

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации  
Федеральное государственное автономное  
образовательное учреждение высшего образования  
«Южно-Уральский государственный университет  
(национальный исследовательский университет)»  
Высшая школа экономики и управления  
Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

РАБОТА ПРОВЕРЕНА  
Рецензент,

«\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2020 г.

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ  
Зав. кафедрой

И.И. Просвирина  
«\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2020 г.

ОБЕСЦЕНЕНИЕ АКТИВОВ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА  
ПРЕДПРИЯТИЯ

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА К ВЫПУСКНОЙ  
КВАЛИФИКАЦИОННОЙ РАБОТЕ  
ЮУрГУ–38.04.01.2020.302.ВКР

Руководитель ВКР, доцент

\_\_\_\_\_ Е.А. Гончар  
\_\_\_\_\_ 2020 г.

Автор ВКР, студент группы ЭУ – 346

\_\_\_\_\_ Н.А. Кочнев  
\_\_\_\_\_ 2020 г.

Нормоконтролер, старший преподаватель

\_\_\_\_\_ М.И. Лаврова  
\_\_\_\_\_ 2020 г.

Челябинск 2020

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ  
ФЕДЕРАЦИИ

Федеральное государственное автономное образовательное учреждение  
высшего образования

«Южно-Уральский государственный университет  
(национальный исследовательский университет)»

Высшая школа экономики и управления

Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

Направление подготовки 38.04.01 «Экономика»

Магистерская программа

«Бухгалтерский учет, внутренний контроль и налогообложение»

“УТВЕРЖДАЮ”

Заведующий кафедрой,

д.э.н., профессор

И.И. Просвирина

2019 г.

**ЗАДАНИЕ**

**на выпускную квалификационную работу**

**студента**

Кочнев Николай Александрович

группа ЭУ–346.

1 Тема работы: «Обесценение активов в системе управленческого учета предприятия»  
утверждена приказом по университету от \_\_\_\_\_ № \_\_\_\_\_

2 Срок сдачи студентом законченной работы \_\_\_\_\_ 2020 г.

3 Исходные данные к работе:

Цель исследования: разработка системы оценки обесценения активов по МСФО в управленческом учете предприятия.

Нормативно-правовая основа исследования: федеральный закон «О некоммерческих организациях» № 7-ФЗ, федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ, международные стандарты финансовой отчетности, приказы министерства финансов Российской Федерации, положения по бухгалтерскому учету.

Информационная основа исследования: учебные материалы; материалы, опубликованные в специализированной периодической печати и научной литературе; информационные ресурсы сети Интернет.

4 Перечень вопросов, подлежащих разработке:

- провести исследование и анализ существующих подходов к оценке обесценения внеоборотных активов;
- представить методику оценки обесценения внеоборотных активов;
- определить информационные требования к системе управленческого учета для целей оценки обесценения внеоборотных активов;

- разработать управленческие отчеты, формирующих информационную базу для оценки обесценения внеоборотных активов;
- провести практические расчеты оценки обесценения внеоборотных активов в системе управленческого учета.

5 Иллюстративный материал (плакаты, альбомы, раздаточный материал, макеты, электронные носители и др.)

- раздаточный материал;
- презентация в Microsoft Office PowerPoint;
- таблицы и рисунки, отражающие основные данные по содержанию ВКР

Общее количество иллюстраций – \_\_\_\_ слайдов.

6 Дата выдачи задания – 25.05.2019 г.

Руководитель \_\_\_\_\_ Е.А. Гончар

Задание принял к исполнению \_\_\_\_\_ Н.А. Кочнев

## 2. Календарный график выполнения НИР

Наименование этапов выпускной квалификационной работы	Срок выполнения этапов работы	Отметка руководителя о выполнении
Обсуждение темы	25.05.2019-31.05.2019	Выполнено
Обсуждение задания	25.05.2019-31.05.2019	Выполнено
Обсуждение плана работы	01.06.2019-28.06.2019	Выполнено
Обсуждение списка литературы	01.06.2019-28.06.2019	Выполнено
Первая глава	08.10.2019	Выполнено
Вторая глава	06.10.2019	Выполнено
Третья глава	10.12.2019	Выполнено
Введение, заключение реферат	17.12.2019	Выполнено
Оформление приложений	17.12.2019	Выполнено
Подготовка доклада, раздаточного материала	10.12.2019	Выполнено
Получение отзыва и рецензии	10.01.2020	Выполнено
Прохождение нормоконтроля	10.01.2020-15.01.2020	Выполнено

Заведующий кафедрой \_\_\_\_\_ И.И. Просвирина

Руководитель работы \_\_\_\_\_ Е.А. Гончар

Студент \_\_\_\_\_ Н.А. Кочнев

## РЕФЕРАТ

Кочнев, Н.А. Обесценение активов в системе управленческого учета предприятия. – Челябинск: ЮУрГУ, ЭУ– 346, 2020. – 80 с., 18 табл., 3 рис., библиогр. список – 61 наим.

Объектом исследования данной работы является обесценение внеоборотных активов.

Предметом исследования является оценка обесценения внеоборотных активов в системе управленческого учета.

Целью данной работы является разработка системы оценки обесценения активов по МСФО в управленческом учете предприятия.

В работе в качестве информационной базы были использованы Федеральный закон № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», материалы по МСФО, Положения о бухгалтерском учете (ПБУ), учебная и специализированная литература по бухгалтерскому и управленческому учету, учебно-методическая литература по бухгалтерскому и управленческому учету, материалы периодических специализированных изданий по данному вопросу, а также нормативно-правовые акты, регулирующие данную сферу.

Результаты работы имеют практическую значимость для студентов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет». Также имеет практическую значимость для улучшения оценки обесценения активов в системе управленческого учета.

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	7
1 МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОБЕСЦЕНЕНИЯ АКТИВОВ ПО МСФО	
1.1 Нормативное регулирования обеспечения внеоборотных активов ....	10
1.2 Информационные требования к управленческим отчетам для обеспечения возможности оценки убытков от обеспечения	27
.....	33
Выводы по разделу один .....	
2 МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ПОСТРОЕНИЯ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ДЛЯ ЦЕЛЕЙ ОЦЕНКИ ОБЕСЦЕНЕНИЯ АКТИВОВ ПО МСФО	36
2.1 Методика оценки убытка от обеспечения внеоборотных активов.....	43
2.2 Управленческие отчеты для оценки обеспечения активов по МСФО...	48
Выводы по разделу два.....	
3 ВНЕДРЕНИЕ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ДЛЯ ЦЕЛЕЙ ОЦЕНКИ ОБЕСЦЕНЕНИЯ АКТИВОВ	51
3.1 Управленческий учет обеспечения на примере основных средств.....	
3.2 Рекомендации по применению управленческих отчетов для целей оценки обеспечения активов .....	61
.....	68
Выводы по разделу три .....	71
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	75
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	

## ВВЕДЕНИЕ

В современных условиях развития рыночной экономики усиливается роль бухгалтерского учета. Эффективность системы бухгалтерского учета обеспечивается путем соблюдения основных принципов его ведения. Также, полное соблюдение указанных принципов бухгалтерского учета зависит от правильности организации, постановки и использования методик и техник ведения самого учета в учреждении.

В течение последних нескольких лет наблюдается сближения международных и российских стандартов финансовой отчетности. Об этом свидетельствуют разработанные проекты федеральные стандарты бухгалтерского учета, которые постепенно вводятся в практику. В них используются отдельные положения международных стандартов, адаптированные под российское законодательство. После появления этих проектов видна тенденция проявления особого интереса к области оценки балансовой стоимости активов, в частности возможного обесценения активов.

Единый набор отчетности, полученный благодаря стандартам, гарантируют, что аналогичные транзакции в различных странах будут обрабатываться одинаково, тем самым облегчая сопоставление между юрисдикциями финансовую информацию и предоставляя больше возможностей для инвестиций и диверсификации.

В соответствии с требованиями МСФО все активы должны тестироваться на предмет обесценения. Исключением являются активы, оцениваемые по справедливой стоимости, изменения по которым отражаются в составе прибыли или убытка за период. Обесценение представляет собой риск или видимость того, что некоторая часть процентов, дивидендов или основной суммы финансового инструмента может не быть выплачена полностью.

Однако, к российской действительности невозможно полностью применить требования стандарта МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов». Пункты, содержащиеся в стандарте, которые связаны с порядком оценки убытка от

обесценения корпоративных активов и активов, относимых к генерирующей единице, являются предметом обсуждения данного стандарта.

Корпоративные активы являются активами, способствующими поступлению денежных средств. Однако, они являются необходимым компонентом, потому что косвенно участвуют в формировании прибыли предприятия, хотя не генерируют самостоятельно денежные потоки. В ходе тестирования на обесценение их нельзя вычленить отдельно, как и из генерирующих единиц. Вопрос распределение убытка от обесценения на активы внутри генерирующей единицы также остается актуальным у специалистов и вызывает сложности.

Данная ситуация происходит из-за того, что МСФО (IAS) 36 при распределении этого убытка не учитывает срок полезного использования каждого отдельного актива. Недостаточное понимание стандарта может привести к неверным выводам касательно изменений балансовой стоимости активов. Что искажает информацию о деятельности компании как для руководства, так и для внешних пользователей.

Исходя из вышесказанного, делается вывод о том, что вопрос оценки убытка от обесценения активов является актуальным. Поэтому требует полноценного изучения, а значит, и предложений по решению проблем, существующих на данный момент в международных стандартах.

Объектом исследования данной работы является обесценение внеоборотных активов.

Предметом исследования является оценка обесценения внеоборотных активов в системе управленческого учета.

Целью данной работы является разработка системы оценки обесценения активов по МСФО в управленческом учете предприятия.

Для достижения поставленной цели необходимо реализовать следующие задачи:

- 1) провести исследование и анализ существующих подходов к оценке обесценения внеоборотных активов;
- 2) представить методику оценки обесценения внеоборотных активов;



3) определить информационные требования к системе управленческого учета для целей оценки обесценения внеоборотных активов;

4) разработать управленческие отчеты, формирующие информационную базу для оценки обесценения внеоборотных активов;

5) провести практические расчеты оценки обесценения внеоборотных активов в системе управленческого учета.

Теоретической основой проведенного исследования учебно-методическая литература по бухгалтерскому и управленческому учету, материалы по МСФО, материалы периодических специализированных изданий по данному вопросу, а также нормативно-правовые акты, регулирующие данную сферу.

Представленная в работе методика оценки обесценения активов предприятия позволяет объективнее оценить балансовую стоимость активов. Новая амортизация рассчитывается исходя из экономической выгоды, поэтому в дальнейшем появляется возможность более точного калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг. Сотрудник компании, который владеет полной и достоверной информацией, сможет принимать обоснованные решения по формированию товарного ассортимента, что является решением главной цели предпринимательской деятельности, а именно максимизации прибыли.

Результаты, полученные в ходе данной работы, могут быть использованы в качестве теоретической и методологической основы для использования не только российскими предприятиями, но и международными корпорациями.

# 1. МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОБЕСЦЕНЕНИЯ АКТИВОВ ПО МСФО

## 1.1 Нормативное регулирования обесценения внеоборотных активов

Одной из существенных характеристик актива является получение связанных с ним экономических выгод, которые выражаются в форме прямого или косвенного поступления денежных средств в организацию.

Если денежные потоки от применения или продажи актива ожидаются в размере, меньшем его балансовой стоимости, в действие вступают контрольные механизмы обесценения, предотвращающие оценку актива по завышенной стоимости.

В данной главе будут представлены методики выявления и признания обесценения активов. В научной литературе существует большое количество трудов, касающихся обесценения активов, их учету.

Можно выделить работы следующих авторов: Арбатской Т.Г., Булаева С.В., А. Выручаева, Дмитриева И.М., Исмагилова Т.Р., Сапожниковой Н.Г, Чая В.Т. [13, 15, 53, 24, 23, 38, 46].

Обесценение активов регулирует международный стандарт (IAS) 36, анализ и пояснение положений стандарта были основой для работ некоторых из вышеупомянутых авторов.

Татьяна Георгиевна Арбатская отмечает, что при внедрении МСФО в российскую практику есть сложности уже на уровне понятийного аппарата, в отечественном учете существуют показатели, которые отсутствуют или имеют другое смысловое значение по сравнению с международными стандартами, и наоборот. Данная проблема существует и по отношению к МСФО (IAS) 36. В своей работе автор предлагает свои определения некоторых терминов, например, термина «переоценка» [13]. Данные определения более точно и подробно объясняют значение показателя.

Автор Танзиля Ришатовна Исмагилова выделяет три варианта определения убытка от обесценения: первый – проверяется отдельный актив, второй –

проверка единицы, генерирующей денежные потоки (далее будет подробно рассказано про ЕГДС), последний вариант – компания целиком является ЕГДС. Автор говорит о возможной ошибке при определении по второму варианту, потому что существуют риски, связанные с распределением гудвилла между ЕГДС, если он имеется в компании и признается в отчетности [23].

В статье Сапожниковой Н.Г., как раз, представлены примеры распределения деловой репутации на ЕГДС. Так же, рассказано какая информация по группам активов должна подлежать раскрытию в финансовой отчетности [38]. Описанию такой же теме посвящена работа Анны Выручаевой, автор подробно объясняется какая информация должна быть раскрыта в отчетности, действуя по нормам международных стандартов [53].

Владимир Тигранович Чая является автором практикума по управленческому учету, который помог в разработке пункта два главы второй данной работы. В данном учебнике содержатся рекомендации принятия решений в предпринимательской деятельности на основе управленческого учета.

При анализе рекомендаций представленных Владимиром Тиграновичем, можно разработать управленческие отчеты, которые в дальнейшем и будут помогать в принятии решений руководством.

Стандарт МСФО (IAS) 36 Обесценение активов устанавливает, что в случае возникновения обстоятельств, указывающих на то, что актив может быть обесценен, должна быть проведена проверка его способности генерировать денежные потоки в необходимом объеме [9].

В проекте федерального стандарта бухгалтерского учета и отчетности в секторе государственного управления «Основные средства» 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.

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

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

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

3) 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.

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 36 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.

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. [35].

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 процессом [21].

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

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 [19].

Внешние и внутренние признаки обесценения анализируются, и в случае их выявления проводится тест на обесценение активов.

Тест на обесценение представляет собой проверку актива на обесценение путем сравнения возмещаемой стоимости актива с его балансовой стоимостью, данный процесс наглядно представлен на рисунке 1.

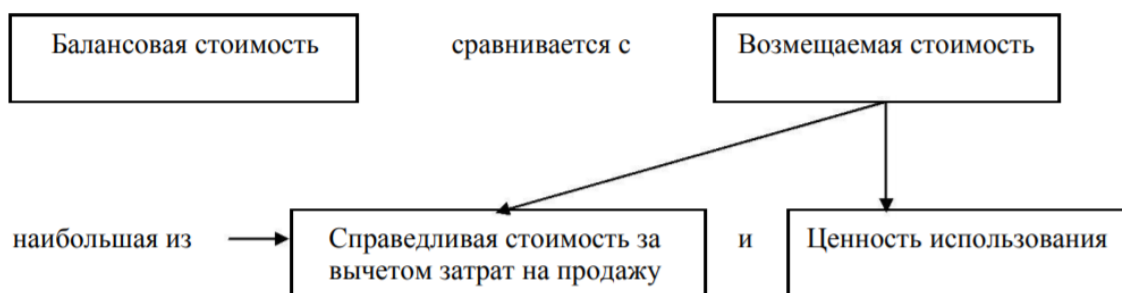


Рисунок 1 – Тест на обесценение

В основе процедуры проверки на обесценение лежит определение возмещаемой стоимости, которая рассчитывается как наибольшая величина из справедливой стоимости актива за вычетом расходов на продажу и ценности использования актива.

Расчет ценности использования требует разрешения ряда сложных вопросов. Стандарт подробно излагает, как производится оценка притоков и оттоков денежных средств от дальнейшего использования актива и от его выбытия по окончании срока полезного использования, каким образом осуществляется

корректировка чистого денежного потока на временную стоимость денег, а также на риски и неопределенности, присущие активу.

Справедливая стоимость – это цена актива или обязательства, его рыночная оценка, которая определяется с учетом будущих поступлений денежных средств или их оттока. Фактически это цена выхода актива, такого как продажа.

Наблюдаемые цены на активном рынке, когда объем торгов является нормальным, считаются наилучшей оценкой справедливой стоимости активов или группы активов.

Когда такие наблюдаемые цены недоступны на дату оценки, предприятие должно оценить справедливую стоимость с учетом предположений покупателей и продавцов на рынке, где актив часто торгуется, или на рынке, который является наиболее выгодным для предприятия.

Термин «текущая стоимость» используется для обозначения любой стоимости, которая отражает некоторые аспекты экономических условий, преобладающих на отчетную дату.

Справедливая стоимость является показателем текущей стоимости, но все показатели текущей стоимости не отражают справедливую стоимость.

Стоит отметить, что при оценке справедливой стоимости актива или обязательства организация выбирает подходы и методы оценки, которые подходят индивидуальной организации и для которых имеется достаточно данных для оценки справедливой стоимости.

Выбранная методика должна максимально использовать соответствующие наблюдаемые входные данные и минимизировать использование ненаблюдаемых входных данных.

Справедливая стоимость, как правило, оценивается после налогообложения. Согласно МСФО (IAS) 36 отчитывающиеся организации обязаны выполнять и представлять определенные показатели, связанные с тестом на обесценение, до вычета налогов.

Теоретически, это должно быть согласовано с налоговой независимой структурой. Практически, и как это признается в основе выводов по МСФО (IAS)

36, метрики оценки (такие как ставки дисконтирования) определяются количественно с использованием данных после процесса налогообложения, то есть реальных данных.

Таким образом, общепризнанно, что тест на обесценение выполняется после налогообложения (исключая специфические налоговые атрибуты предприятия) и что определенные показатели, которые необходимо раскрывать.

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

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

Гудвилл, нематериальные активы должны быть проверены на обесценение ежегодно. Это делается путем сравнения переноски суммы этих активов с их возмещаемой суммой, независимо от того, есть ли признаки того, что они могут быть обесценены.

Данные активы должны быть проверены на обесценение еще чаще, если события или изменения в обстоятельствах предположить, что актив может быть обесценен.

Ценность использования должна отражать текущую стоимость ожидаемых будущих денежных потоков, то есть средневзвешенное значение всех возможных результатов, об этом говорит стандарт (IAS) 36 [9].

В теории, результат теста на обесценение активов должен быть одинаковым, независимо от того, какой подход оценки обесценения активов используется в организации.

Также независимо от выбранного подхода, денежные потоки и учетная ставка должны быть выражены последовательно, либо в реальном выражении, исключая инфляцию, либо в номинальном выражении.



Международный стандарт (IAS) 36 требует использования денежных потоков до налогообложения и ставки дисконта до налогообложения в тесте на обесценение актива.

Полученная в результате проверки сумма сравнивается с балансовой стоимостью актива. Та часть балансовой стоимости актива, которая не может быть возмещена посредством его использования или реализации, списывается как убыток от обесценения.

Стандарт поясняет, когда и в каком размере убыток от обесценения, который был признан ранее, может быть восстановлен. Ниже представлена схема с логикой проверки активов на обесценение, изображенной на рисунке 2 [41].

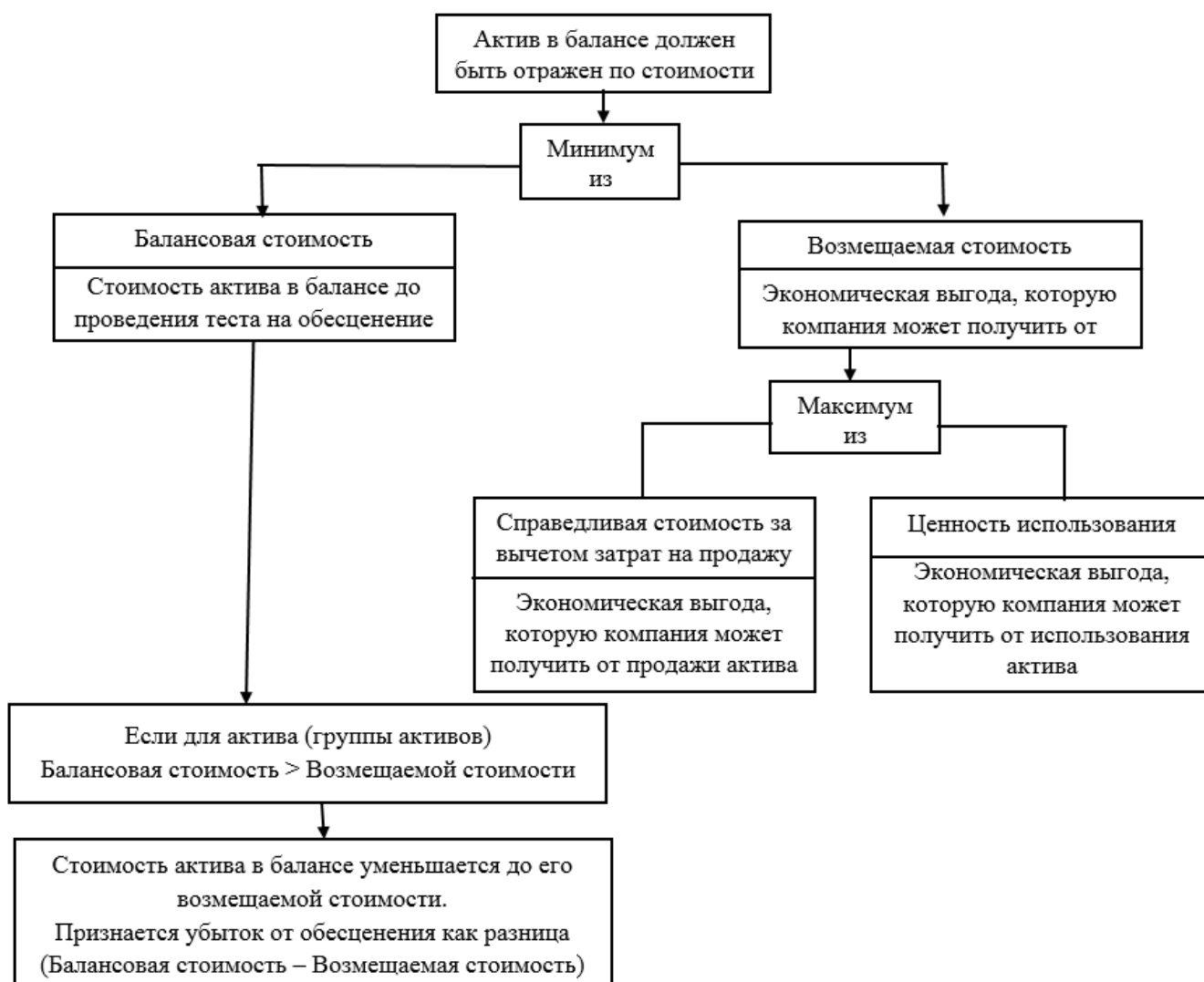


Рисунок 2 – Схема проверки активов на обесценение

В 2002 году в российскую учетную практику вошла категория «обесценение» после принятия положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/0227.

На предмет возможного обесценения могут тестироваться как финансовые вложения, которые не имеют текущей рыночной стоимости, так и нематериальные активы, так же, в соответствии с российским законодательством, должны тестироваться поисковые активы [5].

ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» определения категории «обесценение» не содержат [5].

Многие авторы предлагают свои авторские определения, например, А.Ю. Петров пишет, что обесценение – это «процедура, которая приводит балансовую стоимость актива к его реальной оценке» [43].

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

Согласно данному стандарту «организация должна проверять основные средства на обесценение и учитывать изменение их стоимости вследствие обесценения в порядке, установленном международными стандартами финансовой отчетности [8].

Вернемся к международному стандарту, МСФО (IAS) 36 регулирует обесценение активов. Основной целью является определение порядка, который организация должна применять при учете активов, в следствии чего их балансовая стоимость не будет превышать возмещаемую сумму.

Концепции и методики, представленные в стандарте «Обесценение активов», созданы для того, чтобы проверить вероятность поступления экономических выгод от актива, оценить их сумму и в дальнейшем принять решение о том, чтобы

признавать актив в отчетности в неизменном виде либо необходимо его обесценить [22].

В стандарте применяется понятие «ценность использования», данный термин нужен для оценки экономических выгод от использования актива. Ценностью является приведенная (дисконтированная) стоимость будущих денежных потоков, которые, предположительно, будут получены от использования актива, если тот будет продолжать функционировать.

Со временем стоимость денег уменьшается, что существенно влияет на оценку актива, использующегося на протяжении нескольких лет, поэтому для определения ценности использования актива дисконтирование необходимо.

Стандарт МСФО (IAS) 36 учитывает 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 [9].

В ходе проведения теста на обесценение, результатом которого окажется, что ожидаемое поступление от экономических выгод на предприятие будет меньше балансовой стоимости актива, то актив необходимо обесценить.

Требования стандарта, относящиеся к проверке на обесценение, в равной мере применимы как к активу, так и к генерирующей единице. Когда денежные потоки генерируются не отдельными активами, а группами совместно используемых активов, проведение теста на обесценение на уровне актива не представляется возможным. В этом случае проверка на обесценение осуществляется на уровне операционного подразделения – единицы, генерирующей денежные средства (далее ЕГДС).

Порядок обесценения генерирующей единицы выглядит следующим образом:

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

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

Если имеются признаки обесценения, предприятие должно оценить возмещаемую стоимость своего актива (например, своих основных средств).

Деятельность большинства предприятий, вероятно, структурирована таким образом, что отдельный внеоборотный актив не является необходимым, чтобы производить денежные потоки сам по себе, а скорее работает вместе с другими активами, чтобы произвести (сгенерировать) денежные потоки для предприятия или организации [38].

Если возмещаемая стоимость отдельного актива не может быть оценена, возмещаемая стоимость единицы, генерирующей денежные потоки, к которой принадлежит актив, должна быть оценена.

Обесценение должно быть признано для ЕГДС, если возмещаемая стоимость единицы меньше, чем балансовая стоимость.

Возмещаемая стоимость определяется как наибольшая из справедливой стоимости актива за вычетом затрат на продажу и ценности его использования, что в основном означает чистый денежный поток от его использования или продажи.

Порядок учета убытков от обесценения заключается в следующем [53]:

- 1) определить балансовую стоимость генерирующей единицы;
- 2) определите, чем выше справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу и ценности использования;
- 3) рассчитать убыток от обесценения, если возмещаемая сумма меньше балансовой стоимости;
- 4) признать убыток от обесценения, сначала против любого гудвила, а затем пропорционально на основе балансовой стоимости каждого актива в группе ЕГДС;
- 5) оцените «пределы» – балансовая стоимость любого отдельного актива в ЕГДС не должна быть уменьшена до уровня ниже его справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

Приведем пример ЕГДС, это может быть производственный цех или подразделение, которое занимается изготовлением какого-то отдельного

законченного продукта.

В рассмотренном варианте ЕГДС будет включать в себя: здание цеха, его машины, оборудование и так далее [24].

Существуют корпоративные активы, ими являются активы, которые способствуют поступлению денежных средств в будущем как от рассматриваемой генерирующей единицы, так и от других генерирующих единиц [9]. К ним так же относят административные здания, компьютерная сеть с единой информационной системой управления, научно-исследовательские центры, нематериальные активы (собственные технологии, торговая марка) и тому подобное. Они не генерируют самостоятельно денежные потоки, однако являются необходимым компонентом, поэтому не могут быть исключены из рассмотрения в ходе тестирования на обесценение.

Корпоративные активы, относящиеся к проверяемой на обесценение генерирующей единице, организация идентифицирует, согласно МСФО (IAS) 36 [9].

Если часть балансовой стоимости корпоративного актива может быть последовательно и обоснованно отнесена на такую единицу, то предприятие сравнивает балансовую стоимость единицы с ее возмещаемой стоимостью, при этом включая часть балансовой стоимости корпоративного актива, который отнесен на данную генерирующую единицу.

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 не может быть обоснованно и последовательно отнесена на такую единицу, предприятие:

- 1) сначала сравнивает балансовую стоимость единицы, без включения корпоративного актива, с ее возмещаемой стоимостью и признает убыток от обесценения;

2) далее находит наименьшую группу генерирующих единиц, в которую входит рассматриваемая генерирующая единица и на которую может быть отнесена часть балансовой стоимости корпоративного актива;

3) завершающим этапом организация сравнивает балансовую стоимость такой группы генерирующих единиц, уже включая стоимость корпоративного актива, отнесенного на такую группу единиц, с возмещаемой стоимостью этой группы единиц.

Корпоративные активы – это активы (кроме гудвилла), которые вносят вклад в будущие денежные потоки рассматриваемой ЕГДС.

Приведем другие примеры корпоративных активов: здание штаб-квартиры, оборудование, исследовательский центр.

В тех случаях, когда организация определяет, что распределение корпоративных активов не может быть осуществлено на разумной и на постоянной основе, корпоративные активы исключаются из балансовой стоимости ЕГДС. Однако, затем в таких случаях организация должна:

1) проверить все ЕГДС без распределения корпоративных активов на обесценение и определите существует ли обесценение;

2) агрегировать ЕГДС до самого низкого уровня, на котором можно распределить корпоративные активы, и распределите их на этом уровне;

3) проверить агрегированную группу (или группы) ЕГДС в целом на предмет обесценения, и, если существует обесценение, выделить убыток от обесценения пропорционально всем активам в объединенной группе генерирующих единиц (включая корпоративные активы).

МСФО (IAS) 36 отмечает, что корпоративные активы не могут тестироваться отдельно на предмет обесценения, поскольку они не генерируют отдельные денежные средства потоки и, следовательно, их индивидуальные возмещаемые суммы не могут быть определены на основе ценности использования [9].

Согласно положениям МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» в общую балансовую стоимость ЕГДС включается также часть гудвилла, которая может быть обоснованно определена в состав данной ЕГДС [9].

Убыток от обесценения по ЕГДС в целом рассчитывается как разница между возмещаемой стоимостью всей группировки активов обобщенно и ее текущей балансовой стоимостью.

Ниже представлено как происходит распределение общей суммы убытка от обесценения внутри ЕГДС:

1) в первую очередь распределяется убыток по активам в составе ЕГДС, которые подверглись явному обесценению либо утрате, если такие активы отсутствуют, то переходим к шагу 2;

2) оставшаяся часть убытка от обесценения распределяется на гудвилл в составе ЕГДС. Стоит отметить, что если после первого шага сумма оставшейся части убытка от обесценения группы активов превышает балансовую стоимость гудвилла в составе ЕГДС, то балансовая стоимость гудвилла в составе группы обесценивается до нуля;

3) если после шагов предыдущих этапов остается нераспределенная часть убытка от обесценения ЕГДС на отдельные активы, нужно сделать дораспределение этой части убытка пропорционально текущей балансовой стоимости оставшихся активов в составе ЕГДС. При этом возможно распределение убытка пропорционально текущей балансовой стоимости только по тем активам, которые регулируются МСФО (IAS) 36.

В этом процессе балансовая стоимость актива никогда не будет уменьшена ниже, чем выше его возмещаемая сумма.

Стоит обратить внимание, что стандарт IAS 36 «Обесценение активов» относится только к учету внеоборотных активов, это значит, что он не распространяется на учет запасов; активов, возникающих из договоров на строительство; отложенных налоговых активов; активов, возникающих из вознаграждений работникам, или активов, классифицируемых как предназначенные для продажи. Стандарты, которые регулируют действия в отношении данных активов, содержат требования для признания и измерения таких активов.

Далее рассмотрим методику учета убытка от обесценения для российской практики на примере основных средств.

Событие, которое приводит к обесценению основного средства, представляет собой факт хозяйственной жизни, который является объектом бухгалтерского учета [47]. В нормативных актах, которые регулируют бухгалтерский учет, не содержится правил учета данных фактов.

А именно, не рассматриваются вопросы обесценения основного средства, нет обязательства необходимости, возможности или запрета вычитать из первоначальной стоимости основного средства накопленное обесценение объекта, как происходит с накопленной амортизацией, при расчете величины, по которой актив должен показываться в бухгалтерском балансе.

Однако, правила учета нематериальных активов дают возможность проведения обесценения нематериальных активов в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.

Международные стандарты финансовой отчетности предусматривают обесценение генерирующей единицы активов, в которую вместе с нематериальными активами по большей части входят и основные средства. Однако между стандартами МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» и ФСБУ «Основные средства» наблюдается противоречие.

Как упоминалось ранее, в пункте 60 международных стандартов финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов» указано, что убыток от обесценения признается немедленно в составе прибыли или убытка, исключением является актив, который учитывается по переоцененной стоимости в соответствии с другим стандартом [9].

В пункте 55 ФСБУ «Основные средства» указано, что обесценение отражается в бухгалтерском учете обособленно от себестоимости основного средства и не изменяет эту себестоимость, так же как амортизация. Однако, обесценение формирует самостоятельный показатель – накопленное обесценение, которое, вместе с накопленной амортизацией, вычитается из себестоимости при определении балансовой стоимости основного средства [8]. Когда происходит



списание основного средства все накопленное обесценение по нему списывается за счет себестоимости основного средства.

Данное противоречие разрешает рекомендация Бухгалтерского методологического центра, согласно которой [54]:

1) при возникновении операций, сделок, событий, условий, способных привести к обесценению внеоборотного актива, организацией проводится проверка наличия возможного обесценения, то есть сравнивается балансовая стоимости актива с его возмещаемая величина;

2) если обесценение подтвердилось, организация признает его в бухгалтерском учете с отражением его значения на субсчете «Обесценение» к счету 02 «Амортизация основных средств» и с отражением в качестве расхода в отчете о финансовом результатах;

3) сумма обесценения внеоборотного актива, которая была признана ранее, в последующем увеличивается, уменьшается либо полностью погашается согласно МСФО IAS 36 «Обесценение активов»;

4) сумма накопленного обесценения внеоборотного актива вычитается из первоначальной (в том числе с учетом переоценок) стоимости внеоборотного актива, также как и накопленная амортизация для того, чтобы определить сумму, по которой актив нужно представлять в бухгалтерском балансе (балансовой стоимости);

5) если происходит выбытие (списания) внеоборотного актива, по которому в бухгалтерском учете числится обесценение, накопленная сумма этого обесценения должна списаться на первоначальную стоимость внеоборотного актива аналогично списанию накопленной амортизации;

6) информация о сумме признанного в отчетном периоде обесценения внеоборотного актива и об изменениях в ней раскрывается с учетом существенности в пояснениях к бухгалтерскому балансу.

Согласно данной рекомендации, в бухгалтерском учете обесценение основных средств можно представить следующим образом: к счету 02 «Амортизация основных средств» стоит открыть субсчета 02/1 «Амортизация основных средств»

и 02/2 «Обесценение основных средств». Далее рассмотрим, как это будет выглядеть на практике в соответствии с РСБУ.

Начислено обесценение основных средств – Дебет 91 Кредит 02/2. Происходит уменьшение основных средств, одновременно с этим уменьшение нераспределенной прибыли на одну и ту же сумму. Расходы, которые связаны с обесценением основного средства, относятся на прочие расходы предприятия. Для учета прочих расходов предприятия используется активно-пассивный счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Списано обесценение основных средств – Дебет 99 Кредит 91. Изменений в балансе не происходит. Счет 99 «Прибыли и убытки» существует для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году.

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) состоит из финансового результата от обычных видов деятельности и прочих доходов и расходов.

При выбытии основных средств должны делаться бухгалтерские записи, представленные ниже.

Списана первоначальная стоимость основных средств – Дебет 01/2 «Выбытие основных средств» Кредит 01/1 «Основные средства». Происходит перераспределение в рамках одной статьи «Основные средства» на одну и ту же сумму.

Для учета обесцененных основных средств к счету 01 «Основные средства» используется субсчет 2 «Выбытие основных средств». Для учета основных средств в эксплуатации используется субсчет 1 «Основные средства в эксплуатации».

Списана начисленная амортизация основного средства – Дебет 02/1 Кредит 01/2. Для учета амортизации основных средств используется субсчет 02/1 «Амортизация основных средств». Данной проводкой происходит перераспределение на одну и ту же сумму.

Списано накопленное обесценение основных средств – Дебет 02/2 Кредит 01/2. Для учета обесценения основных средств используется субсчет 02/2 «Амортизация основных средств». Данной проводкой происходит перераспределение на одну и ту же сумму.

Списана остаточная стоимость основных средств – Дебет 91 Кредит 01/2. Данной проводкой происходит уменьшение основных средств вместе с уменьшением нераспределенной прибыли на одну и ту же сумму. Стоит отметить, что уценка первоначальной стоимости основных средств за счет обесценения признается прочим расходом.

Отражен убыток от выбытия основных средств – Дебет 99 Кредит 91 (в случае продажи основных средств может быть признана выручка, тогда может образоваться прибыль, в этом случае проводка будет обратная).

Когда актив учитывается по переоцененной стоимости (с использованием резерва переоценки), обесценение относится сначала на резерв переоценки, в дальнейшем – на прибыли и убытки.

В случае применения модели учета по переоцененной стоимости, обесценение основных средств, должно списываться в пределах сумм резерва переоценки активов, бухгалтерская проводка будет Д83К01; обесценение основных средств сверх сумм резерва переоценки будет списываться бухгалтерской проводкой Д91К01.

## 1.2 Информационные требования к управленческим отчетам для обеспечения возможности оценки убытков от обесценения

Управленческая отчетность представляет взаимосвязанный комплекс фактических, плановых, прогнозных данных и расчетных показателей о функционировании хозяйственной организации как экономической и производственной единицы [46].

Он содержит совокупность данных и показателей не только по предприятию в целом, но и в разрезе структурных и производственных подразделений, центров затрат и прибылей.

Управленческие отчеты составляются с целью удовлетворение потребностей пользователей информации. Менеджерами и руководством предприятия определяются требования к содержанию, периодичности и порядку представления отчетности. Основными требованиями к составлению управленческой отчетности являются: сопоставимость, целесообразность, своевременность, адресность, достаточность, объективность и экономичность [51].

Соблюденные перечисленные требования обеспечивают: достаточно оперативный обзор деятельности, за которую несет ответственность руководитель подразделения соответствующего уровня; представление ему информации о фактической эффективности ранее принятых решений; возможность выявления возникающих проблем и просчетов в руководстве; выбор оптимальных вариантов их решения либо предотвращения .

Наибольшее значение отчетность имеет для высшего управленческого персонала, она служит основанием для принятия стратегических решений по развитию организации и повышению эффективности ее деятельности.

Руководство несет ответственность за выявление и раскрытие убытков от обесценения и восстановления. Эта ответственность требует, чтобы руководство внедрило адекватные системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля для обеспечения того, чтобы обесценение было надлежащим образом выявлено и раскрыто, где это необходимо, в финансовых отчетах [53].

Руководство обычно привлекает экспертную фирму для определения справедливой стоимости, поэтому оно несет ответственность за обеспечение полноты и точности информации, предоставленной эксперту.

Если руководство произвело расчет дисконтированных потоков денежных средств, должно быть достаточное доказательство, подтверждающее допущения,

сделанные руководством при определении потоков денежных средств и ставки дисконтирования [46].

Убыток от обесценения актива признается в отчете о прибылях и убытках в качестве расхода текущего периода.

Отчет о прибылях и убытках представляет собой отчет, содержащий структурированную информацию о признанных доходах и расходах, связанных с их получением. Структурирование затрат возможно либо на функциональной, либо на ресурсной основе.

Бывают случаи, когда актив учитывается по сумме переоценки. В ходе чего убыток от обесценения для переоцененного актива должен учитываться как уменьшение переоценки.

Бухгалтерский баланс представляет собой отчет, содержащий структурированную информацию о состоянии активов и пассивов предприятия на конец отчетного периода. Он включает размещение активов в порядке убывания ликвидности, а также разделение обязательств на обязательства (размещенные в порядке срочности погашения) и собственный капитал.

Таким образом, в разделе бухгалтерского баланса «Капитал и резервы» убыток от обесценения переоцененного актива возникает в виде уменьшения резерва переоценки актива. В случае, превышения убытком суммы, которая имеется на счете резерва переоценки данного актива, получившаяся разница отражается в отчете о прибылях и убытках.

С точки зрения мониторинга и оценки эффективности функционирования предприятия важно понимать, какие виды деятельности генерируют большую часть денежных поступлений и оттоков.

Неслучайно отчет о движении денежных средств, являющийся квинтэссенцией метода анализа, является одной из форм отчетности любого западного предприятия и часто представляется в годовом отчете.

Для каждого класса активов, то есть группы активов, аналогичных по характеру и назначению, необходимо раскрывать сумму убытка от обесценения, сумму возврата убытков от обесценения активов и статьи отчета о прибылях и

убытках, в которые включены убытки и возвраты убытков от обесценения активов.

Кроме того, для каждого класса активов необходимо раскрывать информацию по сумме убытков от обесценения и их возвратов, которые признаны непосредственно на счете собственного капитала.

Балансовая стоимость гудвилла или нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования или возмещаемой суммой, выделенной каждой ЕГДС, должны быть представлены в примечаниях для каждой ЕГДС, на которую была выделена значительная часть общего гудвила предприятия. Не следует опускать эти раскрытия по соображениям конфиденциальности.

Компании также обязаны раскрывать события и обстоятельства, которые привели к признанию обесценения, отдельно для каждой ЕГДС, на которую был распределен гудвилл.

Стоимость использования – это приведенная стоимость будущих денежных потоков.

Ожидается, что будет получен из актива или ЕГДС. Расчет справедливой стоимости включает [13]:

- 1) прогнозы денежных потоков;
- 2) оценка будущих потоков денежных средств, ожидаемых предприятием извлечь из актива;
- 3) ожидания относительно возможных изменений в сумме или сроках этих будущих денежных потоков.

В случае весомого значения убытка от обесценения, признанного (или восстановленного) для отдельных активов или для единиц, генерирующих денежные средства, включая гудвилл, раскрытию подлежат причины признания или возврата убытка от обесценения, с указанием суммы, кроме того, устанавливается чем является возмещаемая сумма актива (ЕГДС) его чистой ценой продажи или ценностью использования.

Прогнозируя и планируя свои расходы, компания может избежать трудностей и построить финансово здоровый бизнес. Для этого нужно иметь в виду следующее [35].

Первое. Самое важное правило прогнозирования денежных потоков – быть реалистичным или даже пессимистичным.

Прогнозирование не сводится к тому, чтобы показать свои лучшие результаты, чтобы чувствовать себя хорошо; речь идет об обнаружении потенциальных подводных камней.

Стоит разработать несколько версий прогноза, так как большая часть прогноза строится на догадках. Организация не может точно знать, какими будут показатели в будущем.

Например, организация может выбрать основную версию, а затем создать один сценарий с доходом на 25% выше, а другой на 25% сниженным.

Второе. Другое важное правило прогнозирования денежных потоков - всегда помнить, что счет-фактура – это не доход, а расходы – это не затраты. Денежный поток – это деньги, которые входят и выходят с банковского счета.

Третье. Следует включать все расходы. Небольшие расходы могут показаться слишком простыми, чтобы о них беспокоиться, но, если их сложить за двенадцать месяцев, окончательная цифра может оказаться значительной. Лучше учитывать расходы и не платить, чем наоборот.

Четвертое. Следует разделять затраты на постоянные и переменные. Такие вещи, как плата за аренду, будут оставаться неизменными в течение всего года, что делает прогнозирование немного легче. Но другие расходы могут меняться со временем.

Пятое. Важной функцией составления прогноза движения денежных средств является помощь в определении сезонности в бизнесе и соответствующем планировании финансов.

Если большая часть доходов происходит в определенное время года (например, в начале года, когда компании планируют бюджет), прогноз денежных потоков поможет спланировать расходы на эту часть года.

Шестое. Следует знать конкретные даты выплат кредиторских задолженностей, заработных плат, а также мероприятий, которые потребуют больших расходов. Также, можно создать резерв из ежемесячных или ежеквартальных сумм на непредвиденные расходы.

МСБУ 36 требует, чтобы предприятия сравнивали свои предыдущие оценки денежных потоков с фактическими денежными потоками, в части оценки разумности их предположений [9].

Особое внимание следует уделять случаям, когда была история в управлении постоянного преувеличения или занижения прогнозов движения денежных средств. Результаты прошлых отклонений должны быть рассмотрены с учетом самых последних бюджетов и прогнозов.

Информация компании должна подвергаться проверке аудиторов, которые выявят ошибки финансовой отчетности.

Целью аудита финансовых результатов является установление соответствия применяемой на предприятии и закрепленной в учетной политике методики учета формирования финансовых результатов и использования прибыли законодательно-нормативных документов действующим на территории Российской Федерации, а также выражение мнения об их достоверности в формах бухгалтерской отчетности.

Стандарт требует от организации оценивать на каждую отчетную дату есть ли какие-либо признаки того, что активы могут быть обесценены. Проверка должна проводиться не реже чем раз в год.

Когда происходит оценка убытков от обесценения актива, предприятие анализирует информацию внешних источников, основная информация представлена ниже:

- 1) рыночная стоимость актива за период;
- 2) рыночные процентные ставки;
- 3) значительные неблагоприятные изменения в технологической, рыночной, экономической или правовой среде, в которой предприятие управляет.



Также организация должна учитывать и анализировать информацию внутренних источников:

- 1) доказательства морального износа или физического повреждения актива;
- 2) внутренняя отчетность, раскрывающая экономическую эффективность актива.

Все активы должны проходить тестирование на обесценение не реже одного раза в год.

### Выводы по разделу один

В первом разделе осуществлен анализ современной методики оценки и учета убытка от обесценения активов в соответствие с МСФО, сформулированы актуальные задачи в данной области.

Рассматриваются работы авторов, которые пишут на тему обесценения активов, также про управленческую отчетность. К таким авторам относятся: Арбатская Т.Г., Булаев С.В., А. Выручаева, И.М. Дмитриева, Исмагилова Т.Р., Сапожникова Н.Г, Чая В.Т. Рассмотрен отечественный опыт признания, оценки обесценения активов, убытков от обесценения, возмещение убытков.

Стандарт МСФО (IAS) 36 Обесценение активов устанавливает, что в случае возникновения обстоятельств, указывающих на то, что актив может быть обесценен, должна быть проведена проверка его способности генерировать денежные потоки в необходимом объеме.

В тесте на обесценение должны использоваться денежные потоки до налогообложения и ставки дисконта до налогообложения.

Согласно стандарту международной финансовой отчетности, убыток от обесценения равняется сумме, на которую балансовая стоимость актива или генерирующей единицы превышает его возмещаемую стоимость. Убыток от обесценения признается незамедлительно, далее балансовая стоимость актива уменьшается до его возмещаемой суммы.

Когда денежные потоки генерируются не отдельными активами, а группами совместно используемых активов, проведение теста на обесценение на уровне актива не представляется возможным. В этом случае проверка на обесценение осуществляется на уровне операционного подразделения – единицы, генерирующей денежные средства.

В тех случаях, когда организация определяет, что распределение корпоративных активов не может быть осуществлено на разумной и на постоянной основе, корпоративные активы исключаются из балансовой стоимости ЕГДС. Разъяснения, касающиеся корпоративных активов представлены в разделе.

Если имеются признаки обесценения, предприятие должно оценить возмещаемую стоимость своего актива (например, своих основных средств, нефинансовых активов).

Деятельность большинства предприятий, вероятно, структурирована таким образом, что отдельный внеоборотный актив не является достаточным для того, чтобы производить денежные потоки сам по себе, а скорее работает вместе с другими активами, чтобы произвести денежные потоки для предприятия.

В разделе представлены бухгалтерские проводки, которые следует делать при обесценении актива.

В ходе работы были рассмотрены пособия по управленческому учету. Отдельно следует выделить управленческие отчеты, которые составляются с целью удовлетворения потребностей пользователей информации.

Менеджерами и руководством предприятия определяются требования к содержанию, периодичности и порядку представления отчетности. В главе рассмотрена информация, которая должна содержаться в управленческих отчетах, которая поможет сделать вывод касательно обесцененного актива.

Прогнозируя и планируя свои расходы, компания может избежать трудностей и построить финансово здоровый бизнес. Для этого нужно иметь в виду следующее.

Самое важное правило прогнозирования денежных потоков – быть реалистичным или даже пессимистичным.

Другое важное правило прогнозирования денежных потоков – всегда помнить, что счет-фактура – это не доход, а расходы – это не затраты. Денежный поток – это деньги, которые входят и выходят с банковского счета.

Следует включать все расходы и разделять затраты на постоянные и переменные. Важной функцией составления прогноза движения денежных средств является помощь в определении сезонности в бизнесе и соответствующем планировании финансов.

Также следует знать конкретные даты выплат кредиторских задолженностей, заработных плат и мероприятий, которые потребуют больших расходов. Другим вариантом может быть создание резерва из ежемесячных или ежеквартальных сумм на непредвиденные расходы.

При оценке убытков от обесценения предприятие анализирует информацию внешних и внутренних источников, например, доказательства морального износа или физического повреждения актива.

Все внеоборотные активы должны проходить тестирование на обесценение не реже одного раза в год.

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

## 2 МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ПОСТРОЕНИЯ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ДЛЯ ЦЕЛЕЙ ОЦЕНКИ ОБЕСЦЕНЕНИЯ АКТИВОВ ПО МСФО

### 2.1 Методика оценки убытка от обесценения внеоборотных активов

Согласно МСФО (IAS) 36 для единицы, генерирующей денежные средства, устанавливается распределение убытка от обесценения внутри его на активы пропорционально их балансовой стоимости.

Данное распределение предполагает наличие погрешности, потому что не учитывается срок полезного использования активов, который, в свою очередь, совпадает с длительностью периода, в течение которого активы участвуют в генерировании денежных потоков.

Амортизация активов всходит в структуру годовых денежных потоков, она представляет собой балансовую стоимость активов, распределенную в течение срока полезного использования.

Из – за того, что сроки полезного использования активов предприятия различны, распределение убытка от обесценения пропорционально балансовой стоимости необоснованно. Лучшим решением при распределении было бы исходить из амортизации, потому что она рассчитывается на основе срока полезного использования, который совпадает с длительностью периода генерирования денежных потоков.

Согласно пункту 102 МСФО (IAS) 36, распределение балансовой стоимости корпоративных активов на ЕГДС происходит в соответствие с обоснованным базисом.

Но стоит уточнить, что нахождение и определение подобного базиса для одного корпоративного актива является трудозатратным процессом и требует достаточно большого количества времени.

Вместе с тем, дополнительная сложность состоит в том, что в значительной части случаев такой базис не может быть идентифицирован для каждого

отдельного актива.

В данном случае определяется группа ЕГДС (это может быть все предприятие), к которой полностью относится корпоративный актив, а далее определяется убыток от обесценения этой группы ЕГДС. Полученный убыток распределяется аналогично в соответствии с балансовой стоимостью каждого ЕГДС. Что, как было выяснено, является нерациональным.

Неправильно рассчитанный убыток от обесценения ведет к некорректной оценке стоимости актива и искажению амортизации, в следствии чего искажается и себестоимость.

В дальнейшем, сотрудник предприятия, который не будет владеть полной информацией о калькуляции себестоимости, не сможет принять обоснованные решения по максимизации прибыли и минимизации убытков.

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 учету 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 расчете величины, по которой актив должен представляться в бухгалтерском балансе.

При этом правила учета нематериальных активов предусматривают возможность обесценения нематериальных активов в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.

В свою очередь, МСФО предусматривают обесценение генерирующей единицы активов, в которую наряду с нематериальными активами почти всегда

входят также и основные средства.

В данной главе представлена разработанная студенткой Чачиной методика расчета убытка от обесценения активов, входящих в ЕГДС. Предложенная методика дает возможность оценить балансовую стоимость активов более достоверно, исходя из экономической выгоды.

Следствием этого станет расчет новой амортизации и возможность более точного калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг. Что позволит объективно принимать решения по формированию товарного ассортимента в целях максимизации прибыли и стоимости предприятия.

Данная методика предполагает три этапа:

- 1) определение маржинальной прибыли каждой ЕГДС;
- 2) определение убытка для каждой ЕГДС;
- 3) распределение убытка внутри каждой ЕГДС.

В пункте 102 международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 36 сказано, что следует отнести балансовую стоимость корпоративных активов на группу ЕГДС обоснованно и последовательно. Для этого нужно выбрать базис для распределения.

Первым этапом в рамках предложенной методики следует принять маржинальную прибыль ЕГДС за базис для распределения.

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.

Стоит объяснить целесообразность использования показателя маржинальной прибыли, она обусловлена рациональностью отнесения балансовой стоимости корпоративных активов на ЕГДС в зависимости от экономической выгоды, приносимой каждым ЕГДС, основываясь на соображении, что «кто больше зарабатывает, тот принимает на себя большую часть балансовой стоимости корпоративных активов».

Данная логика уже существует в практике распределения косвенных расходов

по бизнес-единицам на ряде предприятий.

Сначала формируется таблица иерархии косвенных расходов с присвоением каждой группе уровня.

Пример данной иерархии первого уровня распределения косвенных расходов представлена в таблице 1.

После расчета маржинальной прибыли, определяется доля маржинальной прибыли каждого подразделения в общей сумме маржинальных прибылей.

Таблица 1 – 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	K1
1 уровень	Общеховые основные производственные расходы	Подразделение 1 Подразделение 2	Подразделение 1 Подразделение 2	K2

Доля маржинальной прибыли каждого ЕГДС в сумме маржинальных прибылей группы ЕГДС положена в качестве основы распределения корпоративных активов на ЕГДС. Расчет маржинальной прибыли является интересным, потому что включает в себя учет косвенных расходов и отнесение их на каждую ЕГДС.

Каждой группе косвенных расходов можно присвоить уровень по увеличению уровня организации предприятия. Например, на первом уровне будут косвенные расходы в цехах, на втором – расходы коммерческой службы, на третьем – администрации.

Далее формируется общая таблица распределения затрат на их носителей.

Относительно носителей затраты классифицируются и делятся 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 по очередности от нижнего уровня до верхнего уровня. Количество уровней варьирует исходя из специфики конкретного предприятия.

Аналогично позиции, которая объяснялась ранее, в основу распределения косвенных затрат по носителям затрат логично поставить показатель маржинальной прибыли. Чем больше ЕГДС приносит дохода, тем больше приходится на нее затрат.

Если следовать данной логике, базой для распределения косвенных затрат соответствующего уровня будет являться доля маржинальной прибыли соответствующего уровня, которая рассчитывается по конкретному носителю затрат, в общей маржинальной прибыли этого же уровня по группе носителей затрат, на которую приходятся косвенные затраты этого уровня.

Согласно вышеупомянутой методологии, представлено моделирование базы распределения расходов подразделения по носителям затрат применительно к разным уровням.

На первом шаге происходит распределение косвенных затрат К1 по отношению к носителю затрат первого уровня. Маржинальная прибыль первого уровня рассчитывается как выручка минус прямые затраты подразделения.

На втором этапе производится распределение косвенных затрат второго уровня по отношению к носителю затрат и так далее, по не пройдет распределение по всем уровням на предприятии. Маржинальные прибыли последующих уровней – это разница маржинальной прибыли более низкого уровня и его косвенных затрат.

В результате вычисляется маржинальная прибыль каждой ЕГДС в каждой группе ЕГДС, в которую выбранный ЕГДС входит. Вычисление доли маржинальной прибыли  $n$ -го носителя затрат в общей маржинальной прибыли по  $m$  носителям затрат необходим для расчета балансовой стоимости корпоративного актива, которая должна быть отнесена на ЕГДС. Где  $n$  –



количество ЕГДС,  $m$  – общее количество носителей затрат в группе, на которую приходятся косвенные затраты уровня.

Во втором этапе основной распределения убытка от обесценения по отдельным активам внутри ЕГДС является срок полезного использования, совпадающий с длительностью генерирования денежных потоков. Что означает распределение убытка от обесценения пропорционально амортизации активов, которая входит в структуру годового денежного потока, вследствие искажения в определении убытка от обесценения по отдельным активам становится меньше.

Следующим шагом происходит определение убытка от обесценения ЕГДС с учетом корпоративных активов.

1) Происходит сравнение возмещаемой стоимости и балансовой стоимости ЕГДС. Убыток от обесценения признается, если балансовая стоимость больше возмещаемой, тогда балансовая стоимость уменьшается на сумму убытка.

2) Балансовая стоимость корпоративного актива умножается на долю маржинальной прибыли ЕГДС в маржинальной прибыли группы ЕГДС соответствующего уровня. В результате получаем балансовую стоимость корпоративного актива, распределяемую на ЕГДС.

3) Балансовая стоимость ЕГДС после уменьшения убытка от обесценения (если он имел место быть) и балансовая стоимость корпоративного актива, распределенного на ЕГДС, складываются. В результате получаем балансовую стоимость ЕГДС после распределения корпоративных активов.

Сравнивается возмещаемая стоимость и балансовая стоимость ЕГДС после распределения корпоративных активов. Если балансовая стоимость больше возмещаемой стоимости, то признается убыток от обесценения и балансовая стоимость уменьшается на сумму убытка.

Убыток от обесценения ЕГДС равняется сумме всех ранее полученных убытков.

Третий этап методики начинается с распределения выявленных убытков на стоимость активов внутри каждой ЕГДС. Убытки с учетом амортизации корпоративных активов распределяются на активы пропорционально доли

амортизации актива в ЕГДС.

1) Определяется амортизация всех активов, в том числе корпоративных активов, которые входят в амортизацию n-ого ЕГДС.

2) Определяется амортизация всех активов n-ого ЕГДС с учетом доли амортизации корпоративных активов.

3) Вычисляется доля амортизации каждого актива или части амортизации корпоративного актива в общей сумме амортизации всех активов n-ого ЕГДС.

4) Доли активов, которые получились, перемножаются на рассчитанный убыток от обесценения n-ого ЕГДС. Если в состав этой ЕГДС входит гудвил, то его балансовая стоимость вычитается.

Следовательно, происходит обесценение каждого актива, входящего в состав ЕГДС. Рассчитывается новая амортизация активов, в том числе корпоративных, с учетом обесценения.

Далее нужно рассчитать убыток от обесценения, приходящийся на каждый актив ЕГДС.

Согласно стандарту, убыток от обесценения активов ЕГДС распределяется пропорционально балансовой стоимости. Рассчитывается доля балансовой стоимости каждого актива (часть балансовой стоимости корпоративного актива) в ЕГДС.

Первоначально рассматривается убыток от обесценения, возникший при распределении корпоративных активов, имеющих обоснованный базис. Полученные доли активов перемножаются на убыток от обесценения по подразделению.

Следующим шагом обесцениваются корпоративные активы, не имеющие базиса для распределения их балансовой стоимости на ЕГДС. Нужно рассчитать долю балансовой стоимости каждого актива, входящих в данное подразделение в суммарной балансовой стоимости всех активов (в том числе и части балансовой стоимости корпоративных активов) подразделения. Полученные доли активов перемножаются на убыток от обесценения по подразделению.

Из чего следует, что убыток от обесценения каждого актива определен.

Согласно международному стандарту, на его значение уменьшается балансовая стоимость актива.

Важно отметить, чтобы балансовая стоимость актива не уменьшалась ниже его возмещаемой стоимости. Процедура проверки данного условия необходима активам, для которых можно определить возмещаемую стоимость.

Для других активов (в частности, корпоративных) данное требование выполнено за счет изначальной проверки на обесценение ЕГДС, к которым они относятся.

В случае, когда балансовая стоимость обесцененного актива превышает его возмещаемую стоимость, необходимо возместить убыток. Возмещенный убыток равняется разнице этих стоимостей. Возмещенный убыток первого актива перераспределяют на другие активы. Тем временем, убыток, приходящийся на другой актив, рассчитывается как произведение возмещенного убытка на долю этого актива в балансовой стоимости ЕГДС без учета балансовой стоимости исходного актива.

Следовательно, требование о необходимости восстановить убыток от обесценения, указанный в пункте 102 МСФО (IAS) 36, в предложенной методике соблюдено.

Важность методики оценки убытка от обесценения объясняется тем, что от нее зависит точности балансовой стоимость активов, значит и величина амортизации. В дальнейшем и достоверность финансовой отчетности организации.

Методика, представленная в данной работе, снижает имеющиеся в современной методике погрешности.

## 2.2 Управленческие отчеты для оценки обесценения активов по МСФО

Международные стандарты финансовой отчетности все глубже проникают в практику российских предприятий.

С вступлением в силу проектов ФСБУ, положения которых по большей части заимствованы из МСФО, перед бухгалтерами встанет много новых задач,

методические рекомендации для решения большей части из которых пока отсутствуют, возрастает потребность в компетентных сотрудниках.

Одной из таких задач является формирование системы управленческого учета для целей оценки убытка от обесценения внеоборотных активов.

Сложность задачи оценки обесценения активов предопределяет необходимость формирования вспомогательной информационной базы предприятия, в которой будут производиться расчеты, так как бухгалтерских регистров для этого будет недостаточно.

Очевидно, что такой информационной базой предприятия должна стать система управленческого учета.

Порядок обесценения активов, входящих в генерирующую единицу в соответствии со стандартом IAS 36 подробно прокомментирован Сергеем Пушкиным в статье «Как верно распределить корпоративные активы на генерирующие единицы», где представлены алгоритмы для двух случаев [57]:

- 1) если корпоративные активы могут быть обоснованно отнесены на ЕГДС;
- 2) если корпоративные активы не могут быть обоснованно отнесены на ЕГДС.

Схематично представленные ниже формы можно показать в следующих взаимосвязях (рисунок 3).

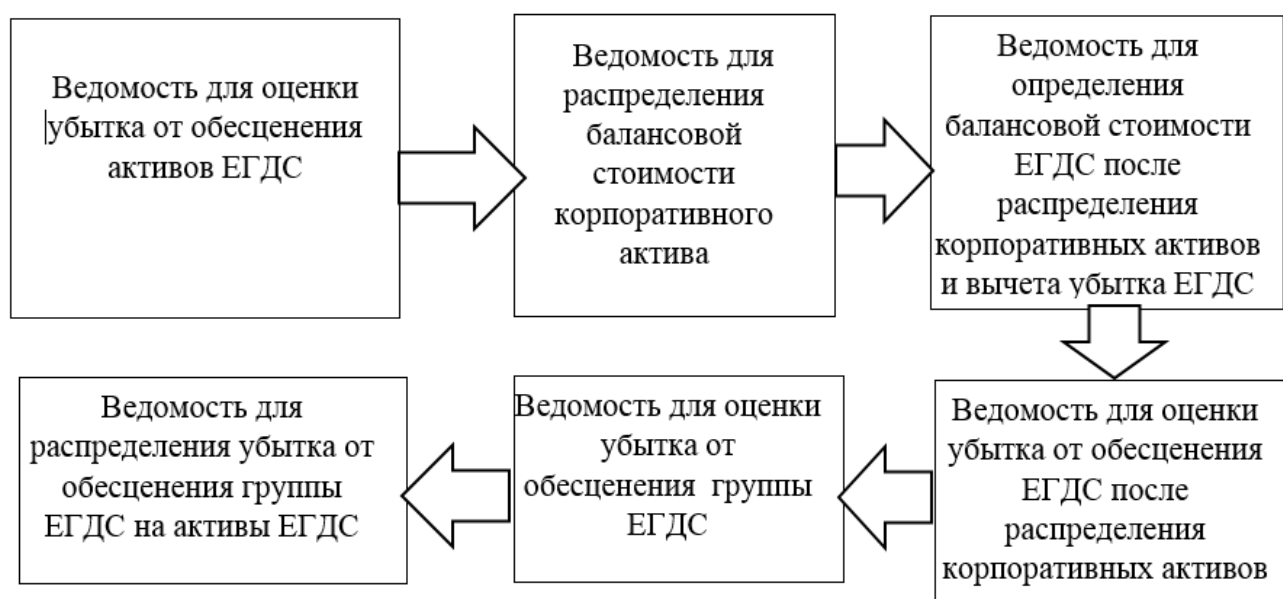


Рисунок 3 – Схема системы управленческого учета для целей оценки

## обесценения внеоборотных активов

Рассмотрим процедуру построения системы управленческого учета для целей оценки обесценения активов в первом случае «если корпоративные активы могут быть обоснованно отнесены на ЕГДС».

Первый этап. Определение убытка ЕГДС. Для этого рекомендуем использовать следующую бюджетную форму (таблица 2).

Во втором столбике следует сделать выбор между справедливой стоимостью активов ЕГДС и ценностью использования.

Таблица 2 – Ведомость для оценки убытка от обесценения активов ЕГДС

Балансовая стоимость активов ЕГДС	Возмещаемая стоимость активов ЕГДС		Убыток от обесценения активов ЕГДС
	наибольшая из:		
	Справедливая стоимость активов ЕГДС	Ценность использования активов ЕГДС	
(1)	(2)		(3) = (1) – (2)

Второй этап. Распределение балансовой стоимости корпоративного актива. Для этого рекомендуем использовать следующую бюджетную форму (таблица 3).

Таблица 3 – Ведомость для распределения балансовой стоимости корпоративного актива

Балансовая стоимость корпоративного актива	Доля выбранного предприятием базиса, приходящегося на конкретный актив	Распределенная часть корпоративного актива на конкретный базисный актив
(1)	(2)	(3) = (1) x (2)

Третий этап. Определение балансовой стоимости ЕГДС после распределения корпоративных активов и вычета убытка ЕГДС. Для этого рекомендуем использовать следующую бюджетную форму (таблица 4).

Стоит отметить, что в итоговую стоимость после вычета убытка от обесценения нужно добавить распределенные части корпоративных активов.

Таблица 4 – Ведомость для определения балансовой стоимости ЕГДС после распределения корпоративных активов и вычета убытка ЕГДС

Показатель	Сумма
Балансовая стоимость активов ЕГДС	(1)
Убыток от обесценения активов ЕГДС	(2)
Распределенные части корпоративных активов	(3)
Итоговая балансовая стоимость ЕГДС	$(4) = (1) - (2) + (3)$

Далее представим процедуру построения системы управленческого учета для целей оценки обесценения активов во втором случае «Если корпоративные активы не могут быть обоснованно отнесены на ЕГДС».

Первый этап. Определение убытка от обесценения ЕГДС после распределения корпоративных активов. Для этого рекомендуем использовать следующую бюджетную форму (таблица 5).

Таблица 5 – Ведомость для оценки убытка от обесценения ЕГДС после распределения корпоративных активов

Балансовая стоимость ЕГДС после распределения корпоративных активов	Возмещаемая стоимость ЕГДС после распределения корпоративных активов		Убыток от обесценения ЕГДС после распределения корпоративных активов
	наибольшая из:		
	Справедливая стоимость активов ЕГДС	Ценность использования активов ЕГДС	
(1)	(2)		$(3) = (1) - (2)$

Второй этап. Определение минимальной группы ЕГДС, на которую можно отнести корпоративный актив, не имеющий базиса. Определение убытка от обесценения группы ЕГДС посредством сравнения балансовой стоимости группы

ЕГДС с ее возмещаемой стоимостью. Для этого рекомендуем использовать следующую бюджетную форму, представленную в таблице 6.

Таблица 6 – Ведомость для оценки убытка от обесценения группы ЕГДС

Балансовая стоимость группы ЕГДС	Возмещаемая стоимость группы ЕГДС		Убыток от обесценения группы ЕГДС
	наибольшая из:		
	Справедливая стоимость группы ЕГДС	Ценность использования группы ЕГДС	
(1)	(2)		(3) = (1) – (2)

Третий этап. Распределение убытка от обесценения группы ЕГДС на активы ЕГДС.

Для распределения убытка от обесценения рекомендуем использовать следующую бюджетную форму (таблица 7).

Таблица 7 – Ведомость для распределения убытка от обесценения группы ЕГДС на активы ЕГДС

Убыток от обесценения группы ЕГДС	Доля балансовой стоимости актива в балансовой стоимости группы ЕГДС	Распределенная часть убытка от обесценения группы ЕГДС
(1)	(2)	(3) = (1) x (2)

При всей прозрачности системы оценки обесценения внеоборотных активов, обеспечение которой возможно в рамках управленческого учета, стоит отметить имеющийся главный недостаток методики, основанной на положениях IAS 36, – это то, что убыток от обесценения ЕГДС распределяется по активам пропорционально балансовой стоимости активов.

Из чего следует, что более дорогостоящие активы с длительным сроком полезного использования возьмут на себя большую долю убытка от обесценения в силу того, что их балансовая (остаточная) стоимость будет заведомо выше. По мнению авторов, логичнее было бы в качестве базы распределения использовать

амортизацию внеоборотных активов.

Такой подход позволил бы сбалансировать влияние первоначальной стоимости и срока полезного использования на оценку убытка от обесценения внеоборотных активов.

Тогда распределение убытка от обесценения группы ЕГДС на активы ЕГДС потребовала следующих изменений в используемой бюджетной форме, ведомость представлена в таблице 8.

Использование предложенного подхода к распределению убытка от обесценения внеоборотных активов, основанного на амортизации, можно использовать только в управленческом учете для внутренних целей и задач.

Таблица 8 – Ведомость для распределения убытка от обесценения группы ЕГДС на активы ЕГДС

Убыток от обесценения группы ЕГДС	Доля амортизации актива в суммарной амортизации группы ЕГДС	Распределенная часть убытка от обесценения группы ЕГДС
(1)	(2)	(3) = (1) *(2)

Таким образом, в управленческом учете целесообразно производить два вида расчетов в части распределения убытка от обесценения внеоборотных активов:

- 1) на основе балансовой стоимости активов для целей бухгалтерского учета;
- 2) на основе амортизации активов для внутренних целей и задач (более точные расчеты).

Выводы по разделу два

Согласно пункту 102 МСФО (IAS) 36, распределение балансовой стоимости корпоративных активов на ЕГДС происходит в соответствии с обоснованным базисом. Но стоит уточнить, что нахождение и определение подобного базиса для одного корпоративного актива является трудозатратным процессом и требует



достаточно большого количества времени.

Распределение убытка от обесценения ЕГДС согласно балансовой стоимости каждого актива является нецелесообразным. Неправильно рассчитанный убыток от обесценения ведет к некорректной оценке стоимости актива и искажению амортизации, в следствии чего искажается и себестоимость. А в дальнейшем, сотрудник предприятия, который не будет владеть полной информацией о калькуляции себестоимости, не сможет принять обоснованные решения по максимизации прибыли и минимизации убытков.

Амортизация активов всходит в структуру годовых денежных потоков, она представляет собой балансовую стоимость активов, распределенную в течение срока полезного использования.

При всей прозрачности системы оценки обесценения внеоборотных активов, обеспечение которой возможно в рамках управленческого учета, стоит отметить имеющийся главный недостаток методики, основанной на положениях IAS 36, – это то, что убыток от обесценения ЕГДС распределяется по активам пропорционально балансовой стоимости активов.

В данной главе представлена методика расчета убытка от обесценения активов, входящих в ЕГДС. Предложенная методика дает возможность оценить балансовую стоимость активов более достоверно, исходя из экономической выгоды. Следует принять маржинальную прибыль ЕГДС за базис для распределения.

Каждой группе косвенных расходов можно присвоить уровень по увеличению уровня организации предприятия.

Важность методики оценки убытка от обесценения объясняется тем, что от нее зависит точности балансовой стоимость активов, значит и величина амортизации. В дальнейшем и достоверность финансовой отчетности организации.

Сложность задачи оценки обесценения активов предопределяет необходимость формирования вспомогательной информационной базы предприятия, в которой будут производиться расчеты, так как бухгалтерских регистров для этого будет недостаточно.

Очевидно, что такой информационной базой предприятия должна стать система управленческого учета.

В данном разделе перечислена управленческая отчетность, которая используется для расчета показателей, согласно алгоритму методики, в зависимости от выбранного случая:

- 1) если корпоративные активы могут быть обоснованно отнесены на ЕГДС;
- 2) если корпоративные активы не могут быть обоснованно отнесены на ЕГДС.

Также предложены формы отчетности, которые могут быть заполнены в ходе работы по представленной методике. В формах содержатся таблицы с основными рассчитанными показателями и комментариями относительно ситуации обесценения.

Формы должны заполняться ежегодно, после проведения теста на обесценения активов и расчета убытков от обесценения.

Результаты, полученные в ходе данной работы, могут быть использованы в качестве теоретической и методологической основы для использования не только российскими предприятиями, но и иностранными корпорациями, которые начинают внедрять принципы МСФО и составлять отчетность согласно международным стандартам.

## 3 ВНЕДРЕНИЕ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ДЛЯ ЦЕЛЕЙ ОЦЕНКИ ОБЕСЦЕНЕНИЯ АКТИВОВ

### 3.1 Управленческий учет обесценения на примере основных средств

Целью признания обесценения является повышение полезности информации финансовой отчетности путем своевременного представления отчетов о потерях. Информация об обесценении активов должна иметь отношение к оценке операционных возможностей и рисков фирмы, и должна помочь инвесторам лучше сопоставить экономические стоимости активов и их оценку со своими вложениями.

Роль МСФО возрастает также и в управленческой отчетности. Это приведет к более широкой практике проведения тестирования различных видов активов на обесценение. Во многих российских компаниях такая практика отсутствует в управленческом учете компании. Данные процессы соответственно потребуют пристального внимания управленцев к тем областям, которые раньше, возможно, были выпущены из зоны их контроля.

Стимулировать менеджмент на поиск новых бизнес – решений будут уценка и списание активов, также разработка путей по предотвращению будущего падения стоимости активов. Что, в свою очередь, будет вовлекать руководство в большей степени, чем раньше, в процесс создания и сохранения стоимости для акционеров. Данный процесс покажет важность учетной функции и будет способствовать более активному стилю управления бизнесом.

В международных стандартах прослеживается «проектный подход», это значит, что сделка или хозяйственная операция рассматривается как проект или как часть проекта.

Данная особенность МСФО совпадает с целями управленческого учета, то есть и МСФО, и управленческий учет зачастую решают схожие задачи: выявляют эффективные и неэффективные проекты, определяют нормы прибыли, и так

далее. Описанный проектный подход существует и в оценке стоимости активов и обязательств.

Также общей особенностью МСФО и управленческого учета является учет будущих денежных потоков и стоимости капитала при управлении проектами.

МСФО (IAS) 16 «Основные средства» описывает некоторую информацию об основных средствах, связанных с обесценением актива, которая должна раскрываться.

Среди необходимой раскрываемой информацией находится следующая:

- 1) базы измерений, используемые для определения валовой балансовой стоимости;
- 2) используемые методы амортизации;
- 3) сроки полезного использования или использованные нормы амортизации;
- 4) валовая балансовая стоимость и накопленная амортизация, накопленные убытками от обесценения на начало и конец периода;
- 5) сверка балансовой стоимости в начале и в конце рассматриваемого периода.

Основные средства оцениваются по первоначальной стоимости, из которой вычитается накопленная амортизация и убытки от обесценения. Начальная стоимость объекта недвижимости основных средств включают в себя цену покупки и любые затраты, относимые на приведение актива в рабочее состояние для использования по назначению. Стоимость также включает в себя стоимость замены основных средств при возникновении, если критерии признания выполнены.

Последующие расходы, такие как расходы на ремонт или техническое обслуживание, относятся на расходы в отчетном периоде, в котором они были понесены.

Основные средства амортизируются с использованием линейного метода в течение их предполагаемого срока полезного использования. Остаточная стоимость, срок полезного использования и методы амортизации имущества, установки и оборудование ежегодно пересматриваются и, при необходимости,

корректируются ретроспективно, то есть с начала финансового года, который только что закончился.

Любая прибыль или убыток, возникающие при прекращении признания актива признается в отчете о прибылях и убытках за период, в котором прекращение признания произошло. Сама прибыль или убыток рассчитывается как разница между чистой выручкой от выбытия и балансовой стоимостью актива.

Стандарты бухгалтерского учета требуют от компаний оценить, обесценился ли какой-либо актив в конце каждого отчетного периода. Важными показателями обесценения являются физический ущерб, технологическое устаревание, повышение процентных ставок, снижение рентабельности, корпоративная реструктуризация и так далее.

Рассмотрим пример и заполним управленческую отчетность, которая была разработана во второй главе. Корпоративные активы могут быть обоснованно отнесены на ЕГДС.

Компания А состоит из производственных цехов, упаковочных подразделений и головного офиса.

Срок полезного использования активов для цеха 1 и цеха 2 составляет 10 и 20 лет соответственно, для упаковочного подразделения 1 и 2 составляет 15 и 20 лет соответственно.

Цеха и упаковочные подразделения генерируют независимые денежные потоки и признаются ЕГДС по МСФО (IAS) 36.

У головного офиса на балансе административное здание, торговая марка, а также компьютерная сеть с единой системой управления и собственная технология производства.

Балансовая стоимость здания равняется 30 тысячам долларов, срок полезного использования 15 лет.

Головной офис не генерирует отдельные денежные потоки, не зависимые от цехов. Вместе с тем балансовая стоимость активов головного офиса не может быть полностью отнесена на активы одного или другого цеха.

Балансовая стоимость активов в компании А:

- 1) производственный цех 1 – 100 тысяч долларов;
- 2) производственный цех 2 – 200 тысяч долларов;
- 3) упаковочное подразделение 1 – 90 тысяч долларов;
- 4) упаковочное подразделение 2 – 180 тысяч долларов;
- 5) головной офис – 50 тысяч долларов.

В цехах производятся елочные игрушки. Приведенная стоимость денежных потоков предприятия: 115 тысяч долларов для цеха 1 и 195 тысяч долларов для цеха 2; 100 тысяч долларов для упаковочного подразделения 1 и 170 тысяч долларов для упаковочного подразделения 2. Справедливая стоимость всех активов меньше, значит при расчете убытка от обесценения будет использоваться значение ценности использования активов.

В цехах 1 и 2 за отчетный период выпускались игрушки в количестве 2000 и 3000 единиц соответственно, а в упаковочных подразделениях 1 и 2 в количестве 900 и 1400 единиц наборов соответственно.

Игрушки выпускаются под своей торговой маркой, балансовая стоимость которой составляет 10 тысяч долларов.

Первым этапом определяем убыток ЕГДС, заполняя таблицу 9.

Таблица 9 – Ведомость для оценки убытка от обесценения активов ЕГДС, тысяч долларов

Название	Балансовая стоимость активов ЕГДС	Возмещаемая стоимость активов ЕГДС наибольшая из:		Убыток от обесценения активов ЕГДС
		Справедливая стоимость активов ЕГДС	Ценность использования активов ЕГДС	
	(1)	(2)		(3) = (1) – (2)
1) производственный цех 1	100	110	115	(5)
2) производственный цех 2	200	190	195	5
3) упаковочное подразделение 1	90	95	100	(10)
4) упаковочное подразделение 2	180	165	170	10
5) головной офис	50	–	–	–

Убыток от обесценения выявляется у цеха 2 и подразделения 2.

Вторым этапом будет распределение балансовой стоимости корпоративного актива. Для этого нужно знать базис корпоративных активов. Базисом для распределения балансовой стоимости торговой марки будет количество единиц выпускаемой продукции.

В связи с этим, доля выбранного предприятием базиса, приходящегося на торговую марку, будет рассчитываться следующим образом:

- 1) для цеха 1:  $2000 / (2000 + 3000 + 900 + 1400) = 0,27$ ;
- 2) для цеха 2:  $3000 / (2000 + 3000 + 900 + 1400) = 0,41$ ;
- 3) для упаковочного подразделения 1:  $900 / (2000 + 3000 + 900 + 1400) = 0,13$ ;
- 4) для упаковочного подразделения 2:  $1400 / (2000 + 3000 + 900 + 1400) = 0,19$ .

Базисом административного здания будет срок полезного использования. Доли рассчитываются как:

- 1) для цеха 1:  $10 / (10 + 20 + 15 + 20) = 0,15$ ;
- 2) для цеха 2:  $20 / (10 + 20 + 15 + 20) = 0,31$ ;
- 3) для упаковочного подразделения 1:  $15 / (10 + 20 + 15 + 20) = 0,23$ ;
- 4) для упаковочного подразделения 2:  $20 / (10 + 20 + 15 + 20) = 0,31$ .

Полученные доли вносятся в таблицы 10 и 11. После чего рассчитывается распределенная часть корпоративного актива на конкретный базисный актив. В таблице 10 представлены данные по распределению балансовой стоимости торговой марки. По условию балансовая стоимость торговой марки равна 10 тысячам долларов.

Таблица 10 – Ведомость для распределения балансовой стоимости торговой марки

Название	Балансовая стоимость корпоративного актива, тыс. долларов	Доля выбранного предприятием базиса, приходящегося на конкретный актив	Распределенная часть корпоративного актива на конкретный базисный актив, тыс. долларов
	(1)	(2)	(3) = (1) x (2)

Цех 1		0,27	2,7
Цех 2		0,41	4,1
Подразделение 1	10	0,13	1,3
Подразделение 2		0,19	1,9
Головной офис		–	(10)

Значение распределенной стоимости торговой марки на головной офис заключается в скобки, так как имеет отрицательное значение.

В таблице 11 представлены данные по распределению балансовой стоимости административного здания. Балансовая стоимость административного здания по условию равна 30 тысячам долларов.

Таблица 11 – Ведомость для распределения балансовой стоимости административного здания

Название	Балансовая стоимость корпоративного актива (тыс. долларов)	Доля выбранного предприятием базиса, приходящегося на конкретный актив	Распределенная часть корпоративного актива на конкретный базисный актив (тыс. долларов)
	(1)	(2)	(3) = (1) x (2)
Цех 1		0,15	4,5
Цех 2		0,31	9,3
Подразделение 1	30	0,23	6,9
Подразделение 2		0,31	9,3
Головной офис		–	(30)

Значение распределенной стоимости административного здания на головной офис заключается в скобки, так как имеет отрицательное значение.

Завершающим этапом будет определение балансовой стоимости ЕГДС после распределения корпоративных активов и вычета убытка ЕГДС, ведомость представлена в таблице 12.

В ведомости объединены все данные, рассчитанные ранее. Они наглядно показывают какие изменения произошли со стоимостью актива. Видно, что обесценение до распределения корпоративных активов наблюдалось не у всех



ЕГДС. Таким образом, у цеха 1 и упаковочного подразделения 1 возмещаемая стоимость больше балансовой.

Итоговая балансовая стоимость всех групп активов выросла, кроме ЕГДС головного офиса, потому что находящиеся в ней корпоративные активы были распределены. Поэтому балансовая стоимость головного офиса стала равняться 20 тысячам долларов.

Таблица 12 – Ведомость для определения итоговой балансовой стоимости ЕГДС после распределения корпоративных активов, тысяч долларов

Показатель	Цех 1	Цех 2	Упаковочное подразделение 1	Упаковочное подразделение 2	Головной офис
Балансовая стоимость активов ЕГДС	100	200	90	180	50
Возмещаемая стоимость	115	195	100	170	
Убыток от обесценения активов ЕГДС	(5)	5	(10)	10	–
Распределенные части корпоративных активов (торговая марка)	2,7	4,1	1,3	1,9	(10)
Распределенные части корпоративных активов (здание)	4,5	9,3	6,9	9,3	(30)
Итоговая балансовая стоимость ЕГДС	107,2	208,4	98,2	181,2	20

Далее сделаем расчеты, когда корпоративные активы не могут быть обоснованно отнесены на ЕГДС.

Условия задачи остаются прежними. Стоит указать балансовую стоимость активов, которые не могут обоснованно отнесены, к ним относятся компьютерная сеть со стоимостью 15 тысяч долларов и технология производства равная 20 тысячам долларов.

Определяем убыток от обесценения ЕГДС после распределения корпоративных активов.

Сравниваем балансовую и возмещаемую стоимости, определяем убыток от обесценения ЕГДС после распределения корпоративных активов. Для этого рекомендуем использовать следующую бюджетную форму (таблица 13).

Таблица 13 – Ведомость для оценки убытка от обесценения ЕГДС после распределения корпоративных активов, тысяч долларов

Название	Балансовая стоимость ЕГДС после распределения корпоративных активов	Возмещаемая стоимость ЕГДС после распределения корпоративных активов		Убыток от обесценения ЕГДС после распределения корпоративных активов
		наибольшая из:		
		Справедливая стоимость активов ЕГДС	Ценность использования активов ЕГДС	
1) производственный цех 1	107,2	110	115	–
2) производственный цех 2	208,4	190	195	(13,4)
3) упаковочное подразделение 1	98,2	95	100	–
4) упаковочное подразделение 2	181,2	165	170	(11,2)
5) головной офис	20	–	–	–

Убыток от обесценения выявляется у производственного цеха 2 и упаковочного подразделения 2.

Далее происходит определение минимальной группы ЕГДС, на которую можно отнести корпоративный актив, не имеющий базиса. Определение убытка от обесценения группы ЕГДС посредством сравнения балансовой стоимости группы ЕГДС с ее возмещаемой стоимостью. Минимальной группой ЕГДС является верхний корпоративный уровень (все предприятие), следовательно балансовая стоимость ЕГДС составит:  $107,2 + 195 + 98,2 + 170 + 20 = 590,4$  тысяч долларов.

Возмещаемая стоимость:  $115 + 195 + 100 + 170 = 580$  тысяч долларов.

Полученные данные заполняем в таблицу 14 и определяем убыток от обесценения группы ЕГДС.

Таблица 14 – Ведомость для оценки убытка от обесценения группы ЕГДС

Балансовая стоимость группы ЕГДС	Возмещаемая стоимость группы ЕГДС		Убыток от обесценения группы ЕГДС
	наибольшая из:		
	Справедливая стоимость группы ЕГДС	Ценность использования группы ЕГДС	
590,4	560	580	10,4

Перед тем как произойдет распределение убытка от обесценения группы ЕГДС на активы ЕГДС следует определить доли балансовой стоимости актива в балансовой стоимости группы ЕГДС.

Доля производственного цеха 1:  $107,2 / 590,4 = 0,18$ .

Доля производственного цеха 2:  $195 / 590,4 = 0,33$ .

Доля упаковочного подразделения 1:  $98,2 / 590,4 = 0,17$ .

Доля упаковочного подразделения 2:  $170 / 590,4 = 0,29$ .

Доля головного офиса:  $20 / 590,4 = 0,03$ .

Рекомендуем использовать бюджетную форму, представленную в таблице 15.

Таблица 15 – Ведомость для распределения убытка от обесценения группы ЕГДС на активы ЕГДС

Название	Убыток от обесценения группы ЕГДС	Доля балансовой стоимости актива в балансовой стоимости группы ЕГДС	Распределенная часть убытка от обесценения группы ЕГДС
1) производственный цех 1	10,4	0,18	1,9
2) производственный цех 2		0,33	3,4
3) упаковочное подразделение 1		0,17	1,7
4) упаковочное подразделение 2		0,29	3
5) головной офис		0,03	0,4

На основе данных ведомости менеджеры организации смогут сделать выводы о конкретных активах, принять решения, что в дальнейшем поможет

минимизировать понесенный убыток от обесценения активов, также правильно создать резерв под обесценение.

Рассмотрим распределение убытка от обесценения на основе амортизации активов.

Суммарная амортизация группы ЕГДС равна:  $10 + 20 + 15 + 20 + 15 = 80$  лет.

Следует определить доли амортизации актива в суммарной амортизации группы ЕГДС.

Доля производственного цеха 1:  $10 / 80 = 0,125$ .

Доля производственного цеха 2:  $20 / 80 = 0,25$ .

Доля упаковочного подразделения 1:  $15 / 80 = 0,1875$ .

Доля упаковочного подразделения 2:  $20 / 80 = 0,25$ .

Доля головного офиса:  $15 / 80 = 0,1875$ .

Распределение убытка от обесценения группы ЕГДС на активы ЕГДС потребовала следующих изменений в используемой бюджетной форме, представленной в таблице 16.

Таблица 16 – Ведомость для распределения убытка от обесценения группы ЕГДС на активы ЕГДС

Название	Убыток от обесценения группы ЕГДС	Доля амортизации актива в суммарной амортизации группы ЕГДС	Распределенная часть убытка от обесценения группы ЕГДС
1) производственный цех 1	10,4	0,125	1,3
2) производственный цех 2		0,25	2,6
3) упаковочное подразделение 1		0,1875	1,95
4) упаковочное подразделение 2		0,25	2,6
5) головной офис		0,1875	1,95

Видно, что в зависимости от метода распределения убытка, распределенные части на активы в группе ЕГДС отличаются в двух методах. Так, при

использовании балансовой стоимости, наибольшая часть убытка была распределена на производственный цех 2, а при амортизации, наибольшая часть убытка ложится в равной степени на производственный цех 2 и упаковочное подразделение 2.

Стоит напомнить, что использование предложенного подхода к распределению убытка от обесценения внеоборотных активов, основанного на амортизации, можно использовать только в управленческом учете для внутренних целей и задач.

### 3.2 Рекомендации по применению управленческих отчетов для целей оценки обесценения активов

В данном разделе представлены некоторые ошибки, которые совершают организации при оценке обесценения активов, также рекомендации для руководства и менеджеров, которые занимаются вопросом оценки обесценения активов и принимают решения, касающиеся данной темы, о политике компании.

В первую очередь стоит сказать о том, что не стоит недооценивать тестирование на обесценение актива, его следует проводить вовремя. Так как этот процесс занимает достаточно много времени.

Данный процесс включает в себя определение показателей обесценения активов, оценку или переоценку денежных потоков, определение ставок дисконтирования, проверку обоснованности предположений и сопоставлений предположений с рынком.

Если отложить на потом проверку, она может закончиться неприятными сюрпризами.

Чтобы определить необходимость тестирования на предмет обесценения, директора, менеджеры и ревизионные комитеты могут счесть полезным рассмотреть вопросы, приведенные в таблице 17.

Предложенные вопросы помогут точнее сделать выводы, касательно актива, и определить план дальнейших действий.

Таблица 17 – Вопросы, которые определяют необходимость тестирования на предмет обесценения

Объект рассмотрения	Вопросы для рассмотрения
Активы, требующие ежегодного тестирования	Есть ли у компании идентифицируемые нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования, нематериальные активы, которые еще не доступны для использования, или гудвилл, требующий ежегодного тестирования на обесценение?

Окончание таблицы 17

Объект рассмотрения	Вопросы для рассмотрения
Возможные признаки обесценения	<p>Существуют ли признаки того, что общая стоимость любого из генерирующих единиц компании может быть меньше, чем стоимость соответствующих активов?</p> <p>В последние годы или в прошлом году финансовые показатели какой-либо ЕГДП снизились?</p> <p>Производительность снизилась с конца финансового года, или прогнозируется снижение в будущем?</p> <p>Были ли выполнены прошлые прогнозы, использованные при расчете обесценения?</p> <p>Существуют ли существенные изменения в бизнесе или его среде сейчас или в будущем? Примеры могут включать следующие вопросы:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) снижение рынка или цены на товары или услуги;</li> <li>2) избыточное предложение на рынках товаров или услуг;</li> <li>3) проблемы в поиске сырья или услуг;</li> <li>4) увеличение затрат на производство или оказание услуг;</li> <li>5) изменения обменных курсов, влияющие на расходы или продажи;</li> <li>6) новые конкуренты;</li> <li>7) новые продукты или услуги от конкурентов;</li> <li>8) технологический прогресс.</li> </ol> <p>Существуют ли другие признаки того, что стоимость активов может снизиться?</p>
Оценка руководством показателей обесценения	<p>Проводило ли руководство анализ бизнеса компании и условий, в которых она работает?</p> <p>Проводило ли руководство оценку показателей обесценения и необходимости проверки на предмет обесценения?</p> <p>Предоставляло ли руководство директору информацию об оценке показателей обесценения? Совпадает ли анализ со стороны руководства и сделанные выводы с знаниями</p>

При расчете ценности использования будущих денежных потоков, активы должны оцениваться в их текущем состоянии. Прежде чем использовать бюджет следующего года в качестве основы для расчета ценности использования, руководство должно убедиться, что прошлые бюджеты были разумными для достижения фактических финансовых результатов.

Это может быть сделано путем анализа отклонений бюджета за предыдущие два года и понимания основных причин отклонений. Как только это понимание будет достигнуто, можно будет оценить, могут ли эти отклонения повториться в будущем.

Если они могут повториться, особенно из-за того, как готовится бюджет, руководству, возможно, потребуется оценить, требуется ли корректировка бюджета, прежде чем использовать его в расчете ценности использования.

Каждый директор обязан умением, компетентностью и усердием понимать финансовый отчет своей компании. Он должен определить, что информация в финансовом отчете соответствует вашим знаниям о финансовом положении и делах компании.

Директорам и членам ревизионных комитетов (если данный комитет существует в компании) следует усомниться в необходимости и адекватности обесценения активов и адекватности раскрываемой информации.

Также может понадобиться критическая оценка: обладают ли менеджеры и персонал организации достаточными навыками для решения проблем с обесценением активов.

Следует усомниться в подходе компании к тестированию на предмет обесценения, особенно если существует риск того, что активы могут быть существенно обесценены.

Тестирование на обесценение часто основывается на оценке стоимости активов путем дисконтирования предполагаемых будущих денежных потоков с использованием соответствующих ставок дисконтирования.

Несмотря на то, что расчеты в поддержку обесценения или оценки значительных активов могут быть сложными, можно просмотреть денежные потоки и допущения, использованные в расчетах, подготовленных руководством или экспертами для материальных активов, принимая во внимание знания бизнеса, активов, среды, в которой работает организация.

Чтобы определить, имеет ли компания достаточные и надлежащие процессы для оценки обесценения активов, директора, менеджеры и ревизионные комитеты могут рассмотреть вопросы в таблице 18.

Таблица 18 – Вопросы, которые необходимо учитывать при определении обесценения активов

Предмет для рассмотрения	Вопросы для рассмотрения
Культура	<p>Есть ли у компании культура, которая поддерживает высококачественную финансовую отчетность и реалистичные оценки бизнеса, его активов и среды, в которой она работает?</p> <p>Проявляет ли руководство достаточный скептицизм в отношении стоимости активов?</p>
Планирование	<p>Существует ли соответствующий план для проведения обзоров и оценок стоимости активов на предмет обесценения?</p> <p>Достаточно ли было выделено ресурсов и времени на тестирование на предмет обесценения?</p> <p>Проводится ли тестирование на предмет обесценения до конца отчетного периода и обновляется ли до завершения финансового отчета?</p> <p>Достаточно ли времени для адекватной проверки внешним аудитором компании?</p>
Опыт и экспертиза	<p>Имеет ли руководство компании и персонал достаточно квалификации, опыта, знаний и времени для проведения комплексного тестирования на обесценение?</p> <p>Обладают ли сотрудники и любые эксперты, участвующие в тестировании на предмет обесценения, хорошим пониманием бизнеса, среды, в которой он работает, и будущих перспектив?</p>
Исходная информация и предположения	<p>Правильно ли извлечена исходная информация (например, исторические денежные потоки) и проверена ли она на надежность?</p> <p>Существуют ли строгие внутренние меры контроля за</p>



	<p>извлечением исходной информации и процессом тестирования на обесценение?</p> <p>Были ли ключевые предположения проверены соответствующим сравнительным анализом с информацией о промышленности и конкурентах или другими соответствующими источниками?</p>
--	---

### Окончание таблицы 18

Предмет для рассмотрения	Вопросы для рассмотрения
Наблюдение и обзор	<p>Обладает ли руководство достаточным опытом, знаниями и временем для инструктирования внутренних или внешних экспертов, а также для надзора, мониторинга и анализа выполненной работы и отчетов?</p> <p>Проводит ли руководство надлежащие процессы внутренней проверки, включая независимые проверки работы, выполненной сотрудниками, обладающими достаточными полномочиями, опытом, знаниями и скептицизмом?</p> <p>Проверяют ли рецензенты, что объем работы адекватен, что результаты являются разумными, информация об источнике достоверна, используемые предположения являются правильными, а расчеты точными?</p>
Стимулы и ответственность	<p>Существуют ли соответствующие стимулы для руководства сосредоточиться на качественной финансовой отчетности?</p> <p>Отвечает ли руководство за качество финансовой отчетности?</p>
Использование внешних экспертов	<p>Были ли привлечены внешние эксперты, если у руководства и персонала нет достаточного опыта или времени для проведения оценки на предмет обесценения?</p> <p>Имеют ли внешние эксперты достаточную квалификацию, опыт и знания?</p> <p>Были ли даны соответствующие указания каким-либо внешним экспертам относительно объема их работы и обеспечения соответствия расчетов методологиям, изложенным в стандартах бухгалтерского учета?</p> <p>Есть ли у внешних экспертов хорошее понимание бизнеса компании, ее активов и среды, в которой она работает?</p> <p>Были ли какие-либо вопросы, поднятые в оценочных отчетах, должным образом рассмотрены и решены руководством?</p> <p>Уверено ли руководство, что денежные потоки, предположения и результаты являются разумными и уместными?</p>

Адекватная документация	(правдивая)	Имеется ли адекватная документация об используемых исходных данных? Достаточно ли задокументирована основа будущих денежных потоков и ключевые допущения, а также проверка этих допущений?
-------------------------	-------------	---

Существуют проблемы с расчетами обесценения активов, такие как:

- 1) денежные потоки и предположения не являются разумными;
- 2) дисконтированные денежные потоки, используемые для определения справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие, основаны на ненадежных прогнозах и предположениях;
- 3) расчет стоимости использования: не используются достаточно надежные оценки денежных потоков, включаются потоки денежных средств от реструктуризации и улучшения или повышения эффективности активов;
- 4) одинаковые ставки дисконтирования используются для разных ЕГДП, даже если риски различны или используются разные ставки дисконтирования, если риски одинаковы;
- 5) не делается раскрытие информации важной для инвесторов.

Для методологии бухгалтерского учета в наши дни главным является возможность правильно интерпретировать значение бухгалтерской прибыли и ее связь с налогооблагаемой базой.

В данном виде учета предпочтение отдается экономическому содержанию понятия с целью определения финансового результата компании.

Многие организации на практике часто проводят переоценку объектов основных средств, для отображения в бухгалтерском балансе их реальной рыночной стоимости, например, для привлечения инвестиций, для увеличения уставного капитала и так далее.

Особое внимание следует уделить прогнозным данным: какие денежные потоки ожидаются, наличие будущих рисков, темпы роста и так далее. Прогнозы должны основываться на последних проанализированных и утвержденных руководством бюджетах.

Нужно убедиться в том, что прогнозы разумны и обоснованы, учтены все риски, связанные с обесценением активов.

Соответствуют ли прогнозируемые денежные потоки и другие допущения другой информации, такой как:

- 1) реалистичные бюджеты и прогнозы продаж;
- 2) операционные и финансовые обзоры, рыночные объявления и презентации для инвесторов и аналитиков;
- 3) комментарии в других документах и отчетах правления;
- 4) внешний комментарий, и ваше понимание рынка и экономики?

Следует проанализировать ошибки, совершенные ранее в прогнозных данных. Руководство должно задаться вопросом: рассматривалось ли влияние рисков, связанных с такими вопросами, как рыночные изменения, изменение климата, технологические изменения или возможные изменения в бизнес-моделях в результате цифровых инициатив компании или ее конкурентов.

Также в политике организации должны быть сформированы методы оценки обесценения, которые выявлены и доработаны после проб и анализа разных методик оценки.

Степень, в которой директора могут полагаться на работу руководства в отношении обесценения, зависит от обстоятельств, которые могут включать в себя:

- 1) уровень менеджмента и персонала в области обесценения как экспертов;
- 2) надлежащее использование внешних экспертов;
- 3) каким образом результаты деятельности компании и среда, в которой она работает, могут повлиять на возмещаемость стоимости активов посредством операционной деятельности или продажи этих активов.

Правильное и органичное ведение бухгалтерского учета является залогом успешной и развитой организации. Любая организация нацелена на дальнейшее развитие и максимальное получение прибыли, то есть положительного финансового результата.

Если сотрудники компании, работающие над процессом обесценения активов, и руководство, должным образом разбирающееся и контролирующее работу подчиненных, отнесутся к данной проблеме с должной ответственностью, то компания будет развиваться и приносить прибыль с минимальными убытками от обесценения активов или вообще без них.

Если сотрудники организации не могут справиться с анализом данных об обесценении внеоборотных активов, следует обратиться к помощи сторонних специалистов.

### Выводы по разделу три

Целью признания обесценения является повышение полезности информации финансовой отчетности путем своевременного представления отчетов о потерях.

Информация об обесценении активов должна иметь отношение к оценке операционных возможностей и рисков фирмы, этим должна помочь инвесторам лучше сопоставить экономические стоимости активов и их оценку со своими вложениями.

Роль МСФО возрастает также и в управленческой отчетности. Это приведет к более широкой практике проведения тестирования различных видов активов на обесценение. Во многих российских компаниях такая практика отсутствует в управленческом учете компании. Данные процессы соответственно потребуют пристального внимания управленцев к тем областям, которые раньше, возможно, были выпущены из зоны их контроля.

Стимулировать менеджмент на поиск новых бизнес – решений будут уценка и списание активов, также разработка путей по предотвращению будущего падения стоимости активов. Что, в свою очередь, будет вовлекать руководство в большей степени, чем раньше, в процесс создания и сохранения стоимости для акционеров. Данный процесс покажет важность учетной функции и будет способствовать более активному стилю управления бизнесом.

В международных стандартах прослеживается «проектный подход», это значит, что сделка или хозяйственная операция рассматривается как проект или как часть проекта. Данная особенность МСФО совпадает с целями управленческого учета, то есть и МСФО, и управленческий учет зачастую решают схожие задачи: выявляют эффективные и неэффективные проекты, определяют нормы прибыли, и так далее.

Стандарты бухгалтерского учета требуют от компаний оценить, обесценился ли какой-либо актив в конце каждого отчетного периода. Важными показателями обесценения являются физический ущерб, технологическое устаревание, повышение процентных ставок, снижение рентабельности, корпоративная реструктуризация и так далее.

В данном разделе рассмотрен практический пример, в котором рассчитывается обесценение ЕГДС. Полученные результаты вносятся в разработанные формы управленческой отчетности.

Также представлены рекомендации для руководителей и менеджеров, занимающихся процессом оценки и анализа обесценения активов.

Чтобы определить необходимость тестирования на предмет обесценения, директора, менеджеры и ревизионные комитеты могут воспользоваться вопросами, приведенными в разделе.

Например, прежде чем использовать бюджет следующего года в качестве основы для расчета ценности использования активов, руководство и менеджеры должны убедиться, что прошлые бюджеты были разумными для достижения фактических финансовых результатов. Это может быть сделано путем анализа отклонений бюджета за предыдущие два года и понимания основных причин данных отклонений.

Как только это понимание будет достигнуто, можно будет оценить, могут ли эти отклонения повториться в будущем. Если они могут повториться, особенно из-за того, как готовится бюджет, руководству, возможно, потребуется оценить, требуется ли корректировка бюджета, прежде чем использовать его в расчете ценности использования.

Каждый директор обязан умением, компетентностью и усердием понимать финансовый отчет своей компании. Степень, в которой директора могут полагаться на работу руководства в отношении обесценения, зависит от обстоятельств, которые могут включать в себя:

- 1) уровень менеджмента и персонала в области обесценения как экспертов;
- 2) надлежащее использование внешних экспертов;
- 3) каким образом результаты деятельности компании и среда, в которой она работает, могут повлиять на возмещаемость стоимости активов посредством операционной деятельности или продажи этих активов.

Если сотрудники компании, работающие над процессом обесценения активов, и руководство, должным образом разбирающееся и контролирующее работу подчиненных, отнесутся к данной проблеме с должной ответственностью, то компания будет развиваться и приносить прибыль с минимальными убытками от обесценения активов или вообще без них.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В настоящее время происходит сближения международных и российских стандартов финансовой отчетности. Об этом свидетельствуют разработанные проекты федеральные стандарты бухгалтерского учета, которые постепенно вводятся в практику. В них используются отдельные положения международных стандартов, адаптированные под российское законодательство. После появления этих проектов виден интерес к представлению достоверной балансовой стоимости активов и их обесценению.

Единый набор отчетности, полученный благодаря стандартам, гарантируют, что аналогичные транзакции в различных странах будут обрабатываться одинаково, тем самым облегчая сопоставление между юрисдикциями финансовую информацию и предоставляя больше возможностей для инвестиций и диверсификации.

В первом разделе осуществлен анализ современной методики оценки и учета убытка от обесценения активов в соответствие с МСФО, сформулированы актуальные задачи в данной области. Рассматриваются работы авторов, которые пишут на тему обесценения активов, также про управленческую отчетность. К таким авторам относятся: Арбатская Т.Г., Булаев С.В., А. Выручаева, И.М. Дмитриева, Исмагилова Т.Р., Сапожникова Н.Г, Чая В.Т.

Стандарт МСФО (IAS) 36 Обесценение активов устанавливает, что в случае возникновения обстоятельств, указывающих на то, что актив может быть обесценен, должна быть проведена проверка его способности генерировать денежные потоки в необходимом объеме.

Рассмотрен отечественный опыт признания, оценки обесценения активов, убытков от обесценения, возмещение убытков.

При оценке убытков от обесценения предприятие анализирует информацию внешних и внутренних источников, например, доказательства морального износа или физического повреждения актива.

Все внеоборотные активы должны проходить тестирование на обесценение не реже одного раза в год.

Роль МСФО возрастает также и в управленческой отчетности. Это приведет к более широкой практике проведения тестирования различных видов активов на обесценение. Во многих российских компаниях такая практика отсутствует в управленческом учете компании. Данные процессы соответственно потребуют пристального внимания управленцев к тем областям, которые раньше, возможно, были выпущены из зоны их контроля.

В ходе работы были рассмотрены пособия по управленческому учету. Отдельно следует выделить управленческие отчеты, которые составляются с целью удовлетворение потребностей пользователей информации.

Менеджерами и руководством предприятия определяются требования к содержанию, периодичности и порядку представления отчетности. В главе рассмотрена информация, которая должна содержаться в управленческих отчетах, которая поможет сделать вывод касательно обесцененного актива.

При всей прозрачности системы оценки обесценения внеоборотных активов, обеспечение которой возможно в рамках управленческого учета, стоит отметить имеющийся главный недостаток методики, основанной на положениях IAS 36, – это то, что убыток от обесценения ЕГДС распределяется по активам пропорционально балансовой стоимости активов.

Во втором разделе представлена методика расчета убытка от обесценения активов, входящих в ЕГДС. Предложенная методика дает возможность оценить балансовую стоимость активов более достоверно, исходя из экономической выгоды.

Также перечислена управленческая отчетность, которая используется для расчета показателей, согласно алгоритму методики, также предложены формы отчетности, которые могут быть заполнены в ходе работы по представленной методике. Формы должны заполняться ежегодно, после проведения теста на обесценения активов и расчета убытков от обесценения.



Целью признания обесценения является повышение полезности информации финансовой отчетности путем своевременного представления отчетов о потерях. Информация об обесценении активов должна иметь отношение к оценке операционных возможностей и рисков фирмы, и должна помочь инвесторам лучше сопоставить экономические стоимости активов и их оценку со своими вложениями.

Стимулировать менеджмент на поиск новых бизнес – решений будут уценка и списание активов, также разработка путей по предотвращению будущего падения стоимости активов. Что, в свою очередь, будет вовлекать руководство в большей степени, чем раньше, в процесс создания и сохранения стоимости для акционеров. Данный процесс покажет важность учетной функции и будет способствовать более активному стилю управления бизнесом.

В третьем разделе рассмотрен практический пример, в котором рассчитывается обесценение ЕГДС. Полученные результаты вносятся в разработанные формы управленческой отчетности.

Также в работе представлены рекомендации для руководителей и менеджеров, занимающихся вопросом обесценения активов. Чтобы определить необходимость тестирования на предмет обесценения, директора, менеджеры и ревизионные комитеты могут воспользоваться вопросами, приведенными в третьем разделе. Степень, в которой директора могут полагаться на работу руководства в отношении обесценения, зависит от обстоятельств.

Если сотрудники компании, работающие над процессом обесценения активов, и руководство, должным образом разбирающееся и контролирующее работу подчиненных, отнесутся к данной проблеме с должной ответственностью, то компания будет развиваться и приносить прибыль с минимальными убытками от обесценения активов или вообще без них.

В ходе работы были решены поставленные задачи:

- 1) проведены исследование и анализ существующих подходов к оценке обесценения внеоборотных активов;
- 2) представлена методика оценки обесценения внеоборотных активов;

3) определены информационные требования к системе управленческого учета для целей оценки обесценения внеоборотных активов;

4) разработаны управленческие отчеты, формирующие информационную базу для оценки обесценения внеоборотных активов;

5) проведены практические расчеты оценки обесценения внеоборотных активов в системе управленческого учета.

Результаты, полученные в ходе данной работы, могут быть использованы в качестве теоретической и методологической основы для использования не только российскими предприятиями, но и иностранными корпорациями, которые начинают внедрять принципы МСФО и составлять отчетность согласно международным стандартам.

## БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1 О бухгалтерском учете [Электронный ресурс]: Федер. закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ по сост. на 28.11.2018 г.: принят Гос. Думой 22.11.2011 г.: одобр. Советом Федерации 29.11.2017 г. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 30.09.2019).

2 Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 25.09.2019).

3 Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово–хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 05.09.2019).

4 Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) [Электронный ресурс]: приложение № 1 к приказу М-ва финансов РФ от 06.10.2008 г. № 106н // СПС «КонсультанатПлюс» (дата обращения 05.10.2019).

5 Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02) [Электронный ресурс]: приказ М-ва финансов РФ от 10.12.2002 г. № 126н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 20.10.2019).

6 Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) [Электронный ресурс]: приказ М-ва финансов РФ от 27.12.2007 г. № 126н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 15.10.2019).

7 Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/1999) [Электронный ресурс]: приказ М-ва финансов РФ от 06.05.1999 г. № 32н // СПС «КонсультанатПлюс» (дата обращения 15.09.2019).

8 Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/2001) [Электронный ресурс]: приказ М-ва финансов РФ от 30.03.2001 г. № 26н // СПС «КонсультанатПлюс» (дата обращения 25.05.2019).

9 Обесценение активов [Электронный ресурс]: Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов»: введен в действие на территории РФ приказом М-ва финансов РФ от 28.12.2015 г. №217н по сост. на 01.01.2018 г. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 15.10.2019).

10 Финансовые инструменты: признание и оценка [Электронный ресурс]: Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» : введен в действие на территории РФ приказом М-ва финансов РФ от 28.12.2015 г. №217н по сост. на 11.07.2016 г. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 20.10.2019).

11 Финансовые инструменты: раскрытие информации [Электронный ресурс]: Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации»: введен в действие на территории РФ приказом М-ва финансов РФ от 28.12.2015 г. №217н по сост. на 11.07.2016 г. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 20.10.2019).

12 Аверчев, И.В. МСФО в примерах и задачах / И.В. Аверчев. – М.: ЭКСМО, 2007. – С. 1–30.; 2008. – С. 31–42.

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

14 Бухгалтерский управленческий учет / Под ред. Е.И. Костюковой. – М.: КноРус, 2016. – 270 с.

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

16 Вахрушина М.А., Мельникова Л.А., Пласкова Н.С. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебное пособие / под ред. М.А. Вахрушиной. – М.: Вузовский учебник, 2008

17 Воронина, Л.И. Бухгалтерский учет: учебник / Л.И. Воронина. – М.: Изд-во Альфа-М, 2016. – 480 с.

18 Воронова, Е. Ю. Управленческий учет. Учебник / Е.Ю. Воронова. – Москва: Гостехиздат, 2016. – 430 с.

19 Грачева, Е.Ю. Правовое регулирование бухгалтерского учета: учебник / отв. ред. Е.Ю. Грачева, Н.В. Орлова; Московский гос. Юридический ун-т им. О.Е. Кутафина (МГЮА). – Москва: Инфра-м, 2016 – 320.

20 Губина, О.В. Анализ финансово-хозяйственной деятельности: учебное пособие / О.В. Губина. – М.: Изд-во Инфра-М, 2013. – 340 с.

21 Гетьман, В. Г. Финансовый учет: учебник / В.Г. Гетьман. – М.: Изд-во Инфра-М, 2017. – 622 с.

22 Гинзбург, А.И. Экономический анализ: учебник для вузов / А.И. Гинзбург. – СПб.: Изд-во Питер, 2017. – 448 с.

23 Исмагилова, Т.Р. Обесценение нематериальных активов: уровень неопределенности расчета в кризисных условиях экономики // Вестник профессиональных бухгалтеров, 2016, – № 4, – С. 21–23.

24 Дмитриева, И.М. Бухгалтерский учет и аудит: учебное пособие / И.М. Дмитриева. – М: Изд-во Юрайт, 2014. – 306 с.

25 Дружиловская Э.С. Современные проблемы оценки запасов в РСБУ и МСФО и пути их решения // Международный бухгалтерский учет, 2013. – №38, – С. 42–54.

26 Зонова, А.В. Бухгалтерский учет и анализ. Комплексный подход к принятию управленческих решений / А.В. Зонова, Л.А. Адамайтис, И.Н. Бачуринская. – М.: Эксмо, 2015. – 512 с.

27 Кондраков, Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: Учебник / Н.П. Кондраков. – М.: Проспект, 2015. – 496 с.

28 Лысенко, Д.В. Бухгалтерский управленческий учет: учебник / Д.В. Лысенко. – М.: НИЦ ИНФРА-М, 2012. – 478 с.

29 Мансуров, Р.Е. Настольная книга директора по персоналу: практ. пособие / Р.Е. Мансуров. – М.: Юрайт, 2014. – 336 с.

30 Медведев, А.Н.. Практическая бухгалтерия: от создания до ликвидации организации: учебно-методическое пособие / А.Н. Медведев, Т.В. Медведева. – М.: ИНФРА-М, 2014. – 576 с.

31 Николаева, О.Е. Классический управленческий учет. / О.Е. Николаева, Т.В. Шишкова. – М.: Красанд, 2014. – 400 с.

32 Одинцов, В.А. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Практикум: учебное пособие / В.А. Одинцов. – М.: Изд-во Академия, 2014. – 240 с.

33 Остаев, Г.Я. Управленческий учет: учебник / Г.Я. Остаев. – М.: ДиС, 2015. – 272 с.

34 Паламарчук, А.Р. Нематериальные активы и объекты интеллектуальной собственности // Имущественные отношения в Российской Федерации. – 2011. – № 10. – С. 53–68.

35 Пансков, В.Г. Налоги и налогообложение: учебник и практикум для прикладного бакалавриата / В.Г. Пансков. 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2016. – 382 с.

36 Попова Л.В. Альтернативные варианты организации налогового учета и их анализ / Л.В. Попова // Управленческий учет. – 2016. – № 1. – С. 76–85.

37 Рассказова-Николаева, С.А. Управленческий учет: Учебное пособие / С.А. Рассказова-Николаева, С.В. Шебек, Е.А. Николаев. – СПб.: Питер, 2013. – 496 с.

38 Сапожникова, Н.Г. Отражение обесценения активов в финансовой отчетности компаний / Н.Г. Сапожникова // Территория науки. – 2016. – № 1. – С. 1–5.

39 Свешникова, О.Н. Доходы и расходы в бухгалтерской отчетности коммерческих и бюджетных организаций / О.Н. Свешникова, Я.В. Корж // Вестник Волжского университета им. В. Н. Татищева, 2016. – № 2. – С. 116–123.

40 Соловьева, О.В. Международные стандарты финансовой отчетности / О.В. Соловьева. – М.: ЭКСМО, 2010. – 288 с.

41 Табалина, С.А. Международные стандарты отчетности организаций сектора государственного управления / С.А. Табалина // Вопросы государственного и муниципального управления. – 2016. – № 3. – С. 25–33.

42 Терехов, А.А. Аудит: учебное пособие / А.А. Терехов. – М.: Изд-во Финансы,

2014. – 512 с.

43 Управленческий учет и анализ. С примерами из российской и зарубежной практики: уч.пос. / В.И. Петрова, А.Ю. Петров, И.В. Кобищан и др. – М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. – 304 с.

44 Харламова, Т.Н. Принципы и этапы организации бухгалтерского учета: проблемы и перспективы развития экономики предприятия в России и за рубежом / Т.Н. Харламова // Материалы Всероссийской заочной научно – практической конференции, 2016. – 447 с.

45 Целых, Л.А. Взаимоувязка бухгалтерского и налогового учета: зарубежный опыт и российская практика / Л.А. Целых // Известия ТРТУ: Системный анализ в экономике и управлении. – 2016. – №4. – С. 240-246.

46 Чая, В.Т. Управленческий учет / В.Т. Чая – М.: Юрайт, 2016. – 332 с.

47 Чечевицына, Л.Н. Экономика организации: практикум: учеб. пособие для сред. проф. образования / Л.Н. Чечевицына, О.Н. Терещенко. – Ростов н/Д: Феникс, 2014. – 254 с.

48 Чувикова, В.В. Бухгалтерский учет и анализ: учебник для бакалавров / В.В. Чувикова, Т.Б. Иззука. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К<sup>о</sup>», 2015. – 248 с.

49 Шевелев, А.Е. Бухгалтерский учет и анализ: учебник / А.Е. Шевелев, Е.В. Шевелева, Е.А. Шевелева, Л.Л. Зайончик. – М.: КноРус, 2016. – 474 с.

50 Шишова, Л.И. Проблемы перехода российских организаций на международные стандарты финансовой отчетности / Л.И. Шишова // Вестник Волжского университета им. В.Н. Татищева, 2013. – С. 3–7.

51 Экономический анализ: учебник для вузов/ Л.Т. Гиляровская. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. – 615 с.

52 Ярушкина, Е.А. Актуальные проблемы бухгалтерского учета: краткий курс лекций/ Е.А. Ярушкина.– Краснодар, Саратов: Южный институт менеджмента, Ай Пи Эр Медиа, 2017. – 51 с.

53 Выручаева А. Раскрытие информации в отчетности по МСФО. – URL: [http://gaap.ru/articles/Raskrytie\\_informatsii\\_v\\_otchetnosti\\_po\\_MSFO](http://gaap.ru/articles/Raskrytie_informatsii_v_otchetnosti_po_MSFO) (дата обращения 13.11.2019).

54 Бухгалтерский методологический центр. – URL: <http://bmcenter.ru/PBU> (дата обращения 23.09.2019).

55 Институт профессиональных бухгалтеров. – URL: <https://www.ipbr.org> (дата обращения 02.11.2019).

56 Министерство Финансов Российской Федерации. – URL: <https://www.minfin.ru/> (дата обращения 22.09.2019).

57 Пушкин С. Как верно распределить корпоративные активы на генерирующие единицы. – URL: <http://msfo-practice.ru/> (дата обращения 02.10.2019).

58 ФСБУ-2019: какие федеральные стандарты и для кого обязательны. – URL: <https://www.klerk.ru/buh/articles/480981/> (дата обращения 12.09.2019).

59 ФСБУ – когда применять и как. – URL: <https://www.glavbukh.ru/hl/238836-novye-federalnye-standarty-fsbu-buhucheta> (дата обращения 12.10.2019).

60 Что бухгалтерам надо знать про скорую реформу бухучета. – URL: <https://www.klerk.ru/buh/articles/481385/> (дата обращения 22.09.2019).

61 Шкаберда, В.А. Основные направления совершенствования учета и контроля финансовых результатов организации / В.А. Шкаерда, А.В. Сметанко // Молодой ученый. – 2017. – № 5. – С. 270-273. – URL <https://moluch.ru/archive/139/39042/> (Дата обращения: 12.11.2019).



