	–

Уценка первоначальной стоимости основных средств за счет обесценения (если ранее не было дооценки) признается прочим расходом. Для учета прочих расходов предприятия используется активно-пассивный счет 91 «Прочие доходы и расходы». В балансе нет статьи «прочие расходы», однако прочие расходы уменьшают прибыль до налогообложения и, как следствие, чистую и нераспределенную прибыль. Поэтому возникновение прочих расходов предполагает уменьшение по статье баланса «Нераспределенная прибыль». Прочие расходы уменьшают нераспределенную прибыль, отражаемую в пассиве

баланса, поэтому счет 91 в данном случае работает как пассивный. Уменьшение в пассивном счете отражается по дебету. Поэтому Дебет 91.

Для учета обесцененных основных средств используется активный субсчет 01/2 «Основные средства». Уменьшение в активном счете отражается по Кредиту. Поэтому Кредит 01.

5. Отражен убыток от выбытия основных средств – Дебет 99 Кредит 91 (если будет признана выручка в случае продажи основных средств, то соответственно может образоваться прибыль и тогда проводка будет обратная).

Если актив учитывается по переоцененной стоимости (с использованием резерва переоценки), то обесценение относится сначала на резерв переоценки, а затем (если его не хватает) – на прибыли и убытки. Резерв переоценки при этом не может принимать отрицательное значение. Обесценение основных средств, в случае применения модели учета по переоцененной стоимости, должно списываться в пределах сумм резерва переоценки по проводке Д83К01; обесценение основных средств сверх сумм резерва переоценки должно списываться по проводке Д91К01 [25].

1.3 Актуальные задачи в системе оценки и учета убытка от обесценения активов

В российской теории и практике учета отсутствует обязательство у предприятий в проведении теста на обесценение активов. Несмотря на то, что Проект федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства» диктует проверять основные средства на обесценение в порядке, определенном международными стандартами финансовой отчетности, на данный момент это не обязательное требование. Предприятия в большинстве случаев пренебрегают данной рекомендацией в связи с тем, что нет стандарта в российском учете, аналогичного МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», предпочитая учитывать активы по исторической стоимости [27]. Между тем отсутствие проверки активов

на обесценение основных средств, приводит к завышению их балансовой стоимости.

Для генерирующей единицы МСФО (IAS) 36 устанавливает распределение убытка от обесценения внутри его на активы пропорционально их балансовой стоимости. Однако такое распределение предполагает наличие погрешности, так как не учитывается срок полезного использования активов, который совпадает с длительностью периода, в течение которого активы участвуют в генерировании денежных потоков. В структуру годовых денежных потоков входит амортизация активов, которая представляет собой распределенную в течение срока полезного использования балансовую стоимость активов. Так как сроки полезного использования активов предприятия различны, то распределение убытка от обесценения пропорционально балансовой стоимости необоснованно. Логичнее при распределении исходить из амортизации, так как она рассчитывается на основе срока полезного использования, которая совпадает с длительностью периода генерирования денежных потоков.

Как было ранее обозначено, не для каждого актива возможно провести тест на обесценение. Пункт 102 МСФО (IAS) 36 устанавливает распределение балансовой стоимости корпоративных активов на ЕГДС в соответствии с обоснованным базисом. С. Пушкин поясняет и расшифровывает данное требование в своей статье. Например, он распределяет корпоративный актив на основе количества производимой продукции и срока использования актива. Однако нахождение и определение подобного базиса для одного корпоративного актива – процесс трудозатратный и требующий немалого количества времени. Кроме того сложность состоит еще и в том, что в большинстве случаев такой базис не может быть идентифицирован для каждого отдельного актива. В таком случае определяется группа ЕГДС (это может быть все предприятие), к которой полностью относится корпоративный актив и определяется убыток от обесценения этой группы ЕГДС. Полученный убыток распределяется также в соответствии с балансовой стоимостью каждого ЕГДС. Нерациональность

распределения убытка от обесценения пропорционально балансовой стоимости обосновывался ранее.

Некорректно рассчитанный убыток от обесценения ведет к неправильной оценке стоимости актива и искажению амортизации, а значит и искажению себестоимости. Как следствие, менеджер предприятия, не владея полной информацией о калькуляции себестоимости, не может принимать обоснованные решения по максимизации прибыли.

В работе предлагается авторская методика расчета убытка от обесценения активов. Она позволяет объективнее оценить балансовую стоимость активов, исходя из экономической выгоды. Из чего следует расчет новой амортизации и возможность более точного калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг. Это позволит объективно принимать решения по формированию товарного ассортимента в целях максимизации прибыли и стоимости предприятия.

Выводы по разделу один

В первом разделе проведен анализ современной методики оценки и учета убытка от обесценения активов в соответствии с МСФО, рассмотрены актуальные задачи в этой области.

Обесценение основных средств регулирует МСФО (IAS) 36. В обычном случае активы подлежат проверке на обесценение при идентификации признаков обесценения. Окончательно решение о необходимости обесценения актива принимается после проведения теста на обесценение, который представляет собой проверку актива на обесценение путем сравнения возмещаемой стоимости актива с его балансовой стоимостью.

В соответствии с МСФО (IAS) 36 убыток от обесценения представляет собой сумму, на которую балансовая стоимость актива или генерирующей единицы превышает его возмещаемую стоимость. Убыток от обесценения признается

немедленно, балансовая стоимость актива уменьшается до его возмещаемой суммы.

Порядок обесценения генерирующей единицы выглядит следующим образом:

– обесценивается гудвил (без возможности дальнейшего восстановления балансовой стоимости);

– если обесценение превышает балансовую стоимость гудвила, то остальные активы генерирующей единицы обесцениваются пропорционально балансовой стоимости, но не ниже возмещаемой суммы каждого индивидуального актива.

Корпоративный актив соотносится с активом, который самостоятельно генерирует поток денежных средств.

Между стандартами МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» и ФСБУ «Основные средства» наблюдается противоречие в системе учета обесценения активов. Разрешает данное противоречие рекомендация Бухгалтерского методологического центра Р-56/2016-КпР «Обесценение основных средств». К счету 02 «Амортизация основных средств» должны быть открыты субсчета: 02/1 «Амортизация основных средств» и 02/2 «Обесценение основных средств».

Актуальной задачей в системе оценки и учета обесценения активов является разработка методики расчета убытка от обесценения активов.

2 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ ОЦЕНКИ УБЫТКА ОТ ОБЕСЦЕНЕНИЯ АКТИВОВ

2.1 Основы оценки убытка от обесценения по авторской методике от обесценения активов

Оценка убытка от обесценения активов, у которых можно определить восстановительную стоимость, не вызывает сложностей. Тогда как порядок оценки убытка от обесценения корпоративных активов и активов, которые необходимо относить к генерирующей единице, является предметом разногласий и разночтений стандарта МСФО (IAS) 36 специалистов.

Предлагается авторская методика оценки убытка от обесценения активов, входящих в ЕГДС.

Авторская методика, в основу которой поставлен двухуровневый алгоритм определения убытка от обесценения активов, снижает имеющиеся в современной методике погрешности.

МСФО (IAS) 36 п. 102 диктует отнести балансовую стоимость корпоративных активов на ЕГДС обоснованно и последовательно. С. Пушкин поясняет это требование и выбирает базис для распределения. На первом этапе в рамках авторской методики предлагается за базис для распределения принять маржинальную прибыль ЕГДС. Целесообразность использования в данном случае показателя маржинальной прибыли обусловлена логичностью отнесения балансовой стоимости корпоративных активов на ЕГДС в зависимости от экономической выгоды, приносимой каждым ЕГДС, исходя из соображений, что «кто больше зарабатывает, тот принимает на себя большую часть балансовой стоимости корпоративных активов». Такая логика уже вошла в практику распределения косвенных расходов по бизнес-единицам на многих предприятиях. Это позволяет им более обоснованно подходить к решению вопроса об искажении или развитии отдельных бизнес-единиц.

МСФО (IAS) 36 устанавливает пропорционально его балансовой стоимости. В работе на втором этапе в основу распределения убытка от обесценения по отдельным активам внутри ЕГДС поставлен срок полезного использования, совпадающий с длительностью генерирования денежных потоков. Это предполагает распределение убытка от обесценения пропорционально амортизации активов, которая входит в структуру годового денежного потока, что уменьшает искажения в определении убытка от обесценения по отдельным активам.

Авторская методика подразумевает три шага:

- определение маржинальной прибыли каждой ЕГДС;
- определение убытка для каждого ЕГДС;
- распределение убытка внутри каждой ЕГДС.

В основу распределения корпоративных активов на ЕГДС положена доля маржинальной прибыли каждого ЕГДС в сумме маржинальных прибылей группы ЕГДС. Расчет маржинальной прибыли представляет интерес, так как включает в себя учет косвенных расходов и отнесение их на каждую ЕГДС.

На основании представленной организационной структуры на рисунке 4 рассматривается иерархия косвенных расходов предприятия.

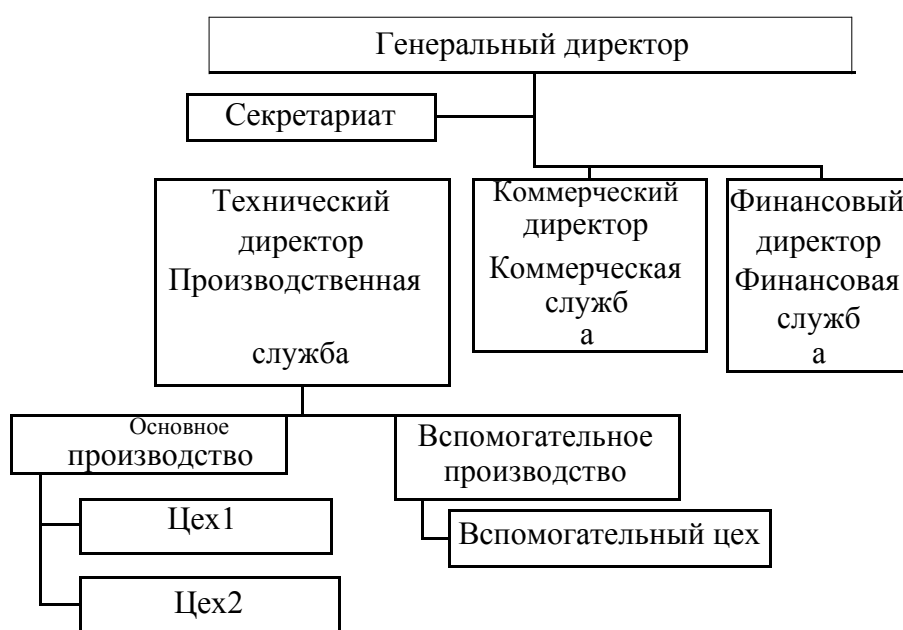


Рисунок 4 – Схема организационной структуры промышленного предприятия

Каждой группе косвенных расходов присваивается уровень по увеличению уровня организации предприятия (таблица 8).

Таблица 8 – Иерархия косвенных расходов предприятия

Уровень косвенных расходов	Наименование группы расходов	Подразделения предприятия, аккумулирующие косвенные расходы	Подразделения предприятия, на которые производится распределение косвенных расходов	Обозначение нераспределенных затрат
4 уровень	Административно-управленческие расходы	Генеральный директор Секретариат Финансовая служба	Производственная служба Коммерческая служба	К4
3 уровень	Коммерческие расходы	Коммерческая служба	Основное производство Вспомогательное производство	К3
2 уровень	Общехозяйственные основные производственные расходы	Цех 1	Цех 1 Цех 2 Вспомогательный цех	К2
1 уровень	Общехозяйственные основные производственные расходы	Вспомогательное производство	Цех 2 Вспомогательный цех	К1

В данном предприятии носителями затрат и, соответственно, и единицами, генерирующим денежные средства являются цехи (Цех 1, Цех 2, Вспомогательный Цех).

В классификации по носителям затраты подразделяются на прямые и косвенные разных уровней. Прямые затраты относятся на конкретный носитель затрат (например, одна ЕГДС). Косвенные затраты относятся на несколько носителей затрат и подлежат распределению в порядке очередности от нижнего уровня до верхнего уровня. Количество уровней зависит от специфики конкретного предприятия. Косвенные затраты могут распределяться в целом по предприятию, или по группам носителей затрат.

Основываясь на рассмотренном примере формируется общая таблица распределения затрат на их носителей (таблица 9).

Таблица 9 – Распределение затрат по носителям затрат

Затраты	Носители затрат (ЕГДС)				
	Цех 1	Цех 2	Цех 3	...	Цех n
1. Прямые затраты					
1.1 Материальные затраты					
1.2 Затраты на оплату труда					
1.3 Отчисления на социальные нужды					
1.4 Амортизация					
1.5 Прочие затраты					
2. Косвенные затраты					
2.1. Косвенные затраты K1		K1			
2.2. Косвенные затраты K2		K2			
2.3. Косвенные затраты K3		K3			
2.4. Косвенные затраты K4		K4			
....				
2.р. Косвенные затраты Kq		Kq			

В таблице 9 даны обозначения:

n – количество ЕГДС;

q – количество косвенных затрат, относящиеся к группе ЕГДС;

Kq – косвенные затраты уровня q.

Аналогично ранее обоснованной позиции в основу распределения косвенных затрат по носителям затрат целесообразно поставить показатель маржинальной прибыли. Тем больше приходится на ЕГДС затрат, чем больше он приносит дохода. Исходя из такой логики базой для распределения косвенных затрат соответствующего уровня будет являться доля маржинальной прибыли соответствующего уровня, рассчитанная по конкретному носителю затрат,

в общей маржинальной прибыли этого же уровня по группе носителей затрат, на которую приходится косвенные затраты этого уровня.

В соответствии с изложенной методологией, представлено моделирование базы распределения расходов подразделения по носителям затрат применительно к разным уровням.

На первом этапе производится распределение косвенных затрат K_1 по отношению к носителю затрат первого уровня (формула 16).

$$MP_n = \frac{V_n - PZ_n}{\sum_{i=1}^m (V_i - PZ_i)} \cdot K_1, \quad (16)$$

где MP_n – маржинальная прибыль 1 уровня n-го носителя затрат, руб.;

V – выручка от реализации n-го носителя затрат, руб.;

PZ – прямые затраты n-го носителя затрат, руб.

$$MP_n = \frac{MP_n}{\sum_{i=1}^m MP_i} \cdot K_1, \quad (17)$$

где $\frac{MP_n}{\sum_{i=1}^m MP_i}$ – доля маржинальной прибыли 1 уровня n-го носителя затрат в общей маржинальной прибыли 1 уровня по m носителям затрат;

n – номер носителя затрат;

m – общее количество носителей затрат в группе, на которую приходится косвенные затраты уровня.

$$KZ_n = MP_n \cdot K_1, \quad (18)$$

где KZ – косвенные затраты 1 уровня n-го носителя затрат;

K – нераспределенные косвенные затраты 1 уровня.

На втором этапе производится распределение косвенных затрат 2 уровня по отношению к носителю затрат.

$$MP \quad MP \quad K3, \quad (19)$$

где MP – маржинальная прибыль 2 уровня n-го носителя затрат, руб.

$$MP \quad \frac{MP}{MP}, \quad (20)$$

где MP – доля маржинальной прибыли 2 уровня n-го носителя затрат в общей маржинальной прибыли 2 уровня по m носителям затрат.

$$K3 \quad MP \quad K2, \quad (21)$$

где $K3$ – косвенные затраты 2 уровня n-го носителя затрат;

K – нераспределенные косвенные затраты 2 уровня.

На третьем этапе производится распределение косвенных затрат 3 уровня по отношению к носителю затрат.

$$MP \quad MPK3, \quad (22)$$

где MP – маржинальная прибыль 3 уровня n-го носителя затрат, руб.

$$MP \quad \frac{MP}{MP}, \quad (23)$$

где MP – доля маржинальной прибыли 3 уровня n-го носителя затрат в общей маржинальной прибыли 3 уровня по m носителям затрат.

$$K3 \quad MP \quad K, \quad (24)$$

где $K3$ – косвенные затраты 3 уровня n-го носителя затрат;

КЗ – нераспределенные косвенные затраты 3 уровня.

Аналогично, на q этапе производится распределение косвенных затрат q уровня по отношению к носителю затрат.

$$MP \quad MP \quad KЗ, \quad (25)$$

где MP – маржинальная прибыль q уровня n-го носителя затрат, руб.;

MP – маржинальная прибыль q-1 уровня n-го носителя затрат, руб.;

КЗ – косвенные затраты q-1 уровня n-го носителя затрат, руб.

$$MP \quad \frac{MP}{MP}, \quad (26)$$

где MP – доля маржинальной прибыли q уровня n-го носителя затрат в общей маржинальной прибыли q уровня по m носителям затрат.

$$MP \quad K, \quad (21)$$

где КЗ – косвенные затраты q уровня n-го носителя затрат;

К – нераспределенные косвенные затраты q уровня.

Учитывая, что q уровень последний, то находим маржинальную прибыль каждого носителя затрат по всему предприятию.

$$MP^{пр} \quad MP \quad KЗ, \quad (22)$$

где $MP^{пр}$ – маржинальная прибыль n-го носителя затрат по всему предприятию, руб.;

MP – маржинальная прибыль q уровня n-го носителя затрат, руб.;

КЗ – косвенные затраты q уровня n-го носителя затрат, руб.

$$MP = \frac{MP^{пр}}{MP^{пр}}, \quad (29)$$

где MP – доля маржинальной прибыли n -го носителя затрат в общей маржинальной прибыли по m носителям затрат.

Таким образом, маржинальная прибыль первого уровня рассчитывается как выручка минус прямые затраты подразделения, а маржинальные прибыли последующих уровней – это разница маржинальной прибыли более низкого уровня и его косвенных затрат. В итоге мы получаем маржинальную прибыль каждой ЕГДС в каждой группе ЕГДС, в которую выбранный ЕГДС входит.

Расчет доли маржинальной прибыли n -го носителя затрат в общей маржинальной прибыли по m носителям затрат необходим для определения балансовой стоимости корпоративного актива, которая должна быть отнесена на ЕГДС.

Следующий этап методики – определение убытка от обесценения ЕГДС с учетом корпоративных активов, который можно представить в виде схемы (рисунок 5).

На рисунке 5 даны обозначения:

$BC^{КА}_{MP}$

– балансовая стоимость корпоративного актива, распределенная на ЕГДС на основе доли маржинальной прибыли в общей маржинальной прибыли ЕГДС соответствующего уровня

$\frac{КА}{MP}$

– доля маржинальной прибыли ЕГДС в общей маржинальной прибыли группы ЕГДС соответствующего уровня.

При наличии признаков обесценения корпоративных активов проводится тест на обесценение с помощью приведенного алгоритма.

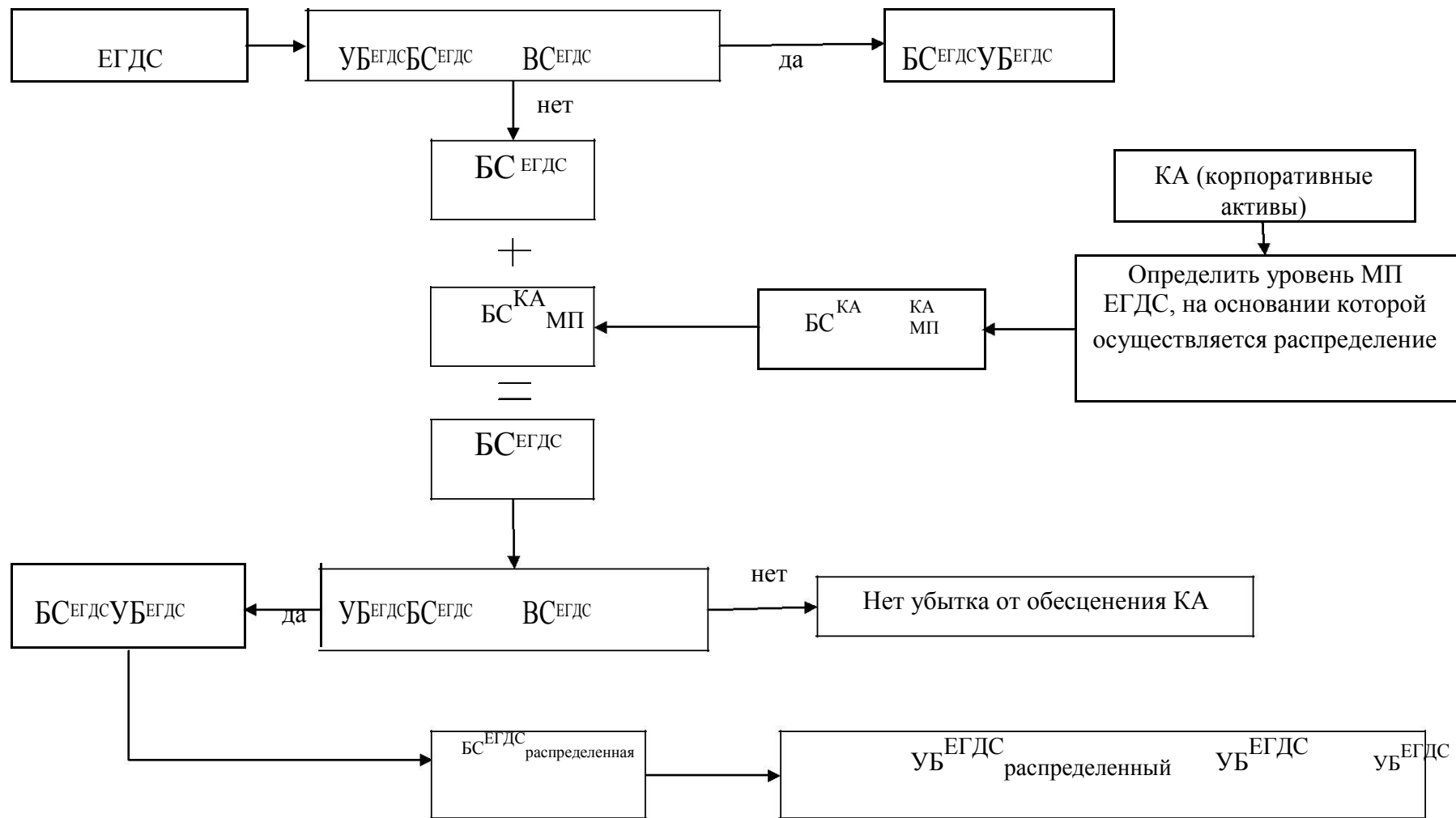


Рисунок 5 – Определение убытка от обесценения ЕГДС с учетом корпоративных активов

1. Сравняется возмещаемая стоимость и балансовая стоимость ЕГДС. Если балансовая стоимость больше возмещаемой стоимости, то признается убыток от обесценения (формула (30) и балансовая стоимость уменьшается на сумму убытка (формула (31)).

$$УБ_{ЕГДС} = БС_{ЕГДС} - ВС_{ЕГДС}. \quad (30)$$

$$БС_{ЕГДС} = БС_{ЕГДС} - УБ_{ЕГДС}. \quad (31)$$

2. Балансовая стоимость корпоративного актива умножается на долю маржинальной прибыли ЕГДС в маржинальной прибыли группы ЕГДС соответствующего уровня. Получаем балансовую стоимость корпоративного актива, распределяемую на ЕГДС:

$$БС_{МП}^{КА} = БС_{МП}^{КА} \cdot \frac{МП_{КА}}{МП}. \quad (32)$$

3. Складывается балансовая стоимость ЕГДС после уменьшения убытка от обесценения (если он имел место быть) и балансовая стоимость корпоративного актива, распределенный на ЕГД. Получаем балансовую стоимость ЕГДС после распределения корпоративных активов:

$$БС_{МП}^{ЕГДС} = БС_{МП}^{ЕГДС} + БС_{МП}^{КА}. \quad (33)$$

4. Сравняется возмещаемая стоимость и балансовая стоимость ЕГДС после распределения корпоративных активов. Если балансовая стоимость больше возмещаемой стоимости, то признается убыток от обесценения (формула (34)) и балансовая стоимость уменьшается на сумму убытка (формула (35)).

$$УБ_{ЕГДС} \quad БС_{ЕГДС} \quad ВС_{ЕГДС} \quad . \quad (34)$$

$$БС_{распределенная}^{ЕГДС} \quad БС_{ЕГДС} \quad УБ_{ЕГДС} . \quad (35)$$

5. Убыток от обесценения ЕГДС будет представлять собой сумму всех ранее полученных убытков:

$$УБ_{распределенный}^{ЕГДС} \quad . \quad (36)$$

На третьем этапе методики выявленные убытки распределяются на стоимость активов внутри каждой ЕГДС. Убытки распределяются на активы пропорционально доли амортизации актива в ЕГДС с учетом амортизации корпоративных активов. Порядок распределения представлен в виде алгоритма на рисунке 6.

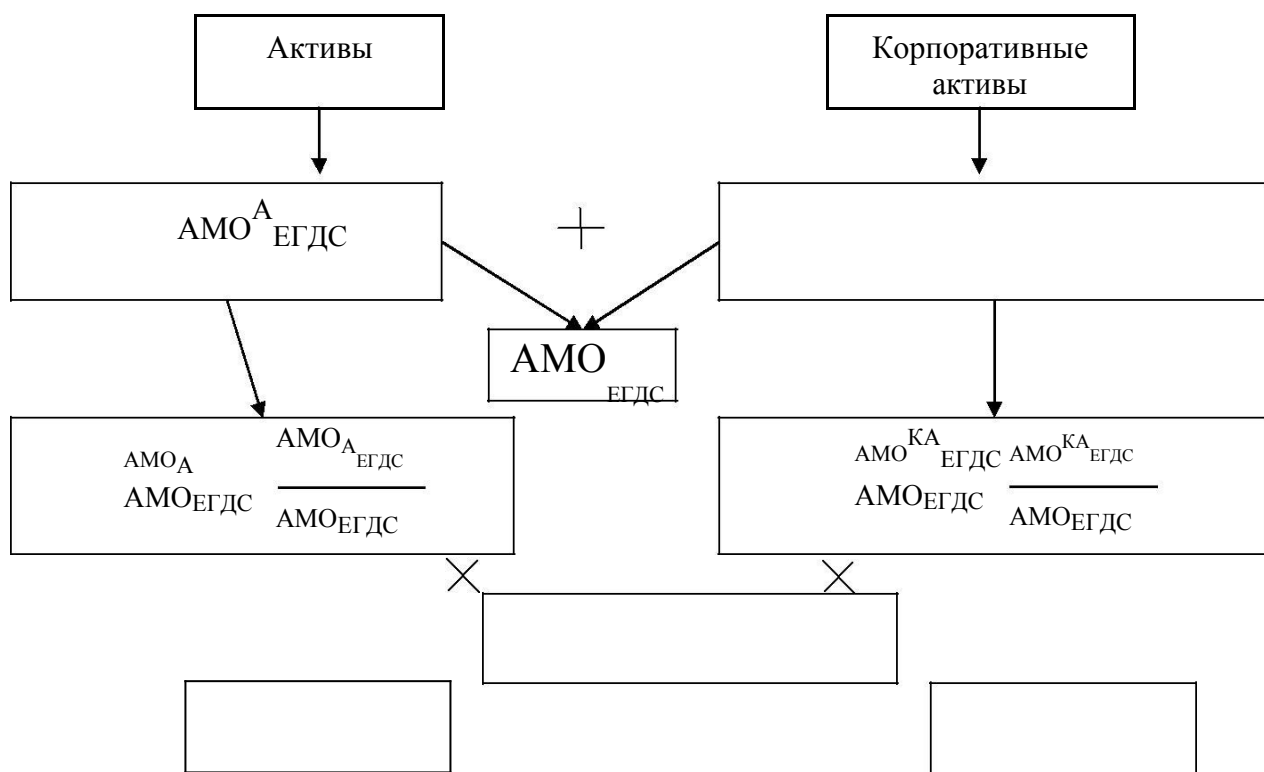


Рисунок 6 – Распределение убытка на стоимость активов внутри ЕГДС

На рисунке 6 даны обозначения:

$АМО_{ЕГДС}^A$ – амортизация активов, входящие в n-ую ЕГДС, за исключением амортизации корпоративных активов;

– количество активов, входящих в n-ую ЕГДС, за исключением корпоративных активов;

$АМО_{ЕГДС}^{КА}$ – амортизация долей всех корпоративных активов, которые входят в общую амортизацию n-ого ЕГДС;

$АМО^{КА}$ - амортизация t-ого корпоративного актива;

t – количество корпоративных активов;

$АМО_{ЕГДС}$ – амортизация всех активов n-ого ЕГДС;

$АМО_{ЕГДС}^{КА}$ – амортизация k-того корпоративного актива, приходящаяся на n-ый ЕГДС;

$\frac{АМО_{А}^{КА}}{АМО_{ЕГДС}^{КА}}$ – доля амортизации l-ого актива в амортизации всех входящих в ЕГДС;

$\frac{АМО^{КА}}{АМО_{ЕГДС}^{КА}}$ – доля амортизации t-ого корпоративного актива в амортизации всех активов, входящих в ЕГДС;

$УБ_{ЕГДС}^A$ – убыток, относящийся к l-ому активу;

$УБ_{ЕГДС}^{КА}$ - убыток, относящийся к t-ому корпоративному активу.

1. Определяется амортизация долей всех корпоративных активов, которые входят в амортизацию n-ого ЕГДС (формула (37)). Аналогично ранее описанной логике здесь используется доля маржинальной прибыли ЕГДС в группе ЕГДС.

$$АМО_{ЕГДС}^{КА} = \frac{АМО_{ЕГДС}^{КА}}{АМО_{ЕГДС}^{КА}} \cdot АМО_{ЕГДС}^{КА} \quad (37)$$

2. Определяется амортизация доли t –ого корпоративного актива, который входит в амортизацию n-ого ЕГДС:

$$АМО_{ЕГДС}^{КА} \quad . \quad (38)$$

3. Определяется амортизация всех активов n-ого ЕГДС с учетом доли амортизации корпоративных активов:

$$АМО_{ЕГДС} = АМО_{ЕГДС}^{КА} + АМО_{ЕГДС}^A \quad . \quad (39)$$

4. Вычисляется доля амортизации каждого актива (формула (40)) или части амортизации корпоративного актива (формула (41)) в общей сумме амортизации всех активов n-ого ЕГДС.

$$\frac{АМО_A}{АМО_{ЕГДС}} = \frac{АМО_{ЕГДС}^A}{АМО_{ЕГДС}} \quad . \quad (40)$$

$$\frac{АМО_{ЕГДС}^{КА}}{АМО_{ЕГДС}} = \frac{АМО_{ЕГДС}^{КА}}{АМО_{ЕГДС}} \quad . \quad (41)$$

5. Полученные доли активов перемножаются на рассчитанный убыток от обесценения n-ого ЕГДС за вычетом балансовой стоимости гудвила, если он имел место быть у этого ЕГДС:

$$УБ_{ЕГДС}^A = УБ_{распределенный}^{ЕГДС} \cdot \Gamma \cdot \frac{АМО_A}{АМО_{ЕГДС}} \quad . \quad (42)$$

$$УБ_{ЕГДС}^{КА} = УБ_{распределенный}^{ЕГДС} \cdot \Gamma \cdot \frac{АМО_{ЕГДС}^{КА}}{АМО_{ЕГДС}} \quad (43)$$

Таким образом, определен убыток от обесценения каждого актива. В соответствие со стандартом на его значение уменьшается балансовая стоимость актива (формула (44), (45)).

$$BC_{\text{обесцененный}}^A - BC_{\text{ЕГДС}}^A - UB^A, \quad (44)$$

где $BC_{\text{обесцененный}}^A$ – балансовая стоимость l-ого актива с учетом обесценения;
 $BC_{\text{ЕГДС}}^A$ – балансовая стоимость l-ого актива до обесценения.

$$BC_{\text{обесцененный}}^{KA} - BC_{\text{ЕГДС}}^{KA} - UB^{KA}, \quad (45)$$

где $BC_{\text{обесцененный}}^{KA}$ – балансовая стоимость t-ого корпоративного актива с учетом обесценения;

BC^{KA} – балансовая стоимость t-ого корпоративного актива до обесценения.

При этом важно, чтобы балансовая стоимость актива не уменьшалась ниже его возмещаемой стоимости. Процедура проверки этого условия необходима активам, для которых можно определить возмещаемую стоимость. Для иных активов (в частности, корпоративных) данное требование выполнено за счет изначальной проверки на обесценение ЕГДС, к которым они относятся

В случае, если балансовая стоимость обесцененного актива превышает его возмещаемую стоимость, то необходимо возместить убыток. Возмещенный убыток представляет собой разницу этих стоимостей (формулы (45), (46))

$$BC^A - BC_{\text{обесц}}^A, \quad (45)$$

где BC^A – возмещаемая стоимость l-ого актива;

$BC_{\text{обесц}}^A$ – превышение возмещаемой стоимости l-ого актива над его балансовой стоимостью с учетом обесценения.

$$BC_{\text{обесц}}^A - BC_{\text{обесц}}^A - A, \quad (46)$$

где $BC_{\text{обесц}}^A$ – балансовая стоимость l-ого актива с восстановленным убытком.

Возмещенный убыток 1-ого актива перераспределяют на другие активы. При этом убыток, который приходится на другой актив, рассчитывается как произведение возмещенного убытка на долю этого актива в балансовой стоимости ЕГДС без балансовой стоимости исходного актива:

$$УБ_{АМОА}^A = \frac{АМО_A}{АМО_{ЕГДС} + АМО}, \quad (47)$$

где $УБ_{АМОА}^A$ – убыток от обесценения другого актива,

$АМО_{ЕГДС} + АМО$ – доля амортизации другого актива в сумме амортизаций активов n-ого ЕГДС за вычетом амортизации исходного актива.

Таким образом, требование о необходимости восстановить убыток от обесценения пункта 102 МСФО (IAS) 36 в авторской методике соблюден.

2.2 Апробация авторской методики оценки убытка от обесценения актива на проектом примере

Апробация авторской методики оценки убытка от обесценения актива проводится на проектном примере. В его основу положены условия, которые приведены в примере статьи С. Пушкина, с внесением дополнительных данных.

Компания А состоит из двух подразделений, которые перерабатывают химическое сырье, и головного офиса с функцией управления. У головного офиса на балансе административное здание, компьютерная сеть с единой информационной системой управления перерабатывающими подразделениями, нематериальные активы – торговая марка и собственная технология переработки.

Балансовая стоимость компании А:

- подразделение 1 – 100 тыс. евро;
- подразделение 2 – 200 тыс. евро;
- головной офис – 50 тыс. евро.

Всего балансовая стоимость компании А – 350 тыс. евро.

В составе нематериальных корпоративных активов есть торговая марка «Супер продукт» стоимостью 15 тыс. евро. Подразделения 1 и 2 за отчетный период выпустили товары «Супер продукт» в количестве 2000 и 3000 единиц соответственно. Приведенная стоимость денежных потоков – 115 тыс. для подразделения 1 и 205 тыс. евро для подразделения 2 (итого 320 тыс. евро).

Технологии производства и компьютерная сеть балансовой стоимостью 5 тыс. евро и 10 тыс. евро соответственно, и обоснованный базис распределения по ним отсутствует.

Перерабатывающие подразделения генерируют в значительной мере независимые денежные потоки и признаются ЕГДС по МСФО (IAS) 36. Головной офис не генерирует отдельные денежные потоки, не зависящие от перерабатывающих подразделений. Вместе с тем балансовая стоимость активов головного офиса не может быть полностью отнесена на активы одного или другого подразделения. При наличии признаков обесценения корпоративных активов проводится тест на обесценение с помощью приведенного алгоритма.

В таблице 10 представлены данные по выручке, прямым и косвенным затратам подразделений компании А.

Таблица 10 – Распределение затрат по носителям затрат

Затраты	Носители затрат (ЕГДС)	
	Подразделение 1	Подразделение 2
1. Выручка	800	1250
2. Прямые затраты	405	770
2.1 Материальные затраты	250	400
2.2 Затраты на оплату труда	100	250
2.3 Отчисления на социальные нужды	30	75
2.4 Амортизация	20	40
2.5 Прочие затраты	5	5
3. Косвенные затраты	250	
3.1. Косвенные затраты К1	100	
3.2. Косвенные затраты К2	150	

В рамках первого этапа методики необходимо рассчитать маржинальную прибыль. Формируется таблица иерархии косвенных расходов с присвоением каждой группе уровня (таблица 11).

Таким образом, всего один уровень распределения косвенных расходов имеет компания А.

По формуле (16) находится маржинальная прибыль первого уровня подразделений. Маржинальная прибыль первого уровня подразделения 1:

$$МП_{\Pi} = 800 - 405 = 395 \text{ тыс. евро.}$$

Маржинальная прибыль первого уровня подразделения 2:

$$МП_{\Pi} = 1250 - 770 = 480 \text{ тыс. евро.}$$

Таблица 11 – Иерархия косвенных расходов предприятия

Уровень косвенных расходов	Наименование группы расходов	Подразделения предприятия, аккумулирующие косвенные расходы	Подразделения предприятия, на которые производится распределение косвенных расходов	Обозначение нераспределенных затрат
1 уровень	Административно-управленческие расходы	Головной офис	Подразделение 1 Подразделение 2	К1
1 уровень	Общехозяйственные основные производственные расходы	Подразделение 1 Подразделение 2	Подразделение 1 Подразделение 2	К2

Определяется доля маржинальной прибыли каждого подразделения в общей сумме маржинальных прибылей (формула (17)). Доля маржинальной прибыли подразделения 1 в общей сумме маржинальных прибылей:

$$\frac{МП_{\Pi}}{\Pi} = 395 / (395 + 480) = 0,45.$$

Доля маржинальной прибыли подразделения 2 в общей сумме маржинальных прибылей:

$$\frac{МП_{\Pi}}{\Pi} = 480 / (395 + 480) = 0,55.$$

Косвенные затраты распределенные на подразделения определяются по формуле 18. Косвенные расходы первого уровня подразделения 1:

$$K_{\Pi} = (100 + 150) \cdot 0,45 = 112 \text{ тыс. евро.}$$

Косвенные расходы первого уровня подразделения 2.

$$K_{\Pi} = (100 + 150) \cdot 0,55 = 138 \text{ тыс. евро.}$$

Учитывая, что первый уровень и есть последний, то находим маржинальную прибыль каждого носителя затрат по всему предприятию (формула (28)).

Маржинальная прибыль подразделения 1 по всему предприятию:

$$MP_{\Pi}^{\text{пр}} = 395 - 112 = 282 \text{ тыс. евро.}$$

Маржинальная прибыль подразделения 2 по всему предприятию:

$$MP_{\Pi}^{\text{пр}} = 480 - 128 = 343 \text{ тыс. евро.}$$

Следующий этап методики – определение убытка от обесценения ЕГДС с учетом корпоративных активов. В таблице 12 представлен расчет. Методика подразумевает распределение балансовой стоимости корпоративных активов на генерирующие единицы на основе доли маржинальной прибыли. Поэтому балансовые стоимости корпоративных активов компании А можно сложить:

$$BC^{\text{КА}} = 15 + 10 + 5 = 30 \text{ тыс. евро.}$$

1. Сравнивается возмещаемая стоимость и балансовая стоимость ЕГДС. Балансовая стоимость больше возмещаемой стоимости – признается убыток от обесценения (формула (30)) и балансовая стоимость уменьшается на сумму убытка (формула 31). У компании А на данном этапе убыток от обесценения наблюдается только на уровне всего предприятия.

2. Балансовая стоимость корпоративного актива умножается на долю маржинальной прибыли подразделения в маржинальной прибыли всего предприятия (формула (32)). Балансовая стоимость корпоративного актива, распределяемая на подразделение 1:

$$BC^{\text{КА}}_{\text{МП}\Pi} = 30 \cdot 0,45 = 13,5 \text{ тыс. евро.}$$

Балансовая стоимость корпоративного актива, распределяемая на подразделение 2

$$BC_{\text{МПП}}^{\text{КА}} = 50 \cdot 0,55 = 27,5 \text{ тыс. евро.}$$

3. Складывается балансовая стоимость ЕГДС после уменьшения убытка от обесценения (если он имел место быть) и балансовая стоимость корпоративного актива, распределенный на ЕГДС. (формула (33)). Балансовая стоимость подразделения 1 после распределения корпоративных активов:

$$BC^{\text{П}} = 100 + 22,5 = 122,5 \text{ тыс. евро.}$$

Балансовая стоимость подразделения 2 после распределения корпоративных активов:

$$BC^{\text{П}} = 200 + 27,5 = 227,5 \text{ тыс. евро.}$$

Таблица 12 – Пример расчета балансовой стоимости ЕГДС после распределения корпоративных активов, имеющие базис

Показатель	В тыс. евро			
	Подразделение 1	Подразделение 2	Головной офис	Всего
Балансовая стоимость	100	200	50	350
Возмещаемая стоимость	115	205	–	320
Убыток от обесценения	–	–	–	30
Доля для распределения корпоративных активов	0,45	0,55	–	1
Распределенная балансовая стоимость корпоративных активов	22,5	27,5	(50)	–
Балансовая стоимость после распределения корпоративных активов	122,5	227,5	–	350
Убыток от обесценения 2	7,5	22,5	–	–
Балансовая стоимость подразделения 2 после учета убытка от обесценения	115	205	–	320

Сравнивается возмещаемая стоимость и балансовая стоимость ЕГДС после распределения корпоративных активов. Балансовая стоимость подразделений больше их возмещаемой стоимости. Для них признается убыток от обесценения (формула (34)), и балансовая стоимость уменьшается на сумму убытка

(формула (35)). Убыток от обесценения подразделения 1 с учетом корпоративных активов:

$$УБ^{\Pi} = 122,5 - 115 = 7,5 \text{ тыс. евро.}$$

Балансовая стоимость подразделения 1 после учета убытка от обесценения:

$$БС^{\Pi}_{\text{распределенная}} = 122,5 - 7,5 = 115 \text{ тыс. евро.}$$

Убыток от обесценения подразделения 2 с учетом корпоративных активов:

$$УБ^{\Pi} = 227,5 - 205 = 22,5 \text{ тыс. евро.}$$

Балансовая стоимость подразделения 2 после учета убытка от обесценения:

$$\begin{aligned} \Pi \\ \text{распределенная} \end{aligned} = 227,5 - 22,5 = 205 \text{ тыс. евро.}$$

Таким образом, 7,5 тыс. евро – убыток от обесценения корпоративного актива, который необходимо распределить между активами внутри подразделения 1; 22,5 тыс. евро – убыток от обесценения корпоративного актива, который необходимо распределить между активами внутри подразделения 2.

Согласно авторской методике убытки от обесценения распределяются на активы пропорционально доли амортизации актива в ЕГДС с учетом амортизации корпоративных активов.

Предполагается, что у подразделения 1 на балансе имеются следующие активы:

– помещение, балансовая стоимость которого 45 тыс. евро, срок полезного использования 10 лет;

– оборудование, балансовая стоимость которого 30 тыс. евро, срок полезного использования 5 лет;

– готовая продукция, балансовая стоимость которого 25 тыс. евро, срок полезного использования 5 лет.

Для каждого актива, в т.ч. корпоративного, рассчитывается амортизация линейным методом. Амортизация помещения подразделения 1:

$$АМО^{\Pi}_{\Pi} = 45 / 10 = 4,5 \text{ тыс. евро.}$$

$АМО^O_{\Pi}$ — тыс. евро.

Амортизация готовой продукции подразделения 2:

$$АМО^{ГП}_{\Pi} = 25 / 5 = 5 \text{ тыс. евро.}$$

Для корпоративных активов (технология производства, компьютерная сеть, торговая марка, здание) рассчитывается доля амортизации, которая приходится на подразделение 1 с помощью формулы (38). Срок полезного использования корпоративных активов принимается за 5 лет. Амортизация технологии производства, которая относится к подразделению 1:

$$АМО^{ТП}_{\Pi} = 5 / 5 \cdot 0,45 = 0,45 \text{ тыс. евро.}$$

Амортизация компьютерной сети, которая относится к подразделению 1:

$$АМО^K_{\Pi} = 10 / 5 \cdot 0,45 = 0,9 \text{ тыс. евро.}$$

Амортизация торговой марки, которая относится к подразделению 1:

$$АМО^{ТМ}_{\Pi} = 15 / 5 \cdot 0,45 = 1,35 \text{ тыс. евро.}$$

Амортизация здания, которая относится к подразделению 2:

$$АМО^3_{\Pi} = 20 / 5 \cdot 0,45 = 1,8 \text{ тыс. евро.}$$

Определяется суммарная амортизация активов подразделения 1:

$$= 4,5 + 7 + 5 + 0,45 + 0,9 + 1,35 + 1,8 = 21 \text{ тыс. евро.}$$

Вычисляется доля амортизации каждого актива (формула (40)) или части амортизации корпоративного актива (формула (41)) в общей сумме амортизации всех активов подразделения 1.

Доля амортизации помещения в суммарной амортизации активов подразделения 1:

$$АМО_{\Pi} = 4,5 / 21 = 0,21.$$

$АМО_{\Pi}$

Доля амортизации оборудования в суммарной амортизации активов подразделения 1:

$$АМО_{\Pi} = 7 / 21 = 0,33.$$

$АМО_{\Pi}$

Доля амортизации готовой продукции в суммарной амортизации активов подразделения 1.

$$\frac{АМО_{ГП}}{АМО_{\Pi}} = 5 / 21 = 0,24.$$

Доля амортизации технологии производства в суммарной амортизации активов подразделения 1:

$$\frac{АМО_{ТП}}{АМО_{\Pi}} = 0,45 / 21 = 0,02.$$

Доля амортизации компьютерной сети в суммарной амортизации активов подразделения 1:

$$= 0,9 / 21 = 0,04.$$

Доля амортизации торговой марки в суммарной амортизации активов подразделения 1:

$$\frac{АМО_{ТМ}}{АМО_{\Pi}} = 1,35 / 21 = 0,06.$$

Доля амортизации здания в суммарной амортизации активов подразделения 1.

$$\frac{АМО_{З}}{АМО_{\Pi}} = 1,8 / 21 = 0,09.$$

АМО_Π

Полученные доли активов перемножаются на рассчитанный убыток от обесценения подразделения 1 – 7,5 тыс. евро. Гудвила у компании А нет (формула (42), (43)). В соответствие со стандартом на значение убытка от обесценения уменьшается балансовая стоимость актива, в т.ч. корпоративного.

Убыток от обесценения корпоративных активов, который приходится на помещение:

$$УБ_{\Pi}^{\Pi} = 7,50,21 = 1,58 \text{ тыс. евро.}$$

Балансовая стоимость помещения уменьшается на эту сумму и становится равной 43,42 тыс. евро.

Убыток от обесценения корпоративных активов, который приходится на оборудование:

$$УБ_{\Pi}^{\text{О}} = 7,5 \cdot 0,33 = 2,48 \text{ тыс. евро.}$$

Балансовая стоимость оборудования уменьшается на эту сумму и становится равной 27,52 тыс. евро.

Убыток от обесценения корпоративных активов, который приходится на готовую продукцию:

$$УБ_{\Pi}^{ГП} = 7,50,24 = 1,8 \text{ тыс. евро.}$$

Балансовая стоимость лицензии уменьшается на эту сумму и становится равной 23,2 тыс. евро.

Убыток от обесценения корпоративных активов, который приходится на технологии производства:

$$УБ_{\Pi}^{ТП} = 7,50,02 = 0,15 \text{ тыс. евро.}$$

Балансовая стоимость технологии производства уменьшается на эту сумму и становится равной 4,85 тыс. евро.

Убыток от обесценения корпоративных активов, который приходится на компьютерную сеть:

$$УБ_{\Pi}^{К} = 7,5 \quad 0,04 = 0,3 \text{ тыс. евро.}$$

Балансовая стоимость компьютерной сети уменьшается на эту сумму и становится равной 9,7 тыс. евро.

Убыток от обесценения корпоративных активов, который приходится на торговой марки:

$$УБ_{\Pi}^{ТМ} = 7,5 \quad 0,06 = 0,45 \text{ тыс. евро.}$$

Балансовая стоимость торговой марки уменьшается на эту сумму и становится равной 14,55 тыс. евро.

Убыток от обесценения корпоративных активов, который приходится на здание:

$$= 7,5 \quad 0,09 = 0,68 \text{ тыс. евро,}$$

Балансовая стоимость торговой марки уменьшается на эту сумму и становится равной 19,32 тыс. евро.

Таким образом, обесценен каждый актив, входящий в состав ЕГДС (подразделение 1). В таблице 13 представлены результаты обесценения подразделения 1 с учетом корпоративных активов. С учетом обесценения рассчитывается новая амортизация активов, за исключением корпоративных активов. Им необходимо учесть обесценение подразделения 2.

Для каждого актива, в т.ч. корпоративного, рассчитывается амортизация линейным методом.

Таблица 13 – Результаты обесценения подразделения 1

Показатель	В тыс. евро						
	Помещение	Оборудование	Готовая продукция	Технология производства	Компьютерная сеть	Торговая марка	Здание
Балансовая стоимость	45	30	25	5	10	15	20
Убыток от обесценения	1,58	2,48	1,8	0,15	0,3	0,45	0,68
Обесцененная балансовая стоимость	43,42	27,52	23,2	4,85	9,7	14,55	19,32
Амортизация	4,34	5,5	4,64	–	–	–	–

У подразделения 2 на балансе имеются следующие активы:

- помещения, балансовая стоимость которого 100 тыс. евро, срок полезного использования 10 лет;
- оборудование, балансовая стоимость которого 75 тыс. евро, срок полезного использования 7 лет;
- лицензия, балансовая стоимость которого 25 тыс. евро, срок полезного использования 5 лет.

Амортизация помещения подразделения 2:

$$АМО_{\Pi}^{\Pi} = 100 / 10 = 10 \text{ тыс. евро.}$$

Амортизация оборудования подразделения 2:

$$АМО_{\Pi}^{\text{О}} = 75 / 5 = 10,7 \text{ тыс. евро.}$$

Амортизация лицензии подразделения 2:

$$\text{АМО}_{\text{П}}^{\text{Л}} = 25 / 5 = 5 \text{ тыс. евро.}$$

Для корпоративных активов (технология производства, компьютерная сеть, торговая марка) рассчитывается доля амортизации, которая приходится на подразделение 2 с помощью формулы (38). Для них срок полезного использования принимается за 5 лет.

Амортизация технологии производства, которая относится к подразделению 2:

$$\text{АМО}_{\text{П}}^{\text{ТП}} = 5 / 5 \cdot 0,55 = 0,55 \text{ тыс. евро.}$$

Амортизация компьютерной сети, которая относится к подразделению 2:

$$\text{АМО}_{\text{П}}^{\text{К}} = 10 / 5 \cdot 0,55 = 1,1 \text{ тыс. евро.}$$

Амортизация торговой марки, которая относится к подразделению 2:

$$\text{АМО}_{\text{П}}^{\text{ТМ}} = 15 / 5 \cdot 0,55 = 1,65 \text{ тыс. евро.}$$

Амортизация здания, которая относится к подразделению 2:

$$= 20 / 5 \cdot 0,55 = 2,2 \text{ тыс. евро.}$$

Определяется суммарная амортизация активов подразделения 2:

$$= 10 + 10,7 + 5 + 0,55 + 1,1 + 1,65 + 2,2 = 31,2 \text{ тыс. евро.}$$

Вычисляется доля амортизации каждого актива (формула (40)) или части амортизации корпоративного актива (формула (41)) в общей сумме амортизации всех активов подразделения 2.

Доля амортизации помещения в суммарной амортизации активов подразделения 2:

$$\frac{\text{АМО}_{\text{П}}}{\text{АМО}_{\text{П}}} = 10 / 31,2 = 0,32.$$

Доля амортизации оборудования в суммарной амортизации активов подразделения 2:

$$= 10,7 / 31,2 = 0,34.$$

Доля амортизации лицензии в суммарной амортизации активов подразделения 2:

$$\frac{\text{АМО}_{\text{Л}}}{\text{АМО}_{\text{П}}} = 5 / 31,2 = 0,16.$$

Доля амортизации технологии производства в суммарной амортизации активов подразделения 2:

$$\frac{АМО_{ТП}}{АМО_{П}} = 0,55 / 31,2 = 0,02.$$

Доля амортизации компьютерной сети в суммарной амортизации активов подразделения 2.

$$\frac{АМО_{К}}{АМО_{П}} = 1,1 / 31,2 = 0,04.$$

Доля амортизации торговой марки в суммарной амортизации активов подразделения 2:

$$\frac{АМО_{ТМ}}{АМО_{П}} = 1,65 / 45,5 = 0,05.$$

Доля амортизации здания в суммарной амортизации активов подразделения 2:

$$\frac{АМО_{З}}{АМО_{П}} = 2,2 / 45,5 = 0,07.$$

Полученные доли активов перемножаются на рассчитанный убыток от обесценения подразделения 2 – 22,5 тыс. евро. Гудвила у компании А нет (формула (42), (43)). В соответствие со стандартом на значение убытка от обесценения уменьшается балансовая стоимость актива, в т.ч. корпоративного.

Убыток от обесценения корпоративных активов, который приходится на помещение:

$$УБ_{П}^{П} = 22,50,32 = 7,2 \text{ тыс. евро.}$$

Балансовая стоимость помещения уменьшается на эту сумму и становится равной 92,8 тыс. евро.

Убыток от обесценения корпоративных активов, который приходится на оборудование:

$$УБ_{П}^{О} = 22,50,34 = 7,65 \text{ тыс. евро.}$$

Балансовая стоимость оборудования уменьшается на эту сумму и становится равной 67,35 тыс. евро.

Убыток от обесценения корпоративных активов, который приходится на лицензию:

$$УБ_{\Pi}^{\text{Л}} = 22,50,16 = 3,6 \text{ тыс. евро.}$$

Балансовая стоимость лицензии уменьшается на эту сумму и становится равной 21,4 тыс. евро.

Убыток от обесценения корпоративных активов, который приходится на технологии производства:

$$УБ_{\Pi}^{\text{ТП}} = 22,5 0,02 = 0,45 \text{ тыс. евро.}$$

Балансовая стоимость технологии производства уменьшается на эту сумму и становится равной 4,4 тыс. евро.

Убыток от обесценения корпоративных активов, который приходится на компьютерную сеть:

$$= 22,5 0,04 = 0,9 \text{ тыс. евро.}$$

Балансовая стоимость компьютерной сети уменьшается на эту сумму и становится равной 8,8 тыс. евро.

Убыток от обесценения корпоративных активов, который приходится на торговой марки:

$$УБ_{\Pi}^{\text{ТМ}} = 22,5 0,05 = 1,13 \text{ тыс. евро.}$$

Балансовая стоимость торговой марки уменьшается на эту сумму и становится равной 12,94 тыс. евро.

Убыток от обесценения корпоративных активов, который приходится на здание:

$$УБ_{\Pi}^{\text{З}} = 22,5 0,07 = 1,58 \text{ тыс. евро.}$$

Балансовая стоимость торговой марки уменьшается на эту сумму и становится равной 17,89 тыс. евро.

Таким образом, обесценен каждый актив, входящий в состав ЕГДС (подразделение 2). В таблице 14 представлены результаты обесценения подразделения 2 с учетом обесценения корпоративных активов в подразделение 1. С учетом обесценения рассчитывается новая амортизация активов, в том числе корпоративных.

Для сравнения результатов, которые получены при расчете по авторской методике и методики С. Пушкина, необходимо рассчитать убыток от обесценения, приходящийся на каждый актив ЕГДС.

В соответствие со стандартом убыток от обесценения активов ЕГДС распределяется пропорционально балансовой стоимости. Рассчитывается доля балансовой стоимости каждого актива (часть балансовой стоимости корпоративного актива) в ЕГДС по формуле (48).

$$БСА = \frac{БС^A}{БС^A}, \quad (48)$$

где $БС^A$ - сумма балансовых стоимостей активов, входящих в ЕГДС.

Таблица 14 – Результаты обесценения подразделения 1

Показатель	В тыс. евро						
	Помещение	Оборудование	Лицензия	Технология производства	Компьютерная сеть	Торговая марка	Здание
Балансовая стоимость	100,00	75,00	25,00	4,85	9,70	14,62	19,47
Убыток от обесценения	7,20	7,65	3,60	0,45	0,90	1,13	1,58
Обесцененная балансовая стоимость	92,80	67,35	21,40	4,40	8,80	12,94	17,89
Амортизация	9,28	9,60	4,28	0,88	1,76	2,59	3,58

Для начала рассматривается убыток от обесценения, который возник при распределении корпоративных активов, имеющих обоснованный базис. На этой стадии обесценивается только активы подразделения 2 с учетом части балансовой стоимости торговой маркой и здания.

Доля балансовой стоимости помещения в суммарной балансовой стоимости активов подразделения 2:

$$\frac{П}{\Pi} = 100 / 222,3 = 0,45.$$

Доля балансовой стоимости оборудования в суммарной балансовой стоимости активов подразделения 2:

$$\frac{\Pi}{O} = 75 / 222,3 = 0,34.$$

Доля балансовой стоимости лицензии в суммарной балансовой стоимости активов подразделения 2:

$$= 25 / 222,3 = 0,11.$$

Доля балансовой стоимости торговой марки в суммарной балансовой стоимости активов подразделения 2:

$$= 9 / 222,3 = 0,04.$$

Доля балансовой стоимости здания в суммарной балансовой стоимости активов подразделения 2:

$$\frac{\Pi}{З} = 13,3 / 222,3 = 0,06.$$

Полученные доли активов перемножаются на убыток от обесценения по подразделению 2 – 17,3 тыс. евро (формула (12)). Найденный убыток вычитается из балансовой стоимости актива.

Убыток от обесценения корпоративных активов, который приходится на помещение:

$$\text{УБ}_{\text{П}} = 17,3 \cdot 0,45 = 7,9 \text{ тыс. евро.}$$

Балансовая стоимость помещения уменьшается на эту сумму и становится равной 92,1 тыс. евро.

Убыток от обесценения корпоративных активов, который приходится на оборудование:

$$\text{УБ}_{\text{О}}^{\text{О}} = 17,3 \cdot 0,34 = 5,88 \text{ тыс. евро.}$$

Балансовая стоимость оборудования уменьшается на эту сумму и становится равной 69,12 тыс. евро.

Убыток от обесценения корпоративных активов, который приходится на лицензию.

$$\text{УБ}_{\text{Л}}^{\text{Л}} = 17,3 \cdot 0,11 = 1,9 \text{ тыс. евро.}$$

Балансовая стоимость лицензии уменьшается на эту сумму и становится равной 23,1 тыс. евро.

Убыток от обесценения корпоративных активов, который приходится на торговую марку:

$$УБ_{П}^{ТМ} = 17,3 - 0,04 = 0,69 \text{ тыс. евро.}$$

Балансовая стоимость торговой марки уменьшается на эту сумму и становится равной 8,31 тыс. евро.

Убыток от обесценения корпоративных активов, который приходится на здание.

$$= 17,3 - 0,06 = 1,04 \text{ тыс. евро.}$$

Балансовая стоимость торговой марки уменьшается на эту сумму и становится равной 12,26 тыс. евро.

На этом этапе обесценены активы, входящий в состав подразделения 2, в том числе доли корпоративных активов. В таблице 15 представлены результаты этого обесценения. Полученный убыток сразу признается.

Таблица 15 – Результаты обесценения подразделения 2

Показатель	В тыс. евро				
	Помещение	Оборудование	Лицензия	Торговая марка	Здание
Балансовая стоимость	100,00	75,00	25,00	9,00	13,30
Убыток от обесценения	7,90	5,88	1,90	0,69	1,04
Обесцененная балансовая стоимость	92,10	69,12	23,10	8,31	12,26

На следующем шаге методики С. Пушкина обесцениваются корпоративные активы, не имеющие базиса для распределения их балансовой стоимости на ЕГДС. Необходимо рассчитать долю балансовой стоимости каждого актива, входящих в подразделение 1 в суммарной балансовой стоимости всех активов

(в том числе и части балансовой стоимости корпоративных активов) подразделения 1 (формула (48)).

Доля балансовой стоимости помещения в суммарной балансовой стоимости активов подразделения 1:

$$= 45 / 112,7 = 0,4.$$

Доля балансовой стоимости оборудования в суммарной балансовой стоимости активов подразделения 1:

$$\frac{\Pi}{O} = 30 / 112,7 = 0,27.$$

Доля балансовой стоимости готовой продукции в суммарной балансовой стоимости активов подразделения 1:

$$\frac{\Pi}{ГП} = 25 / 112,7 = 0,22.$$

Доля балансовой стоимости торговой марки в суммарной балансовой стоимости активов подразделения 1:

$$\frac{\Pi}{ТМ} = 6 / 112,7 = 0,05.$$

Доля балансовой стоимости здания в суммарной балансовой стоимости активов подразделения 1:

$$\frac{\Pi}{З} = 6,7 / 112,7 = 0,06.$$

Полученные доли активов перемножаются на убыток от обесценения по подразделению 1 – 4,3 тыс. евро (формула (12)). Найденный убыток вычитается из балансовой стоимости актива.

Убыток от обесценения корпоративных активов, который приходится на помещение:

$$УБ_{\Pi}^{\Pi} = 4,3 \cdot 0,4 = 1,72 \text{ тыс. евро.}$$

Балансовая стоимость помещения уменьшается на эту сумму и становится равной 43,38 тыс. евро.

Убыток от обесценения корпоративных активов, который приходится на оборудование:

$$УБ_{O}^{\Pi} = 4,3 \cdot 0,27 = 1,16 \text{ тыс. евро.}$$

Балансовая стоимость оборудования уменьшается на эту сумму и становится равной 28,84 тыс. евро.

Убыток от обесценения корпоративных активов, который приходится на лицензию:

$$УБ_{\Pi}^{ГП} = 4,3 \cdot 0,22 = 0,95 \text{ тыс. евро}$$

Балансовая стоимость лицензии уменьшается на эту сумму и становится равной 24,05 тыс. евро.

Убыток от обесценения корпоративных активов, который приходится на торговую марку:

$$УБ_{\Pi}^{ТМ} = 4,3 \cdot 0,05 = 0,22 \text{ тыс. евро}$$

Балансовая стоимость торговой марки уменьшается на эту сумму и становится равной 5,78 тыс. евро.

Убыток от обесценения корпоративных активов, который приходится на здание:

$$УБ_{\Pi}^З = 4,3 \cdot 0,06 = 0,26 \text{ тыс. евро}$$

Балансовая стоимость торговой марки уменьшается на эту сумму и становится равной 18,87 тыс. евро.

В таблице 16 представлены результаты обесценения активов подразделения 1.

Таблица 16 – Результаты обесценения актива подразделения 1

Показатель	В тыс. евро				
	Помещение	Оборудование	Готовая продукция	Торговая марка	Здание
Балансовая стоимость	45,00	30,00	25,00	6,00	6,70
Убыток от обесценения	1,72	1,16	0,95	0,22	0,26
Обесцененная балансовая стоимость	43,28	28,84	24,05	5,78	6,44
Амортизация	4,33	5,77	4,81	–	–

С учетом обесценения рассчитывается новая амортизация активов, за исключением корпоративных активов. Для их расчета необходимо учесть обесценение подразделения 2 на втором шаге.

Доля балансовой стоимости помещения в суммарной балансовой стоимости активов подразделения на втором этапе обесценения:

$$\frac{\Pi}{\Pi} = 92,10 / 204,89 = 0,45.$$

Доля балансовой стоимости оборудования в суммарной балансовой стоимости активов подразделения 2 на втором этапе обесценения:

$$\frac{\Pi}{\text{О}} = 69,12 / 204,89 = 0,34.$$

Доля балансовой стоимости лицензии в суммарной балансовой стоимости активов подразделения 2 на втором этапе обесценения:

$$\frac{\Pi}{\text{Л}} = 23,10 / 204,89 = 0,11.$$

Доля балансовой стоимости торговой марки в суммарной балансовой стоимости активов подразделения 2 на втором этапе обесценения:

$$\frac{\Pi}{\text{ТМ}} = 8,31 / 204,89 = 0,04.$$

Доля балансовой стоимости здания в суммарной балансовой стоимости активов подразделения 2 на втором этапе обесценения:

$$\frac{\Pi}{\text{З}} = 12,26 / 204,89 = 0,06.$$

Полученные доли активов перемножаются на убыток от обесценения по подразделению 2 – 25,1 тыс. евро (формула (12)). Найденный убыток вычитается из балансовой стоимости актива.

Убыток от обесценения корпоративных активов, который приходится на помещение:

$$\text{УБ} \frac{\Pi}{\Pi} = 25,10 \cdot 0,45 = 11,3 \text{ тыс. евро.}$$

Балансовая стоимость помещения уменьшается на эту сумму и становится равной 92,1 тыс. евро.

Убыток от обесценения корпоративных активов, который приходится на оборудование:

$$\text{УБ}_{\Pi}^{\text{O}} = 25,10 \cdot 0,34 = 8,53 \text{ тыс. евро.}$$

Балансовая стоимость оборудования уменьшается на эту сумму и становится равной 69,12 тыс. евро.

Убыток от обесценения корпоративных активов, который приходится на лицензию:

$$\text{УБ}_{\text{лп}} = 25,10 \cdot 0,11 = 2,76 \text{ тыс. евро.}$$

Балансовая стоимость лицензии уменьшается на эту сумму и становится равной 23,1 тыс. евро.

Убыток от обесценения корпоративных активов, который приходится на торговую марку:

$$\text{УБ}_{\text{тмп}} = 25,10 \cdot 0,04 = 1 \text{ тыс. евро.}$$

Балансовая стоимость торговой марки уменьшается на эту сумму и становится равной 8,31 тыс. евро.

Убыток от обесценения корпоративных активов, который приходится на здание:

$$= 25,10 \cdot 0,065 = 1,51 \text{ тыс. евро.}$$

Балансовая стоимость торговой марки уменьшается на эту сумму и становится равной 12,26 тыс. евро.

В таблице 17 представлены результаты обесценения активов подразделения 2 на втором этапе. С учетом обесценения рассчитывается новая амортизация активов, за исключением корпоративных активов.

Убыток от обесценения на втором этапе появляется на головном офисе – 0,6 тыс. евро. Предполагается, что он, как и в ЕГДС, распределяется между балансовыми стоимостями корпоративных активов: технологией производства и компьютерной сетью в соответствии с их занимаемыми долями.

Доля балансовой стоимости технологии производства в суммарной балансовой стоимости активов головного офиса.

$$\Gamma_{\text{тп}}^{\text{Ф}} = 5 / 15 = 0,33.$$

Доля балансовой стоимости компьютерной сети в суммарной балансовой стоимости активов головного офиса.

$$\frac{ГО}{К} = 10 / 15 = 0,67.$$

Полученные доли перемножаются на убыток от обесценения головного офиса.

Убыток от обесценения корпоративных активов, который приходится на технологию производства:

$$УБ_{ГО}^{ТП} = 0,60,33 = 0,2 \text{ тыс. евро.}$$

Балансовая стоимость технологии уменьшается на эту сумму и становится равной 4,8 тыс. евро.

Убыток от обесценения корпоративных активов, который приходится на компьютерную сеть.

$$УБ_{ГО}^К = 0,6 \cdot 0,67 = 0,4 \text{ тыс. евро,}$$

Балансовая стоимость компьютерной сети уменьшается на эту сумму и становится равной 9,6 тыс. евро.

Таблица 17 – Результаты обесценения активов подразделения 2

Показатель	В тыс. евро				
	Помещение	Оборудование	Лицензия	Торговая марка	Здание
Обесцененная балансовая стоимость	92,10	69,12	23,10	8,31	12,26
Убыток от обесценения на втором этапе	11,30	8,53	2,76	1,00	1,51
Обесцененная балансовая стоимость на втором этапе	80,80	60,59	20,34	7,31	10,75
Амортизация	8,08	8,66	4,07	-	-

В таблице 18 представлены сводные данные по обесценению активов подразделений активов по методике С. Пушкина. В таблице 19 представлены

данные по обесценению корпоративных активов в соответствии с методикой С. Пушкина.

Таблица 18 – Обесценение активов подразделений активов по методике С. Пушкина

В тыс. евро

Показатель	Подразделение 1			Подразделение 2		
	Помещение	Оборудование	Готовая продукция	Помещение	Оборудование	Лицензия
Балансовая стоимость актива	45,00	30,00	25,00	100,00	75,00	25,00
Убыток от обесценения на первом этапе	–	–	–	7,90	5,88	1,90
Обесцененная балансовая стоимость	–	–	–	92,10	69,12	23,10
Убыток от обесценения на втором этапе	1,72	1,16	0,95	11,30	8,53	2,76
Обесцененная балансовая стоимость на втором этапе	43,28	28,84	24,05	80,80	60,59	20,34
Амортизация	4,33	5,77	4,81	8,08	8,66	4,07

Общая стоимость обесценения торговой марки и здания определяется как разница их балансовой стоимости и убытками от обесценения долей этих корпоративных активов по подразделениям.

Для оценки результатов составляется сравнительная таблица обесценения активов (в том числе корпоративных) по авторской методике и методике С. Пушкина (таблица 20).

Сравнение результатов оценки балансовой стоимости активов с учетом обесценения по авторской методике и методике С. Пушкина показало, что балансовая стоимость одних объектов повышается, а других снижается. Это влияет на величину амортизации, которая будет рассчитываться в последующие периоды.

Таблица 19 – Обесценение корпоративных активов по методике С. Пушкина

Показатель	В тыс. евро			
	Технология производства	Компьютерная сеть	Торговая марка	Здание
Балансовая стоимость корпоративного актива	5,00	10,00	15,00	20,00
Убыток от обесценения на первом этапе	–	–	0,69	1,04
Обесцененная балансовая стоимость	–	–	14,31	18,96
Убыток от обесценения подразделения 1 на втором этапе	–	–	0,22	0,26
Убыток от обесценения подразделения 2 на втором этапе	–	–	1,00	1,51
Убыток от обесценения подразделения головного офиса	0,20	0,40	–	–
Обесцененная балансовая стоимость на втором этапе	4,80	9,60	13,09	17,19
Амортизация	0,96	1,92	2,62	3,44

Различие в балансовой стоимости активов с учетом обесценения предопределило различие в амортизации. Это объясняет важность методики оценки убытка от обесценения, от точности которой зависит балансовая стоимость активов и величина амортизации.

Таблица 20 – Сравнительная таблица обесценения активов

В тыс. евро

	Актив	Балансовая стоимость по авторской методике	Балансовая стоимость по методике С.Пушкина	Отклонение	Амортизация по авторской методике	Амортизация по методике С.Пушкина	Отклонение
1 Подразделение 1	Помещение	43,42	43,28	0,14	4,34	4,33	0,01
	Оборудование	23,20	24,05	-0,85	4,64	4,81	-0,17
		27,52	28,84	-1,32	5,50	5,77	-0,27
	Готовая продукция						
2 Подразделение 2	Помещение	92,80	80,80	12,00	9,28	8,08	1,20
	Оборудование	67,35	60,59	6,76	9,60	8,64	0,96
	Лицензия	21,40	20,34	1,06	4,28	4,07	0,21
Головной офис	Технология производства	4,40	4,80	-0,40	0,88	0,96	-0,08
	Компьютерная сеть	8,80	9,60	-0,80	1,76	1,92	-0,16
	Торговая марка	12,94	13,09	-0,15	2,59	2,62	-0,03
	Здание	17,89	17,19	0,70	3,58	3,44	0,14

Авторская методика, в основу которой поставлен двухуровневый алгоритм определения убытка от обесценения активов, снижает имеющиеся в современной методике погрешности.

Выводы по главе второй

Во втором разделе разработана авторская методика оценки обесценения активов, представлено сравнение результатов оценки убытка от обесценения по методике в соответствии с МСФО и авторской методике на проекте примере.

Авторская методика, в основу которой поставлен двухуровневый алгоритм определения убытка от обесценения активов, снижает имеющиеся в современной методике погрешности.

На первом этапе в рамках авторской методики предлагается за базис для распределения принять маржинальную прибыль ЕГДС. Целесообразность использования в данном случае показателя маржинальной прибыли обусловлена логичностью отнесения балансовой стоимости корпоративных активов на ЕГДС в зависимости от экономической выгоды, приносимой каждым ЕГДС, исходя из соображений, что «кто больше зарабатывает, тот принимает на себя большую часть балансовой стоимости корпоративных активов».

На втором этапе в основу распределения убытка от обесценения по отдельным активам внутри ЕГДС поставлен срок полезного использования, совпадающий с длительностью генерирования денежных потоков. Это предполагает распределение убытка от обесценения пропорционально амортизации активов, которая входит в структуру годового денежного потока, что уменьшает искажения в определении убытка от обесценения по отдельным активам.

Авторская методика позволяет объективнее оценить балансовую стоимость активов, исходя из экономической выгоды. Сравнение результатов оценки балансовой стоимости активов с учетом обесценения по авторской методике и методике С. Пушкина показало, что балансовая стоимость одних объектов повышается, а других снижается. Различие в балансовой стоимости активов с учетом обесценения предопределило различие в амортизации. Из чего следует возможность более точного калькулирования себестоимости продукции и принятие объективных управленческих решений

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В данной выпускной квалификационной работе представлены результаты исследования в области оценки и учета обесценения активов.

Обесценение основных средств регулирует МСФО (IAS) 36. В обычном случае активы подлежат проверке на обесценение при идентификации признаков обесценения. Окончательно решение о необходимости обесценения актива принимается после проведения теста на обесценение, который представляет собой сравнение возмещаемой стоимости актива с его балансовой стоимостью.

В соответствии с МСФО (IAS) 36 убыток от обесценения представляет собой сумму, на которую балансовая стоимость актива или генерирующей единицы превышает его возмещаемую стоимость. Убыток от обесценения признается немедленно, балансовая стоимость актива уменьшается до его возмещаемой суммы.

Порядок обесценения генерирующей единицы выглядит следующим образом:

- обесценивается гудвил (без возможности дальнейшего восстановления балансовой стоимости);
- если обесценение превышает балансовую стоимость гудвила, то остальные активы генерирующей единицы обесцениваются пропорционально балансовой стоимости, но не ниже возмещаемой суммы каждого индивидуального актива.

Корпоративные активы соотносятся с активами, которые самостоятельно генерируют поток денежных средств.

Между стандартами МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» и ФСБУ «Основные средства» наблюдается противоречие в системе учета обесценения активов. Разрешает данное противоречие рекомендация Бухгалтерского методологического центра Р-56/2016-КпР «Обесценение основных средств». К счету 02 «Амортизация основных средств» должны быть открыты субсчета: 02/1 «Амортизация основных средств» и 02/2 «Обесценение основных средств».

Оценка убытка от обесценения активов, у которых можно определить возмещаемую стоимость, не вызывает сложностей. Тогда как порядок оценки убытка от обесценения корпоративных активов и активов, которые необходимо относить к генерирующей единице, является предметом разночтений стандарта МСФО (IAS) 36.

Актуальной задачей в системе оценки и учета обесценения активов является разработка методики оценки убытка от обесценения активов, входящих в генерирующую единицу.

Авторская методика, в основу которой поставлен двухуровневый алгоритм определения убытка от обесценения активов, снижает имеющиеся в современной методике погрешности.

На первом этапе в рамках авторской методики предлагается за базис для распределения корпоративных активов принять маржинальную прибыль ЕГДС. Целесообразность использования в данном случае показателя маржинальной прибыли обусловлена логичностью отнесения балансовой стоимости корпоративных активов на ЕГДС в зависимости от экономической выгоды, приносимой каждым ЕГДС, исходя из соображений, что «кто больше зарабатывает, тот принимает на себя большую часть балансовой стоимости корпоративных активов».

На втором этапе в основу распределения убытка от обесценения по отдельным активам внутри ЕГДС поставлен срок полезного использования, совпадающий с длительностью генерирования денежных потоков. Это предполагает распределение убытка от обесценения пропорционально амортизации активов, которая входит в структуру годового денежного потока, что уменьшает искажения в определении убытка от обесценения по отдельным активам.

Сравнение результатов оценки балансовой стоимости активов с учетом обесценения по авторской методике и методике в соответствии с МСФО (IAS) 36 показало, что балансовая стоимость одних объектов повышается, а других

снижается. Различие в балансовой стоимости активов с учетом обесценения предопределило различие в амортизации

Авторская методика оценки обесценения активов предприятия позволяет объективнее оценить балансовую стоимость активов, исходя из экономической выгоды. Расчет новой амортизации позволяет более точно калькулировать себестоимость продукции, работ, услуг. Менеджер предприятия, владея полной информацией, может принимать обоснованные решения по формированию товарного ассортимента в целях максимизации прибыли.

Результаты работы могут быть использованы в качестве теоретической и методологической основы Бухгалтерским Методологическим Центром, в качестве практической основы на российских и международных предприятиях.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ (ред. от 23.05.2016) // Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
2. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02: Приказ Минфина России от 10.12.2002 № 126н. (ред. от 06.04.2015) // Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
3. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007): Приказ Минфина России от 27.12.2007 № 153н. (ред. от 16.05.2016) // Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
4. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011): Приказ Минфина России от 06.10.2011 № 125н. // Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
5. Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Обесценение активов»: Проект Приказа Министерства финансов РФ (подготовлен Минфином России 28.01.2016) // Информационно-правовой портал «ГАРАНТ».
6. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы»: Приложение № 2 к приказу Минфина России от 25.11.2011 № 160н // Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
7. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства»: Приложение № 8 к приказу Минфина России от 25.11.2011 № 160н // Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
8. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов»: Приложение № 23 к приказу Минфина России от 28.12.2015 № 217н // Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

9. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы»: Приложение № 26 к приказу Минфина России от 25.11.2011 № 160н // Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

10. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость»: Приложение № 28 к приказу Минфина России от 25.11.2011 № 160н // Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

11. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»: Приложение № 4 приказа Минфина России от 18.07.2012 № 106н // Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

12. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»: Приложение № 7 приказа Минфина России от 18.07.2012 № 106н // Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

13. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия»: Приложение № 3 приказа Минфина России от 18.07.2012 № 106н // Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

14. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 11 «Совместная деятельность»: Приложение № 5 приказом Минфина России от 18.07.2012 № 106н // Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

15. Международные стандарты финансовой отчетности для общественного сектора 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные потоки» (IPSAS 21 Impairment of Non-Cash Generated Assets). – 2013. – http://www.misbfm.ru/sites/all/files/msfo_os.pdf. – 695 с.

16. Международные стандарты финансовой отчетности для общественного сектора 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства» (IPSAS 21 Impairment of Non-Cash Generated Assets). – 2014. – http://www.misbfm.ru/sites/all/files/msfo_os.pdf. – 1023 с.

17. Рекомендация Р-56/2016-КпР «Обесценение основных средств» // Фонд «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр». – 2015. – http://bmcenter.ru/Files/R-KpT_Obescenenie_OS.

18. Азиева, З.И. Особенности и различия учета основных средств в соответствии с РСБУ и МСФО / З.И. Азиева, С.А. Челохсаева // Научный журнал КубГАУ. – 2014. – № 99 (05).

19. Арбатская, Т.Г. К вопросу об идентификации процессов и их переоценки / Т.Г. Арбатская // Национальные стандарты учета и отчетности. – 2015. – № 36. – С. 1–17.

20. Белозерова, Т.Г. Нематериальные активы: проблемы идентификации, оценки и классификации / Т.Г. Белозерова, Д. В. Луговский, Р.А. Тхагапсо // Вестник Адыгейского государственного университета. Серия 5: Экономика. – 2014. – № 3 (150). – <http://cyberleninka.ru/article/n/nematerialnye-aktivy-problemy-identifikatsii-otsenki-i-klassifikatsii>.

21. Булаев, С.В. Обесценение активов / С.В. Булаев // Туристические и гостиничные услуги: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2012. – № 5. – С. 28–38.

22. Василенко, М.Е. Основные различия отражения основных средств в РСБУ и МСФО / М.Е. Василенко, Е.Г. Шумик // Проблемы современной экономики. – 2015. – № 1 (53).

23. Генералова, Н.В. Учет обесценения активов на примере обесценения гудвилла как область применения профессионального суждения / Н.В. Генералова, Н.А. Соколова // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 26 (320). – <http://cyberleninka.ru/article/n/uchet-obestsenedeniya-aktivov-na-primere-obestsenedeniya-gudvilla-kak-oblast-primeneniya-professionalnogo-suzhdeniya>.

24. Джойс Р. Пособие по МСФО (IAS) 36 Обесценение активов / Р. Джойс. – М.: Юнити-Дана, 2012. – С. 61.

25. Кузьмин, М.Ю. Введение в МСФО. МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» / М.Ю. Кузьмин // МСФО на практике. – 2013. – № 6. – <http://msfo-practice.ru/article.aspx?aid=312936>.

26. Кузнецова, О.Н. МСФО: особенности учета гудвилла / О.Н. Кузнецова // Вестник Брянского государственного университета. – 2014. – № 3. – <http://cyberleninka.ru/article/n/msfo-osobennosti-ucheta-gudvilla>.

27. Литвиненко, О.Н. Подходы к оценке справедливой стоимости / О.Н. Литвиненко // Электронный журнал МСФО на практике. – 2013. – № 11. –

28. Манько, С. Основы МСФО (IAS, IFRS) / С. Манько // Общество с ограниченной ответственностью «Студия финансового консалтинга Снежаны Манько». – 2015. – <http://www.snezhana.ru/msfo/>.

29. Манько, С. МСФО 36 «Обесценение активов» / С. Манько // Общество с ограниченной ответственностью «Студия финансового консалтинга Снежаны Манько». – 2015. – http://www.snezhana.ru/msfo_15/.

30. Морина, Н.А. Справедливая оценка стоимости основных средств при переходе на международные стандарты финансовой отчетности / Н.А. Морина // Имущественные отношения в РФ. – 2010. – № 2. – <http://cyberleninka.ru>.

31. Пушкин, С. Как верно распределить корпоративные активы на генерирующие единицы / С. Пушкин // МСФО на практике. – 2016. – № 11. –

32. Рура, О.В. Процедура обесценения активов согласно международных и национальных стандартов учета / О.В. Рура // Инновационная наука. – 2015. – № 8. – <http://cyberleninka.ru/article/n/protsedura-obestsenedeniya-aktivov-soglasno-mezhduna-rodnyh-i-natsionalnyh-standartov-ucheta>.

33. Сапожникова, Н.Г. Отражение обесценения активов в финансовой отчетности компаний / Н.Г. Сапожникова // Территория науки. – 2016. – № 1. – <http://cyberleninka.ru/article/n/otrazhenie-obestsenedeniya-aktivov-v-finansovoy-otchet-nosti-kompaniy>.

34. Трофимова, Л.Б. Процедуры обесценения активов в соответствии с международным стандартом IAS 36 / Л.Б. Трофимова // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 5. – <http://cyberleninka.ru/article/n/protsedury-obestsenedeniya-aktivov-v-sootvetstvii-s-mezhdunarodnym-standartom-ias-36>.

35. Щадилова, С.Н. Обесценение внеоборотных активов в соответствии с МСФО (IAS) 36 / С.Н. Щадилова // Аудитор. – 2013. – № 6. – С. 50–55.

36. Хорин, А.Н. Справедливая стоимость как бухгалтерская оценка / А.Н. Хорин, М.Г. Успаева // Бухгалтерский учет. – 2012. – № 23. – С. 65–66.

37. Ялковский, П.А. Принятие управленческих решений при оценке основных средств по справедливой стоимости / П.А. Ялковский // Проблемы учета и финансов. – 2013. – № 2 (10). – <http://cyberleninka.ru>.

38. Официальный сайт Бухгалтерского Методологического Центра. – http://bmcenter.ru/Files/proekt_FSBU_Osnovniye_sredstva-do-posle-soveta-pri-minfine.

39. Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации. – <https://www.minfin.ru/ru/>.

ПРИЛОЖЕНИЯ

ПРИЛОЖЕНИЕ А

Признаки обесценения активов

Таблица А – Признаки обесценения активов

Признак	МСФО (IAS) 36	МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные потоки»	МСФО ОС 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные потоки»	Проект федерального стандарта бухгалтерского учета и отчетности в секторе государственного управления «Обесценение активов»
и	Стоимость актива снизилась в течение периода значительно больше, чем ожидалось с течением времени или при обычном использовании	–	Рыночная стоимость актива уменьшилась на значительно большую величину, чем можно было ожидать с течением времени или при обычном использовании	Рыночная стоимость актива за отчетный период снизилась значительно больше, чем снижается обычно в связи с устареванием или эксплуатацией
Внешние	Существенные изменения, имеющие неблагоприятные последствия для организации, произошли в течение периода или произойдут в ближайшем будущем в технических, рыночных, экономических или правовых условиях, в которых предприятие работает, или на рынке, для которого предназначен актив	В течение периода произошли или ожидаются в ближайшем будущем значительные долгосрочные изменения в технологической, правовой или политической среде, в которой работает организация, неблагоприятно влияющие на нее	В течение периода произошли или ожидаются в ближайшем будущем значительные изменения в технологической, рыночной, экономической или правовой среде, в которой работает организация, или на рынке, для которого предназначен актив, что имело отрицательные последствия для организации	Значительные долгосрочные изменения в технологической законодательной или политической среде, которые произошли в течение отчетного периода или произойдут в ближайшем будущем и которые неблагоприятно повлияют на деятельность субъекта сектора государственного управления

Признак и	МСФО (IAS) 36	МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные потоки»	МСФО ОС 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные потоки»	Проект федерального стандарта бухгалтерского учета и отчетности в секторе государственного управления «Обесценение активов»
	–	Исчезновение или почти полное исчезновение спроса или отсутствие потребности в услугах, обеспечиваемых активом	–	Полное отсутствие либо значительное снижение спроса или отсутствие потребности в услугах, обеспечиваемых активом
Повышение процентных ставок, что влияет на ставку дисконтирования и расчет ценности использования		–	В течение периода увеличились рыночные процентные ставки или другие рыночные показатели инвестиционной доходности, и эти увеличения, вероятно, повлияют на ставку дисконтирования, которая используется при расчете ценности использования актива, и существенно уменьшат его возмещаемую стоимость	–
Превышение стоимости чистых активов организации рыночной капитализации		–	–	–

Признак	МСФО (IAS) 36	МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные потоки»	МСФО ОС 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные потоки»	Проект федерального стандарта бухгалтерского учета и отчетности в секторе государственного управления «Обесценение активов»
Внутренне	Признаки морального устаревания или физической порчи актива	Имеются сведения о физическом повреждении актива	Имеются признаки устаревания или физического повреждения актива	Имеются признаки устаревания или физического повреждения актива
	Существенные изменения, имеющие неблагоприятные последствия для организации, произошли в течение периода или предположительно могут иметь место в ближайшем будущем в отношении интенсивности и способа использования (или предположительно го использования) актива	Значительные изменения в степени или способе текущего или предполагаемого использования актива, имеющие отрицательные последствия для организации, произошли в течение периода или ожидаются в ближайшем будущем	Значительные изменения в степени или способе текущего или предполагаемого использования актива, имеющие отрицательные последствия для организации, произошли в течение периода или ожидаются в ближайшем будущем	Значительные долгосрочные изменения в степени или способе использования актива, которые произошли в течение отчетного периода или ожидаются в ближайшем будущем и которые неблагоприятно повлияют на деятельность субъекта сектора государственного управления
	—	Имеется решение о приостановке строительства актива до его завершения или до приведения в состояние, пригодное для использования	Имеется решение о приостановке строительства актива до его завершения или до приведения в состояние, пригодное для использования	Принято решение приостановить создание актива до его завершения или доведения до состояния, пригодного для использования, на неопределенный срок и при отсутствии уверенности в будущем завершении строительства либо доведении

Признаки	МСФО (IAS) 36	МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные потоки»	МСФО ОС 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные потоки»	Проект федерального стандарта бухгалтерского учета и отчетности в секторе государственного управления «Обесценение активов»
Внут- ренние	-	-	-	Существенно более высокие затраты на приобретение, эксплуатацию или обслуживание актива по сравнению с теми, что были первоначально запланированы (для активов, генерирующих денежные потоки)
	-	-	-	Существенно более низкие сроки полезного использования или объемы производства, обеспечиваемые активом, по сравнению с теми, что предполагались первоначально, ввиду низкой операционной производительности (для активов, не генерирующих денежные потоки)
	-	-	-	Имеется значительное снижение предусматриваемых бюджетом чистых результатов движения денежных средств или чистой прибыли либо значительное увеличение предусматриваемых бюджетом убытков, возникающих от использования данного актива
	-	-	-	Убытки или чистое выбытие денежных средств, возникающие от использования данного актива, рассчитанные при объединении показателей текущего периода с бюджетными показателями будущих периодов (для активов, не генерирующие денежные потоки)

