

НАЦИОНАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА «ОБЕСЦЕНЕНИЕ АКТИВОВ»

Введение

1. Настоящий стандарт разработан на основе Директив ЕС и МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

Цель

2. Целью настоящего стандарта является установление порядка отражения в учете обесценения активов и раскрытие соответствующей информации в финансовых отчетах.

Сфера действия

3. Настоящий стандарт применяется для бухгалтерского учета обесценения всех активов за исключением:

- 1) запасов (НСБУ «Запасы»);
- 2) активов, возникающих из договоров на строительство (НСБУ «Договоры на строительство»);
- 3) отложенных активов по подоходному налогу (МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»);
- 4) активов, возникающих из вознаграждений работникам (МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»);
- 5) финансовых активов (НСБУ «Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции», МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и измерение»);
- 6) инвестиционной недвижимости, оцененной по справедливой стоимости (НСБУ «Инвестиционная недвижимость»);
- 7) биологических активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью, оцененных по справедливой стоимости, за вычетом предполагаемых затрат на продажу (НСБУ «Особенности бухгалтерского учета в сельском хозяйстве»);
- 8) расходов будущих периодов и нематериальных активов, возникающих из прав страховщика по договорам страхования (МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования»);
- 9) долгосрочных активов (или групп активов), предназначенных для продажи (МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи и прекращенная деятельность»).

4. Настоящий стандарт применяется к долгосрочным активам, которые учитываются по переоцененной (справедливой) стоимости в соответствии с другими стандартами бухгалтерского учета (например, долгосрочные материальные активы, переоцененные согласно МСФО (IAS) 16 «Основные средства»). Установление факта, если переоцененный актив может быть обесценен, зависит от методов, используемых для определения его переоцененной (справедливой) стоимости:

1) если переоцененная (справедливая) стоимость актива определяется на основе рыночной стоимости, единственной разницей между справедливой стоимостью актива и его справедливой стоимостью за вычетом затрат на продажу, являются дополнительные прямые затраты, необходимые для продажи актива:

а) в случае, если затраты на продажу не существенны, справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу переоцененного актива может быть практически одинаковой или больше его переоцененной (справедливой) стоимости. Таким образом, после применения требований переоценки переоцененный актив не считается обесцененным и его справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу не должна быть определена;

б) в случае, если затраты на продажу являются существенными, справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу переоцененного актива меньше его переоцененной (справедливой) стоимости. Так, после применения требований переоценки используются положения настоящего стандарта относительно обесценения переоцененного актива.

2) если переоцененная (справедливая) стоимость актива определена на основе другого метода, чем его рыночная стоимость, переоцененная (справедливая) стоимость может быть больше или меньше чем справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу. Поэтому, после

применения требований переоценки, используются положения настоящего стандарта относительно обесценения переоцененного актива.

Определения

5. В настоящем стандарте используемые понятия означают:

Отдельный актив – актив, по которому может быть отдельно определена справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу.

Затраты на продажу – дополнительные затраты, прямо относимые на продажу отдельного актива или группы активов (например, стоимость юридических и оценочных услуг, почтовые сборы).

Группа активов – наименьший комплекс активов, который включает рассматриваемый актив, чья справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу может быть оценена.

Активный рынок – рынок, который одновременно выполняет следующие условия:

- 1) продаваемые активы на соответствующем рынке являются однородными;
- 2) заинтересованные покупатели и продавцы могут быть найдены в любое время; и
- 3) информация о ценах является общедоступной.

Убыток от обесценения – разница, на которую балансовая стоимость отдельного актива или группы активов, превышает справедливую стоимость за вычетом затрат на продажу.

Балансовая стоимость – стоимость, по которой актив признается в балансе после вычета амортизации и убытков от обесценения.

Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу – сумма, которую можно получить от продажи отдельного актива или группы активов при совершении сделки в нормальных условиях между заинтересованными, независимыми и хорошо осведомленными сторонами, за вычетом предполагаемых затрат на продажу.

Признаки обесценения

6. Отдельный актив (группа активов) обесценивается, если его балансовая стоимость превышает справедливую стоимость за вычетом затрат на продажу.

7. Субъект должен определить на каждую отчетную дату, если существуют или нет какие-либо признаки обесценения отдельного актива (группы активов). Если существуют какие-либо признаки обесценения активов, субъект определяет их справедливую стоимость за вычетом затрат на продажу. Если не существует никакого признака обесценения активов, справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу не определяется, за исключением активов, указанных в п. 12 настоящего стандарта.

8. В зависимости от источника информации различают внешние и внутренние признаки обесценения активов.

9. Внешние признаки включают:

- 1) существенное уменьшение рыночной стоимости активов;
- 2) отрицательные изменения в технологической, экономической и юридической среде, которые оказывают влияние на субъект;
- 3) произошедшие стихийные бедствия и другие чрезвычайные события;
- 4) другие признаки, установленные субъектом.

Пример 1. *Субъект владеет следующими долгосрочными материальными активами: два здания и один земельный участок. В отчетном периоде имело место снижение цен на рынке недвижимого имущества.*

На основании данных примера снижение цен на недвижимое имущество представляет собой признак обесценения для долгосрочных активов субъекта и, как следствие, субъект должен тестировать эти активы на обесценение.

10. Внутренние признаки включают:

- 1) наличие доказательств относительно устаревания или физического повреждения актива;
- 2) существенные изменения, с отрицательным влиянием на субъект относительно срока и порядка использования актива;
- 3) другие признаки, которые отражают факт, что экономические выгоды от использования актива будут меньше чем прогнозируемые.

Пример 2. Субъект производит два вида продукции «А» и «В». Исходя из конъюнктуры рынка, субъект изменил стратегию развития путем отказа от производства продукции «А».

На основании данных примера отказ от производства продукции «А» представляет признак обесценения всех активов, задействованных в процессе изготовления этой продукции.

11. Решение относительно обесценения активов принимается руководством субъекта на основе различных внутренних и внешних источников информации (например, биржевые бюллетени, нормативные акты, внутренние отчеты, собственные прогнозы, документы, подтверждающие чрезвычайное событие).

12. Независимо от наличия или отсутствия признака обесценения, субъект должен ежегодно тестировать на обесценение:

1) любой нематериальный актив с неограниченным сроком использования или любой нематериальный актив, который не может быть использован, путем сравнения его балансовой стоимости со справедливой стоимостью за вычетом затрат на продажу. Этот тест на обесценение может быть проведен в любое время в течение отчетного периода, при условии, что он проводится на ту же дату в каждом периоде. Различные нематериальные активы могут тестироваться на обесценение в различные моменты времени. В то же время, если определенный нематериальный актив был первоначально признан в текущем отчетном периоде, этот нематериальный актив будет тестироваться на обесценение до окончания текущего отчетного периода;

2) гудвилл, возникший в результате объединения бизнеса.

13. Требование ежегодного тестирования балансовой стоимости нематериальных активов, которые не могут быть использованы, вытекает из факта, что способность такого нематериального актива генерировать будущие экономические выгоды для возмещения своей балансовой стоимости, не может быть достоверно определена.

14. В случае установления признака обесценения отдельного актива (группы активов), оставшийся срок использования, метод амортизации или остаточная стоимость актива (группы активов) должны быть пересмотрены и скорректированы согласно стандарту бухгалтерского учета применяемого к активу, даже если не признается никакой убыток от обесценения.

Определение справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу

15. Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу определяется для каждого отдельного актива. В случае, если это невозможно, то справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу определяется для группы активов.

16. Группы активов идентифицируются последовательно от одного отчетного периода к другому, для одного и того же актива или для одних и тех же видов активов, за исключением случаев, когда изменение обосновано.

17. Если субъект считает, что в отличие от предыдущих периодов один актив принадлежит другой группе активов или устанавливает, что виды активов, являющиеся компонентами группы активов, были изменены, п. 47 настоящего стандарта требует раскрытие информации о причинах изменения и о предыдущем и настоящем порядке объединения активов в рамках одной группы активов.

18. Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу должна быть определена для наименьшей группы активов, которая соответствует следующим условиям:

1) включает актив, по которому указывается обесценение; и

2) позволяет определение справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу по группе активов.

19. Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу определяется на основе договоров продажи, информации активного рынка и/или другой достоверной информации.

20. Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу определяется, как правило, на основе одного договора продажи и представляет сумму, которую можно получить от реализации отдельного актива или группы активов при совершении сделки в нормальных условиях между заинтересованными, осведомленными и независимыми сторонами, за вычетом затрат на продажу.

21. Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу определяется на основе информации активного рынка в случае отсутствия договоров на продажу. Эта стоимость представляет рыночную цену актива, за минусом затрат на продажу. Соответствующей рыночной ценой является, как правило, текущая цена, предложенная на аукционе. Когда текущие аукционные цены не доступны, основанием для оценки справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу может служить цена самой последней сделки (при условии, что не произошло ни одного существенного изменения экономической среды между датой сделки и датой оценки).

22. Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу определяется на основе другой достоверной информации в случае отсутствия договоров на продажу или активного рынка. Эта стоимость представляет сумму, которую субъект мог бы получить на отчетную дату от продажи актива при совершении сделки в нормальных условиях между заинтересованными, осведомленными и независимыми сторонами, за вычетом затрат на продажу. Для определения этой стоимости субъект должен учитывать результаты последних сделок с аналогичными активами, относящиеся к экономической деятельности.

Признание и измерение убытков от обесценения

23. Убыток от обесценения признается в той сумме, на которую балансовая стоимость актива превышает его справедливую стоимость за вычетом затрат на продажу. Порядок отражения в учете убытка от обесценения зависит от метода последующей оценки активов, применяемого субъектом.

24. Убыток от обесценения актива, оцененного по балансовой стоимости (себестоимости), отражается как увеличение текущих расходов и корректировка (уменьшение) стоимости обесцененного актива. В соответствии с учетными политиками субъекта, корректировка стоимости обесцененных активов может быть отражена в учете как:

- 1) накопление убытков от обесценения на отдельном счете (по аналогии с накопленной амортизацией долгосрочных активов); или
- 2) уменьшение первоначальной стоимости актива или скорректированной стоимости, которая замещает первоначальную стоимость.

***Пример 3.** У субъекта имеется в наличии актив, первоначальная стоимость которого составляет 60 000 леев, а сумма накопленной амортизации на 31.12.201X года 20 000 леев. В соответствии с учетными политиками субъекта, последующая оценка актива осуществляется по балансовой стоимости, а убытки от обесценения учитываются на отдельном счете. На отчетную дату справедливая стоимость актива за вычетом затрат на продажу равна 30 000 леев.*

На основании приведенных в примере данных субъект признает на 31.12.201X убыток от обесценения в сумме 10 000 леев [(60 000 леев – 20 000 леев) – 30 000 леев], который отражается как одновременное увеличение текущих расходов и убытков от обесценения.

25. Убыток от обесценения актива, учитываемого по переоцененной стоимости, признается как уменьшение имеющейся дооценки (положительной разницы) от переоценки актива и как корректировка стоимости обесцененного актива. Любая сумма превышения убытка от обесценения над дооценкой одного и того же актива, а также вся сумма убытка от обесценения в случае, если дооценка не имеется, признается как увеличение текущих расходов и корректировка стоимости обесцененного актива.

***Пример 4.** У субъекта имеется в наличии актив, оцененный согласно учетным политикам, по переоцененной стоимости, а убытки от обесценения учитываются на отдельном счете. Балансовая стоимость актива на 31.12.201X года составляет 18 000 леев, справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу – 15 000 леев. Дооценка актива от его переоценки равна:*

- вариант I – 4 000 леев;*
- вариант II – нулю;*
- вариант III – 2 000 леев.*

На основании приведенных в примере данных, убыток от обесценения актива на 31.12.201X года составляет 3 000 леев (18 000 леев – 15 000 леев), который отражается следующим образом:

- вариант I: как уменьшение дооценки актива и увеличение убытков от обесценения;*

вариант II: как одновременное увеличение текущих расходов и убытков от обесценения;

вариант III: часть убытка от обесценения в сумме 2 000 леев – как уменьшение дооценки актива и увеличение убытков от обесценения, остальная часть убытка от обесценения в сумме 1 000 леев (3 000 леев – 2 000 леев) – как одновременное увеличение текущих расходов и убытков от обесценения.

26. Сумма убытка от обесценения группы активов распределяется для уменьшения балансовой стоимости активов группы в следующем порядке:

1) путем уменьшения балансовой стоимости гудвилла, в случае, если он имеется;

2) путем распределения остальной суммы убытка от обесценения между остальными активами группы пропорционально их балансовой стоимости.

Пример 5. У субъекта на 31.12.201X года имеется в наличии группа активов, балансовая стоимость которых составляет 110 000 леев, в том числе: актива «А» – 60 000 леев, актива «В» – 40 000 леев, гудвилла – 10 000 леев. На отчетную дату справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу этой группы активов составляет 80 000 леев.

На основании приведенных в примере данных, субъект признает на 31.12.201X года убыток от обесценения в сумме 30 000 леев (110 000 леев – 80 000 леев). В первую очередь балансовая стоимость гудвилла из состава группы снижается до нуля, затем остальная часть убытка от обесценения в сумме 20 000 леев (30 000 леев – 10 000 леев) распределяется между активами «А» и «В» в порядке, представленном в таблице 1.

Таблица 1

Распределение убытка от обесценения между активами группы

(в леях)

Составляющие группы активов	Балансовая стоимость до обесценения	Убыток от обесценения	Балансовая стоимость после обесценения
Гудвилл	10 000	(10 000)	-
Актив «А»	60 000	(12 000)	48 000
Актив «В»	40 000	(8 000)	32 000
Всего по группе	110 000	(30 000)	80 000

27. Балансовая стоимость любого актива (группы активов) после распределения и признания убытка от обесценения не должна быть уменьшена ниже наибольшей суммы из справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу и нуля. Сумма убытка от обесценения, которая в противном случае была бы отнесена на актив, должна быть пропорционально отнесена на другие активы группы.

28. В случае если оцененная сумма убытка от обесценения больше, чем балансовая стоимость актива (группы активов), признается обязательство, только если это признание требуется другим стандартом бухгалтерского учета.

Пример 6. У субъекта имеется в наличии актив (песчаный карьер), балансовая стоимость которого составляет 100 000 леев. При определении первоначальной стоимости этого актива не была произведена оценка расходов на восстановление окружающей среды. Субъект принял решение отказаться от использования актива, в то же время, также согласно изменениям действующего законодательства, обязан обеспечить восстановление окружающей среды. При тестировании степени обесценения актива, расходы на восстановление окружающей среды были оценены в сумме 90 000 леев. В соответствии с учетными политиками субъекта, убытки от обесценения учитываются на отдельном счете.

На основании приведенных в примере данных субъект признает убыток от обесценения актива равный 190 000 леев (100 000 леев + 90 000 леев) как одновременное увеличение текущих расходов и:

– убытков от обесценения в сумме 100 000 леев;

– обязательств (оценочных резервов) в сумме 90 000 леев согласно НСБУ «Собственный капитал и обязательства».

29. После признания убытка от обесценения амортизируемого актива, амортизация, относящаяся к активу, должна быть скорректирована и начисляться в будущих периодах на основании скорректированной (уменьшенной) балансовой стоимости актива.

Пример 7. У субъекта на 31.12.201X года имеется в наличии актив по балансовой стоимости 40 000 леев и оставшийся срок использования 4 года. Остаточная стоимость оценена в сумме 3 000 леев, амортизация начисляется линейным методом. На отчетную дату субъект признал убыток от обесценения актива в сумме 5 000 леев.

На основании приведенных в примере данных после признания убытка от обесценения, амортизируемая стоимость актива составляет 32 000 леев (40 000 леев – 5 000 леев – 3 000 леев). В периоды после 201X года субъект ежегодно начисляет амортизацию актива в сумме 8 000 леев (32 000 леев : 4 года).

Восстановление убытка от обесценения

Общие требования относительно отдельного актива и/или группы активов

30. Субъект должен оценить на каждую отчетную дату наличие признаков того, что убыток от обесценения, признанный в предыдущие периоды для актива (группы активов), больше не существует или уменьшился. В зависимости от источника информации, различаются внешние и внутренние признаки относительно исчезновения или уменьшения убытка от обесценения.

31. Внешние признаки включают:

1) существенное увеличение рыночной стоимости актива в отчетном периоде.

Пример 8. У субъекта имеется в наличии актив, по которому ранее был признан убыток от обесценения. В отчетном периоде рыночные цены на аналогичные активы существенно возросли и находятся в постоянном росте.

В ситуации приведенной в примере, рост рыночных цен является признаком того, что актив более не должен быть обесценен и субъект должен оценить его справедливую стоимость за вычетом затрат на продажу.

2) существенные изменения в отчетном периоде, имеющие благоприятные влияние на субъект, или вероятность осуществления подобных изменений в ближайшем будущем в технической, экономической или правовой среде, в которой субъект осуществляет деятельность, или на рынке, для которого предназначен актив.

Пример 9. Субъект использует в процессе производства технологическое оборудование, которое было ранее обесценено. В отчетном периоде субъект изменил ассортимент продукции путем снятия с производства продукции, которая не пользуется достаточным спросом на рынке сбыта, и путем внедрения в производство новой продукции, на которую существует существенно больший спрос.

В ситуации, приведенной в примере, справедливая стоимость технологического оборудования за вычетом затрат на продажу может возрасти.

3) другие признаки, установленные субъектом.

32. Внутренние признаки включают:

1) существенные изменения в отчетном периоде, благоприятно влияющие на субъект, или вероятность совершения подобных изменений в ближайшем будущем в отношении степени или способе текущего или предполагаемого использования актива. Эти изменения включают затраты, понесенные в отчетном периоде для улучшения и повышения производительности актива или реструктуризации деятельности, в которой используется актив.

Пример 10. У субъекта имеется в наличии актив, который был ранее обесценен, по которому на конец отчетного периода пересчитывается справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу, поскольку:

– изменились оценки субъекта относительно срока использования актива (срок был увеличен);

– выросла производительность актива вследствие осуществленных инвестиций (реконструкций, модернизаций и др.);

– значительно уменьшились косвенные производственные затраты вследствие внедрения режима экономии по инициативе нового руководства.

Приведенные в примере условия указывают на увеличение справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу актива, который был ранее обесценен.

2) согласно внутренним отчетам, экономическая производительность актива выше или будет выше, чем предусмотренная в первоначально.

Пример 11. В отчетном периоде субъект внедрил современные измерительные приборы и новые информационные процедуры. Показания этих приборов и данные, полученные при применении новых информационных процедур, подтверждают тот факт, что производительность актива, который был ранее обесценен, выше, чем ранее оцененная.

Такой показатель обуславливает необходимость перерасчета справедливой стоимости актива за вычетом затрат на продажу.

3) другие признаки, установленные субъектом.

33. При наличии признака, подобного приведенным в п. 31 и 32 настоящего стандарта, субъект должен оценить справедливую стоимость за вычетом затрат на продажу актива, который был ранее обесценен.

34. Убыток от обесценения, признанный в предыдущие отчетные периоды в отношении актива, должен быть восстановлен, только если после признания последнего убытка от обесценения произошло изменение в оценках, использованных для определения справедливой стоимости актива за вычетом затрат на продажу. В таком случае, балансовая стоимость актива должна быть увеличена до справедливой стоимости актива за вычетом затрат на продажу, за исключением ситуации, предусмотренной в п. 36 настоящего стандарта. Это увеличение представляет собой восстановление убытка от обесценения и отражается согласно специальным требованиям в отношении отдельного актива, группы активов или гудвилла.

35. Изменения в оценках, использованных при признании обесценения могут включать любое изменение размера составных элементов справедливой стоимости или затрат на продажу.

Пример 12. У субъекта имеется в наличии актив, который ранее был обесценен. В отчетном периоде произошли следующие изменения: выросли рыночные цены на аналогичные активы, были осуществлены инвестиции в актив, что повысило его справедливую стоимость, существенно снизились оценки субъекта относительно затрат на продажу.

В ситуации, приведенной в примере, увеличение справедливой стоимости актива за вычетом затрат на продажу приводит к восстановлению убытка от обесценения.

Специальные требования в отношении отдельного актива, отличного от гудвилла

36. Восстановление убытка от обесценения актива признается в пределах балансовой стоимости (за вычетом амортизации), которая была бы определена при условии, что в предыдущие периоды для актива не признавался бы ни один убыток от обесценения.

37. Восстановление убытка от обесценения отражается в учете в зависимости от метода последующей оценки активов, применяемого субъектом.

38. Восстановление убытка от обесценения в отношении отдельного актива, который оценивается по балансовой стоимости (себестоимости), отражается как корректировка стоимости актива и увеличение текущих доходов. Согласно учетным политикам субъекта, корректировка стоимости активов, которые были ранее обесценены, может быть отражена в учете как:

1) уменьшение убытков от обесценения, если такие убытки учитываются на отдельном счете; или

2) увеличение скорректированной стоимости актива, которая замещает первоначальную стоимость.

Пример 13. У субъекта имеется в наличии актив (объект основных средств), балансовая стоимость которого на 31.12.201X года составляет 80 000 леев, оставшийся срок использования – 5 лет, остаточная стоимость равна нулю. В соответствии с учетными политиками субъекта, последующая оценка основных средств осуществляется по себестоимости, амортизация начисляется линейным методом, убытки от обесценения учитываются на отдельном счете.

На 31.12.201X года справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу актива составляет 70 000 леев. В результате, признается убыток от обесценения в сумме 10 000 леев (80 000 леев – 70 000 леев) и впоследствии годовая амортизация актива начисляется в сумме 14 000 леев (70 000 леев : 5 лет).

На 31.12.201X+2 года, когда балансовая стоимость актива составляет 42 000 леев [70 000 леев - (70 000 леев : 5 лет) x 2 года], определяется справедливая стоимость за вычетом затрат

на продажу актива, которая равна 52 000 леев. Балансовая стоимость, которая была бы определена, при условии что в отношении актива не был признан убыток от обесценения, в данном случае составляет 48 000 леев $[80\ 000\ \text{леев} - (80\ 000\ \text{леев} : 5\ \text{лет}) \times 2\ \text{года}]$.

На основании приведенных в примере данных на 31.12.201X+2 года субъект признает восстановление убытка от обесценения в сумме 6 000 леев (48 000 леев – 42 000 леев), которое отражается как уменьшение убытков от обесценения и увеличение текущих доходов.

39. Восстановление убытка от обесценения в отношении отдельного актива, который учитывается по переоцененной стоимости, рассматривается как дооценка и отражается в учете в соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства» или другим соответствующим стандартом. В случае, если убыток от обесценения в отношении одного и того же актива был признан ранее как текущие расходы, восстановление этого убытка от обесценения должно быть признано как текущие доходы.

Пример 14. Используя условия примера 13, предположим, что согласно учетным политикам субъекта последующая оценка актива осуществляется по переоцененной стоимости.

На основании приведенных в примере данных субъект на 31.12.201X+2 года отражает в учете:

- восстановление убытка от обесценения в сумме 6 000 леев (48 000 леев – 42 000 леев) – как уменьшение убытков от обесценения и увеличение текущих доходов;
- дооценка актива в сумме 4 000 леев (52 000 леев – 48 000 леев) – как уменьшение убытков от обесценения и увеличение собственного капитала.

40. После восстановления убытка от обесценения амортизируемого актива, амортизация по этому активу должна быть скорректирована и начисляться в будущих периодах на основании скорректированной (увеличенной) балансовой стоимости актива.

Пример 15. У субъекта имеется в наличии актив, который был ранее обесценен, балансовая стоимость которого составляет 60 000 леев, оставшийся срок использования – 5 лет, остаточная стоимость равна нулю. Амортизация актива начисляется линейным методом. В отношении этого актива признается восстановление убытка от обесценения в сумме 10 000 леев.

На основании приведенных в примере данных, после восстановления убытка от обесценения, субъект ежегодно начисляет амортизацию актива в сумме 14 000 леев $[(60\ 000\ \text{леев} + 10\ 000\ \text{леев}) : 5\ \text{лет}]$.

Специальные требования в отношении группы активов

41. Восстановление убытка от обесценения группы активов должно быть распределено между активами группы, за исключением гудвилла, пропорционально балансовой стоимости соответствующих активов. Данные увеличения балансовой стоимости будут рассматриваться как восстановление убытков от обесценения по индивидуальным активам, признаваемым в соответствии с п. 36-39 настоящего стандарта.

42. При распределении восстановления убытка от обесценения в отношении группы активов, балансовая стоимость актива не должна превышать наименьшую стоимость из:

- 1) его справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу; и
- 2) его балансовой стоимости (после вычета амортизации), которая была бы определена при условии, что в предыдущие периоды для актива не признавался бы убыток от обесценения.

Пример 16. Субъект располагает группой обесцененных активов, отличных от гудвилла, информация о которых представлена в таблице 2.

Таблица 2

Информация относительно группы активов

(тыс. леев)

Составные части группы активов	Балансовая стоимость	Балансовая стоимость, которая была бы определена, если группа не была бы обесценена
Актив «А»	15 000	20 000
Актив «В»	5 000	8 000
Актив «С»	20 000	32 000

Всего	40 000	60 000
-------	--------	--------

Согласно учетным политикам последующая оценка активов осуществляется по себестоимости. Субъект рассматривает возможность восстановления убытка от обесценения для этой группы активов в общей сумме 30 000 тыс. леев.

На основании приведенных в примере данных, для каждого актива группы субъект определяет показатели, представленные в таблице 3.

Таблица 3

Информация относительно восстановления
убытка от обесценения группы активов

Составные части группы	Доля актива в балансовой стоимости группы, %	Сумма восстановления убытка от обесценения в отношении актива, тыс. леев	Балансовая стоимость, увеличенная на сумму восстановления убытка от обесценения в отношении актива, тыс. леев	Превышение над балансовой стоимостью, которая была бы определена, если группа не была бы обесценена, тыс. леев	Сумма восстановления убытка от обесценения в отношении актива, тыс. леев
1	2	3	4	5	6 = 3 - 5
Актив «А»	37,5	11 250	26 250	6 250	5 000
Актив «В»	12,5	3 750	8 750	750	3 000
Актив «С»	50,0	15 000	35 000	3 000	12 000
Всего	100,0	30 000	70 000	10 000	20 000

Согласно расчетам из таблицы, восстановление убытка от обесценения для группы активов признается в общей сумме 20 000 тыс. леев и отражается как уменьшение убытков от обесценения и увеличение текущих доходов.

Специальные требования, относящиеся к гудвиллу

43. Справедливая стоимость гудвилла не может быть определена прямым способом, поскольку гудвилл не может быть продан. Как следствие, гудвилл не тестируется на обесценение отдельно от других активов, он относится к тем группам активов покупателя, которые, как ожидается, получают повышение эффективности в результате от объединения бизнеса, в результате которой возник гудвилл, независимо от того, если эти активы или обязательства приобретенного субъекта включены в указанные группы активов.

Пример 17. Субъект «А» производит и продает косметическую продукцию. Для расширения сферы деятельности субъект «А» решает приобрести субъект «В», который является одним из его конкурентов. Основная цель этого объединения бизнеса заключается в намерении субъекта «А» перенять клиентов субъекта «В». Субъект «А» не намерен сохранять и производить в дальнейшем косметические продукты субъекта «В».

В ситуации из примера, субъект «А» должен отнести наибольшую часть гудвилла, возникшего от приобретения субъекта «В» своим группам активов, которые, как ожидается, выиграют от принятия клиентов субъекта «В».

44. Гудвилл тестируется на обесценение путем применения правил, установленных в п. 6-22 настоящего стандарта. Таким образом, на каждую отчетную дату, субъект должен оценить, существует ли какой-либо признак обесценения гудвилла. Кроме анализа признаков обесценения перечисленных в п. 9-10 настоящего стандарта, субъект должен принимать во внимание следующую информацию:

1) имел ли субъект на дату объединения бизнеса субъект, который владеет гудвиллом, меньше достижений, чем было прогнозировано;

2) является или нет субъект, который владеет гудвиллом, реструктурированным, предназначенным для продажи или заброшенным;

3) были или нет признаны существенные убытки от обесценения для других активов субъекта, владеющим гудвиллом.

45. При наличии признака обесценения гудвилла, субъект должен признавать и оценить убытки от обесценения путем применения правил, установленных в п. 23-29 настоящего стандарта.

46. Убыток от обесценения гудвилла не подлежит восстановлению в последующие периоды.

Раскрытие информации

47. В финансовых отчетах субъекта раскрывается как минимум следующая информация относительно обесценения активов:

1) события и обстоятельства, которые привели к признанию или восстановлению каждого существенного убытка от обесценения;

2) информация, послужившая основой для определения справедливой стоимости обесцененных активов (групп активов);

3) описание групп обесцененных активов (например, производственная линия, цех для производства конкретных видов продукции) и изменения этих групп в течение отчетного периода;

4) остаток убытков от обесценения на начало и конец отчетного периода;

5) суммы признанных или восстановленных убытков от обесценения в течении отчетного периода.

Переходные положения

48. Настоящий стандарт применяется начиная с даты вступления в силу.

Дата вступления в силу

49. Настоящий стандарт вступает в силу с 1 января 2014 года.