

**Национальный стандарт финансовой отчетности
для коммерческих предприятий 14**

«ОБЕСЦЕНЕНИЕ АКТИВОВ»

Содержание	№ пунктов
Общие положения.....	1-6
Определения.....	7
Идентификация актива, который может быть обесценен.....	8-13
Оценка возмещаемой стоимости.....	14-31
Признание и оценка убытка от обесценения.....	32-35
Реверсирование убытка от обесценения.....	36-44
Раскрытие информации.....	45-47
Дата вступления в силу.....	48

ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

1. Цель настоящего стандарта состоит в том, чтобы установить процедуры, которые предприятие применяет для учета своих активов по величине, не превышающей их возмещаемую стоимость. Актив учитывается по величине, превышающей его возмещаемую стоимость, если его балансовая стоимость превышает сумму, которая будет возмещена за счет использования или реализации этого актива. В таком случае актив характеризуется как обесценившийся, и стандарт требует, чтобы предприятие признало убыток от обесценения. В стандарте также указывается, когда предприятию следует реверсировать убыток от обесценения, и предписывается порядок раскрытия информации.

2. Настоящий стандарт должен применяться для учета обесценения всех активов, за исключением обесценения генерирующей единицы и гудвила, в отношении которых применяется международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов».

3. Настоящий стандарт не применяется к запасам, активам, возникающим из договоров на строительство, отложенным налоговым активам, активам, возникающим из вознаграждений работников, или активам, классифицированным как предназначенные для реализации (или включенным в группу выбытия, классифицированную как предназначенная

для реализации), поскольку существующие национальные стандарты финансовой отчетности, применяемые к этим активам, уже содержат специальные требования к их признанию и оценке.

4. Настоящий стандарт не применяется:

а) к финансовым активам, находящимся в сфере применения НСФО «Финансовые инструменты»;

б) к инвестиционному имуществу, оцениваемому по справедливой стоимости в соответствии с НСФО «Инвестиционное имущество»;

в) к биологическим активам, связанным с сельскохозяйственной деятельностью, оцениваемым по справедливой стоимости за вычетом расходов на реализацию, согласно НСФО «Сельское хозяйство».

5. Однако, настоящий стандарт применяется к активам, учитываемым по переоцененной величине (т.е. справедливой стоимости), согласно другим стандартам (например по модели учета по переоцененной стоимости в соответствии с НСФО «Основные средства»).

6. Выявление возможного обесценения переоцененного актива, зависит от метода, примененного для определения справедливой стоимости.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

7. Следующие термины используются в настоящем стандарте в указанных значениях:

Активный рынок - это рынок, где соблюдаются все нижеперечисленные условия:

а) объекты сделок на рынке являются однородными;

б) обычно в любое время могут быть найдены желающие совершить сделку продавцы и покупатели;

в) информация о ценах является общедоступной.

Балансовая стоимость - сумма, по которой актив отражается после вычета суммы накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения.

Генерирующая единица - это наименьшая идентифицируемая группа активов, обеспечивающая поступления денежных средств, которые в значительной степени независимы от притоков денежных средств от других активов или групп активов.

Затраты на выбытие - это дополнительные затраты, которые прямо связаны с выбытием актива или генерирующей единицы, за исключением финансовых затрат и расходов по налогу на прибыль.

Амортизируемая стоимость - фактические затраты на приобретение актива или другая величина, отраженная в финансовой отчетности вместо фактических затрат, за вычетом ликвидационной стоимости.

Амортизация - это систематическое распределение амортизируемой суммы актива на протяжении срока его полезной службы.

Справедливая стоимость за вычетом затрат на реализацию - это сумма, которую можно получить путем реализации актива или

генерирующей единицы при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами, за вычетом затрат на выбытие.

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

Возмещаемой стоимостью актива или генерирующей единицы является наибольшая из двух величин: справедливая стоимость за вычетом затрат на реализацию или ценность использования.

Срок полезной службы - это либо:

а) период времени, на протяжении которого предприятие предполагает использовать актив; либо

б) количество единиц производства или аналогичных единиц, которое предприятие ожидает получить от использования актива.

Ценность использования - это дисконтированная стоимость будущих потоков денежных средств, получение которых ожидается от актива или генерирующей единицы.

ИДЕНТИФИКАЦИЯ АКТИВА, КОТОРЫЙ МОЖЕТ БЫТЬ ОБЕСЦЕНЕН

8. Актив считается обесценившимся, когда его балансовая стоимость превышает его возмещаемую стоимость. Предприятие обязано на каждую отчетную дату выявлять наличие признаков возможного обесценения актива. При выявлении любого такого признака предприятие обязано оценить возмещаемую стоимость актива.

9. В процессе выявления признаков возможного обесценения актива, предприятие обязано рассмотреть, как минимум, следующие факторы:

Внешние источники информации

а) в течение периода рыночная стоимость актива уменьшилась на существенно более значительную величину, чем можно было ожидать по прошествии времени или нормального использования;

б) существенные изменения, имевшие отрицательные последствия для предприятия, произошли в течение периода или ожидаются в ближайшем будущем в технологических, рыночных, экономических или юридических условиях, в которых работает предприятие, или на рынке, для которого предназначен актив;

в) в течение периода увеличились рыночные процентные ставки или другие рыночные показатели прибыльности инвестиций, и эти увеличения, вероятно, повлияют на ставку дисконта, которая используется при расчете ценности использования актива, и существенно уменьшат его возмещаемую стоимость;

г) балансовая стоимость чистых активов предприятия превышает ее рыночную капитализацию;

Внутренние источники информации

д) имеются доказательства устаревания или физического повреждения актива;

е) существенные изменения, имевшие отрицательные последствия для предприятия, произошли в течение периода или ожидаются в ближайшем будущем в степени или способе текущего или предполагаемого использования актива. К числу таких изменений относятся: простой актива, планы прекращения или реструктуризации деятельности, в которой используется актив, планы реализации актива до наступления ранее предполагавшейся даты выбытия, а также пересмотр срока полезной службы актива из неопределенного в ограниченный по времени;

ж) внутренняя отчетность показывает, что текущие или будущие результаты использования актива хуже прогнозируемых.

10. При выявлении любого из этих признаков, предприятие обязано произвести формальную оценку возмещаемой стоимости. Кроме того, вне зависимости от наличия какого-либо признака обесценения, предприятие обязано ежегодно тестировать на предмет обесценения нематериальный актив с неопределенным сроком полезной службы или еще не доступный для использования нематериальный актив путем сопоставления его балансовой стоимости с его возмещаемой стоимостью. Такой тест на обесценение может выполняться в любое время в течение годового периода, при условии его ежегодного повторения в то же самое время. Разные нематериальные активы могут тестироваться на обесценение в разное время. Однако, если такой нематериальный актив был первоначально признан в течение текущего годового периода, он подлежит тестированию на обесценение до конца этого текущего годового периода.

11. При определении необходимости оценки возмещаемой стоимости актива применяется принцип существенности. Например, если ранее произведенные вычисления показывают, что возмещаемая стоимость актива существенно превышает его балансовую стоимость, то предприятию не нужно переоценивать возмещаемую стоимость актива, если не произошло никаких событий, которые устранили бы эту разницу.

12. Если существует признак возможного обесценения актива, то это может свидетельствовать о том, что оставшийся срок полезной службы, метод амортизации или ликвидационную стоимость актива следует пересмотреть и скорректировать, согласно национальному стандарту финансовой отчетности, применимому к данному активу, даже если в отношении него не признается какой-либо убыток от обесценения.

13. Если актив удовлетворяет критериям классификации в качестве предназначенного для реализации (или включается в группу выбытия, классифицированную как предназначенная для реализации), он исключается из сферы применения настоящего стандарта и должен отражаться в учете в

соответствии с НСФО «Долгосрочные активы, предназначенные для реализации».

ОЦЕНКА ВОЗМЕЩАЕМОЙ СТОИМОСТИ

14. Настоящий стандарт определяет возмещаемую стоимость как наибольшую величину из справедливой стоимости актива за вычетом затрат на реализацию и ценности его использования. Не во всех случаях необходимо определять и справедливую стоимость актива за вычетом затрат на реализацию, и ценность его использования. Если любая из этих сумм превышает балансовую стоимость актива, то это означает, что стоимость актива не уменьшилась, и нет необходимости в оценке другой суммы.

15. Справедливая стоимость за вычетом затрат на реализацию может быть определена даже в том случае, если актив не обращается на активном рынке. Однако иногда справедливая стоимость за вычетом затрат на реализацию не может быть определена, ввиду отсутствия основы для надежной оценки суммы, которая может быть получена от реализации актива при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию сторонами. В этом случае предприятие вправе принять ценность использования актива за его возмещаемую стоимость.

16. В отсутствие оснований считать, что ценность использования актива существенно превышает его справедливую стоимость за вычетом затрат на реализацию, эта последняя величина может быть принята за его возмещаемую стоимость.

17. В некоторых случаях оценки, средние показатели и сокращенные расчеты обеспечивают достаточно надежные данные, приближенные к результатам подробных расчетов, приведенных в настоящем стандарте применительно к справедливой стоимости за вычетом затрат на реализацию или к ценности использования.

Справедливая стоимость за вычетом затрат на реализацию

18. Наилучшим свидетельством справедливой стоимости актива за вычетом затрат на его реализацию является цена по имеющему обязательную силу договору о продаже в сделке между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку сторонами, скорректированная с учетом дополнительных затрат, которые прямо относятся на выбытие этого актива.

19. Если имеющий обязательную силу договор о продаже отсутствует, но актив продается на активном рынке, то справедливой стоимостью актива за вычетом затрат на его реализацию является его рыночная цена за вычетом затрат на выбытие. Соответствующей рыночной ценой обычно является текущая цена покупателя. В отсутствие текущих цен покупателя, основой для оценки справедливой стоимости за вычетом затрат на реализацию может

служить цена самой последней сделки, при условии, что в период между датой этой сделки и датой оценки не произошло существенных изменений в экономических условиях.

20. В отсутствие имеющего обязательную силу договора о продаже или активного рынка для актива, основой для определения справедливой стоимости за вычетом затрат на реализацию служит информация, наиболее достоверно отражающая ту сумму, которую может получить предприятие на отчетную дату от выбытия актива при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами, за вычетом затрат на выбытие. При определении этой суммы предприятие учитывает результаты последних операций с аналогичными активами в рамках той же отрасли. Справедливая стоимость за вычетом затрат на реализацию не отражает принудительную реализацию, кроме случаев, когда руководство предприятия вынуждено осуществить реализацию незамедлительно.

21. Затраты на выбытие, отличные от тех, которые признаются в качестве обязательств, вычитаются при определении справедливой стоимости за вычетом затрат на реализацию. К числу таких затрат относятся затраты на юридическое обслуживание, затраты на демонтаж актива и прямые дополнительные затраты на предпродажную подготовку актива.

22. Иногда выбытие актива требует, чтобы покупатель принимал на себя обязательство, поэтому и для актива, и для обязательства имеется только одно значение справедливой стоимости за вычетом затрат на реализацию.

Ценность использования

23. При вычислении ценности использования актива надлежит отражать следующие элементы:

- а) оценка будущих потоков денежных средств, которые предприятие ожидает получить от актива;
- б) ожидания относительно возможных вариаций в размере и сроках поступления этих потоков денежных средств;
- в) временная стоимость денег, представленная текущей рыночной безрисковой ставкой процента;
- г) надбавка за неопределенность, присущую данному активу; и
- д) другие факторы, такие как неликвидность, отражаемые участниками рынка при установлении величины будущих потоков денежных средств, которые предприятие ожидает получать от актива.

24. Оценка ценности использования актива включает следующие этапы:

- а) оценку будущих поступлений и оттоков денежных средств в связи с продолжающимся использованием актива и его окончательным выбытием; и
- б) применение соответствующей ставки дисконта к этим будущим потокам денежных средств.

25. При определении ценности использования предприятие обязано:

а) прогнозировать потоки денежных средств, исходя из обоснованных и подкрепленных доказательствами допущений, представляющих собой наилучшие оценки руководства относительно спектра экономических условий, которые будут существовать на протяжении оставшегося срока полезной службы актива. Большее значение должно придаваться данным из внешних источников;

б) прогнозировать потоки денежных средств, исходя из самых последних финансовых смет/прогнозных оценок, утвержденных руководством, но исключая любые расчетные будущие притоки или оттоки денежных средств, которые, согласно ожиданиям, возникнут в связи с будущими реструктуризациями или мероприятиями по улучшению или повышению производительности актива. Прогнозы, основанные на этих сметах/прогнозных оценках, должны охватывать период максимальной продолжительностью в пять лет, за исключением случаев, когда может быть оправдан более продолжительный период.

26. Оценки будущих потоков денежных средств должны включать:

а) прогнозы поступлений денежных средств от продолжающегося использования актива;

б) прогнозы оттоков денежных средств, которые неизбежно возникнут для генерирования притоков денежных средств от продолжающегося использования актива (включая оттоки денежных средств на подготовку актива к использованию), и которые могут быть прямо отнесены или обоснованно и последовательно распределены на актив;

в) чистые потоки денежных средств (если таковые имеются), которые предполагается получить (или выплатить) при ликвидации актива в конце срока его полезного использования.

27. Оценки будущих потоков денежных средств не могут включать:

а) притоки или оттоки денежных средств от финансовой деятельности; или

б) поступления или выплаты налога на прибыль.

28. Оценки будущих потоков денежных средств и ставка дисконта отражают последовательные допущения относительно повышения цен, вызванного общей инфляцией. Таким образом, если ставка дисконта включает в себя эффект повышения цен, вызванного общей инфляцией, то будущие потоки денежных средств оцениваются в номинальном выражении. Если ставка дисконта не включает эффект повышения цен, вызванного общей инфляцией, то будущие потоки денежных средств оцениваются в реальном выражении (но включают будущие специфические повышения и снижения цен).

Ставка дисконта

29. Ставкой (ставками) дисконта должна быть ставка (ставки) до учета налогов, отражающая текущие рыночные оценки:

а) временной стоимости денег; и

б) специфически присущих данному активу рисков, на которые не производилась корректировка при оценке будущих денежных потоков.

30. Ставка, отражающая текущие рыночные оценки временной стоимости денег и рисков, специфически присущих данному активу, оценивается на основе ставки, предполагаемой в текущих рыночных операциях для аналогичных активов, или на основе средневзвешенной стоимости капитала котируемого предприятия, имеющего один актив (или портфель активов), аналогичный рассматриваемому активу по возможным срокам полезной службы и рискам. Однако ставка (ставки) дисконта, используемая для оценки ценности использования актива, не должна отражать риски, на которые производилась корректировка при оценке будущих потоков денежных средств. В противном случае последствия некоторых допущений будут посчитаны дважды.

31. Когда присущая активу ставка не может быть получена непосредственно на рынке, предприятие использует заменители для оценки ставки дисконта.

ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА УБЫТКА ОТ ОБЕСЦЕНЕНИЯ

32. Если, и только если возмещаемая стоимость актива меньше его балансовой стоимости, то балансовая стоимость должна уменьшаться до возмещаемой величины актива. Это уменьшение и является убытком от обесценения.

33. Убыток от обесценения подлежит признанию непосредственно в прибыли или убытке, если только актив не отражается по переоцененной величине в соответствии с другим стандартом (например, по модели учета по переоцененной стоимости в соответствии с НСФО «Основные средства»). Любой убыток от обесценения по переоцененному активу надлежит учитывать как уменьшение от переоценки в соответствии с таким другим стандартом.

34. Убыток от обесценения по не переоцененному активу признается в отчете о совокупной прибыли. Однако, убыток от обесценения по переоцененному активу, признается непосредственно как уменьшение добавочного капитала от переоценки данного актива только при условии, что убыток от обесценения не превышает величину добавочного капитала от переоценки данного актива.

35. После признания убытка от обесценения, амортизационные отчисления по данному активу должны корректироваться в будущих периодах для распределения измененной балансовой стоимости актива, за вычетом его ликвидационной стоимости (если таковая имеется), на систематической основе на протяжении оставшегося срока его полезной службы.

РЕВЕРСИРОВАНИЕ УБЫТКА ОТ ОБЕСЦЕНЕНИЯ

36. На каждую отчетную дату предприятие обязано выявлять наличие или отсутствие каких-либо признаков того, что убыток от обесценения, признанный в предшествующие периоды в отношении актива, за исключением гудвила, возможно, больше не существует или уменьшился. При обнаружении любого такого признака предприятие обязано оценить возмещаемую стоимость этого актива.

37. Выявляя признаки того, что убыток от обесценения, признанный в предшествующие периоды в отношении актива, за исключением гудвила, возможно, больше не существует или уменьшился, предприятие обязано учитывать, как минимум, следующие факторы:

Внешние источники информации

а) рыночная стоимость актива в течение периода существенно увеличилась;

б) существенные изменения, имевшие благоприятные последствия для предприятия, произошли в течение периода, или произойдут в ближайшем будущем в технологических, рыночных, экономических или юридических условиях, в которых работает предприятие, или на рынке, для которого предназначен актив;

в) рыночные процентные ставки или другие рыночные нормы прибыли на инвестиции уменьшились в течение периода, и эти уменьшения, вероятно, повлияют на ставку дисконта, используемую при вычислении ценности использования актива, и существенно увеличат его возмещаемую стоимость;

Внутренние источники информации

г) существенные изменения, имевшие благоприятные последствия для предприятия, произошли в течение периода или ожидаются в ближайшем будущем в степени или способе текущего или предполагаемого использования актива. Эти изменения включают затраты, понесенные в течение периода, с целью улучшения или повышения производительности актива, либо реструктуризации того вида деятельности, которому принадлежит данный актив;

д) внутренняя отчетность показывает, что производительность актива выше, или будет выше прогнозируемой.

38. Если имеется признак того, что признанный в отношении актива, за исключением гудвила, убыток от обесценения возможно больше не существует или уменьшился, то это может означать, что остающийся срок полезной службы, метод амортизации или ликвидационная стоимость должны пересматриваться и корректироваться в соответствии с национальными стандартами финансовой отчетности, применимыми к данному активу, даже если убыток по этому активу не реверсируется.

39. Убыток от обесценения, признанный в предшествующие периоды в отношении актива, за исключением гудвила, подлежит реверсированию, если, и только если произошло изменение в оценках, использованных при определении возмещаемой стоимости данного актива с момента признания

последнего убытка от обесценения. В таком случае балансовая стоимость актива подлежит увеличению до его возмещаемой стоимости. Это увеличение является реверсированием убытка от обесценения.

40. Увеличенная за счет реверсирования убытка от обесценения балансовая стоимость актива, за исключением гудвила, не может превышать балансовую стоимость, которая была бы определена (за вычетом амортизации), если бы в предыдущие годы для актива не признавался убыток от обесценения.

41. Любое увеличение балансовой стоимости актива, кроме гудвила, сверх балансовой стоимости, которая была бы определена (за вычетом амортизации), если бы в предыдущие годы для актива не признавался убыток от обесценения, является переоценкой. Для отражения в учете такой переоценки предприятие применяет к активу соответствующий национальный стандарт финансовой отчетности.

42. Реверсирование убытка от обесценения актива, за исключением гудвила, подлежит признанию непосредственно в прибыли или убытке, если только данный актив не отражается в учете по переоцененной величине в соответствии с другим стандартом. Любое реверсирование убытка от обесценения по переоцененному активу надлежит учитывать как увеличение от переоценки в соответствии с таким другим стандартом.

43. Реверсирование убытка от обесценения по переоцененному активу кредитуется непосредственно на счет собственного капитала под заголовком «прирост от переоценки». Однако, если убыток от обесценения по тому же переоцененному активу был ранее признан в прибыли или убытке, то реверсирование такого убытка также признается в прибыли или убытке.

44. После признания реверсирования убытка от обесценения амортизационное отчисление для актива должно корректироваться для будущих периодов, с тем, чтобы распределить измененную балансовую стоимость актива за вычетом его ликвидационной стоимости (если таковая имеется) на систематической основе в течение оставшегося срока его полезной службы.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

45. По каждому классу активов предприятие обязано раскрывать следующую информацию:

а) сумму убытков от обесценения, признанных в прибыли или убытке в течение периода, и линейную статью (статьи) отчета о совокупной прибыли, в которой эти убытки отражаются;

б) реверсированную сумму убытков от обесценения, признанных в прибыли или убытке в течение периода, и линейную статью (статьи) отчета о совокупной прибыли, в которой эти убытки отражаются;

в) сумму убытков от обесценения по переоцененным активам, признанную непосредственно на счете собственного капитала в течение периода;

г) реверсированную сумму убытков от обесценения по переоцененным активам, признанную непосредственно на счете собственного капитала в течение периода;

д) события и обстоятельства, которые привели к признанию или реверсированию убытка от обесценения.

Классом активов является группа активов, схожих по характеру и использованию в деятельности предприятия.

46. Информация может представляться вместе с другой информацией, раскрываемой для данного класса активов. Например, эта информация может включаться в сверку балансовой стоимости основных средств на начало и конец периода, в соответствии с требованиями НСФО «Основные средства».

47. Приветствуется раскрытие предприятием допущений, использованных при определении возмещаемой стоимости активов в течение периода.

ДАТА ВСТУПЛЕНИЯ В СИЛУ

48. Настоящий стандарт финансовой отчетности вступает в силу с 1 января 2013 года.

Приложение

Настоящий стандарт разработан в соответствии с международным стандартом финансовой отчетности (IAS 2009) 36 «Обесценение активов» за исключением следующего:

некоторые пункты откорректированы для большей ясности;

исключены положения о признании обесценения генерирующей единицы и гудвила, в отношении которых применяется Международный стандарт IAS 36 «Обесценение активов»;

в связи с вышеназванным исключены некоторые требования к раскрытию информации.