

ACCA DiplIFR RUS

МСФО (IAS) 36
Обесценение активов

1. Введение

Целью настоящего стандарта является **определение порядка**, который организация должна применять **при учете активов**, чтобы их балансовая стоимость **не превышала** возмещаемую сумму.

В обратном случае считается, **что актив обесценился**, и стандарт предписывает, чтобы организация отразила **убыток от обесценения**.

Стандарт также определяет, когда организация должна **восстанавливать убыток** от обесценения и предписывает **порядок раскрытия информации**.

Настоящий стандарт применяется для учета обесценения всех активов, за исключением:

- запасов (см. МСФО (IAS) 2);
- активов по договорам и активов, обусловленных затратами на заключение или выполнение договора, которые признаются в соответствии с МСФО (IFRS) 15;
- отложенных налоговых активов (см. МСФО (IAS) 12);
- активов, возникающих из вознаграждений работникам (см. МСФО (IAS) 19);
- финансовых активов, на которые распространяется МСФО (IFRS) 9;
- инвестиционной недвижимости, оцениваемой по справедливой стоимости (см. МСФО (IAS) 40);
- относящихся к сельскохозяйственной деятельности биологических активов, которые относятся к сфере применения МСФО (IAS) 41 и оцениваются по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу;
- внеоборотных активов (или выбывающих групп), классифицируемых как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5.

2. Определения

Балансовая стоимость – стоимость, по которой учитывается актив после вычета накопленной амортизации и начисленных убытков от обесценения.

Справедливая стоимость – цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки. (См. МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости».)

Затраты на выбытие – дополнительные затраты, непосредственно относящиеся к выбытию актива или генерирующей единицы без учета финансовых издержек и расхода по налогу на прибыль.

Ценность использования – приведенная стоимость будущих денежных потоков, которые ожидается получить от актива или генерирующей единицы.

Возмещаемая сумма актива или генерирующей единицы – справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие или ценность использования в зависимости от того, какая из данных величин больше.

2. Определения

Убыток от обесценения – сумма, на которую балансовая стоимость актива или генерирующей единицы превышает его возмещаемую сумму.

Единица, генерирующая денежные средства (ЕГДС) – наименьшая идентифицируемая группа активов, которая генерирует денежные притоки, в значительной степени независимые от денежных притоков от других активов или групп активов.

Корпоративные активы – активы, помимо гудвила, которые способствуют получению денежных потоков в будущем как от рассматриваемой генерирующей единицы, так и от других генерирующих единиц.

3. Идентификация актива, который может быть обесценен

Актив обесценивается, если его балансовая стоимость **превосходит** возмещаемую сумму.

При наличии признаков, указывающих на **возможность возникновения убытков** от обесценения, организация должна провести **формальную оценку возмещаемой суммы**.

Организация должна на конец каждого отчетного периода оценить, нет ли **каких-либо признаков** обесценения активов.

В случае **наличия любого такого** признака организация должна **оценить возмещаемую сумму** актива.

3. Идентификация актива, который может быть обесценен

Независимо от того, существуют ли какие-либо признаки обесценения, организация также:

- тестирует нематериальный актив **с неопределенным сроком полезного использования** или нематериальный актив, который еще **не готов к использованию**, на предмет обесценения ежегодно путем сравнения его балансовой стоимости с возмещаемой суммой;
- тестирует приобретенный при объединении бизнесов **гудвил** на обесценение ежегодно.

При оценке наличия признаков возможного обесценения активов организация должна рассмотреть, как минимум, **следующие внешние и внутренние признаки**.

Перечень, указанный ниже, не является исчерпывающим. Организация может выявить иные признаки возможного обесценения актива.

3. Идентификация актива, который может быть обесценен

Внешние источники информации

- наличие наблюдаемых признаков того, что стоимость актива снизилась в течение периода значительно больше, чем ожидалось в связи с течением времени или при обычном использовании;
- в течение периода произошли или произойдут в ближайшем будущем значительные изменения, имеющие неблагоприятные последствия для организации, в технических, рыночных, экономических или правовых условиях, в которых организация осуществляет деятельность, или на рынке, для которого предназначен актив;
- рыночные процентные ставки или иные рыночные нормы доходности инвестиций повысились в течение периода, и данное увеличение, вероятно, окажет существенное влияние на ставку дисконтирования, используемую при расчете ценности использования, и приведет к существенному снижению возмещаемой суммы актива;
- балансовая стоимость чистых активов организации превышает ее рыночную капитализацию;

3. Идентификация актива, который может быть обесценен

Внутренние источники информации

- существуют признаки устаревания или физической порчи актива;
- значительные изменения, имеющие неблагоприятные последствия для организации, произошли в течение периода или, как ожидается, произойдут в ближайшем будущем в отношении интенсивности и способа использования или ожидаемого использования актива;
- показатели внутренней отчетности указывают на то, что экономическая эффективность актива хуже или будет хуже, чем ожидалось;
- в отношении инвестиций в дочернюю организацию, совместное предприятие или ассоциированную организацию инвестор признает дивиденды от инвестиций, и существует подтверждение того, что:
 - i. балансовая стоимость инвестиций в отдельной финансовой отчетности превышает балансовую стоимость чистых активов объекта инвестиций в консолидированной финансовой отчетности, включая соответствующий гудвил; или
 - ii. дивиденды превышают общий совокупный доход объекта инвестиций в периоде, в котором объявлены дивиденды.

3. Идентификация актива, который может быть обесценен

При наличии признаков возможного обесценения актива это может **указывать на то**, что оставшийся срок полезного использования, метод амортизации или ликвидационная стоимость актива **должны быть пересмотрены** и **скорректированы** в соответствии со стандартом, применимым к данному активу, даже если никаких убытков от обесценения в отношении этого актива не признается.

4. Оценка возмещаемой суммы

Настоящий стандарт определяет возмещаемую сумму как **справедливую стоимость за вычетом затрат на выбытие** или **ценность использования** в зависимости от того, которая из данных величин **больше**.

Не всегда существует **необходимость** в определении и справедливой стоимости актива за вычетом затрат на выбытие, и ценности использования.

Если один из данных показателей превосходит балансовую стоимость актива, актив не обесценен, что исключает необходимость в оценке другого показателя.

Возмещаемая сумма определяется **для отдельного актива**, за исключением случаев, когда такой актив не обеспечивает денежные притоки, в значительной степени независимые от денежных притоков от других активов и групп активов. В таком случае возмещаемая сумма определяется **для генерирующей единицы**, в которую входит актив.

4. Оценка возмещаемой суммы

Справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие

Затраты на выбытие, за исключением тех, которые были признаны в качестве обязательств, вычитаются при оценке справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие.

Ценность использования

Оценка ценности использования актива включает следующие этапы:

- оценка будущих денежных притоков и оттоков, связанных с продолжением использования актива и его последующим выбытием; и
- применение соответствующей ставки дисконтирования по отношению к таким денежным потокам в будущем.

4. Оценка возмещаемой суммы

Составляющие оценки будущих денежных потоков

Расчетная оценка будущих денежных потоков должна включать:

- прогнозы денежных **притоков от продолжающегося использования** актива;
- прогнозы денежных **оттоков, которые необходимы** для генерирования денежных притоков от продолжающегося использования актива (включая денежные оттоки для подготовки актива к использованию) и которые могут быть отнесены непосредственно или распределены на разумной и последовательной основе на актив; и
- чистые денежные **потоки**, при наличии таковых, которые должны быть получены (или выплачены) **за выбытие актива** в конце срока его полезного использования.

4. Оценка возмещаемой суммы

Составляющие оценки будущих денежных потоков

Будущие денежные потоки оцениваются для актива **в его существующем состоянии**. В расчетной оценке будущих денежных потоков **не должны учитываться** расчетные данные о денежных притоках или оттоках, которые ожидаются в результате:

- будущей реструктуризации, в отношении которой организация еще не приняла на себя обязательства; или
- улучшения или повышения эффективности использования актива.

4. Оценка возмещаемой суммы

Ставка дисконтирования

Ставка (ставки) дисконтирования является ставкой (ставками) **до налогообложения** и отражает текущие рыночные оценки:

- временной стоимости денег; и
- рисков, характерных для данного актива.

5. Признание и оценка убытка от обесценения

Балансовая стоимость актива уменьшается до его возмещаемой суммы, только если возмещаемая сумма актива меньше его балансовой стоимости. Такое уменьшение является убытком от обесценения.

Убыток от обесценения признается немедленно **в составе прибыли или убытка**, если только актив не учитывается по переоцененной стоимости в соответствии с другим стандартом (например, в соответствии с моделью учета по переоцененной стоимости в МСФО (IAS) 16). Убыток от обесценения переоцененного актива должен учитываться как уменьшение суммы переоценки в соответствии с положениями такого стандарта.

В отношении переоцененного актива убыток от обесценения признается **в составе прочего совокупного дохода** в той мере, в которой он не превышает сумму прироста стоимости от переоценки этого актива. Такой убыток от обесценения переоцененного актива уменьшает сумму прироста стоимости от переоценки этого актива.

5. Признание и оценка убытка от обесценения

В том случае, если оценочная сумма убытка от обесценения больше балансовой стоимости актива, к которому он относится, организация должна **признать обязательство, только если это требуется другим стандартом**.

После признания убытка от обесценения **амортизационные отчисления в отношении актива корректируются** в будущих периодах для того, чтобы распределить пересмотренную балансовую стоимость актива, за вычетом его ликвидационной стоимости (при наличии таковой), на регулярной основе в течение оставшегося срока его полезного использования.

6. Единицы, генерирующие денежные средства

Идентификация единицы, генерирующей денежные средства, к которой относится актив

При наличии признаков возможного обесценения актива должна быть оценена возмещаемая сумма **отдельного актива**. Если оценить возмещаемую сумму отдельного актива **невозможно**, организация определяет возмещаемую сумму **генерирующей единицы**, к которой относится актив (генерирующая единица актива).

Пример 1

Лесозаготовительная компания владеет сетью лесных дорог, предназначенных для транспортировки древесины. Эти дороги не могут быть использованы другими предприятиями и не приносят доход, отдельный от доходов от лесозаготовительной деятельности.

Оценить возмещаемую стоимость лесных дорог непосредственно не представляется возможным, поскольку их ценность использования тесно связана с деятельностью лесозаготовительной компании в целом, а не с их потенциальной продажей. В результате, компания должна оценить возмещаемую стоимость на уровне генерирующей единицы, к которой принадлежат дороги, то есть всего предприятия лесозаготовки.

Распределение гудвила между единицами, генерирующими денежные средства

В целях проведения теста на обесценение гудвил, приобретенный при объединении бизнесов, должен с даты приобретения **распределяться между всеми генерирующими единицами** или группами генерирующих единиц приобретателя, которые, как ожидается, выиграют от синергии в результате объединения, независимо от того, отнесены ли другие активы и обязательства объекта приобретения к данным единицам или группам единиц.

Тестирование на обесценение единиц, генерирующих денежные средства, в состав которых входит гудвил

Генерирующая единица, к которой отнесен гудвил, должна проверяться на обесценение **ежегодно**, а также при наличии признаков возможного обесценения путем сравнения балансовой стоимости единицы, включая гудвил, с ее возмещаемой суммой.

Пример 2

У организации есть два производственных цеха, которые были приобретены при объединении бизнесов за 300,000 долл. Каждый цех представляет является отдельным ЕГДС.

Справедливая стоимость активов цеха:

Цех №1 – 150,000 долл.

Цех №2 – 120,000 долл.

Вариант 1

Гудвил распределяется между двумя ЕГДС на основе справедливой стоимости активов каждого цеха.

	Цех №1	Цех №2	Итого
Балансовая стоимость	150,000	120,000	270,000
Процент распределения	55.6%	44.4%	100
Распределение гудвила	16,680	13,320	30,000
Балансовая стоимость ЕГДС	166,680	133,320	300,000

Вариант 2

Гудвил не распределяется в силу отсутствия разумной базы для распределения.

	Цех №1	Цех №2	Итого
Балансовая стоимость	150,000	120,000	270,000
Гудвил	-	-	30,000
Балансовая стоимость ЕГДС	150,000	120,000	300,000

9. Корпоративные активы

Корпоративные активы включают активы групп или подразделений, такие как:

- здание головного офиса
- оборудование для электронной обработки данных или
- научно-исследовательский центр.

Структура организации влияет на то, соответствует ли актив приведенному в настоящем стандарте определению корпоративных активов для конкретной генерирующей единицы.

Отличительной особенностью корпоративных активов является то, что они **не создают денежные притоки независимо от других активов** или групп активов и их балансовая стоимость **не может быть полностью отнесена** на рассматриваемую генерирующую единицу.

9. Корпоративные активы

При проведении теста генерирующей единицы на обесценение организация **идентифицирует все корпоративные активы**, которые связаны с рассматриваемой генерирующей единицей.

Если часть балансовой стоимости корпоративного актива **может быть на разумной и последовательной основе отнесена к такой единице**, организация сравнивает балансовую стоимость единицы, включая часть балансовой стоимости корпоративного актива, отнесенную на генерирующую единицу, с ее возмещаемой суммой.

Пример 3

У организации есть два производственных цеха и административный офис. Каждый цех является отдельным ЕГДС.

Балансовая стоимость активов цеха и административного офиса:

Цех №1 – 150,000 долл.

Цех №2 – 120,000 долл.

Офис – 25,000 долл.

Балансовая стоимость административного офиса распределяется между двумя ЕГДС на основе балансовой стоимости активов каждого цеха.

Балансовая стоимость Цеха 1	150,000
Часть стоимости офиса $(25,000 * (150,000 / 270,000))$	13,889
Балансовая стоимость Цеха 1 для целей теста на обесценение	163,889

Балансовая стоимость Цеха 2	120,000
Часть стоимости офиса $(25,000 * (120,000 / 270,000))$	11,111
Балансовая стоимость Цеха 2 для целей теста на обесценение	131,111

Убыток от обесценения относится на уменьшение балансовой стоимости активов единицы следующим образом:

- сначала на уменьшение балансовой стоимости гудвила, отнесенного к генерирующей единице; и
- затем на другие активы единицы пропорционально балансовой стоимости каждого актива в единице.

Эти уменьшения балансовой стоимости должны рассматриваться как убытки от обесценения по отдельным активам.

10. Убыток от обесценения единицы, генерирующей денежные средства

При распределении убытка от обесценения организация **не должна уменьшать** балансовую стоимость актива ниже наибольшего значения из перечисленных ниже:

- его справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие (если ее можно оценить);
- его ценности использования (если ее можно определить); и
- нуля.

Сумма убытка от обесценения, которая в противном случае была бы отнесена к активу, должна быть **пропорционально распределена между другими активами единицы** (группы единиц).

Пример 4

У организации есть дочернее предприятие, которое занимается междугородними туристическими перевозками. Дочернее предприятие было приобретено 1 января 2020 года и является отдельным ЕГДС.

На 31 декабря 2020 года балансовая стоимость активов дочернего предприятия представлена ниже:

Гудвил – 50,000 долл.

Транспортные средства – 200,000 долл.

ТМЗ – 30,000 долл.

Вариант 1. Ценность использования ЕГДС на 31 декабря 2020 года составляет 240,000.

	Балансовая стоимость	Убыток от обесценения	Балансовая стоимость с учетом обесценения
Гудвил	50,000	(40,000)	10,000
Транспортные средства	200,000	-	200,000
ТМЗ	30,000	-	30,000
Итого	280,000	(40,000)	240,000

Вариант 2. Ценность использования ЕГДС на 31 декабря 2020 года составляет 220,000.

	Балансовая стоимость	Убыток от обесценения	Балансовая стоимость с учетом обесценения
Гудвил	50,000	(50,000)	-
Транспортные средства	200,000	(10,000)	190,000
ТМЗ	30,000	-	30,000
Итого	280,000	(60,000)	220,000

Пример 5

У организации есть дочернее предприятие, которое занимается междугородними туристическими перевозками. Дочернее предприятие было приобретено 1 января 2020 года и является отдельным ЕГДС.

На 31 декабря 2020 года балансовая стоимость активов дочернего предприятия представлена ниже:

Гудвил – 50,000 долл.

Транспортные средства – 200,000 долл.

Здание гаража – 60,000 долл.

Здание диспетчерской службы – 40,000 долл.

ТМЗ – 30,000 долл.

Ценность использования ЕГДС на 31 декабря 2020 года составляет 220,000.

	Балансовая стоимость	Убыток от обесценения	Балансовая стоимость с учетом обесценения
Гудвил	50,000	(50,000)	-
Транспортные средства	200,000	(73,333)	126,667
Здание гаража	60,000	(22,000)	38,000
Здание диспетчерской службы	40,000	(14,667)	25,333
ТМЗ	30,000	-	30,000
Итого	380,000	(160,000)	220,000

В первую очередь списывается весь гудвил, а оставшуюся сумму 110,000 долл распределяем между основными средствами пропорционально их балансовой стоимости.

11. Восстановление убытка от обесценения

На конец каждого отчетного периода организация должна определять **наличие признаков** того, что убыток от обесценения, признанный в предыдущие периоды в отношении актива, отличного от гудвила, **больше не существует или уменьшился**.

В случае наличия любого такого признака организация должна **оценить возмещаемую сумму** этого актива.

При определении наличия признаков того, что убыток от обесценения, признанный в предыдущие периоды в отношении актива, отличного от гудвила, **больше не существует или уменьшился**, организация анализирует, как минимум, следующую информацию:

11. Восстановление убытка от обесценения

Внешние источники информации

- наличие наблюдаемых признаков того, что стоимость актива за период значительно выросла;
- в течение периода произошли или в ближайшем будущем произойдут значительные изменения, имеющие благоприятные последствия для организации, в технических, рыночных, экономических или правовых условиях, в которых организация осуществляет деятельность, или на рынке, для которого предназначен актив;
- рыночные процентные ставки или иные рыночные нормы доходности инвестиций понизились в течение периода, и данное снижение, вероятно, окажет существенное влияние на ставку дисконтирования, используемую при расчете ценности использования, и существенно увеличит возмещаемую сумму актива;

11. Восстановление убытка от обесценения

Внутренние источники информации

- значительные изменения, имеющие благоприятные последствия для организации, произошли в течение периода или, как ожидается, произойдут в ближайшем будущем в отношении интенсивности и способа использования или ожидаемого использования актива. Данные изменения включают затраты, понесенные в течение периода на улучшение или повышение эффективности использования актива либо на реструктуризацию деятельности, в которой используется актив;
- показатели внутренней отчетности указывают на то, что экономическая эффективность актива лучше или будет лучше, чем ожидалось.

11. Восстановление убытка от обесценения

Убыток от обесценения, признанный в предыдущих периодах в отношении актива, отличного от гудвила, **должен восстанавливаться**, только если с момента последнего признания убытка от обесценения произошли изменения в расчетных оценках, использованных для определения возмещаемой суммы актива.

В таком случае балансовая стоимость актива увеличивается **до его возмещаемой суммы**. Данное увеличение является восстановлением убытка от обесценения.

11. Восстановление убытка от обесценения

Восстановление убытка от обесценения для отдельного актива

Возросшая балансовая стоимость актива, отличного от гудвила, приходящаяся на восстановление убытка от обесценения, **не должна превышать балансовую стоимость**, которая была бы определена (за вычетом амортизационных отчислений), **если бы не признавалось никакого убытка** от обесценения для данного актива в предыдущие годы.

Восстановление убытка от обесценения для актива, отличного от гудвила, **признается немедленно в составе прибыли или убытка**, если только актив не учитывается по переоцененной стоимости в соответствии с другим стандартом (например, модель учета по переоцененной стоимости в МСФО (IAS) 16). Восстановление убытков от обесценения переоцененного актива должно учитываться как увеличение суммы переоценки в соответствии с положениями такого стандарта.

11. Восстановление убытка от обесценения

Восстановление убытка от обесценения для отдельного актива

Восстановление убытка от обесценения по переоцененному активу признается в **составе прочего совокупного дохода** и увеличивает прирост стоимости от переоценки по данному активу. Однако в той мере, в какой убыток от обесценения по тому же переоцененному активу был ранее признан в прибыли или убытках, восстановление такого убытка от обесценения также признается в составе прибыли или убытка.

После признания восстановления убытка от обесценения **амортизационные отчисления в отношении актива корректируются** в будущих периодах таким образом, чтобы распределить скорректированную балансовую стоимость актива, за вычетом его ликвидационной стоимости (при наличии такой), на регулярной основе в течение его оставшегося срока полезного использования.

Пример 6

1 января 2019 года организация приобрела печь для жженого кирпича за 100,000 долл. Срок полезной службы был оценен как 5 лет. Печь амортизируется прямолинейным методом. На 31 декабря 2019 года балансовая стоимость печи составлял 80,000 долл. (100,000 – 20,000). На конец 2019 года организация оценила ценность использования печи составил 70,000 долл. и, следовательно, был признан убыток от обесценения на сумму 10,000 долл.

31 декабря 2019 года	Дебет	Кредит
Отчет о прибылях и убытках	10,000	-
Основные средства	-	10,000

На 31 декабря 2020 года балансовая стоимость печи составлял 52,500 долл. (70,000 – 17,500). На конец 2020 года организация также оценила ценность использования печи, который составил 65,000 долл. Для восстановления убытка от обесценения нужно определить какой была бы балансовая стоимость печи, если бы в прошлом году не было бы признано никакого обесценения, то есть 60,000 долл. Следовательно, сумма восстановления убытка составит 7,500 долл.

31 декабря 2020 года	Дебет	Кредит
Основные средства	7,500	-
Отчет о прибылях и убытках	-	7,500

11. Восстановление убытка от обесценения

Восстановление убытков от обесценения гудвила

Признанный в отношении гудвила убыток от обесценения в последующем периоде **не восстанавливается.**