
ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ УЧЕТНОЙ СИСТЕМЫ СУБЪЕКТОВ АГРОБИЗНЕСА В ЧАСТИ ОБЕСЦЕНЕНИЯ ОБЪЕКТОВ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Костюкова Елена Ивановна, д-р экон. наук, проф.

Сытник Ольга Егоровна, канд. экон. наук, доц.

Фролов Александр Витальевич, канд. экон. наук, доц.

Ставропольский государственный аграрный университет, Зоотехнический пер., 12,
Ставрополь, Россия, 355017; e-mail: froloffman@mail.ru

Предмет: компании агробизнеса сегодня осуществляют свою деятельность в условиях некоего уровня неопределенности. Это обусловлено последствиями пандемии COVID-19, санкционным давлением на бизнес, последствиями политических событий и др. внешних факторов, которые влияют на стоимость активов компании. Информация, формируемая в финансовой отчетности компании, должна отвечать качественным характеристикам, обозначенным в Концептуальных основах представления финансовой отчетности – уместности, правдивого представления, осмотрительности, сопоставимости и др. Существующие реалии бизнес-среды дают множество новых возможностей для развития экономических субъектов. С совершенствованием условий функционирования предприятий обостряется необходимость совершенствования и аппарата управления производственно-хозяйственной деятельностью, в части усиления внутреннего контроля за движением товарно-материальных ценностей, денежных средств, усиления безопасности активов компании. Основой данных совершенствований, в первую очередь, является качественная организация системы бухгалтерского учета и внутреннего аудита в компании. *Цель:* определение параметров информационного обеспечения учетной системы компании, касающегося порядка обесценения объектов основных средств. *Дизайн исследования:* в рамках статьи мы обобщили различные мнения, точки зрения и имеющийся опыт в области проведения процедур обесценения основных средств. При отражении экономического состояния субъектов агробизнеса необходимо принимать во внимание локальные особенности их функционирования и четко представлять риски, которые этот бизнес генерирует. Учитывая совокупность указанных факторов, вопросы, рассматривающие механизмы / методики проведения проверок на предмет обесценения основных средств

компании, являются актуальными, поскольку их доля в структуре активов сельскохозяйственных организаций достигает 50% и более. *Результаты:* наши выводы расширяют предыдущие исследования в заданной области и заключаются в том, что тест на обесценение – это процесс, который требует принятия обоснованных решений при выборе инструментов его проведения и критической оценки полученных результатов. Предлагаемое исследование имеет теоретические и практические последствия в различных областях принятия решений, связанных с бухгалтерским учетом и управлением компаниями.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, внеоборотные активы, основные средства, стоимость, обесценение, сельское хозяйство.

DOI: 10.17308/meps/2078-9017/2024/8/107-123

Введение

Социально-экономические аспекты агробизнеса охватывают широкий диапазон бизнес-процессов экономических субъектов, работающих в нем. Аграрный бизнес – это сложная система взаимоотношений не только между юридическими/физическими лицами, но и между человеком и природой (биологические активы, земельные угодья), конечной целью которых является обеспечение населения продуктами питания и обеспечение сырьевой базой легкой и пищевой промышленности. Кроме того, сегодня перед сельскохозяйственной отраслью стоят задачи по охране земель, сохранению плодородия почв, сохранению природных ресурсов и бережного отношения к ним (экологическая составляющая), обеспечению экономического развития сельских территорий и достижению высокого уровня жизни населения, занятого в сельскохозяйственном производстве (социально-экономическая составляющая). В сельском хозяйстве занята значительная часть экономически активного населения планеты – 35-40% [10].

В Российской Федерации сельское хозяйство в 2022 году стало одной из самых динамично развивающихся отраслей экономики, продемонстрировав рост производства более чем на 10% (в сопоставимых ценах) в сравнении с 2021 годом. При этом в растениеводстве показатель увеличился практически на 16%, что обусловлено рекордным урожаем зерна (около 158 млн тонн) и ряда других культур. Бизнес-единицы отрасли всех категорий, включая фермерские и личные подсобные, в 2022 году произвели продукции на 8 трлн 850 млрд 887 млн рублей. Из них в растениеводстве – на 5 трлн 265 млрд 637 млн рублей, в животноводстве – на 3 трлн 585 млрд 250 млн рублей. Страна обеспечивает себя всеми основными видами продовольствия и, несмотря на барьеры во внешней торговле, увеличила экспорт агропромышленной продукции. Доля прибыльных хозяйств агропромышленного комплекса России по итогам 2022 года составила более 90% (86% в 2021 году)¹. Таким образом, успешное сельское хозяйство является одним

¹ Сельское хозяйство в России . Доступно: https://www.tadviser.ru/index.php/%D0%A1%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%8C%D1%8F:%D0%A1%D0%B5%D0%BB%D1%8C%D1%81%D0%BA%D0%BE%D0%B5_%D

из драйверов технологического и коммерческого роста не только отдельной организации. Субъекты агробизнеса играют ключевую роль в экономике развития государства в целом.

В целях обеспечения/поддержания эффективности деятельности сельскохозяйственная отрасль, как высокотехнологичная, нуждается в инвестициях, поскольку именно они являются потенциалом для обеспечения средств к существованию миллионов людей, работающих в сельскохозяйственных производственно-сбытовых цепочках, и повышения экологической устойчивости агропромышленного сектора. Увеличение объема и качества инвестиций в сельское хозяйство и развитие сельских территорий способствует достижению таких целей устойчивого развития как искоренение бедности и голода. По мнению авторов Francine Picard, Emma Jessie McGhie и Carin Smaller, «Инвестиции в сельское хозяйство в 2,5–3 раза более эффективны для увеличения доходов бедных слоев населения, чем инвестиции в несельскохозяйственный сектор. Но... не все виды инвестиций одинаково выгодны: для некоторых видов инвестиций, особенно крупномасштабных частных и иностранных инвестиций, негативные последствия могут перевешивать потенциальные выгоды. Негативные последствия могут включать нарушение прав владения, деградацию окружающей среды и ущерб местной продовольственной безопасности. Плохо спланированные и осуществленные инвестиции также могут повлечь за собой экономические потери для инвестора и принимающей стороны»².

Для оценки будущих финансовых возможностей организации, оценки возможных рисков, принятия грамотных, обоснованных экономических решений различными заинтересованными лицами, в том числе потенциальными инвесторами, необходима всеобъемлющая информация о реальной оценке активов субъекта инвестирования. Потенциальный инвестор, представляющий собой отдельную бизнес-единицу, рассматривая объект инвестирования, стоит перед выбором: либо укреплять устойчивость бизнеса, развивая цивилизованные отношения и максимально учитывая все возможные реалии экономических процессов, либо идти на изначально более высокий риск с целью получения сверхприбыли. Именно на этом этапе инвестору необходима релевантная учетно-финансовая информация о субъекте инвестирования. Такая информация формируется в рамках системы бухгалтерского учета. Именно с качеством учетных процедур и методологии их проведения связаны достоверность и транспарентность учетной информации, позволяющие на ее основе принимать решения об осуществлении инвестиций и/или управлению бизнесом. Drábková Z. [2] ключевым аспектом при принятии решений пользователями финансовой информации называет «объясняющую способность» бухгалтерской информации, полученной в си-

1%85%D0%BE%D0%B7%D1%8F%D0%B9%D1%81%D1%82%D0%B2%D0%BE_%D0%B2_%D0%A0%D0%BE%D1%81%D1%81%D0%B8%D0%B8.

² Francine P., Emma J. McGhie and Carin Smaller. More and Better Investments Are Needed in Agriculture and Food Systems. What can parliamentarians do about it? Доступно: <https://www.iisd.org/story/better-investments-in-agriculture-and-food>.

стеме счетов бухгалтерского учета, и которая зависит от метода оценки его объектов. Сформированные оценочные значения стоимости активов отражаются в составе доходов/расходов текущего периода и как следствие – в составе прибыли/убытка отчетного периода.

Сельскохозяйственные организации относятся к организациям, в структуре активов которых значительный удельный вес занимает стоимость операционных объектов основных средств – в среднем более 49% (по расчетным данным субъектов, занятых в сельском хозяйстве Ставропольского края) (к таким объектам относятся земельные участки, многолетние насаждения, биологические активы (рабочий скот, продуктивный скот, растения), здания, сооружения, транспортные средства, машины, оборудование, производственный и хозяйственный инвентарь). Следовательно, для оценки будущих финансовых возможностей организации-объекта инвестирования, оценки возможных рисков, принятия грамотных, обоснованных экономических решений потенциальными инвесторами о стоимости, необходима информация о реальной оценке данной группы активов.

Авторы Hinke J. и Stárová M. [5] в своей работе отмечают важность выбора правильной базы и методики оценки объектов основных средств, поскольку это влияет на всю учетную информацию, необходимую для принятия решений инвесторами, кредиторами, поставщиками, работниками и другими субъектами в целях реализации своих планов.

Одним из элементов балансовой стоимости объектов основных средств является обесценение, которое показывает потерю активом способности приносить экономические выгоды (как правило, извлечение прибыли и/или генерирование денежного потока) вследствие неблагоприятных событий.

Некоторые исследователи рассматривают вопрос обесценения внеоборотных активов как инструмент манипулирования в управлении доходами [1, 4, 5, 9, 13]. Научные результаты авторов Ekaterini C. Laskaridou и Vazakidis Athanasios [6] свидетельствуют о том, что: 1) экономические субъекты, отражающие обесценение объектов основных средств в своей финансовой отчетности, имеют меньшую прибыль по результатам отчетного периода, чем их коллеги, которые не отражают в учете и отчетности обесценение указанных активов; 2) убытки от обесценения могут быть рассмотрены как возможность увеличить будущую прибыль.

Piosik A., Rówińska M. [9] приводят доказательства того, что возникновение случаев обесценения активов в меньшей степени зависит от финансовых показателей деятельности компании. А в большей – от вариантов принятия управленческих решений руководством компании, качества аудита, размера денежного потока, др.

Таким образом, необходим целостный подход к формированию учетной информации об обесценении объектов основных средств. В условиях существующей неопределенности необходимо подходить к формированию такой информации с точки зрения влияния на будущие события, при этом

осознавая и принимая во внимание все возможные риски и угрозы. Именно поэтому считаем тему исследования актуальной и значимой.

Основная цель исследования заключается в выявлении спорных вопросов при проведении процедуры обесценения объектов основных средств экономических субъектов.

Для достижения наших целей мы проводим тематическое исследование научных и профессиональных публикаций по указанной тематике (в тексте статьи сделаны соответствующие уведомления). В ходе исследования изучены нормативные документы и мнения ученых и практиков в области бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности. Кроме того, были использованы доступные презентации, публичные профессиональные комментарии, касающиеся рассматриваемых вопросов. Источники были получены из поиска по: базам данных Web of Science и Scopus, сайтам профессиональных периодических изданий, веб-страницам профессиональных бухгалтерских сообществ, аудиторских фирм. Исследование проводилось на основе анализа, синтеза и абстрагирования имеющейся информации.

Методы и результаты исследования

Международные стандарты финансовой отчетности (далее – МСФО) (IAS 36 «Обесценение активов», IAS 16 «Основные средства») и Федеральные стандарты бухгалтерского учета Российской Федерации (далее – ФСБУ) (ФСБУ 6/2020 «Основные средства») предписывают регулярно тестировать объекты основных средств на предмет их обесценения. Цель обесценения активов заключается в том, чтобы обеспечить учет объектов основных средств по стоимости, не превышающей их возмещаемую стоимость. Проведение процедуры обесценения основных средств требует от руководства компании выбора методов и вынесения профессиональных суждений специалистов, осуществляющих эту процедуру. Также раскрытие информации об обесценении объекта и его величине часто связано с мотивацией руководства при раскрытии информации в отчетности, включая методы управления прибылью.

Обесценение актива проводят только по результатам проведенного теста на его обесценение. А сам тест необходимо проводить в случае, если появляются признаки возможного обесценения актива, т. е. когда предполагается, что какое-либо событие приведет к уменьшению будущих поступлений денежных средств от актива.

Тестирование на наличие признаков обесценения активов необходимо проводить на конец каждого отчетного периода. При этом при выявлении признаков наличия/отсутствия обесценения актива может быть использована информация как внешнего, так и внутреннего характера.

Так, к внешним индикаторам потенциального обесценения относят такие как:

- значительное снижение стоимости актива (как правило имеется в виду цена, по которой компания может купить такой же/аналогичный актив в данный момент);

- произошли/произойдут в ближайшем будущем значительные неблагоприятные изменения в бизнесе (такие изменения могут произойти вследствие падения продаж продукции, роста процентных ставок по кредитам, нарушения логистических цепочек при экспорте продукции, технологических изменениях в производстве продукции и т. п.);
- повышение рыночных процентных ставок, из-за чего происходит существенный рост ставки дисконтирования и снижение возмещаемой суммы актива (рост в длительном периоде ключевой ставки Центрального банка, доли заемных средств в структуре обязательств и капитала);
- превышение балансовой стоимости чистых активов компании над ее рыночной капитализацией.

Внутренними источниками информации для поиска признаков обесценения могут служить производственные отчеты, прогнозные бюджеты компании, план-факт анализ и иная управленческая информация. Основываясь на информации, полученной из таких источников, можно выявить такие индикаторы обесценения, как:

- моральное устаревание/физическая порча актива (эксплуатация актива требует значительных затрат на поддержание его работоспособности по сравнению с новым и более технологичным активом, предназначенным для выполнения аналогичных задач);
- отсутствие планов компании на использование актива в ближайшем будущем (прекращение деятельности, в которой использовался актив, досрочное выбытие актива, и др.);
- данные внутренней отчетности компании свидетельствуют о пониженной (в сравнении с ожидаемой) экономической эффективности актива – в этом случае ожидания от него завышены, соответственно, завышена и его стоимость в отчетности.

Каждая отдельная компания, следуя принципу осмотрительности, может выявить свои дополнительные индикаторы обесценения активов, которые необходимо отразить в качестве элемента учетной политики.

Событие, приводящее к обесценению основного средства, представляет собой факт хозяйственной жизни, являющийся объектом бухгалтерского учета.

В процессе работы над рукописью при анализе отдельных профессиональных и научных публикаций использованы общенаучные методы: монографический, сравнение, приемы систематизации, обобщения теоретических аспектов и практических рекомендаций, качественный и количественный анализ материала.

В компаниях, осуществляющих деятельность в аграрном бизнесе внеоборотные активы, в том числе объекты основных средств (например, сельскохозяйственные угодья), сильно подвержены воздействию изменения

климата, что может снизить их ценность. Неликвидные активы представляют собой серьезную проблему, поскольку они, как правило, представляют собой инвестиции с низкой ликвидностью и очень уязвимы к материальной девальвации [12].

Обесценение актива имеет место в том случае, если балансовая его стоимость превышает возмещаемую стоимость. Таким образом, при выявлении признаков обесценения актива необходимо оценить его возмещаемую стоимость – наибольшую величину из справедливой стоимости актива за вычетом расходов на его продажу и ценности его использования. Возмещаемую стоимость следует рассматривать как мнение бизнеса о данном активе в том виде и состоянии, в котором он находится именно в данный момент. При ее определении необходимо исчислить стоимость будущих выгод от работы актива.

В соответствии с п. 22 IAS 36 возмещаемая сумма определяется для отдельного актива, за исключением случаев, когда такой актив не генерирует 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. Единицы, генерирующие денежные средства (далее – CGU), идентифицируются на основе денежных притоков, а нечистых денежных потоков или же на любой другой основе, куда могут быть отнесены затраты. Объединение активов в CGU – результат профессионального суждения учетных специалистов компании, одного из главных инструментов регулирования бухгалтерского учета для достижения главной цели финансовой отчетности – формирования полной и достоверной информации о финансовом состоянии и финансовых результатах компании. Возможен выбор CGU по видам деятельности, видам продукции, местоположению и др.

Приведем примеры CGU в субъектах агробизнеса. Группа компаний «Х» занимается интенсивным растениеводством и овощеводством в трех округах региона. В структуре группы выделены ООО «Х-Управляющая компания» – управление; ООО «А», ООО «Б», ООО «В» – производство. В этом случае каждое общество, имеющее полный цикл производства, можно рассматривать как CGU (возможен и другой вариант выбора CGU, например, по видам производств, подразделений). Активы управляющей компании в данном случае нельзя уверенно отнести к той или иной CGU. Такие активы относят к категории «корпоративные активы». К таким активам также в группе могут быть отнесены такие объекты основных средств, как склады для напольного хранения зерна, зерноочистительные комплексы и сушилки для зерна.

Группу корпоративных активов проверять на обесценение следует одним из следующих способов:

- по справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие;
- распределив и включив в состав нескольких CGU «на разумной и обо-

снованной основе». Однако, если определить такую основу не представляется возможным, IAS 36 предусматривает варианты:

- тестируется CGU, к которой так или иначе относятся корпоративные активы;
- к балансовой стоимости активов этой CGU добавляется часть балансовой стоимости корпоративных активов;
- выявленный убыток от обесценения пропорционально распределяется между активами, относящимися к CGU, и корпоративными активами.

Как отмечалось ранее, состав внеоборотных активов сельскохозяйственных организаций специфичен. Активы подвержены не только рискам изменения стоимости вследствие морального/технологического/физического износа, изменения конъюнктуры рынка и т. п., но и утраты по причинам климатического характера. Поэтому оценка основных средств с учетом рыночных обстоятельств именно в конкретный момент времени, т. е. в текущий период, является одним из самых сложных вопросов. Достоверное представление информации о стоимости объектов основных средств в финансовой отчетности влияет на принимаемые решения как собственниками, так и потенциальными инвесторами в отношении экономического субъекта. Проведение процедуры обесценения объектов основных средств должно учитывать отраслевые особенности компании и обоснованное профессиональное суждение участников данного процесса. Участниками проведения процедуры обесценения объектов основных средств являются не только сотрудники бухгалтерской службы компании, но и ее производственный и инженерно-технический персонал, сотрудники ревизионно-контрольных подразделений, оценщики и другие лица.

Последовательность действий при проведении процедуры тестирования на предмет обесценения активов, в том числе объектов основных средств, представим на рисунке 1.

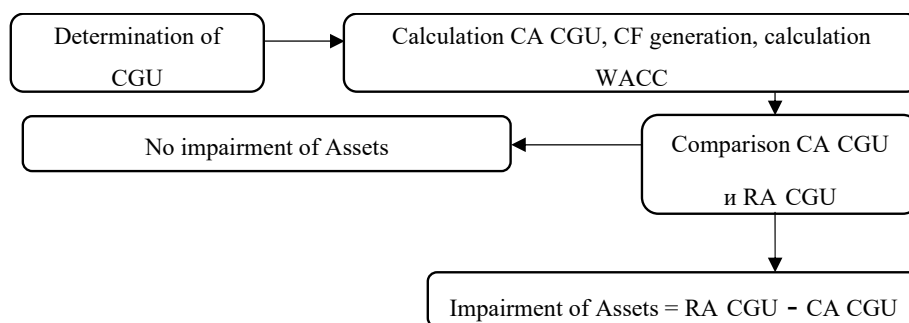


Рис. 1. Последовательность проведения теста на обесценения активов*

* Условные обозначения: cash-generating unit – CGU, carrying amount – CA CGU, cash flow – CF, weighted average cost of capital – WACC, recoverable amount – RA CGU.

При определении ценности использования актива (далее – VU) необходимо рассчитать дисконтированные будущие потоки денежных средств (далее – DCF), которые компания ожидает получить от использования актива. В связи с тем, что оценка VU связана с будущими отчетными периодами, оценку денежных потоков (далее – CF) следует основывать на соответствующих факторах³:

- наилучшей оценке руководством компании всего спектра экономических условий, которые будут существовать на протяжении оставшегося срока полезной службы актива;
- самых последних финансовых прогнозах, которые должны охватывать период максимальной продолжительностью в пять лет;
- целесообразно при прогнозировании предпочтение отдавать внешним, а не внутренним источникам информации;
- темпы роста не должны выходить за рамки исторически характерных для компании показателей, если рост в прогнозном периоде нельзя обосновать;
- экстраполяции, основанные на прогнозах перспективных оценок с применением для последующих лет постоянного или снижающегося показателя темпа роста.

Метод оценки CF компания выбирает самостоятельно, следуя принципу рациональности, из предлагаемых стандартом IAS 36 – традиционный (приведенная стоимость будущих CF основывается на одном наборе расчетных потоков и единой ставке дисконтирования, включающей все риски, связанные с этим прогнозом) или ожидаемого CF (применяются все релевантные сценарии CF и применимые к ним ставки дисконтирования, взвешенные на вероятности их наступления).

Анализируя информацию сельскохозяйственных организаций, наблюдаем следующее – в случаях, когда субъекты работают в стабильных экономических условиях, их выбор приходится на традиционный метод оценки CF. Организации, осуществляющие деятельность в условиях неопределенности, как правило, выбирают второй метод – ожидаемого CF. Считаем, что тренд CF не должен противоречить сложившейся в отрасли практике.

IAS 36 и ФСБУ 6/2020 дают компаниям определенную степень свободы при выборе горизонта планирования CF и их оценки. Но, в любом случае, этот горизонт не должен превышать срок полезного использования актива. Однако в случае, если компания тестирует на обесценение долгосрочный актив, находящийся в стадии строительства и который будет достроен через 6 лет, то в этом случае очевидно, что выгоды он начнет приносить только через 6 лет. И в таком случае применять для этого актива горизонт прогнозирования 5 лет некорректно.

Следует принимать во внимание, что предсказать достоверно сумму

³ IAS 36 Impairment of Assets. Доступно: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/ias-36-impairment-of-assets.pdf>.

CF в условиях действующей неопределенности представляется мало возможным, поскольку вероятность наступления преждевременного физического/морального износа актива, изменения объемов рынка и т. п. всегда «остаётся открытой». По нашему мнению, к расчету CF всегда нужно подходить с учетом принципов осмотрительности и нейтральности.

Представим последовательность определения ценности использования CGU (VU CGU) (рис. 2).

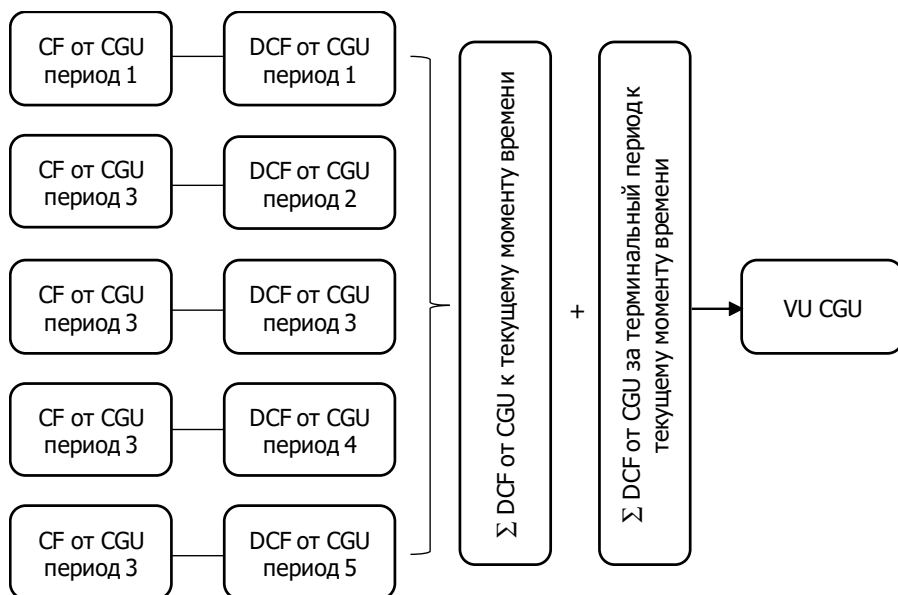


Рис. 2. Последовательность определения ценности использования CGU

Отдельным вопросом является раскрытие теста на обесценение в отчетности. Если в текущем периоде в отчетности компании был признан убыток от обесценения или его восстановление, то необходимо раскрывать данные о чувствительности основных допущений, использованных при прогнозировании CF. Как правило, такими допущениями являются цены, ставка дисконтирования, темпы роста и т. п. Анализ чувствительности проводится исходя из применяемой для теста на обесценение модели. При этом изменяют значение каждого использованного существенного допущения, и в результате получается новая дисконтированная стоимость – ценность использования. Разница между исходной ценностью использования и ценностью использования с измененными допущениями будет составлять чувствительность к допущениям. Стандарт не регламентирует порядок раскрытия чувствительности в отчетности. Поэтому порядок раскрытия этой информации является выбором компании.

Обесценение объектов рекомендовано учитывать в составе прочих расходов и отражать бухгалтерской записью: Дебет счета «Прочие доходы и расходы» – Кредит счета «Обесценение основных средств»/субсчета

«Обесценение основных средств» к счету «Амортизация основных средств» (данный счет/субсчет выступает в качестве регулятива стоимости объекта).

Порядок отражения в бухгалтерском учете сумм обесценения объектов основных средств также должен быть зафиксирован в учетной политике, что позволит обеспечить формирование достоверной информации о данных активах в бухгалтерской финансовой отчетности, которая будет полезна пользователям и обеспечит эффективное управление объектами основных средств руководством и собственниками компании.

Данные бухгалтерского учета об объектах основных средств позволяют руководству компании планировать и принимать правильные инвестиционные решения. Считаю целесообразным в рамках данной статьи подробно остановиться на рассмотренных выше индикаторах потенциального обесценения активов на макро – и микроуровнях.

IAS 36 и ФСБУ 6/2020 включают все возможные последствия от разных кризисных явлений. Пример – износ актива произошел быстрее, чем начисление стандартной амортизации. Т. е. мы понимаем, что по каким-то причинам, даже если компания финансово устойчива, осуществляет деятельность в комфортных условиях, но произошло какое-то событие, которое привело к увеличению интенсивности эксплуатации оборудования/транспортных средств, износ таких объектов произошел быстрее, чем, например, при линейном способе начисления амортизации. Такое событие тоже является признаком обесценения активов, несмотря на то, что, например, произошло увеличение объемов производства/продаж, и в целом оказало положительное влияние на показатели деятельности компании.

С другой стороны, такие значительные изменения экономической среды в которой работает компания, как сокращение платежеспособности населения, перерыв в экспорте/импорте семян, удобрений, горюче-смазочных материалов, импортной техники, нарушение и удорожание логистики, потеря определенной доли рынков сбыта продуктов питания (закрытие ресторанов, кафе), санкции, негативно влияют на компанию, и ее возмещаемая стоимость может быть ниже балансовой.

Таким образом, событие, которое произошло/произойдет, может влиять на компанию как негативно, так и позитивно, но при этом и в том, и в другом случае может являться признаком обесценения актива (за счет более интенсивного его использования).

К таким событиям можно отнести COVID-19, технологические революции/бумы (быстро устаревают технологии и, как следствие, актив обесценивается), политические и санкционные ограничения. Отсюда можем сделать вывод о том, что само по себе обесценение активов не всегда говорит о том, что наблюдаются негативные явления в развитии компании и в целом экономики.

Другим основополагающим признаком обесценения является измене-

ние процентных ставок, т. е. наблюдается устойчивый тренд к удорожанию заемных ресурсов.

На микроуровне, как правило, наблюдаются индикаторы локального характера. Так, происходит физическая порча активов (пожар, выход из строя оборудования/здания и т. п., то есть, произошло некое событие (на первый взгляд может показаться – внешнее), которое напрямую связано с компанией. Кроме того, существуют признаки морального устаревания активов, используемых для целей генерирования денежных потоков и это также прямой признак обесценения, поскольку снижение стоимости актива в этом случае происходит нелинейно.

С точки зрения IAS 36 ситуация, когда могут быть обнаружены признаки обесценения отдельных CGU, абсолютно нормальная. Т. е. когда компания может функционировать прибыльно, но при этом руководство осознает, что выращивать какую-либо культуру или заниматься разведением определенного вида животных нецелесообразно, планируется прекращение таких видов деятельности, активы, которые использовались при этом, не могут использоваться в других видах деятельности, подлежат обесценению как CGU независимо от суммы накопленной амортизации. Поэтому очень важно понять, что является для компании CGU, какие активы можно отделить от других активов, а какие нет.

Следует иметь в виду, что определенные объекты основных средств не всегда предназначены для генерирования денежного притока. Экономический потенциал таких активов заключается в способности служить выполнению определенных поставленных задач, не связанных с извлечением прибыли (внеоборотные нефинансовые активы экономических субъектов стратегически значимых отраслей/находящихся под контролем государства/некоммерческих организаций). Однако, по нашему мнению, применение к таким активам положений IAS 36 вполне возможно с определенными корректировками. Так, в основу расчета ценности использования таких активов вместо чистого денежного притока следует закладывать иные применимые параметры, которые будут характеризовать заключенный в активе полезный потенциал и его способность приносить выгоду путем решения поставленной задачи, не связанной с извлечением прибыли.

При оценке экономической эффективности актива следует обращать внимание на выполнение бюджетов, показатели производительности объекта и т. п., т. е. необходимо убедиться в том, действительно ли объекты работают так, как ожидалось.

Таким образом, по результатам проведения процедуры выявления признаков обесценения основных средств компания должна четко понимать, что является обесценением объектов именно в рамках ее деятельности и что она предпринимает для того, чтобы нивелировать эффекты негативных изменений.

Отдельного внимания заслуживает и определение ставки дисконти-

рования будущих CF. Мы упоминали, что обычно при определении ставки дисконтирования для теста на обесценение отправной точкой служит WACC. Однако ставка дисконтирования не является прямым результатом применения формулы WACC. Это требует профессионального суждения. Ставка должна отражать текущую рыночную оценку временной стоимости денег за периоды до конца срока полезного использования актива или CGU, а также включать рыночные риски, страновые риски и любые другие риски, характерные для актива или CGU, для которых оценка будущих CF не корректировалась. В частности, если считается, что CF не включают достаточный уровень рисков, например, путем взвешивания различных сценариев оценки ожидаемых CF и, следовательно, не могут просматриваться как ожидаемый CF, может потребоваться корректировка ставки дисконтирования. Однако руководство компании должно сначала попытаться скорректировать именно CF, прежде чем вносить какие-либо корректировки в ставку дисконтирования, поскольку, как правило, трудно оценить и обосновать значение, на которое следует скорректировать ставку. В связи с этим, по нашему мнению, несмотря на условия текущей неопределенности, следует продолжать использовать установленные методы расчета WACC. Однако необходима повторная оценка каждого «входа» в расчет и оценка общего результата. И если обычно для теста на обесценение ранее строили только один вариант развития наиболее вероятных событий, то в текущих условиях лучше предусмотреть несколько сценариев, а затем умножить их на вероятности и получить итоговую возмещаемую стоимость. Это позволит минимально откорректировать WACC.

По завершении процедуры оценки основных средств на обесценение необходимо критически оценить полученные итоги. Так, например, если мы абсолютны уверены в результатах расчета показателя WACC, который определен в размере 8%, компания должна сравнить себя с публичными компаниями-аналогами в отрасли. Такое сравнение будет лучшим вариантом внешней проверки примененных нами допущений. Данные по тесту на обесценение доступны в публичных отчетах компаний. И если средняя ставка по отрасли составляет 16%, а по расчетам компании 8%, то необходимо еще раз проанализировать причины такой ситуации. Это касается и других допущений – например, если компания заложила высокий темп роста и получила сумму возмещаемой стоимости актива значительно превышающую показатели компаний-аналогов отрасли, но при этом большинство этих компаний в данном отчетном периоде демонстрировали обесценение подобных активов или их показатели находятся на грани по анализу чувствительности, то в этом случае также следует провести дополнительный анализ информации и расчетов, опирающийся на здравый смысл.

Руководство компании несет ответственность при подготовке финансовой отчетности. Одной из обязанностей руководства компании является анализ наличия признаков обесценения активов один раз в год на конец отчетного периода. Если руководство компании оценивает ее деятельность

как стабильную, понимает, основываясь на профессиональном суждении, что никаким рискам компания не подвержена, и риск того, что возмещаемая стоимость активов не будет меньше их балансовой стоимости, но при этом не проводит выявление признаков обесценения активов, можно говорить о недостатках существующей в компании контрольной среды и осознанном нарушении норм стандарта. Возможна и другая ситуация, когда компания также не проводит установленные стандартом мероприятия по проверке активов на обесценение, но при этом наблюдаются ухудшение финансовых/производственных показателей деятельности. В этом случае следует говорить не только о недостатках/отсутствии функционирования контрольной среды, но и целесообразно ставить вопрос в отношении принципа непрерывности ее деятельности.

Заключение

В рукописи были рассмотрены аспекты формирования в бухгалтерском учете информации об обесценении объектов основных средств в соответствии с действующими МСФО и ФСБУ. Обоснован целостный подход к формированию указанной информации, проведена оценка выбора ключевых составляющих процедуры обесценения активов (прогнозирования, допущений, индикаторов, методик, корректировок и др.), приведено обоснование их применения и возможные последствия.

Описанный инструментарий процедуры обесценения основных средств и рекомендации по его применению предназначены для формирования объективного представления о стоимости компании (поскольку доля основных средств в структуре активов компаний агробизнеса является существенным показателем) в целях принятия как решений управленческого характера руководством и собственниками, так и потенциальными инвесторами. Изучив финансовые отчеты компаний агробизнеса, обнаружена вариативность представления информации об обесценении объектов основных средств, очевидно, основанная на профессиональном/индивидуальном суждении ее составителей.

Дальнейшее продолжение исследований по заявленной тематике позволит обосновать наличие/отсутствие влияния корпоративного управления и финансовых факторов на обесценение активов.

Выводы авторов будут полезны руководству и учетно-аналитическому персоналу компаний агробизнеса при проведении процедур переоценки активов и формировании учетной политики в части бухгалтерского учета основных средств, кроме того, могут быть учтены потенциальными инвесторами при разработке инвестиционных стратегий.

В заключение отметим, что тест на обесценение — это довольно специфичный процесс, который требует критической оценки полученных результатов.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Beatty A., Weber J. Accounting Discretion in Fair Value Estimates: An Examination of SFAS 142 Goodwill Impairments // *Journal of Accounting Research*, 2006, vol. 44, pp. 257-288 .
2. Drábková Z. The potential to reduce the risk of manipulation of financial statements using the identification models of creative accounting // *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 2013, no. 61 (7), pp. 2055-2063.
3. Henning S.L., Shaw W.H., Stock T. The Amount and Timing of Goodwill Writeoffs and Revaluations: Evidence from U.S. and U.K. Firms // *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 2004, vol. 23, pp. 99-121.
4. Hilton S.A., O'Brien P. Inco LTD: Market value, Fair value and Management Discretion // *Journal of Accounting Research*, 2009, vol. 47, no. 1.
5. Hinke J., Stárová M. The Fair Value Model for the Measurement of Biological Assets and Agricultural Produce in the Czech Republic // *Procedia Economics and Finance*, 2014, vol. 12, pp. 213-220.
6. Laskaridou E.C., Athanasios V. Detecting Asset Impairment Management: Some evidence from Food and Beverage listed Companies // *Procedia Technology*, 2013, no. 8, pp. 493-497.
7. Lye A., Chye L., Tin Hoe Tan. Asset Write-offs – Managerial Incentives and Macroeconomics Factors // *Abacus*, 2002, vol. 38, no.1.
8. Paniagua Angel & Baker Kathleen. The socioeconomics of agriculture // *Social and economic development*, vol. I.
9. Piosik A.K., Rówińska M. Determinants of long-lived asset impairments // *Evidence from Poland. Journal of economics & management*, 2012, vol. 8, pp. 72-104 .
10. Piosik A., Rówińska M. Determinants of long-lived asset write-offs. Evidence from companies listed on the Warsaw Stock Exchange in Warsaw // *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 2010, t. 55 (111), pp. 139-166.
11. Sytnik O.E., Kulish N.V., Khoruzhy V.I. Formation of accounting information about fixed assets in accounting in accordance with FSBU 6/2020 «FIXED ASSETS»: assessment, revaluation, procedure for calculating depreciation, impairment // *Accounting in agriculture*, 2022, vol. 5, pp. 330-340.
12. Tingey-Holyoak J., Cooper B., Crase L., Pisaniello J. A framework for supporting climate-exposed asset decision-making in agriculture // *Land Use Policy*, 2024, vol. 137.
13. Wilson G.P. Discussion Write-Offs: Manipulation or Impairment? // *Journal of Accounting Research*, 1996, vol. 34, pp. 171-177.

INFORMATION SUPPORT OF THE ACCOUNTING SYSTEM OF AGRIBUSINESS ENTITIES IN TERMS OF DEPRECIATION OF FIXED ASSETS

Kostyukova Elena Ivanovna, Dr. Sci. (Econ.), Prof.

Sytnik Olga Egorovna, Cand. Sci. (Econ.), Assoc. Prof.

Frolov Alexander Vitalievich, Cand. Sci. (Econ.), Assoc. Prof

Stavropolsky State Agrarian University, Zootechnical lane, 12, Stavropol, Russia, 355017;

e-mail: froloffman@mail.ru

Importance: agribusiness companies today operate in conditions of a certain level of uncertainty. This is due to the consequences of the Covid 19 pandemic, sanctions pressure on business, the consequences of political events and other external factors that affect the value of the company's assets. The information generated in the company's financial statements must meet the qualitative characteristics outlined in the Conceptual Framework for the Presentation of Financial Statements – relevance, truthful presentation, prudence, comparability, etc. The existing realities of the business environment provide many new opportunities for the development of economic entities. With the improvement of the operating conditions of enterprises, the need to improve the management apparatus of production and economic activities is becoming more acute, in terms of strengthening internal control over the movement of inventory, cash, and strengthening the security of the company's assets. The basis of these improvements, first of all, is the high-quality organization of the accounting and internal audit system in the company. *Purpose:* to determine the parameters of the information support of the company's accounting system regarding the procedure for depreciation of fixed assets. *Research design:* within the framework of the article, we have summarized various opinions, points of view and existing experience in the field of impairment procedures for fixed assets. When reflecting the economic condition of agribusiness entities, it is necessary to take into account the local features of their functioning and clearly represent the risks that this business generates. Taking into account the combination of these factors, the issues considering the mechanisms / methods of conducting inspections for impairment of the company's fixed assets are relevant, since their share in the asset structure of agricultural organizations reaches 50% or more. *Results:* our findings extend previous research in a given area and conclude that the impairment test is a process that requires informed decisions when choosing the tools for its implementation and a critical assessment of the results obtained. The proposed research has theoretical and practical implications in various

areas of decision-making related to accounting and company management

Keywords: accounting, non-current assets, fixed assets, cost, depreciation, agriculture.

References

1. Beatty A., Weber J. Accounting Discretion in Fair Value Estimates: An Examination of SFAS 142 Goodwill Impairments. *Journal of Accounting Research*, 2006, vol. 44, pp. 257-288 .
2. Drábková Z. The potential to reduce the risk of manipulation of financial statements using the identification models of creative accounting. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 2013, no. 61 (7), pp. 2055-2063.
3. Henning S.L., Shaw W.H., Stock T. The Amount and Timing of Goodwill Writeoffs and Revaluations: Evidence from U.S. and U.K. Firms. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 2004, vol. 23, pp. 99-121.
4. Hilton S.A., O'Brien P. Inco LTD: Market value, Fair value and Management Discretion. *Journal of Accounting Research*, 2009, vol. 47, no. 1.
5. Hínke J., Stárová M. The Fair Value Model for the Measurement of Biological Assets and Agricultural Produce in the Czech Republic. *Procedia Economics and Finance*, 2014, vol. 12, pp. 213-220.
6. Laskaridou E.C., Athanasios V. Detecting Asset Impairment Management: Some evidence from Food and Beverage listed Companies. *Procedia Technology*, 2013, no. 8, pp. 493-497.
7. Lye A., Chye L., Tin Hoe Tan. Asset Write-offs – Managerial Incentives and Macroeconomics Factors. *Abacus*, 2002, vol. 38, no. 1.
8. Paniagua Angel & Baker Kathleen. The socioeconomics of agriculture. *Social and economic development*, vol. I.
9. Piosik A.K., Rówińska M. Determinants of long-lived asset impairments. *Evidence from Poland. Journal of economics & management*, 2012, vol. 8, pp. 72-104.
10. Piosik A., Rówińska M. Determinants of long-lived asset write-offs. Evidence from companies listed on the Warsaw Stock Exchange in Warsaw. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 2010, t. 55 (111), pp. 139-166.
11. Sytnik O.E., Kulish N.V., Khoruzhy V.I. Formation of accounting information about fixed assets in accounting in accordance with FSBU 6/2020 «FIXED ASSETS»: assessment, revaluation, procedure for calculating depreciation, impairment. *Accounting in agriculture*, 2022, vol. 5, pp. 330-340.
12. Tingey-Holyoak J., Cooper B., Crase L., Pisaniello J. A framework for supporting climate-exposed asset decision-making in agriculture. *Land Use Policy*, 2024, vol. 137.
13. Wilson G.P. Discussion Write-Offs: Manipulation or Impairment? *Journal of Accounting Research*, 1996, vol. 34, pp. 171-177.