

## 5.11. МЕТОДИЧЕСКИЕ И ПРИКЛАДНЫЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА ОБЕСЦЕНЕНИЯ АКТИВОВ, ГЕНЕРИРУЮЩИХ ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА, ОРГАНИЗАЦИЯМИ ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА В СООТВЕТСТВИИ С МСФО ОС

Ткаченко Л.И., к.э.н., доцент,  
кафедра Финансы и учет

*Национальный исследовательский Томский  
государственный университет*

Актуальность настоящей статьи обусловлена проведением реформы бухгалтерского учета в организациях государственного сектора экономики, инструментом которой служат Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС). В статье исследованы методические вопросы бухгалтерского учета обесценения активов, генерирующих денежные средства в соответствии с МСФО ОС. На примерах детально рассмотрены прикладные аспекты отражения в учете и финансовой отчетности обесценения активов в соответствии с МСФО ОС.

Вопросам обесценения активов, не генерирующих денежные средства, которыми в большей мере владеют организации государственного сектора, посвящена статья, опубликованная в журнале «Бухгалтерский учет» [4, с. 102].

В настоящей статье рассматриваются вопросы обесценения активов, генерирующих денежные средства, учет и порядок оценки которых регламентируется Международным стандартом финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные средства».

Субъекты сектора государственного управления с 1 января 2011 г. наравне с коммерческими организациями вправе осуществлять деятельность, приносящую доход, при условии, что это служит достижению целей, ради которых оно создано и соответствующие указанным целям, при условии, что такая деятельность указана в его учредительных документах [3, с. 12].

Ресурсы, используемые для ведения коммерческой (приносящей доход) деятельности, и используемые организациями государственного сектора для целей получения дохода, относятся к активам, генерирующим денежные средства.

Субъекты сектора государственного управления, главным образом, владеют на праве оперативного управления активами, не генерирующими денежные средства. Однако наряду с такими активами организации государственного сектора могут владеть и активами, используемыми для извлечения прибыли, то есть генерирующими денежные средства.

Зачастую бывает не просто определить, к каким активам отнести то или иное имущество – к активам, генерирующим или не генерирующим денеж-

ные средства, так как один и тот же объект может использоваться как для выполнения государственного задания или государственной услуги, так и для извлечения прибыли. Так, например, в одном и том же учебном корпусе университета, в одних и тех же аудиториях могут обучаться студенты как на бюджетной, так и на платной основе. В таком случае отнесение актива к активам, генерирующим, или к активам, не генерирующим денежные средства, требует профессионального суждения. Это решение необходимо принять для того, чтобы определиться с международным стандартом, которым необходимо руководствоваться при проведении процедуры обесценения и отражения ее результата в учете и финансовой отчетности [4, с. 102].

В соответствии с международными стандартами финансовой отчетности общественного сектора в случае обесценения активов, не генерирующих денежные средства, необходимо руководствоваться МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства». При условии, что организация тестирует на обесценение активы, используемые в деятельности, приносящей доход, необходимо руководствоваться МСФО ОС 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные средства», методические и прикладные аспекты применения которого и будут раскрыты в настоящей статье.

Рассматриваемый стандарт не применяется в отношении обесценения запасов, финансовых инструментов, инвестиционной недвижимости, учитываемой по справедливой стоимости, активов, возникающих по договорам на строительство, основных средств, генерирующих денежные средства и учитываемые по переоцененной стоимости, отложенных налоговых активов, нематериальных активов, учитываемых по переоцененной стоимости, деловой репутации, активов, возникающих по вознаграждениям работников, биологических активов, долгосрочных активов, предназначенных для продажи и других активов, при обесценении которых необходимо руководствоваться другими МСФО ОС.

Как было отмечено выше, активами, генерирующими денежные средства, являются активы, которыми владеют преимущественно для достижения цели получения дохода от коммерческой деятельности. На тот факт, что организация владеет активом исключительно для цели извлечения прибыли могут указывать два обстоятельства:

- во-первых, организация государственного сектора намерена генерировать положительные денежные потоки от использования актива или от единицы, генерирующей денежные средства, частью которой является актив;
- во-вторых, получать доход от коммерческой деятельности, отражающий риск, связанный с владением этим активом.

Иногда не представляется возможным выделить отдельный актив, от использования которого можно было бы идентифицировать денежный поток. В таком случае необходимо выделить наименьшую группу активов, которая самостоятельно генерирует денежный поток. Такая группа активов получила название единицы, генерирующей денежные средства, или ЕГДС.

В соответствии с МСФО ОС 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные средства»,

ЕГДС является наименьшая идентифицируемая группа активов, преимущественно используемая для получения дохода от коммерческой деятельности, т.е. обеспечивающая поступление денежных потоков в результате ее использования, которые в значительной степени независимы от поступлений денежных потоков от других активов или групп активов.

*Пример 1. (рассмотрен в руководстве по применению анализируемого стандарта) [3, с. 697]. Государственное автотранспортное предприятие предоставляет услуги по перевозке пассажиров на основании договора с муниципальными органами, которым определен минимальный объем услуг по каждому из пяти отдельных маршрутов. У автотранспортного предприятия нет возможности отказаться от перевозок по какому-либо из пяти маршрутов. По каждому маршруту можно определить отдельно активы, обеспечивающие оказание услуг перевозки по данному маршруту, а также денежные потоки, им генерируемые. Предположим, что один из маршрутов является убыточным. Необходимо определить единицу, генерирующую денежные средства.*

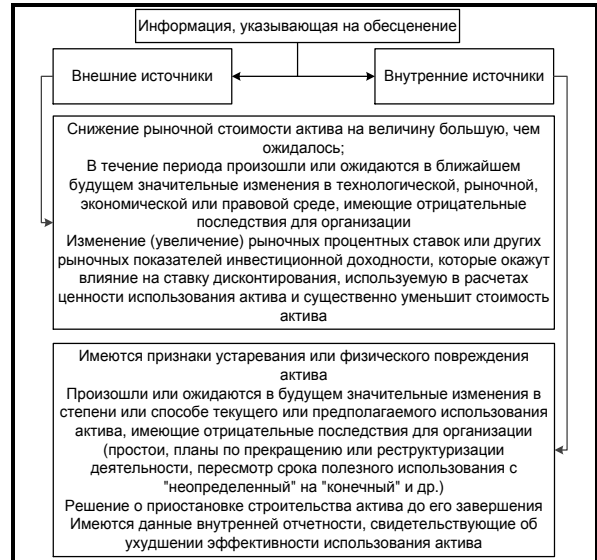
*Решение.* Очевидно, что выбор предстоит сделать между государственным автотранспортным предприятием в целом либо отдельно взятым маршрутом. Для этого необходимо провести анализ.

Поскольку у предприятия нет возможности отказаться от выполнения услуг по перевозке пассажиров по любому из маршрутов, то наименьшим уровнем определяемых притоков денежных средств, являющихся в значительной степени независимыми от притоков денежных средств от других активов или групп активов, являются притоки денежных средств, производимые всеми пятью маршрутами. Следовательно, ЕГДС является автотранспортное предприятие в целом.

Организации государственного сектора, выполняя требования МСФО ОС 26, должны выявить обесцененный актив или группу активов, генерирующих денежные средства. Для решения этой задачи необходимо на каждую отчетную дату выявлять признаки обесценения. Актив будет считаться обесцененным, если его балансовая стоимость превышает возмещаемую стоимость. Поэтому, чтобы сделать вывод о наличии или отсутствии обесценения актива, генерирующего денежные средства, необходимо выявить все признаки возможного обесценения активов, а затем определить его возмещаемую стоимость. Необходимо отметить, что независимо от наличия или отсутствия признаков обесценения, нематериальные активы с неограниченным сроком полезного использования или непригодные для использования, необходимо в обязательном порядке тестировать на обесценение.

Выявляя признаки обесценения организация должна проанализировать информацию, которую можно разделить на две группы: внешнюю и внутреннюю (рис. 1). Перечень информации, приведенный на рис. 1, не является исчерпывающим. Субъект сектора государственного управления может выявить другие признаки обесценения, например данные внутренней отчетности содержат информацию о значительном снижении денежных потоков

либо увеличении убытков, возникающих от данного актива.

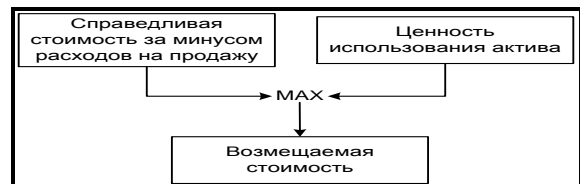


**Рис. 1. Информация, указывающая на обесценение актива, генерирующего денежные средства**

Если существуют признаки возможного обесценения актива, то даже при условии, что в отношении этого актива не признается убытка от обесценения, это может свидетельствовать о необходимости пересмотра таких значений, как срок полезного использования актива, ликвидационная стоимость и метод начисления амортизации в соответствии с соответствующим МСФО ОС (например, МСФО ОС 17 «Основные средства» или МСФО ОС 31 «Нематериальные активы»).

В подавляющем большинстве случаев при выявлении организацией государственного сектора информации, указывающей на обесценение актива, необходимо определить возмещаемую стоимость актива, которой является наибольшая из двух величин: справедливая стоимость за минусом расходов на продажу или ценность использования актива (рис. 2).

Необходимо отметить, что не во всех случаях требуется определение двух величин.



**Рис. 2. Определение возмещаемой стоимости актива, генерирующего денежные средства**

Так, если одна из этих величин превышает балансовую стоимость актива, что свидетельствует об отсутствии обесценения актива, генерирующего денежные средства, то в определении второй величины нет необходимости.

*Пример 2.* Балансовая (остаточная) стоимость актива, генерирующего денежные средства, равна 1 000 000 руб. Справедливая стоимость актива за минусом расходов на продажу составила 1 150 000 руб.

*Решение.* Балансовая стоимость актива не превышает справедливую стоимость актива за минусом расходов на продажу, что свидетельствует об отсутствии обесценения. В этом случае ценность использования определять не требуется. Бухгалтерские записи не производятся.

В отношении тестирования на обесценение нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования или еще не пригодных для использования, МСФО ОС 26 установил требование ежегодной проверки их на предмет обесценения, применяя принцип существенности. Например, если ранее произведенные расчеты свидетельствуют о значительном превышении возмещаемой стоимости актива над его балансовой стоимостью, то организации не нужно переоценивать возмещаемую стоимость актива, если не произошло никаких событий, могущих свидетельствовать об обратном.

### Справедливая стоимость за минусом расходов на продажу

Лучшим свидетельством справедливой стоимости актива, генерирующего денежные средства за минусом расходов на продажу, является цена в договоре купли-продажи, имеющем обязательную силу, между независимыми, хорошо осведомленными, желающими совершить эту сделку сторонами, скорректированную на затраты, связанные с выбытием актива.

Если такого соглашения нет, но актив обращается на активном рынке, то соответствующей рыночной ценой обычно является текущая цена спроса на данный актив. При отсутствии текущего спроса на данный актив, можно использовать информацию о цене последней сделки на данный актив, при условии, что между датой последней сделки и датой оценки не произошло существенных изменений.

В случае отсутствия соглашения о продаже актива, активного рынка по нему и информации о последних сделках с ним, необходимо использовать наилучшие оценки по сделкам с аналогичными активами в рамках той же отрасли.

К числу расходов на продажу при определении одной из возмещаемых стоимостей (справедливая стоимость за минусом расходов на продажу) относятся такие расходы, как:

- расходы на юридические услуги, гербовые сборы;
- налоги по соответствующим операциям;
- затраты на демонтаж актива;
- прямые дополнительные затраты, связанные с предпродажной подготовкой актива.

### Ценность использования актива

В целом оценку ценности использования актива, генерирующего денежные средства, можно разделить на два этапа:

- оценка будущих поступлений и выбытия денежных средств в связи с непрерывным использованием актива и его окончательным выбытием;
- применение соответствующей ставки дисконтирования к будущим денежным потокам.

При расчете ценности использования актива необходимо в расчете отразить следующие элементы [2, с. 670]:

- оценка будущих денежных потоков, которые организация желает получить от актива;
- ожидания относительно возможных колебаний в размерах и сроках движения этих будущих денежных потоков;
- стоимость денег во времени, представленная текущей рыночной безрисковой процентной ставкой;
- поправка на фактор неопределенности, присущий данному активу;
- прочие факторы, такие как неликвидность, которые участники рынка будут учитывать при определении величины денежных потоков, поступление которых организация государственного сектора ожидает от актива в будущем.



**Рис. 3. Алгоритм нахождения справедливой стоимости актива, генерирующего денежные средства**

Что касается отражения в расчете возможных колебаний в размерах и сроках движения будущих денежных потоков, стоимости денег во времени и поправок на фактор неопределенности, присущих данным активам, то эти корректировки могут отражаться либо как корректировки ставки дисконтирования, либо как корректировки будущих денежных потоков.

В приложении А к МСФО ОС 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные средства», которое является неотъемлемой частью вышеупомянутого стандарта анализируются эти два подхода к расчету дисконтированной стоимости актива:

- традиционный (корректировки ставки дисконтирования);
- на основе ожидаемых денежных потоков [3, с. 686].

При *традиционном подходе* основной акцент делается на выбор ставки дисконтирования, которая должна быть соразмерной риску. Традиционный подход базируется на предположении, что используемая ставка дисконтирования учитывает все ожидания относительно будущих денежных потоков и соответствующую премию за риск. Традиционный подход целесообразно применять в случае с рынком, на котором обращаются сравнимые активы, либо в отношении активов с обусловленной в договоре величиной денежных потоков. Однако для решения более сложных проблем, таких как оценка уникальных нефинансовых активов, при отсутствии рынка для них, применение традиционного подхода является нецелесообразным.

Причина кроется в том, что в случае применения традиционного подхода, необходимо найти схожий (аналогичный) по всем параметрам актив, что в случае с уникальным нефинансовым активом является в некоторых случаях недостижимой задачей. Так, точный подбор «ставки, соизмеримой с риском», которую требуется определить при применении традиционного подхода, требует анализа, как минимум, двух объектов:

- аналогичного актива, имеющегося на рынке с отслеживаемой процентной ставкой;
- оцениваемого актива.

Соответствующая ставка дисконтирования для прогнозируемых денежных потоков должна рассчитываться на основе анализируемой процентной ставки аналогичного актива, денежные потоки, представляющие собой экономические выгоды от использования которого, схожи по характеристикам с денежными потоками оцениваемого актива. В связи с этим лицо, оценивающее актив, должно:

- определить денежные потоки от использования актива, которые будут дисконтироваться;
- установить аналогичный актив, обладающий схожими характеристиками в отношении денежных потоков;
- путем сопоставления денежных потоков от использования оцениваемого и аналогичного актива убедиться в их схожести;
- выявить элементы, которые присутствуют в одном активе и отсутствуют в другом;
- определить вероятность того, что денежные потоки от обоих активов будут изменяться схожим образом при изменении экономических условий.

В отличие от традиционного метода, *подход к оценке актива на основе ожидаемых денежных потоков* позволяет более эффективно оценить денежные потоки от использования актива, потому что он основывается на прямом анализе денежных потоков.

*Пример 3.* От использования актива, генерирующего денежные средства, ожидается денежный поток в сумме 200 000 руб. с вероятностью его получения 10%, 300 000 руб. с вероятностью 75% и 500 000 руб. с вероятностью его получения 30%.

Ожидаемый денежный поток от использования актива равен 395 000 руб.

*Решение.*  $200\ 000 * 0,1 + 300\ 000 * 0,75 + 500\ 000 * 0,3 = 395\ 000$  руб. Кроме этого, данный подход может быть применен в случае, когда распределение денежных потоков во времени является неопределенным.

*Пример 4.* Денежный поток в сумме 1 000 000 руб. может быть получен в течение года, двух или трех с вероятностью 5%, 65% и 10% соответственно.

*Решение.* Расчет ожидаемой дисконтированной стоимости в табл. 1. Из расчета видно, что дисконтированная стоимость с учетом вероятности, равная 644 187 руб. существенно отличается от наилучшей оценки, равной 811 622 руб. (вероятность получения 1 000 000 руб. через два года самая высокая – 65%). Одним из преимуществ подхода на основе анализа денежных потоков является использование вероятностей, что исключено при использовании традиционного подхода.

Таблица 1

#### РАСЧЕТ ОЖИДАЕМОЙ ДИСКОНТИРОВАННОЙ СТОИМОСТИ

Денежный поток	Расчетный период	Ставка дисконтирования	Дисконтируемая сумма	Вероятность получения	Дисконтируемая сумма с учетом вероятности получения.
1	2	3	4		5=
1 000 000	1-й год	10%	909 091	5%	45 455
1 000 000	2-й год	11%	811 622	65%	527 554
1 000 000	3-й год	12%	711 780	10%	71 178
Итого:		-	2 432 493	-	644 187

Денежный поток	Расчетный период	Ставка дисконтирования	Дисконтируемая сумма	Вероятность получения	Дисконтируемая сумма с учетом вероятности получения.
1	2	3	4		5=
1 000 000	1-й год	10%	909 091	5%	45 455
1 000 000	2-й год	11%	811 622	65%	527 554
1 000 000	3-й год	12%	711 780	10%	71 178
Итого:		-	2 432 493	-	644 187

Недостатком рассматриваемого подхода может быть достаточно субъективный подход к оценке вероятности получения денежных потоков. Однако необходимо отметить, что этого недостатка не избежать и при применении традиционного метода при выборе ставки дисконтирования.

При оценке ожидаемых потоков специалисты, проводящие такую оценку, часто сталкиваются с фактами неопределенности в отношении оцениваемых денежных потоков и вынуждены принимать решение в условиях недостатка необходимой информации.

Так, в Руководстве по применению (приложение А к МСФО ОС 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные средства»), описаны ситуации с которыми может столкнуться бухгалтер. К ним, в частности, относятся следующие.

1. Прогнозируемая сумма находится в интервале значений, например, от 100 000 руб. до 300 000 руб. Каждая сумма, находящаяся в указанном интервале, в равной степени может отражать оцениваемый денежный поток. В таком случае ожидаемый денежный поток необходимо оценить как среднее между крайними значениями интервала. Следовательно, ожидаемый денежный поток будет равен 200 000 руб.  $[(100\ 000 + 300\ 000) : 2]$ .
2. Прогнозируемая сумма находится в интервале от 100 000 руб. до 300 000 руб., и наиболее вероятной суммой является 150 000 руб. Однако вероятности получения той или иной суммы неизвестны. В условиях имеющейся ограниченной информации оценка ожидаемого денежного потока будет произведена следующим образом:  $[(100\ 000 + 150\ 000 + 300\ 000) : 3]$ . Ожидаемый денежный поток равен 183 333 руб.
3. Прогнозируемая сумма составит 100 000 руб. с вероятностью ее получения 15%, 200 000 руб. с вероятностью получения 70% и 300 000 руб. с вероятностью получения 30%. Учитывая имеющуюся информацию оценка ожидаемого денежного потока будет произведена следующим образом:  $[(100\ 000 * 0,15) + (200\ 000 * 0,7) + (300\ 000 * 0,3)]$ . Ожидаемый денежный поток будет равен 245 000 руб.

При выполнении работ по оценке ожидаемых денежных потоков необходимо руководствоваться принципом рациональности, т.е. необходимо найти компромисс между издержками на получение дополнительной информации и дополнительной надежностью, которую такая информация могла бы принести в проводимую организацией оценку.

Ставки, применяемые для дисконтирования денежных потоков, вне зависимости от того, какой подход применяется организацией государственного сектора для оценки ценности использования актива, не должны отражать риски, на которые произведена корректировка денежных потоков. В противном случае влияние некоторых рисков будет учтено дважды.

Прогнозировать денежные потоки при определении ценности использования, необходимо исходя из обоснованных и подкрепленных доказательствами допущений, которые представляют собой наилучшие оценки руководства организации сектора государственного управления экономических условий, которые будут существовать на протяжении оставшегося срока полезного использования актива, генерирующего денежные средства.

Для обоснования и получения доказательств наилучших оценок, предпочтительно использовать данные из внешних источников.

Осуществляя прогноз денежных потоков, необходимо руководствоваться данными из последних бюджетов, утвержденных руководством, и исходить из максимальной продолжительности прогнозного периода в пять лет. Исключение могут составлять случаи, когда с достаточной степенью надежности можно обосновать более продолжительный период.

Если необходимо произвести прогноз денежных потоков, выходящих за пределы периода, охваченного самыми последними бюджетами, то необходимо оценить прогнозируемые денежные потоки путем экстраполяции прогнозов с помощью стабильного или понижающегося темпа роста для последующих лет, за исключением случаев, когда может быть обоснован повышенный темп роста. При использовании повышенного темпа роста при экстраполяции прогнозов, необходимо исходить из того, что он не должен превышать долгосрочный темп роста для товаров, отраслей страны или стран в которой осуществляет свою деятельность организация или для рынка на котором используется актив.

Таблица 2

**РАСЧЕТ ЦЕННОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ АКТИВА НА ОСНОВЕ ПРОГНОЗИРОВАНИЯ ДЕНЕЖНЫХ ПОТОКОВ, ВЫХОДЯЩИХ ЗА ПРЕДЕЛЫ ПЕРИОДА**

Год	Долгосрочные темпы роста, %	Будущие денежные потоки	Дисконтный множитель по ставке дисконтирования, 8%	Дисконтированные будущие денежные потоки
2014 (n=1)	-	102*	0,92593	94,44
2015	-	100*	0,85734	85,73
2016	-	100*	0,79383	79,38
2017	-	95*	0,73503	69,83
2018	-	93*	0,68058	63,31
2019	6	90"	0,63017	56,72
2020	6	85"	0,58349	49,60
2021	6	80"	0,54027	43,22
2022	5	76"	0,50025	38,02
2023	5	72"	0,46319	33,35
2024	5	68"	0,42888	29,16
2025	4	65"	0,39711	25,81
2026	4	63"	0,36770	23,17
2027	3	61"	0,34046	20,77
2028	3	59"	0,31524	18,60
Ценность использования	-	-	-	731,11

*Пример 5.* Государственное медицинское учреждение приобрело магнитно-резонансный томограф (МРТ-сканер), построенный и введенный в эксплуатацию в 2010 г., стоимостью 1 млн. руб. Срок полезной службы оценен в 20 лет. Срок начисления амортизации линейный.

Через четыре года по близости с государственным медицинским учреждением построена и введена в эксплуатацию частная клиника с высокотехнологичным медицинским оборудованием, включая МРТ-сканер. Данный факт приводит к снижению доходов от оказания медицинских услуг с использованием магнитно-резонансного томографа. Снижение доходов от услуг на базе МРТ-сканера свидетельствует об ухудшении экономических показателей актива по сравнению с ожидаемыми.

Сделаем допущение, что определить справедливую стоимость актива за вычетом расходов на продажу не представляется возможным. Для определения ценности использования актива (магнитно-резонансного томографа) руководство государственного медицинского учреждения:

- готовит прогнозные оценки денежных потоков на основе последних финансовых бюджетов (прогнозных оценок) на ближайшие пять лет (2014-2018 гг.), утвержденных руководством;
- рассчитывает последующие денежные потоки (2019-2028 гг.) на основе снижающихся показателей роста, колеблющихся от 6% до 3% годовых;
- выбирает ставку дисконтирования 8%, представляющей собой ставку, которая отражает текущие рыночные оценки стоимости денег и рисков с учетом фактора времени, присущих государственному медицинскому учреждению.

*Решение.* Расчет ценности использования актива на основе прогнозирования денежных потоков, выходящих за пределы периода, приведен в табл. 2.

Таблица 3

**РАСЧЕТ УБЫТКА ОТ ОБЕСЦЕНЕНИЯ АКТИВА**

Начало 2010 г.	Тыс. руб.
Первоначальная стоимость МРТ-сканера	1 000,00
Начисленная амортизация к началу 2014 г. (1 000,00 : 20 лет * 4)	200,00
Балансовая стоимость МРТ-сканера (1000,00 – 200,00)	800,00
Возмещаемая стоимость МРТ-сканера	731,11
Убыток от обесценения (800,00 – 731,11)	68,89

**Расчет убытка от обесценения актива на начало 2014 г.**

Возмещаемая стоимость актива (МРТ-сканера) равна 731,11 тыс. руб.

Для определения величины убытка от обесценения необходимо сравнить балансовую стоимость актива с возмещаемой стоимостью. Поскольку балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую стоимость на 68,89 тыс. руб., убыток от обесценения в сумме превышения балансовой стоимости актива над его возмещаемой стоимостью признается единовременно в составе дефицита или профицита.

*Расчет* приведен в табл. 3. Убыток от обесценения, как проиллюстрировано в примере 5, должен

признаваться в случае, когда балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую стоимость.

### Признание убытка от обесценения ЕГДС

Иногда не представляется возможным выделить отдельный актив, генерирующий денежные средства. В таком случае необходимо определить ЕГДС, которая представляет группу активов, способных генерировать денежные средства только в совокупности. Определение ЕГДС, к которой принадлежит актив, требует профессионального суждения.

ЕГДС, как отмечено в п. 13 анализируемого стандарта, представляет наименьшую группу активов, которая включает сам актив, и которая генерирует денежные средства, в значительной степени независимые от притоков денежных средств от других активов или других групп активов. При определении того являются ли поступающие денежные потоки от актива или группы активов в значительной степени независимыми от поступлений денежных средств генерируемых другими активами или группой активов необходимо принимать во внимание различные факторы, в числе которых могут быть следующие:

- как руководство контролирует деятельность организации (по видам услуг, видам продукции, региональным зонам и прочее);
- как руководство принимает решения относительно продолжения использования или прекращения использования активов.

Следовательно, при тестировании на обесценение необходимо определять балансовую и возмещаемую стоимость ЕГДС в целом.

При определении балансовой стоимости ЕГДС необходимо обратить внимание на то, что она должна включать балансовую стоимость только тех активов, которые могут быть непосредственно отнесены к ЕГДС и которые будут способствовать притоку денежных средств, влияющих на определение ценности использования этой ЕГДС. В балансовую стоимость единицы генерирующей денежные средства не включаются балансовые стоимости признанных обязательств за исключением случаев, когда возмещаемая стоимость ЕГДС не может быть определена без учета этих обязательств.

При определении ЕГДС необходимо, прежде всего, исходить из способности этой группы активов генерировать денежные потоки на внешнем рынке. Так, например, в случае, если продукция, произведенная одним подразделением организации полностью потребляется другим структурным подразделением (промежуточная продукция), и у производившего продукцию или услуги подразделения отсутствует возможность продавать их на внешнем рынке, то в таком случае, не приходится говорить о ЕГДС, так как отсутствуют в достаточной степени независимые денежные потоки.

*Пример 6 (рассмотрен в руководстве по применению анализируемого стандарта) [2, с. 697]. М* – авиатранспортное подразделение организации государственного сектора. Оно эксплуатирует три воздушных судна, взлетно-посадочную полосу, несколько ангаров и других зданий, включая ремонтно-эксплуатационное хозяйство и заправку. По причине снижения спроса на услуги авиатранспорт-

ное подразделение *М* сдает в аренду один самолет частной компании на пятилетний срок. По условиям договора аренды *М* разрешает арендатору пользоваться взлетно-посадочной полосой и является ответственным за обслуживание воздушного судна. Что является ЕГДС, самолет или *М* – авиатранспортное подразделение организации государственного сектора?

**Решение.** По условиям договора аренды считается, что арендованное воздушное судно не может производить притоки денежных средств, являющихся в значительной степени независимыми от поступлений денежных средств от *М* в целом. Соответственно вероятнее всего, ЕГДС, которой принадлежит воздушное судно, является *М* в целом.

При тестировании ЕГДС на обесценение, сравнивается балансовая стоимость ЕГДС с ее возмещаемой стоимостью. Возмещаемой стоимостью ЕГДС является наибольшая из двух величин: либо справедливая стоимость ЕГДС за вычетом расходов на продажу, либо ее ценность использования. Возмещаемая стоимость ЕГДС определяется также как и возмещаемая стоимость актива, генерирующего денежные средства.

Убыток от обесценения ЕГДС признается в ситуации, при которой ее балансовая стоимость превышает возмещаемую стоимость. Убыток от обесценения единицы, генерирующей денежные средства (ЕГДС), представляющей собой группу активов, должен быть распределен путем уменьшения балансовой стоимости активов, генерирующей денежные средства пропорционально балансовой стоимости каждого актива, входящего в ЕГДС.

В некоторых случаях активы, не генерирующие денежные средства, способствуют повышению эффективности ЕГДС. В таком случае, если в составе ЕГДС содержатся активы, не генерирующие денежные средства, то они тестируются на обесценение в соответствии с МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства». Затем в ЕГДС включается этот актив в оценке с учетом тестирования на обесценение. В дальнейшем, когда убыток на обесценение по ЕГДС распределяется пропорционально стоимости каждого актива, входящего в ЕГДС, убыток на актив, не генерирующий денежные средства, не распределяется.

### Восстановление убытка от обесценения

Организации сектора государственного управления в соответствии с МСФО ОС 26 обязаны выявлять наличие (отсутствие) признаков на обесценение в отношении активов, генерирующих денежные средства. Возможна ситуация, при которой ранее существующие признаки, указывающие на обесценение актива, оказались утраченными на текущую отчетную дату. При выявлении факторов, указывающих на обесценение, необходимо учитывать, как минимум, следующие признаки (рис. 2).

Убыток от обесценения подлежит восстановлению в случае выявления факторов, указывающих на отсутствие обесценения до возмещаемой стоимости, и не может превышать балансовую стоимость ЕГДС

до признания убытка от обесценения. Восстановление убытка от обесценения признается одновременно в составе профицита или дефицита. После признания восстановления убытка от обесценения актива амортизационные отчисления корректируются, чтобы в будущих периодах распределить измененную амортизируемую стоимость актива.

Организации государственного сектора в обязательном порядке должны раскрывать информацию об активах, в отношении которых проводились тесты на обесценение. К раскрываемой информации об активах, в частности, относится следующая информация:

- сумму убытка от обесценения актива или ЕГДС, а также сумму восстановленного убытка от обесценения, признанного в течение отчетного периода в составе профицита или дефицита, а также статью отчета о финансовых результатах деятельности, в которую включены убытки от обесценения;
- события или обстоятельства, которые привели к признанию или восстановлению убытка от обесценения;
- что является возмещаемой стоимостью актива или ЕГДС – справедливая стоимость за минусом расходов на продажу или ценность использования;
- порядок и база оценки справедливой стоимости за минусом расходов на продажу или ценности использования;
- используемую ставку дисконтирования и много другой информацией, необходимой для понимания пользователями финансовой отчетности организации государственного сектора, причин обесценения активов и величину убытка от обесценения.

## Литература

1. О некоммерческих организациях [Электронный ресурс] : федер. закон от 8 дек. 1995 г. №7 Доступ из справочно-правовой системы "КонсультантПлюс".
2. Обесценение активов, не генерирующих денежные средства [Электронный ресурс] : МСФО ОС (IPSAS) 21. URL: <http://www1.minfin.ru/ru/budget/sfo/msfo/>.
3. Обесценение активов, генерирующих денежные средства [Электронный ресурс] : МСФО ОС (IPSAS) 26. URL: <http://www1.minfin.ru/ru/budget/sfo/msfo/>.
4. Ткаченко Л.И. Учет обесценения активов, не генерирующих денежные средства, организациями государственного сектора [Текст] / Л.И. Ткаченко // Бухгалтерский учет. – 2015. – №1. – С. 102-109.

## Ключевые слова

Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора; организации государственного сектора; активы генерирующие денежные средства; активы; не генерирующие денежные средства; обесценение активов; возмещаемая стоимость; экономические выгоды от

использования актива; справедливая стоимость за минусом расходов на продажу; экономическая стоимость в использовании; восстановление убытка от обесценения

*Людмила Ивановна Ткаченко*

## РЕЦЕНЗИЯ

*Актуальность проблемы:* Правительством РФ проводится реформа бухгалтерского учета в организациях, относящихся к государственному сектору экономики, на основе Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС). На текущий момент времени не выработан понятийный аппарат, отсутствует методика применения МСФО ОС субъектами сектора государственной экономики. Разработке методических аспектов и разрешению практических учетных проблем в области обесценения активов, генерирующих денежные средства организациями государственного сектора экономики в соответствии с МСФО ОС, посвящена рецензируемая статья. Кроме вышеназванных причин, актуальность данной проблеме добавляет необходимость составления финансовой отчетности в соответствии с МСФО ОС за 2014-й и последующие годы ведущими российскими университетами в рамках исполнения Программы повышения их конкурентоспособности среди мировых научнообразовательных центров.

*Научная новизна и практическая значимость:* В статье заложены методические основы и раскрыты прикладные аспекты отражения в учете и финансовой отчетности информации об обесценении активов, генерирующих денежные средства организациями государственного сектора экономики в соответствии с МСФО ОС. Данная статья имеет практическую значимость для организаций государственного сектора, ввиду отсутствия методических рекомендаций по обесценению активов в соответствии с международными стандартами, и необходимости составления финансовой отчетности в соответствии с МСФО ОС за 2014-й и последующие годы ведущими российскими университетами, в числе которых Национальный исследовательский Томский государственный университет.

*Заключение:* Рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию.

*Земцов А.А., д.э.н., профессор, заведующий кафедрой, кафедра финансов и учета, Национальный исследовательский Томский государственный университет.*