

## РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-144/2022-КпР ОБЕСЦЕНЕНИЕ СТРАТЕГИЧЕСКИХ АКТИВОВ

### ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

Одним из элементов балансовой стоимости основных средств, нематериальных активов, прав пользования активом (включая капитальные вложения в них) является обесценение, которое показывает потерю активом способности приносить экономические выгоды вследствие неблагоприятных событий. Обесценение признается, когда балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую сумму, которая представляет собой большую из справедливой стоимости и ценности использования актива. В свою очередь, ценность использования актива определяется как приведенная стоимость будущих денежных потоков, которые ожидается получить от актива. В этой связи порядок учета обесценения, предусмотренный МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», строится на презумпции прямого или косвенного использования актива для генерирования денежного притока. В частности, единицей расчета возмещаемой суммы является единица, генерирующая денежные средства, под которой понимается наименьшая идентифицируемая группа активов, которая генерирует денежные притоки, в значительной степени независимые от денежных притоков от других активов или групп активов.

Вместе с тем, внеоборотные нефинансовые активы не всегда предназначены для генерирования денежного притока. В ряде случаев перед организацией ставятся задачи, не связанные с извлечением прибыли. Такие случаи характерны, например, для организаций стратегически значимых отраслей, либо для организаций, находящихся под контролем государства, когда организация должна решать поставленные государством задачи вне зависимости от того, принесут ли они прибыль. Также цель извлечения прибыли не ставится в некоммерческих организациях и в осуществляемых коммерческими организациями некоммерческих проектах.

В указанных случаях экономическая выгода от актива заключается в его способности служить выполнению поставленных задач. Заключение в активе полезный потенциал, характеризующий данную способность, не может измеряться будущими денежными потоками. При этом IAS 36 не содержит положений, регулирующих порядок определения возмещаемой суммы актива в условиях, когда организация получает от актива экономическую выгоду в форме иной, чем прибыль и денежный приток.

В связи с изложенным целью настоящей Рекомендации является выработка подходов к проверке на обесценение активов, предназначенных для использования в решении таких задач, которые не связаны с извлечением прибыли и генерировании денежного притока.

### РЕШЕНИЕ

**1.** В целях настоящей Рекомендации стратегическим активом (группой стратегических активов) считается актив (группа активов), предназначенный для использования организацией в основном для целей иных, чем прямое или косвенное генерирование денежного притока или получение прибыли. Признаками предназначения актива (группы активов) для использования указанным образом, в частности, являются следующие обстоятельства:

- а)** Основным бенефициаром задачи, для решения которой используется актив, является государство, иное лицо (лица) или социум, но не сама организация.

- б) Решения о заключении контрактов (реализации проектов), где используется актив, принимаются исходя из необходимости выполнить стратегически или социально значимую задачу, а не из способности контракта (проекта) принести прибыль или косвенно способствовать получению прибыли.
  - в) Организация не может отказаться от заключения контрактов (участия в проектах), где используется актив, ссылаясь на их нерентабельность или аналогичные причины.
  - г) Исходя из целей деятельности организации, характера взаимоотношений с государством или иным бенефициаром задачи, для решения которой используется актив, а также на основании прошлого опыта можно обоснованно ожидать, что организация получит в той или иной форме финансирование для покрытия убытков, понесенных в связи с выполнением этой задачи.
2. Настоящая Рекомендация применяется при решении вопросов обесценения стратегических активов организации, а также вопросов обесценения инвестиций организации в дочерние и зависимые общества и совместные предприятия в той степени, в которой расчет обесценения таких инвестиций прямо увязан с обесценением стратегических активов этих обществ.
  3. Группировка стратегических активов в целях настоящей Рекомендации производится применительно к порядку выделения единицы, генерирующей денежные средства, изложенному в МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».
  4. Признаками обесценения стратегических активов являются возникшие вследствие неблагоприятных событий факты, которые свидетельствуют о потере активами заключенного в них потенциала способствовать решению соответствующих стратегических или социально значимых задач в большей степени, чем это ожидалось бы в результате нормальной эксплуатации и течения времени сообразно применяемым параметрам амортизации. Такие свидетельства могут, в частности, выражаться в отклонении фактических финансовых и нефинансовых показателей использования активов в худшую сторону от запланированных показателей. Примерами фактов, свидетельствующих о потере стратегическими активами заключенного в них потенциала, являются: физическое повреждение актива; резкое увеличение затрат на эксплуатацию или обслуживание актива по сравнению с тем, что было первоначально запланировано; существенные долгосрочные изменения в степени и (или) способе использования актива, которые произошли в течение отчетного периода и которые неблагоприятно повлияют на деятельность организации (например: консервация актива, принятие решения о прекращении или реструктуризации деятельности организации; принятие решения о существенном уменьшении срока использования актива); принятие решения о приостановлении создания объекта на неопределенный срок. При отсутствии указанных фактов запланированные будущие операционные убытки и (или) запланированный будущий чистый денежный отток сами по себе не являются признаками обесценения стратегических активов.
  5. Ценность использования стратегических активов определяется в соответствии с пунктом 6 настоящей Рекомендации, возмещаемая величина – в соответствии с пунктом 7 настоящей Рекомендации, с учетом применимых положений МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».
  6. Ценностью использования стратегического актива (группы стратегических активов) считается его (их) балансовая стоимость минус дополнительный чистый приведенный денежный отток, который необходим для элиминирования воздействия соответствующего неблагоприятного события, то есть для того, чтобы восстановить финансовые и нефинансовые показатели решаемой задачи до того уровня, который планировался до свершения указанного события (далее – дополнительный чистый денежный отток). При определении величины дополнительного чистого денежного оттока принимаются во внимание в том числе суммы его возмещения, которые с высокой вероятностью будут профинансированы бенефициаром решаемой стратегической задачи или иным лицом; если любой дополнительный денежный отток с высокой вероятностью будет компенсирован в полной сумме, ценностью использования стратегического актива считается его балансовая

стоимость; обесценение актива в этом случае не признается. Дополнительный чистый денежный отток, который однозначно соотносится с конкретными активами, утратившими заключенный в них потенциал вследствие установленного неблагоприятного события, относится в уменьшение балансовой стоимости таких активов. В ином случае дополнительный чистый денежный отток распределяется между активами, входящими в группу стратегических активов, применительно к порядку распределения убытка от обесценения между активами единицы, генерирующей денежные средства, установленному МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

- 7.** Возмещаемой суммой стратегического актива считается большая из его ценности использования, определенной в соответствии с пунктом 6 настоящей Рекомендации, и его справедливой стоимости. В случае невозможности определения справедливой стоимости стратегического актива, его возмещаемой суммой считается ценность использования, определенная в соответствии с пунктом 6 настоящей Рекомендации; в таком случае обесценение признается в размере дополнительного чистого приведенного денежного оттока, определенного в соответствии с пунктом 6 настоящей Рекомендации. В случае невозможности определения ценности использования стратегического актива в соответствии с пунктом 6 настоящей Рекомендации, его возмещаемой суммой считается его справедливая стоимость. Настоящая Рекомендация исходит из опровержимой презумпции наличия у организации возможности определения, как минимум, одной из величин – ценности использования стратегического актива в соответствии с пунктом 6 настоящей Рекомендации либо его справедливой стоимости. В маловероятном случае невозможности определения ни одной из указанных величин возмещаемой суммой стратегического актива считается его балансовая стоимость; обесценение актива в этом случае не признается.

## **ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ**

В соответствии с пунктом 38 ФСБУ 6/2020 «Основные средства» организация проверяет основные средства на обесценение и учитывает изменение их балансовой стоимости вследствие обесценения в порядке, предусмотренном Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов». Аналогичные положения со ссылкой на данный международный стандарт содержатся также в пункте 17 ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» и в пункте 42 ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы».

Исходя из положений МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» (далее – IAS 36) для проверки актива на обесценение необходимо сравнить балансовую стоимость актива с его возмещаемой суммой. Согласно пунктам 6 и 18 IAS 36 этот стандарт определяет возмещаемую сумму как справедливую стоимость актива или генерирующей единицы за вычетом затрат на выбытие или ценность использования в зависимости от того, которая из данных величин больше. В пунктах 19 – 57 IAS 36 установлены требования, относящиеся к оценке возмещаемой суммы. В свою очередь ценность использования определяется пунктом 6 IAS 36 как приведенная стоимость будущих денежных потоков, которые ожидается получить от актива или генерирующей единицы. В соответствии с пунктом 22 IAS 36 возмещаемая сумма определяется для отдельного актива, за исключением случаев, когда такой актив не обеспечивает денежные притоки, в значительной степени независимые от денежных притоков от других активов и групп активов. В таком случае возмещаемая сумма определяется для генерирующей единицы, в которую входит актив. При этом генерирующая единица (единица, генерирующая денежные средства) определяется пунктом 6 IAS 36 как наименьшая идентифицируемая группа активов, которая генерирует денежные притоки, в значительной степени независимые от денежных притоков от других активов или групп активов.

Далее все положения IAS 36, касающиеся расчета ценности использования актива, исходят из предположения, что заключенные в активе экономические выгоды выражаются в способности актива прямо или косвенно генерировать чистый денежный приток в организацию. IAS 36 не содержит положений, которые уточняли бы порядок определения ценности

использования актива в условиях, когда заключенные в активе экономические выгоды имеют иную форму и выражаются не в способности генерировать чистый денежный приток, а в способности использоваться в решении задач, не нацеленных на получение прибыли.

В соответствии с пунктом 10 IAS 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» в случае отсутствия какого-либо МСФО, специально примененного к операции, прочему событию или условию, руководство должно использовать собственное суждение при разработке и применении учетной политики для формирования информации, которая:

- (a) уместна для пользователей при принятии ими экономических решений; и
- (b) надежна в том смысле, что информация в финансовой отчетности:
  - (i) правдиво представляет финансовое положение, финансовые результаты и денежные потоки организации;
  - (ii) отражает экономическое содержание операций, прочих событий и условий, а не только их юридическую форму;
  - (iii) является нейтральной, то есть свободной от предвзятости;
  - (iv) соответствует осмотрительности; и
  - (v) является полной во всех существенных отношениях.

В соответствии с пунктом 11 IAS 8 при вынесении суждения, описанного в пункте 10, руководство должно обращаться к следующим источникам и рассматривать их применимость в порядке очередности по убыванию:

- (a) требования МСФО, затрагивающие аналогичные и связанные вопросы; и
- (b) определения, критерии признания и концепции оценки активов, обязательств, доходов и расходов, содержащиеся в «Концептуальных основах представления финансовых отчетов».

В свою очередь в соответствии с пунктами 8.1 – 8.9 Концептуальных основ финансовая концепция капитала используется большинством организаций при подготовке финансовой отчетности. Согласно концепции финансового капитала, подразумевающей под капиталом инвестированные денежные средства или инвестированную покупательную способность, капитал отождествляется с чистыми активами или собственным капиталом организации. Согласно концепции физического капитала, подразумевающей под капиталом операционную способность, капиталом считается производственная мощность организации, основанная, например, на количестве выпускаемых в день единиц продукции. Выбор организацией соответствующей концепции капитала должен основываться на потребностях пользователей финансовой отчетности. Если пользователи интересуются, прежде всего, операционной способностью организации, необходимо использовать концепцию физического капитала. Выбранная концепция указывает на цель, которая должна быть достигнута при определении прибыли, даже несмотря на возможное наличие сложностей, связанных с оценкой, при применении такой концепции.

Согласно концепции поддержания физического капитала, прибыль зарабатывается исключительно в том случае, если физическая производственная мощность (или операционная способность) организации (либо ресурсы или средства, необходимые для достижения такой мощности) на конец периода превышает физическую производственную мощность на начало периода после исключения эффекта распределений в пользу собственников и взносов с их стороны в течение периода. Концепция поддержания физического капитала требует выбора текущей стоимости замещения в качестве базы оценки. Выбор базы оценки и концепции поддержания капитала определяет модель учета, используемую при подготовке финансовой отчетности. Разные модели учета характеризуются разной степенью уместности и надежности, и в своем выборе, также как и в других областях, руководство должно придерживаться баланса между уместностью и надежностью.



В соответствии с пунктом 12 IAS 8 при вынесении суждения, описанного в пункте 10, руководство также может рассматривать самые последние официальные материалы других устанавливающих стандарты органов, которые используют схожие концептуальные основы для разработки стандартов бухгалтерского учета, прочую литературу по бухгалтерскому учету и принятую отраслевую практику в части, не противоречащей источникам, указанным в пункте 11.

Основанные на прогнозировании будущих денежных потоков положения IAS 36 неприменимы некоммерческими организациями, а также коммерческими организациями в части решения ими задач «некоммерческого характера», то есть задач, не нацеленных на извлечение прибыли. При этом международная практика применения МСФО свидетельствует о том, что данное ограничение не является препятствием для применения IAS 36 в ситуациях, характеризующихся указанной выше спецификой формы заключенных в активе экономических выгод. В частности, некоммерческие организации не отказываются от применения IAS 36, а применяют данный стандарт с определенными корректировками, закладывая в основу расчета ценности использования активов вместо чистого денежного притока иные применимые параметры, которые характеризуют заключенный в активе полезный потенциал и его способность приносить выгоду путем способствования решению «некоммерческой» задачи.

Например, сам Фонд МСФО регулярно публикует на своем сайте финансовую отчетность, в которой заявлено о ее соответствии *ВСЕМ* требованиям МСФО, при том что данное соответствие (в том числе соответствие требованиям IAS 36) подтверждается известными аудиторскими компаниями. При этом коммерческие направления деятельности Фонда МСФО (продажа отдельных материалов Фонда или подписки на доступ к ним, гонорары за участие членов органов Фонда в мероприятиях и др.) не являются профилирующими и обеспечивают лишь небольшую долю финансовых потребностей Фонда. Основное финансирование Фонд получает в форме пожертвований от «стейкхолдеров», которое аналогично финансированию деятельности общества его акционерами и никак не связано с заключенным в активах Фонда экономическим потенциалом и их способностью приносить экономические выгоды. Если бы будущие операционные убытки или будущий чистый денежный отток рассматривались Фондом в качестве признака обесценения его активов, ему пришлось бы проводить перманентную проверку на обесценение всех своих активов. При этом в указанных условиях определение ценности использования активов исходя из генерируемого ими заведомо отрицательного денежного притока было бы явным отрывом от реальности и не способствовало ничему, кроме введения в заблуждение пользователей финансовой отчетности Фонда.

Кроме того, в соответствии с решением Межведомственной рабочей группы по применению МСФО, зафиксированном в документе № ОП 3-2013 «Определение признаков обесценения активов, полученных от государства для исполнения государственных функций и решения стратегических государственных задач» от 12 марта 2013 г., в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» при составлении консолидированной финансовой отчетности организация должна провести проверку активов на наличие у них признаков обесценения. Определяющим признаком обесценения активов, полученных подконтрольной государству организацией от государства в качестве имущественного взноса или в отношении которых подконтрольная государству организация осуществляет права собственника имущества для исполнения государственных функций и решения стратегических государственных задач, возложенных на организацию государством, является отклонение фактических финансовых и нефинансовых показателей использования активов от запланированных показателей. При этом в отношении таких активов возможны запланированные операционные убытки и чистый отток денежных средств, которые могут полностью или частично компенсироваться государством (контролирующей стороной). Соответственно, показатели прибыли (уровня рентабельности) могут не являться определяющими показателями экономической эффективности в отношении таких активов. В связи с этим, исходя из цели использования таких активов, запланированные операционные убытки и чистое выбытие денежных средств могут не свидетельствовать о наличии обесценения данных активов в отчетном периоде и не рассматриваться в качестве признаков наличия обесценения.

## ИЛЛЮСТРАТИВНЫЕ ПРИМЕРЫ

Примеры приводятся исключительно для целей иллюстрации возможных вариантов обесценения стратегических активов. Примеры не исчерпывают всё многообразие хозяйственных ситуаций, в которых может применяться настоящая Рекомендация. Приведенный порядок определения признаков и величины обесценения стратегических активов в каждой описанной ситуации рассматривается при прочих равных условиях и не является единственным вариантом, соответствующим решению настоящей Рекомендации. В зависимости от конкретных условий иные варианты также могут соответствовать этому решению.

**ПРИМЕР 1.** В бюджете организации, выполняющей стратегические задачи для государства, на отчетный год и последующие два года запланированы убытки. Организация выполнила государственные заказы и закончила отчетный год с убытком согласно бюджету. На последующие два года заключены контракты государственных заказов и нет свидетельств того, что организация их не выполнит.

Организация не рассматривает полученный убыток и запланированные будущие убытки как факторы обесценения и в этой связи (при отсутствии иных оснований) не тестирует активы на обесценение.

**ПРИМЕР 2.** Объект стратегических активов балансовой стоимостью 10 млн.руб. потерпел аварию. Проведена техническая экспертиза ущерба от аварии. По результатам экспертизы оценена предполагаемая сумма затрат в размере 3 млн.руб., которые необходимо понести для полного восстановления объекта до состояния, в котором он находился до аварии. Ввиду уникальности объекта его справедливая стоимость не может быть определена.

Организация признает обесценение актива на 3 млн.руб. в размере предполагаемых затрат на восстановление объекта, уменьшая его балансовую стоимость до ценности использования, т.е. до 7 млн.руб.

**ПРИМЕР 3.** Объект стратегических активов балансовой стоимостью 10 млн.руб. потерпел аварию. Проведена техническая экспертиза ущерба от аварии. По результатам экспертизы оценена предполагаемая сумма затрат в размере 3 млн.руб., которые необходимо понести для полного восстановления объекта до состояния, в котором он находился до аварии. При этом справедливая стоимость актива с учетом его фактического состояния после аварии оценена в 11 млн.руб.\*

Организация не признает обесценение актива, так как его балансовая стоимость не превышает возмещаемую сумму.

**ПРИМЕР 4.** Объект стратегических активов балансовой стоимостью 10 млн.руб. потерпел аварию. Проведена техническая экспертиза ущерба от аварии. По результатам экспертизы оценена предполагаемая сумма затрат в размере 3 млн.руб., которые необходимо понести для полного восстановления объекта до состояния, в котором он находился до аварии. Также оценена справедливая стоимость актива с учетом его фактического состояния после аварии, в 8 млн.руб.\*

Организация признает обесценение актива на 2 млн.руб., уменьшая его балансовую стоимость до справедливой стоимости, т.е. до 8 млн.руб.

**ПРИМЕР 5.** У организации, выполняющей стратегические задачи для государства, имеется производственный цех балансовой стоимостью 50 млн.руб. (в том числе 30 млн.руб. помещение и 20 млн.руб. оборудование), который был в отчетном периоде законсервирован из-за отсутствия заказов. В соответствии с решением руководства через три года помещение цеха планируется использовать для расширения производства. При этом руководство организации не усматривает возможности каким-либо образом использовать в дальнейшем оборудование цеха или продать его

(в том числе в форме металлолома). Справедливая стоимость цеха как объекта недвижимости оценивается в 35 млн.руб.\*

Организация списывает балансовую стоимость оборудования цеха 20 млн.руб. из состава активов в связи с отсутствием перспектив получения от него экономических выгод (в том числе отсутствием полезного потенциала для решения стратегических задач). Балансовая стоимость помещения цеха 30 млн.руб. сохраняется, обесценение данного актива не признается, так как его балансовая стоимость не превышает возмещаемую сумму. Расчет ценности использования помещения цеха не требуется.

\*затраты на выбытие актива предполагаются пренебрежительно малыми в пределах погрешности оценки справедливой стоимости