

ПРОЦЕДУРА ОПРЕДЕЛЕНИЯ И ВОССТАНОВЛЕНИЯ УБЫТКОВ ОТ ОБЕСЦЕНЕНИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ**Танзиля Ришатовна ИСМАГИЛОВА**аспирант кафедры бухгалтерского учета в коммерческих организациях,
Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Москва, Российская Федерация
t.ismagilova@gmail.com**История статьи:**Принята 07.11.2016
Принята в доработанном
виде 23.11.2016
Одобрена 07.12.2016
Доступна онлайн 16.01.2017

УДК 657.1.012.1

JEL: M41

Аннотация**Тема.** Проблема оценки реальной стоимости активов компании существует давно, но в условиях кризиса проявляются ее новые грани. В статье рассмотрены ключевые вопросы определения и восстановления убытков от обесценения нематериальных активов (НМА) в современных условиях.**Цели.** Разработка практических рекомендаций по использованию нематериальных активов в качестве ключевого объекта управления компанией путем обеспечения представления достоверной информации о реальной стоимости нематериальных активов всем заинтересованным пользователям.**Методология.** Методологической основой исследования является анализ заключений финансовых аналитиков и экспертов, представленных в периодических изданиях, а также материалов финансовой отчетности российских и зарубежных компаний, составленной по принципам международных и отечественных стандартов.**Результаты.** Рассмотрены ключевые этапы и сложности определения и восстановления убытков от обесценения, что необходимо принимать во внимание при выборе применительно к нематериальному активу варианта определения ущерба. Рассмотрены дополнительные процедуры анализа нематериальных активов, способные снизить риск неумышленной ошибки при выявлении факторов обесценения. Предложен метод оценки будущих экономических выгод от нематериальных активов в разрезе возможностей рынка.**Выводы.** В нынешних экономических условиях внимание пользователей финансовой отчетности в первую очередь направлено на то, насколько аккуратно и добросовестно руководство компаний подходит к оценке активов компании. Учет рекомендаций по процедуре определения и восстановления убытка от обесценения нематериальных активов является одновременно инструментом повышения качества как управления компанией, так и предоставления информации заинтересованным пользователям.**Применение.** Область использования результатов определена компаниями, формирующими финансовую отчетность как в соответствии с российскими требованиями, так и по принципам Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).**Ключевые слова:**обесценение,
нематериальные активы,
убыток, восстановление,
вероятность

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

В условиях экономического кризиса процедура определения и отражения убытков от обесценения нематериальных активов обретает все большую актуальность. В первую очередь это связано с тем, что пользователям для принятия решений нужна достоверная информация о реальной стоимости активов предприятия.

В наши дни выделение нематериальных активов в качестве ключевого объекта

управления позволяет повысить качество менеджмента и тем самым увеличить стоимость компании, ее конкурентоспособность¹.

В результате внутренних и внешних причин в компании может возникнуть убыток от обесценения активов. Величина такого убытка равна разнице между балансовой и возмещаемой стоимостью активов. Обычно

¹ Вахрушина М.А. Проблемы и перспективы развития российского управленческого учета // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 33. С. 12–23.

данные об убытках компании рассматриваются внешними пользователями особенно внимательно. Соответственно, к определению, отражению и восстановлению убытка от обесценения в учете и отчетности стоит относиться как к одному из ключевых этапов составления финансовой отчетности [1].

Есть три варианта определения убытка от обесценения. Первый вариант наиболее прост и не требует особых затрат от предприятия. Это возможность проверки отдельного актива на обесценение. Такой вариант возникает только в том случае, если один актив, проверяемый на обесценение, приносит независимый от других активов денежный поток.

По отношению к нематериальным активам такая ситуация весьма редка по сравнению с основными средствами, которые довольно часто сдаются в аренду и таким образом могут генерировать самостоятельный денежный поток [2].

Операции по аренде нематериальных активов, которые представляют собой передачу нематериальных активов в пользование по лицензионному договору, совершаются на рынке в достаточно ограниченном объеме по сравнению с основными средствами и другим недвижимым имуществом [3].

Довольно часто нематериальные активы генерируют денежные потоки в составе группы активов. Такая группа, называемая единицей, генерирующей денежные средства (ЕГДС), может включать в себя не только долгосрочные активы, проверяемые на обесценение, но и краткосрочные активы, а также обязательства.

В этом случае проверяется на обесценение не отдельный актив, а ЕГДС. Проверка на обесценение делается после того, как все активы, не проверяемые на обесценение, и обязательства уже отражены в соответствии с

правилами МСФО. В этом случае для проверки на обесценение рассчитывается возмещаемая стоимость ЕГДС (как наибольшая из справедливой стоимости ЕГДС и ценности использования ЕГДС), а также ее балансовая стоимость.

Справедливая стоимость ЕГДС определяется как сумма справедливых стоимостей составляющих ЕГДС активов и обязательств, по такому же правилу находится ее балансовая стоимость².

Ценность использования определяется как дисконтированная стоимость суммы денежных потоков, ожидаемых к получению от ЕГДС. Заметим, что правила российских стандартов бухгалтерского учета допускают проведение проверки нематериальных активов на обесценение в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), а именно согласно МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» (ПБУ 14/2007)³.

Однако если применить правила МСФО (IAS) 36 к ЕГДС, в которой активы, кроме проверяемых на обесценение, обязательства и балансовая стоимость активов, подлежащих проверке на обесценение, уже отражены не в соответствии с международными правилами, то результаты проверки будут неверными, и величина обесценения как в целом для ЕГДС, так и для проверяемых на обесценение нематериальных активов, а также их новая балансовая стоимость будут определены неправильно [4].

Как третий вариант выделим ситуацию, когда вся компания целиком является ЕГДС. Наиболее существенное различие между

² Рожнова О.В. Актуальные вопросы оценки по справедливой стоимости активов и обязательств // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 23. С. 2–8.

³ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007): приказ Минфина России от 27.12.2007 № 153н.

вторым и третьим вариантом, на наш взгляд, связано с распределением гудвилла⁴.

Если при втором варианте в компании имеется признаваемый в отчетности гудвилл, то он при выделении нескольких ЕГДС и наличии надежной основы для его разделения между ними будет отнесен на отдельные ЕГДС [5].

Возможно, гудвилл подлежит распределению не на все ЕГДС. При отсутствии надежной основы распределение не осуществляется. Но попытка распределения должна быть сделана, а невозможность распределения – обоснована.

В третьей ситуации, когда компания представляет собой единую ЕГДС, весь гудвилл включается в последнюю.

Соответственно, на взгляд автора, возникает возможность неумышленной либо умышленной ошибки во втором варианте. Он несет в себе дополнительные риски, связанные с распределением гудвилла между ЕГДС.

Рассмотрим на примере, как может повлиять распределение гудвилла на убыток от обесценения.

Пример 1. Группа компаний *ABC* приобрела долю в размере 100% компании *DEF* за 120 млн руб. Чистые активы на дату приобретения составили 90 млн руб. Головной

офис *ABC* находится в Москве, компания также представлена в Санкт-Петербурге и Нижнем Новгороде. Гудвилл на дату приобретения равен 30 млн руб. (120 – 90). Цель сделки по приобретению – увеличение продаж за счет репутации приобретенной компании. Руководство оценивает увеличение продаж на 20%.

Оценка является обоснованной и разумной. Таким образом, на ЕГДС *ABC* гудвилл распределен в размере 6 млн руб. (20% от 30 млн руб). Оставшаяся сумма в размере 24 млн руб. (30 – 6), распределена внутри группы компаний *ABC* пропорционально их чистым активам. Это наглядно представлено в табл. 1.

Балансовая стоимость дочерней компании составляет 114 млн руб., возмещаемая стоимость – 125 млн руб. Обесценения не выявлено, но по компании, находящейся в Санкт-Петербурге, убыток составил 3 млн руб. (38–35).

Если бы была выбрана другая база распределения и большая часть гудвилла пришлась бы на самую сильную ЕГДС (в рассмотренном выше примере – на ЕГДС «Москва»), возмещаемая стоимость которой является наиболее высокой по сравнению с другими ЕГДС), убыток от обесценения не был бы выявлен ни по одной ЕГДС.

Оценка гудвилла по сути является инструментом управления имиджем фирмы, который оказывает существенное влияние на процесс формирования мнения заинтересованных пользователей [6].

Отдельной рекомендацией компаниям, стремящимся повысить качество оценок в отношении выявления и отражения убытков от обесценения нематериальных активов, предлагаем анализировать нематериальные активы не только по их видам и в составе отдельных ЕГДС, но и по срокам их полезного использования.

⁴ Гудвилл (от англ. *good will* – добрая воля, доброжелательность) – показатель престижа и деловой репутации, который используется в рыночных операциях и бухгалтерском учете для отражения стоимости компании без учета ее активов и пассивов. Гудвилл может быть оценен и занесен на счет компании, он входит в состав нематериальных активов. Хотя гудвилл не обладает самостоятельной стоимостью, это важный показатель, учитываемый при оценке стоимости компании. Например, его учитывают при покупке, слиянии или поглощении. Зачастую гудвилл обеспечивает более высокую прибыль, чем чистые активы при продаже или оценке компании. Оценивая прибыльность компании в будущем, принимают во внимание узнаваемость бренда, деловую репутацию, доброе имя, удобство географического положения и другие факторы и параметры, которые невозможно отделить от фирмы. Рассчитывая гудвилл, от покупной стоимости фирмы отнимают совокупную стоимость ее балансовых активов и принятых обязательств. URL: <https://biznes-prost.ru/gudvill.html>

Для большинства нематериальных активов продолжительный срок их жизни свидетельствует о риске обесценения в связи с огромной скоростью развития информационных технологий, инновационных процессов и кардинальных изменений в экономике. Для выявления правильности проведения проверки на обесценение нематериальных активов компаниям целесообразно проводить серьезный анализ убытков от обесценения нематериальных активов, отраженных в финансовой отчетности компаний-конкурентов [7].

Экономический субъект должен также оценить ситуацию на рынке после отчетной даты. Чаще всего неожиданные ситуации на рынке предвидеть во время построения прогнозов невозможно, поэтому данные расчетов не корректируют [8].

Но подобные события обязательно следует раскрыть в отчетности и учесть при тестировании на обесценение нематериальных активов в следующем отчетном периоде⁵. На следующую отчетную дату нужно не забыть оценить ситуацию для выявления каких-либо показателей того, что признанные ранее суммы убытков от обесценения требуют восстановления.

Для более правильной оценки вероятности убытков от обесценения нематериальных активов считаем необходимым анализировать экономические выгоды от использования нематериальных активов по их следующим видам:

- нематериальные активы, связанные с маркетинговой деятельностью;
- нематериальные активы, связанные с клиентами предприятия;
- авторские и программные права;

⁵ Анализ информации об обесценении гудвилла и прочих нематериальных активов, раскрываемой в финансовой отчетности согласно МСФО, подготовленный европейскими регулирующими органами. Январь 2013. URL: <https://www.esma.europa.eu/databases-library/esma-library>

- нематериальные активы, связанные с технологиями [9].

В качестве отправной точки оценки будущих экономических выгод нематериальных активов полезно отслеживать их в агрегированном виде по причине большей наглядности взаимосвязи конкретной группы нематериальных активов с возможностями рынка [10, с. 153].

Такой анализ принесет пользу компаниям как для управленческого учета, так и для оперативного реагирования на факторы изменения внешней среды и соответственного их отражения в финансовой отчетности, например в качестве восстановления ранее признанных убытков от обесценения [11].

Нематериальные активы, связанные с маркетингом, стоит подвергать анализу с особым вниманием, так как их природа наиболее эластична и сильно подвержена изменениям относительно потенциально возможных экономических выгод⁶.

Примерами таких нематериальных активов являются торговые марки, сертификационные марки, доменные имена в Интернете и другие активы, предназначенные для продвижения производимых компанией товаров и услуг на рынке [12].

Еще более подверженной влиянию внешних факторов является категория нематериальных активов, связанная с технологиями. Однако при анализе «технологических» нематериальных активов особое внимание стоит уделять вероятности уменьшения будущих экономических выгод, а не их увеличению с позиции изменений рыночной цены актива или изменений в экономических условиях [13].

⁶ Брэнд Файнэс в партнерстве с Сертифицированным институтом специалистов по управленческому учету «Обзор стоимости мировых нематериальных активов». URL: http://www.marketing.spb.ru/mr/business/Global_Intangible_Financial_Tracker.htm

Восстановление убытка от обесценения «технологических» нематериальных активов имеет смысл рассматривать только с позиции изменений рыночных норм прибыли, которые могут повлиять на ставку дисконтирования и тем самым повысить возмещаемую стоимость актива.

Исключение – гудвилл: если в последующие годы после признания убытка от обесценения намечется существенный рост гудвилла (связанный с увеличением стоимости имени фирмы, развитием клиентской базы и других факторов, которые способны генерировать прибыль) [14], этот факт указывает, что убыток от обесценения, признанный в предыдущие годы, уменьшился или больше не существует [15].

Следует отметить, что МСФО не допускают восстановления убытка от обесценения гудвилла, так как любое последующее увеличение его возмещаемой стоимости будет

являться увеличением гудвилла, созданного внутри компании⁷. А внутренне созданный гудвилл не отвечает критериям признания в финансовой отчетности⁸.

Проблема оценки реальной стоимости активов компании в настоящее время как никогда актуальна⁹. Она существует давно, но в условиях кризиса проявляются ее новые грани¹⁰. В связи с этим необходимо уточнение правил определения убытков от обесценения нематериальных активов для предоставления более достоверной информации всем заинтересованным пользователям в отношении:

- 1) определения ЕГДС, уточнения их стоимостной оценки, в том числе распределения гудвилла между различными ЕГДС;
- 2) выявления факторов обесценения НМА с учетом их агрегированного анализа по видам и возможностям рынка.

⁷ *Иванов А.* Обзор эволюции взглядов на оценку и признание деловой репутации организации // *Строительный комплекс: экономика, управление, инвестиции*. 2013. № 1. С. 156–160.

⁸ *Дружиловская Т.Ю., Корицунова Т.Н.* Профессиональное суждение бухгалтера как основа формирования учетной политики // *Международный бухгалтерский учет*. 2013. № 20. С. 2–10.

⁹ *Литвиненко М.* Категория goodwill в отчетности по МСФО. URL: http://gaap.ru/articles/kategoriya_goodwill_v_otchetnosti_po_msfo

¹⁰ *Рыльцова Г.* Влияние финансового кризиса на отчетность по МСФО. URL: <https://www.pwc.ru/ru/events/2009/assets/ifrs-breakfast-ryltsova.pdf>

Таблица 1

Распределение гудвилла внутри группы ABC, млн руб.

Table 1

Allocation of goodwill within ABC Group, million RUB

Единица, генерирующая денежные средства	Москва	Санкт-Петербург	Нижний Новгород	Всего
Чистые активы, непосредственно участвующие в работе единицы	40	30	20	90
Гудвилл	10,6	8	5,4	24
Итого...	50,6	38	25,4	114
Возмещаемая стоимость	60	35	30	125

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Список литературы

1. *Выручаева А.* Раскрытие информации в отчетности по МСФО. URL: http://gaap.ru/articles/Raskrytie_informatsii_v_otchetnosti_po_MSFO.
2. *Шейхаметова Э.Н.* Значение аренды // Молодой ученый. 2016. № 1. С. 522–528.
3. *Паламарчук А.Р.* Нематериальные активы и объекты интеллектуальной собственности // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2011. № 10. С. 53–68.
4. *Шишова Л.И.* Проблемы перехода российских организаций на международные стандарты финансовой отчетности // Вестник Волжского университета им. В.Н. Татищева. 2013. № 4. С. 3–7.
5. *Бейкер С., Клендон Т.* Обесценение гудвилла. URL: http://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_National/russia/qualifications/articles/25Aug_RUS.pdf.
6. *Аникина Н.А., Крымов С.М.* Гудвилл как инструмент управления стоимостью компании // Вестник Южно-Уральского государственного университета. Серия: Экономика и менеджмент. 2010. № 26. С. 68–72.
7. *Исмагилова Т.Р.* Обесценение нематериальных активов: уровень неопределенности расчета в кризисных условиях экономики // Вестник профессиональных бухгалтеров. 2016. № 4. С. 21–23.
8. *Генералова Н.В.* Профессиональное суждение и его применение при формировании отчетности, составленной по МСФО // Бухгалтерский учет. 2005. № 23. С. 63–68.
9. *Ржаницына В.С.* Понятие интеллектуальной собственности и нематериальных активов // Бухгалтерский учет. 2005. № 7. С. 32–37.
10. *Азгальдов Г.Г., Карпова Н.Н.* Оценка стоимости интеллектуальной собственности и нематериальных активов. М.: МАОК, 2006. 400 с.
11. *Николаева О.Е.* Стратегический управленческий учет. 2-е изд. М.: ЛКИ, 2008. 304 с.
12. *Галиуллина А.* Нематериальные активы в российской и международной практике. URL: http://gaap.ru/articles/Nematerialnye_aktivy_v_rossiyskoy_i_mezhdunarodnoy_praktike.
13. *Леонтьев Б.Б., Мамаджанов Х.А.* Оценка нематериальных активов высокотехнологичных предприятий. М.: Патент, 2012. 305 с.

14. *Корчагин П.* Рынок маркетинговых услуг: репутационный менеджмент // Проблемы теории и практики управления. 2011. № 3. С. 120–132.
15. *Курилова А.А.* Гудвилл и его оценка в российской и международной практике // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. 2014. № 4. С. 153–156.

Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Данное заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

THE PROCEDURE FOR IDENTIFYING AND RECOVERING LOSSES FROM IMPAIRMENT OF INTANGIBLE ASSETS**Tanzilya R. ISMAGILOVA**Financial University under Government of Russian Federation, Moscow, Russian Federation
t.ismagilova@gmail.com**Article history:**

Received 7 November 2016

Received in revised form

23 November 2016

Accepted 7 December 2016

Available online

16 January 2017

JEL classification: M41**Keywords:** impairment,
intangible asset, loss, recovery,
likelihood**Abstract****Importance** The article reviews key issues of identifying and recovering losses from impairment of intangible assets in the current circumstances.**Objectives** The research articulates practical guidance for treating intangible assets as a key item for corporate governance by providing reliable information on the real value of the intangible assets to all interested users.**Methods** The methodological framework relies upon an analysis of financial analysts and experts' opinions expressed in periodicals, and the Russian and foreign companies' financial statements prepared under the international and national standards.**Results** I examined key phases and difficulties in identifying and recovering impairment losses as they are very important to consider when choosing an option to determine loss in relation to an intangible asset. The article also overviews additional procedures for analysis of intangible assets, which can mitigate the risk of unintentional error when impairment factors are identified. I propose a method to assess future economic benefits from intangible assets concerning market opportunities.**Conclusions and Relevance** Under the current economic circumstances, users of financial statements primarily consider how accurately and diligently corporate management measures assets. If the recommendations for identifying and recovering loss from impairment of intangible assets are observed, they will improve the quality of corporate governance and provision of information to interested users. The findings will be helpful for companies, which prepare their financial statements both under the Russian accounting standards and the International Financial Reporting Standards (IFRS).

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2016

References

1. Vyruchaeva A. *Raskrytie informatsii v otchetnosti po MSFO* [Disclosures in financial statements under IFRS]. Available at: http://gaap.ru/articles/Raskrytie_informatsii_v_otchetnosti_po_MSFO. (In Russ.)
2. Sheikhametova E.N. [The significance of lease]. *Molodoi uchenyi = Young Scientist*, 2016, no. 1, pp. 522–528. (In Russ.)
3. Palamarchuk A.R. [Intangible assets and intellectual property]. *Imushchestvennye otnosheniya v Rossiiskoi Federatsii = Property Relations in the Russian Federation*, 2011, no. 10, pp. 53–68. (In Russ.)
4. Shishova L.I. [Issues of the Russian companies' adoption of the International Financial Reporting Standards]. *Vestnik Volzhskogo universiteta im. V.N. Tatishcheva = Vestnik of Volzhsky University after V.N. Tatischev*, 2013, no. 4, pp. 3–7. (In Russ.)
5. Baker S., Klendon T. *Obestsenenie gudvila* [Impairment of Goodwill]. Available at: http://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_National/russia/qualifications/articles/25Aug_RU_S.pdf. (In Russ.)
6. Anikina N.A., Krymov S.M. [Goodwill as a tool for business value management]. *Vestnik Yuzhno-Ural'skogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya: Ekonomika i menedzhment = Bulletin of*

the South Ural State University. Series: Economics and Management, 2010, no. 26, pp. 68–72. (In Russ.)

7. Ismagilova T.R. [Impairment of intangible assets: the degree of assessment uncertainty during the economic crisis]. *Vestnik professional'nykh bukhgalterov = Bulletin of Professional Accountants*, 2016, no. 4, pp. 21–23. (In Russ.)
8. Generalova N.V. [Professional judgment and its use in the preparation of financial statements under IFRS]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2005, no. 23, pp. 63–68. (In Russ.)
9. Rzhantsynova V.S. [Concepts of intellectual property and intangible assets]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2005, no. 7, pp. 32–37. (In Russ.)
10. Azgal'dov G.G., Karpova N.N. *Otsenka stoimosti intellektual'noi sobstvennosti i nematerial'nykh aktivov* [Valuation of intellectual property and intangible assets]. Moscow, MAOK Publ., 2006, 400 p.
11. Nikolaeva O.E. *Strategicheskii upravlencheskii uchet: monografiya* [Strategic management accounting: a monograph]. Moscow, LKI Publ., 2008, 304 p.
12. Galiullina A. *Nematerial'nye aktivy v rossiiskoi i mezhdunarodnoi praktike* [Intangible assets in the Russian and international practices]. Available at: http://gaap.ru/articles/Nematerialnye_aktivy_v_rossiyskoy_i_mezhdunarodnoy_praktike. (In Russ.)
13. Leont'ev B.B., Mamadzhanov Kh.A. *Otsenka nematerial'nykh aktivov vysokotekhnologichnykh predpriyatii* [Valuation of intangible assets of high-tech companies]. Moscow, Patent Publ., 2012, 305 p.
14. Korchagin P. [Marketing services: reputation management]. *Problemy teorii i praktiki upravleniya = Theoretical and Practical Aspects of Management*, 2011, no. 3, pp. 120–132. (In Russ.)
15. Kurilova A.A. [Goodwill and its valuation in the Russian and international practice]. *Vektor nauki Tol'yattinskogo gosudarstvennogo universiteta = Vector of Science of Togliatti State University*, 2014, no. 4, pp. 153–156. (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.