

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов»

Цель

- 1 Целью настоящего стандарта является определение порядка, который организация должна применять при учете активов, чтобы их балансовая стоимость не превышала возмещаемую сумму. Актив учитывается на балансе по стоимости, превышающей его возмещаемую сумму, если его балансовая стоимость превышает сумму, которая может быть получена посредством использования или продажи данного актива. В таком случае считается, что актив обесценен, и стандарт предписывает, чтобы организация отразила убыток от обесценения. Стандарт также определяет, когда организация должна 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 (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»;
 - (f) инвестиционной недвижимости, оцениваемой по справедливой стоимости (см. МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость»);
 - (g) относящихся к сельскохозяйственной деятельности биологических активов, которые оцениваются по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу (см. МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»);
 - (h) отложенных аквизиционных затрат, а также нематериальных активов, возникающих из обусловленных договорами страхования прав страховщика, входящих в сферу применения МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования»; и
 - (i) внеоборотных активов (или выбывающих групп), классифицируемых как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные 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 организации, как этот термин определен в МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»;
 - (b) ассоциированные организации, как этот термин определен в МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия»; и
 - (c) совместные предприятия, как этот термин определен в МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство».

В отношении убытков от обесценения других финансовых активов применяется МСФО (IAS) 39.

- 5 Настоящий стандарт не применяется к финансовым активам, входящим в сферу применения МСФО (IAS) 39, оцениваемой по справедливой стоимости инвестиционной недвижимости, входящей в сферу применения МСФО (IAS) 40, а также к относящимся к сельскохозяйственной деятельности биологическим активам, оцениваемым по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, входящим в сферу применения МСФО (IAS) 41. Однако настоящий стандарт действует в отношении активов, которые учитываются по переоцененной стоимости (то есть справедливой стоимости на дату переоценки за вычетом последующей накопленной амортизации и последующих накопленных убытков от обесценения) в соответствии с положениями других стандартов МСФО, такими как модель учета по переоцененной стоимости, приведенная в МСФО (IAS) 16 «*Основные средства*» и в МСФО (IAS) 38 «*Нематериальные активы*». Единственной разницей между справедливой стоимостью актива и его справедливой стоимостью за вычетом затрат на выбытие являются прямые дополнительные затраты, относящиеся к выбытию этого актива.
- (a) Если затраты на выбытие пренебрежимо малы, то возмещаемая сумма переоцененного актива обязательно будет почти равна или чуть больше суммы переоценки (то есть справедливой стоимости). В таком случае после применения требований в отношении переоценки переоцененный актив вряд ли будет обесцененным и возмещаемую сумму 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 считаться обесцененным, если ценность его использования меньше переоцененной стоимости. В этом случае после применения требований переоценки организация должна применить настоящий стандарт, чтобы определить, является ли актив обесцененным.

Определения

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

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

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

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

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

Амортизируемая величина – первоначальная стоимость актива или другая сумма, принимаемая за первоначальную стоимость в финансовой отчетности, за вычетом его ликвидационной стоимости.

Амортизация – систематическое распределение амортизируемой величины актива на срок его полезного использования¹.

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

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

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

Срок полезного использования – это:

- (a) либо предполагаемый период использования актива организацией;

¹ В случае нематериального актива вместо термина «depreciation» (амортизация) обычно используется термин «amortisation» (амортизация). Оба термина имеют одно и то же значение.

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

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

Идентификация актива, который может быть обесценен

- 7 В пунктах 8–17 указывается, когда должна быть определена возмещаемая сумма. Хотя в данных требованиях используется термин «актив», 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 суммы. 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. Хотя в данных требованиях также используется термин «актив», 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 и их восстановления в отношении актива или генерирующей единицы. В пунктах 134–137 определены требования по дополнительному раскрытию информации для генерирующих единиц, к которым в целях тестирования на обесценение были отнесены гудвил и нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования.
- 8 Актив обесценивается, если его балансовая стоимость превосходит возмещаемую сумму. В пунктах 12–14 представлены некоторые признаки, указывающие на возможность возникновения убытков от обесценения. При наличии любых данных признаков организация должна провести формальную оценку возмещаемой суммы. За исключением требований пункта 10, настоящий стандарт не требует, чтобы организация проводила формальную оценку возмещаемой суммы в отсутствие каких-либо признаков обесценения активов.
- 9 **Организация должна на конец каждого отчетного периода оценить, нет ли каких-либо признаков обесценения активов. В случае наличия любого такого признака организация должна оценить возмещаемую сумму актива.**
- 10 **Независимо от того, существуют ли какие-либо признаки обесценения, организация также:**
- (a) тестирует нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования или нематериальный актив, который еще не готов к использованию, на предмет обесценения ежегодно путем сравнения его балансовой стоимости с возмещаемой суммой. Данный тест на обесценение может проводиться в любое время в течение годового периода, при условии, что он 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, он должен быть проверен на обесценение до конца текущего годового периода;
- (b) тестирует приобретенный при объединении бизнесов 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 подвержена большей неопределенности до начала использования актива, чем после начала его использования. Поэтому настоящий стандарт предписывает, что организация должна не реже, чем раз в год, проводить тест на обесценение балансовой стоимости нематериального актива, который еще не готов к использованию.
- 12 **При оценке наличия признаков возможного обесценения активов организация должна рассмотреть, как минимум, следующие признаки:**
- Внешние источники информации

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

Внутренние источники информации

- (e) существуют признаки устаревания или физической порчи актива;
- (f) значительные изменения, имеющие неблагоприятные последствия для организации, произошли в течение периода или, как ожидается, произойдут в ближайшем будущем в отношении интенсивности и способа использования или ожидаемого использования актива. 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 пересмотр оценки срока полезного использования актива с неопределенного на определенный²;
- (g) показатели внутренней отчетности указывают на то, что экономическая эффективность актива хуже или будет хуже, чем ожидалось;

Дивиденды от дочерней организации, совместного предприятия или ассоциированной организации

- (h) в отношении инвестиций в дочернюю организацию, совместное предприятие или ассоциированную организацию инвестор признает дивиденды от инвестиций, и существует подтверждение того, что:
 - (i) балансовая стоимость инвестиций в отдельной финансовой отчетности превышает балансовую стоимость чистых активов объекта инвестиций в консолидированной финансовой отчетности, включая соответствующий гудвил; или
 - (ii) дивиденды превышают общий совокупный доход дочерней организации, совместного предприятия или ассоциированной организации в периоде, в котором объявлены дивиденды.

13 Перечень, указанный в пункте 12, не является исчерпывающим. Организация может выявить иные признаки возможного обесценения актива, из-за чего также потребуются определение организацией возмещаемой суммы актива или, в случае гудвила, проведение теста на обесценение в соответствии с пунктами 80–99.

14 Показатели внутренней отчетности, которые указывают на возможное обесценение актива, включают следующие индикаторы:

- (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 денежные потоки или операционная прибыль или убыток от актива, значительно хуже, чем запланированные показатели;
- (c) существенно снизились чистые денежные потоки или операционная прибыль либо значительно увеличились убытки от актива, заложенные в бюджете; или
- (d) суммарные данные текущего периода и бюджета на будущие периоды в отношении актива демонстрируют операционные убытки или чистые оттоки денежных средств.

² 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 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность».

- 15 Как указано в пункте 10, настоящий стандарт требует, чтобы нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования или еще не готовый к использованию и гудвил проверялись на обесценение не реже, чем раз в год. Помимо применения требований пункта 10, при определении необходимости оценивать возмещаемую сумму актива применяется концепция существенности. Например, если предыдущие расчеты показывают, что возмещаемая сумма актива значительно выше его балансовой стоимости, организации не нужно повторно оценивать возмещаемую сумму актива, если не произошло событие, устраняющее данную разницу. Аналогично предыдущий анализ может показать, что возмещаемая сумма актива не чувствительна к одному (или нескольким) показателям, перечисленным в пункте 12.
- 16 В качестве примера ситуации, упомянутой в пункте 15: если рыночные процентные ставки или иные рыночные нормы доходности инвестиций увеличились в течение рассматриваемого периода, организация не обязана проводить формальную оценку возмещаемой суммы 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 с продолжительным оставшимся сроком полезного использования;
 - (b) если ставка дисконтирования, использованная при расчете ценности использования актива, скорее всего, изменится в результате повышения данных рыночных ставок, но ранее проведенный анализ чувствительности возмещаемой суммы показал, что:
 - (i) существенное уменьшение возмещаемой суммы маловероятно, поскольку будущие денежные потоки также, скорее всего, увеличатся (например, в некоторых случаях организация может продемонстрировать, что она корректирует свою выручку, чтобы компенсировать увеличение рыночных ставок); или
 - (ii) уменьшение возмещаемой суммы вряд ли приведет к существенному убытку от обесценения.
- 17 При наличии признаков возможного обесценения актива это может указывать на то, что оставшийся срок полезного использования, метод амортизации или ликвидационная стоимость актива должны быть пересмотрены и скорректированы в соответствии со стандартом, применимым к данному активу, даже если никаких убытков от обесценения в отношении этого актива не признается.

Оценка возмещаемой суммы

- 18 Настоящий стандарт определяет возмещаемую сумму как справедливую стоимость актива или генерирующей единицы за вычетом затрат на выбытие или ценность использования в зависимости от того, которая из данных величин больше. В пунктах 19–57 установлены требования, относящиеся к оценке возмещаемой суммы. Хотя в данных требованиях используется термин «актив», 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 затрат на выбытие, и ценности использования. Если один из данных показателей превосходит балансовую стоимость актива, актив не обесценен, что исключает необходимость в оценке другого показателя.
- 20 Существует возможность оценить справедливую стоимость за вычетом 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 обычная операция по продаже актива между участниками рынка на дату оценки в текущих рыночных условиях. В таком случае организация может использовать в качестве возмещаемой суммы актива его ценность использования.
- 21 В отсутствие оснований полагать, что ценность использования актива существенно превышает его справедливую стоимость за вычетом затрат на выбытие, в качестве возмещаемой суммы может быть использована справедливая стоимость актива за вычетом затрат на выбытие. Это часто бывает справедливо для актива, предназначенного для выбытия. Причина этого заключается в том, что ценность использования актива, предназначенного для выбытия, будет состоять, главным образом, из чистых поступлений от выбытия, поскольку будущие денежные потоки от продолжения использования актива до его выбытия, скорее всего, будут пренебрежимо малы.
- 22 Возмещаемая сумма определяется для отдельного актива, за исключением случаев, когда такой актив не обеспечивает денежные притоки, в значительной степени независимые от денежных притоков от других

активов и групп активов. В таком случае возмещаемая сумма определяется для генерирующей единицы, в которую входит актив (см. пункты 65–103), за исключением случаев, когда:

- (a) справедливая стоимость актива за вычетом затрат на выбытие 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 достаточной аппроксимацией точных расчетов, описанных в настоящем стандарте, для определения справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие или ценности использования.

Оценка возмещаемой суммы нематериального актива с неопределенным сроком полезного использования

24 Пункт 10 предписывает, чтобы нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования проверялся на обесценение ежегодно путем сравнения его балансовой стоимости с возмещаемой суммой, независимо от того, существуют ли какие-либо признаки возможного обесценения. Однако последний детальный расчет возмещаемой суммы актива, произведенный в предшествующий период, может быть использован для проведения теста такого актива на обесценение в текущем периоде при условии соблюдения всех следующих критериев:

- (a) если нематериальный актив при его продолжительном использовании не создает денежных притоков, которые являются в значительной степени независимыми от денежных притоков от других активов или групп активов, и, следовательно, тестируется на обесценение в составе генерирующей единицы, в которую он входит: активы и обязательства, составляющие такую единицу, существенно не изменились со времени последнего расчета возмещаемой суммы;
- (b) возмещаемая сумма на основании предыдущего расчета значительно превышала балансовую стоимость актива; и
- (c) на основе анализа произошедших со времени последнего расчета возмещаемой суммы событий и изменившихся с этого времени обстоятельств маловероятно, что текущая возмещаемая сумма будет ниже балансовой стоимости актива.

Справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие

25–27 [Удалены]

28 Затраты на выбытие, за исключением тех, которые были признаны в качестве обязательств, вычитаются при оценке справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие. Примерами таких затрат являются юридические затраты, гербовые сборы и аналогичные налоги на операции, затраты на демонтаж актива, а также прямые дополнительные затраты на приведение актива в состояние, необходимое для продажи. Однако выходные пособия (как этот термин определен в МСФО (IAS) 19) и затраты, связанные с сокращением или реорганизацией деятельности после выбытия актива, не являются прямыми дополнительными затратами на выбытие этого актива.

29 Иногда выбытие актива приводит к тому, что покупатель принимает на себя какое-либо обязательство и существует только единое значение справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие для актива и обязательства в совокупности. В пункте 78 содержится разъяснение, как поступать в таком случае.

Ценность использования

30 При расчете ценности использования актива учитываются следующие элементы:

- (a) оценка будущих денежных потоков, которые организация ожидает получить от использования актива;
- (b) ожидания относительно возможных колебаний в суммах и распределении во времени таких будущих денежных потоков;
- (c) временная стоимость денег, представленная текущей рыночной безрисковой процентной ставкой;
- (d) цена, связанная с риском неопределенности, свойственным данному активу; и

- (е) **прочие факторы, такие как неликвидность, которые участники рынка будут учитывать при определении величины будущих денежных потоков, поступления которых организация ожидает от актива.**

- 31 Оценка ценности использования актива включает следующие этапы:
- (а) оценка будущих денежных притоков и оттоков, связанных с продолжением использования актива и его последующим выбытием; и
 - (б) применение соответствующей ставки дисконтирования по отношению к таким денежным потокам в будущем.
- 32 Элементы, определенные в пунктах 30(б), (д) и (е), могут быть отражены либо как корректировка будущих денежных потоков, либо как корректировка ставки дисконтирования. Какой бы метод организация не приняла для отражения ожиданий в отношении возможных колебаний в сумме или распределении во времени денежных потоков в будущем, результат должен отражать ожидаемую приведенную стоимость будущих денежных потоков, 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 денежных потоков

- 33 При оценке ценности использования актива организация должна:
- (а) **основывать прогноз денежных потоков на разумных и обоснованных допущениях, которые представляют наилучшую расчетную оценку руководством экономической конъюнктуры, которая будет существовать на протяжении оставшегося срока полезного использования актива. Большее значение придается внешним источникам информации;**
 - (б) **основывать прогноз денежных потоков на данных последних финансовых бюджетов/прогнозов, утвержденных руководством, но исключать расчетные будущие денежные притоки или оттоки, ожидаемые в связи с реструктуризацией, или улучшением, или повышением эффективности использования актива в будущем. Прогнозы, основанные на таких бюджетных показателях/прогнозировании, должны охватывать не более пяти лет, если только не может быть обосновано использование более длительного периода;**
 - (с) **оценивать прогноз денежных потоков 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 темпов роста для продуктов, отраслей или страны либо стран, в которых организация 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 допущений, на которых строится его текущий прогноз денежных потоков, путем анализа причин расхождения между прошлыми прогнозами денежных потоков и фактическими денежными потоками. Руководство должно обеспечить, чтобы допущения, из которых исходит текущий прогноз денежных потоков, согласовывались с прошлыми фактическими результатами, при условии учета влияния последующих событий или обстоятельств, которые не существовали на момент образования этих фактических денежных потоков.
- 35 Подробных явных и надежных финансовых бюджетов/прогнозов в отношении будущих денежных потоков за период, превышающий пять лет, обычно не существует. По этой причине оценки руководством будущих денежных потоков основываются на данных последних бюджетов/прогнозов за максимальный период в пять лет. Руководство может использовать прогноз денежных потоков, основанный на финансовых бюджетах/прогнозах за период продолжительностью более пяти лет, если оно уверено, что эти прогнозы надежны, и может продемонстрировать на основе прошлого опыта свою способность точно прогнозировать денежные потоки за такой более длительный период.
- 36 Прогноз денежных потоков до конца срока полезного использования актива производится путем экстраполяции прогнозов денежных потоков, основанных на финансовых бюджетах/прогнозах, с использованием показателя темпа роста в последующие годы. Используется постоянный или убывающий показатель темпа роста, если только увеличивающийся темп роста не подтверждается объективной информацией о характере жизненного цикла продукта или отрасли промышленности. При необходимости используется нулевой или отрицательный темп роста.

- 37 При благоприятной рыночной конъюнктуре вероятен выход на рынок конкурентов, что станет сдерживающим фактором роста. Следовательно, организациям будет сложно превысить средний исторический темп роста в долгосрочном периоде (например, двадцать лет) в отношении продуктов, отраслей, страны или стран, в которых организация осуществляет деятельность, или в отношении рынка, на котором используется актив.
- 38 При использовании данных финансовых бюджетов/прогнозов организация должна проанализировать, отражают ли эти данные разумные и обоснованные допущения и представляют ли они наилучшую расчетную оценку руководством экономической конъюнктуры, которая будет существовать на протяжении оставшегося срока полезного использования актива.

Составляющие оценки будущих денежных потоков

- 39 **Расчетная оценка будущих денежных потоков должна включать:**
- (a) прогнозы денежных притоков от продолжающегося использования актива;
 - (b) прогнозы денежных оттоков, которые необходимы для генерирования денежных притоков от продолжающегося использования актива (включая денежные оттоки для подготовки актива к использованию) и которые могут быть отнесены непосредственно или распределены на разумной и последовательной основе на актив; и
 - (c) чистые денежные потоки, при наличии таковых, которые должны быть получены (или выплачены) за выбытие актива в конце срока его полезного использования.
- 40 Оценка будущих денежных потоков и ставка дисконтирования отражают последовательные допущения о росте цен в результате общей инфляции. Следовательно, если ставка дисконтирования включает влияние роста цен в результате общей инфляции, будущие денежные потоки оцениваются в номинальном выражении. Если ставка дисконтирования не включает влияние роста цен в результате общей инфляции, будущие денежные потоки оцениваются в реальном выражении (но при этом учитываются будущие специфические повышения и понижения цен).
- 41 Прогнозы денежных оттоков включают оттоки денежных средств для текущего обслуживания актива, а также будущие накладные расходы, которые могут быть отнесены на использование актива напрямую или путем распределения на разумной и последовательной основе.
- 42 Если балансовая стоимость актива еще не учитывает все денежные оттоки, которые ожидаются до того, как актив будет готов к использованию или продаже, оценка будущих денежных оттоков должна включать расчетную оценку всех денежных оттоков, которые, предположительно, произойдут до того, как актив будет готов к использованию или продаже. Например, это относится к незавершенному строительству или проекту в стадии разработки, который еще не завершен.
- 43 Чтобы избежать удвоения, в расчетную оценку будущих денежных потоков не включают:
- (a) денежные притоки от активов, которые обеспечивают денежные притоки в значительной степени независимо от денежных притоков от рассматриваемого актива (например, финансовые активы, такие как дебиторская задолженность); и
 - (b) денежные оттоки, относящиеся к признанным обязательствам (например, кредиторская задолженность, пенсии или оценочные обязательства).
- 44 **Будущие денежные потоки оцениваются для актива в его существующем состоянии. В расчетной оценке будущих денежных потоков не должны учитываться расчетные данные о денежных притоках или оттоках, которые ожидаются в результате:**
- (a) будущей реструктуризации, в отношении которой организация еще не приняла на себя обязательства; или
 - (b) улучшения или повышения эффективности использования актива.
- 45 Поскольку будущие денежные потоки оцениваются для актива в его существующем состоянии, ценность использования не отражает:
- (a) будущие денежные оттоки, или сопутствующую экономию расходов (например, снижение затрат на персонал), или выгоды, ожидаемые в результате будущей реструктуризации, в отношении которой организация еще не приняла на себя обязательства; или
 - (b) будущие денежные оттоки, связанные с улучшением или повышением эффективности использования актива, или сопутствующие денежные притоки, которые, как ожидается, будут результатом таких оттоков.

- 46 Реструктуризация – программа, которая планируется и контролируется руководством, существенно изменяющая масштаб деятельности, осуществляемой организацией, либо способ ее осуществления. МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» содержит указания, поясняющие, когда организация принимает на себя обязательства по реструктуризации.
- 47 Если организация принимает на себя обязательства по реструктуризации, некоторые активы, вероятно, будут подвержены влиянию такой реструктуризации. Когда организация принимает на себя обязательства по реструктуризации:
- (a) ее оценки будущих денежных притоков и денежных оттоков в целях определения ценности использования должны отражать экономию расходов и прочие выгоды от реструктуризации (основываясь на самых последних данных бюджетов/прогнозах, утвержденных руководством); и
 - (b) ее оценки будущих денежных оттоков на реструктуризацию включаются в оценочные обязательства 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 в организации не произойдут денежные оттоки, связанные с улучшением или повышением эффективности использования актива, оценки будущих денежных потоков не должны включать расчетные денежные притоки, ожидаемые в будущем, благодаря увеличению экономических выгод, связанных с данным денежным оттоком (см. иллюстративный пример б).
- 49 Оценки будущих денежных потоков учитывают будущие денежные оттоки, необходимые для поддержания уровня экономических выгод, ожидаемых от актива в его существующем состоянии. Если генерирующая единица состоит из активов с разным расчетным сроком полезного использования, при этом все активы необходимы для продолжения работы единицы, замена активов с более коротким сроком полезного использования считается частью текущего обслуживания единицы при оценке будущих денежных потоков, связанных с этой единицей. Аналогично, если отдельный актив состоит из компонентов с разными расчетными сроками полезного использования, замена компонентов с более коротким сроком полезного использования является частью текущего обслуживания актива при оценке будущих денежных потоков, создаваемых этим активом.
- 50 В расчетной оценке будущих денежных потоков не должны учитываться:**
- (a) денежные притоки и оттоки в результате финансовой деятельности; или
 - (b) поступления или выплаты, связанные с налогом на прибыль.
- 51 Расчетные будущие денежные потоки должны отражать допущения, которые согласуются со способом определения ставки дисконтирования. В противном случае влияние некоторых допущений будет учтено дважды или не учтено вообще. Так как временная стоимость денег учитывается путем дисконтирования расчетных будущих денежных потоков, данные денежные потоки не включают денежные притоки и оттоки в результате финансовой деятельности. Аналогично, поскольку ставка дисконтирования определяется до налогообложения, будущие денежные потоки также оцениваются до налогообложения.
- 52 Расчетная оценка чистых денежных потоков, которые будут получены (или уплачены) при выбытии актива в конце срока его полезного использования, будет равна сумме, которую организация ожидает получить от выбытия актива при совершении операции между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию независимыми сторонами, за вычетом расчетных затрат на выбытие.**
- 53 Расчетная оценка чистых денежных потоков, которые будут получены (уплачены) при выбытии актива в конце срока его полезного использования, определяется аналогично справедливой стоимости актива за вычетом затрат на выбытие, за исключением того, что при оценке таких чистых денежных потоков:
- (a) организация использует цены, превалирующие на дату оценки для аналогичных активов, срок полезного использования которых подошел к концу и которые эксплуатировались при условиях, аналогичных условиям, в которых будет использоваться актив;
 - (b) организация 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 денежных потоков от продолжения использования актива и ставки дисконтирования не включает эффект общей инфляции, организация также должна исключить данный эффект из оценки чистых денежных потоков от выбытия.
- 53A Справедливая стоимость отличается от ценности использования. Справедливая стоимость отражает допущения, которые участники рынка могли бы использовать при установлении цены актива. И наоборот, ценность использования отражает влияние факторов, которые могут быть характерны для данной организации и неприменимы в отношении организаций в целом. Например, справедливая

стоимость не отражает ни один из следующих факторов, если они не являются общедоступными для участников рынка:

- (a) дополнительную стоимость, полученную от группировки активов (например, в результате формирования портфеля инвестиционной недвижимости, расположенной в разных местах);
- (b) синергетический эффект между оцениваемым активом и прочими активами;
- (c) юридические права или правовые ограничения, специфические для текущего собственника актива; и
- (d) налоговые льготы или налоговое бремя, специфическое для текущего собственника актива.

Будущие денежные потоки в иностранной валюте

- 54 Будущие денежные потоки оцениваются в валюте, в которой денежные потоки будут создаваться, и дисконтируются с использованием ставки дисконтирования, соответствующей такой валюте. Организация переводит приведенную стоимость с использованием текущего обменного курса, определенного 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, по которым не производилась корректировка расчетных оценок будущих денежных потоков.**

- 56 Ставка, которая отражает текущие рыночные оценки временной стоимости денег и рисков, характерных для данного актива, представляет собой ту норму доходности, которую потребовали бы инвесторы, если бы они выбрали объект инвестирования, который бы создал денежные потоки, суммы, распределение во времени и структура риска которых были эквивалентны тем, которые организация ожидает получить от актива. Данная ставка оценивается на основе ставки, вытекающей из текущих сделок на рынке для аналогичных активов, или исходя из средневзвешенной стоимости капитала организации, зарегистрированной на фондовой бирже, которая имеет единственный актив (или портфель активов), аналогичный рассматриваемому активу с точки зрения экономической выгоды и рисков. Однако ставка (ставки) дисконтирования, использованная (использованные) для оценки ценности использования актива, не должна (не должны) отражать риски, с учетом которых была скорректирована расчетная оценка будущих денежных потоков. В противном случае эффект некоторых допущений будет учтен дважды.

- 57 В том случае, если ставка, характерная для конкретного актива, не может быть получена непосредственно на рынке, организация использует суррогатные данные для определения ставки дисконтирования. В Приложении А приводятся дополнительные указания по оценке ставки дисконтирования в таком случае.

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

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

- 61 Убыток от обесценения непереоцененного актива признается в составе прибыли или убытка. Однако в отношении переоцененного актива убыток от обесценения признается в составе прочего совокупного дохода в той мере, в которой он не превышает сумму прироста стоимости от переоценки этого актива.

Такой убыток от обесценения переоцененного актива уменьшает сумму прироста стоимости от переоценки этого актива.

- 62 **В том случае, если оценочная сумма убытка от обесценения больше балансовой стоимости актива, к которому он относится, организация должна признать обязательство, только если это требуется другим стандартом.**
- 63 **После признания убытка от обесценения амортизационные отчисления в отношении актива корректируются в будущих периодах для того, чтобы распределить пересмотренную балансовую стоимость актива, за вычетом его ликвидационной стоимости (при наличии таковой), на регулярной основе в течение оставшегося срока его полезного использования.**
- 64 В случае признания убытка от обесценения соответствующие отложенные налоговые активы или обязательства определяются в соответствии с МСФО (IAS) 12 путем сравнения пересмотренной балансовой стоимости актива с его налоговой стоимостью (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 единицы, генерирующей денежные средства, к которой относится актив

- 66 **При наличии признаков возможного обесценения актива должна быть оценена возмещаемая сумма отдельного актива. Если оценить возмещаемую сумму отдельного актива невозможно, организация определяет возмещаемую сумму генерирующей единицы, к которой относится актив (генерирующая единица актива).**
- 67 Возмещаемая сумма отдельного актива не может быть определена, если:
- ценность использования актива не может по оценкам приближаться к его справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие (например, если будущие денежные потоки от продолжающегося использования актива не могут по оценкам быть пренебрежимо малыми); и
 - актив не создает денежных притоков, которые в значительной степени независимы от поступлений от других активов.

В таких случаях ценность использования и, следовательно, возмещаемая сумма могут быть определены только для генерирующей единицы актива.

Пример
<p>Добывающая организация владеет частной железной дорогой для обеспечения своей добывающей деятельности. Частная железная дорога может быть продана только по стоимости металлолома, и она не создает денежных притоков, которые в значительной степени независимы от денежных притоков по другим активам шахты.</p> <p><i>Невозможно оценить возмещаемую сумму частной железной дороги, поскольку ее ценность использования не может быть определена и, вероятно, отличается от стоимости металлолома. Следовательно, организация оценивает возмещаемую сумму генерирующей единицы, к которой относится железная дорога, то есть шахты в целом.</i></p>

- 68 В соответствии с пунктом 6 генерирующая единица для актива – наименьшая группа активов, которая включает данный актив и генерирует денежные притоки, в значительной степени независимые от денежных притоков от других активов или групп активов. Для идентификации генерирующей единицы актива используется суждение. Если возмещаемая сумма не может быть определена для отдельного актива, организация выявляет наименьшую совокупность активов, которая создает в значительной степени независимые денежные притоки.

Пример

Пример
<p>Автобусная компания оказывает услуги по договору с муниципалитетом, который предусматривает минимальный объем услуг на каждом из пяти отдельных маршрутов. Активы, выделенные для каждого маршрута, и денежные потоки от каждого маршрута могут быть идентифицированы отдельно. На одном из маршрутов организация работает со значительными убытками.</p> <p><i>Поскольку организация не может сократить ни один из автобусных маршрутов, самый низкий уровень идентифицируемых денежных притоков, которые в значительной степени независимы от денежных притоков от других активов или групп активов, – это денежные притоки от пяти маршрутов, взятых вместе. Для каждого маршрута генерирующей единицей является автобусная компания в целом.</i></p>

- 69 Денежные притоки – притоки денежных средств и их эквивалентов, полученные от сторон, внешних по отношению к организации. При выявлении того, являются ли денежные притоки от актива (или группы активов) в значительной степени независимыми от денежных притоков от других активов (или групп активов), организация рассматривает различные факторы, включая то, как руководство контролирует работу организации (например, по товарным линиям, по видам деятельности, по местоположению отдельных подразделений, районам или регионам), порядок принятия руководством решений о продолжении использования или выбытии активов организации 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 или вся продукция используется для внутренних нужд. Если денежные притоки, создаваемые каким-либо активом или генерирующей единицей, зависят от внутренних трансфертных цен, организация должна использовать наилучшую расчетную оценку руководством будущей цены (цен), которая могла бы быть достигнута в операциях между независимыми сторонами, при расчете:**
- (a) **будущих денежных притоков, используемых для определения ценности использования актива или генерирующей единицы; и**
 - (b) **будущих денежных оттоков, используемых для определения ценности использования других активов или генерирующих единиц, на которые оказывают влияние внутренние трансфертные цены.**
- 71 Даже если вся продукция (или часть продукции), произведенная активом или группой активов, используется другими генерирующими единицами организации (например, продукция на промежуточной стадии изготовления), данный актив или группа активов формирует отдельную генерирующую единицу, в случае если организация могла бы продать продукцию на активном рынке. Это связано с тем, что актив или группа активов могли бы создавать денежные притоки, которые были бы в значительной степени независимы от денежных притоков от других активов или групп активов. При использовании основанной на финансовых бюджетах/прогнозах информации, относящейся к такой генерирующей единице или другому активу или генерирующей единице, на которые оказывают влияние внутренние трансфертные цены, организация должна скорректировать такую информацию, если внутренние трансфертные цены не отражают наилучшую расчетную оценку руководством будущих цен, которые можно было бы обеспечить в операциях между независимыми сторонами.
- 72 **Для одного и того же актива или типов активов генерирующие единицы должны идентифицироваться последовательно от одного периода к другому, если только изменение не является обоснованным.**
- 73 Если организация 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 требует раскрыть информацию о такой генерирующей единице, если в отношении нее признается или восстанавливается убыток от обесценения.

Возмещаемая сумма и балансовая стоимость единицы, генерирующей денежные средства

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

определения возмещаемой суммы генерирующей единицы любая ссылка в пунктах 19–57 на «актив» распространяется и на «генерирующую единицу».

75 **Балансовая стоимость генерирующей единицы определяется в соответствии со способом определения возмещаемой суммы 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 денежные притоки, используемые при определении ценности использования генерирующей единицы; и
- (b) не включает балансовую стоимость признанного обязательства, если только возмещаемая сумма генерирующей единицы не может быть определена без учета данного обязательства.

Это связано с тем, что справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие и ценность использования генерирующей единицы определяются без учета денежных потоков, относящихся к активам, не являющимся частью генерирующей единицы, и признанным обязательствам (см. пункты 28 и 43).

77 В случае группировки активов для оценки возмещаемой суммы важно включить в генерирующую единицу все активы, которые создают или обычно обеспечивали соответствующие денежные притоки. В противном случае может показаться, что генерирующая единица является полностью возмещаемой, хотя на самом деле в ее отношении возник убыток от обесценения. В некоторых случаях, несмотря на то, что некоторые активы участвуют в создании расчетных будущих денежных потоков генерирующей единицы, они не могут быть отнесены к такой генерирующей единице на рациональной и последовательной основе. Это может произойти в отношении гудвила или корпоративных активов, таких как активы головного офиса. В пунктах 80–103 содержится объяснение, что делать с такими активами при проведении теста генерирующей единицы на обесценение.

78 Может быть необходимо проанализировать некоторые признанные обязательства, чтобы определить возмещаемую сумму генерирующей единицы. Это может иметь место в том случае, когда выбытие генерирующей единицы потребовало бы от покупателя принятия на себя обязательства. В данном случае справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие (или расчетные денежные потоки от окончательного выбытия) единицы, генерирующей денежные средства, является ценой совместной продажи активов генерирующей единицы и обязательства за вычетом затрат на выбытие. Чтобы провести разумное сопоставление балансовой стоимости генерирующей единицы и ее возмещаемой суммы, балансовая стоимость обязательства вычитается при определении как ценности использования генерирующей единицы, так и ее балансовой стоимости.

Пример

Компания эксплуатирует шахту в стране, в которой законодательство предусматривает, что по окончании деятельности по добыче собственник должен восстановить занимаемый участок. Затраты на восстановление включают восстановление вскрышных пород, которые должны быть удалены до начала добычи. Оценочное обязательство по затратам на восстановление вскрышных пород признавалось по мере их удаления. Сумма оценочного обязательства была включена в состав себестоимости шахты и амортизируется в течение срока полезного использования шахты. Балансовая стоимость оценочного обязательства по затратам на восстановление составляет 500 д. е.^(a), что равно приведенной стоимости затрат на восстановление.

Организация проверяет шахту на обесценение. Генерирующей единицей для шахты является сама шахта целиком. Организация получила несколько предложений о покупке шахты по цене около 800 д. е. Данная цена отражает то, что покупатель принимает на себя обязанность по восстановлению вскрышных пород. Затраты на выбытие шахты пренебрежимо малы. Ценность использования шахты приблизительно составляет 1 200 д. е., не включая затраты на восстановление. Балансовая стоимость шахты равна 1 000 д. е.

Справедливая стоимость генерирующей единицы за вычетом затрат на выбытие составляет 800 д. е. Данная сумма учитывает затраты на восстановление, в отношении которых уже создано оценочное обязательство. Следовательно, ценность использования генерирующей единицы определяется после учета затрат на восстановление и по расчетам составляет 700 д. е. (1 200 д. е. минус 500 д. е.). Балансовая стоимость генерирующей единицы составляет 500 д. е., что включает в себя балансовую стоимость шахты (1 000 д. е.) минус балансовую стоимость оценочного обязательства по затратам на восстановление (500 д. е.). Следовательно, возмещаемая сумма генерирующей единицы превышает ее балансовую стоимость.

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

- 79 По практическим соображениям возмещаемая сумма генерирующей единицы иногда определяется после учета активов, которые не входят в генерирующую единицу (например, дебиторской задолженности или прочих финансовых активов), или признанных обязательств (например, кредиторской задолженности, пенсионных обязательств и прочих оценочных обязательств). В таких случаях балансовая стоимость генерирующей единицы увеличивается на сумму балансовой стоимости таких активов и уменьшается на сумму балансовой стоимости таких обязательств.

Гудвил

Распределение гудвила между единицами, генерирующими денежные средства

- 80 **В целях проведения теста на обесценение гудвил, приобретенный при объединении бизнесов, должен с даты приобретения распределяться между всеми генерирующими единицами или группами генерирующих единиц приобретателя, которые, как ожидается, выиграют от синергии в результате объединения, независимо от того, отнесены ли другие активы и обязательства объекта приобретения к данным единицам или группам единиц. Каждая единица или группа единиц, к которой таким образом отнесен гудвил, должна:**
- (а) представлять самый низкий уровень организации, на котором гудвил может отслеживаться для целей внутреннего управления; и
 - (б) быть не крупнее операционного сегмента до агрегирования, как этот термин определен в пункте 5 МСФО (IFRS) 8 «*Операционные сегменты*».
- 81 Гудвил, признанный при объединении бизнесов, является активом, представляющим будущие экономические выгоды от других активов, приобретенных при объединении бизнесов, которые не поддаются индивидуальной идентификации и отдельному признанию. Гудвил не генерирует денежные потоки независимо от других активов или групп активов, но часто участвует в денежных потоках многих генерирующих единиц. Иногда гудвил не может быть обоснованно распределен между отдельными генерирующими единицами, а только между группами генерирующих единиц. Поэтому самым низким уровнем организации, на котором гудвил отслеживается для целей внутреннего управления, иногда является ряд генерирующих единиц, с которыми он связан, но между которыми не может быть распределен. В пунктах 83–99 и Приложении С ссылки на генерирующую единицу, к которой отнесен гудвил, также считаются ссылками на группу генерирующих единиц, к которой отнесен гудвил.
- 82 Применение требований пункта 80 приводит к тому, что гудвил проверяется на обесценение на уровне, который отражает то, каким образом организация осуществляет свою деятельность, и с которым гудвил естественным образом может быть ассоциирован. Следовательно, в разработке дополнительных систем отчетности обычно нет необходимости.
- 83 Генерирующая единица, к которой отнесен гудвил для целей проведения теста на обесценение, может не совпадать с уровнем, к которому гудвил относится в соответствии с МСФО (IAS) 21 «*Влияние изменений валютных курсов*» в целях оценки прибыли и убытков от курсовой разницы. Например, если в соответствии с МСФО (IAS) 21 организация должна отнести гудвил на сравнительно низкие уровни в целях оценки прибыли и убытков от курсовой разницы, от нее не требуется проверять гудвил на обесценение на том же уровне, если она не отслеживает гудвил на этом уровне для целей внутреннего управления.
- 84 **Если первоначальное распределение гудвила, приобретенного при объединении бизнесов, не может быть завершено до конца годового периода, в котором произошло объединение бизнесов, такое первоначальное распределение должно завершиться до конца первого годового периода, начинающегося после даты приобретения.**
- 85 В соответствии с МСФО (IFRS) 3 «*Объединения бизнесов*», если первоначальный учет объединения бизнесов до конца периода, в котором произошло объединение, может быть проведен только предварительно, приобретатель:
- (а) учитывает объединение с использованием предварительно определенных значений; и

- (b) признает корректировки таких предварительно определенных значений в результате завершения первоначального учета в течение периода оценки, который не должен превышать двенадцать месяцев с даты приобретения.

В таких обстоятельствах может быть также невозможно завершить первоначальное распределение признанного при объединении бизнесов гудвила до конца годового периода, в котором произошло объединение. В этом случае организация раскрывает информацию, предусмотренную пунктом 133.

- 86 Если гудвил отнесен к генерирующей единице и организация ликвидирует деятельность, осуществляемую данной единицей, гудвил, ассоциируемый с выбывающей деятельностью:**
- (a) **включается в балансовую стоимость деятельности при определении прибыли или убытка от выбытия; и**
- (b) **оценивается исходя из относительной стоимости выбывшей деятельности и части сохраненной генерирующей единицы, если только организация не может обосновать применение какого-то другого метода, который лучше отражает гудвил, ассоциируемый с выбывшей деятельностью.**

Пример
<p>Организация продает за 100 д. е. деятельность, которая была частью генерирующей единицы, к которой был отнесен гудвил. Гудвил, отнесенный к этой единице, не может быть обоснованно идентифицирован или соотнесен с группой активов на более низком уровне, чем сама единица. Возмещаемая сумма оставшейся части генерирующей единицы составляет 300 д. е.</p> <p><i>Поскольку гудвил, отнесенный к генерирующей единице, 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 оставшейся части единицы. Следовательно, 25 процентов гудвила, отнесенного к генерирующей единице, включается в балансовую стоимость проданной деятельности.</i></p>

- 87 Если организация реорганизует свою отчетную структуру таким образом, что это изменит состав одной или нескольких генерирующих единиц, к которым был отнесен гудвил, то должно быть произведено перераспределение гудвила между затронутыми реорганизацией единицами. Такое перераспределение гудвила производится с использованием метода относительной стоимости, аналогично методу, использованному при ликвидации организацией деятельности, являющейся частью генерирующей единицы, если только организация не сможет обосновать применение иного метода, который лучше отражает гудвил, относящийся к реорганизованным единицам.**

Пример
<p>Гудвил был ранее отнесен к генерирующей единице А. Гудвил, отнесенный к А, не может быть обоснованно идентифицирован или соотнесен с группой активов на более низком уровне, чем А. Единица А должна быть разделена и интегрирована в три другие генерирующие единицы – В, С и D.</p> <p><i>Поскольку гудвил, отнесенный к А, не может быть обоснованно идентифицирован или соотнесен с группой активов на более низком уровне, чем А, он перераспределяется между единицами В, С и D на основе относительной стоимости трех частей А до их интеграции в В, С и D.</i></p>

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

- 88 В том случае, если, как указано в пункте 81, гудвил связан с генерирующей единицей, но не отнесен к этой единице, такая единица должна быть проверена на обесценение, если существуют признаки возможного ее обесценения, путем сравнения балансовой стоимости единицы без учета гудвила с ее возмещаемой суммой. 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 полезного использования 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, к которой отнесен гудвил, должна проверяться на обесценение ежегодно, а также при наличии признаков возможного обесценения путем сравнения балансовой стоимости единицы, включая гудвил, с ее возмещаемой суммой. Если возмещаемая сумма единицы превышает ее балансовую стоимость, такая единица и отнесенный к ней гудвил считаются необесцененными. Если балансовая стоимость единицы превышает ее возмещаемую сумму, организация признает убыток от обесценения в соответствии с пунктом 104.

91–95 [Удалены]

Сроки проведения теста на обесценение

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

Корпоративные активы

- 100** Корпоративные активы включают активы групп или подразделений, такие как здание головного офиса или подразделения организации, оборудование для электронной обработки данных или научно-исследовательский центр. Структура организации влияет на то, соответствует ли актив приведенному в настоящем стандарте определению корпоративных активов для конкретной генерирующей единицы. Отличительной особенностью корпоративных активов является то, что они не создают денежные притоки независимо от других активов или групп активов и их балансовая стоимость не может быть полностью отнесена на рассматриваемую генерирующую единицу.
- 101** Поскольку корпоративные активы сами по себе не создают денежные притоки, возмещаемая сумма 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 сумма 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. Убыток от обесценения признается в соответствии с пунктом 104.

- 102** При проведении теста генерирующей единицы на обесценение организация идентифицирует все корпоративные активы, которые связаны с рассматриваемой генерирующей единицей. Если часть балансовой стоимости корпоративного актива:
- (a) может быть на разумной и последовательной основе отнесена к такой единице, организация сравнивает балансовую стоимость единицы, включая часть балансовой стоимости корпоративного актива, отнесенную на генерирующую единицу, с ее возмещаемой суммой. Убытки от обесценения должны признаваться в соответствии с пунктом 104;
 - (b) не может быть на разумной и последовательной основе отнесена к такой единице, организация:
 - (i) сравнивает балансовую стоимость единицы, не включая корпоративный актив, с ее возмещаемой суммой и признает убыток от обесценения в соответствии с пунктом 104;
 - (ii) идентифицирует наименьшую группу генерирующих единиц, в которую входит рассматриваемая генерирующая единица и к которой может быть отнесена часть балансовой стоимости корпоративного актива на разумной и последовательной основе; и
 - (iii) сравнивает балансовую стоимость такой группы генерирующих единиц, включая часть балансовой стоимости корпоративного актива, отнесенную к такой группе единиц, с возмещаемой суммой этой группы единиц. Убыток от обесценения должен признаваться в соответствии с пунктом 104.
- 103** В иллюстративном примере 8 показано применение данных требований к корпоративным активам.

Убыток от обесценения единицы, генерирующей денежные средства

- 104** Убыток от обесценения признается в отношении генерирующей единицы (наименьшей группы генерирующих единиц, к которой отнесен гудвил или корпоративный актив), только если возмещаемая сумма единицы (группы единиц) меньше балансовой стоимости единицы (группы единиц). Убыток от обесценения относится на уменьшение балансовой стоимости активов единицы (группы единиц) следующим образом:
- (a) сначала на уменьшение балансовой стоимости гудвила, отнесенного к генерирующей единице (группе 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 убытка от обесценения в соответствии с пунктом 104 организация не должна уменьшать балансовую стоимость актива ниже наибольшего значения из перечисленных ниже:
- (a) его справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие (если ее можно оценить);
 - (b) его ценности использования (если ее можно определить); и
 - (c) нуля.
- Сумма убытка от обесценения, которая в противном случае была бы отнесена к активу, должна быть пропорционально распределена между другими активами единицы (группы единиц).
- 106** Если оценка возмещаемой суммы каждого отдельного актива генерирующей единицы невозможна, настоящий стандарт предписывает произвольное распределение убытка от обесценения между активами этой единицы, за исключением гудвила, поскольку все активы генерирующей единицы работают вместе.
- 107** Если возмещаемая сумма отдельного актива не может быть определена (см. пункт 67):
- (a) убыток от обесценения актива признается, если его балансовая стоимость выше, чем наибольшая из величин: его справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие или результаты процедуры распределения, описанной в пунктах 104 и 105; и

- (b) никаких убытков от обесценения актива не признается, если соответствующая генерирующая единица не обесценена. Это применимо, даже если справедливая стоимость актива за вычетом затрат на выбытие меньше, чем его балансовая стоимость.

Пример
<p>Станку причинен физический ущерб, но он все еще работает, хотя и не настолько хорошо, как до того, как был поврежден. Справедливая стоимость станка за вычетом затрат на выбытие меньше его балансовой стоимости. Станок не обеспечивает независимых денежных притоков. Наименьшая идентифицируемая группа активов, в которую входит станок и которая обеспечивает денежные притоки, являющиеся в значительной степени независимыми от денежных притоков от других активов, – это производственная линия, к которой относится станок. Возмещаемая сумма производственной линии показывает, что такая линия, взятая в целом, не обесценилась.</p> <p>Допущение 1: Бюджеты/прогнозы, утвержденные руководством, свидетельствуют об отсутствии у руководства намерения заменить станок.</p> <p><i>Возмещаемая сумма одного только станка не может быть оценена, поскольку его ценность использования:</i></p> <p>(a) <i>может отличаться от его справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие; и</i></p> <p>(b) <i>может определяться только для генерирующей единицы, к которой относится станок (производственной линии).</i></p> <p><i>Производственная линия не обесценилась. Следовательно, никаких убытков от обесценения в отношении станка не отражается. Тем не менее организации, возможно, понадобится пересмотреть оценку срока или метода амортизации данного станка. Возможно, необходим более короткий срок амортизации или ускоренный метод амортизации, чтобы отразить ожидаемый оставшийся срок полезного использования станка или то, каким образом организация предполагает распорядиться экономическими выгодами.</i></p> <p>Допущение 2: Бюджеты/прогнозы, утвержденные руководством, отражают намерение руководства заменить станок и продать его в ближайшем будущем. Денежные потоки, возникающие в результате продолжения эксплуатации станка до его выбытия, оцениваются как пренебрежимо малые.</p> <p><i>Ценность использования станка может быть оценена как приблизительно равная его справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие. Следовательно, можно определить возмещаемую сумму самого станка без учета генерирующей единицы, к которой он принадлежит (то есть производственной линии). Поскольку справедливая стоимость станка за вычетом затрат на выбытие меньше его балансовой стоимости, в отношении станка признается убыток от обесценения.</i></p>

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

Восстановление убытка от обесценения

- 109 В пунктах 110–116 установлены требования для восстановления убытка от обесценения, признанного в предыдущие периоды в отношении актива или генерирующей единицы. Хотя в данных требованиях используется термин «актив», 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 организация должна определять наличие признаков того, что убыток от обесценения, признанный в предыдущие периоды в отношении актива, отличного от гудвила, больше не существует или уменьшился. В случае наличия любого такого признака организация должна оценить возмещаемую сумму этого актива.

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

Внешние источники информации

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

Внутренние источники информации

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

112 Признаки возможного уменьшения убытка от обесценения, указанные в пункте 111 в основном зеркально отображают признаки возможного убытка от обесценения, указанные в пункте 12.

113 Наличие признаков того, что убыток от обесценения, признанный в отношении актива, отличного от гудвила, возможно, более не существует или уменьшился, может указывать на то, что оставшийся срок полезного использования, метод амортизации 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 Убыток от обесценения, признанный в предыдущих периодах в отношении актива, отличного от гудвила, должен восстанавливаться, только если с момента последнего признания убытка от обесценения произошли изменения в расчетных оценках, использованных для определения возмещаемой суммы актива. В таком случае балансовая стоимость актива, за исключением того, что указано в пункте 117, увеличивается до его возмещаемой суммы. 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 организацией убытка от обесценения в отношении этого актива. Пункт 130 предписывает, чтобы организация идентифицировала изменение расчетных оценок, из-за которого увеличивается расчетный полезный потенциал. Примеры изменения расчетных оценок включают:

- (a) изменение основы определения возмещаемой суммы (т. е. основана ли возмещаемая сумма на справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие или на ценности использования);
- (b) если возмещаемая сумма основана на ценности использования, изменение суммы или временного распределения расчетных будущих денежных потоков или изменение ставки дисконтирования; или
- (c) если возмещаемая сумма основана на справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие, изменение расчетной оценки компонентов справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие.

116 Ценность использования актива может стать больше балансовой стоимости актива просто потому, что приведенная стоимость будущих денежных притоков увеличивается по мере их приближения. При этом полезный потенциал актива не увеличился. Следовательно, убыток от обесценения не восстанавливается просто потому, что прошло какое-то время (что иногда называется амортизацией дисконта), даже если возмещаемая сумма 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 в предыдущие годы.**
- 118 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 в предыдущие годы, является переоценкой. При учете такой переоценки организация применяет стандарт, действующий в отношении актива.
- 119 **Восстановление убытка от обесценения для актива, отличного от гудвила, признается немедленно в составе прибыли или убытка, если только актив не учитывается по переоцененной стоимости в соответствии с другим стандартом (например, модель учета по переоцененной стоимости в МСФО (IAS) 16). Восстановление убытков от обесценения переоцененного актива должно учитываться как увеличение суммы переоценки в соответствии с положениями такого стандарта.**
- 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 составе прибыли или убытка.
- 121 **После признания восстановления убытка от обесценения амортизационные отчисления в отношении актива корректируются в будущих периодах таким образом, чтобы распределить скорректированную балансовую стоимость актива, за вычетом его ликвидационной стоимости (при наличии такой), на регулярной основе в течение его оставшегося срока полезного использования.**

Восстановление убытка от обесценения единицы, генерирующей денежные средства

- 122 **Восстановление убытка от обесценения генерирующей единицы должно распределяться между активами 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 отнесении восстановления убытка от обесценения к генерирующей единице в соответствии с пунктом 122 балансовая стоимость актива не должна увеличиваться свыше меньшего из следующих значений:**
- (a) его возмещаемой суммы (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 к активу, должна быть пропорционально распределена между другими активами единицы, за исключением гудвила.

Восстановление убытков от обесценения гудвила

- 124 **Признанный в отношении гудвила убыток от обесценения в последующем периоде не восстанавливается.**
- 125 МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» запрещает признание гудвила, созданного внутри организации. Увеличение возмещаемой суммы гудвила в периоды, следующие после признания убытка от обесценения такого гудвила, вероятно, является увеличением гудвила, созданного внутри организации, а не восстановлением убытка от обесценения, признанного в отношении приобретенного гудвила.

Раскрытие информации

- 126** Организация должна раскрывать следующую информацию по каждому виду активов:
- (a) сумму убытков от обесценения, признанную в составе прибыли или убытка в течение периода, и статью (статьи) отчета о совокупном доходе, в которой отражаются данные убытки от обесценения;
 - (b) сумму восстановления убытков от обесценения, признанную в составе прибыли или убытка в течение периода, и статью (статьи) отчета о совокупном доходе, в которой 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 способу использования в деятельности организации.
- 128** Информация, требуемая пунктом 126, может быть представлена с другой информацией, раскрываемой для данного вида активов. Например, данная информация может включаться в сверку балансовой стоимости основных средств на начало и на конец периода в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 16.
- 129** Организация, которая отчитывается по сегментам в соответствии с МСФО (IFRS) 8, должна раскрывать следующую информацию по каждому отчетному сегменту:
- (a) сумму убытков от обесценения, признанную в течение периода в составе прибыли или убытка и в составе прочего совокупного дохода;
 - (b) сумму восстановления убытков от обесценения, признанную в течение периода в составе прибыли или убытка и в составе прочего совокупного дохода.
- 130** Организация должна раскрывать следующую информацию для отдельного актива (включая гудвил) или генерирующей единицы, в отношении которых в течение периода был признан или восстановлен убыток от обесценения:
- (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 организация отчитывается по сегментам в соответствии с МСФО (IFRS) 8, отчетный сегмент, к которому относится актив;
 - (d) в отношении генерирующей единицы:
 - (i) описание генерирующей единицы (например, является ли она продуктовой линией, производственной организацией, видом деятельности, географическим регионом или отчетным сегментом, как этот термин определен в МСФО (IFRS) 8);
 - (ii) сумму убытка от обесценения, признанную или восстановленную в разрезе видов активов и, если организация отчитывается по сегментам в соответствии с МСФО (IFRS) 8, по отчетным сегментам; и
 - (iii) если со времени предыдущей оценки возмещаемой суммы (если она существует) генерирующей единицы структура группы активов, составляющих такую единицу, изменилась, – информацию о существующем и прежнем способе формирования единицы и причинах изменения способа идентификации генерирующей единицы;
 - (e) возмещаемую сумму актива (генерирующей единицы) и то, равна ли возмещаемая сумма актива (генерирующей единицы) его справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие или его ценности использования;
 - (f) если возмещаемая сумма равна справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие, организация должна раскрывать следующую информацию:

- (i) уровень иерархии справедливой стоимости (см. МСФО (IFRS) 13), к которому оценка справедливой стоимости актива (генерирующей единицы) была в целом отнесена (без учета того, являются ли «затраты на выбытие» наблюдаемыми);
 - (ii) в случае оценок справедливой стоимости, отнесенных к Уровню 2 и Уровню 3 иерархии справедливой стоимости, описание модели (моделей) оценки, которая использовалась для оценки справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие. Если произошло изменение в модели оценки, то организация должна раскрыть информацию о данном изменении и его причине (причинах); и
 - (iii) в случае оценок справедливой стоимости, отнесенных к Уровню 2 и Уровню 3 иерархии справедливой стоимости, каждое из ключевых допущений, на основании которых руководство определяло справедливую стоимость за вычетом затрат на выбытие. Ключевые допущения представляют собой допущения, к которым наиболее чувствительна возмещаемая сумма актива (генерирующей единицы). Если справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие оценивается с использованием модели оценки по приведенной стоимости, то организация также должна раскрывать информацию о ставке (ставках) дисконтирования, примененной при определении текущей и предыдущей оценок;
- (g) если возмещаемая сумма равна ценности использования, ставку (ставки) дисконтирования, использованную в текущей и предыдущей оценке (если имеется) ценности использования.
- 131 Организация должна раскрывать следующую информацию об агрегированных убытках от обесценения и агрегированном восстановлении убытков от обесценения, признанных в течение периода, по которым 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 организацией допущений, использованных для определения возмещаемой суммы активов (генерирующих единиц) в течение периода. Однако пункт 134 предписывает, чтобы организация раскрывала информацию о расчетных оценках, использованных для оценки возмещаемой суммы генерирующей единицы, в том случае, если гудвил или нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования включен в балансовую стоимость такой единицы.
- 133 Если в соответствии с пунктом 84, какая-либо часть гудвила, приобретенного при объединении бизнесов в течение периода, не была отнесена к генерирующей единице (группе единиц) на конец отчетного периода, сумма нераспределенного гудвила должна раскрываться вместе с причинами, почему такая сумма остается нераспределенной.

Расчетные оценки, используемые для оценки возмещаемой суммы единиц, генерирующих денежные средства, в состав которых входит гудвил или нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования

- 134 Организация должна раскрывать информацию, предусмотренную в подпунктах (a)–(f) по каждой генерирующей единице (группе единиц), к которой отнесена значительная балансовая стоимость гудвила или нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования, по сравнению с общей балансовой стоимостью гудвила или нематериальных активов организации с неопределенным сроком полезного использования:
- (a) балансовую стоимость гудвила, отнесенного к единице (группе единиц);
 - (b) балансовую стоимость нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования, отнесенных к единице (группе единиц);
 - (c) основу, на которой была определена возмещаемая сумма единицы (группы единиц), т. е. ценность использования или справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие;
 - (d) если возмещаемая сумма единицы (группы единиц) основана на ценности использования:

- (i) каждое основное допущение, на котором руководство основывало свой прогноз денежных потоков за период, отраженный в самых последних бюджетах/прогнозах. Основными допущениями являются допущения, к которым возмещаемая сумма единицы (группы единиц) наиболее чувствительна;
 - (ii) описание метода, использованного руководством при определении значения (значений), присвоенного (присвоенных) каждому ключевому допущению; отражает ли это значение (значения) прошлый опыт, или, в соответствующем случае, согласуется ли оно (они) с внешними источниками информации, а если не согласуется, то в какой мере и почему оно (они) отличаются от прошлого опыта или внешних источников информации;
 - (iii) период, на который руководство спрогнозировало денежные потоки 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 денежных потоков за рамками периода, охваченного последними бюджетами/прогнозами, и обоснование использования темпа роста, превосходящего долгосрочный средний темп роста для продукции, отрасли, страны или стран, в которых организация осуществляет свою деятельность, или для рынка, для которого данная единица (группа единиц) предназначена;
 - (v) ставку (ставки) дисконтирования, примененную для составления прогноза денежных потоков;
- (e) если возмещаемая сумма единицы (группы единиц) основана на справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие, модель (модели) оценки, использованную для оценки справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие. От организации не требуется производить раскрытие информации, требуемое МСФО (IFRS) 13. Если справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие не оценивается с использованием котировочной цены на идентичную единицу (группу единиц), организация должна раскрывать следующую информацию:
- (i) каждое основное допущение, на котором руководство основывало определение справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие. Основными допущениями являются допущения, к которым возмещаемая сумма единицы (группы единиц) наиболее чувствительна;
 - (ii) сведения о методе, использованном руководством при определении значения (или значений), присвоенного (присвоенных) каждому ключевому допущению; отражают ли эти значения прошлый опыт, или, в соответствующем случае, согласуются ли они с внешними источниками информации, а если не согласуются, в какой мере и почему они отличаются от прошлого опыта или внешних источников информации;
 - (iiA) уровень в иерархии справедливой стоимости (см. МСФО (IFRS) 13), к которому относится оценка справедливой стоимости в целом (не принимая во внимание наблюдаемость «затрат на выбытие»);
 - (iiB) при внесении какого-либо изменения в модель оценки – информацию о данном изменении и его причину (причины);
- Если справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие оценивается с использованием прогнозов дисконтированных денежных потоков, организация должна раскрывать следующую информацию:
- (iii) период, в отношении которого руководство сделало прогнозы денежных потоков;
 - (iv) темп роста, использованный для экстраполирования прогнозов денежных потоков;
 - (v) ставку (ставки) дисконтирования, которая применялась в отношении прогнозов денежных потоков;
- (f) если обоснованно возможное изменение ключевого допущения, на котором руководство основывало определение возмещаемой суммы единицы (группы единиц), привело бы к

превышению балансовой стоимости единицы (группы единиц) над ее возмещаемой суммой:

- (i) сумму, на которую возмещаемая сумма единицы (группы единиц) превышает ее балансовую стоимость;
- (ii) значение, присвоенное каждому ключевому допущению;
- (iii) величину, на которую значение ключевого допущения должно измениться с учетом дальнейших влияний такого изменения на другие переменные, используемые для оценки возмещаемой суммы, чтобы возмещаемая сумма единицы (группы единиц) была равна ее балансовой стоимости.

135 Если некоторая часть или вся балансовая стоимость гудвила или нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования распределена между несколькими генерирующими единицами (группами единиц) и сумма, отнесенная к каждой единице (группе единиц) является незначительной по сравнению с общей балансовой стоимостью гудвила или нематериальных активов организации с неопределенным сроком полезного использования, такой факт должен раскрываться вместе с указанием агрегированной балансовой стоимости гудвила или нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования, распределенной между такими единицами (группами единиц). Кроме того, если возмещаемая сумма таких единиц (групп единиц) основана на тех же ключевых допущениях, а агрегированная балансовая стоимость гудвила или нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования, распределенная между ними, является значительной по сравнению с общей балансовой стоимостью гудвила или нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования всей организации, организация должна раскрыть этот факт, указав:

- (a) агрегированную балансовую стоимость гудвила, распределенную между такими единицами (группами единиц);
- (b) агрегированную балансовую стоимость нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования, распределенную между такими единицами (группами единиц);
- (c) описание ключевых допущений;
- (d) описание метода, использованного руководством при определении значения (значений), присвоенного (присвоенных) ключевому допущению (ключевым допущениям); отражает ли это значение (значения) прошлый опыт или, в соответствующем случае, согласуется ли оно (они) с внешними источниками информации, а если не согласуется, в какой мере и почему они отличаются от прошлого опыта или внешних источников информации;
- (e) если обоснованно возможное изменение ключевого допущения (ключевых допущений) привело бы к превышению совокупной балансовой стоимости единиц (групп единиц) над их совокупной возмещаемой суммой:
 - (i) сумму, на которую совокупная возмещаемая сумма единиц (групп единиц) превышает их совокупную балансовую стоимость;
 - (ii) значение (значения), присвоенное (присвоенные) ключевому допущению (ключевым допущениям);
 - (iii) величину, на которую значение (значения) ключевого допущения (ключевых допущений) должно измениться с учетом дальнейших влияний такого изменения на другие переменные, используемые для оценки возмещаемой суммы, чтобы совокупная возмещаемая сумма единицы (группы единиц) была равна ее совокупной балансовой стоимости.

136 Результат последнего подробного расчета возмещаемой суммы генерирующей единицы (группы единиц), произведенный в предыдущем периоде, в соответствии с пунктами 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 по такой единице (группе единиц), которая включается в раскрытие информации, предусмотренной пунктами 134 и 135, относится к перенесенным результатам расчета возмещаемой суммы.

137 В иллюстративном примере 9 показано раскрытие информации, предусмотренное пунктами 134 и 135.

Переходные положения и дата вступления в силу

- 138 [Удален]
- 139 Организация должна применять настоящий стандарт:
- (a) к гудвилу и нематериальным активам, приобретенным при объединениях бизнесов, соглашения о которых датированы 31 марта 2004 года или любой последующей датой; и
 - (b) ко всем прочим активам перспективно с начала первого годового периода, начинающегося 31 марта 2004 года или после этой даты.
- 140 Приветствуется, чтобы организации, к которым применяется пункт 139, начали применение требований настоящего стандарта до дат вступления в силу, указанных в пункте 139. Однако, если организация применит настоящий стандарт до указанных дат вступления в силу, она также обязана одновременно применить МСФО (IFRS) 3 и МСФО (IAS) 38 (пересмотренный в 2004 году).
- 140А МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (пересмотренным в 2007 году) внесены поправки в терминологию, используемую в МСФО. Кроме того, внесены поправки в пункты 61, 120, 126 и 129. Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IAS) 1 (пересмотренный в 2007 году) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.
- 140В МСФО (IFRS) 3 (пересмотренным в 2008 году) внесены поправки в пункты 65, 81, 85 и 139, удалены пункты 91–95 и 138 и добавлено Приложение С. Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IFRS) 3 (пересмотренный в 2008 году) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.
- 140С Документом «Улучшения МСФО», выпущенным в мае 2008 года, внесены поправки в пункт 134(е). Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит указанные поправки в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.
- 140D Документом «Стоимость инвестиций в дочернюю, совместно контролируемую или ассоциированную организацию» (поправки к МСФО (IFRS) 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности» и МСФО (IAS) 27), выпущенным в мае 2008 года, добавлен пункт 12(h). Организация должна применять указанную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты, на перспективной основе. Допускается досрочное применение. Если организация применит соответствующие поправки в пунктах 4 и 38А МСФО (IAS) 27 в отношении более раннего периода, она должна одновременно применить поправку в пункте 12(h).
- 140Е Документом «Улучшения МСФО», выпущенным в апреле 2009 года, внесена поправка в пункт 80(b). Организация должна применять данную поправку перспективно для годовых периодов, начинающихся 1 января 2010 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит поправку для более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.
- 140F *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*
- 140G *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*
- 140H МСФО (IFRS) 10 и МСФО (IFRS) 11, выпущенными в мае 2011 года, внесены поправки в пункт 4, заголовок перед пунктом 12(h) и пункт 12(h). Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 10 и МСФО (IFRS) 11.
- 140I МСФО (IFRS) 13, выпущенным в мае 2011 года, внесены поправки в пункты 5, 6, 12, 20, 22, 28, 78, 105, 111, 130 и 134, удалены пункты 25–27, а также добавлен пункт 53А. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 13.
- 140J В мае 2013 года в пункты 130 и 134, а также в заголовок перед пунктом 138 были внесены поправки. Организация должна применять данные поправки ретроспективно в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2014 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Организация не должна применять данные поправки в периодах (включая сравнительные периоды), в которых она не применяет одновременно МСФО (IFRS) 13.
- 140К–
140М *[Данные пункты касаются поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включены в настоящую редакцию.]*

Прекращение действия МСФО (IAS) 36 (пересмотренного в 1998 году)

141 Настоящий стандарт заменяет собой МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» (пересмотренный в 1998 году).

Приложение А

Использование методов приведенной стоимости для оценки ценности 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 денежных потоков в будущем или, в более сложных случаях, серии денежных потоков, которые организация ожидает получить от актива;
 - (b) ожидания относительно возможных изменений в суммах и распределении во времени таких денежных потоков;
 - (c) временная стоимость денег, представленная текущей рыночной безрисковой процентной ставкой;
 - (d) цена, связанная с риском неопределенности, свойственным данному активу; и
 - (e) иные, порой неидентифицируемые, факторы (такие как неликвидность), которые участники рынка будут отражать при определении цены будущих денежных потоков, которые организация 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), указанных в пункте A1, включены в ставку дисконтирования. Согласно методу «ожидаемого денежного потока» факторы (b), (d) и (e) приводят к внесению корректировок в расчет ожидаемых денежных потоков с учетом рисков. Какой бы метод ни применяла организация для отражения ожиданий относительно возможных изменений сумм и распределения во времени будущих денежных потоков, результат должен отражать ожидаемую приведенную стоимость будущих денежных потоков, то есть средневзвешенное значение всех возможных исходов.

Общие принципы

- A3 Методы, используемые для расчетной оценки будущих денежных потоков 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 денежных потоков, должна отражать допущения, не противоречащие допущениям, использованным в расчетных денежных потоках. Иначе эффект некоторых допущений будет учтен дважды или не учтен вообще. Например, ставка дисконтирования в размере 12 процентов могла бы применяться к предусмотренным договором денежным потокам по выданному займу к получению. Данная ставка отражает ожидания относительно будущего дефолта по займам с конкретными параметрами. Такая же 12-процентная ставка не должна использоваться для дисконтирования ожидаемых денежных потоков, поскольку соответствующие потоки уже отражают допущения о будущем дефолте.
 - (b) Расчетные денежные потоки и ставки дисконтирования должны быть свободны от предвзятости и не должны включать факторы, не связанные с рассматриваемым активом. Например, намеренное занижение расчетных чистых денежных потоков, производимое в целях повышения будущей рентабельности актива, нарушает непредвзятость оценки.
 - (c) Расчетные денежные потоки или ставки дисконтирования должны отражать диапазон возможных исходов, а не одно наиболее вероятное минимальное или максимальное значение.

Традиционный метод и метод ожидаемого денежного потока при оценке приведенной стоимости

Традиционный метод

- A4 Применение приведенной стоимости в учете традиционно основывалось на одном наборе расчетных денежных потоков и единой ставке дисконтирования, часто описываемой как «ставка, соответствующая риску». Фактически традиционный метод предполагает, что при использовании единой ставки дисконтирования можно учесть все ожидания относительно будущих денежных потоков и соответствующую премию за риск. Следовательно, при использовании традиционного метода основной акцент делается на выбор ставки дисконтирования.
- A5 В некоторых случаях, например в том случае, когда сравнимые активы имеются на рынке, традиционный метод является сравнительно легким в применении. Для активов с предусмотренными договором денежными потоками 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. Подходящая ставка дисконтирования для оцениваемых денежных потоков должна быть выведена из наблюдаемой процентной ставки для такого другого актива. Чтобы вывести такую ставку, характеристики денежных потоков другого актива должны быть аналогичными характеристикам денежных потоков оцениваемого актива. Следовательно, оценивающий должен проделать следующее:
- идентифицировать набор денежных потоков, которые будут дисконтироваться;
 - идентифицировать другой актив на рынке, который будет иметь аналогичные характеристики по денежным потокам;
 - сравнить наборы денежных потоков от двух объектов, чтобы убедиться, что они аналогичны (например, являются ли оба набора предусмотренными договором денежными потоками или один из них предусмотрен договором, а другой является расчетным?);
 - оценить, не заложен ли в оценку одного объекта элемент, который не представлен в другом (например, не является ли один менее ликвидным, чем другой); и
 - оценить, будут ли оба набора денежных потоков вести себя (т. е. изменяться) аналогичным образом при изменении экономической конъюнктуры.

Метод ожидаемого денежного потока

- A7 В некоторых случаях метод ожидаемого денежного потока является более эффективным средством оценки, чем традиционный метод. При проведении оценки метод ожидаемого денежного потока предполагает использование всех ожиданий относительно возможных денежных потоков вместо одного наиболее вероятного денежного потока. Например, денежный поток может составлять 100 д. е., 200 д. е. или 300 д. е. с вероятностью 10%, 60% и 30% соответственно. Ожидаемый денежный поток составляет 220 д. е. Таким образом, метод ожидаемого денежного потока отличается от традиционного тем, что он сосредоточен на прямом анализе рассматриваемых денежных потоков и на более явном введении допущений, используемых при оценке.
- A8 Кроме того, метод ожидаемого денежного потока также позволяет использовать методы приведенной стоимости, если распределение денежных потоков во времени является неопределенным. Например, денежный поток в размере 1 000 д. е. может быть получен через один год, два года или три года с вероятностью 10%, 60% и 30% 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 года при 5,25%	902,73 д. е.	

Вероятность	60,00%	541,64 д. е.
Приведенная стоимость 1000 д. е. через 3 года 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. (с вероятностью 60%). Традиционный метод расчета приведенной стоимости, использованный для данного примера, предусматривает принятие решения относительно того, какой вариант возможного распределения во времени денежных потоков использовать, и, следовательно, 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 денежного потока. Некоторые задаются вопросом, предполагает 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, как при использовании метода ожидаемого денежного потока.

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

- расчетное значение находится в пределах 50 и 250 д. е., но никакое значение в данном диапазоне не является более вероятным, чем любое другое значение. Исходя из данной ограниченной информации оценка ожидаемого денежного потока составляет 150 д. е. $[(50 \text{ д. е.} + 250 \text{ д. е.})/2]$;
- расчетное значение находится в пределах 50 и 250 д. е., и наиболее вероятное значение составляет 100 д. е. Однако вероятности каждого значения неизвестны. Исходя из данной ограниченной информации оценка ожидаемого денежного потока составляет 133,33 д. е. $[(50 \text{ д. е.} + 100 \text{ д. е.} + 250 \text{ д. е.})/3]$;
- расчетное значение 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 денежного потока 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 денежного потока, скорее всего, будет лучшей расчетной оценкой ценности использования, чем использование минимального, наиболее вероятного или максимального значения, взятых по отдельности.

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

A13 Некоторые утверждают, что метод ожидаемого денежного потока является неподходящим для оценки одного объекта или объекта с ограниченным числом возможных исходов. Они предлагают пример актива с двумя возможными исходами: 90-процентная вероятность того, что денежный поток составит 10 д. е., и 10-процентная вероятность того, что денежный поток составит 1 000 д. е. Они считают, что ожидаемый денежный поток в данном примере составит 109 д. е., и их недовольство связано с тем, что данный результат не представляет собой сумму, которая может быть выплачена в конечном итоге.

- A14 Утверждения, подобные приведенному выше, отражают фундаментальное несоответствие цели оценки. Если целью является накопление расходов, которые будут понесены, ожидаемые денежные потоки могут не дать правдивой и репрезентативной оценки ожидаемых затрат. Тем не менее настоящий стандарт рассматривает оценку возмещаемой суммы актива. Возмещаемая сумма актива в данном примере вряд ли составит 10 д. е., хотя это и наиболее вероятная величина денежного потока. Причина заключается в том, что 10 д. е. не учитывают при оценке актива неопределенность денежного потока. Вместо этого неопределенный денежный поток представлен, как если бы он был определенным. Ни одна разумная организация не продала бы актив с такими параметрами за 10 д. е.

Ставка дисконтирования

- A15 Какой бы метод оценки ценности использования актива ни применяла организация, процентные ставки, используемые для дисконтирования денежных потоков, не должны отражать риски, с учетом которых расчетные денежные потоки уже были скорректированы. В противном случае эффект некоторых допущений будет учтен дважды.
- A16 В том случае, если ставка, относящаяся к конкретному активу, не может быть получена непосредственно на рынке, организация 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 полезного использования актива; и
 - (b) факторов (b), (d) и (e), указанных в пункте A1, в той мере, в которой данные факторы не приводят к внесению корректировок в расчетные денежные потоки.
- A17 В качестве исходной точки при проведении такой оценки организация могла бы принять во внимание следующие ставки:
- (a) средневзвешенную стоимость капитала организации, определенную с использованием таких методов, как модель определения стоимости капитальных активов;
 - (b) ставку привлечения дополнительных заемных средств организацией; 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 расчетными денежными потоками актива; и
 - (b) для исключения рисков, которые не имеют отношения к расчетным денежным потокам актива или с учетом которых расчетные денежные потоки уже скорректированы.
- Следует учесть такие риски, как страновой, валютный и ценовой.
- A19 Ставка дисконтирования не зависит от структуры капитала организации и способа финансирования приобретения актива организацией, поскольку будущие денежные потоки, ожидаемые от актива, не зависят от того, каким образом организация финансировала приобретение актива.
- A20 Пункт 55 предписывает, чтобы применяемая ставка дисконтирования была ставкой до налогообложения. Следовательно, в том случае, если основой, используемой для оценки ставки дисконтирования, является ставка после налогообложения, такая основа корректируется, чтобы получить ставку до налогообложения.
- A21 Организация обычно использует единую ставку дисконтирования для оценки ценности использования актива. Однако организация 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 к МСФО (IAS) 16

[Поправка не применяется к требованиям]

Приложение С

Тестирование генерирующих единиц с гудвиллом и неконтролирующими долями участия на предмет обесценения

Настоящее приложение является неотъемлемой частью настоящего стандарта.

- C1 В соответствии с МСФО (IFRS) 3 (пересмотренным в 2008 году) приобретатель оценивает и признает гудвилл на дату приобретения как сумму превышения подпункта (a) над подпунктом (b) ниже:
- (a) совокупность:
 - (i) переданного возмещения, оцененного в соответствии с МСФО (IFRS) 3, который в целом требует отражения по справедливой стоимости на дату приобретения;
 - (ii) суммы любой неконтролирующей доли участия в объекте приобретения, оцененной в соответствии с МСФО (IFRS) 3; и
 - (iii) справедливой стоимости ранее имевшейся доли приобретателя в капитале объекта приобретения на дату приобретения при объединении бизнесов, осуществляемых поэтапно;
 - (b) чистая сумма идентифицируемых приобретенных активов за вычетом принятых обязательств на дату приобретения, оцененных в соответствии с МСФО (IFRS) 3.

Распределение гудвила

- C2 Пункт 80 настоящего стандарта требует распределения гудвила, приобретенного при объединении бизнесов, между всеми генерирующими единицами или группами генерирующих единиц приобретателя, которые, как ожидается, выиграют от синергии в результате объединения, независимо от того, отнесены ли другие активы и обязательства объекта приобретения на данные единицы или группы единиц. Возможно отнесение некоторой части синергии в результате объединения к генерирующей единице, в которой нет неконтролирующих долей участия.

Тестирование на предмет обесценения

- C3 Тестирование на предмет обесценения включает сравнение возмещаемой суммы генерирующей единицы с ее балансовой стоимостью.
- C4 Если организация отражает неконтролирующую долю участия как свою пропорциональную долю в чистых идентифицируемых активах дочерней организации на дату приобретения, а не по справедливой стоимости, гудвилл, относимый на неконтролирующие доли участия, включается в возмещаемую сумму соответствующей генерирующей единицы, но не признается в консолидированной финансовой отчетности материнской организации. Как следствие, организация должна пересчитать балансовую стоимость гудвила, отнесенного к единице, с целью включения гудвила, относимого на неконтролирующую долю участия. Такая скорректированная балансовая стоимость затем сравнивается с возмещаемой суммой единицы с целью определения того, обесценилась ли генерирующая единица.

Распределение убытка от обесценения

- C5 Пункт 104 требует распределения идентифицируемого убытка от обесценения сначала на уменьшение балансовой стоимости гудвила, отнесенного на генерирующую единицу, а затем на другие активы единицы пропорционально балансовой стоимости каждого актива в единице.
- C6 Если дочерняя организация или часть дочерней организации с неконтролирующей долей участия сама является генерирующей единицей, убыток от обесценения распределяется между материнской организацией и неконтролирующей долей участия на той же основе, что и прибыль или убыток.
- C7 Если дочерняя организация или часть дочерней организации с неконтролирующей долей участия является частью более крупной генерирующей единицы, убытки от обесценения гудвила

распределяются между частями генерирующей единицы, имеющими неконтролирующую долю участия и не имеющими такой доли. Убытки от обесценения должны распределяться между частями 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. Такое обесценение распределяется между активами частей каждой единицы пропорционально балансовой стоимости каждого актива в данной части.

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

- C8 Если убыток от обесценения, относимый на неконтролирующую долю участия, относится к гудвилу, не признанному в консолидированной финансовой отчетности материнской организации (см. пункт C4), такое обесценение не признается в качестве убытка от обесценения гудвила. В таких случаях в качестве убытка от обесценения гудвила признается только убыток от обесценения, относящийся к гудвилу, отнесенному на материнскую организацию.
- C9 Иллюстративный пример 7 демонстрирует тестирование генерирующей единицы с гудвиллом, находящейся не в полной собственности, на предмет обесценения.