

# Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36

## «Обесценение активов»

### Цель

- 1 Настоящий стандарт предписывает порядок, который предприятие должно применять при учете активов, чтобы их балансовая стоимость не превышала возмещаемую стоимость. Актив числится на балансе по стоимости, превышающей его возмещаемую стоимость, если его балансовая стоимость превышает сумму, которая может быть получена посредством использования или продажи данного актива. В случае, если это имеет место, считается, что актив обесценился, и стандарт предписывает, чтобы предприятие отразило убыток от обесценения. Стандарт также определяет, когда предприятие должно восстанавливать убыток от обесценения и предписывает порядок раскрытия информации.

### Сфера применения

- 2 Настоящий стандарт применяется для учета обесценения всех активов, за исключением:
- (a) запасов (см. МСФО (IAS) 2 «Запасы»);
  - (b) активов, возникающих из договоров на строительство (см. МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»);
  - (c) отложенных налоговых активов (см. МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»);
  - (d) активов, возникающих из вознаграждений работникам (см. МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»);
  - (e) финансовых активов, на которые распространяется МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»;
  - (f) инвестиционного имущества, оцениваемого по справедливой стоимости (см. МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество»);
  - (g) относящихся к сельскохозяйственной деятельности биологических активов, которые оцениваются по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу (см. МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»);
  - (h) отложенных издержек по приобретению, а также нематериальных активов, возникающих из обусловленных договорами страхования прав страховщика в соответствии МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования»; и
  - (i) долгосрочных активов (или выбывающих групп), классифицируемых как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи и прекращенная деятельность».
- 3 Настоящий стандарт не действует в отношении запасов, активов, возникающих из договоров на строительство, отложенных налоговых активов, активов, возникающих из вознаграждений работникам или активов, классифицируемых как предназначенные для продажи (или включенные в выбывающую группу, которая классифицируется как предназначенная для продажи), поскольку существующие стандарты, действующие в отношении данных активов, уже содержат требования для признания и оценки данных активов.
- 4 Настоящий стандарт действует в отношении финансовых активов, классифицируемых как:
- (a) дочерние предприятия в соответствии с определением, приведенным в МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»;
  - (b) ассоциированные предприятия в соответствии с определением, приведенным в МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия»; и
  - (c) совместная деятельность в соответствии с определением, приведенным в МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность».

В отношении убытков от обесценения других активов обращайтесь к МСФО (IAS) 39.

- 5 Настоящий стандарт не относится к финансовым активам, подпадающим под действие МСФО (IFRS) 9, инвестиционному имуществу, измеренному по справедливой стоимости в рамках сферы применения МСФО (IAS) 40, а также к относящимся к сельскохозяйственной деятельности биологическим активам, измеряемым по справедливой стоимости за вычетом издержек в момент реализации € в рамках сферы применения МСФО (IAS) 41. Однако настоящий стандарт действует в отношении активов, которые учитываются по переоцененной стоимости (то есть справедливой стоимости на дату реализации за вычетом последующей накопленной амортизации и последующих накопленных убытков от обесценения) в соответствии с другими стандартами, такими как модели переоценки, приведенные в МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы». Единственной разницей между справедливой стоимостью актива и его справедливой стоимостью за вычетом затрат на выбытие являются прямые приростные издержки, связанные с выбытием актива:
- (a) если затраты на выбытие пренебрежимо малы, то возмещаемая стоимость переоцененного актива обязательно будет почти равна или чуть больше суммы переоценки. В таком случае, после применения требований в отношении переоценки переоцененный актив вряд ли будет обесцененным, и возмещаемую стоимость определять не нужно.
  - (b) [удален]
  - (c) Если затраты на выбытие не являются пренебрежимо малыми, то справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие переоцененного актива обязательно меньше его справедливой стоимости. Следовательно, переоцененный актив будет подлежать обесценению, если ценность его использования меньше суммы его переоценки. В этом случае после применения требований переоценки предприятие должно применить настоящий стандарт, чтобы определить, подлежит ли актив обесценению.

## Определения

- 6 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

**Балансовая стоимость** - стоимость, по которой учитывается актив после вычета начисленных амортизационных отчислений (амортизации) и начисленных убытков от обесценения.

**Единица, генерирующая денежные средства (генерирующая единица)** - наименьшая идентифицируемая группа активов, которая генерирует приток денежных средств, в значительной степени независимый от притока денежных средств от других активов или групп активов.

**Корпоративные активы** - активы, помимо гудвила, которые способствуют поступлению денежных средств в будущем как от рассматриваемой генерирующей единицы, так и от других генерирующих единиц.

**Затраты на выбытие** - приростные издержки, напрямую связанные с выбытием актива или генерирующей единицы, за вычетом финансовых издержек и расходов по налогу на прибыль.

**Амортизируемая величина** - стоимость актива или иная сумма, принимаемая за стоимость в финансовой отчетности, за вычетом его остаточной стоимости.

**Амортизация (списание)** — систематическое распределение амортизируемой величины актива на срок его полезного использования.\*

**Справедливая стоимость** - это цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства при проведении операции на добровольной основе между участниками рынка на дату оценки. (См. МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»).

**Убытки от обесценения** - сумма, на которую балансовая стоимость актива или генерирующей единицы, превышает его возмещаемую стоимость.

**Возмещаемая стоимость** актива или генерирующей единицы — справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу или ценность использования в зависимости от того, которая из данных величин больше.

**Срок службы** - это либо:

- (a) предполагаемый период использования актива предприятием; либо

\* В случае нематериального актива вместо термина «амортизация» обычно используется термин «списание». Оба термина имеют одно и то же значение

- (b) число единиц продукции или аналогичных единиц, которое предприятие ожидает получить в результате использования актива.

*Ценность использования* — приведенная стоимость будущих денежных потоков, которые предположительно будут получены от актива или генерирующей единицы.

## Идентификация актива, который может быть обесценен

- 7 В пунктах 8–17 указывается, когда должна быть определена возмещаемая стоимость. Хотя в данных требованиях используется термин «актив», но они в равной мере применимы как к отдельному активу, так и к генерирующей единице. Остальная часть настоящего стандарта построена следующим образом:
- (a) в пунктах 18–57 установлены требования, относящиеся к оценке возмещаемой стоимости. Хотя в данных требованиях также используется термин «актив», но они в равной мере применимы как к отдельному активу, так и к генерирующей единице.
  - (b) в пунктах 58–108 изложены требования в отношении признания и оценки убытков от обесценения. Признание и оценка убытков от обесценения для отдельного актива, отличного от гудвила, рассматривается в пунктах 58–64. В пунктах 65–108 рассматривается признание и оценка убытков от обесценения для генерирующих единиц и гудвила.
  - (c) в пунктах 109–116 установлены требования для восстановления убытков от обесценения, признанных в предыдущие периоды в отношении актива или генерирующей единицы. И опять, хотя в данных требованиях используется термин «актив», но они в равной мере применимы как к отдельному активу, так и к генерирующей единице. Дополнительные требования для отдельных активов изложены в пунктах 117–121, для генерирующей единицы – в пунктах 122 и 123, а для гудвила - в пунктах 124 и 125.
  - (d) в пунктах 126–133 определяется информация, которая должна быть раскрыта относительно убытков от обесценения. В пунктах 134–137 определены требования по дополнительному раскрытию информации для генерирующих единиц, на которые в целях тестирования на обесценение были отнесены гудвил и нематериальные активы с неопределенным сроком службы.
- 8 Актив обесценивается, если его балансовая стоимость превосходит возмещаемую стоимость. В пунктах 12–14 представлены некоторые признаки, указывающие на возможность обесценения. При наличии любых данных признаков предприятие должно провести формальную оценку возмещаемой стоимости. Если в пункте 10 не указано иное, настоящий стандарт не требует, чтобы предприятие проводило формальную оценку возмещаемой стоимости в отсутствие каких-либо признаков возможного обесценения активов.
- 9 **Предприятие должно на конец каждого отчетного периода оценить, нет ли каких-либо признаков обесценения активов. В случае наличия любого такого признака предприятие должно оценить возмещаемую стоимость актива.**
- 10 **Независимо от того, существуют ли какие-либо признаки обесценения, предприятие также:**
- (a) проверяет нематериальный актив с неопределенным сроком службы или нематериальный актив, который еще не имеется в наличии для использования, на предмет обесценения ежегодно путем сравнения его балансовой стоимости с возмещаемой стоимостью. Данная проверка на обесценение может проводиться в любое время в течение годового периода, при том условии, что она проводится каждый год в одно и то же время. Разные нематериальные активы могут проверяться на обесценение в разное время. Однако если такой нематериальный актив первоначально признан в течение текущего годового периода, такой нематериальный актив должен быть проверен на обесценение до конца текущего годового периода.
  - (b) проверяет приобретенный в результате объединения бизнеса гудвил на обесценение ежегодно в соответствии с пунктами 80–99.
- 11 Способность нематериального актива производить в будущем экономические выгоды в объеме, достаточном для возмещения его балансовой стоимости, обычно подвержено большей неопределенности до, чем после начала использования актива. Поэтому настоящий стандарт предписывает, что предприятие должно не реже, чем раз в год, проводить проверку на обесценение балансовой стоимости нематериального актива, который еще не имеется в наличии для использования.
- 12 **При оценке наличия признаков возможного обесценения активов, предприятие должно рассмотреть, как минимум, следующие признаки:**

## Внешние источники информации

- (a) наличие наблюдаемых признаков того, что стоимость актива снизилась в течение периода значительно больше, чем ожидалось с течением времени или при обычном использовании.
- (b) значительные изменения, имеющие неблагоприятные последствия для предприятия, произошли в течение периода или произойдут в ближайшем будущем в технических, рыночных, экономических или правовых условиях, в которых предприятие осуществляет деятельность, или на рынке, для которого предназначен актив.
- (c) рыночные процентные ставки или иные рыночные нормы прибыли на инвестиции повысились в течение периода, и данный рост, вероятно, будет иметь существенные неблагоприятные последствия для ставки дисконтирования, используемой при расчете ценности использования и возмещаемой стоимости актива.
- (d) балансовая стоимость чистых активов предприятия превышает его рыночную капитализацию.

## Внутренние источники информации

- (e) существуют признаки морального устаревания или физической порчи актива.
- (f) значительные изменения, имеющие неблагоприятные последствия для предприятия, произошли в течение периода или предположительно могут иметь место в ближайшем будущем в отношении интенсивности и способа использования (или предположительного использования) актива. Данные изменения включают простой актива, планы по прекращению или реструктуризации деятельности, к которой относится актив, планы по выбытию актива до ранее запланированной даты, а также реклассификация срока службы актива с неопределенного на определенный.\*
- (g) из внутренней отчетности явствует, что экономическая эффективность актива хуже или будет хуже, чем ожидалось.

Дивиденды от дочернего предприятия, совместного предприятия или ассоциированного предприятия

- (h) в отношении инвестиций в дочернее предприятие, совместное предприятие или ассоциированное предприятие, инвестор признает дивиденды от инвестиций, и присутствует доказательство 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 дочернего предприятия, совместного предприятия или ассоциированного предприятия в периоде, в котором объявлены дивиденды.

13 Перечень, приведенный в пункте 12, не является исчерпывающим. Предприятие может выявить иные признаки возможного обесценения актива, из-за чего также потребуется определение предприятием возмещаемой стоимости актива или, в случае гудвила, проведение проверки на обесценение в соответствии с пунктами 80–99.

14 Показатели внутренней отчетности, которые указывают на возможное обесценение актива, включают факт того, что:

- (a) денежные потоки для приобретения актива или последующие потребности в денежных средствах для его эксплуатации или содержания значительно превышают первоначально запланированную в бюджете сумму;
- (b) фактические чистые потоки денежных средств или операционная прибыль или убыток, исходящие от актива, значительно хуже, чем запланированные цифры;

---

\* Как только актив удовлетворяет критерию классификации в качестве предназначенного для продажи (или включается в выбывающую группу, которая классифицируется как предназначенная для продажи), он исключается из сферы применения настоящего стандарта и учитывается в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность».

- (с) имеется значительное уменьшение чистых потоков денежных средств или операционной прибыли по сравнению с бюджетом, либо значительное увеличение убытков, исходящих от актива по сравнению с бюджетом; или
  - (d) при сложении сумм текущего периода с бюджетными суммами для будущих периодов, в отношении актива регистрируются операционные убытки или чистое выбытие денежных средств.
- 15 Как указано в пункте 10, настоящий стандарт предписывает, чтобы нематериальный актив с неопределенным сроком службы или еще не готовый к использованию, и гудвил проверялись на обесценение не реже чем раз в год. Помимо случаев применения требований пункта 10, при определении необходимости оценивать возмещаемую стоимость актива применяется концепция существенности. Например, если предыдущие расчеты показывают, что возмещаемая стоимость актива значительно выше его балансовой стоимости, предприятию не нужно переоценивать возмещаемую стоимость актива, если не произошло событие, нивелирующее данную разницу. Аналогично, предыдущий анализ может показать, что возмещаемая стоимость актива не чувствительна к одному (или нескольким) показателям, перечисленным в пункте 12.
- 16 В качестве примера того, о чем говорится в пункте 15, если рыночные процентные ставки или иные рыночные нормы прибыли на инвестиции увеличились в течение рассматриваемого периода, предприятие не обязано проводить формальную оценку возмещаемой стоимости актива в следующих случаях:
- (a) если ставка дисконтирования, использованная при расчете ценности использования актива, вряд ли изменится в результате повышения данных рыночных ставок. Например, увеличение процентных ставок по краткосрочным займам не может в существенной мере повлиять на ставку дисконтирования, используемую для актива, который имеет долгий остаточный срок службы.
  - (b) если вероятность влияния таких рыночных ставок на ставку дисконтирования, используемую для расчета ценности использования актива, велика, но ранее проведенный анализ чувствительности возмещаемой стоимости показал, что:
    - (i) существенное уменьшение возмещаемой стоимости является маловероятным, поскольку будущие поступления денежных средств также, вероятно, увеличатся (например, в некоторых случаях предприятие может показать, что оно может скорректировать свою выручку, чтобы компенсировать любое увеличение рыночных ставок); или
    - (ii) уменьшение возмещаемой стоимости вряд ли приведет к существенному убытку от обесценения.
- 17 При наличии признаков возможного обесценения актива это может указывать на то, что остаточный срок службы, метод амортизации (списания) или остаточная стоимость для 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.

## Оценка возмещаемой стоимости

- 18 Настоящий стандарт определяет возмещаемую стоимость как справедливую стоимость актива или генерирующей единицы за вычетом расходов на продажу или ценность использования в зависимости от того, которая из данных величин больше. В пунктах 19–57 установлены требования, относящиеся к оценке возмещаемой стоимости. Хотя в данных требованиях используется термин «актив», но они в равной мере применимы как к отдельному активу, так и к генерирующей единице.
- 19 Не всегда существует необходимость в определении и справедливой стоимости актива за вычетом расходов на продажу, и ценности использования. Если любая из данных сумм превосходит балансовую стоимость актива, актив не обесценен, что исключает необходимость в оценке другой суммы.
- 20 Существует возможность оценить справедливую стоимость затрат на выбытие даже при отсутствии котируемой цены на идентичный актив на активном рынке. Однако иногда невозможно оценить справедливую стоимость за вычетом затрат на выбытие ввиду отсутствия основы для надежной оценки, цены, по которой проводилась бы операция на добровольной основе по продаже актива между участниками рынка на дату оценки в текущих рыночных условиях. В данном случае предприятие может использовать ценность использования актива в качестве его возмещаемой стоимости.
- 21 В отсутствие оснований полагать, что ценность использования актива в существенной мере превышает его справедливую стоимость за вычетом расходов на продажу, в качестве возмещаемой стоимости может быть использована справедливая стоимость актива за вычетом расходов на продажу. Это часто бывает

справедливо для актива, предназначенного для выбытия. Причина этого заключена в том, что ценность использования актива, предназначенного для выбытия, будет состоять, главным образом, из чистой выручки от выбытия, поскольку будущие поступления денежных средств от продолжения использования актива до его выбытия, скорее всего, будут пренебрежимо малы.

- 22 Возмещаемая стоимость определяется для отдельного актива за исключением случаев, когда такой актив не обеспечивает приток денежных средств, в значительной степени независимый от притока денежных средств от других активов и групп активов. Если это имеет место, возмещаемая стоимость определяется для генерирующей единицы, в которую входит актив (см. пункты 65–103), за исключением случаев, когда:
- (a) справедливая стоимость актива за вычетом расходов на продажу выше его балансовой стоимости; или
  - (b) ценность использования актива может по оценкам приближаться к его справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие, а справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие может быть оценена.
- 23 В некоторых случаях расчетные оценки, средние величины и упрощенные вычисления могут являться достаточным аппроксимированием точных расчетов, проиллюстрированных в настоящем стандарте для определения справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу или ценности использования.

## **Оценка возмещаемой стоимости нематериального актива с неопределенным сроком службы**

- 24 Пункт 10 предписывает, чтобы нематериальный актив с неопределенным сроком службы проверялся на обесценение ежегодно путем сравнения его балансовой стоимости с возмещаемой стоимостью, независимо от того, существуют ли какие-либо признаки возможного обесценения. Однако, последний детальный расчет такой возмещаемой стоимости актива, произведенный в предшествующий период, может быть использован для проведения проверки такого актива на обесценение в текущем периоде, при условии соблюдения всех следующих критериев:
- (a) если нематериальный актив не создает при продолжении его использования притока денежных средств, который является в значительной степени независимым от притока денежных средств от других активов или групп активов, и, следовательно, проверяется на обесценение в составе генерирующей единицы, в которую он входит, активы и обязательства, составляющие такую единицу, не претерпят значительных изменений со времени последнего расчета возмещаемой стоимости;
  - (b) в результате последнего расчета возмещаемой стоимости получилась сумма, значительно превышающая балансовую стоимость актива; и
  - (c) на основе анализа произошедших со времени последнего расчета возмещаемой стоимости событий и изменившихся с этого времени обстоятельств, маловероятно, что текущая возмещаемая стоимость будет ниже балансовой стоимости актива.

## **Справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу**

- 25 [удален]
- 26 [удален]
- 27 [удален]
- 28 Затраты на выбытие, за исключением тех, которые были признаны в качестве обязательств, при оценке справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие вычитаются. В качестве примера таких затрат можно привести юридические затраты, гербовые сборы и аналогичные налоги со сделки, затраты на удаление актива, а также прямые приростные затраты на приведение актива в состояние, необходимое для продажи. Однако, выходные пособия (согласно МСФО (IAS) 19) и затраты, связанные с сокращением или реорганизацией деятельности после выбытия актива, не являются прямыми приростными затратами на выбытие актива.
- 29 Иногда при выбытии актива необходимо, чтобы покупатель принял на себя какое-либо обязательство, и только одно значение справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу имеется и для актива и обязательства. В пункте 78 содержится разъяснение, как поступать в таком случае.

## Ценность использования

- 30 При расчете ценности использования актива отражаются следующие элементы:
- (a) оценка будущих потоков денежных средств, которые предприятие ожидает получить от использования актива;
  - (b) ожидания относительно возможных отклонений в суммах и распределении во времени таких будущих потоков денежных средств;
  - (c) временная стоимость денег, представленная текущей рыночной безрисковой процентной ставкой;
  - (d) цена, связанная с неопределенностью, свойственной данному активу; а также
  - (e) прочие факторы, такие как неликвидность, которые участники рынка будут отражать при определении цены потоков денежных средств, поступления которых предприятие ожидает от актива в будущем.
- 31 Оценка ценности использования актива включает следующие этапы:
- (a) оценка будущего поступления и выбытия денежных средств, связанного с продолжением использования актива и его последующим выбытием; и
  - (b) применение соответствующей ставки дисконтирования по отношению к таким потокам денежных средств в будущем.
- 32 Элементы, определенные в пункте 30(b), (d) и (e), могут быть отражены либо как корректировка будущих поступлений денежных средств либо как корректировка ставки дисконтирования. Какой бы метод предприятие не приняло для отражения ожиданий в отношении возможных отклонений в сумме или распределении во времени потоков денежных средств в будущем, результат должен отражать ожидаемую приведенную стоимость будущих потоков денежных средств, то есть средневзвешенное значение всех возможных исходов. В Приложении А представлены дополнительные указания по использованию методов приведенной стоимости при оценке ценности использования актива.

## Основа для оценки будущих потоков денежных средств

- 33 При оценке ценности использования актива предприятие должно:
- (a) основывать прогнозы потоков денежных средств на разумных и обоснованных предположениях, которые представляют наилучшую расчетную оценку руководством экономической конъюнктуры, которая будет существовать на протяжении оставшегося срока службы актива. Большее значение придается внешним показателям.
  - (b) основывать прогнозы потоков денежных средств на данных последних финансовых бюджетов / прогнозов, утвержденных руководством, но исключать любую расчетную оценку будущего поступления или выбытия денежных средств, ожидаемого в связи с реструктуризацией или улучшением или повышением эффективности использования актива в будущем. Перспективные оценки, основанные на таких бюджетных показателях/прогнозах должны охватывать не более пяти лет, если только не может быть обосновано использование более длительного периода.
  - (c) оценивать прогнозы потоков денежных средств по окончании отраженного в самых последних бюджетах / прогнозах периода путем экстраполяции прогнозов, основанных на бюджетах / прогнозах с применением для последующих лет постоянного или убывающего показателя темпа роста, если только не может быть обосновано применение увеличивающегося показателя темпа роста. Этот темп роста не должен превышать средние долгосрочные показатели темпа роста для продуктов, отраслей или страны либо стран, в которых предприятие осуществляет деятельность, или для рынков, на которых используется актив, если только не может быть обосновано использование более высоких показателей темпа роста.
- 34 Руководство оценивает обоснованность предположений, из которых исходит его текущий прогноз потоков денежных средств, путем анализа причин расхождения между прошлыми прогнозами потоков денежных средств и фактическими прогнозами потоков денежных средств. Руководство должно обеспечить, чтобы предположения, из которых исходит текущий прогноз потоков денежных средств, соответствовали прошлым фактическим результатам, при том условии, что влияние последующих событий или обстоятельств, которые не существовали на момент образования этих фактических потоков денежных средств, не противоречит этому.

- 35 Подробных, явных и надежных финансовых бюджетов/прогнозов в отношении потоков денежных средств в будущем за период, превышающий пять лет, обычно не существует. По этой причине оценки руководством будущих потоков денежных средств основываются на данных последних бюджетов / прогнозов за максимальный период в пять лет. Руководство может использовать прогнозы потоков денежных средств, основанные на данных финансовых бюджетов/прогнозах за период, продолжительностью более пяти лет, если оно уверено, что эти прогнозы надежны, и может продемонстрировать свою способность точно спрогнозировать на основе прошлого опыта движение денежных средств за такой более длительный период.
- 36 Прогнозы потоков денежных средств до конца срока службы актива производятся путем экстраполяции прогнозов потоков денежных средств, основанных на данных финансовых бюджетов/ прогнозах, с использованием показателя темпа роста за последующие годы. Используется постоянный или убывающий показатель, если только увеличивающийся темп роста не соответствует объективной информации о характере жизненного цикла продукта или отрасли промышленности. При необходимости темп роста принимается равным нулю или считается отрицательным.
- 37 При благоприятной рыночной конъюнктуре вероятен выход на рынок конкурентов, что станет сдерживающим фактором роста. Следовательно, предприятиям будет затруднительно превысить средний исторический темп роста за долгосрочный период (например, двадцать лет) в отношении продуктов, отраслей, страны или стран, в которых предприятие осуществляет деятельность или в отношении рынка, на котором используется актив.
- 38 При использовании данных финансовых бюджетов/ прогнозов предприятие должно подумать о том, отражают ли эти данные разумные и обоснованные предположения и представляют ли они наилучшую расчетную оценку руководством экономической конъюнктуры, которая будет существовать на протяжении оставшегося срока службы актива.

### **Составляющие оценки будущих потоков денежных средств**

- 39 В расчетной оценке будущих потоков денежных средств должны учитываться:
- (a) прогнозы поступлений денежных средств от продолжения использования актива;
  - (b) прогнозы выбытия денежных средств, которые неминуемо происходят для генерирования поступлений денежных средств от продолжающегося использования актива (включая выбытие денежных средств для подготовки актива к использованию) и которые могут быть отнесены или распределены на разумной и последовательной основе на актив; и
  - (c) чистые потоки денежных средств, если таковые будут, которые должны быть получены (или выплачены) за выбытие актива в конце его срока службы.
- 40 Оценка будущих потоков денежных средств и ставки дисконтирования отражает последовательные предположения о росте цен, который относится к общей инфляции. Следовательно, если ставка дисконтирования включает влияние роста цен, относящегося к общей инфляции, будущие потоки денежных средств оцениваются в номинальном выражении. Если ставка дисконтирования не включает влияние роста цен, относящегося к общей инфляции, будущие потоки денежных средств оцениваются в реальном выражении (но при этом учитывается будущее повышение и снижение специфических цен).
- 41 Прогнозы выбытия денежных средств включают денежные средства для текущего обслуживания актива, а также будущие накладные расходы, которые могут быть прямо отнесены или распределены на разумной и последовательной основе на использование актива.
- 42 Если балансовая стоимость актива еще не учитывает полностью выбытие денежных средств, которое должно произойти до наступления готовности актива к использованию или продаже, оценка будущего выбытия денежных средств должна включать расчетную оценку любого последующего выбытия, которое предположительно произойдет до того, как актив будет готов к использованию или продаже. Например, это относится к незавершенному строительству или проекту застройки, который еще не завершен.
- 43 Чтобы избежать двойного подсчета, в расчетную оценку потоков денежных средств в будущем не включают:
- (a) поступления денежных средств от активов, которые обеспечивают их приток в значительной степени независимо от поступлений денежных средств от рассматриваемого актива (например, финансовые активы, такие как дебиторская задолженность); и
  - (b) выбытие денежных средств, относящееся к обязательствам, которые признаны как платежные обязательства (например, кредиторская задолженность, пенсии или оценочные обязательства).



- 44 Будущие потоки денежных средств оцениваются для актива в его существующем состоянии. В расчетной оценке будущих потоков денежных средств не должны учитываться расчетные данные о поступлениях и выбытиях денежных средств, которые ожидаются в результате:
- (a) будущей реструктуризации, в отношении которой предприятие еще не связало себя обязательствами; или
  - (b) улучшения или повышения эффективности использования актива.
- 45 Поскольку потоки денежных средств в будущем оцениваются для актива в его существующем состоянии, ценность использования не отражает:
- (a) будущее выбытие денежных средств или сопутствующую экономию расходов (например, снижение затрат на содержание персонала) или выгоды, ожидаемые в результате будущей реструктуризации, в отношении которой предприятие еще не связало себя обязательствами; или
  - (b) будущее выбытие денежных средств на улучшение или повышение эффективности использования актива или сопутствующие поступления денежных средств, которые предположительно будут получены в результате такого выбытия.
- 46 Реструктуризация - это программа, которая планируется и управляется руководством и которая существенно изменяет масштаб деятельности, осуществляемой предприятием, либо способ ее осуществления. МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» содержит указания, поясняющие, когда предприятие связано обязательствами по реструктуризации.
- 47 Если предприятие становится связанным обязательствами по реструктуризации, некоторые активы, вероятно, будут подвержены влиянию такой реструктуризации. Когда предприятие связывает себя обязательствами по реструктуризации:
- (a) его оценки поступлений и выбытий денежных средств в будущем в целях определения ценности использования, должны отражать экономию расходов и прочие выгоды от реструктуризации (основываясь на самых последних данных бюджетов / прогнозах, утвержденных руководством);
  - (b) его оценки будущего выбытия денежных средств на реструктуризацию включаются в оценочные резервы по реструктуризации в соответствии с МСФО (IAS) 37.
- В иллюстративном примере 5 показано влияние будущей реструктуризации на расчет ценности использования.
- 48 До тех пор, пока на предприятии не произведется выбытие денежных средств на улучшение или повышение эффективности использования актива, оценки будущих потоков денежных средств не должны включать расчетные поступления денежных средств, ожидаемые в будущем благодаря росту экономических выгод, связанных с данным выбытием денежных средств (см. иллюстративный пример б).
- 49 Оценки будущих потоков денежных средств учитывают будущее выбытие денежных средств, необходимое для поддержания уровня экономических выгод, ожидаемых от актива в его существующем состоянии. Если генерирующая единица состоит из активов с разным расчетным сроком службы, все из которых являются существенными для продолжения работы единицы, замена активов с более коротким сроком службы считается частью текущего обслуживания единицы при оценке будущих потоков денежных средств, связанных с этой единицей. Аналогичным образом, если отдельный актив состоит из компонентов с разными расчетными сроками службы, замена компонентов с более коротким сроком службы является частью текущего обслуживания актива при оценке будущих потоков денежных средств, создаваемых этим активом.
- 50 В расчетной оценке будущих потоков денежных средств не должны учитываться:
- (a) поступления и выбытия денежных средств в результате финансовой деятельности, и
  - (b) поступления или выплаты, связанные с налогом на прибыль.
- 51 Расчетная оценка будущих потоков денежных средств должна отражать предположения, которые согласуются со способом определения ставки дисконтирования. В противном случае, эффект некоторых предположений будет учтен дважды или проигнорирован. Так как временная стоимость денег учитывается путем дисконтирования расчетных будущих потоков денежных средств, данные потоки денежных средств не включают поступления и выбытия денежных средств в результате финансовой деятельности. Аналогичным образом, поскольку ставка дисконтирования определяется до налогообложения, будущие потоки денежных средств также оцениваются до налогообложения.
- 52 Расчетная оценка чистых потоков денежных средств, которые будут получены (или уплачены) за выбытие актива в конце его срока службы, будет равна сумме, которую предприятие ожидает получить от выбытия актива в результате сделки между независимыми, осведомленными сторонами, желающими вступить в сделку, после вычета расчетных затрат на выбытие.

- 53 Расчетная оценка чистых потоков денежных средств, которые будут получены (уплачены) за выбытие актива в конце его срока службы, определяется аналогично справедливой стоимости актива за вычетом расходов на продажу, за исключением того, что при оценке таких чистых потоков денежных средств:
- (a) предприятие использует цены, преобладающие на дату оценки для аналогичных активов, срок службы которых подошел к концу и которые эксплуатировались при условиях, аналогичных условиям, в которых будет использоваться актив.
  - (b) предприятие корректирует данные цены с учетом как будущего увеличения цены ввиду общей инфляции, так и будущего специфического увеличения или уменьшения цены. Однако, если расчетная оценка будущих потоков денежных средств от продолжения использования актива и ставки дисконтирования не включает эффект общей инфляции, предприятие также должно исключить данный эффект из оценки чистого потока денежных средств при выбытии.
- 53A Справедливая стоимость отличается от ценности использования. Справедливая стоимость отражает предположения, которые участники рынка могли бы использовать при установлении цены актива. И наоборот, ценность использования отражает влияние факторов, которые могут быть характерны для данного предприятия и не применимы в отношении предприятий в общем. Например, справедливая стоимость не отражает ни один из следующих факторов, если они не являются общедоступными для участников рынка:
- (a) дополнительную стоимость, полученную от группы активов (например, в результате формирования портфеля инвестиционного имущества, расположенного в разных местах);
  - (b) синергетический эффект между измеренным активом и прочими активами;
  - (c) юридические права или правовые ограничения, характерные для текущего владельца актива; и
  - (d) налоговые льготы или налоговое бремя, характерное для текущего владельца актива.

### **Будущие потоки денежных средств в иностранной валюте**

- 54 Будущие потоки денежных средств оцениваются в валюте, в которой денежные потоки будут создаваться, с последующим дисконтированием с использованием ставки дисконтирования, соответствующей такой валюте. Предприятие переводит приведенную стоимость с использованием текущего курса обмена на дату расчета ценности использования.

### **Ставка дисконтирования**

- 55 **Ставка (ставки) дисконтирования является ставкой (ставками) до налогообложения и отражает текущие рыночные оценки:**
- (a) **временной стоимости денег; и**
  - (b) **рисков, характерных для данного актива, и по которым не производилась корректировка расчетных оценок будущих потоков денежных средств.**
- 56 Ставка, которая отражает текущие рыночные оценки временной стоимости денег и рисков, характерных для данного актива, представляет собой ту отдачу, которую потребовали бы инвесторы, если бы они должны были выбрать вариант инвестирования, который бы создал движение денежных средств, суммы, распределение во времени и структура риска которого, были эквивалентны тем, которые предприятие ожидает получить от актива. Данная ставка оценивается по ставке, вытекающей из текущих сделок на рынке для аналогичных активов, или, исходя из средневзвешенной стоимости капитала предприятия, зарегистрированного на фондовой бирже, которое имеет единственный актив (или портфель активов), аналогичный рассматриваемому активу с точки зрения полезного потенциала и рисков. Однако, ставка (ставки) дисконтирования, использованная для оценки ценности использования актива, не должна отражать риски, с учетом которых была скорректирована расчетная оценка будущего потока денежных средств. В противном случае, эффект некоторых предположений будет учтен дважды.
- 57 В том случае, если ставка, относящаяся к конкретному активу, не может быть получена непосредственно на рынке, предприятие использует суррогатные данные для определения ставки дисконтирования. В Приложении А приводятся дополнительные указания по оценке ставки дисконтирования в таком случае.

## Признание и оценка убытков от обесценения

- 58 В пунктах 59–64 установлены требования для признания и оценки убытков от обесценения для отдельного актива, отличного от гудвила. Признание и оценка убытков от обесценения для генерирующей единицы и гудвила рассматриваются в пунктах 65–108.
- 59 Если и только если возмещаемая стоимость актива меньше его балансовой стоимости, балансовая стоимость актива уменьшается до его возмещаемой стоимости. Такое уменьшение является убытком от обесценения.
- 60 Убытки от обесценения признаются немедленно в прибыли и убытках, если только актив не учитывается по переоцененной стоимости в соответствии с другим стандартом (например, в соответствии с моделью переоценки в МСФО (IAS) 16). Любые убытки от обесценения переоцененного актива в соответствии с этим другим стандартом должны учитываться как уменьшение суммы переоценки.
- 61 Убытки от обесценения непереоцененного актива признаются в прибыли и убытках. Однако, в отношении переоцененного актива убытки от обесценения признаются в составе прочего совокупного дохода, в той мере, в которой убытки от обесценения не превышают сумму прироста стоимости от переоценки этого актива. Такие убытки от обесценения переоцененного актива уменьшают сумму прироста стоимости от переоценки этого актива.
- 62 В том случае, если сумма оценки убытков от обесценения больше балансовой стоимости актива, к которому они относятся, предприятие должно признать обязательство, если, и только если, это требуется другим стандартом.
- 63 После признания убытков от обесценения амортизационные отчисления в отношении актива корректируются в будущих периодах для того, чтобы распределить пересмотренную балансовую стоимость актива, за вычетом его остаточной стоимости (при возникновении таковой), на регулярной основе в течение его оставшегося срока службы.
- 64 В случае признания убытков от обесценения любые соответствующие отложенные налоговые активы или обязательства определяются в соответствии с МСФО (IAS) 12 путем сравнения пересмотренной балансовой стоимости актива с его налоговой базой (см. иллюстративный пример 3).

## Единицы, генерирующие денежные средства, и гудвил

- 65 В пунктах 66–108 и Приложении С установлены требования для идентификации генерирующей единицы, к которой относится актив, и определения балансовой стоимости генерирующих единиц и гудвила, а также признания убытков от их обесценения.

### Идентификация генерирующей единицы, к которой относится актив

- 66 Если имеются какие-либо признаки возможного обесценения актива, возмещаемая стоимость должна оцениваться для отдельного актива. Если оценить возмещаемую стоимость отдельного актива невозможно, предприятие определяет возмещаемую стоимость генерирующей единицы, к которой относится актив (генерирующая единица актива).
- 67 Возмещаемая стоимость отдельного актива не может быть определена, если:
- (a) ценность использования актива не может по оценкам приближаться к его справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу (например, если будущие потоки денежных средств от продолжающегося использования актива не могут по оценкам быть пренебрежимо малыми) и
  - (b) актив не создает поступлений денежных средств, которые в значительной степени независимы от поступлений от других активов.

В таких случаях ценность использования и, следовательно, возмещаемая стоимость может быть определена только для генерирующей единицы актива.

#### Пример

Добывающее предприятие владеет частной железной дорогой для обеспечения своей добывающей деятельности. Частная железная дорога может быть продана только по стоимости лома, и она не создает поступлений денежных средств, которые в значительной степени независимы от потоков денежных

**Пример**

средств по другим активам шахты.

*Невозможно оценить возмещаемую стоимость частной железной дороги, поскольку ее ценность использования не может быть определена, и, вероятно, отличается от стоимости лома. Следовательно, предприятие оценивает возмещаемую стоимость генерирующей единицы, к которой относится железная дорога, то есть шахты в целом.*

- 68 В соответствии с пунктом 6, генерирующая единица актива - это наименьшая группа активов, которая включает данный актив и генерирует приток денежных средств, в значительной степени независимый от притока денежных средств от других активов или групп активов. Для идентификации генерирующей единицы актива используется суждение. Если возмещаемая стоимость не может быть определена для отдельного актива, предприятие выявляет наименьшую совокупность активов, которая создает в значительной степени независимые потоки денежных средств.

**Пример**

Автобусная компания оказывает услуги по договору с муниципалитетом, который предусматривает минимум обслуживания на каждом из пяти отдельных маршрутов. Активы, выделенные для каждого маршрута, и потоки денежных средств от каждого маршрута могут быть идентифицированы отдельно. Один из маршрутов работает со значительными убытками.

*Поскольку предприятие не может сократить ни один из автобусных маршрутов, самый низкий уровень идентифицируемых поступлений денежных средств, которые во много независимы от поступлений денежных средств от других активов или групп активов, это поступления денежных средств от пяти маршрутов, взятых вместе. Для каждого маршрута генерирующей единицей является автобусная компания в целом.*

- 69 Поступления денежных средств - это поступления денежных средств и денежных эквивалентов, полученных от сторон, внешних по отношению к предприятию. При выявлении того, являются ли поступления денежных средств от актива (или группы активов) в значительной степени независимыми от поступлений денежных средств от других активов (или групп активов), предприятие рассматривает различные факторы, включая то, как руководство контролирует работу предприятия (например, по ассортименту продукции, по видам деятельности, по конкретному местоположению, районам или регионам), порядок принятия руководством решений о продолжении использования или выбытии активов предприятия и видов деятельности. Иллюстративный пример 1 посвящен идентификации генерирующей единицы.

- 70 Если для продукции, производимой активом или группой активов, существует активный рынок, такой актив или группа активов идентифицируются как генерирующая единица, даже если часть продукции или она вся используется для внутренних нужд. Если поступления денежных средств, создаваемые каким-либо активом или генерирующей единицей испытывают влияние внутренних трансфертных цен, предприятие должно использовать наилучшую расчетную оценку руководством будущей цены (цен), которые могли бы быть обеспечены в сделке между независимыми сторонами, при расчете:

- (а) будущих поступлений денежных средств, используемых для определения ценности использования актива или генерирующей единицы; и
- (б) будущего выбытия денежных средств, используемого для определения ценности использования любых других активов или генерирующих единиц, которые испытывают влияние внутренних трансфертных цен.

- 71 Даже если вся или часть продукции, произведенной активом или группой активов, используется другими генерирующими единицами предприятия (например, продукция на промежуточной стадии изготовления), данный актив или группа активов формирует отдельную генерирующую единицу, если предприятие могло бы продать продукцию на активном рынке. Это имеет место потому, что актив или группа активов могла бы создавать поступления денежных средств, которые были бы в значительной степени независимы от поступлений денежных средств от других активов или групп активов. При использовании основанной на данных финансовых бюджетов / прогнозах информации, относящейся к такой генерирующей единице или любому другому активу, или генерирующей единице, испытывающей влияние внутренних трансфертных цен, предприятие должно скорректировать такую информацию, если

внутренние трансфертные цены не отражают наилучшую расчетную оценку руководством будущих цен, которые можно было бы обеспечить в сделке между независимыми сторонами.

**72 Генерирующие единицы должны идентифицироваться последовательно от одного периода к другому для одного и того же актива или типов активов, если только изменение не является обоснованным.**

73 Если предприятие определит, что актив относится к генерирующей единице, отличной от единицы, к которой он относился в предшествующие периоды, или что типы активов, объединенные в генерирующую единицу актива, изменились, пункт 130 предусматривает раскрытие информации о такой генерирующей единице, если для этой генерирующей единицы признаются или восстанавливаются убытки от обесценения.

## **Возмещаемая стоимость и балансовая стоимость генерирующей единицы**

74 Возмещаемая стоимость генерирующей единицы — это справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу или ценность использования в зависимости от того, которая из данных величин больше. В контексте определения возмещаемой стоимости генерирующей единицы любая ссылка в пунктах 19–57 на «актив» считается ссылкой на «генерирующую единицу».

**75 Балансовая стоимость генерирующей единицы определяется на основе, соответствующей методу определения возмещаемой стоимости генерирующей единицы.**

76 Балансовая стоимость генерирующей единицы:

- (a) включает балансовую стоимость только тех активов, которые могут быть прямо отнесены или распределены на разумной и последовательной основе на генерирующую единицу и которые в будущем обеспечат поступления денежных средств, используемые для определения ценности использования генерирующей единицы; и
- (b) не включает балансовую стоимость признанного обязательства, если только возмещаемая стоимость генерирующей единицы не может быть определена без учета данного обязательства.

Это имеет место потому, что справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу и ценность использования генерирующей единицы определяются без учета движения денежных средств, относящегося к активам, не являющимся частью генерирующей единицы, и признанных обязательств (см. пункты 28 и 43).

77 В случае группировки активов для оценки возмещаемой стоимости важно включить в генерирующую единицу все активы, которые создают или обычно обеспечивали соответствующий приток денежных средств. В противном случае, может показаться, что генерирующая единица является полностью восстанавливаемой, хотя на самом деле возникли убытки от обесценения. В некоторых случаях, хотя некоторые активы участвуют в создании расчетных будущих потоков денежных средств генерирующей единицы, они не могут быть обоснованно отнесены на такую генерирующую единицу без нарушения последовательности в учете. Это могло бы быть справедливо в случае гудвила или корпоративных активов, таких как активы головного офиса. В пунктах 80–103 содержится объяснение, что делать с такими активами при проверке генерирующей единицы на обесценение.

78 Может быть необходимо проанализировать некоторые признанные обязательства, чтобы определить возмещаемую стоимость единицы, генерирующей денежные средства. Это может иметь место, если бы выбытие единицы, генерирующей денежные средства, потребовало от покупателя принятия на себя обязательства. В данном случае справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие (или расчетная оценка потока денежных средств от окончательного выбытия) единицы, генерирующей денежные средства, является ценой продажи активов в виде единицы, генерирующей денежные средства, вместе с обязательством за вычетом затрат на выбытие. Чтобы провести действительное сопоставление балансовой стоимости генерирующей единицы и ее возмещаемой стоимости, при определении как ценности использования генерирующей единицы, так и ее балансовой стоимости балансовая стоимость обязательства вычитается.

### **Пример**

Компания эксплуатирует шахту в стране, в которой законодательство предусматривает, что по окончании добывающей деятельности владелец должен восстановить занимаемый участок. Затраты на восстановление включают восстановление перекрывающих пород, которые должны быть удалены до начала добычи. Оценочный резерв по затратам на восстановление перекрывающих пород было признано сразу после их удаления. Зарезервированные средства были признаны в составе расходов на

**Пример**

добычу и амортизируются в течение срока службы шахты. Балансовая стоимость оценочного резерва по затратам на восстановление составляет 500 д.е.,<sup>(а)</sup>

Предприятие проверяет шахту на обесценение. Генерирующей единицей для шахты является сама шахта в целом. Предприятие получило несколько предложений купить шахту по цене около 800 д.е. Данная цена отражает то, что покупатель принимает на себя обязательство по восстановлению перекрывающих пород. Стоимость ликвидации шахты пренебрежимо мала. Ценность использования шахты приблизительно составляет 1200 д.е., не включая затраты по восстановлению. Балансовая стоимость шахты равна 1 000 д.е.

*Справедливая стоимость генерирующей единицы за вычетом расходов на продажу составляет 800 д.е. Данная сумма учитывает затраты на восстановление, которые уже предусмотрены в оценочном резерве. Следовательно, ценность использования генерирующей единицы определяется после учета затрат на восстановление и по расчетам составляет 700 д.е. (1200 д.е. минус 500 д.е.). Балансовая стоимость генерирующей единицы составляет 500 д.е., что включает в себя балансовую стоимость шахты (1000 д.е.) минус балансовая стоимость оценочного резерва по затратам на восстановление (500 д.е.). Следовательно, возмещаемая стоимость генерирующей единицы превышает ее балансовую стоимость.*

(а) В настоящем стандарте денежные суммы выражены в «денежных единицах» (д.е.).

- 79 По практическим соображениям возмещаемая стоимость генерирующей единицы иногда определяется после учета активов, которые не входят в генерирующую единицу (например, дебиторская задолженность или иные финансовые активы), или признанных обязательств (например, кредиторская задолженность, пенсионные платежи и прочие резервы). В таких случаях балансовая стоимость генерирующей единицы увеличивается на сумму балансовой стоимости таких активов и уменьшается на сумму балансовой стоимости таких обязательств.

**Гудвил***Отнесение гудвила на генерирующую единицу*

- 80 В контексте проверки на обесценение, гудвил, приобретенный в результате объединения бизнеса, должен с даты приобретения распределяться на все генерирующие единицы или группы генерирующих единиц приобретателя, которые, предположительно, выиграют от синергии в результате объединения, независимо от того, отнесены ли другие активы и обязательства приобретаемой стороны на данные единицы или группы единиц. Каждая единица или группа единиц, на которые таким образом распределен гудвил, должна:
- (а) представлять самый низкий уровень предприятия, на котором гудвил может отслеживаться для целей внутреннего управления; и
  - (б) до агрегирования быть не крупнее операционного сегмента, как определено в пункте 5 МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты».
- 81 Гудвил, признанный при объединении бизнеса, является активом, представляющим будущие экономические выгоды от других активов, приобретаемых при объединении бизнеса, которые не поддаются индивидуальной идентификации и отдельному признанию. Гудвил не генерирует потоки денежных средств независимо от других активов или групп активов, но часто участвует в движении денежных средств многих генерирующих единиц. Иногда гудвил не может быть обоснованно распределен на отдельные генерирующие единицы, а только на группы генерирующих единиц. Поэтому, самый низкий уровень предприятия, на котором гудвил отслеживается для целей внутреннего управления, включает иногда ряд генерирующих единиц, с которыми он связан, но на которые не может быть отнесен. В пунктах 83–99 и Приложении С ссылки на генерирующую единицу также считаются ссылками на группу генерирующих единиц, на которые распределен гудвил.
- 82 Применение требований пункта 80 приводит к тому, что гудвил проверяется на обесценение на уровне, который отражает то, каким образом предприятие осуществляет свою деятельность, и с которым гудвил естественным образом может быть ассоциирован. Следовательно, в разработке дополнительных систем отчетности обычно нет необходимости.

- 83 Генерирующая единица, на которую отнесен гудвил для целей проверки на обесценение, может не совпадать с уровнем, на который гудвил относится в соответствии с МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют» в целях оценки прибыли и убытков от курсовой разницы. Например, если в соответствии с МСФО (IAS) 21 предприятие должно отнести гудвил на сравнительно низкие уровни в целях оценки прибыли и убытков от курсовой разницы, от него не требуется проверять гудвил на обесценение на том же уровне, если только оно также не отслеживает гудвил на этом уровне для целей внутреннего управления.
- 84 Если первоначальное отнесение гудвила, приобретенного в результате объединения бизнеса, не может быть завершено до конца годового периода, в котором имело место объединение бизнеса, такое первоначальное отнесение должно завершиться до конца первого годового периода, начинающегося после даты приобретения.
- 85 В соответствии с МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса», если первоначальный учет объединения бизнеса до конца периода, в котором объединение имела место, может быть проведен только условно, приобретатель:
- (a) учитывает объединение с использованием условных значений; и
  - (b) признает любые корректировки таких условных значений в результате завершения первоначального учета в период оценки, который не должен превышать двенадцать месяцев с даты приобретения.
- В таком случае может быть также невозможно завершить и первоначальное отнесение признанного приобретенного при объединении бизнеса гудвила до конца годового периода, в котором имела место реорганизация. Если это так, предприятие раскрывает информацию, предусмотренную пунктом 133.
- 86 Если гудвил отнесен на генерирующую единицу и предприятие ликвидирует деятельность, осуществляемую данной единицей, гудвил, ассоциируемый с выбывающей деятельностью:
- (a) включается в балансовую стоимость деятельности при определении прибыли или убытков от выбытия; и
  - (b) оценивается на основе относительной стоимости выбывшей деятельности и части сохраненной генерирующей единицы, если только предприятие не может показать, что какой-то другой метод лучше отражает гудвил, ассоциируемый с выбывшей деятельностью.

Пример
<p>Предприятие продает за 100 д.е. деятельность, которая была частью генерирующей единицы, на которую был отнесен гудвил. гудвил, отнесенный на эту единицу, не может быть обоснованно идентифицирован или соотнесен с группой активов на более низком уровне, чем сама единица. Возмещаемая стоимость сохраненной части генерирующей единицы составляет 300 д.е.</p> <p><i>Поскольку гудвил, отнесенный на генерирующую единицу, не может быть идентифицирован или соотнесен с группой активов на более низком уровне, чем сама единица, гудвил, ассоциируемый с выбывшей деятельностью, оценивается на основе относительной стоимости выбывшей деятельности и сохраненной части единицы. Следовательно, 25 процентов гудвила, отнесенного на генерирующую единицу, включается в балансовую стоимость проданной деятельности.</i></p>

- 87 Если предприятие реорганизует свою отчетную структуру таким образом, что это изменит состав одной или нескольких генерирующих единиц, на которые был отнесен гудвил, должно быть произведено повторное отнесение гудвила на затронутые реорганизацией единицы. Такое повторное отнесение гудвила производится с использованием метода относительной стоимости, аналогичного методу, использованному при ликвидации предприятием деятельности, являющейся частью генерирующей единицы, если только предприятие не сможет показать, что иной метод лучше отражает гудвил, ассоциируемый с реорганизованными единицами.

Пример
<p>гудвил был ранее отнесен на генерирующую единицу А. гудвил, отнесенный на А, не может быть обоснованно идентифицирован или соотнесен с группой активов на более низком уровне, чем А. А должна быть разделена и интегрирована в три другие генерирующие единицы – В, С и D.</p> <p><i>Поскольку гудвил, отнесенный на А, не может быть обоснованно идентифицирован или соотнесен с</i></p>

**Пример**

*группой активов на более низком уровне, чем А, он повторно распределяется среди единиц В, С и D на основе относительной стоимости трех частей А до того, как эти части будут интегрированы в В, С и D.*

**Тестирование генерирующей единицы с гудвиллом на обесценение**

- 88** В том случае, если, как указано в пункте 81, гудвилл связан с генерирующей единицей, но не отнесен на эту единицу, такая единица должна быть проверена на обесценение, если существуют признаки возможного ее обесценения, путем сопоставления балансовой стоимости единицы без учета гудвила с ее возмещаемой стоимостью. Любые убытки от обесценения должны признаваться в соответствии с пунктом 104.
- 89** Если генерирующая единица, описанная в пункте 88, включает в свою балансовую стоимость нематериальный актив, который имеет неопределенный срок службы или еще не готов к использованию, и такой актив может быть проверен на обесценение только в составе генерирующей единицы, пункт 10 предписывает, чтобы такая генерирующая единица также ежегодно проверялась на обесценение.
- 90** Генерирующая единица, на которую отнесен гудвилл, должна проверяться на обесценение ежегодно, а также при наличии признаков возможного обесценения, путем сравнения балансовой стоимости единицы, включая гудвилл, с ее возмещаемой стоимостью. Если возмещаемая стоимость единицы превышает ее балансовую стоимость, такая единица и отнесенный на нее гудвилл не считаются обесцененными. Если балансовая стоимость единицы превышает ее возмещаемую стоимость, предприятие признает убытки от обесценения в соответствии с пунктом 104.
- 91-95 [Удалены]

**Сроки проверок на обесценение**

- 96** Ежегодная проверка на обесценение генерирующей единицы, на которую отнесен гудвилл, может проводиться в любое время в течение годового периода, при условии, что такая проверка проводится каждый год в одно и то же время. Разные генерирующие единицы могут проверяться на обесценение в разное время. Однако, если гудвилл или его часть, отнесенная на генерирующую единицу, приобретен при объединении бизнеса в течение текущего годового периода, такая единица должна быть проверена на обесценение до конца текущего годового периода.
- 97** Если активы, составляющие генерирующую единицу, на которую отнесен гудвилл, проверяются на обесценение в то же время, что и единица, содержащая гудвилл, они должны проверяться на обесценение до единицы, содержащей гудвилл. Аналогичным образом, если генерирующие единицы, составляющие группу генерирующих единиц, на которые был отнесен гудвилл, проверяются на обесценение в то же время, что и группа единиц, содержащих гудвилл, отдельные единицы должны проверяться на обесценение до группы единиц, содержащей гудвилл.
- 98** На момент проверки на обесценение генерирующей единицы, на которую отнесен гудвилл, могут существовать признаки обесценения актива, находящегося в составе единицы, содержащей гудвилл. В таком случае предприятие сначала проверяет на обесценение актив и признает убыток от обесценения для такого актива до проверки на обесценение генерирующей единицы, содержащей гудвилл. Аналогичным образом, могут существовать признаки обесценения генерирующей единицы, входящей в состав группы единиц, содержащую гудвилл. В таком случае, предприятие сначала проверяет на обесценение генерирующую единицу и признает убыток от обесценения для такой единицы до проведения проверки на обесценение группы единиц, на которую отнесен гудвилл.
- 99** Последний подробный расчет возмещаемой стоимости генерирующей единицы, на которую отнесен гудвилл, проведенный в предшествующем периоде, может использоваться для проверки на обесценение такой единицы в текущем периоде при условии соблюдения следующих критериев:
- (a) активы и обязательства, составляющие единицу, не изменились существенно со времени последнего расчета возмещаемой стоимости;
  - (b) в результате последнего расчета возмещаемой стоимости получилась сумма, значительно превышающая балансовую стоимость единицы; и
  - (c) на основе анализа произошедших со времени последнего расчета возмещаемой стоимости событий и изменившихся с этого времени обстоятельств, маловероятно, что текущая возмещаемая стоимость будет ниже балансовой стоимости единицы.



## Корпоративные активы

- 100 Корпоративные активы включают активы групп или подразделений, такие как здание головного офиса подразделения предприятия, оборудование для электронной обработки данных или научно-исследовательский центр. Структура предприятия определяет, соответствует ли актив приведенному в настоящем стандарте определению корпоративных активов для конкретной генерирующей единицы. Отличительными особенностями корпоративных активов является то, что они не создают движение денежных средств независимо от других активов или групп активов, и их балансовая стоимость не может быть полностью отнесена на рассматриваемую генерирующую единицу.
- 101 Поскольку корпоративные активы сами по себе не создают движение денежных средств, возмещаемая стоимость отдельных корпоративных активов не может быть определена, если только руководство не примет решение о выбытии актива. Вследствие этого, если существуют признаки возможного обесценения корпоративного актива, возмещаемая стоимость определяется для генерирующей единицы или группы генерирующих единиц, к которой принадлежит этот актив, и сравнивается с балансовой стоимостью этой генерирующей единицы или группы генерирующих единиц. Любые убытки от обесценения признаются в соответствии с пунктом 104.
- 102 При проверке генерирующей единицы на обесценение предприятие идентифицирует все корпоративные активы, которые относятся к рассматриваемой генерирующей единице. Если часть балансовой стоимости корпоративного актива:
- (a) может быть обоснованно и последовательно отнесена на такую единицу, предприятие сравнивает балансовую стоимость единицы, включая часть балансовой стоимости корпоративного актива, отнесенного на генерирующую единицу, с ее возмещаемой стоимостью. Любые убытки от обесценения должны признаваться в соответствии с пунктом 104.
  - (b) не может быть обоснованно и последовательно отнесена на такую единицу, предприятие:
    - (i) сравнивает балансовую стоимость единицы, не включая корпоративный актив, с ее возмещаемой стоимостью и признает любой убыток от обесценения в соответствии с пунктом 104;
    - (ii) идентифицирует наименьшую группу генерирующих единиц, в которую входит рассматриваемая генерирующая единица и на которую может быть обоснованно и последовательно отнесена часть балансовой стоимости корпоративного актива; и
    - (iii) сравнивает балансовую стоимость такой группы генерирующих единиц, включая часть балансовой стоимости корпоративного актива, отнесенного на такую группу единиц, с возмещаемой стоимостью этой группы единиц. Любые убытки от обесценения должны признаваться в соответствии с пунктом 104.
- 103 В иллюстративном примере 8 показано применение данных требований к корпоративным активам.

## Убыток от обесценения генерирующей единицы

- 104 Убыток от обесценения признается для генерирующей единицы (наименьшей группы генерирующих единиц, на которую отнесен гудвил или корпоративный актив), если, и только если возмещаемая стоимость единицы (группы единиц) меньше балансовой стоимости единицы (группы единиц). Убыток от обесценения направляется на уменьшение балансовой стоимости активов единицы (группы единиц) следующим образом:
- (a) сначала на уменьшение балансовой стоимости любого гудвила, отнесенного на генерирующую единицу (группу единиц); и
  - (b) затем на другие активы единицы (группы единиц) пропорционально балансовой стоимости каждого актива в единице (группе единиц).
- Эти уменьшения балансовой стоимости должны рассматриваться как убытки от обесценения по отдельным активам и признаваться в соответствии с пунктом 60.
- 105 При распределении убытков от обесценения в соответствии с пунктом 104 предприятие не должно уменьшать балансовую стоимость актива ниже самого высокого из перечисленного ниже:
- (a) его справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие (если их можно оценить);
  - (b) его ценность использования (если ее можно определить); и
  - (c) нуля.

**Сумма убытка от обесценения, которая в противном случае была бы отнесена на актив, должна быть пропорционально отнесена на другие активы единицы (группы единиц).**

- 106 Если оценка возмещаемой стоимости каждого отдельного актива генерирующей единицы невозможна, настоящий стандарт предписывает произвольное распределение убытка от обесценения среди активов этой единицы, за исключением гудвила, поскольку все активы генерирующей единицы работают вместе.
- 107 Если возмещаемая стоимость отдельного актива не может быть определена (см. пункт 67):
- убыток от обесценения актива признается, если его балансовая стоимость выше, чем наибольшая из величин: его справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу или результаты процедуры распределения, описанной в пунктах 104 и 105; и
  - никаких убытков от обесценения актива не признается, если соответствующая генерирующая единица не обесценена. Это применимо даже, если справедливая стоимость актива за вычетом расходов на продажу меньше чем его балансовая стоимость.

#### **Пример**

Механизму причинен физический ущерб, но он все еще работает, хотя и не настолько хорошо, как до того как он был поврежден. Справедливая стоимость механизма за вычетом расходов на продажу меньше ее балансовой стоимости. Механизм не обеспечивает независимых поступлений денежных средств. Наименьшая идентифицируемая группа активов, в которую входит механизм и которая обеспечивает поступления денежных средств, являющиеся в значительной степени независимыми от других активов, это производственная линия, к которой относится механизм. Возмещаемая стоимость производственной линии показывает, что такая линия, взятая в целом, не обесценилась.

Допущение 1: Бюджеты/прогнозы, утвержденные руководством, свидетельствуют об отсутствии у руководства намерения заменить механизм.

*Возмещаемая стоимость одного только механизма не может быть оценена, поскольку его ценность использования:*

- может отличаться от его справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу; и*
- может определяться только для генерирующей единицы, к которой относится механизм (производственная линия).*

*Производственная линия не обесценилась. Следовательно, никаких убытков от обесценения для механизма не отражается. Тем не менее, предприятию, возможно, понадобится переоценить срок или метод амортизации данного механизма. Возможно, необходим более короткий срок амортизации или ускоренный метод амортизации, чтобы отразить ожидаемый остаточный срок службы механизма или то, каким образом предприятие предполагает распорядиться экономическими выгодами.*

Допущение 2: Бюджеты/прогнозы, утвержденные руководством, отражают намерение руководства заменить механизм и продать его в ближайшем будущем. Потоки денежных средств, возникающие в результате продолжения эксплуатации механизма до его выбытия, оцениваются как пренебрежимо малые.

*Ценность использования механизма может быть оценена как приблизительно равная его справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу. Следовательно, можно определить возмещаемую стоимость самого механизма без учета генерирующей единицы, к которой он принадлежит (то есть производственной линии). Поскольку справедливая стоимость механизма за вычетом расходов на продажу меньше его балансовой стоимости, в отношении механизма признается убыток от обесценения.*

- 108 После применения требований пунктов 104 и 105 в отношении остальной суммы убытка от обесценения для генерирующей единицы обязательство должно признаваться, если и только если, это требуется другим МСФО.

## **Восстановление убытка от обесценения**

- 109 В пунктах 110–116 установлены требования для восстановления убытков от обесценения, признанных в предыдущие периоды в отношении актива или генерирующей единицы. Хотя в данных требованиях используется термин «актив», но они в равной мере применимы как к отдельному активу, так и к

генерирующей единице. Дополнительные требования для отдельных активов изложены в пунктах 117–121, для генерирующей единицы – в пунктах 122 и 123, а для гудвила – в пунктах 124 и 125.

- 110 На конец каждого отчетного периода предприятие должно определять наличие признаков того, что убыток от обесценения, признанный в предыдущие периоды для актива, отличного от гудвила, больше не существует или уменьшился. В случае наличия любого такого признака предприятие должно оценить возмещаемую стоимость этого актива.**
- 111 При определении наличия признаков того, что убыток от обесценения, признанный в предыдущие периоды, для актива, отличного от гудвила, больше не существует или уменьшился, предприятие анализирует, как минимум, следующую информацию**

#### Внешние источники информации

- (a) наличие наблюдаемых признаков того, что стоимость актива за период значительно выросла;
- (b) значительные изменения, имеющие благоприятные последствия для предприятия, произошли в течение периода или произойдут в ближайшем будущем в технических, рыночных, экономических или правовых условиях, в которых предприятие осуществляет деятельность, или на рынке, для которого предназначен актив.
- (c) рыночные процентные ставки или иные рыночные нормы прибыли на инвестиции понизились в течение периода, и данное снижение, вероятно, будет иметь существенные последствия для ставки дисконтирования, используемой при расчете ценности использования, и существенно увеличит возмещаемую стоимость актива.

#### Внутренние источники информации

- (d) значительные изменения, имеющие благоприятные последствия для предприятия, произошли в течение периода или предположительно могут иметь место в ближайшем будущем в отношении интенсивности и способа использования (или предположительного использования) актива. Данные изменения включают затраты, понесенные в течение периода при улучшении или повышении эффективности использования актива либо при реструктуризации деятельности, в которой используется актив.
- (e) из внутренней отчетности явствует, что экономическая эффективность актива лучше или будет лучше, чем ожидалось.

- 112** Признаки возможного уменьшения убытка от обесценения, изложенные в пункте 111, главным образом, зеркально отображают признаки возможного убытка от обесценения, приведенные в пункте 12.
- 113** При наличии признаков того, что убыток от обесценения, признанный для актива, отличного от гудвила, возможно, более не существует или уменьшился, это может указывать на то, что оставшийся срок службы, метод амортизации (списания) или ликвидационная стоимость могут нуждаться в пересмотре и корректировке в соответствии со стандартом, действующим в отношении этого актива, даже если никакой убыток от обесценения в отношении актива не восстанавливается.
- 114** Убытки от обесценения, признанные в предыдущих периодах для актива, отличного от гудвила, должны восстанавливаться, если и только если с момента последнего признания убытка от обесценения произошли изменения в расчетных оценках, использованных для определения возмещаемой стоимости актива. В данном случае балансовая стоимость актива, за исключением того, что указано в пункте 117, увеличивается до его возмещаемой стоимости. Данное увеличение является восстановлением убытка от обесценения.
- 115** Восстановление убытка от обесценения отражает увеличение расчетного полезного потенциала актива, связанного либо с его использованием, либо с его продажей, с даты последнего признания предприятием убытка от обесценения в отношении этого актива. Пункт 130 предписывает, чтобы предприятие идентифицировало изменение расчетных оценок, из-за которого увеличивается расчетный полезный потенциал. Примеры изменения расчетных оценок включают:
- (a) изменение основы для возмещаемой стоимости (то есть, основана ли возмещаемая стоимость на справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу или на ценность использования);
  - (b) если возмещаемая стоимость основана ценности использования, изменение суммы или временного распределения расчетных будущих потоков денежных средств или изменение ставки дисконтирования; или

- (с) если возмещаемая стоимость основана на справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, изменение расчетной оценки компонентов справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

116 Ценность использования актива может стать больше балансовой стоимости актива просто потому, что приведенная стоимость будущих поступлений денежных средств увеличивается по мере их приближения. Однако полезный потенциал актива не увеличился. Следовательно, убыток от обесценения не восстанавливается просто потому, что прошло какое-то время (что иногда называется «разверткой» дисконтирования), даже если возмещаемая стоимость актива становится больше его балансовой стоимости.

## Восстановление убытка от обесценения для отдельного актива

- 117 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 за предыдущие годы.
- 118 Любое увеличение балансовой стоимости актива, отличного от гудвила, свыше суммы балансовой стоимости, которая была бы определена (за вычетом амортизационных отчислений), если бы не признавалось никакого убытка от обесценения для данного актива за предыдущие годы, является переоценкой. При учете такой переоценки предприятие применяет стандарт, действующий в отношении актива.
- 119 Восстановление убытка от обесценения для актива, отличного от гудвила, признается немедленно в прибыли или убытках, если только актив не учитывается по переоцененной стоимости в соответствии с другим стандартом (см., например, модель переоценки в МСФО (IAS) 16). Любое восстановление убытков от обесценения переоцененного актива в соответствии с этим другим стандартом должно учитываться как увеличение суммы переоценки.
- 120 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 прибыли или убытках.
- 121 После признания восстановления убытков от обесценения амортизационные отчисления в отношении актива корректируются в будущих периодах с учетом пересмотра балансовой стоимости актива, за вычетом его ликвидационной стоимости (при наличии таковой), на регулярной основе в течение его оставшегося срока службы.

## Восстановления убытка от обесценения генерирующей единицы

- 122 Восстановление убытка от обесценения для генерирующей единицы должно относиться на активы единицы, за исключением гудвила, пропорционально балансовой стоимости этих активов. Эти увеличения балансовой стоимости должны рассматриваться как восстановление убытков от обесценения по отдельным активам и признаваться в соответствии с пунктом 119.
- 123 При распределении восстановления убытка от обесценения в отношении генерирующей единицы в соответствии с пунктом 122 балансовая стоимость актива не должна увеличиваться свыше меньшего из следующих значений:
- (a) его возмещаемой стоимости (если ее можно определить); и
  - (b) балансовой стоимости, которая была бы определена (за вычетом амортизационных отчислений), если бы в предшествующие периоды не признавалось никакого убытка от обесценения для этого актива.

Сумма восстановления убытка от обесценения, которая в противном случае была бы отнесена на актив, должна быть пропорционально отнесена на другие активы единицы, за исключением гудвила.

## Восстановление убытков от обесценения для гудвила

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

- 125 МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» запрещает признание внутренне созданного гудвила. Любое увеличение возмещаемой стоимости гудвила в периоды, следующие после признания убытка от обесценения такого гудвила, вероятно, является увеличением внутренне созданного гудвила, а не восстановлением убытка от обесценения, признанного для приобретенного гудвила.

## Раскрытие информации

- 126 **Предприятие должно раскрывать следующую информацию по каждому виду активов:**
- (a) сумму убытков от обесценения, признанную в прибыли или убытке в течение периода, и строку (строки) отчета о совокупном доходе, в котором отражаются данные убытки от обесценения.
  - (b) сумму восстановления убытков от обесценения, признанную в прибыли или убытке в течение периода, и строку (строки) отчета о совокупном доходе, в котором отражается восстановление данных убытков от обесценения.
  - (c) сумму убытков от обесценения по переоцененным активам, признанную в течение периода в составе прочего совокупного дохода.
  - (d) сумму восстановления убытков от обесценения по переоцененным активам, признанную в течение периода в составе прочего совокупного дохода.
- 127 Вид активов - это группировка активов, сходных по характеру и использованию в деятельности предприятия.
- 128 Информация, требуемая в пункте 126, может быть представлена с другой информацией, раскрываемой для данного вида активов. Например, данная информация может включаться в сверку балансовой стоимости основных фондов в начале и в конце периода в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 16.
- 129 **Предприятие, которое отчитывается по сегментам в соответствии с МСФО (IFRS) 8, должно раскрывать следующую информацию по каждому отчетному сегменту на основе первичного формата отчетности предприятия:**
- (a) сумма убытков от обесценения, признанная в течение периода в прибыли или убытке и в составе прочего совокупного дохода;
  - (b) сумма восстановления убытков от обесценения, признанная в течение периода в прибыли или убытке и в составе прочего совокупного дохода.
- 130 **Предприятие должно раскрывать следующую информацию по каждому существенному убытку от обесценения, признанному или восстановленному в течение периода для отдельного актива, включая гудвил, или единицы, генерирующей денежные средства:**
- (a) события и обстоятельства, которые привели к признанию или восстановлению убытка от обесценения.
  - (b) сумму убытка от обесценения, признанную или восстановленную.
  - (c) в отношении отдельных активов:
    - (i) характер актива; и
    - (ii) если предприятие отчитывается по сегментам в соответствии с МСФО (IFRS) 8, отчетный сегмент, к которому относится актив, на основе первичного формата отчетности предприятия;
  - (d) в отношении генерирующей единицы:
    - (i) описание генерирующей единицы (например, является ли она продуктовой линией, производственным предприятием, видом деятельности, географическим регионом или отчетным сегментом, как это определено в МСФО (IFRS) 8);
    - (ii) сумму убытков от обесценения, признанную или восстановленную по видам активов и, если предприятие отчитывается по сегментам, в соответствии с МСФО (IFRS) 8, по отчетным сегментам; и
    - (iii) если со времени предыдущей оценки возмещаемой стоимости (если она существует) генерирующей единицы структура группы активов, составляющих такую единицу, изменилась, сведения о существующем и прежнем способе формирования группы и причинах изменения способа идентификации генерирующей единицы;

- (e) равна ли возмещаемая стоимость актива (генерирующей единицы) его справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу или его ценности использования;
  - (f) если возмещаемая стоимость равна справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие, базу, использованную для оценки справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие (как например, была ли произведена оценка справедливой стоимости на основании котируемой цены на идентичный актив на активном рынке). От предприятия не требуется производить раскрытие информации, требуемое МСФО (IFRS) 13.
  - (g) если возмещаемая стоимость равна ценности использования, ставку (ставки) дисконтирования, использованную в текущей и предыдущей оценке (если имеется) ценности использования.
- 131** Предприятие должно раскрывать следующую информацию об агрегированных убытках от обесценения и агрегированном восстановлении убытков от обесценения, признанных в течение периода, по которому не раскрывалась информация в соответствии с пунктом 130:
- (a) основные виды активов, затронутые убытками от обесценения, и основные виды активов, затронутые восстановлением убытков от обесценения;
  - (b) основные события и обстоятельства, которые привели к признанию таких убытков от обесценения и восстановлению убытков от обесценения.
- 132** Поощряется раскрытие предприятием допущений, использованных для определения возмещаемой стоимости активов (генерирующих единиц) в течение периода. Однако пункт 134 предписывает, чтобы предприятие раскрывало информацию о расчетных оценках, использованных для оценки возмещаемой стоимости генерирующей единицы, в том случае, если гудвил или нематериальный актив с неопределенным сроком службы включен в балансовую стоимость такой единицы.
- 133** Если, в соответствии с пунктом 84, какая-либо часть гудвила, приобретенного при объединении бизнеса в течение периода, не была отнесена на генерирующую единицу (группу единиц) на конец отчетного периода, стоимость нераспределенного гудвила должна раскрываться вместе с причинами, почему такая стоимость остается нераспределенной.

### **Расчетные оценки, используемые для оценки возмещаемой стоимости генерирующих единиц, содержащих гудвил или нематериальные активы с неопределенным сроком службы**

- 134** Предприятие должно раскрывать информацию, предусмотренную в пп. (a)–(f) по каждой единице, генерирующей денежные средства (группе единиц), для которой балансовая стоимость гудвила или нематериальных активов с неопределенным сроком службы, отнесенных на такую единицу (группу единиц), является значительной в сравнении с общей балансовой стоимостью гудвила или нематериальных активов предприятия с неопределенным сроком службы:
- (a) балансовую стоимость гудвила, отнесенного на единицу (группу единиц);
  - (b) балансовую стоимость нематериальных активов с неопределенным сроком службы, отнесенных на единицу (группу единиц);
  - (c) возмещаемую стоимость единицы (или группу единиц) и основу, на которой была определена возмещаемая стоимость единицы (группы единиц) (т.е. ценность использования, или справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие);
  - (d) если возмещаемая стоимость единицы (группы единиц) основана на ценности использования:
    - (i) описание каждого основного допущения, на котором руководство основывало свои прогнозы потоков денежных средств за период, отраженного в самых последних бюджетах/ прогнозах. Основными допущениями являются допущения, от которых возмещаемая стоимость единицы (группы единиц) зависит больше всего.
    - (ii) описание метода, использованного руководством при определении значения (значений) стоимости, присвоенного(ых) каждому ключевому допущению; отражает ли это значение (значения) прошлый опыт или, в соответствующем случае, согласуется ли оно (они) с внешними источниками информации, и, если не согласуется, в какой мере и чем объясняются отличия от прошлого опыта или внешних источников информации.

- (iii) период, на который руководство спрогнозировало движение денежных средств на основе данных бюджетов/прогнозов, утвержденных руководством, и при использовании для единицы (группы единиц) периода свыше пяти лет – обоснование выбора такого более длительного периода.
  - (iv) темп роста, использованный для экстраполяции прогнозов потоков денежных средств за рамки периода, охваченного последними бюджетами / прогнозами, и обоснование использования темпа роста, превосходящего долгосрочный средний темп роста для продукции, отраслей, страны или стран, в которых предприятие осуществляет свою деятельность, или для рынка, для которого данная единица (группа единиц) предназначена.
  - (v) ставку (ставки) дисконтирования, примененные для составления перспективной оценки будущих денежных потоков.
- (e) если возмещаемая стоимость единицы (группы единиц) основана на справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие, метод оценки, использованный для оценки справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие. Если справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие не оценивается с использованием котируемой цены на идентичную единицу (группы единиц), предприятие должно раскрывать следующую информацию:
- (i) каждое основное допущение, на котором руководство основывало определение справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие. Основными допущениями являются допущения, от которых возмещаемая стоимость единицы (группы единиц) зависит больше всего.
  - (ii) сведения о методе, использованном руководством при определении значения (или значений) стоимости, присвоенного(ых) каждому ключевому допущению; отражают ли эти значения прошлый опыт или, в соответствующем случае, согласуются ли они с внешними источниками информации, и, если не согласуются, в какой мере и чем объясняются отличия от прошлого опыта или внешних источников информации.
  - (iiA) уровень в иерархии справедливой стоимости (см. МСФО (IFRS) 13), к которому относятся данные оценки справедливой стоимости в целом (не принимая во внимание наблюдаемость «затрат на выбытие»).
  - (iiB) при внесении какого-либо изменения в метод оценки информацию о данном изменении и его причину(ы).
- Если справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие оценивается с использованием прогнозов дисконтированных денежных потоков, предприятие должно раскрывать следующую информацию:
- (iii) период, в отношении которого руководство сделало прогнозы денежных потоков.
  - (iv) темп роста, использованный для экстраполирования прогнозов денежных потоков.
  - (v) ставка (ставки) дисконтирования, которая применялась (которые применялись) в отношении прогнозов денежных потоков.
- (f) если обоснованно возможное изменение ключевого допущения, на котором руководство основывало определение возмещаемой стоимости единицы (группы единиц), привело бы к превышению балансовой стоимости единицы (группы единиц) над ее возмещаемой стоимостью:
- (i) сумму, на которую возмещаемая стоимость единицы (группы единиц) превышает его балансовую стоимость;
  - (ii) значение стоимости, присвоенное каждому ключевому допущению;
  - (iii) величину, на которую значение стоимости, присвоенное ключевому допущению, должно измениться после учета любых дальнейших влияний такого изменения на другие переменные, используемые для оценки возмещаемой стоимости, чтобы возмещаемая стоимость единицы (группы единиц) была равна его балансовой стоимости.

- 135 Если некоторая часть или вся балансовая стоимость гудвила или нематериальных активов с неопределенным сроком службы распределена среди нескольких генерирующих единиц (групп единиц) и сумма, отнесенная на каждую единицу (группу единиц) является незначительной по сравнению с общей балансовой стоимостью гудвила или нематериальных активов предприятия с неопределенным сроком службы, такой факт должен раскрываться вместе с указанием агрегированной балансовой стоимости гудвила или нематериальных активов с неопределенным сроком службы, отнесенных на такие единицы (группы единиц). Кроме того, если возмещаемая стоимость любых таких единиц (групп единиц) основана на тех же ключевых допущениях, а агрегированная балансовая стоимость гудвила или нематериальных активов с неопределенным сроком службы, отнесенная на них, является значительной по сравнению с общей балансовой стоимостью гудвила или нематериальных активов с неопределенным сроком службы всего предприятия, предприятие должно сообщить об этом, указав:
- (a) агрегированную балансовую стоимость гудвила, отнесенную на такие единицы (группы единиц);
  - (b) агрегированную балансовую стоимость нематериальных активов с неопределенным сроком службы, отнесенную на такие единицы (группы единиц);
  - (c) сведения о ключевых допущениях;
  - (d) сведения о методе, использованном руководством при определении значения (значений) стоимости, присвоенного(ых) ключевому(ым) допущению(ям); отражает ли это значение (значения) прошлый опыт или, в соответствующем случае, согласуется ли оно (они) с внешними источниками информации, и, если не согласуется, в какой мере и чем объясняются отличия от прошлого опыта или внешних источников информации.
  - (e) если обоснованно возможное изменение ключевого(ых) допущения(ий) привело бы к превышению совокупной балансовой стоимости единиц (групп единиц) над их совокупной возмещаемой стоимостью:
    - (i) сумму, на которую совокупная возмещаемая стоимость единиц (групп единиц) превышает их совокупную балансовую стоимость;
    - (ii) значение (значения) стоимости, присвоенное(ые) ключевому(ым) допущению(ям);
    - (iii) величину, на которую значение (значения) стоимости, присвоенное(ые) ключевому(ым) допущению(ям), должно измениться после включения любых дальнейших влияний такого изменения на другие переменные, используемые для оценки возмещаемой стоимости, чтобы совокупная возмещаемая стоимость единицы (группы единиц) была равна ее совокупной балансовой стоимости.
- 136 Результат последнего подробного расчета возмещаемой стоимости генерирующей единицы (группы единиц), произведенный в предыдущем периоде, в соответствии с пунктом 24 или 99, может быть перенесен и использоваться для проверки на обесценение в отношении такой единицы (группы единиц) в текущем периоде при условии соблюдения определенных критериев. В том случае, если это имеет место, информация для такой единицы (группы единиц), которая включается в раскрытие информации, предусмотренной пунктами 134 и 135, относится к перенесенным результатам расчета возмещаемой стоимости.
- 137 В иллюстративном примере 9 показано раскрытие информации, предусмотренное пунктами 134 и 135.

## Условия переходного периода и дата вступления в силу

- 138 [Удален].
- 139 Предприятие должно применять настоящий стандарт:
- (a) к гудвилу и нематериальным активам, приобретенным при объединении бизнеса, соглашение о котором датировано 31 марта 2004 г. или любой последующей датой; и
  - (b) ко всем прочим активам перспективно с начала первого годового периода, начинающегося 31 марта 2004 г. или после этой даты.
- 140 Приветствуется, чтобы предприятия, к которым применяется пункт 139, начали применение требований настоящего стандарта до дат вступления в силу, указанных в пункте 139. Однако если предприятие применяет настоящий стандарт до указанных дат вступления в силу, оно также обязано одновременно применять МСФО (IFRS) 3 и МСФО (IAS) 38 (в редакции 2004 г.).
- 140А МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (в редакции 2007 г.) внес поправки в терминологию, используемую в Международных стандартах финансовой отчетности (IFRS). Кроме



этого, он внес поправки в пункты 61, 120, 126 и 129. Предприятие должно применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применит МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.

- 140B МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2008 г.) внес поправки в пункты 65, 81, 85 и 139, удалил пункты 91–95 и 138 и добавил Приложение С. Предприятие должно применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применит МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2008 г.) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.
- 140C Публикация «Улучшений в МСФО (IFRS)» в мае 2008 г. привела к внесению поправок в пункт 134(е). Предприятие должно применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применит указанные поправки в отношении более раннего периода, оно должно раскрыть этот факт.
- 140D Публикация «Стоимости инвестиций в дочернее предприятие, совместно контролируемое предприятие или ассоциированное предприятие» (Поправки в МСФО (IFRS) 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности (IFRS)» и МСФО (IAS) 27) в мае 2008 г. привела к добавлению пункта 12(h). Предприятие должно применять указанную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г., или после этой даты, на перспективной основе. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применит соответствующие поправки в пунктах 4 и 38А МСФО (IAS) 27 в отношении более раннего периода, оно должно одновременно применить поправку в пункте 12(h).
- 140E В пункт 80(b) были внесены поправки публикацией «Улучшения в МСФО (IFRSs)», выпущенной в апреле 2009 г. Предприятие должно применять данную поправку перспективно для годовых периодов, начинающихся 1 января 2010 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применяет поправки для более раннего периода, оно должно раскрыть данный факт.
- 140F [Удален]
- 140G МСФО (IFRS) 9, выпущенный в октябре 2010 года, внес поправки в пункты 2(е) и 5 и удалил пункт 140F. Предприятие должно применять данные поправки при применении МСФО (IFRS) 9 в редакции, выпущенной в октябре 2010 года.
- 140H МСФО (IFRS) 10 и МСФО (IFRS) 11, выпущенные в мае 2011 года, внесли поправки в пункт 4, заголовок перед пунктом 12(h) и пункт 12(h). Предприятие должно применять данные поправки при применении МСФО (IFRS) 10 и МСФО (IFRS) 11.
- 140I МСФО (IFRS) 13, выпущенный в мае 2011 года, внес поправки в пункты 5, 6, 12, 20, 78, 105, 111, 130 и 134, удалил пункты 25–27, а также добавил пункты 25А и 53А. Предприятие должно применять данные поправки при применении МСФО (IFRS) 13.

## **Прекращение действия МСФО (IAS) 36 (в редакции 1998 г.)**

- 141 Настоящий стандарт заменяет собой МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» (в редакции 1998 г.).

# Приложение А

## Использование методов приведенной стоимости для оценки стоимости от использования

*Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего стандарта. Оно служит руководством по использованию методов приведенной стоимости при оценке ценности использования. Хотя в руководстве используется термин «актив», оно в равной мере применимо и к группе активов, составляющих генерирующую единицу.*

### Элементы оценки приведенной стоимости

- A1 Следующие элементы вместе отражают экономические различия между активами:
- (a) расчетная оценка движения денежных средств в будущем или, в более сложных случаях, серии денежных потоков, которые предприятие ожидает получить от актива;
  - (b) ожидания относительно возможных изменений в суммах и распределении во времени таких потоков денежных средств;
  - (c) временная стоимость денег, представленная текущей рыночной безрисковой процентной ставкой;
  - (d) цена, связанная с неопределенностью, свойственной данному активу; а также
  - (e) иные, порой неидентифицируемые, факторы (такие как ликвидность), которые участники рынка будут отражать при определении цены будущих потоков денежных средств, которые предприятие ожидает получить от актива.
- A2 Данное приложение противопоставляет два метода расчета приведенной стоимости, каждый из которых может быть использован для расчетной оценки ценности использования актива, в зависимости от обстоятельств. Согласно «традиционному» методу, корректировки с учетом факторов (b)–(e), описанных в пункте A1, включены в ставку дисконтирования. Согласно методу «ожидаемого потока денежных средств», факторы (b), (d) и (e) приводят к внесению корректировок в расчет ожидаемых потоков денежных средств с учетом рисков. Какой бы метод ни применяло предприятие для отражения ожиданий относительно возможных изменений сумм и распределения во времени будущих потоков денежных средств, результат должен отражать ожидаемую приведенную стоимость будущих потоков денежных средств, то есть средневзвешенное значение всех возможных исходов.

### Общие принципы

- A3 Методы, используемые для расчетной оценки будущих потоков денежных средств и процентных ставок, меняются от одной ситуации к другой в зависимости от конкретных обстоятельств, относящихся к рассматриваемому активу. Однако в любом случае применения методов приведенной стоимости при оценке активов следует руководствоваться следующими общими принципами:
- (a) процентная ставка, используемая для дисконтирования потоков денежных средств, должна отражать допущения, не противоречащие допущениям, использованным при оценке движения денежных средств. Иначе эффект некоторых допущений будет учтен дважды или не учтен вообще. Например, ставка дисконтирования в размере 12 процентов могла бы применяться к обусловленному договором движению денежных средств по дебиторской задолженности по займу. Данная ставка отражает ожидания относительно будущего неисполнения обязательств по займам с конкретными параметрами. Такая же 12-процентная ставка не должна использоваться для дисконтирования ожидаемых потоков денежных средств, поскольку соответствующие потоки уже отражают допущения о будущем неисполнении обязательств.
  - (b) расчетные потоки денежных средств и ставки дисконтирования должны быть свободны от предубеждений и факторов, не связанных с рассматриваемым активом. Например, намеренное занижение расчетных чистых потоков денежных средств, производимое в целях повышения очевидной будущей рентабельности актива, нарушает «чистоту» оценки;
  - (c) расчетные потоки денежных средств или ставки дисконтирования должны отражать диапазон возможных исходов, а не одну наиболее вероятную минимальную или максимальную сумму.

## Традиционный метод и метод ожидаемого потока денежных средств при оценке приведенной стоимости

### Традиционный метод

- A4 Применение приведенной стоимости в учете традиционно основывалось на одном наборе расчетных потоков денежных средств и единой ставке дисконтирования, часто описываемой как «ставка, соответствующая риску». Фактически, традиционный метод предполагает, что соглашение о единой ставке дисконтирования может включать все ожидания относительно будущих потоков денежных средств и соответствующую премию за риск. Следовательно, при использовании традиционного метода основной акцент ставится на выбор ставки дисконтирования.
- A5 В большинстве случаев, как, например, в случае, когда сравнимые активы имеются на рынке, традиционный метод является сравнительно легким в применении. Для активов с обусловленными договором потоками денежных средств, это соответствует способу, при котором участники рынка описывают активы, как в «12-процентных облигациях».
- A6 Однако, традиционный метод может не помочь в решении некоторых сложных проблем оценки, таких как оценка нефинансовых активов, когда не существует рынка ни для самого объекта оценки, ни для сравнимого объекта. Надлежащий поиск «ставки, соответствующей риску», требует проведения анализа, по меньшей мере, двух объектов – актива, который существует на рынке и имеет наблюдаемую процентную ставку, и оцениваемого актива. Соответствующая ставка дисконтирования для оцениваемых потоков денежных средств должна быть выведена из наблюдаемой процентной ставки для такого другого актива. Чтобы вывести такую ставку, характеристики потоков денежных средств другого актива должны быть аналогичными характеристикам потоков денежных средств оцениваемого актива. Следовательно, оценивающий должен сделать следующее:
- идентифицировать набор потоков денежных средств, которые будут дисконтироваться;
  - идентифицировать другой актив на рынке, который будет иметь аналогичные характеристики по потокам денежных средств;
  - сравнить наборы потоков денежных средств от двух объектов, чтобы убедиться, что они аналогичны (например, являются ли оба набора обусловленными договором потоками денежных средств или один из них обусловлен договором, а другой является расчетным);
  - оценить, есть ли в одном объекте элемент, который не представлен в другом (например, не является ли один менее ликвидным, чем другой); и
  - оценить, будут ли оба набора потоков денежных средств вести себя (то есть изменяться) аналогичным образом при изменении экономической конъюнктуры.

### Метод ожидаемого потока денежных средств

- A7 В некоторых случаях метод ожидаемого потока денежных средств является более эффективным средством оценки, чем традиционный. При проведении оценки метод ожидаемого потока денежных средств предполагает использование всех ожиданий относительно возможных потоков денежных средств вместо одного наиболее вероятного потока денежных средств. Например, поток денежных средств может составлять 100 д.е., 200 д.е. или 300 д.е. с вероятностью 10 процентов, 60 процентов и 30 процентов соответственно. Ожидаемый поток денежных средств составляет 220 д.е. Таким образом, метод ожидаемого потока денежных средств отличается от традиционного тем, что он сосредоточен на прямом анализе рассматриваемых потоков денежных средств и на более явном введении допущений, используемых при изменении.
- A8 Кроме того, метод ожидаемого потока денежных средств также позволяет использовать методы приведенной стоимости, если распределение денежных потоков во времени является неопределенным. Например, поток денежных средств в размере 1000 д.е. может быть получен через один год, два года или три года с вероятностью 10 процентов, 60 процентов и 30 процентов соответственно. В примере ниже показан расчет ожидаемой приведенной стоимости в таком случае.

Приведенная стоимость 1000 д.е. через 1 год при 5%	952,38	
	д.е.	
Вероятность	10.00%	95,24 д.е.

Приведенная стоимость 1000 д.е. через 2 год при 5,25%	902,73 д.е.	
Вероятность	60.00%	541,64 д.е.
Приведенная стоимость 1000 д.е. через 3 год при 5,50%	851,61 д.е.	
Вероятность	30.00%	255,48 д.е.
Ожидаемая приведенная стоимость		<u>892,36 д.е.</u>

A9 Ожидаемая приведенная стоимость в размере 892,36 д.е. отличается от традиционного понятия наилучшей расчетной оценки в размере 902,73 д.е. (вероятность 60 процентов). Традиционный метод расчета приведенной стоимости, использованный в данном примере, предусматривает принятие решения относительно того, какой использовать вариант возможного распределения во времени потоков денежных средств, и, соответственно, не отражает вероятности других вариантов распределения во времени. Дело в том, что ставка дисконтирования при расчете приведенной стоимости по традиционному методу не может отражать неопределенностей в распределении во времени.

A10 Использование вероятностей является существенным элементом метода ожидаемого потока денежных средств. Некоторые задаются вопросом, дает ли присвоение вероятностей крайне субъективным оценкам большую точность, чем та, которая существует фактически. Однако надлежащее применение традиционного метода (как описано в пункте A6) требует таких же расчетных оценок и субъективности, не обеспечивая прозрачности расчетов по методу ожидаемого потока денежных средств.

A11 Многие современные расчетные оценки уже неформально включают элементы ожидаемых потоков денежных средств. Кроме того, бухгалтеры часто испытывают необходимость в оценке актива, пользуясь ограниченной информацией о вероятности возможных потоков денежных средств. Например, бухгалтер может столкнуться со следующими случаями:

- (a) расчетная стоимость находится в пределах 50 и 250 д.е., но никакая стоимость в данном диапазоне не является более вероятной, чем любая другая стоимость. Исходя из данной ограниченной информации, оценка ожидаемого потока денежных средств составляет 150 д.е.  $[(50 \text{ д.е.} + 250 \text{ д.е.})/2]$ .
- (b) расчетная стоимость находится в пределах 50 и 250 д.е., и наиболее вероятная стоимость составляет 100 д.е. Однако, вероятности каждой стоимости неизвестны. Исходя из данной ограниченной информации, оценка ожидаемого потока денежных средств составляет 133,33 д.е.  $[(50 \text{ д.е.} + 100 \text{ д.е.} + 250 \text{ д.е.})/3]$ .
- (c) расчетная стоимость составит 50 д.е. (с вероятностью 10%), 250 д.е. (с вероятностью 30%), или 100 д.е. (с вероятностью 60%). Исходя из данной ограниченной информации, оценка ожидаемого потока денежных средств составляет 140 д.е.  $[(50 \text{ д.е.} \times 0,10) + (250 \text{ д.е.} \times 0,30) + (100 \text{ д.е.} \times 0,60)]$ .

В каждом случае оценка ожидаемого потока денежных средств, скорее всего, будет наилучшей расчетной оценкой ценности использования, чем использование минимальной, наиболее вероятной или максимальной стоимости, взятых по отдельности.

A12 Метод ожидаемого потока денежных средств может не оправдать себя по сравнению с затратами на его применение. В некоторых случаях предприятие может иметь доступ к множеству данных и сможет разработать множество сценариев движения денежных средств. В других случаях предприятие без осуществления существенных затрат может быть в состоянии только в общем оценить диапазон отклонений потоков денежных средств. Предприятие должно взвесить затраты на получение дополнительной информации против дополнительной точности оценок, которую такая информация обеспечит.

A13 Некоторые утверждают, что методы ожидаемого потока денежных средств являются неподходящими для оценки одного объекта или объекта с ограниченным числом возможных исходов. Они предлагают пример актива с двумя возможными исходами: 90-процентная вероятность того, что поток денежных средств составит 10 д.е., и 10-процентная вероятность того, что поток денежных средств составит 1000 д.е. Они считают, что ожидаемый поток денежных средств в данном примере составит 109 д.е., и их

недовольство заключается в том, что данный результат не представляет сумм, которые могут быть выплачены в конечном итоге.

- A14 Утверждения, подобные приведенному выше, отражают фундаментальное разногласие по поводу цели оценок. Если целью является накопление сведений о затратах, которые будут понесены, ожидаемые потоки денежных средств могут не дать правильной и репрезентативной оценки ожидаемых затрат. Тем не менее, настоящий стандарт рассматривает оценку возмещаемой стоимости актива. Возмещаемая стоимость актива в данном примере вряд ли составит 10 д.е., хотя это и наиболее вероятная величина потока денежных средств. Причина заключается в том, что 10 д.е. не учитывают при оценке актива неопределенность потока денежных средств. Вместо этого, поток денежных средств представлен, как если бы он был определенным. Ни одно разумное предприятие не продало бы актив с такими параметрами за 10 д.е.

## Ставка дисконтирования

- A15 Какой бы метод оценки ценности использования актива не применяло предприятие, процентные ставки, используемые для дисконтирования потоков денежных средств, не должны отражать риски, с учетом которых расчетные потоки денежных средств уже были скорректированы. В противном случае, эффект некоторых предположений будет учтен дважды.
- A16 В том случае, если ставка, относящаяся к конкретному активу, не может быть получена непосредственно на рынке, предприятие использует суррогатные данные для определения ставки дисконтирования. Целью является как можно более точное определение рыночной оценки:
- (a) временной стоимости денег для периодов до окончания срока службы актива; и
  - (b) факторов (b), (d) и (e), описанных в пункте A1, в той мере, в которой данные факторы не приводят к внесению корректировок в расчетную оценку потоков денежных средств.
- A17 В качестве исходной точки при проведении такой оценки, предприятие могло бы принять во внимание следующие ставки:
- (a) средневзвешенную стоимость капитала предприятия, определенную с использованием таких методов, как модель оценки долгосрочных активов;
  - (b) приростная ставка процента на заемный капитал; и
  - (c) другие рыночные ставки по займам.
- A18 Однако, данные ставки должны быть скорректированы:
- (a) с учетом того, каким образом рынок оценил бы конкретные риски, связанные с оценкой потока денежных средств актива; и
  - (b) для исключения рисков, которые не имеют отношения к расчетной оценке потока денежных средств актива или с учетом которых расчетная оценка потоков денежных средств уже скорректирована.
- Следует учесть такие риски, как страновой, валютный и ценовой.
- A19 Ставка дисконтирования не зависит от структуры капитала предприятия и способа, с помощью которого предприятие финансировало приобретение актива, поскольку будущие потоки денежных средств, ожидаемые от актива, не зависят от того, каким образом предприятие финансировало приобретение актива.
- A20 Пункт 55 предписывает, чтобы применяемая ставка дисконтирования была ставкой до уплаты налогов. Следовательно, в том случае, если основой, используемой для оценки ставки дисконтирования, является ставка после уплаты налогов, такая основа корректируется с учетом ставки до уплаты налогов.
- A21 Предприятие обычно использует единую ставку дисконтирования для оценки ценности использования актива. Однако предприятие использует отдельные ставки дисконтирования для разных будущих периодов в случаях, если ценность использования чувствительна к разнице рисков для разных периодов или к структуре сроков процентных ставок.

## Приложение В

[Поправка не применяется к стандартам как таковым]

# Приложение С

## Тестирование генерирующих единиц с гудвилем и неконтролирующих долей на предмет обесценения

*Настоящее приложение является неотъемлемой частью настоящего стандарта.*

- C1 В соответствии с МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2008 г.), приобретатель оценивает и признает гудвил на дату приобретения как сумму превышения (a) над (b):
- (a) совокупность:
    - (i) переданного вознаграждения, оцениваемого в соответствии с МСФО (IFRS) 3, который, как правило, требует отражения по справедливой стоимости на дату приобретения;
    - (ii) суммы любой неконтролирующей доли в приобретаемом предприятии, оцененной в соответствии с МСФО (IFRS) 3; и
    - (iii) справедливой стоимости доли приобретателя, ранее имевшейся в капитале приобретаемого предприятия, на дату приобретения, в случае поэтапного объединения бизнеса.
  - (b) чистые суммы идентифицируемых приобретаемых активов и принимаемых обязательств на дату приобретения, которые оценены в соответствии с МСФО (IFRS) 3.

### Распределение гудвила

- C2 Пункт 80 настоящего стандарта требует распределения гудвила, приобретенного в результате объединения бизнеса, на все генерирующие единицы или группы генерирующих единиц приобретателя, которые, предположительно, выиграют от синергии в результате объединения, независимо от того, отнесены ли другие активы и обязательства приобретаемого предприятия на данные единицы или группы единиц. Возможно распределение некоторой части синергии в результате объединения на генерирующие единицы, в которых неконтролирующие доли не имеют своей доли.

### Тестирование на предмет обесценения

- C3 Тестирование на предмет обесценения включает сравнение возмещаемой суммы генерирующей единицы с ее балансовой стоимостью.
- C4 Если предприятие отражает неконтролирующую долю как свою пропорциональную долю в чистых идентифицируемых активах дочернего предприятия на дату приобретения, а не по справедливой стоимости, гудвил, относимый на неконтролирующие доли, включается в возмещаемую сумму соответствующей генерирующей единицы, но не признается в консолидированной финансовой отчетности материнского предприятия. Как следствие, предприятие должно пересчитать балансовую стоимость гудвила, распределенного на единицу, с целью включения гудвила, относимого на неконтролирующую долю. Такая скорректированная балансовая стоимость затем сравнивается с возмещаемой стоимостью единицы с целью определения того, обесценилась ли генерирующая единица.

### Распределение убытка от обесценения

- C5 Пункт 104 требует распределения любого идентифицируемого убытка от обесценения сначала на уменьшение балансовой стоимости любого гудвила, отнесенного на генерирующую единицу, а затем на другие активы единицы пропорционально балансовой стоимости каждого актива в единице.
- C6 Если дочернее предприятие, или часть дочернего предприятия, с неконтролирующей долей само является генерирующей единицей, убыток от обесценения распределяется между материнским предприятием и неконтролирующей долей на той же основе, что и прибыль или убыток.
- C7 Если дочернее предприятие, или часть дочернего предприятия, с неконтролирующей долей является частью более крупной генерирующей единицы, убытки от обесценения гудвила распределяются на части генерирующей единицы, имеющие неконтролирующую долю и не имеющие такой доли. Убытки от обесценения должны распределяться на части генерирующей единицы на основании:

- (a) соответствующей балансовой стоимости гудвила таких частей до обесценения в той мере, в какой обесценение относится к гудвилу генерирующей единицы; и
- (b) соответствующей балансовой стоимости чистых идентифицируемых активов данных частей до обесценения в той мере, в какой обесценение относится к идентифицируемым активам генерирующей единицы. Любое такое обесценение распределяется на активы частей каждой единицы пропорционально балансовой стоимости каждого актива в данной части.

В тех частях, которые имеют неконтролирующую долю, убыток от обесценения распределяется между материнским предприятием и неконтролирующей долей на той же самой основе, что и прибыль или убыток.

- C8 Если убыток от обесценения, относимый на неконтролирующую долю, относится к гудвилу, непризнанному в консолидированной финансовой отчетности материнского предприятия (см. пункт C4), такое обесценение не признается как убыток от обесценения гудвила. В таких случаях в качестве убытка от обесценения гудвила признается только убыток от обесценения, относящийся к гудвилу, распределенному на материнское предприятие.
- C9 Иллюстративный пример 7 демонстрирует тестирование генерирующей единицы, находящейся не в полной собственности, с гудвилем на предмет обесценения.