

## Учет обесценения активов, не генерирующих денежные средства, организациями государственного сектора

**Л. И. Ткаченко,**  
кандидат экономических наук,  
доцент, Национальный  
исследовательский Томский  
государственный университет,  
ludmila.i.tkachenko@gmail.com

**П**ри подготовке финансовой отчетности в соответствии с МСФО общественного сектора (далее – МСФО ОС) организациями государственного сектора необходимо на каждую отчетную дату тестировать активы, не генерирующие денежные средства на обесценение, для целей их достоверного отражения в *Отчете о финансовом положении* на отчетную дату.

В случае тестирования активов на обесценение необходимо руководствоваться МСФО ОС 21 "Обесценение активов, не генерирующих денежные средства" или МСФО ОС 26 "Обесценение активов, генерирующих денежные средства" в зависимости от того, генерирует ли актив денежные средства.

В некоторых случаях для того, чтобы определить, способен актив генерировать денежные средства или нет, требуется профессиональное суждение. Так, в п. 16 МСФО ОС 21 определено, что активы, генерирующие денежные средства, это те активы, которыми владеют преимущественно с целью получения дохода от коммерческой деятельности, ориентированной на извлечение прибыли.

Активы организации государственного сектора, не генерирующие денежные средства, в некоторых случаях могут существовать отдельно от активов, генерирующих денежные средства. Так, например, больница может выделить корпус под платных больных, который функционирует отдельно от прочих корпусов больницы, оказывающих бесплатное медицинское обслуживание и, соответственно, являющихся активами, не генерирующими денежные средства.

В некоторых случаях бывает крайне затруднительно определить, к каким активам относится тот или иной объект основных средств: генерирующим или не гене-

рирующим денежные средства. Например, образовательное учреждение в одних и тех же учебных корпусах оказывает образовательные услуги бакалаврам и магистрам, обучающимся как на платной, так и на бесплатной основе.

В таких ситуациях организации государственного сектора, руководствуясь профессиональным суждением, необходимо выработать критерии, на основе которых актив, например, учебный корпус университета, можно будет отнести к генерирующему либо не генерирующему денежные средства и, как следствие, определиться с применяемым стандартом (рис. 1).

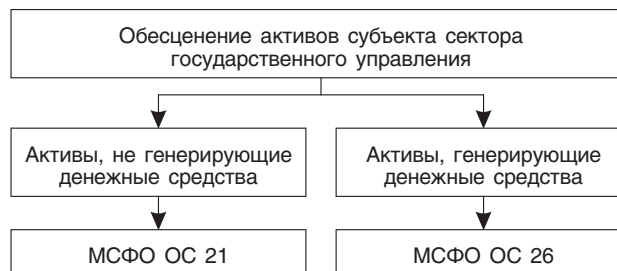


Рис. 1

Организация должна самостоятельно разработать эти критерии и раскрыть их как в учетной политике, так и в пояснениях к финансовой отчетности за соответствующий отчетный период. Как правило, на практике в качестве критерия используется значительность денежного потока.

Между тем, как указано в п. 20 МСФО ОС 21, принимая во внимание цели, преследуемые в целом организациями государственного сектора, не являющимися коммерческими организациями с государственным участием (КОГУ), по умолчанию применяется допущение, что активы не генерируют денежные средства. Иными словами, применяется МСФО ОС 21.

Стандарт применяется в отношении нефинансовых активов сектора государственного управления, а именно — основных средств, не генерирующих денежные средства, и нематериальных активов.

Он не применяется в отношении запасов, активов, возникающих по договорам на строительство, финансовых активов, основных средств, учитываемых по переоцененной стоимости, инвестиционной недвижимости, нематериальных и других активов, обесценение по которым учитывается в соответствии с другими МСФО ОС.

Актив считается обесцененным, если он не представляет возможность полезного использования, другими словами, он малополезен или полностью бесполезен для организации сектора государственного управления в достижении ее целей.

Обесценение представляет собой потерю будущих экономических выгод или возможности полезного использования актива в размере суммы, превышающей сумму систематического уменьшения экономических выгод или возможности полезного использования актива путем амортизации. Иными словами, величина убытка от обесценения актива за соответствующий период превышает сумму начисленной амортизации по данному активу за тот же период.

Актив, не генерирующий денежные средства, считается обесцененным, когда его балансовая стоимость превышает возмещаемую.

Стандартом определены ключевые признаки, которые могут указывать на обесценение актива. В задачи субъекта сектора государственного управления, применяющего МСФО ОС 21, входит выявление этих признаков. При их выявлении организация государственного сектора должна рассмотреть ряд данных, которые целесообразно разбить на две группы (рис. 2).

Спрос на услуги, обеспечиваемые активом, не генерирующим денежные средства, степень и способ его использования, правовая и политическая среда могут колебаться с течением времени, что само по себе еще не является признаком, указывающим на обесценение актива.

На обесценение могут указывать те же самые факты при условии, что они имеют долгосрочный отрицательный эффект. Например, спрос на услуги, обеспечиваемые активом, должен не колебаться "вверх-вниз", а на протяжении определенного отрезка времени только снижаться.

Организация государственного сектора обязана на каждую отчетную дату выявлять все признаки возможного обесценения активов. При условии выявления

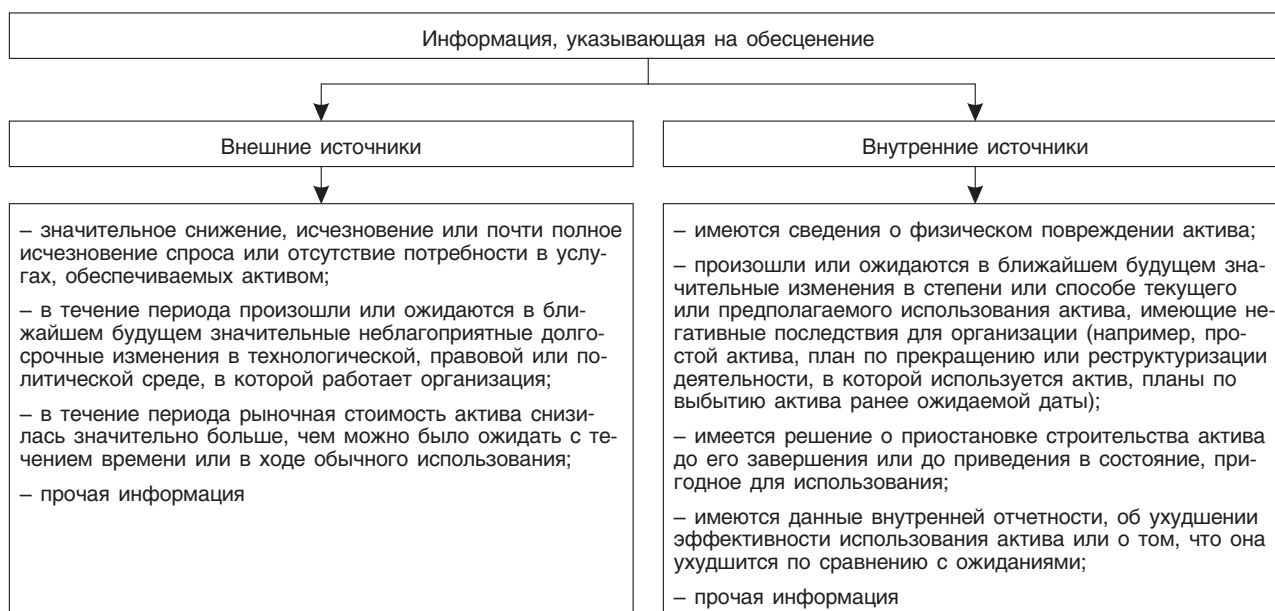


Рис. 2

любого из них организация должна определить возмещаемую стоимость актива.

В отношении нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования или еще не пригодных для использования необходимо отметить, что вне зависимости от наличия или отсутствия признаков обесценения такие активы ежегодно должны тестироваться на обесценение. Иными словами, балансовая стоимость такого актива должна быть сопоставлена с его возмещаемой стоимостью.

Возмещаемой стоимостью актива, не генерирующего денежные средства, является наибольшая из двух величин: справедливая стоимость за минусом расходов на продажу или ценность от использования актива. Если одна из двух величин превышает балансовую стоимость актива, то уже только это свидетельствует об отсутствии обесценения, поэтому определять другую величину не требуется. Например, если справедливая стоимость актива за минусом расходов на продажу превышает его балансовую стоимость, что свидетельствует об отсутствии обесценения, то ценность от дальнейшего использования актива, не генерирующего денежные средства, может не определяться.

### Справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу

При выстраивании алгоритма нахождения справедливой стоимости необходимо выстраивать источники информации, являющиеся основой для ее нахождения от наиболее доступных и проверяемых к менее доступным и проверяемым (рис. 3).

Лучшим подтверждением справедливой стоимости актива, не генерирующего денежные средства, за ми-

нусом расходов на продажу является цена в договоре о продаже актива, имеющая обязательную силу между независимыми, хорошо осведомленными, желающими совершить эту сделку сторонами с учетом затрат на выбытие актива.

Найденная справедливая стоимость корректируется на затраты по выбытию актива. Примерами таких затрат являются расходы на юридические услуги, гербовые сборы и налоги в отношении соответствующих операций, затраты на демонтаж актива и прямые дополнительные затраты на предпродажную подготовку актива.

### Ценность использования актива

В соответствии с п. 44 МСФО ОС 21 ценность использования актива, не генерирующего денежные средства, представляет собой дисконтированную стоимость оставшейся возможности его полезного использования, которую можно определить одним из трех методов:

- амортизированной стоимости замещения;
- восстановительной стоимости;
- полезных единиц.

В соответствии с *методом амортизированной стоимости замещения* дисконтированная стоимость оставшейся возможности полезного использования актива, не генерирующего денежные средства, представляет собой стоимость замещения актива либо стоимость воспроизводства (воссоздания) существующего актива. Для расчета амортизированной стоимости замещения используется наименьшая из двух величин: стоимость замещения или стоимость воспроизводства. Полученная стоимость амортизируется, чтобы отразить условия использования актива. Разница между стоимо-

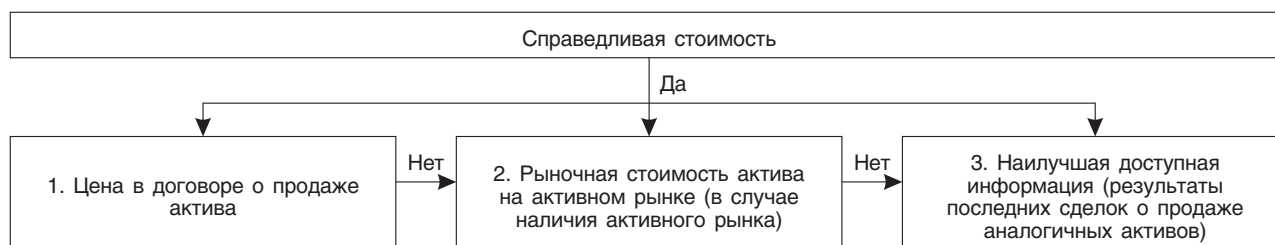


Рис. 3

стью замещения или стоимостью воспроизводства и начисленной амортизацией представляет собой амортизированную стоимость замещения или оставшуюся величину полезного использования актива (пример 1).

Использование *метода восстановительной стоимости* предполагает нахождение восстановительной стоимости актива, не генерирующего денежные средства, представляющей собой стоимость восстановления возможности полезного использования актива до уровня который был до его обесценения.

Дисконтированная стоимость оставшейся возможности полезного использования актива определяется путем вычитания восстановительной стоимости актива из текущей стоимости замещения оставшейся возможности полезного использования актива до его обесценения, которая определяется как наименьшая из двух величин: амортизированной стоимости воспроизводства или амортизированной стоимости замещения актива (пример 2).

В соответствии с методом *полезных единиц* дисконтированная стоимость оставшейся возможности

полезного использования актива определяется путем уменьшения текущей стоимости оставшейся возможности полезного использования актива до его обесценения для приведения ее в соответствие с сокращением количества полезных единиц, ожидаемых от обесцененного актива. Текущая стоимость замещения определяется так же, как и при использовании метода восстановительной стоимости, как наименьшая из двух величин: амортизированной стоимости воспроизводства или амортизированной стоимости замещения актива (пример 3).

Выбор того или иного метода нахождения ценности от использования актива зависит от характера обесценения и наличия данных. В стандарте в различных ситуациях рекомендуются два метода из трех.

В случае наличия значительных долгосрочных изменений в технологической, правовой или политической среде, как наиболее подходящий метод оценки ценности использования актива, стандарт рекомендует метод амортизированной стоимости замещения или метод полезных единиц.

#### ПРИМЕР 1

**В** начале 2006 г. университет приобрел высокотехнологичное оборудование для проведения семинаров, презентаций и совещаний. Стоимость оборудования на дату покупки составляла 5 млн руб. Университет планировал использовать его в течение 8 лет, количество проводимых мероприятий в год – около 300.

К концу 2006 г. количество проведенных мероприятий с использованием оборудования составило 301. Через 4 года на рынке появилось новое, более совершенное оборудование, позволяющее одновременно проводить конференции со слушателями, располагающимися на большом расстоянии от места проведения конференции. К концу 2010 г. количество мероприятий, проведенных с использованием старого оборудования, составило 50 или 16 % от ожидаемого уровня. На рынке имеется аналог оборудования, приобретенного в 2006 г. по стоимости 600 000 руб. Для удобства расчетов в примере

используется линейный метод начисления амортизации.

Для оценки убытка от обесценения балансовую стоимость актива (оборудования) необходимо сравнить с возмещаемой стоимостью. Предположим, что справедливая стоимость актива за минусом расходов на продажу ниже ценности его использования, которую и следует определить для оценки убытка от обесценения.

1. Первоначальная стоимость актива	5 000 000
2. Накопленная амортизация за 4 года (5 000 000 : 8 · 4)	2 500 000
3. Балансовая стоимость актива (п. 1 – п. 2)	2 500 000
4. Стоимость замещения	600 000
5. Накопленная амортизация (600 000 : 8 · 4)	300 000
6. Амортизированная стоимость замещения (возмещаемая стоимость) (п. 4 – п. 5)	300 000
7. Убыток от обесценения (п. 3 – п. 6)	2 200 000

При условии наличия значительных долгосрочных изменений в степени или способе использования актива, в том числе вызванное отсутствием или почти полным отсутствием спроса на услуги, обеспечиваемые данным активом, для оценки ценности его использования целесообразно применять метод амортизированной стоимости замещения или метод полезных единиц.

В случае физического повреждения актива наиболее подходящим методом оценки ценности использования актива, не генерирующего денежные средства, является метод восстановительной стоимости либо метод амортизированной стоимости замещения.

### Признание убытка от обесценения

Убыток от обесценения актива, не генерирующего денежные средства, признается, когда балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую стоимость. В этом случае балансовая стоимость актива должна быть снижена до его возмещаемой стоимости. Разница между балансовой и возмещаемой стоимостью отражается одновременно в составе дефицита или профицита (пример 4).

Может возникнуть ситуация когда в результате проведенных расчетов убыток от обесценения превы-

#### ПРИМЕР 2

**Г**ородской департамент образования в начале 2000 г. построил и ввел в эксплуатацию здание, первоначальная стоимость которого 30 млн руб. Здание предполагалось использовать в течение 40 лет. В конце 2014 г. в результате пожара зданию был нанесен значительный ущерб, его эксплуатация была прекращена. На восстановление требовалось 25 млн руб. Стоимость замещения нового административного здания составляет 60 млн руб. Метод начисления амортизации – линейный.

1. Первоначальная стоимость	30 000 000
2. Накопленная амортизация до конца 2014 г. ( $30\,000\,000 : 40 \cdot 15$ )	11 250 000
3. Балансовая стоимость актива к концу 2014 г. (п. 1 – п. 2)	18 750 000
4. Стоимость замещения (новое здание)	60 000 000
5. Накопленная амортизация за 15 лет ( $60\,000\,000 : 40 \cdot 15$ )	22 500 000
6. Амортизированная стоимость замещения (п. 4 – п. 5)	37 500 000
7. Стоимость восстановления	25 000 000
8. Возмещаемая стоимость (п. 6 – п. 7)	12 500 000
9. Убыток от обесценения (п. 3 – п. 8)	6 250 000

#### ПРИМЕР 3

**В** начале 2008 г. городской департамент образования приобрел копировальный аппарат стоимостью 500 000 руб., производительностью до 10 000 копий в месяц. Предполагалось, что максимальная производительность аппарата составит 1 млн копий за 8 лет. В конце 2012 г. информация, полученная из внутренней отчетности, свидетельствовала о снижении производительности на 50 % по причине отказа одной из автоматических функций аппарата. Стоимость нового аналогичного аппарата на конец 2012 г. составляла 700 000 руб. Метод начисления амортизации – линейный.

1. Первоначальная стоимость	500 000
2. Накопленная амортизация к концу 2012 г. ( $500\,000 : 8 \cdot 5$ )	312 500
3. Балансовая стоимость (п. 1 – п. 2)	187 500
4. Стоимость замещения	700 000
5. Накопленная амортизация ( $700\,000 : 8 \cdot 5$ )	437 500
6. Амортизированная стоимость замещения до корректировки на полезные единицы	262 500
7. Возмещаемая стоимость актива (п. 6 · 50 %)	131 250
8. Убыток от обесценения (п. 3 – п. 7)	56 250

сит балансовую стоимость актива, не генерирующего денежные средства. В таком случае возникает вопрос об отражении (не отражении) возникшего обязательства.

В соответствии с п. 55 и п. 56 МСФО ОС 21 признавать обязательство необходимо только в том случае, если этого требует тот или иной стандарт общественного сектора. Типичная ситуация: сооружение не испо-

льзуется и по закону либо по решению суда его нужно демонтировать. Сформировать резерв на демонтаж этого актива организация государственного сектора вправе только в случае, если это требуется в силу положений МСФО ОС 19 "Резервы, условные обязательства и условные активы" (пример 5).

После признания убытка от обесценения изменяется первоначальная стоимость актива, не генерирующе-

ПРИМЕР 4

**В** начале 2007 г. муниципальная общеобразовательная школа приобрела автобус стоимостью 700 000 руб. для перевозки детей из близлежащих и дальних районов в школу. Срок полезной службы автобуса школа оценила в 10 лет. В конце 2012 г. автобус попал в аварию. На приведение его в состояние, пригодное для эксплуатации, требовалось 100 000 руб. Стоимость нового аналогичного автобуса в 2012 г. составляла 800 000 руб. Ремонт не окажет влияния на срок полезного использования актива. Справедливая стоимость автобуса за минусом расходов на продажу – 210 000 руб.

Безусловно, сам факт физического повреждения актива свидетельствует о его обесценении. Поэтому необходимо измерить убыток от обесценения актива, не генерирующего денежные средства. Для этого сначала была определена справедливая стоимость актива за минусом расходов на продажу, поскольку ее определить в большинстве случаев проще, чем ценность использования актива.

Принимая во внимание, что справедливая стоимость актива, не генерирующего денежные средства, за минусом расходов на продажу ниже балансовой стоимости актива (210 000 < 280 000), необходимо найти еще один показатель – ценность использования актива (в качестве возмещаемой стоимости будет принята наибольшая из двух величин: справедливая стоимость актива за минусом расходов на продажу или ценность его использования).

В случае превышения справедливой стоимости актива, генерирующего денежные средства, за ми-

нусом расходов на продажу над его балансовой стоимостью можно сделать вывод об отсутствии обесценения актива, поэтому определять ценность использования актива, не генерирующего денежные средства, не нужно.

Поскольку обесценение актива произошло по причине его физического повреждения, было принято решение о том, что для определения ценности использования актива наиболее целесообразно применить метод восстановительной стоимости.

1. Стоимость приобретения, 2007 г.	700 000
2. Накопленная амортизация, 2012 г. (700 000 : 10 · 6)	420 000
3. Балансовая стоимость, 2012 г. (п. 1 – п. 2)	280 000
4. Стоимость замещения	800 000
5. Накопленная амортизация, 2012 г. (800 000 : 10 · 6)	480 000
6. Амортизированная стоимость замещения (п. 4 – п. 5)	320 000
7. Стоимость восстановления	100 000
8. Ценность использования актива (п. 6 – п. 7)	220 000
9. Справедливая стоимость за минусом расходов на продажу	210 000
10. Возмещаемая стоимость – наибольшая из п. 8 или п. 9 (п. 8 > п. 9)	220 000
11. Убыток от обесценения (п. 3 – п. 10)	60 000

Журнальная запись по отражению убытка от обесценения актива, не генерирующего денежные средства:

<b>Д-т</b> Дефицит	60 000
<b>К-т</b> Актив, не генерирующий денежные средства	60 000

го денежные средства, что влечет за собой корректировку амортизационных отчислений. Корректировку необходимо производить в будущих периодах. Ретроспективного пересчета начисленной амортизации не требуется.

Субъект сектора государственного управления на каждую отчетную дату должен проверять наличие или отсутствие признаков обесценения. Так, если к следующему отчетному периоду имеется в наличии информация об отсутствии признаков обесценения, организация должна восстановить убыток от обесценения (рис. 4).

Наличие признаков, указывающих на то, что признанный в предыдущие периоды убыток от обесценения больше не существует или он снизился, может указывать на необходимость пересмотра и корректировки следующих показателей:

– оставшийся срок полезного использования актива, не генерирующего денежные средства;

– метод начисления амортизации;

– ликвидационную стоимость актива, не генерирующего денежные средства, в соответствии с МСФО ОС 17 "Основные средства".

При условии, что все имеющиеся в наличии источники информации указывают на отсутствие обесценения актива, не генерирующего денежные средства, признанный ранее убыток от обесценения подлежит восстановлению. В этом случае балансовая стоимость актива, по которому ранее был признан убыток от обесценения, должна быть увеличена до возмещаемой стоимости. Приrost балансовой стоимости ранее обесцененного актива не должен превышать балансовой стоимости, которая была бы определена (за вычетом амортизации), если бы в предыдущих периодах не было бы признано никакого обесценения. Сумма восстановленного убытка от обесценения должна быть одновременно признана в составе дефицита или профицита.

ПРИМЕР 5

**Б**алансовая стоимость актива, не генерирующего денежные средства, 100 000 руб. Его возмещаемая стоимость – 180 000 руб. У организации государственного сектора в силу МСФО ОС 19 существует обязанность по созданию резерва на демонтаж актива.

Журнальные записи:

Д-т Дефицит	180 000
К-т Актив, не генерирующий денежные средства	100 000
К-т Резерв на демонтаж актива, не генерирующего денежные средства	80 000

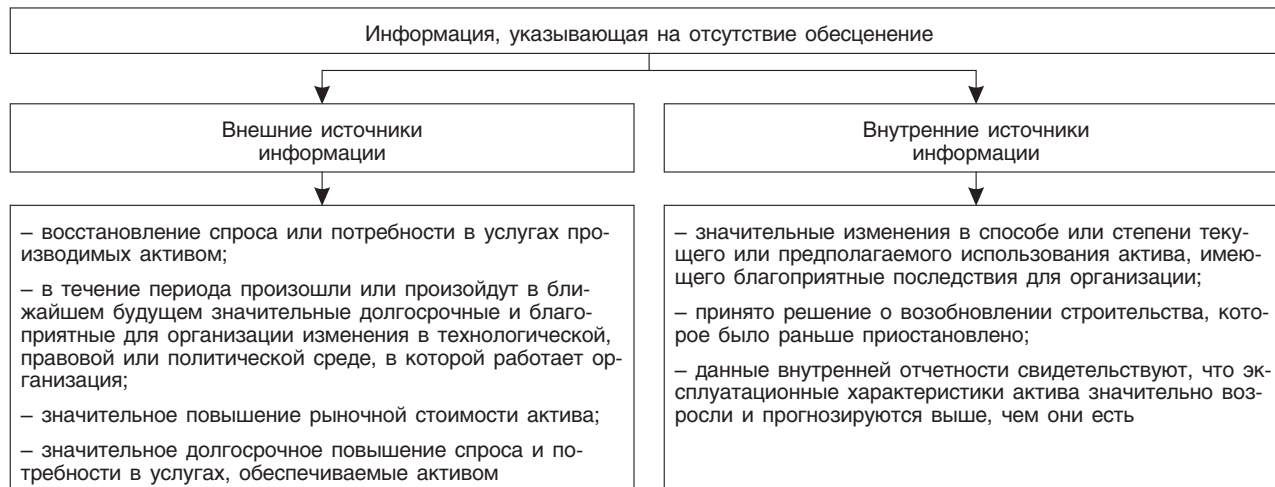


Рис. 4

Затем необходимо скорректировать амортизацию по данному активу, чтобы обеспечить распределение измененной балансовой стоимости актива в будущих периодах на систематической основе (пример 6).

В соответствии с п. 72а-79 МСФО ОС 21 организация государственного сектора должна раскрыть следующую информацию:

- критерии, в соответствии с которыми производится отнесение активов к активам, не генерирующим денежные средства;
- сумму убытка от обесценения и сумму восстановленного убытка от обесценения по каждому классу активов, которые признаны в составе дефицита и профицита;

- события и обстоятельства, которые привели к признанию или восстановлению убытка от обесценения;
- характер актива;
- сегмент, к которому относится актив, если организация представляет информацию по сегментам в соответствии с МСФО ОС 18 "Сегментная отчетность";
- что является возмещаемой стоимостью актива (справедливая стоимость за минусом расходов на продажу или ценность использования актива и методы их расчета).

Кроме того, рекомендуется раскрытие ключевых допущений, использованных для нахождения возмещаемой стоимости активов, не генерирующих денежные средства.

ПРИМЕР 6

Организация государственного сектора на конец 2013 г. признала убыток от обесценения по активу, первоначальная стоимость которого 800 000 руб., сумма накопленной амортизации к моменту тестирования на обесценение 200 000 руб.

Срок полезного использования актива 8 лет, из которых 2 года истекло.

Справедливая стоимость актива за минусом расходов на продажу определена на уровне 500 000 руб.

Ценность использования актива – 540 000 руб.

1. Балансовая стоимость актива на 31.12.13 (800 000 – 200 000)	600 000
2. Справедливая стоимость актива за минусом расходов на продажу	500 000
3. Ценность использования актива	540 000
4. Возмещаемая стоимость (540 000 > 500 000)	540 000
5. Убыток от обесценения на 31.12.13 (600 000 – 540 000)	60 000

Журнальная запись на 31 декабря 2013 г.:

<b>Д-т Дефицит</b>	60 000
<b>К-т Актив, не генерирующий денежные средства</b>	60 000

На 31 декабря 2014 г. возмещаемая стоимость этого актива составила 520 000 руб., что свидетельствует об отсутствии признаков обесценения и возможности восстановления прошлогоднего убытка от обесценения.

1. Балансовая стоимость актива на 31.12.13	540 000
2. Накопленная амортизация за 2014 г. (540 000 : 6 лет)	90 000
3. Балансовая стоимость на 31.12.14	450 000
4. Возмещаемая стоимость на 31.12.14	520 000
5. Балансовая стоимость если бы ранее не был признан убыток от обесценения (600 000 – 100 000)	500 000
6. Восстановление убытка от обесценения (500 000 – 450 000)	50 000

Журнальная запись на 31 декабря 2014 г.:

<b>Д-т Актив, не генерирующий денежные средства</b>	50 000
<b>К-т Профицит</b>	50 000

Литература:

1. МСФО ОС (IPSAS) 17 "Основные средства" [Электронный ресурс] Сборник: Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора: Издание 2010 г. Офф. перевод. 2012. в 2 т. Т. 1. с. 372-401 // Офф. сайт Министерства финансов Российской Федерации. <http://www1.minfin.ru/ru/budget/sfo/msfo/>.
2. МСФО ОС (IPSAS) 21 "Обесценение активов, не генерирующих денежные средства" [Электронный ресурс] Сборник: Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора: Издание 2010 г. Официальный перевод. 2012. в 2 т. Т. 1.

- с. 472-502 // Офф. сайт Министерства финансов Российской Федерации. <http://www1.minfin.ru/ru/budget/sfo/msfo/>.
3. МСФО ОС (IPSAS) 26 "Обесценение активов, генерирующих денежные средства" [Электронный ресурс] Сборник: Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора: Издание 2010 г. Официальный перевод. 2012. в 2 т. Т. 2. с. 656-704 // Офф. сайт Министерства финансов Российской Федерации. <http://www1.minfin.ru/ru/budget/sfo/msfo/>.