

Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение  
высшего образования  
«Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

*На правах рукописи*

Исмагилова Танзиля Ришатовна

**ИНСТРУМЕНТАРИЙ  
ОПРЕДЕЛЕНИЯ И ПРИЗНАНИЯ  
В ОТЧЕТНОСТИ ОБЕСЦЕНЕНИЯ  
НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

**АВТОРЕФЕРАТ**  
диссертации на соискание ученой  
степени кандидата экономических наук

Научный руководитель:

доктор экономических наук, профессор  
Рожнова Ольга Владимировна

Москва – 2019

Диссертация представлена к публичному рассмотрению и защите в порядке, установленном ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» в соответствии с предоставленным правом самостоятельно присуждать учёные степени кандидата наук, учёные степени доктора наук согласно положениям пункта 3.1 статьи 4 Федерального закона от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике».

Публичное рассмотрение и защита диссертации состоится «16» октября 2019 г. в 10.00 часов на заседании диссертационного совета Финансового университета Д 505.001.106 по адресу: ул. Верхняя Масловка, д. 15, аудитория 509, Москва.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: Ленинградский проспект, д. 49, комн. 200, ГСП-3, Москва, 125993 и на официальном сайте Финансового университета в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» по адресу: [www.fa.ru](http://www.fa.ru)

Персональный состав диссертационного совета:

председатель – Булыга Р.П., д.э.н., профессор;  
заместитель председателя – Бариленко В.И., д.э.н., профессор;  
учёный секретарь – Герасимова Е.Б., д.э.н., профессор;

члены диссертационного совета:

Банк С.В., д.э.н., профессор;  
Бычкова С.М., д.э.н., профессор;  
Вахрушина М.А., д.э.н., профессор;  
Демина И.Д., д.э.н., профессор;  
Казакова Н.А., д.э.н., профессор;  
Кеворкова Ж.А., д.э.н., профессор;  
Королев О.Г., д.э.н., профессор;  
Мельник М.В., д.э.н., профессор;  
Петров А.М., д.э.н., доцент;  
Пласкова Н.С., д.э.н., профессор;  
Рожнова О.В., д.э.н., профессор;  
Сидорова М.И., д.э.н., доцент.

Автореферат разослан 20 мая 2019 года

Учёный секретарь  
диссертационного совета Д 505.001.106, \_\_\_\_\_ Герасимова Елена Борисовна  
д.э.н., профессор

## I ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** В современном мире нематериальные активы занимают все большую долю в структуре активов предприятия, являются неотъемлемым фактором экономического роста, двигателем инновационного развития экономики и залогом успешного развития бизнеса, при этом нематериальные активы часто уникальны, что затрудняет их объективную оценку. Экономические выгоды, приносимые нематериальными активами (по сравнению с материальными) в силу их природы, как правило, потенциально защищены от действий конкурентов. Но сущность нематериальных активов - отсутствие физической формы, обуславливает трудность их идентификации и оценки. В гораздо большей степени для определения их экономических параметров, по сравнению с материальными активами, используются оценочные значения, суждения и допущения руководства. Нематериальные активы, в том числе деловая репутация, одна из ключевых составляющих ценности компании, чаще подвергаются значительному обесценению, а их проверка на обесценение осложнена целым рядом проблем.

С одной стороны, неблагоприятные экономические условия способствуют уменьшению денежных потоков, которые генерируют нематериальные активы, и, соответственно, увеличивают вероятность возникновения убытков от их обесценения. Повышение энтропии в бизнес-среде, сокращение активных рынков затрудняют возможность получения реальных прогнозов, позволяющих правильно установить размер таких убытков. В таких условиях от менеджмента требуется особенное внимание к анализу изменений в экономических параметрах существования нематериальных активов для выявления всех негативных сформировавшихся и ожидаемых тенденций их функционирования. Однако, в ряде случаев менеджмент компании пытается завуалировать подобные убытки, вместо того, чтобы искать пути их предупреждения или преодоления.

С другой стороны, нестабильная экономика вынуждает стейкхолдеров повышать свои требования к составу и качеству информации, представляемой им экономическими субъектами. Стейкхолдеры хотят видеть самые последние, как можно более правдивые прогнозы компании, построенные на адекватном восприятии

сложившейся ситуации, включая произошедшее обесценение активов, в том числе нематериальных, воспринимаемых как залог будущего успеха компании, обеспеченного инновационным направлением ее развития. Стейкхолдерам важна реакция менеджмента на произошедшее обесценение активов и мероприятия, которые в связи с этим уже проводятся и намечены к проведению. Такая информация должна содержаться в финансовой отчетности экономических субъектов, являющейся единственным аудированным информационным источником. Российские компании формируют свою финансовую (бухгалтерскую) отчетность согласно РСБУ, реформируемым в направлении сближения с МСФО. Однако в отношении учетного представления нематериальных активов и их проверки на обесценение сближение продолжает оставаться незначительным. Хотя согласно РСБУ проверка нематериальных активов на обесценение может проводиться в соответствии с МСФО, она по целому ряду причин (учетно-методологического, юридического, налогового, экономического характера) практически не осуществима для большинства российских организаций. В результате достоверные сведения о нематериальных активах, имеющих по своей природе инновационную сущность и признанных стать двигателем решения первоочередной задачи переориентации российской экономики на инновационный путь развития, не получают ни менеджеры предприятий, ни стейкхолдеры.

Таким образом, необходимость изменения сырьевого характера экономики России на инновационный, сложная экономическая обстановка, способствующая обесценению нематериальных активов экономических субъектов, уникальность нематериальных активов, их особый характер, отсутствие должного опыта у отечественных учетных специалистов в части проверки активов, в том числе нематериальных, на обесценение, и заинтересованность бизнес-сообщества в объективной информации о финансовом положении, результатах деятельности, и будущем развитии экономических субъектов, определяют актуальность темы диссертации.

**Степень разработанности темы исследования.** Проблемы учета и отражения в отчетности нематериальных активов исследовались во многих работах российских и зарубежных авторов. Среди зарубежных ученых, изучавших преимущества и недостатки существующих систем бухгалтерского учета в области учета

нематериальных активов, следует отметить таких, как: Джордан Ч.Э., Каплан Р.С. и Нортон Д.П., Кларк С.Д., Стора Д., Хьюз П.Д., Хейн С. и др.

Вопросы организации и способы ведения бухгалтерского учета нематериальных активов изучали такие отечественные ученые и исследователи, как Баранов П.П., Беляева Н. В. и Медведева Л.Н., Бельшева И. В., Голубев Ф.В., Иванов А.И., Луговской Д.В., Соколова Я.В., Карпенко С.В., Рожнова О.В., и др.

Концептуальные, методологические и методические вопросы, касающиеся сущности нематериальных активов, их классификаций, и формирования профессионального суждения в отношении их учетного отражения, включая вопросы их обесценения, и анализа присущих им рисков, изучались в научных трудах таких ученых, как Богданова Н.В., Булыга Р.П., Вахрушина М.А., Генералова Н.В., Гетьман В.Г., Даниякина Е.И., Дружиловская Т.Ю., Коршунова Т.Н, Ефремова А.А., Казанникова Е.В., Львова И.Н., Мельник М.В., Никонова И.Ю., Пятов М.Л., Рожнова О.В. Рассказова-Николаева С.А., Слободняк И.А., Соколов Я.В., Толстова А.С., Туякова З.С., Саталкина Е.В., Шнейдман Л.З.

Однако несмотря на значительное внимание отечественной и зарубежной учетной науки к нематериальным активам, методический аппарат анализа процедуры обесценения нематериальных активов, который бы учитывал в полном объеме специфику российского развития экономической среды функционирования компаний, состояние и степень системы бухгалтерского учета и финансовой отчетности, остается недостаточно разработанным. Это требует проведения комплексного исследования методических вопросов проверки нематериальных активов на обесценение, имеющего высокий уровень детализации и проводимого в целях повышения конкурентоспособности и инновационности российских компаний.

**Цель диссертационного исследования** состоит в разработке адекватного российским экономическим реалиям, не противоречащего принципам международных стандартов финансовой отчетности и позволяющего повысить качество финансовой отчетности для стейкхолдеров, инструментария определения, признания и представления в отчетности обесценения нематериальных активов.

Для достижения данной цели исследования поставлены следующие **задачи**:

– проанализировать теоретические основы проверки нематериальных активов на обесценение с учетом выделенных особенностей данных активов, обуславливающих их обесценение: раскрыть сущность и экономическую роль обесценения нематериальных активов, взаимосвязь факта отражения убытков от обесценения и тенденциями развития экономики, оценить роль принципа осмотрительности в формировании отчетной информации в условиях нестабильного состояния экономики;

– выделить и обосновать наиболее свойственные текущей экономической ситуации признаки обесценения нематериальных активов на базе исследования взаимозависимости развития экономики и признания убытков от обесценения активов;

– выявить основные сложности, с которыми сталкиваются компании при проведении теста на обесценение в нестабильные периоды функционирования экономики и обосновать классификацию нематериальных активов для целей их проверки на обесценение на основе исследования их сущности и особенностей в разрезе отраслей экономики;

– выявить, охарактеризовать и систематизировать ключевые области проверки нематериальных активов на обесценение, которые требуют применения профессионального суждения, проанализировать роль профессионального суждения в снижении информационных рисков;

– выделить спорные ситуации, возникающие при тестировании на обесценение деловой репутации - наиболее уникального и значительно влияющего на стоимость компании объекта, и предложить рекомендации по учетному урегулированию этих ситуаций;

– предложить классификацию источников информации и схему действий учетного специалиста для создания полной и достоверной информационной базы проверки нематериальных активов на обесценение;

– сделать предложения по совершенствованию процедуры определения убытка от обесценения нематериального актива, позволяющей повысить эффективность деятельности бухгалтерской службы;

– сформулировать практические рекомендации по организации процесса обесценение нематериальных активов.

**Объектом исследования** является обесценение нематериальных активов экономических субъектов, прежде всего, российских коммерческих организаций.

**Предметом исследования** диссертационной работы выступают организационно-методические вопросы учетного отражения обесценения нематериальных активов в российских экономических реалиях.

**Методология и методы исследования.** Методологическую основу работы составляют аналитический, синтетический, историко-логический и системный подходы к изучению объекта исследования. Достижение указанной основной цели и решение поставленных в работе задач осуществляется с использованием теоретических и эмпирических методов научного познания: исторического и логического, статистического, сравнительного анализа, индукции и дедукции, абстрагирования и агрегирования.

**Область исследования.** Диссертация подготовлена в рамках пунктов 1.2. «Методология построения учетных показателей, характеризующих социально-экономические совокупности на микро- и макроуровнях», 1.3 «Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета» и 1.6. «Адаптация различных систем бухгалтерского учета, их соответствие международным стандартам» Паспорта научной специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика (экономические науки).

В качестве **информационной базы** использовались нормативные акты Российской Федерации (федеральные законы, приказы Министерства финансов), международные стандарты финансовой отчетности, аналитические обзоры по проблеме исследования, диссертационные исследования, материалы, опубликованные в научных и периодических изданиях, материалы международных конференций и семинаров, данные глобальных и локальных компьютерных сетей, исследования рейтинговых агентств и международных аудиторских компаний, консолидированная финансовая отчетность действующих российских и зарубежных компаний и результаты, полученные автором в период работы в международной аудиторской компании.

**Научная новизна** диссертационного исследования состоит в формировании методического инструментария проверки нематериальных активов на обесценение при составлении финансовой отчетности, позволяющего повысить эффективность управления нематериальными активами российскими компаниями и обеспечить уместной и правдивой информацией их руководство и их стейкхолдеров в условиях решения задачи переориентации экономики России на инновационный путь развития на фоне повышенной неопределенности мировой экономической ситуации.

**Положения, выносимые на защиту.** В соответствии с поставленными в исследовании задачами, были получены следующие научные результаты:

– дополнены теоретические положения проверки активов на обесценение:

а) обоснована и охарактеризована связь между жизненным циклом нематериального актива, тенденциями развития экономики и обесценением нематериального актива (С. 20-25).

б) обосновано повышение роли принципа осмотрительности как основы проверки активов на обесценение, в условиях кризисных явлений в экономике, предложено вернуть его в концептуальные основы МСФО (С.85-93).

в) предложена классификация нематериальных активов для целей достижения требуемого качества процедуры проверки их на обесценение, посредством учета основных присущих им отличительных характеристик (С. 36-37).

– предложена схема действий учетного специалиста для создания полной и достоверной информационной базы в целях проверки нематериальных активов на обесценение, включающая этапы построения информационного обеспечения процедуры проверки на обесценение и методические рекомендации в разрезе каждого этапа (С.70-79)

– разработаны методические указания по процедуре определения убытка от обесценения нематериального актива, способные повысить эффективность работы как бухгалтерской службы предприятия, так и ценность отчетной информации для стейкхолдеров (С.104-118).

– разработана методика восстановления убытка от обесценения нематериальных активов, включающая в себя определение признаков возврата в разрезе нематериальных активов и организацию процедуры возврата ранее признанного убытка, позволяющая своевременно, полно, точно и наименее затратно

определить и представить в отчетности сумму восстановления убытка и использовать данную информацию как сигнал для принятия управленческих решений в отношении дальнейшего использования нематериальных активов (С. 119-123).

– разработан инструментарий организации процесса определения убытка от обесценения нематериальных активов, включающий: структурирование шагов проведения тестирования на обесценение; рекомендованные формы документов, позволяющие систематизировать исходную, промежуточную и итоговую информацию процесса проверки нематериальных активов на обесценение; разработанные процедуры проверки расчетов и процедура самопроверки. Использование данного инструментария создает возможность снижения затрат на проверку нематериальных активов на обесценение, повышения качества ее результатов, и, соответственно, повышения эффективности управления инновационными активами (С.126-137).

**Теоретическая значимость исследования** состоит в развитии методического инструментария определения и отражения в финансовой отчетности обесценения нематериальных активов. Реализация обоснованных в работе положений и рекомендаций по организации процесса проверки нематериальных активов на обесценение позволит российским компаниям повысить эффективность управления нематериальными активами и обеспечить уместной и правдивой информацией их стейкхолдеров в условиях перехода от нестабильной экономики, с сырьевой ориентацией к экономике инноваций. Результаты исследования ориентированы на их практическое использование как в деятельности бухгалтерской службы, так и на использование менеджментом компании при обосновании и принятии рациональных и разумных решений управленческого характера.

**Практическую значимость имеют следующие результаты исследования:**

– предложенные рекомендации по принятию решений в критических точках процесса проверки на обесценение деловой репутации как наиболее уникального объекта нематериальных активов;

– рекомендованная схема действий учетного специалиста для создания полной и достоверной информационной базы и введение требований к документации полученной информации;

- предложение по обязательной ежегодной проверке на обесценение нематериальных активов, которые были признаны при объединении бизнесов и не были признаны в отчетности дочерней компании;
- методика определения и восстановления убытка от обесценения;
- инструментарий организации процесса проверки нематериальных активов на обесценение.

Отдельные положения диссертации включены в учебные программы студентов магистратуры, что подтверждается справкой о внедрении в учебный процесс.

**Степень достоверности результатов исследования.** Научные положения и выводы диссертации имеют высокую степень достоверности и аргументации. Проведенный объем исследования в полной мере достаточен для обоснования выводов. Обоснованность научных положений доказывается глубокой проработкой отечественных и зарубежных первоисточников по теме исследования, достоверностью и представительностью исходных данных, а также публикацией основных положений диссертации. Практические рекомендации, сформулированные в диссертации, обоснованы проведенными исследованиями и могут быть использованы в процессе формирования отчетности по МСФО, способствуя повышению качества аналитических данных, отчетной информации и, соответственно, повышению эффективности работы бухгалтерской службы.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Основные результаты, представленные в исследовании, рассматривались и обсуждались на следующих научных мероприятиях: на Круглом столе «Реформа бухгалтерского учета в Российской Федерации: реалии и перспективы» (Москва, Финансовый университет, 17 октября 2014 г.); на Круглом столе «Развитие учетных принципов и правил в системе национальных и международных стандартов учета и отчетности» (Москва, Финансовый университет, 21 апреля 2014 г.); на Конференции на тему «Гармонизация РСБУ и МСФО: проблемы и перспективы» (Москва, Финансовый университет, 17 июня 2014 г.); на Круглом столе «Гражданское общество России: становление и пути развития» (Москва, Финансовый университет, 15 апреля 2015 г.); на VII Международном научном студенческом конгрессе «Проект для России» - Дискуссионный клуб «Предупреждение мошенничества и фальсификации в бизнес-информации» (Москва, Финансовый университет, 15 апреля 2016 г.); на Московской

научно-практической конференции «Студенческая наука» (Москва, Финансовый университет, 10 ноября 2016 г.).

Материалы исследования используются в практической деятельности Отдела финансового контроля и отчетности АО «Газпром-Медиа Холдинг» и способствуют повышению качества аналитических данных.

Результаты исследования используются ООО «Эрконпродукт» в процессе формирования отчетности по МСФО, способствуя повышению качества отчетной информации и повышению эффективности работы бухгалтерской службы.

Материалы исследования использовались при выполнении НИР на тему: «Совершенствование учетно-контрольного инструментария, обеспечивающего конкурентоспособность и инвестиционную привлекательность хозяйствующих субъектов России в условиях ВТО» по Государственному заданию 2015 года в разделе «Интегрированная отчетность коммерческих организаций» (№ государственной регистрации 115070810146).

Апробация и внедрение результатов исследования подтверждены соответствующими документами.

**Публикации.** По результатам диссертационной работы опубликовано 6 научных работ общим объемом 2,9 п.л. (авторский объем 2,7 п.л.), в том числе 4 работы общим объемом 2,1 п.л. (авторский объем 1,9 п.л.) опубликованы в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК при Минобрнауки России.

**Структура диссертационной работы** обусловлена целью, задачами и логикой исследования. Диссертация содержит введение, три главы, заключение, список литературы из 123 наименований, а также 7 приложений. Полный текст диссертации изложен на 182 страницах. В работе представлено 29 таблиц и 6 рисунков.

## **II ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ**

**1. Дополнены теоретические положения проверки активов на обесценение.**

**1.1 Обоснована и охарактеризована связь между жизненным циклом нематериального актива, тенденциями развития экономики и обесценением нематериального актива.**

В диссертации выделены основные ситуации, приводящие к полному либо частичному прекращению существования нематериальных активов.

В процессе функционирования нематериального актива в компании возможные следующие ситуации:

– Ожидаемое постоянное постепенное извлечение из него выгод. Соответственно, происходит постоянное постепенное уменьшение выгод от его использования. Такое уменьшение будущих выгод приводит к уменьшению стоимости (балансовой) нематериального актива, отражаемое в учете и отчетности посредством амортизационных начислений.

– Завершение использования нематериального актива, являющееся результатом извлечения всех выгод из его использования. Такая ситуация отражается признанием выбытия нематериального актива, то есть уменьшением его стоимости до нуля.

– Завершение использования нематериального актива, не являющееся результатом извлечения всех выгод, которые содержатся в его использовании, но всех выгод, которые хотела извлечь из его использования данная компания. Такая ситуация завершается продажей нематериального актива, в результате которой для данной компании нематериальный актив перестает существовать, но для компании, его купившей он продолжает иметь стоимость, так как последняя компания будет получать от его продолжающегося использования выгоды, которые оно еще способно приносить.

Особая ситуация связана с частичной или полной потерей нематериальным активом своей стоимости в результате неожиданного ранее сокращения выгод, остающихся на отчетную дату доступными в будущих периодах к получению от его предстоящего использования.

Последний случай и представляет собой обесценение нематериального актива. Обесценение может быть как частичным, так и полным, когда балансовая стоимость нематериального актива списывается до нуля.

Итогом обесценения могут быть следующие решения:

- полное списание актива, даже при частичном обесценении и его замена на новый нематериальный актив;

- досрочное прекращении вида деятельности (процесса и т.п.), в котором использовался нематериальный актив в соответствии с принятым ранее планом. Такой вариант может быть вызван многими обстоятельствами, как правило, проявляющимися в полной потере нематериальным активом заключенных в его использовании выгод и отсутствии возможности (технической, финансовой) его замены на новый;

- пересмотр планов по проекту (виду деятельности, процессу) в котором использовался нематериальный актив, в сторону сокращения срока, объемов продукта, выручки, прибыли по проекту (виду деятельности, процессу) в результате многих обстоятельств, как правило проявляющихся в частичной потере нематериальным активом заключенных в его использовании выгод.

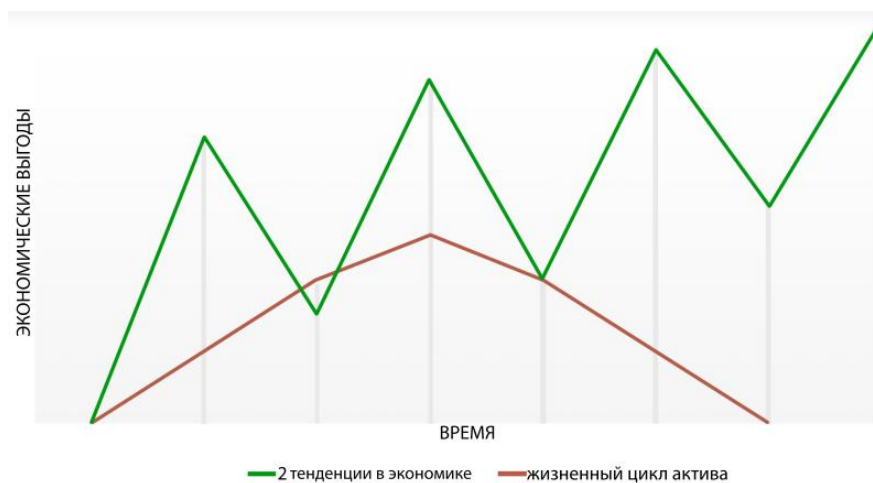
Причины возникновения обесценения заключаются, прежде всего, в эволюционном развитии экономики, характеризующимся двумя тенденциями, существующими одновременно, и являющимися ключевыми для исследуемой темы:

- тенденция неуклонного движения по пути прогресса и глобализации;
- тенденция сопровождения движения по пути прогресса и глобализации временными кризисными явлениями, значительно возросшей неопределенностью экономики.

Возникновение и функционирование всего многообразия нематериальных активов подчиняется этим двум тенденциям. В связи с этим потеря способности генерировать своим использованием полностью или частично будущие экономические выгоды, называемая в учете обесценением активов, в данном случае нематериальных активов, априори присуща рыночной экономике.

Описанные выше ситуации становятся рядовыми явлениями. Прохождение жизненного цикла у многих современных нематериальных активов ускоряется, и они уже на стадии создания могут претерпевать обесценение.

В диссертации проанализировано влияние тенденций развития экономики на обесценение нематериальных активов. Взаимосвязь жизненного цикла нематериальных активов и тенденций развития экономики схематично представлена на рисунке 1.



Источник: разработано автором.

Рисунок 1 - Схема взаимосвязи жизненного цикла нематериальных активов и тенденций развития экономики

В связи с тем, что большинство нематериальных активов уникальны, параметры их конкретного жизненного цикла и обесценения будут особенными, однако, на обесценение нематериальных активов влияют и тенденции развития экономики, соответственно у многих нематериальных активов изменение параметров жизненного цикла будет иметь и общие характерные черты.

**1.2 Обосновано повышение роли принципа осмотрительности как основы проверки активов на обесценение, в условиях кризисных явлений в экономике, предложено вернуть его в концептуальные основы МСФО.**

Выбор принципов отражения финансового состояния и результатов деятельности экономических субъектов является одной из самых сложных проблем финансового учета и отчетности. Как известно, одним из используемых для этих целей в МСФО принципов является принцип осмотрительности (называемый также в научной литературе принципом консерватизма или осторожности). Хотя в Концептуальные основы МСФО данный принцип не включен, он по-прежнему широко используется во многих стандартах и на нем построен целый ряд важнейших правил формирования отчетной информации.

В диссертации выделены наиболее характерные проявления принципа осмотрительности, содержащиеся в международных стандартах.

Примеров использования принципов осмотрительности достаточно много, однако наиболее заметным, на наш взгляд, и значимым по воздействию на результат деятельности предприятия и его финансовое положение, является проверка активов на обесценение.

Особенную актуальность соблюдения принципа осмотрительности в этом отношении представляет собой начавшееся в России в 2014 году ухудшение экономической обстановки, что для подавляющего числа компаний означало повышение роли информации об обесценении активов для действующих и потенциальных собственников. Данная информация позволяет принимать быстрые и адекватные решения о дальнейшем способе использования или реализации неэффективных активов.

В диссертации обосновано, что область применения принципа осмотрительности расширяется, а конкретные правила ужесточаются на уровне МСФО. Совет по МСФО в настоящее время продолжает работу над Концептуальными основами таким образом, чтобы они предоставляли более подробное руководство по оценкам, представлению отчетности и раскрытиям информации. В соответствии с опубликованной Советом по МСФО информацией о своих предварительных решениях в рамках работы над проектом в предлагаемую новую редакцию Концептуальных основ может быть возвращено понятие осмотрительности в качестве принципа, помогающего обеспечить нейтральность.

На основе проведенного в диссертации анализа, принцип осмотрительности не является обязательным при разработке и функционировании учетной системы, однако, так как модель оценки по справедливой стоимости через прибыль (убыток) не получила всеохватывающего применения, считаем, что данный принцип должен продолжать применяться.

Выделены преимущества и недостатки данного принципа, установлено, что недостатки могут быть частично нивелированы. Важным представляется, что принцип осмотрительности неразрывно связан с профессиональным суждением. Понятие профессионального суждения проанализировано и обосновано, что его сознательное применение уменьшить недостатки принципа осмотрительности.

Обесценение активов является, на наш взгляд, одной из самых значительных областей применения профессионального суждения бухгалтера, базирующегося на

оценочных значениях, получаемых от руководства организации и различного рода специалистов.

### **1.3 Предложена классификация нематериальных активов для целей достижения требуемого качества процедуры проверки их на обесценение, посредством учета основных присущих им отличительных характеристик.**

В настоящее время не сформирована ни единая общепринятая классификация нематериальных активов, ни полный перечень их классификационных признаков, имеются несогласованности в терминологии, используемой при классификациях.

Проведенный в диссертации анализ сущности и особенностей нематериальных активов позволяет сделать вывод о необходимости классификации нематериальных активов в целях их проверки на обесценение в разрезе признаков, представленных в таблице 1:

Таблица 1 - Классификация НМА для проведения их проверки на обесценение

<b>Признак</b>	<b>Классификация</b>	<b>Последствия</b>
Срок полезной службы	– Определенный – Неопределенный	Необходимость обязательной ежегодной проверки на обесценение для НМА с неопределенным СПИ
Способ поступления в компанию	– Приобретенные не в рамках объединения бизнеса – Приобретенные в рамках объединения бизнеса – Внутренне созданные	Если НМА самосозданы, то они могут быть незакончены на отчетную дату и соответственно требовать обязательной проверки на обесценение, если они приобретены в рамках бизнеса, они будут проверяться на обесценение только в рамках консолидированной отчетности.
По степени готовности	– Завершенные – Не завершенные	Необходимость обязательной ежегодной проверки на обесценение для НМА с неопределенным СПИ
По возможности оценки по СС	– Имеющие оценку по СС, в т.ч. исходные данные: а. 1-го уровня б. 2-го уровня в. 3-го уровня – Не имеющие оценку по СС	Возможные проблемы при оценке справедливой стоимости, либо невозможность ее определения
По идентифицируемости	– Деловая репутация – Все остальные НМА	Обязательная ежегодная проверка на обесценение, Отнесение деловой репутации ко всей компании, либо к отдельным ЕГДС
Признание в отчетности	– Признаны в ФО и в УО, – Признаны только в ФО – Признаны только в УО	Качество управления активами и деятельностью компании
Срочность	– Долгосрочные – Краткосрочные	Необходимость теста на обесценение
Используемая модель учета	– Фактическая стоимость	Уровень сложности оценки возмещаемой стоимости и порядок признания убытка от обесценения НМА

	– Переоцененная стоимость	
--	------------------------------	--

Источник: разработано автором.

Представленная классификация нематериальных активов не является окончательной, она может дополняться с развитием экономики, появлением новых видов нематериальных активов, совершенствованием правил их проверки на обесценение.

**2. Предложена схема действий учетного специалиста для создания полной и достоверной информационной базы в целях проверки нематериальных активов на обесценение, включающая этапы построения информационного обеспечения процедуры проверки на обесценение и методические рекомендации в разрезе каждого этапа.**

На основе анализа практических аспектов создания информационной базы для проверки нематериальных активов на обесценение, проведенного в диссертации, предложена методика создания информационной базы, необходимой для проверки нематериальных активов на обесценение, включающая этапы построения информационного обеспечения процедуры проверки на обесценение. Для каждого этапа даны методические рекомендации по его проведению.

Рекомендованная последовательность действий в ходе сбора информации для создания полной и достоверной информационной базы:

- 1) Формирование содержания необходимой информации.
- 2) Уточнение информации после ее фактического получения.
- 3) Сопоставление состава информационных данных с изначально сформированным перечнем после получения требуемой информации.

При выполнении данных этапов появляется возможность получить информацию для целей управления нематериальными активами. Полагаем необходимым выделить данный момент как важный как с позиции проверки на обесценение нематериальных активов, так и с позиции управления нематериальными активами, а следовательно, активами и компанией в целом.

- 4) Уточнение и корректировка информационной базы по актуализированным данным.

5) Передача информации в органы управления компании об итогах процедуры сбора информации с описанием сложностей, возникших в процессе сбора информации.

Данный этап процедуры проверки на обесценение отражает синергетический эффект взаимодействия финансового и управленческого учета.

Введение требований к документированию источников информации в рамках создания информационной базы для проверки нематериальных активов на обесценение обеспечивает решение таких задач как вынесение суждения о глубине проведенного исследования и оценке достоверности исходных данных, что безусловно, сделает процесс сбора данных не столь трудоемким в последующие периоды. Предлагается сведения об использованных источниках информации о нематериальных активах, оформлять в виде каталога используемых источников.

В целях повышения эффективности как процесса сбора и обновления информации, так и проведения теста на обесценения активов и формирования соответствующих раскрытий в финансовой отчетности рекомендуем рассмотреть введение требований к созданию паспорта нематериального актива, требования к содержанию которого представлены в диссертации.

**3. Разработаны методические указания по процедуре определения убытка от обесценения нематериального актива, способные повысить эффективность работы как бухгалтерской службы предприятия, так и ценность отчетной информации для стейкхолдеров.**

На основе проведенного анализа экономической роли обесценения нематериальных активов, их особенностей и практических аспектов проведения тестирования на обесценение, в диссертации предложена процедура определения убытка от обесценения нематериального актива.

Начинать целесообразно с классификации нематериальных активов, предложенной выше, что позволит установить наличие таких нематериальных активов, которые требуют как минимум ежегодной проверки на обесценение.

В качестве отдельного шага следует рассматривать работу по проверке на обесценение гудвила в силу специфики его признания и оценки.

Следующим шагом является определение оценок для НМА, в случае, как отдельной проверки, так и в случае оценки всех активов, входящих в ЕГДС. Активный

рынок для нематериальных активов существует редко, на практике подавляющее большинство компаний используют ценность использования в качестве возмещаемой стоимости, что сопряжено с рядом трудностей, которые усугубляются в кризисные периоды экономики. Полагаем, этап определения и расчета возмещаемой стоимости - один из наиболее трудоемких и требующих существенных усилий со стороны организаций, как специалистов бухгалтерии, так и внутренних аудиторов, специалистов отделов продаж и бюджетирования, а также руководства компании.

В качестве дополнительной процедуры в рамках тестирования нематериальных активов на обесценение в диссертации предложено как минимум ежегодно проверять на обесценение нематериальные активы, которые были признаны при объединении бизнесов и являются по своей сути самосозданными дочерней компанией брэндами, торговыми марками, списками клиентов и т.п. в силу их специфики.

Обязательным являются выводы после выполненной проверки на обесценение. Они делаются в любом случае, при выявлении убытка или его отсутствии. Особое внимание следует уделять пограничным случаям, то есть, когда изменение ставки дисконтирования на 1% приводит к убытку, или сокращение денежных потоков на 1-5% приводит к убытку.

В диссертации выделены следующие критические случаи, требующие принятия решений руководства по исправлению ситуации или ее удержанию в определенных рамках, и раскрытию информации в отчетности с указанием принятых мер.

**4. Разработана методика восстановления убытка от обесценения нематериальных активов, включающая в себя определение признаков возврата в разрезе нематериальных активов и организацию процедуры возврата ранее признанного убытка, позволяющую своевременно, полно, точно и наименее затратно определить и представить в отчетности сумму восстановления убытка и использовать данную информацию как сигнал для принятия управленческих решений в отношении дальнейшего использования нематериальных активов.**

В диссертации предлагается порядок действий в отношении возврата убытков от обесценения нематериальных активов:

1. В следующем отчетном периоде после периода выявления убытка и в последующих периодах производится сравнение балансовой стоимости с одной из оценок (которая выбрана как наиболее простая в определении и / или обычно

превышающая балансовую стоимость, например, справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу), формирующих возмещаемую стоимость.

2. Если выявлено превышение одной из оценок, формирующих возмещаемую стоимость (например, справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу, над балансовой стоимостью нематериальных активов – возврат не признается (сейчас по правилам МСФО 36 такое признание происходит).

3. Если компания хочет попробовать вернуть убыток – необходимо найти вторую оценку, формирующую возмещаемую стоимость и определить превышает ли также и данная оценка балансовую стоимость. Если нет возврата не производится. Если да, то возможен условный возврат.

4. Условный возврат означает, что на отчетную дату, на которую мог бы быть сделан по правилам МСФО 36 возврат, будет признан условный возврат, данная сумма будет отнесена на прочий совокупный доход, а не прибыль (убыток).

5. Если на следующую отчетную дату возврат подтвердится – общая сумма возврата будет признана в прибылях/убытке, путем переноса ранее отраженной суммы в прочем совокупном доходе и в случае выявления признании дополнительной суммы возврата непосредственно в прибыли (убытке). Для подтверждения возврата должны быть также найдены обе оценки, формирующие возмещаемую стоимость и только, если они обе будут превышать балансовую стоимость возврат следует считать уже не условным, а фактическим.

Кроме этого в раскрытиях должны быть приведены обе оценки, формирующие возмещаемую стоимость по нематериальным активам для которого был осуществлен условный возврат, а затем возврат. Если на следующую отчетную дату возврат не подтвердится, то есть хотя бы одна из оценок будет меньше чем балансовая стоимость, условный возврат следует удалить.

**5. Разработан инструментарий организации процесса определения убытка от обесценения нематериальных активов, включающий: структурирование шагов проведения тестирования на обесценение; рекомендованные формы документов, позволяющие систематизировать исходную, промежуточную и итоговую информацию процесса проверки нематериальных активов на обесценение; разработанные процедуры проверки расчетов и процедура самопроверки. Использование данного инструментария**

**создает возможность снижения затрат на проверку нематериальных активов на обесценение, повышения качества ее результатов, и, соответственно, повышения эффективности управления инновационными активами.**

В целях совершенствования процесса определения и признания в отчетности обесценения нематериальных активов и одновременно в целях повышения эффективности бухгалтерской службы в диссертации предложено начать с анализа необходимых изменений:

- анализ организации процесса проверки нематериальных активов на обесценение до изменений;
- выделить имеющиеся проблемы;
- определить перечень необходимых изменений;
- определить ожидаемый результат.

Разработку инструментария определения и признания в отчетности обесценения нематериальных активов имеет смысл осуществлять в разрезе шагов или этапов теста на обесценения нематериальных активов, с тем, чтобы не столкнуться с проблемами недостаточной разработки предыдущего шага в условиях неопределенности и ограниченности временных рамок проведения процедуры.

В диссертации предложена структура процесса проведения тестирования на обесценение:

- 1) определение уровня тестируемых нематериальных активов на обесценение;
- 2) определение временных рамок проведения тестирования нематериальных активов на обесценение в разрезе видов нематериальных активов и их групп;
- 3) определение возмещаемой стоимости нематериального актива;
- 4) оценка и признание убытка от обесценения нематериального актива или группы нематериальных активов.

МСФО призывает не ограничиваться требованиями стандартов в отношении анализируемой информации и представленных в финансовой отчетности раскрытий, если это повышает полезность информации в финансовой отчетности. Таким образом, рекомендации, представленные в работе, не являются исчерпывающими и должны служить базой для разработки эффективного и адекватного каждой конкретной

компании процесса организации процедуры оценки нематериальных активов на обесценение.

### **III ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

В результате проведенных исследований реализована поставленная цель диссертационного исследования – разработка инструментария определения и признания в отчетности обесценения нематериальных активов актуального для российских компаний.

Экономические выгоды, приносимые нематериальными активами, вносят существенный вклад в доходы компаний и являются более защищенными от действий конкурентов, чем экономические выгоды, приносимые материальными активами, что связано с уникальной природой нематериальных активов. Нематериальные активы в XXI веке как никогда ранее становятся ключевым фактором успеха в бизнесе, так как именно в них заключены идея ведения бизнеса, идеи предполагаемого продукта, технологии организации производства и управления предприятием. Они непосредственно связаны с информационными технологиями, современными средствами коммуникаций. В информационном обществе нематериальные активы становятся основой устойчивости и конкурентоспособности создаваемого или действующего бизнеса.

Проведенный анализ экономической роли обесценения нематериальных активов, их особенностей и практических аспектов проведения тестирования на обесценение, позволил предложить инструментарий процедур определения и восстановления убытка от обесценения нематериальных активов, способных повысить эффективность как бухгалтерской службы, так и качества управления нематериальными активами в целом.

Реформирование бухгалтерского учета в России происходит в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Следовательно, весьма полезными для формирования отчетности согласно МСФО, и согласно РСБУ являются методические разработки в отношении практической реализации правил МСФО, в том числе правил, непосредственно связанных с принципом осмотрительности. В центре настоящего исследования находятся вопросы проверки активов на обесценение, так как данная проверка была выделена нами как одно из

основных и наиболее важных шагов реализации принципа осмотрительности. Изучение существующих подходов к сущности принципа осмотрительности позволило сформировать позицию в отношении дискуссионного вопроса возвращения принципа осмотрительности в Концептуальные основы МСФО с указанием случая его использования в исторической модели учета, определить тенденцию его дальнейшего развития.

На основе проведенного анализа истории развития принципа осмотрительности, исследований отечественных и зарубежных ученых определена его сущность, состоящая в обеспечении «безрискового показателя прибыли/убытка», выделены преимущества и недостатки принципа осмотрительности и предложен способ нивелирования недостатков его применения в виде повышения качества профессионального суждения учетного специалиста.

В работе сформулировано определение профессионального суждения, наиболее точным образом позволяющее отразить его суть: «мнение бухгалтера, детально аргументированное и сформированное без постороннего давления в результате анализа всей необходимой и доступной ему информации». В целях предотвращения принятия неверных управленческих решений выделены ключевые области проверки нематериальных активов на обесценение, которые требуют применения профессионального суждения в отношении нематериальных активов на агрегированном и более детальном уровнях, а профессиональное суждение рассмотрено с позиции снижения информационных рисков и инструмента представления достоверной и надежной информации.

Проведенный в настоящем исследовании анализ взаимозависимости развития экономики и признания убытков от обесценения активов позволил выделить признаки обесценения, наиболее свойственные текущей экономической ситуации, и проанализировать основные сложности, с которыми сталкиваются компании при проведении теста на обесценение в кризисные периоды функционирования экономики. В свою очередь анализ фактов отражения убытков от обесценения в кризисные периоды развития экономики российскими и зарубежными компаниями позволил выявить взаимосвязь между фактом отражения убытков от обесценения и развитием экономики.

Детальное рассмотрение особенностей нематериальных активов, влияющие на их обесценение, определил приоритетную роль нематериальных активов в бизнесе компаний и информационном обществе, заключающуюся в том, что нематериальные активы являются двигателем инновационного развития экономики. Особое значение имеет такой нематериальный актив как деловая репутация, позволяющий отразить в составе активов компании ее имидж, создающий дополнительные экономические выгоды. Его сущность должна быть определена следующим образом - премиальный нематериальный актив, генерируемый эффективной работой менеджмента и сотрудников компании, а также ответственностью акционеров за успешное развитие бизнеса, вобравший в себя весь положительный потенциал компании, не включенный в иные активы согласно правилам стандартов.

На основе проведенного анализа отчетностей российских компаний и исследований известных аудиторских и консалтинговых компаний сделан вывод о значительно меньшей доле нематериальных активов в структуре активов российских компаний, определены причины такой ситуации, заключающиеся в недооценке нематериальных активов российскими компаниями, среди которых наиболее важными являются три: отсутствие должного уровня инноваций в экономике в силу ее сырьевой ориентации; сложности признания исключительности прав на нематериальные активы, требуемые российским учетным законодательством; низкий уровень управления нематериальными активами, отсутствие управленческого учета, соответственно игнорирование реально существующих нематериальных активов и их непризнание в отчетности.

По результатам исследования особенностей нематериальных активов выделены особенности нематериальных активов, имеющие ключевое значение для проверки на обесценение: особый порядок признания для самозданных нематериальных активов, наличие такого объекта как деловая репутация; возможность отсутствия определенного срока полезной службы; трудность оценки возмещаемой стоимости по справедливой стоимости в силу уникальности. Выявление ключевых особенностей нематериальных активов позволило обосновать классификацию нематериальных активов для целей их проверки на обесценение.

На основе проведенного анализа практических аспектов тестирования на обесценение нематериальных активов предложен анализ факторов обесценения в

разрезах видов нематериальных активов и отраслей экономики, в которых предприятия осуществляют свою деятельность и выделены наиболее спорные моменты, с которыми сталкиваются компании при тестировании на обесценение гудвилла как наиболее уникального объекта нематериальных активов и предложены рекомендации по принятию решений по таким сложным моментам.

Анализ международных и российских стандартов учета позволил сделать вывод о том, что МСФО 36 ставит не столько учетные задачи, сколько управленческие и аналитические, так как стоимость нематериального актива в учете так или иначе сформирована с момента его признания.

На основе проведенного анализа факторов, приведенных в МСФО 36 выделены их характеристики, позволяющие оценить возможность их возникновения в условиях различных состояний экономики и в различных отраслях и показано проявление факторов для российских предприятий в текущих экономических условиях, предложены дополнительные факторы, которые следует анализировать предприятиям в целях улучшения качества оценочных суждений.

На основе проведенного анализа практических аспектов создания информационной базы для проверки нематериальных активов на обесценение описана роль сбора информации с позиции управленческих решений, оценена сложность сбора информации для проведения тестирования на обесценение нематериальных активов в силу их специфики, предложены категории и классификация источников информации; разработан перечень необходимых проверок и предложена схема действий учетного специалиста для создания полной и достоверной информационной базы и введение требований к документации полученной информации.

Результаты проведенного исследования позволили сделать ряд выводов и предложить конкретные рекомендации по организации процесса определения и восстановления убытка от обесценения нематериальных активов: предложено подвергать обязательной ежегодной проверке на обесценение нематериальные активы, которые были признаны при объединении бизнесов и не были признаны в отчетности дочерней компании, предложен обязательный документ для введения в документооборот компании «Лист обязательной проверки НМА», выделены критические случаи, требующие принятия решений руководства, предложены возможные меры предотвращения убытков от обесценения, отраженных в следующих

отчетных периодах, выделены способы определения убытка от обесценения на основании анализа МСФО 36 и предложены этапы определения убытка от обесценения для наиболее рискованного и трудоемкого в расчетах варианта, предложено внести в ПБУ 14 уточнение оценок чистых активов проверяемых ЕГДС: при проверке нематериальных активов на обесценение согласно МСФО, все статьи чистых активов проверяемых ЕГДС, должны быть отражены согласно МСФО.

Результаты анализа практических аспектов процедуры восстановления убытков от обесценения нематериальных активов позволили предложить подход к анализу экономических выгод от использования нематериальных активов и предложить методику восстановления убытка от обесценения, включающую определение признаков возврата в разрезе нематериальных активов. Введено и обосновано понятие «условного возврата» и порядок возврата убытка по нематериальным активам.

В целях обобщения информации в отношении обесценения нематериальных активов, представленной в МСФО и обсуждаемой аналитиками и экспертами, а также в целях предоставления компаниям возможности оценить процесс определения и признания в отчетности убытков от обесценения нематериальных активов, установленный в организации, на предмет полноты и последовательности мы рекомендуем компаниям обращаться к дереву решений в отношении обесценения нематериальных активов, которое представляет собой поэтапный выбор ответов на конкретно поставленные вопросы с целью определения на конечном этапе результата проведенного теста на обесценение

Ключевой идеей, лежащей в основе процедуры тестирования нематериальных активов на обесценение, является регулярный пересмотр ключевых допущений для получения реалистичных расчетов.

Таким образом, в результате проведенного исследования решены важные теоретико-методологические и организационно-методические проблемы определения и признания в отчетности обесценения нематериальных активов.

Практическая значимость исследования состоит в том, что полученные результаты доведены до уровня методики, пригодной для использования в практической деятельности российских компаний.

#### IV. ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

*Публикации и в рецензируемых научных изданиях,  
определенных ВАК при Минобрнауки России:*

1. Исмагилова, Т.Р. Проблемы учетного отражения брендов / Т.Р. Исмагилова, О.В. Рожнова // Труды Вольного экономического общества России. - 2013. Том 179. - С.287-292. (0,4 / 0,2 п.л.).
2. Исмагилова, Т.Р. Обесценение нематериальных активов: уровень неопределенности расчета в кризисных условиях экономики / Т.Р. Исмагилова // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). - 2016. - №4. - С.21-23. (0,4 п.л.).
3. Исмагилова, Т.Р. Процедура определения и восстановления убытков от обесценения нематериальных активов / Т.Р. Исмагилова // Финансовая аналитика: проблемы и решения. - 2017. Том 10. Выпуск 1. - С.20-26. (0,8 п.л.).
4. Исмагилова, Т.Р. Обесценение нематериальных активов: качество раскрываемой информации в финансовой отчетности в кризисных условиях функционирования экономики / Т.Р. Исмагилова // Вестник Воронежского государственного университета инженерных технологий. - 2016. - №4 (70). - С.484-487. (0,5 п.л.).

*Публикации в других научных изданиях:*

5. Исмагилова, Т.Р. / Обесценение активов в условиях санкций / Т.Р. Исмагилова // Внедрение МСФО в России: проблемы и перспективы: сборник статей / Под ред. В.Г. Гетьмана, С.Н. Гришкиной, В.П. Сидневкой. - М. :Издательство «Русайнс», 2014. - С.63-67. (0,4 п.л.).
6. Исмагилова, Т.Р. Особенности развития и продвижения сферы услуг образования: параграф 28.5 монографии «Феномен рыночного хозяйства: векторы и особенности эволюции» / Т.Р. Исмагилова // Под ред. В.А. Сидорова, Я.С. Ядгарова, В.В. Чапли. – United Kingdom% LSP, 2017. - С.520-527. (0,4 п.л.).