

МСФО 36

«Обесценение активов»

- 1. Введение**
- 2. Определения**
- 3. Идентификация актива, подлежащего обесценению**
- 4. Оценка возмещаемой стоимости**
- 5. Признание убытка от обесценения**
- 6. Единицы, генерирующие денежные средства**

1. Введение

Осмотрительность – широко применяемая концепция при подготовке финансовой отчётности. Одно из основных её положений заключается в том, что активы в балансе не должны показываться по стоимости, превышающей сумму денежных потоков, которые ожидаются от них в будущем.

Пример: Обесцененный актив

Балансовая стоимость вашего оборудования, отраженная в бухгалтерском учете, составляет \$100 000. Оборудование используется для выпуска морально устаревшей продукции, и вы намереваетесь прекратить производство на данном оборудовании.

Не предполагая дальнейшего применения данного оборудования в компании, вы принимаете решение его продать. По оценкам консультанта, в результате продажи можно получить \$25 000.

Ваше оборудование в бухгалтерском учете отражено по завышенной оценке, так как его балансовая стоимость (\$100 000) не может быть возмещена ни в результате производственной деятельности, ни путем продажи. Актив подлежит обесценению.

2. Определения

- **Единица, генерирующая денежные средства** – это наименьшая определяемая группа активов обеспечивающая приток денежных средств, который в основном независим от притоков денежных средств от других активов или групп активов.
- **Корпоративные активы** - активы, помимо гудвила, которые способствуют поступлению денежных средств в будущем как от рассматриваемой генерирующей единицы, так и от других генерирующих единиц.
- **Затраты на выбытие** - приростные издержки, напрямую связанные с выбытием актива или генерирующей единицы, за вычетом финансовых издержек и расходов по налогу на прибыль.

2. Определения

- **Убытки от обесценения** – это сумма, на которую балансовая стоимость актива или генерирующей единицы превышает его возмещаемую сумму.
- **Возмещаемая стоимость актива или генерирующей единицы**– справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу или ценность использования в зависимости от того, которая из данных величин больше.
- **Ценность использования** – это приведенная стоимость будущих денежных потоков, которые предположительно будут получены от актива или генерирующей единицы.

2. Определения

- ▣ **Активный рынок** — рынок, где выполняются все перечисленные ниже условия:
 - (а) обращающиеся на рынке товары являются однородными;
 - (б) как правило, в любое время можно найти покупателей и продавцов, желающих совершить сделку;
 - (с) информация о ценах является общедоступной.
- ▣ **Балансовая стоимость** - стоимость, по которой учитывается актив после вычета начисленных амортизационных отчислений (амортизации) и начисленных убытков от обесценения.

3. Идентификация актива, подлежащего обесценению

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

Предприятие должно на конец каждого отчетного периода оценить, нет ли каких-либо признаков обесценения активов. В случае наличия любого такого признака предприятие должно оценить возмещаемую стоимость актива.

Даже при отсутствии признаков, указывающих на обесценение, **всегда** следует тестировать на обесценение активы:

- Нематериальные активы с неограниченным сроком полезной службы;
- Нематериальные активы, ещё не готовые к использованию;
- Гудвил, приобретённый в ходе объединения компаний

3. Идентификация актива, подлежащего обесценению

При оценке возможного уменьшения стоимости актива следует учитывать как минимум следующее:

Внешние источники информации

- существенное падение рыночной стоимости актива;
- существенные изменения (технологии, рынка, экономики, законодательства);
- рост рыночных процентных ставок или прочие факторы, влияющие на ставку дисконта, используемую при расчете ценности использования актива;
- балансовая стоимость чистых активов компании превышает ее рыночную капитализацию.

3. Идентификация актива, подлежащего обесценению

Внутренние источники информации

- имеются доказательства устаревания или физического повреждения актива;
- существенные изменения в процессе эксплуатации актива, например: простой актива
- планы по прекращению (или реструктуризации) производственной деятельности;
- планы по выбытию актива в ближайшее время;
- пересмотр срока полезной службы актива – с неограниченного на ограниченный;
- факты, свидетельствующие о том, что текущие или будущие экономические результаты использования актива хуже, чем предполагалось;
- прочие указания на возможное уменьшение стоимости актива.

4. Оценка возмещаемой стоимости

МСФО 36 определяет *возмещаемую сумму* как *наибольшее значение* из справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу и ценности использования актива.

ВОЗМЕЩАЕМАЯ СУММА

наибольшая из

**ЦЕННОСТИ
ИСПОЛЬЗОВАНИЯ
АКТИВА**

**СПРАВЕДЛИВОЙ
СТОИМОСТИ ЗА ВЫЧЕТОМ
РАСХОДОВ НА ПРОДАЖУ**

3. Идентификация актива, подлежащего обесценению

Балансовая стоимость оборудования составляет **\$300 000**. На нем выпускается фирменная кредитная карточка, на производство которой заключен контракт. Срок действия контракта составляет 2 месяца. По окончании контракта использование оборудования будет прекращено и оно будет утилизировано.

Себестоимость изготовления единицы продукции на данном оборудовании составляет 10 долларов. Контрактом предусмотрен выпуск 45 000 единиц, то есть эксплуатационная ценность оборудования составляет **\$450 000**.

В настоящее время чистая продажная цена оборудования составляет **\$275 000**. Возмещаемая сумма – это наибольшая величина из «справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу» (\$275 000), и «эксплуатационной ценности» оборудования (\$450 000). Таким образом, она составляет **\$450 000**. Убыток от обесценения не признаётся.

4. Оценка возмещаемой стоимости (пример)

<i>Ценность Используй- вания</i>	<i>Справедливая стоимость минус затраты на продажу</i>	<i>Возмещаемая сумма</i>	<i>Балансовая стоимость</i>
900	1050	?	1000
900	980	?	1000
960	925	?	1000

4. Оценка возмещаемой стоимости (пример)

<i>Ценность Используй- зования</i>	<i>Справедливая стоимость минус затраты на продажу</i>	<i>Возмещаемая сумма</i>	<i>Балансовая стоимость</i>
900	1050	1050	1000
900	980	980	1000
960	925	960	1000

В первом случае обесценения нет.

Во втором случае нужно признавать убыток от обесценения в сумме \$20. Балансовая стоимость актива списывается до \$980.

В третьем случае нужно признавать убыток от обесценения в сумме \$40. Балансовая стоимость актива списывается до \$960.

4. Оценка возмещаемой СТОИМОСТИ

Нет необходимости всегда определять и справедливую стоимость актива за вычетом расходов на продажу, и его ценность использования. Если какая-либо из этих сумм превышает балансовую стоимость актива, то это означает, что актив не подлежит обесценению.

Возмещаемая сумма определяется для **отдельного актива**, если он создает приток денежных средств, независимый от притоков денежных средств, создаваемых другими активами

В противном случае возмещаемая сумма определяется для **генерирующей единицы**, к которой принадлежит актив.

4. Оценка возмещаемой СТОИМОСТИ

Наилучшим свидетельством **справедливой стоимости** актива за вычетом расходов на продажу является обязательный (для обеих сторон) договор о купле-продаже за вычетом затрат по выбытию.

На активном рынке справедливой стоимостью актива является рыночная цена актива за вычетом затрат по выбытию.

Примеры затрат по выбытию:

- судебные издержки,
- государственные пошлины, иные сборы, а также налоги, связанные с выбытием актива;
- расходы по демонтажу и транспортировке актива;
- дополнительные расходы, связанные с предпродажной подготовкой актива.

4. Оценка возмещаемой стоимости (пример)

Компания X работает в арендованных помещениях. Ей принадлежит линия бутылочного розлива. Такие линии время от времени продаются на рынке как завершённые комплексы активов.

Профессиональные оценщики рассчитали, что линию можно продать за \$100 000. Их гонорар за проведение такой оценки составил \$1 000.

Компания должна будет демонтировать оборудование и доставить его покупателю.

Демонтаж и доставка стоят \$5 000. Специальная упаковка будет стоить ещё \$4 000, а затраты на юридическое обслуживание составят \$1 500.

Задание. Определить справедливую стоимость за минусом затрат на продажу.

4. Оценка возмещаемой стоимости (пример)

Расчёт.	\$
Цена продажи	100 000
Демонтаж и доставка	(5 000)
Упаковка	(4 000)
Юридическое обслуживание	<u>(1 500)</u>
Справедливая стоимость	
минус затраты на продажу	89 500

4. Оценка возмещаемой стоимости

Оценка **ценности использования** актива представляет собой расчет текущей дисконтированной стоимости, который отражает ожидаемую текущую дисконтированную стоимость будущих потоков денежных средств.

Данный расчет основан на:

- оценке ожидаемых потоков денежных средств от актива;
- безрисковой ставке процента;
- премии за риск;
- прочих факторах, которые могут повлиять на потоки денежных средств и безрисковую ставку процента.

4. Оценка возмещаемой стоимости (пример)

Компания X владеет патентом на лекарственное средство. Срок действия патента заканчивается через 5 лет.

Ожидается, что в течение этого периода спрос на лекарственное средство будет расти на 5% ежегодно.

Как показывает опыт, как только заканчивается срок действия патента, конкуренты наполняют рынок подобными лекарственными средствами собственного производства, которые приносят прибыль. В результате компания X не ожидает, что патент принесёт ей значительные денежные средства по истечении 5 лет.

В прошлом году чистый доход от продажи лекарства составил 100 млн. долл. Компания решила, что соответствующей ставкой дисконта для расчёта связанных с продуктом денежных потоков является ставка 15,5%.

Задание. Определить ценность использования патента.

4. Оценка возмещаемой стоимости (пример)

Решение.

<i>Год</i>	<i>Денежные потоки млн. \$</i>	<i>Дисконт на 15,5%</i>	<i>Дисконтированная стоимость, млн.\$</i>
1	$100 \times 1,05 = 105$	0,86580	91
2	$100 \times 1,05^2 = 110,3$	0,74961	83
3	$100 \times 1,05^3 = 115,8$	0,64901	75
4	$100 \times 1,05^4 = 121,6$	0,56192	68
5	$100 \times 1,05^5 = 127,6$	0,48651	<u>62</u>

Ценность использования

379

5. Признание убытка от обесценения

Если и только если возмещаемая стоимость актива **меньше** его балансовой стоимости, балансовая стоимость актива уменьшается до его возмещаемой стоимости. Такое уменьшение является убытком от обесценения.

Убытки от обесценения признаются немедленно в прибыли и убытках, если только актив не учитывается по переоцененной стоимости в соответствии с другим стандартом.

Любые убытки от обесценения переоцененного актива в соответствии с этим другим стандартом должны учитываться как уменьшение суммы переоценки.

6. Единицы, генерирующие денежные средства

При **невозможности** оценить возмещаемую сумму отдельного актива оценивается возмещаемая сумма генерирующей единицы, к которой принадлежит данный актив.

Возмещаемая сумма отдельного актива не может быть определена, если:

- ценность использования актива не может быть оценена как близкая по значению к его справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу и
- актив не производит притоки денежных средств, которые не зависят от притоков денежных средств, создаваемых другими активами.

6. Единицы, генерирующие денежные средства

ПРИМЕР: Генерирующая единица 1.

Добывающее предприятие владеет железнодорожной веткой, необходимой для обеспечения производственной деятельности предприятия. Железнодорожная ветка может быть продана только по остаточной стоимости и не создает притоков денежных средств, которые независимы от поступлений денежных средств от других активов добывающего предприятия.

Возмещаемую сумму железнодорожной ветки оценить невозможно, так как нельзя определить ее ценность использования, которая, вероятно, отличается от остаточной стоимости. Соответственно, предприятие оценивает возмещаемую сумму **генерирующей единицы**, к которой принадлежит железнодорожная ветка – т.е. добывающего предприятия в целом.

6. Единицы, генерирующие денежные средства

ПРИМЕР: Генерирующая единица 2

Автобусная компания представляет услуги городу, в котором необходимо обеспечить обслуживание каждого из пяти отдельных маршрутов. Каждый маршрут обслуживается конкретными автобусами, и потоки денежных средств от каждого маршрута могут быть определены отдельно.

Один из маршрутов является нерентабельным. В связи с тем что компания не имеет возможности отказаться от одного из маршрутов, самый низкий уровень определяемых притоков денежных средств, которые в целом независимы от притоков денежных средств от других активов, - это поступления денежных средств от пяти маршрутов вместе взятых. Генерирующей единицей для каждого маршрута является автобусная компания в целом. Если бы у компании была возможность прекратить обслуживание отдельных маршрутов, то именно отдельный маршрут являлся бы генерирующей единицей.