

Международен счетоводен стандарт (МСС) 36 Обезценка на активи

РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 3 ноември 2008 година за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета (Текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 1274/2008 на Комисията от 17 декември 2008 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с Международен счетоводен стандарт (МСС) 1 (текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 69/2009 на Комисията от 23 януари 2009 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 относно приемането на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с измененията на Международен стандарт за финансово отчитане (МСФО) 1 и Международен счетоводен стандарт (МСС) 27 (текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 70/2009 на комисията от 23 януари 2009 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 относно приемането на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с Подобренията на международните стандарти за финансово отчитане (МСФО) (текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 495/2009 на Комисията от 3 юни 2009 година изменящ Регламент (ЕО) № 1126/2008 относно приемането на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с Международен стандарт за финансово отчитане (МСФО) 3 (текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕС) № 243/2010 НА Комисията от 23 март 2010 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с подобренията на Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО) (текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕС) № 1254/2012 на Комисията от 11 декември 2012 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета по отношение на Международен стандарт за финансово отчитане 10, Международен стандарт за финансово отчитане 11, Международен стандарт за финансово отчитане 12, Международен счетоводен стандарт 27 (2011 г.) и Международен счетоводен стандарт 28 (2011 г.) (текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕС) № 1255/2012 на Комисията от 11 декември 2012 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с Международен счетоводен стандарт 12, Международни стандарти за финансово отчитане 1 и 13 и Разяснение 20 на Комитета за разяснения на международните стандарти за финансово отчитане (текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕС) № 1374/2013 на Комисията от 19 декември 2013 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с Международен счетоводен стандарт 36 (текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕС) 2015/2113 на Комисията от 23 ноември 2015 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с международни счетоводни стандарти 16 и 41 (текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕС) 2016/1905 на Комисията от 22 септември 2016 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с Международен стандарт за финансово отчитане 15 (текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕС) 2016/2067 на Комисията от 22 ноември 2016 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с Международен стандарт за финансово отчитане 9 (текст от значение за ЕИП)

ЗАКОН за счетоводството (ЗСч) - § 1, § 2

* Забележка: Измененията съгласно РЕГЛАМЕНТ (ЕС) 2016/2067 се прилагат за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2018 година.

ЦЕЛ

1. Целта на настоящия стандарт е да се препоръчат процедури, които едно предприятие да прилага, за да се увери, че активите му се отчитат по стойност, ненадвишаваща тяхната възстановима стойност. Даден актив се отчита по по-високата от възстановимата му стойност, ако балансовата му стойност надвишава стойността, която може да бъде възстановена при използване или при продажба на актива. В такъв случай активът се счита за обезценен и стандартът изисква предприятието да признае загуба от обезценка. Стандартът също така посочва кога едно предприятие възстановява обратно загуби от

обезценка и препоръчва определени оповестявания за обезценени активи.

ОБХВАТ

2. (Изм. - Регламент (ЕС) № 2016/1905, ОВ L 295, 29/10/2016) Настоящият стандарт се прилага при отчитането на обезценката на всички активи, освен:

а) материални запаси (вж. МСС 2 Материални запаси);

б) активи по договор и активи, възникващи от разходи за получаване или изпълнение на договор, които са признати в съответствие с МСФО 15 Приходи от договори с клиенти;

в) отсрочени данъчни активи (вж. МСС 12 Данъци върху дохода);

г) активи, свързани с доходи на наети лица (вж. МСС 19 Доходи на наети лица);

д) (Изм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2016/2067, ОВ L 323, 29/11/2016) финансови активи, включени в обхвата на МСФО 9 Финансови инструменти;

е) инвестиционни имоти, оценени по справедлива стойност (вж. МСС 40 Инвестиционни имоти);

ж) (Изм. - Регламент (ЕО) № 70/2009, ОВ L 21, 24/01/2009, РЕГЛАМЕНТ (ЕС) 2015/2113, ОВ L 306, 24/11/2015) биологични активи, които са свързани със земеделска дейност, от обхвата на МСС 41 Земеделие, и които са оценени по справедлива стойност, намалена с разходите за освобождаване;

з) отсрочени разходи по придобиване и нематериални активи с произход договорни права на застрахователя по застрахователни договори, включени в обхвата на МСФО 4 Застрахователни договори; и

и) нетекущи активи (или групи за освобождаване), класифицирани като държани за продажба съгласно МСФО 5 Нетекущи активи, държани за продажба, и преустановени дейности.

3. Стандартът не се прилага за стоково-материални запаси, активи, възникващи от договори за строителство, отсрочени данъчни активи или активи, свързани с доходи на наети лица, или активи, класифицирани като държани за продажба (или включени в група за освобождаване, която е класифицирана като държана за продажба), защото съществуващите Международни счетоводни стандарти, прилагани за тези активи, съдържат изисквания за признаването и оценката на тези активи.

4. (Изм. - Регламент (ЕО) № 1254/2012, ОВ L 360, 29/12/2012, РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2016/2067, ОВ L 323, 29/11/2016) Настоящият стандарт се прилага за финансови активи, класифицирани като:

а) дъщерни предприятия, съгласно МСФО 10 Консолидирани финансови отчети;

б) асоциирани предприятия, съгласно МСС 28 Инвестиции в асоциирани предприятия и съвместни предприятия; и

в) съвместни предприятия, съгласно МСФО 11 Съвместни споразумения. За обезценката на други финансови активи се прилага МСФО 9.

5. (Изм. - Регламент (ЕО) № 70/2009, ОВ L 21, 24/01/2009, Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012, РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2016/2067, ОВ L 323, 29/11/2016) Настоящият стандарт не се прилага за финансовите активи в обхвата на МСФО 9, оценявани по справедлива стойност инвестиционни имоти в обхвата на МСС 40 или оценявани по справедлива стойност, намалена с разходите за продажба, биологични активи, отнасящите се до земеделска дейност, в обхвата на МСС 41. Настоящият стандарт обаче се прилага към активите, които се отчитат по преоценена стойност (т.е. справедливата стойност към датата на преоценката минус всички последвали натрупани амортизации, както и последвалите натрупани загуби от обезценка) в съответствие с други МСФО, като например с модела за преоценка в МСС 16 Имоти, машини и съоръжения и МСС 38 Нематериални активи. Единствената разлика между справедливата стойност на актива и справедливата му стойност, намалена с разходите за освобождаване от него, са преките допълнителни разходи в резултат на освобождаването от актива.

а) (i) Ако разходите за освобождаване от актива са несъществени, възстановителната стойност на преоценения актив ще бъде близка до преоценената му стойност или по-висока от нея. В този случай, след прилагане на изискванията за преоценка, не е вероятно преоцененият актив да се обезцени и няма нужда да се изчислява неговата възстановителна стойност.

(ii) [заличен]

б) [заличен]

в) Ако разходите за освобождаване от актива не са несъществени, справедливата стойност, намалена с разходите по продажба, на преоценения актив ще бъде по-ниска от справедливата му стойност. Следователно, ако стойността в употреба на преоценения актив е по-ниска от преоценената стойност, то той е обезценен. В този случай, след прилагане на изискванията за преоценка, предприятието прилага настоящия стандарт, за да определи дали активът би могъл да се обезцени.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

6. (Изм. - Регламент (ЕО) № 495/2009, ОВ L 149, 12/06/2009, Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) В стандарта са използвани следните термини с посоченото значение: [заличен]

а) [заличен]

б) [заличен]

в) [заличен]

Балансова сума е стойността, по която един актив се посочва в баланса на предприятието след приспадане на натрупаната амортизация и натрупаните към момента загуби от обезценка.

Единица, генерираща входящи парични потоци, е най-малката разграничима група активи, генерираща парични потоци от използване на активите, които са в значителна степен независими от паричните потоци от други активи или групи от активи.

Корпоративни активи са активи, различни от репутацията, които допринасят за генерирането на бъдещи парични потоци както от разглежданите единици, генериращи парични потоци, така и от други единици, генериращи парични потоци.

Разходи по изваждане от употреба са допълнителните разходи, пряко свързани с изваждането от употреба даден актив с изключение на финансовите разходи и разходите за доходни данъци.

Амортизационна сума е цената на придобиване на актива или друга сума, посочена вместо цена на придобиване във финансовите отчети, намалена с остатъчната му стойност.

Амортизация е систематичното разпределение на амортизационната сума на даден актив през полезния му живот (*).

* При нематериалните активи обикновено се използва терминът „обезценка" вместо „амортизация".

(Изм. - Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) Справедлива стойност е цената, получена за продажбата на актив или платена за прехвърлянето на пасив в обичайна сделка между пазарни участници към датата на оценяване. (вж. МСФО 13 "Оценяване по справедлива стойност")

Загуба от обезценка на актив е сумата, с която балансовата стойност на актива или единицата, генерираща парични потоци, надвишава неговата възстановима стойност.

Възстановима стойност на актив или единица, генерираща парични потоци, е по-високата от справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване на даден актив, и неговата стойност в употреба.

Полезен живот е едно от двете:

а) периодът от време, през който се очаква активът да бъде ползван в предприятието; или

б) количество единици продукция, които се очаква да бъдат получени от предприятието в процеса на ползване на актива.

Стойност в употреба е настоящата стойност на бъдещите парични потоци, които се очаква да бъдат получени от актива или единицата, генерираща парични потоци.

ИДЕНТИФИЦИРАНЕ НА АКТИВ, ЧИЯТО СТОЙНОСТ МОЖЕ ДА БЪДЕ ОБЕЗЦЕНЕНА

7. Параграфи 8—17 конкретизират кога се определя възстановима стойност. Тези изисквания използват термина „актив“, но се отнасят в еднаква степен за индивидуални активи и за единици, генериращи парични потоци. Останалата част от настоящия стандарт е структурирана, както следва:

а) параграфи 18—57 определят изискванията за оценяване на възстановима стойност. Тези изисквания също използват термина „актив“, но се отнасят в еднаква степен за индивидуални активи и за единици, генериращи парични потоци;

б) параграфи 58—108 определят изискванията за признаване и оценяване на загубите от обезценка. Признаването и оценяването на загубите от обезценка за индивидуални активи, различни от репутация, се разглеждат в параграфи 58—64. Параграфи 65—108 разглеждат признаването и оценяването на загуби от обезценка на единици, генериращи парични потоци и репутация;

в) параграфи 109—116 определят изискванията за възстановяване на загуби от обезценка, признати в предходни периоди за актив или единица, генерираща парични потоци. И отново, тези изисквания също използват термина „актив“, но се отнасят в еднаква степен за индивидуални активи и за единици, генериращи парични потоци. Допълнителни изисквания за индивидуален актив са изложени в параграфи 117—121, за единица, генерираща парични потоци — в параграфи 122 и 123, а за репутация — в параграфи 124 и 125;

г) параграфи 126—133 посочват информацията, която се оповестява относно загубите от обезценка и възстановяването на загуби от обезценка за активи и единици, генериращи парични потоци. Параграфи 134—137 определят допълнителни изисквания за оповестяване за единици, генериращи парични потоци, към които са разпределени репутация или активи с неопределен полезен живот за целите на теста за обезценка.

8. Един актив е обезценен, когато балансовата му сума надвишава възстановимата му стойност. Параграфи 12—14 описват някои от индикациите, че може да е настъпила обезценка на актив: ако някоя от тези индикации е налице, предприятието прави формална оценка на възстановимата стойност. С изключение на описаното в параграф 10, в случай че няма налице индикации за потенциална обезценка на актив, няма изискване от страна на стандарта предприятието да извърши формална оценка на възстановимата стойност.

9. Предприятието оценява към всяка отчетна дата дали съществуват индикации, че стойността на даден актив е обезценена. В случай на такива индикации, предприятието изчислява възстановимата стойност на актива.

10. Независимо дали има индикации за обезценка, предприятието също така:

а) проверява нематериален актив с неопределен полезен живот или нематериален актив, все още неналичен за употреба, за обезценка ежегодно, като сравнява неговата балансова сума с възстановимата му стойност. Този тест за обезценка може да се извършва по всяко време през годишния период, при условие че всяка година се извършва по едно и също време. Различни нематериални активи могат да се проверяват за обезценка по различно време. Ако обаче такъв нематериален актив е бил първоначално признат през текущия годишен период, този нематериален актив се проверява за обезценка преди края на текущия годишен период;

б) проверява репутацията, придобита в бизнес комбинация, за обезценка годишно в съответствие с параграфи 80—99.

11. Способността на даден нематериален актив да генерира достатъчно бъдещи икономически ползи, за да възстанови балансовата си стойност, обикновено е предмет на по-голяма несигурност преди активът да е наличен за употреба, отколкото след като той е наличен за употреба. Следователно настоящият стандарт изисква предприятието да проверява за обезценка поне веднъж годишно балансовата сума на даден нематериален актив, който все още не е наличен за употреба.

12. (Изм. - Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) При преценката дали съществуват индикации, че даден актив може да е обезценен, предприятието взема предвид като минимално изискване следните признаци:

Външни източници на информация

а) има видими признаци, че стойността на актива е намаляла през периода значително повече, отколкото би могло да се очаква като резултат от изминалото време или обичайната употреба.

б) през периода са настъпили или в близко бъдеще ще настъпят значителни промени с негативен ефект върху предприятието, свързани с технологичната, пазарната, икономическата или правната среда, в която предприятието оперира, или с пазара, за който е предназначен активът;

в) пазарните лихвени проценти или други пазарни норми на възвръщаемост на инвестициите са нараснали през отчетния период и е вероятно тези увеличения да окажат влияние върху дисконтовия процент, използван при изчисляване на стойността в употреба на актива и да намалят значително възстановимата стойност на актива;

г) балансовата сума на нетните активи на отчитащото се предприятие е по-висока от неговата пазарна капитализация.

Вътрешни източници на информация

д) има данни за морално изхвърляне или физическо увреждане на актива;

е) през отчетния период са настъпили или в близко бъдеще се очаква да настъпят значителни промени с обратен ефект върху предприятието, в обема или начина на настоящото или бъдещото използване на актива. Тези промени включват неизползване на актива, планове за преустановяване или реструктуриране на дейността, за която активът се използва, или продажба на актива преди предварително определения срок, преценка на полезния живот на актива като краен вместо като безкраен(*);

* След като активът отговори на критериите, за да бъде класифициран като държан за продажба (или да бъде включен в група за освобождаване, която е класифицирана като държана за продажба), той се изключва от обхвата на настоящия стандарт и се отчита в съответствие с МСФО 5 Нетекущи активи, държани за продажба, и преустановени дейности.

ж) има данни от вътрешнофирмената отчетност, които показват, че икономическата изгода от ползването на актива е или се очаква да бъде по-ниска от очакваната.

Дивиденди от дъщерно предприятие, съвместно контролиран актив или асоциирано предприятие

з) (нова - Регламент (ЕО) № 69/2009, ОВ L 21, 24/01/2009, изм. - Регламент (ЕО) № 1254/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) за инвестиция в дъщерно предприятие, съвместно контролиран актив или асоциирано предприятие инвеститорът признава дивиденди от инвестицията и налице са доказателства, че:

(i) балансовата сума на инвестицията в индивидуалните финансови отчети надвишава балансовите суми в консолидираните финансови отчети на нетните активи на предприятието, в което е инвестирано, включително свързаната репутация; или

(ii) дивидентите надвишават общата сума на всеобхватния доход на дъщерното предприятие, съвместно контролирания актив или асоциираното предприятие в периода, в който са обявени дивидентите.

13. Списъкът в параграф 12 не е изчерпателен. Предприятието може да установи и други индикации, че стойността на актива може да е обезценена, което налага предприятието да определи възстановимата стойност на актива или в случая с репутацията — да извърши тест за обезценка в съответствие с параграфи 80—99.

14. Данните от вътрешнофирмени отчети, които показват, че стойността на даден актив може да намалее, включват наличието на:

а) парични потоци за придобиване на актив или последваща нужда от парични средства за функциониране или поддръжка на актива, значително надвишаващи предварително предвидените;

б) фактически нетни парични потоци или оперативна печалба или загуба, произтичащи от актива, които са значително по-лоши от планираните;

в) значително намаление в планираните нетни парични потоци или оперативната печалба или значително увеличение на планираната загуба, произтичащи от актива;

г) оперативни загуби или нетни изходящи парични потоци, когато сумите за текущия период са сумирани с планираните бъдещи суми.

15. Както е посочено в параграф 10, настоящият стандарт изисква нематериален актив с неопределен полезен живот или който все още не е наличен за употреба и репутацията да се подлагат на тест за обезценка най-малко веднъж годишно. В допълнение към случаите, когато се прилагат изискванията на параграф 10, при оценяване на необходимостта за определяне на възстановимата стойност на актив се прилага принципът на същественост. Например ако предходни изчисления показват, че възстановимата стойност на актива е значително по-висока от балансовата му стойност, няма нужда предприятието да оценява отново възстановимата стойност на актива, ако не са настъпили събития, които да елиминират тази разлика. Аналогично, предходен анализ може да е показал, че възстановимата стойност на актива не е чувствителна към една (или повече) от индикациите, изброени в параграф 12.

16. Като илюстрация на параграф 15, ако пазарните лихвени проценти или други пазарни проценти на възвръщаемост на инвестициите са се увеличили през отчетния период, не е нужно предприятието да извършва формална оценка на възстановимата стойност на актива в следните случаи:

а) ако не е вероятно дисконтовият процент, използван при изчисляване на стойността в употреба на актива, да бъде повлиян от увеличение на пазарните лихвени нива. Например увеличения в краткосрочните лихвени проценти може да не окажат съществен ефект върху дисконтовия процент, използван за актив с дълъг остатъчен полезен живот; или

б) ако е вероятно дисконтовият процент, използван при изчисляване на стойността в употреба на актива, да бъде повлиян от увеличение на пазарните лихвени нива, но предходен анализ на чувствителността на възстановимата стойност на актива показва, че:

i) не е вероятно да настъпи значително намаление във възстановимата стойност на актива, тъй като има вероятност бъдещите парични потоци също да се увеличат. Например в някои случаи предприятието може да е в състояние да покаже, че то променя приходите си с цел компенсиране на възможно увеличение на пазарните лихвени нива; или

ii) не е вероятно намалението във възстановимата стойност на актива да доведе до съществено намаление на стойността му.

17. Ако съществуват индикации за обезценка на актива, това може да показва, че оставащият полезен живот на актива, методът на амортизация или остатъчната стойност на актива се преразглеждат и коригират в съответствие с Международния счетоводен стандарт, приложим за актива, дори в случай че за актива не е призната загуба от обезценка.

ОЦЕНЯВАНЕ НА ВЪЗСТАНОВИМА СТОЙНОСТ

18. (Изм. - Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) Настоящият стандарт определя възстановимата стойност като по-високата от справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване на актива или на единицата, генерираща парични потоци, и стойността им в употреба. Параграфи 19—57 определят изискванията за оценка на възстановимата стойност. В тези изисквания е използван терминът „актив“, но той се отнася в еднаква степен за отделни активи и за единици, генериращи парични потоци.

19. (Изм. - Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) Невинаги е необходимо да се определят и справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване на актива, и стойността му в употреба. Например ако някоя от тези стойности надвишава балансовата сума на актива, то стойността на актива не е обезценена и не е необходимо да се измерва другата стойност.

20. (Изм. - Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) Справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване от актива, би могла да се оцени, дори ако не съществува обявена цена на активен пазар за идентичен актив. В някои случаи обаче може да не е възможно да се определи справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване от актива, тъй като няма основа за надеждна оценка на цената на обичайна сделка за продажба на актива между пазарни участници при актуални към датата на оценяване пазарни условия. В този случай предприятието може да използва стойността в употреба на актива за негова възстановителна стойност.

21. (Изм. - Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) Ако няма причина да се смята, че стойността в употреба на актива значително надхвърля справедливата му стойност, намалена с разходите за освобождаване, възстановимата стойност на актива може да бъде приета за негова справедлива стойност, намалена с разходите за освобождаване. Най-често такъв е случаят за активи, които се държат с цел продажба. Това се получава, тъй като стойността в употреба на актив, държан с цел продажба, се състои главно от чистите постъпления от продажбата, защото бъдещите парични потоци от използване на актива до продажбата му е вероятно да бъдат пренебрегнати.

22. (Изм. - Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) Възстановителната стойност се определя за отделен актив, освен в случай че при използването на актива не се генерират парични потоци, които да са в значителна степен независими от паричните потоци, генерирани от други активи или групи от активи. Ако това е така, възстановима стойност се определя за единицата, генерираща парични потоци, към която активът принадлежи (вж. параграфи 65—103), освен ако:

а) справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване на актива, е по-висока от балансовата му сума; или

б) стойността в употреба на актива може да бъде оценена като близка до справедливата му стойност, намалена с разходите за освобождаване от него, а справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване от него, може да бъде оценена.

23. В някои случаи общи преценки, осреднени стойности и кратки приблизителни

изчисления може да осигуряват достоверно приближение до подробните изчисления, представени в настоящия стандарт за определяне на справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване или стойността в употреба.

Оценяване на възстановимата стойност на нематериален актив с неопределен полезен живот

24. Параграф 10 изисква нематериален актив с неопределен полезен живот да бъде проверяван за обезценка годишно, като се сравнява балансовата стойност с възстановимата му стойност, независимо дали има индикации, че стойността му може да е обезценена. Последното подробно изчисление на възстановимата стойност на такъв актив обаче, направено през предходен период, може да бъде използвано в теста за обезценка за този актив през текущия период, при условия че са спазени всички от следните условия:

а) ако нематериалният актив не генерира входящи парични потоци от продължаващата му употреба, които са до голяма степен независими от тези от други активи или групи активи и следователно се проверява за обезценка като част от единицата, генерираща парични потоци, към която принадлежи, активите и пасивите, съставляващи тази единица, не са се променили значително от последното изчисление на възстановимата стойност;

б) последното изчисление на възстановимата стойност е довело до сума, която надвишава значително балансовата сума на актива; и

в) въз основа на анализ на събитията, които са настъпили и обстоятелствата, които са се променили от времето на последното изчисление на възстановимата стойност, вероятността настоящо определяне на възстановимата стойност да бъде по-малка от балансовата стойност на актива е много малка.

Справедлива стойност, намалена с разходите за освобождаване

25. (Заличен - Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012)

26. (Заличен - Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012)

27. (Заличен - Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012)

28. (Изм. - Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) Разходите за освобождаване от актива, с изключение на тези, които вече са били признати като пасиви, се приспадат при определянето на справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване от него. Такива разходи са разходите за правни услуги, държавни такси и други подобни такси по сделката, разходи по освобождаване от актива и преки допълнителни разходи за привеждане на актива в състояние за продажба. Въпреки това доходите при прекратяване на трудовото правоотношение (определени в МСС 19 Доходи на наети лица и разходите, свързани с ограничаване или реструктуриране на дейността след продажбата на актива, не са преки допълнителни разходи по продажбата на актива.

29. (Изм. - Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) В някои случаи продажбата

на актив може да породи изискване за купувача да поеме пасив и в този случай съществува само една справедлива стойност, намалена с разходите за освобождаване за актива и за пасива. Параграф 78 изяснява как се действа в такива случаи.

Стойност в употреба

30. При определянето на стойността в употреба на актив се вземат предвид следните елементи:

- а) приблизителната оценка на бъдещите входящи и изходящи парични потоци, които предприятието очаква да получи от актива;
- б) очакванията за възможните промени в размера или момента на тези бъдещи парични потоци;
- в) стойността на парите във времето, представена от текущия пазарен безрисков лихвен процент;
- г) цената за поемане на несигурността, вътрешноприсъща на актива; и
- д) други фактори, като неликвидност, които участниците на пазара биха взели предвид при определяне на цената на бъдещите парични потоци, които предприятието очаква да получи от актива.

31. Определянето на стойността в употреба включва следните стъпки:

- а) прогнозиране на бъдещите входящи и изходящи парични потоци, които ще се получат от продължаващата употреба на актива и от освобождаването в крайна сметка от него; и
- б) прилагането на подходящ дисконтов процент към тези бъдещи парични потоци.

32. Елементите, посочени в параграф 30, букви б), г) и д), могат да бъдат отразени или като корекции към бъдещите парични потоци, или като корекции на дисконтовия процент. Който и подход да приеме дадено предприятие, за да отрази очакванията за възможните промени в размера или момента на бъдещите парични потоци, като резултатът отразява очакваната настояща стойност на бъдещите парични потоци, т.е. среднопретегленият от всички възможни резултати. Допълнение А дава допълнителни насоки за използването на техниките на настоящата стойност при оценката на стойността в употреба на актива.

Основа за определяне на бъдещи парични потоци

33. При определяне на стойността в употреба предприятието:

- а) базира прогнозите за паричните потоци на разумни и аргументирани предположения, които представляват най-добрата оценка на ръководството на предприятието за икономическите условия, които се очаква да съществуват през оставащия полезен живот на актива. По-голямо значение се отдава на данните от външни източници;

б) базира прогнозните парични потоци на последните финансови планове/прогнози, одобрени от ръководния екип, но изключва всякакви прогнозни входящи или изходящи парични потоци, които се очаква да възникнат от реструктуриране или подобряване, или повишаване резултатите от експлоатацията на актива. Прогнози, основани на такива планове/прогнози, покриват период не по-дълъг от пет години, освен ако няма основание за избиране на по-дълъг период;

в) прогнозира паричните потоци за периоди, следващи периода, обхванат от последните планове/прогнози чрез екстраполация на прогнозите, основани на плановете/прогнозите, използвайки постоянен или намаляващ процент на растеж за няколко поредни години, освен ако не е оправдано използването на по-висок процент. Този процент на растеж не бива да надхвърля дългосрочния среден процент на растеж за продуктите, отраслите, държавата или държавите, в които предприятието функционира, или за пазара, на който се използва активът, освен ако не е оправдано използването на по-висок процент.

34. Ръководството оценява надеждността на предположенията, на които се основават настоящите му прогнози за паричните потоци, като разглежда причините за различията между миналите прогнози за паричните потоци и действителните парични потоци. Ръководният екип осигурява последователност на предположенията, на които се основават настоящите прогнози на паричните потоци с минали фактически резултати, при условие че ефектите от последващи събития или обстоятелства, които не са съществували, когато са били генерирани тези действителни парични потоци, позволяват това.

35. Детайлни, пълни и надеждни финансови планове/прогнози на бъдещите парични потоци за периоди по-дълги от пет години по принцип не съществуват. Поради тази причина, оценките на ръководството за бъдещите парични потоци се основават на последните планове/прогнози за максимум пет години. Ръководството може да използва прогнози на паричните потоци, основани на финансовите планове/прогнози за период по-дълъг от пет години, ако е уверено, че тези прогнози са надеждни и може да покаже своята способност, въз основа на минал опит, да прогнозира точно парични потоци за такъв по-дълъг период.

36. Прогнозите за паричните потоци до края на полезния живот на актива се правят чрез екстраполиране на очакваните парични потоци, основани на финансови планове/прогнози, използвайки процент на растеж за няколко поредни години. Този процент е постоянен или намаляващ, освен ако увеличението в процента съответства на обективна информация относно даден продукт или жизнен цикъл на даден отрасъл. Ако има основание за това, процентът на растеж е нула или отрицателен.

37. Когато условията са особено благоприятни, конкурентни дружества могат да навлязат на пазара и да ограничат растежа. Следователно предприятията ще срещнат затруднения да превишат средния исторически процент на растеж в дългосрочен план (да кажем, двадесет години) за продуктите, отраслите, държавата или държавите, в които предприятието функционира, или за пазара, на който активът се използва.

38. При използване на информация от финансови планове/прогнози предприятието взема

предвид дали информацията отразява разумни и аргументирани предположения и представя възможно най-добрата оценка на ръководството за икономическите условия, които се очаква да съществуват през оставащия полезен живот на актива.

Компоненти на приблизителните оценки за бъдещи парични потоци

39. Приблизителните оценки за бъдещи парични потоци включват:

- а) прогнози за входящи парични потоци от продължаващото използване на актива;
- б) прогнози за изходящи парични потоци, които възникват при генерирането на входящи парични потоци при продължителната употреба на актива (включително парични разходи по привеждането на актива в състояние годно за употреба) и които разходи могат да бъдат пряко отнесени или разпределени на приемлива и последователна база към актива; и
- в) нетни парични потоци, в случай че такива съществуват, които се очаква да се получат (или изплатят) по повод изваждане от употреба на актива в края на полезния му живот.

40. Оценка за бъдещи парични потоци и дисконтовият процент отразяват последователни предположения за увеличения в цените, причинени от обща инфлация. Затова, ако дисконтовият процент включва ефекта от ценови увеличения в резултат на обща инфлация, бъдещите парични потоци се оценяват като номинална величина. Ако дисконтовият процент изключва ефекта от ценови увеличения в резултат на обща инфлация, бъдещите парични потоци се оценяват като реална величина (но включват специфични бъдещи ценови увеличения или намаления).

41. Прогнозите за изходящи парични потоци включват разходи за ежедневно обслужване на актива, както и бъдещи непреки разходи, които могат да бъдат отнесени пряко или разпределени на приемлива и последователна база по отношение на употребата на актива.

42. Когато балансовата сума на актива не включва всички изходящи парични потоци, които възникват преди активът да е готов за употреба или продажба, оценката на бъдещи изходящи парични потоци включва оценка на всички допълнителни изходящи парични потоци, които се очаква да възникнат преди активът да е готов за употреба или продажба. Например такъв е случаят със сграда в процес на строеж или развоен проект, който все още не е приключил.

43. За да се избегне двойното оценяване, оценката на бъдещи парични потоци не включва:

- а) входящи парични потоци от активи, които генерират парични потоци при употребата им, които са в значителна степен независими от паричните потоци от разглеждания актив (например финансови активи като вземания); и
- б) изходящи парични потоци, свързани със задължения, които вече са отразени като пасиви (например търговски задължения, пенсии или провизии).

44. Бъдещите парични потоци се оценяват за актива в текущото му състояние. Оценка на

бъдещите парични потоци не включват прогнозни бъдещи входящи или изходящи парични потоци, които се очаква да възникнат от:

- а) бъдещо реструктуриране, с което предприятието все още не се е ангажирало; или
- б) подобряване или повишаване резултатите от експлоатацията на актива.

45. Тъй като бъдещите парични потоци се оценяват предвид текущото състояние на актива, стойността в употреба не отразява:

- а) бъдещи изходящи парични потоци или свързани с актива икономии на разходи (например намаление в разходите за персонала или ползи, които се очаква да възникнат от бъдещо реструктуриране, с което предприятието все още не се е ангажирало; или
- б) бъдещи изходящи парични потоци, които ще подобрят или ще повишат резултатите от експлоатацията на актива, или свързани входящи парични потоци, които се очаква да възникнат от такива изходящи потоци.

46. Реструктуриране е програма, която е планирана и контролирана от ръководството и която съществено изменя обхвата на дейност на предприятието или начина на осъществяване на дейността. МСС 37 Провизии, условни пасиви и условни активи съдържа насоки, уточняващи кога едно предприятие е предприело реструктуриране.

47. Когато едно предприятие е предприело реструктуриране, съществува вероятност някои активи да бъдат повлияни от това реструктуриране. След като предприятието е предприело реструктурирането:

- а) при определяне на стойността в употреба оценката на входящите и изходящите бъдещи парични потоци отразява икономии на разходи и други ползи от реструктурирането (основани на последни финансови планове) прогнози, които са одобрени от ръководството); и
- б) оценките на бъдещите изходящи парични потоци, свързани с реструктурирането, ще бъдат включени в провизия за реструктуриране съгласно МСС 37.

Пример 5 илюстрира ефекта от бъдещото реструктуриране върху изчисляването на стойността в употреба.

48. Докато предприятието извършва парични разходи, които подобряват или повишават резултатите от функционирането на актива, оценката на бъдещите парични потоци не включва очакваните бъдещи входящи парични потоци, които се очаква да възникнат в резултат от повишените икономически ползи, свързани с изходящия паричен поток (вж. пример б).

49. Оценката на бъдещите парични потоци включва бъдещите изходящи парични потоци, необходими за поддържане нивото на икономически ползи, които се очаква да възникнат от даден актив в текущото му състояние. Когато единица, генерираща парични потоци, се

състои от активи с различен оценен полезен живот, всички от които са от съществено значение за продължаващото функциониране на единицата, замяната на активи с по-кратък живот се счита за част от ежедневното обслужване на единицата, когато се оценяват бъдещите парични потоци, свързани в единицата. Аналогично, когато даден актив се състои от компоненти с различен оценен полезен живот, подмяната на компоненти с по-кратък полезен живот се счита за част от ежедневното обслужване на актива при оценяването на бъдещите парични потоци, генерирани от този актив.

50. Оценките на бъдещите парични потоци не включват:

- а) входящите и изходящите парични потоци от финансова дейност; или
- б) платения или възстановен подоходен данък.

51. Очакваните бъдещи парични потоци отразяват предположения, които са в съответствие с начина на определяне на дисконтовия процент. В противен случай ефектът от някои предположения ще бъде отчетен два пъти или няма да бъде взет под внимание. Тъй като при дисконтирането на очакваните бъдещи парични потоци се взема предвид стойността на парите във времето, тези парични потоци изключват входящите и изходящите парични потоци от финансова дейност. Аналогично, тъй като дисконтовият процент се определя преди данъчно облагане, бъдещите парични потоци също се прогнозира преди данъчно облагане.

52. Оценката на нетните парични потоци, които се очаква да бъдат получени (или платени) в резултат на изваждането от употреба на актива в края на полезния му живот, е сумата, която предприятието очаква да получи от изваждането от употреба на актива в пряка сделка между информирани и желаещи да осъществят сделката страни, след приспадане на очакваните разходи за изваждането му от употреба.

53. (Изм. - Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) Оценката на нетните парични потоци, които се очаква да бъдат получени (или платени) по повод изваждането от употреба на актива в края на полезния му живот, се определя по начин, подобен на определянето на справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване, с изключение на това, че при оценяване на тези нетни парични потоци:

- а) предприятието използва преобладаващите цени към датата на оценяване на подобни активи, които са достигнали края на полезния си живот и са функционирали при условия, подобни на тези, в които активът ще бъде използван;
- б) тези цени са преобразувани поради ефекта на бъдещите ценови увеличения в резултат на обща инфлация и специфични бъдещи ценови увеличения или намаления. Ако обаче оценките за бъдещи парични потоци от употребата на актива и дисконтовият процент изключват ефекта от обща инфлация, този ефект също се изключва от оценката на нетните парични потоци при изваждане от употреба на актива.

53А. (Нов - Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) Справедливата стойност се различава от стойността в употреба. Справедливата стойност отразява допусканията на

пазарните участници при определянето на цената на актива. Обратно, стойността в употреба отразява въздействието на фактори, които може да са специфични за предприятието, но не са приложими за предприятията по принцип. Например справедливата стойност не отразява никой от следните фактори, доколкото те не биха били общодостъпни за пазарните участници:

а) допълнителна стойност в резултат на групирането на активи (като създаването на портфейл от инвестиционни имоти с различни местонахождения);

б) полезни взаимодействия между оценявания актив и други активи;

в) права или ограничения от правно естество, които са специфични само за настоящия собственик на актива; както и

г) данъчни преференции или тежести, които са специфични за настоящия собственик на актива.

Бъдещи парични потоци в чуждестранна валута

54. Бъдещите парични потоци се оценяват във валутата, в която ще бъдат генерирани, и после се дисконтират с дисконтовия процент, подходящ за тази валута. Предприятието превежда получената настояща стойност по валутния спот курс към датата на изчисляване на стойността в употреба.

Дисконтов процент

55. Дисконтовият(те) процент(и) се определя(т) преди данъчно облагане и отразява(т) текущата пазарна оценка на:

а) стойността на парите във времето; и

б) специфичните за актива рискове, спрямо които не са коригирани оценките на бъдещите парични потоци.

56. Възвръщаемостта, която инвеститорите ще изискват при избор на инвестиция, която да генерира парични потоци в размер, период и с рисков профил, аналогични на тези, които предприятието очаква да получи от актива, представлява процент, който отразява текущата пазарна оценка на стойността на парите във времето и специфичните рискове за актива. Този процент се измерва с помощта на процента, използван в текущи пазарни сделки за подобни активи или чрез среднопретеглената цена на капитала на търгувано на борсата предприятие с единствен актив (или портфейл от активи) с подобен начин на употреба и рискове, присъщи на разглежданото предприятие. Дисконтовият(те) процент(и) обаче, който(ито) се използва(т) за измерване на стойността в употреба на актива, не отразява(т) рискове, за които са коригирани оценките на бъдещите парични потоци. В противен случай ефектът на някои предположения ще бъде взет предвид два пъти.

57. Когато липсва специфичен за актива пазарен процент, предприятието използва

заместители за определяне на дисконтовия процент. Допълнение А дава допълнителни насоки за оценка на дисконтовия процент при такива обстоятелства.

ПРИЗНАВАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ НА ЗАГУБИ ОТ ОБЕЗЦЕНКА НА АКТИВИ

58. Параграфи 59—64 определят изискванията за признаване и оценяване на загуби от обезценка на отделен актив, различен от репутация. Признаването и оценката на загубите от обезценка на единица, генерираща парични потоци, и репутация са разгледани в параграфи 65—108.

59. Единствено в случай че възстановимата стойност на даден актив е по-ниска от балансовата му сума балансовата стойност на актива се намалява до размера на възстановимата му стойност. Това намаление се явява загуба от обезценка.

60. Загубата от обезценка на актив се признава като разход в отчета за доходите веднага, освен ако активът се отчита по преоценена стойност съгласно друг международен счетоводен стандарт (например съгласно модела за преоценка в МСС 16 Имоти, машини и съоръжения). Всяка загуба от обезценка на преоценен актив се отразява като намаление на преоценъчния резерв съгласно този друг международен счетоводен стандарт.

61. (Изм. - Регламент (ЕО) № 1274/2008, ОВ L 339, 18/12/2008) Загуба от обезценка на не преоценен актив се признава в печалбата или загубата. Загубата от обезценка на преоценен актив обаче се признава в друг всеобхватен доход дотолкова, доколкото загубата от обезценка не надвишава сумата на преоценъчния резерв на същия актив. Такава загуба от обезценка на преоценен актив намалява преоценъчния резерв за този актив.

62. Когато размерът на определената загуба от обезценка е по-висок от балансовата стойност на актива, за който тази загуба се отнася, предприятието признава пасив единствено само в случай че съществува такава изискване съгласно друг международен счетоводен стандарт.

63. След признаване загубата от обезценка на актива, амортизационната норма на актива се коригира за бъдещите периоди, така че да може да се разпредели новата балансова стойност на актива на систематична база през остатъка от полезния му живот, след приспадане на остатъчната стойност на актива (ако такава съществува).

64. При признаване на загуби от обезценка всички възникващи активи или пасиви по отсрочени данъци се определят съгласно МСС 12 Данъци върху дохода, посредством съпоставяне на новата балансова сума на актива с данъчната му основа (вж. пример 3).

ЕДИНИЦИ, ГЕНЕРИРАЩИ ПАРИЧНИ ПОТОЦИ

65. (Изм. - Регламент (ЕО) № 495/2009, ОВ L 149, 12/06/2009) Параграфи 66–108 и приложение В определят изискванията за идентифициране на единицата, генерираща парични потоци, към която принадлежи активът и за определяне балансовата сума и признаване загубата от обезценка на обекти, генериращи парични потоци и положителна репутация.

Идентифициране на единицата, генерираща парични потоци, към която принадлежи активът

66. Когато съществуват индикации, че един актив може да е обезценен, се определя възстановимата стойност на отделния актив. Ако не е възможно да се изчисли възстановимата стойност на отделния актив, предприятието определя възстановимата стойност на единицата, генерираща парични потоци, към която принадлежи активът (единицата, генерираща парични потоци на актива).

67. (Изм. - Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) Възстановимата стойност на отделен актив не може да бъде определена, ако:

а) определената стойност в употреба на актива не е близка до справедливата му стойност, намалена с разходите за освобождаване (например когато бъдещите парични потоци от използването на актива не са в такъв размер, че да могат да бъдат пренебрегнати); и

б) активът не генерира входящи парични потоци, които да са в значителна степен независими от постъпленията от други активи.

В такива случаи стойността в употреба и следователно възстановимата стойност могат да се определят само за единицата, генерираща парични потоци на актива.

Пример

Минно предприятие притежава частна железопътна линия за обслужване на дейността си. Частната железопътна линия може да бъде продадена само като вторични суровини (скрап) и тя не генерира входящи парични потоци, които да са в значителна степен независими от паричните потоци, генерирани от останалите активи на мината.

Не е възможно да се изчисли възстановимата стойност на частната железопътна линия, тъй като стойността в употреба не може да бъде определена, а има вероятност тя да е различна от стойността на скрапа. Следователно предприятието изчислява възстановимата стойност на единицата, генерираща парични потоци, към която принадлежи частната железопътна линия, т.е. мината като цяло.

68. Както е посочено в параграф 6, единицата, генерираща парични потоци на актива, е най-малката група от активи, която включва актива и генерира входящи парични потоци при използването му, които са в значителна степен независими от паричните потоци от други активи или групи от активи. Идентифицирането на единицата, генерираща парични потоци на актива, предполага преценка на обстоятелствата. Ако възстановимата стойност на актива не може да бъде определена за отделен актив, предприятието определя най-малката група активи, която генерира независими в значителна степен парични потоци при използването си.

Пример

Автобусна компания предоставя услуги съгласно договор с община, според който се изисква минимално количество на предоставените услуги по всеки един от пет отделни маршрута. Активите, използвани по всеки един маршрут, и паричните потоци, генерирани от всеки един маршрут, могат да бъдат идентифицирани поотделно. Един от маршрутите реализира значителна загуба.

Тъй като предприятието не разполага с възможност да закрие някоя от автобусните линии, най-ниското ниво на различни парични потоци, които са в значителна степен независими от паричните постъпления от други активи или групи от активи, са паричните постъпления, генерирани от петте линии заедно. Генериращата парични потоци единица за всяка линия е автобусната компания като цяло.

69. Входящите парични потоци са постъпленията от пари и парични еквиваленти, получени от контрагенти извън предприятието. При определяне дали паричните потоци от даден актив (или група от активи) са в значителна степен независими от паричните потоци от други активи (или групи от активи), предприятието взема под внимание различни фактори, включително как ръководството контролира дейността на предприятието (напр. по производствени линии, дейности, отделни обекти, райони или регионални зони) или как ръководството взема решения относно продължаване или прекратяване на използването на активите или дейността на предприятието. Примери за идентификация на единици, генериращи парични потоци, са посочени в пример 1.

70. Ако за произведеното от един актив или група активи съществува действащ (активен) пазар, то този актив или тази група от активи се идентифицира като единица, генерираща парични потоци, дори и ако част от произведеното или пък произведеното в своята цялост се използва за вътрешни нужди. Ако входящите парични потоци, генерирани от който и да е актив или единица, генерираща парични потоци, са повлияни от вътрешно трансферно ценообразуване, преценката на ръководството за бъдещите пазарни цени на произведеното се използва за:

а) оценка на бъдещите парични потоци, използвани за определяне на стойността в употреба на актива или единицата, генерираща парични потоци; и

б) оценка на бъдещите парични потоци, използвани за определяне на стойността в употреба на всеки друг актив или единица, генерираща парични потоци, които са повлияни от вътрешно трансферно ценообразуване.

71. Дори и ако част от произведеното или произведеното от един актив или група активи като цяло се използва от други звена на предприятието (напр. продукти в междинен етап от производствения процес), този актив или група от активи формира(т) отделна единица, генерираща парични потоци, ако предприятието би могло да продаде произведеното на действащ пазар. Това е така поради факта, че този актив или тази група от активи би могъл(ла) да генерира парични потоци, независимо от паричните постъпления от други активи или групи от активи. При използване на информация, основаваща се на финансови планове/предвиждания, свързана с такава единица, генерираща парични потоци, или който и да е друг актив или единица, генерираща парични потоци, повлияни от вътрешно трансферно ценообразуване, предприятието коригира тази информация, ако

вътрешнофирмените трансферни цени не представляват възможно най-точната преценка на ръководството за бъдещите пазарни цени, които биха могли да бъдат постигнати при пряка пазарна сделка.

72. Единиците, генериращи парични потоци, се определят като такива последователно през различните отчетни периоди за всеки актив или група от активи, освен ако промяната е оправдана.

73. Ако предприятието установи, че даден актив спада към различна спрямо предходния период единица, генерираща парични потоци, или че са променени видовете активи, участващи в единицата, генерираща парични потоци, параграф 130 изисква оповестяване на определени факти за единицата, генерираща парични потоци, ако са признати или обратно възстановени загуби от обезценка на единицата, генерираща парични потоци.

Възстановима стойност и балансова стойност на единица, генерираща парични потоци

74. (Изм. - Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) Възстановимата стойност на единица, генерираща парични потоци, е по-високата от справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване на единицата, генерираща парични потоци, и нейната стойност в употреба. За целите на определяне на възстановимата стойност на единица, генерираща парични потоци, думата „актив“ в параграфи 19—57 следва да се разбира като „единица, генерираща парични потоци“.

75. Балансовата стойност на единица, генерираща парични потоци, се определя по начин, съответстващ на определянето на възстановимата стойност на единицата, генерираща парични потоци.

76. (Изм. - Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) Балансовата стойност на единица, генерираща парични потоци:

а) включва балансовата стойност само на онези активи, които могат да бъдат включени пряко или разпределени приемливо и последователно към единицата, генерираща парични потоци, и които активи ще генерират бъдещи парични потоци, използвани при определянето на стойността в употреба на единицата, генерираща парични потоци; и

б) не включва балансовата стойност на който и да е признат пасив, освен ако възстановимата стойност на генериращата парични потоци единица не може да бъде определена, без да се вземе предвид този пасив;

Това е така, защото справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване и стойността в употреба на единицата, генерираща парични потоци, се определят като се изключат паричните потоци, свързани с активи, които не са част от единицата, генерираща парични потоци и пасиви, които вече са били признати (вж. параграфи 28 и 43).

77. Когато активите са групирани, за целите на оценка на възстановимата им стойност е важно в единицата, генерираща парични потоци да бъдат включени всички активи, които

генерират или се използват за генериране на съответните входящи парични потоци. В противен случай единицата, генерираща парични потоци, може да изглежда напълно възстановима, докато е налице загуба от обезценката му. В някои случаи, въпреки че определени активи допринасят за очакваните бъдещи парични потоци от единицата, генерираща парични потоци, те не могат да бъдат разпределени към единицата, генерираща парични потоци, на приемлива и последователна база. Такива могат да бъдат репутацията и корпоративните активи като например активите на централата на дружеството. Параграфи 80—103 обясняват третирането на такива активи при проверка дали единицата, генерираща парични потоци, е обезценена.

78. (Изм. - Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) За определянето на възстановителната стойност на единица, генерираща парични потоци, може да се наложи вземането предвид на някои признати пасиви. Това може да се случи, ако при освобождаването от единица, генерираща парични потоци, се изисква новият купувач да поеме даден пасив. В този случай справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване (или очакваният паричен поток от окончателното освобождаване) от единицата, генерираща парични потоци, е цената на продажбата на активите на единицата, генерираща парични потоци, заедно с пасива, намалена с разходите по освобождаване. За да се осъществи смислено сравнение между балансовата стойност на единицата, генерираща парични потоци, и нейната възстановителна стойност, балансовата сума на пасива се приспада при определянето както на стойността в употреба на единицата, генерираща парични потоци, така и на балансовата ѝ стойност.

Пример

Дружество експлоатира мина в държава, в която законодателството изисква при приключване на добивната дейност собственикът да възстанови обекта в първоначално състояние. Разходите по възстановяването включват връщане на почвения пласт над мината, който се отстранява преди да започне добива, на старото му място. Още при отстраняването на почвения пласт над мината, във финансовите отчети са включени провизии за разходите по връщане на почвения пласт на старото му място. Сумата на провизиите е отчетена като част от цената на придобиване на мината и се амортизира през полезния срок на използване на мината. Балансовата сума на провизията на тези разходи е 500 ВЕ (а), колкото и настоящата стойност на разходите по възстановяване.

Дружеството извършва тест за обезценка на мината. Единицата, генерираща парични потоци за мината, е самата мина като цяло. Предприятието е получило различни предложения за покупка на мината на цена около 800 ВЕ; тази цена взема предвид факта, че купувачът ще поеме задължението за връщане на почвения пласт. Разходите по продажбата са незначителни. Стойността в употреба на мината е приблизително 1 200 ВЕ, без да са включени разходите по възстановяването. Балансовата сума на мината е 1 000 ВЕ.

Справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване за единицата, генерираща парични потоци, е 800 ВЕ. Тази сума включва провизираните вече разходи по възстановяването. Следователно стойността в употреба на единицата, генерираща парични потоци, се определя, като се вземе предвид, че очакваните разходи по възстановяването са

700 BE (1 200 — 500 BE). Балансовата стойност на единицата, генерираща парични потоци, е 500 BE или балансовата стойност на мината (1 000 BE) минус балансовата сума на провизията за разходите по възстановяването (500 BE). Следователно възстановимата стойност на единицата, генерираща парични потоци, надвишава нейната балансова сума.

(а) В настоящия стандарт паричните суми са деноминирани във „валутни единици" (BE).

79. От практически съображения възстановимата стойност на единицата, генерираща парични потоци, понякога се определя, като се вземат предвид активите, които не са част от единицата, генерираща парични потоци (напр. вземания или други финансови активи), или пасиви, които вече са били включени във финансовите отчети (напр. задължения, пенсии и други провизии). В такива случаи балансовата стойност на единицата, генерираща парични потоци, се увеличава с балансовата стойност на тези активи и се намалява с балансовата стойност на съответните пасиви.

Репутация

Разпределяне на репутацията към единици, генериращи парични потоци

80. (Изм. - Регламент (ЕО) № 243/2010, ОВ L 77, 24/03/2010) С цел да се определи дали дадена единица е обезценена, репутацията, придобита при бизнес комбинация, се разпределя от датата на придобиване към всяка от единиците на придобиващия, генериращи парични потоци, или групи от единици, генериращи парични потоци, които се очаква да извлекат полза от синергията на бизнес комбинацията, независимо дали други активи или пасиви на придобиваното предприятие се отнасят към тези единици или групи от единици. Всяка единица или група от единици, към които по този начин е разпределена репутацията, следва да:

а) представлява най-ниското ниво в рамките на предприятието, на което се контролира репутацията за вътрешно управленски цели; както и

б) не надвишава по размер оперативен сегмент, както е определен в параграф 5 от МСФО 8 Оперативни сегменти, преди агрегацията.

81. (Изм. - Регламент (ЕО) № 495/2009, ОВ L 149, 12/06/2009) Репутацията, призната в бизнес комбинация, е актив, представляващ бъдещите икономически ползи, произтичащи от други активи, придобити в бизнес комбинация, които не са индивидуално идентифицирани и отделно признати. Репутацията не генерира парични потоци независимо от другите активи или групи активи, и често допринася към паричните потоци на множество единици, генериращи парични потоци. Понякога репутацията не може да се разпределя произволно към отделни единици, генериращи парични потоци, а само към групи единици, генериращи парични потоци. В резултат най-ниското ниво в предприятието, на което репутацията се наблюдава за вътрешноуправленски цели понякога обхваща няколко единици, генериращи парични потоци, към които е свързана репутацията, но към които тя не може да бъде разпределена. Когато в параграфи 83–99 и приложение В се споменава единица, генерираща парични потоци, към която е разпределена репутация, това трябва да се разбира също като група единици, генериращи

парични потоци, към които е разпределена репутация.

82. Прилагането на изискванията по параграф 80 води до проверка за обезценка на репутацията на ниво, което отразява начина, по който предприятието ръководи своята дейност, и с което естествено се свързва репутацията. Следователно разработването на допълнителни отчетни системи обикновено не е необходимо.

83. Единица, генерираща парични потоци, към която е разпределена репутация, за целите на теста за обезценка не може да съвпада с нивото, на което се разпределя репутацията в съответствие с МСС 21 Ефекти от промените в обменните курсове за целите на оценка на печалбата и загубата от промяна на валутните курсове. Например ако едно предприятие е длъжно по МСС 21 да разпредели репутацията към относителни ниски нива за целите на измерване на положителните и отрицателните разлики от обменни курсове, то не е длъжно да проверява репутацията за обезценка на същото ниво, освен ако не я контролира на това ниво за вътрешноуправленски цели.

84. Ако първоначалното разпределение на репутацията, придобита в бизнес комбинация, не може да бъде завършено преди края на годишния отчетен период, в който е извършена бизнес комбинацията, първоначалното разпределение се завършва преди края на първия годишен отчетен период, започващ след датата на придобиването.

85. (Изм. - Регламент (ЕО) № 495/2009, ОВ L 149, 12/06/2009) В съответствие с МСФО 3 Бизнес комбинации, ако първоначалното отчитане на бизнес комбинация може да се определи само провизорно до края на отчетния период, през който е извършена комбинацията, придобиващото предприятие следва да:

- а) отчете комбинацията като използва тези провизорни стойности; и
- б) признае всякакви корекции на тези провизорни стойности в резултат от завършване на първоначалното отчитане в рамките на периода на оценяване, който не може да надвишава дванадесет месеца от датата на придобиване.

При тези обстоятелства е възможно предприятието да не може също да завърши първоначалното разпределение на репутацията, призната в комбинацията, преди края на годишния отчетен период, през който е извършена комбинацията. В такъв случай предприятието оповестява информацията, изисквана от параграф 133.

86. Ако репутацията е разпределена към единица, генерираща парични потоци, и предприятието се освободи от дейност в рамките на тези единица, репутацията, свързана с продадената дейност, се:

- а) включва в балансовата стойност на дейността, когато се определя печалбата или загубата от продажбата ѝ; и
- б) оценява въз основа на относителните стойности на продадената дейност и запазената част от единицата, генерираща парични потоци, освен ако предприятието не може да покаже, че друг метод отразява по-добре репутацията, свързана с продадената дейност.

Пример

Предприятие продава за 100 ВЕ дейност, която представлява част от единица, генерираща парични потоци, към която е била разпределена репутация. Репутацията, разпределена към единицата, не може да се идентифицира или свърже с група активи на ниво, по-ниско от това на единицата, освен произволно. Възстановимата стойност на задържаната част от единицата, генерираща парични потоци, е 300 ВЕ.

Тъй като репутацията, разпределена към единицата, генерираща парични потоци, не може да бъде произволно идентифицирана или свързана с група активи на ниво, по-ниско от това на единицата, репутацията, свързана с продаваната дейност, се измерва на базата на относителните стойности на продаваната дейност и задържаната част от единицата. Следователно 25 % от репутацията, разпределена към единицата, генерираща парични потоци, се включват в балансовата стойност на дейността, която се продава.

87. Ако предприятие признае своята отчетна структура по начин, който променя състава на една или повече единици, генериращи парични потоци, към които е разпределена репутация, репутацията се преразпределя към засегнатите единици. Това преразпределение се извършва, като се използва подходът на относителните стойности, аналогичен на този, използван когато предприятие се освобождава от дейност в рамките на единица, генерираща парични потоци, освен ако предприятието не може да покаже, че друг метод отразява по-добре репутацията, свързана с реорганизираните единици.

Пример

Репутацията е била разпределена към единица А, генерираща парични потоци. Репутацията, разпределена към А, не може да се идентифицира или отнесе към група активи на ниво, по-ниско от А, освен произволно.

А се разделя и обединява в три други единици, генериращи парични потоци — Б, В и Г.

Тъй като репутацията, разпределена към А, не може да бъде произволно идентифицирана или свързана с група активи на ниво, по-ниско от А, тя се преразпределя към единици Б, В и Г на базата на относителните стойности на трите части от А, преди тези части да са интегрирани с Б, В и Г.

Тест за обезценка на единици, генериращи парични потоци, с репутация

88. Когато, както е описано в параграф 81, репутацията се свързва с единица, генерираща парични потоци, но не е била разпределена към тази единица, единицата се проверява за обезценка винаги когато има индикации, че стойността на единицата може да е обезценена, като се сравни балансовата стойност на единицата, изключвайки всякаква репутация, с нейната възстановима стойност. Всяка загуба от обезценка се признава в съответствие с параграф 104.

89. Ако единицата, генерираща парични потоци, описана в параграф 88, включва в своята

балансова стойност нематериален актив, който има безкраен полезен живот или още не е наличен за употреба, и този актив може да бъде проверен за обезценка само като част от единицата, генерираща парични потоци, параграф 10 изисква единицата също да бъде проверявана за обезценка ежегодно.

90. Единица, генерираща парични потоци, към която е разпределена репутация, се проверява за обезценка годишно и винаги, когато има индикации, че единицата може да е намалила стойността си като се сравнява балансовата стойност на единицата, включително репутацията, с възстановимата стойност на единицата. Ако възстановимата стойност на единицата е по-висока от нейната балансова стойност, единицата и репутацията, разпределена към тази единица, се считат за необезценени. Ако балансовата стойност на единицата е по-висока от нейната възстановима стойност, предприятието признава загуба от обезценка в съответствие с параграф 104.

91. - 95. [Заличени - Регламент (ЕО) № 495/2009, ОВ L 149, 12/06/2009]

Момент за извършване на проверка за обезценка

96. Годишната проверка за обезценка на единица, генерираща парични потоци, към която е разпределена репутация, може да се извършва по всяко време през годишния отчетен период, при условие че проверката се извършва по едно и също време всяка година. Различни единици, генериращи парични потоци, могат да бъдат проверявани за обезценка по различно време. Ако обаче част или цялата репутация, разпределена към единицата, генерираща парични потоци, е била придобита при бизнес комбинация през текущия годишен отчетен период, тази единица се проверява за обезценка преди края на текущия годишен отчетен период.

97. Ако активите, съставляващи единицата, генерираща парични потоци, към която е разпределена репутация, се проверяват за обезценка по същото време, по което и единицата, съдържаща репутацията, те се проверяват за обезценка преди единицата, съдържаща репутацията. Аналогично, ако единиците, генериращи парични потоци, съставляващи група единици, генериращи парични потоци, към която е разпределена репутация, се проверяват за обезценка по същото време, както групата единици, съдържаща репутацията, отделните единици се проверяват за обезценка преди групата единици, съдържащи репутацията.

98. Към момента на проверка за обезценка на единица, генерираща парични потоци, към която е разпределена репутация, може да има индикации за обезценка на актив в рамките на единицата, съдържаща репутацията. При тези обстоятелства предприятието проверява първо актива за обезценка и признава всяка загуба от обезценка на този актив преди проверката за обезценка на единицата, генерираща парични потоци, съдържаща репутацията. Аналогично, може да има индикации за обезценка на единица, генерираща парични потоци, в рамките на групата единици, съдържащи репутацията. При тези обстоятелства, предприятието проверява за обезценка първо единицата, генерираща парични потоци, и признава всяка загуба от обезценка на тази единица преди проверката за обезценка на групата единици, към които е разпределена репутацията.

99. Последното детайлно изчисление, извършено през предходния период, на възстановимата стойност на единицата, генерираща парични потоци, към която е разпределена репутация, може да се използва в проверката за обезценка на тази единица в текущия период, при условие че са спазени всички от следните критерии:

а) активите и пасивите, съставляващи единицата, не са се променили значително от последното изчисляване на възстановимата стойност;

б) последното изчисляване на възстановимата стойност е довело до сума, която е значително по-висока от балансовата стойност на единицата; и

в) на базата на анализ на събитията, които са настъпили, и на обстоятелствата, които са се променили от последното изчисляване на възстановимата стойност, вероятността при текущото определяне възстановимата стойност да бъде по-ниска от текущата балансова стойност на единицата е малка.

Корпоративни активи

100. Корпоративните активи включват активи на групата или съответното подразделение като например сградата на централното ръководство или на подразделение на предприятието, център за електронна обработка на данни или център за развойна дейност. Структурата на всяко предприятие определя дали даден актив отговаря на определението за корпоративни активи за определена единица, генерираща парични потоци, посочена в настоящия стандарт. Отличителни характеристики на корпоративните активи са, че те не генерират парични потоци независимо от други активи или групи от активи и това, че преносната им стойност не може да бъде изцяло свързана с разглежданата единица, генерираща парични потоци.

101. Тъй като корпоративните активи не генерират самостоятелно парични потоци, възстановимата стойност на даден корпоративен актив не може да бъде определена, освен ако предприятието не е решило да го продаде. Следователно, ако е налице индикация, че стойността на корпоративния актив може да е обезценена, се определя възстановимата стойност за единицата, генерираща парични потоци, към която принадлежи корпоративният актив, сравнява се с балансовата стойност на тази единица или група единици, генериращи парични потоци, и евентуалната загуба от обезценка се признава съгласно параграф 104.

102. При проверка дали единицата, генерираща парични потоци, е намалила стойността си, предприятието идентифицира всички корпоративни активи, които са свързани с разглежданата единица, генерираща парични потоци. Ако част от балансовата стойност на корпоративен актив:

а) може да се разпредели приемливо и последователно върху разглежданата единица, генерираща парични потоци, предприятието сравнява балансовата стойност на единицата, включително частта от балансовата стойност на корпоративния актив, разпределена към единицата, с възстановимата му стойност. Всяка загуба от обезценка се признава в съответствие с параграф 104;

б) не може да се разпредели приемливо и последователно върху разглежданата единица, генерираща парични потоци, предприятието:

i) сравнява балансовата стойност на единицата, като изключи корпоративния актив, с възстановимата стойност и да признае всяка загуба от обезценка в съответствие с параграф 104;

ii) идентифицира най-малката група единици, генериращи парични потоци, която включва разглежданата единица, генерираща парични потоци и към която може да се разпредели част от балансовата стойност на корпоративния актив на приемлива и последователна база; и

iii) сравнява балансовата стойност на тази група единици, генериращи парични потоци, включително частта от балансовата стойност на корпоративния актив, разпределена към тази група единици, с възстановимата стойност на групата единици. Всяка загуба от обезценка се признава в съответствие с параграф 104.

103. Пример 8 илюстрира прилагането на тези изисквания към корпоративните активи.

Загуба от обезценка за единица, генерираща парични потоци

104. Загуби от обезценка се признават за дадена единица, генерираща парични потоци (най-малката група единици, генериращи парични потоци, към която е разпределена репутация или корпоративен актив), тогава и само тогава, когато възстановимата стойност на единицата (групата единици) е по-ниска от балансовата стойност на единицата (групата единици). Загубата от обезценка се разпределя в намаление на балансовата стойност на активите, принадлежащи към единицата (групата единици), генериращи парични потоци, в следния ред:

а) първо, върху репутацията, отнасяща се до единицата (групата единици), генерираща парични потоци); и

б) след това, върху останалите активи от единицата (групата единици), генерираща парични потоци, пропорционално на балансовата стойност на всеки актив в единицата (групата единици).

Тези намаления на балансовите суми се третираат като загуби от обезценка на отделните активи и се признават в съответствие с параграф 60.

105. (Изм. - Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) При разпределянето на загубата от обезценка по параграф 104, предприятието не намалява балансовата стойност на даден актив по-ниско от най-високата от:

а) справедливата му стойност, намалена с разходите за освобождаване (ако са оценени);

б) стойността му в употреба (ако е възможно тя да се определи); и

в) нула.

Сумата на загубата от обезценка, която в противен случай би следвало да се разпредели върху актива, се разпределя пропорционално върху останалите активи от единицата (групата единици), генерираща парични потоци.

106. Ако практически не е възможно да се оцени възстановимата стойност на всеки отделен актив от единицата, генерираща парични потоци, настоящият стандарт изисква произволно разпределяне на загубата от обезценка между активите на тази единица, с изключение на репутацията, тъй като всички активи от единицата, генерираща парични потоци, действат съвкупно.

107. Ако не е възможно да се определи възстановимата стойност на даден актив (вж. параграф 67):

а) признава се загуба от обезценка на актива, ако балансовата му стойност е по-голяма от по-високата между справедливата му стойност, намалена с разходите за освобождаване, и резултатите от разпределението, описано в параграфи 104 и 105; и

б) не се признава загуба от обезценка на актива, ако стойността на свързаната с него единица, генерираща парични потоци, не се е понижала. Това важи дори когато справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване на актива, е по-ниска от балансовата му стойност.

Пример

Машина е била физически повредена, но все още работи, макар и не така добре, както по-рано. Справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване на машината, е по-ниска от балансовата ѝ стойност. Машината не генерира независими парични потоци. Най-малката разграничима група активи, която включва машината и генерира парични потоци, които са до голяма степен независими от паричните постъпления, генерирани от други активи, е производствената линия, към която спада машината. Възстановимата стойност на производствената линия показва, че нейната стойност като цяло не се е понижала.

Предположение 1: плановете/прогнозите, одобрени от ръководството не отразяват намерение на ръководството да смени машината.

Възстановимата стойност на самата машина не може да бъде определена, тъй като нейната стойност в употреба:

а) може да се различава от справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване; и

б) може да бъде определена само за единицата, генерираща парични потоци, към която машината принадлежи (производствената линия).

Стойността на производствената линия не е понижена и затова за машината не се признава загуба от обезценка. Въпреки това, може да се наложи предприятието да преразгледа амортизационния срок или метода за амортизация на машината. Вероятно по-кратък амортизационен срок или ускорен метод за амортизация е необходим за отразяване на очаквания остатъчен полезен срок на използване на машината или начина, по който предприятието черпи икономически изгоди.

Предположение 2: плановете/прогнозите, одобрени от ръководството, отразяват намерение на ръководството да смени машината и да я продаде в близко бъдеще. Паричните потоци от продължаващото използване на машината до продажбата ѝ се оценяват като незначителни.

Може да се прецени, че стойността в употреба на машината е близка до справедливата ѝ стойност, намалена с разходите за освобождаване. Поради това, възстановимата стойност на машината може да бъде определена и не се обръща внимание на единицата, генерираща парични потоци, към която принадлежи машината (производствената линия). Тъй като справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване на машината, е по-ниска от преносната ѝ стойност, за машината се признава загуба от обезценка.

108. След прилагане на изискванията на параграфи 104 и 105 се признава пасив в размер на остатъка от загуба от обезценка на единицата, генерираща парични потоци, само когато това се изисква от друг МСС.

ВЪЗСТАНОВЯВАНЕ НА ЗАГУБИ ОТ ОБЕЗЦЕНКА

109. Параграфи 110—116 представят изискванията за възстановяване на загубата от обезценка, призната за даден актив или единица, генерираща парични потоци, през предишни години. В тези изисквания се използва понятието „актив“, но те се отнасят в еднаква степен за отделен актив или за единица, генерираща парични потоци. Поставени са допълнителни изисквания — за отделните активи в параграфи 117—121, за единици, генериращи парични потоци — в параграфи 122—123, и за репутация — в параграфи 124 и 125.

110. Предприятието преценява към всяка дата на изготвяне на баланс дали съществуват индикации, че загуба от обезценка на актив, различен от репутация, призната в предходни години, може вече да не съществува или пък да е намаляла. Ако съществуват подобни признаци, предприятието оценява възстановимата стойност на съответния актив.

111. (Изм. - Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) При преценката дали съществуват индикации, че загуба от обезценка, призната в предходни периоди, за актив, различен от положителната репутация, може вече да не съществува или пък да е намаляла, предприятието взема предвид най-малко следните признаци:

Външни източници на информация

а) видими индикации, че стойността на актива се е повишила значително през периода;

б) през периода са настъпили или ще настъпят в близко бъдеще значителни промени с положителен ефект върху предприятието в технологичната, пазарна, стопанска или правна среда, в които работи предприятието или в пазара, към който е насочен активът;

в) пазарните лихвени проценти или други пазарни норми на възвръщаемост на инвестициите са се понижали през периода и това понижение вероятно ще окаже влияние върху процента, използван за дисконтиране при изчисляване на стойността в употреба на актива, и ще повиши значително възстановимата стойност на актива;

Вътрешни източници на информация

г) през периода са настъпили или се очаква да настъпят в близко бъдеще значителни промени с положителен ефект върху предприятието в степента или начина, по който се използва или се очаква да бъде използван активът. Тези промени включват капитализирани разходи, направени през периода, с цел подобрение на актива в степен по-висока от първоначалния му клас или качество, или намерение да се прекрати или реструктурира дейността, на която принадлежи активът; и

д) налице са сведения от вътрешнофирмените отчети, че полезното действие на актива е или ще бъде по-голямо от очакваното.

112. Индикациите за потенциално намаление на загубата от обезценка в параграф 111 са обратни на индикациите за потенциална загуба от обезценка в параграф 12.

113. Ако са налице признаци, че загуба от обезценка, призната в предходни години, на актив, различен от репутация, може вече да не съществува или пък да е намалела, това може да означава, че оставащият полезен живот, методът за амортизация или остатъчната стойност би трябвало да бъдат преразгледани и коригирани в съответствие със съответния МСС, приложим за този актив, дори и да не се възстановява обратно загубата от обезценка на актива.

114. Загубата от обезценка на актив, различен от репутация, се възстановява обратно тогава и само тогава, когато е настъпила промяна в преценките, използвани при определяне на възстановимата стойност на актива, след признаването на последната загуба от обезценка. В този случай балансовата стойност на актива се повишава до неговата възстановима стойност, освен в случаите, описани в параграф 117. Това увеличение представлява възстановяване на загубата от обезценка.

115. Възстановяването на загуби от обезценка отразява повишаване на очаквания производствен капацитет на актива в резултат на неговото използване или продажба, настъпило след последното признаване на загуба от обезценка на този актив. Параграф 130 изисква предприятието да посочи промяната в преценките, която води до повишаване на очаквания капацитет на актива. Примери за промени в преценките са:

а) промяна в базата за определяне на възстановимата стойност (т.е. дали възстановимата стойност е базирана на справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване,

или на стойността в употреба);

б) ако възстановимата стойност е била на база стойност в употреба: промяна в сумата или момента на бъдещите парични потоци или в дисконтовия процент; или

в) ако възстановимата стойност е била на база справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване: промяна в оценката на компонентите на справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване.

116. Възможно е стойността в употреба на даден актив да надвиши балансовата му стойност просто защото настоящата стойност на бъдещите парични потоци се е повишила с приближаването им във времето. Но капацитетът на актива не е нараснал. Затова загубата от обезценка не се възстановява само поради изтичането на определен период от време (което понякога се нарича „развивка“ на дисконтовия процент) дори когато възстановимата стойност на актива надвиши балансовата му стойност.

Възстановяване на загуби от обезценка на отделен актив

117. Увеличената вследствие на възстановяване на загубата от обезценка балансова стойност на актив, различен от репутация, не превишава балансовата стойност, такава, каквато би била (след приспадане на амортизацията), в случай че в предходни години не е била признавана загуба от обезценка за съответния актив.

118. Всяко превишение на балансовата стойност на актив, различен от репутация, над балансовата стойност, която би била определена (след приспадане на амортизацията), в случай че в предходни години не е била признавана загуба от обезценка му, представлява преоценка. При отчитането на подобна преоценка предприятието прилага международен счетоводен стандарт, приложим за актива.

119. Възстановяването на загуба от обезценка на актив, различен от репутация, следва незабавно да бъде посочено в отчета за доходите, освен ако активът се отчита по преоценена стойност съгласно друг международен счетоводен стандарт (напр. съгласно модела за преоценяване на МСС 16). Възстановяване на загуби от обезценка на преоценен актив се третира като увеличение на преоценката съгласно този друг международен счетоводен стандарт.

120. (Изм. - Регламент (ЕО) № 1274/2008, ОВ L 339, 18/12/2008) Обратно възстановената загуба от обезценка на преоценен актив се признава в друг всеобхватен доход и намалява преоценъчния резерв за този актив. Но до степента, до която загубата от обезценка на преоценения актив е била призната в отчета за доходите в предходен период, възстановяването на тази загуба от обезценка също се признава в отчета за доходите.

121. След признаването на възстановяване на загубата от обезценка, амортизационната квота за актива се коригира с оглед в бъдеще да се разпределя систематично новата балансова стойност на актива минус евентуалната остатъчна стойност за срока на полезен живот на актива.

Възстановяване на загуби от обезценка на единица, генерираща парични потоци

122. Възстановяването на загуби от обезценка на единица, генерираща парични потоци се разпределя върху активите на единицата, с изключение на репутацията, пропорционално на балансовата стойност на тези активи. Тези увеличения на балансовата стойност се третираат като възстановяване на загуби от обезценка за отделни активи и се признават в съответствие с параграф 119.

123. При разпределянето на обратно възстановена загуба от обезценка върху единицата, генерираща парични потоци, в съответствие с параграф 122, балансовата стойност на даден актив не надвишава по-ниската от:

- а) възстановимата му стойност (ако е възможно тя да бъде определена); и
- б) балансовата стойност, която би била определена (след приспадане на амортизацията) при положение, че в предходни години не е била призната загуба от обезценка на актива.

Стойността на възстановяване на загуба от обезценка, която в противен случай би била разпределена върху актива, се разпределя пропорционално между останалите активи от единицата, с изключение на репутацията.

Възстановяване на загуба от обезценка на репутацията

124. Загуба от обезценка, призната по отношение на репутацията не се възстановява в последващ период.

125. МСС 38 Нематериални активи забранява признаването на вътрешно генерирана репутация. Всяко увеличение на възстановимата стойност на репутацията в периоди след признаването на загуба от обезценката на тази репутация вероятно ще доведе до увеличение на вътрешно генерираната репутация, а не до възстановяване на загубата от обезценка, призната за придобитата репутация.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

126. (Изм. - Регламент (ЕО) № 1274/2008, ОВ L 339, 18/12/2008) За всеки вид активи предприятието оповестява:

- а) сумата на загубите от обезценка, включени в отчета за доходите през периода, и статиите в отчета, където са включени тези загуби;
- б) сумата на обратно възстановените загуби от обезценка, включени в отчета за доходите през периода, и статиите в отчета, където са възстановени обратно тези загуби;
- в) сумата на загубите от обезценка по преоценени активи през периода, отнесени в друг всеобхватен доход;
- г) сумата на възстановените загуби от обезценка по преоценени активи през периода,

отчетени в друг всеобхватен доход.

127. Вид активи е група от активи със сходно естество и използване в дейността на предприятието.

128. Информацията, изисквана по параграф 126, може да бъде оповестена заедно с друга информация за съответния вид активи. Например тази информация може да бъде включена при равнението на балансовата стойност на имотите, машините и съоръженията в началото и края на периода, съгласно изискванията на МСС 16 Имоти, машини и съоръжения.

129. (Изм. - Регламент (ЕО) № 1274/2008, ОВ L 339, 18/12/2008) Предприятие, което отчита информация по сегменти съгласно МСФО 8, оповестява следното за всеки сегмент, подлежащ на отчитане:

а) сумата на загубите от обезценка, отчетени в отчета за доходите и в друг всеобхватен доход през периода; и

б) сумата на обратно възстановените загуби от обезценка, признати в отчета за доходите и в друг всеобхватен доход през периода.

130. ((Изм. - Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012, Регламент (ЕО) № 1374/2013, ОВ L 346, 20/12/2013) Предприятието оповестява следната информация за отделен актив (включително репутация) или за единица, генерираща парични потоци, за които е била призната загуба от обезценка или обратно възстановена загуба през периода:

а) събитията или обстоятелствата, довели до признаването или възстановяване на загубата от обезценка;

б) сумата на признатата или възстановена загуба от обезценка;

в) за отделен актив:

i) естеството на актива; и

ii) сегмента, към който принадлежи активът, ако предприятието отчита информация по сегменти съгласно МСФО 8;

г) за единици, генериращи парични потоци:

i) описание на единицата, генерираща парични потоци (напр. дали е производствена линия, фабрика, стопанска дейност, географска област или сегмент, подлежащ на отчитане съгласно МСФО 8);

ii) сумата на признатата или обратно възстановена загуба от обезценка по видове активи и по сегменти, ако предприятието отчита информация по сегменти съгласно МСФО 8; и

iii) ако групирането на активи с цел идентификация на единица, генерираща парични

потоци е променено след последната оценка на възстановимата стойност на единицата, генерираща парични потоци (ако има такава), предприятието описва текущия и предишния начин на групиране на активите, както и причините за промяна на начина, по който се идентифицира единицата, генерираща парични потоци;

д) възстановимата стойност на актива (единицата, генерираща парични потоци) и дали възстановимата стойност на актива (единицата, генерираща парични потоци) е равна на справедливата му стойност, намалена с разходите по изваждане от употреба, или на стойността му в употреба.

е) ако възстановимата стойност е равна на справедливата стойност, намалена с разходите за изваждане от употреба, предприятието оповестява следната информация:

i) нивото от йерархията на справедливите стойности (вж. МСФО 13), в рамките на което е категоризирана оценката на справедливата стойност на актива (единицата, генерираща парични потоци) в цялостния ѝ обхват (като не се взема предвид фактът, дали „разходите по изваждане от употреба“ са наблюдаеми);

ii) за оценките на справедливата стойност, категоризирани в ниво 2 и ниво 3 от йерархията на справедливите стойности — описание на техниката(ите) за оценяване, използвани за оценяване на справедливата стойност, намалена с разходите по изваждане от употреба. Ако е имало промяна в техниката за оценяване, предприятието оповестява тази промяна и причината(ите) за нея; и

iii) за оценките на справедливата стойност, категоризирани в ниво 2 и ниво 3 от йерархията на справедливите стойности — всяко ключово предположение, на което ръководството е основало своите изчисления на справедливата стойност, намалена с разходите по изваждане от употреба. Ключови предположения са тези, към които възстановимата стойност на актива (единицата, генерираща парични потоци) е най-чувствителна. Предприятието оповестява също дисконтовия(ите) процент(и), използван(и) при изготвяне на настоящата и предходната оценка, ако справедливата стойност, намалена с разходите по изваждане от употреба, се оценява по техниката на настоящата стойност.

ж) ако възстановимата стойност е равна на стойността в употреба — дисконтовият процент, използван при изготвяне на настоящата оценка и предишната оценка (ако е налице такава на стойността в употреба).

131. Предприятието оповестява следната информация за сумата на признатите и обратно възстановените загуби от обезценка през периода, за които не е оповестена информация в съответствие с параграф 130:

а) основните видове активи, засегнати от загубата от обезценка, и основните видове активи, засегнати от възстановяването на загуба от обезценка; и

б) основните събития и обстоятелства, довели до признаването на тези загуби от обезценка и възстановяване на загуби от обезценка.

132. Насърчава се оповестяването от страна на предприятието на предположенията, използвани за определяне на възстановимата стойност на активите (единиците, генериращи парични потоци), в течение на отчетния период. Параграф 134 обаче изисква предприятието да оповестява информация за приблизителните оценки, използвани за измерване на възстановимата стойност на единицата, генерираща парични потоци, когато в балансовата стойност на тази единица е включена репутация или нематериален актив с неопределен полезен живот.

133. Ако в съответствие с параграф 84 каквато и да е част от репутацията, придобита в бизнес комбинация, през периода не е била разпределена към единица, генерираща парични потоци (група единици), към датата на баланса, сумата на неразпределената репутация се оповестява заедно с причините, поради които тази сума е останала неразпределена.

Приблизителни оценки, използвани за определяне на възстановимата стойност на единици, генериращи парични потоци, съдържащи репутация или нематериални активи с неопределен полезен живот

134. (Изм. - Регламент (ЕО) № 70/2009, ОВ L 21, 24/01/2009, Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012, Регламент (ЕО) № 1374/2013, ОВ L 346, 20/12/2013) Предприятието оповестява информацията, изисквана по букви а) — е), за всяка единица (или група единици), генерираща парични потоци, за която балансовата стойност на репутацията или нематериалните активи с неопределен полезен живот, разпределени към тази единица (или група единици), е значителна в сравнение с общата балансова стойност на репутацията или нематериалните активи с неопределен полезен живот на предприятието:

а) балансовата стойност на репутацията, разпределена към единицата (групата единици);

б) балансовата стойност на нематериалните активи с неопределен полезен живот, разпределена към единицата (групата единици);

в) базата, на която е определена възстановимата стойност на единицата (групата единици) (т.е. стойност в употреба или справедливата стойност, намалена с разходите по изваждане от употреба).

г) Ако възстановителната стойност на единицата (или групата единици) се основава на стойността в употреба:

(i) всяко ключово допускане, на което ръководството е основало своите прогнози за паричните потоци за периода, обхванат от последните бюджети/прогнози. Ключови предположения са тези, към които възстановителната стойност на единицата (или групата единици) е най-чувствителна.

ii) описание на подхода на ръководството към определяне на стойността(ите), дадена(и) на всяко ключово предположение, дали тази(тези) стойност(и) отразява(т) минал опит или, ако е подходящо, е(са) в съответствие с външни източници на информация, и ако не — защо те се различават от миналия опит или от външните източници на информация;

iii) периода, за който ръководството е прогнозирано паричните потоци въз основа на финансовите планове/ прогнози, одобрени от ръководството и когато е използван период, по-дълъг от пет години за единица, генерираща парични потоци (група единици), обяснение, аргументиращо такъв дълъг период;

iv) процента на растеж, използван за екстраполиране на прогнозните парични потоци отвъд периода, обхванат от последните планове/прогнози, и аргументация за използването на този процент на растеж, който надвишава дългосрочния процент на растеж за продуктите, отраслите или държавата или държавите, в които работи предприятието, или за пазара, за който е предназначена единицата (групата единици);

v) проценти на дисконтиране, приложени към прогнозите на паричните потоци;

д) (изм. - Регламент (ЕО) № 70/2009, ОВ L 21, 24/01/2009) ако възстановителната стойност на единицата (или групата единици) се основава на справедливата стойност, намалена с разходите по освобождаване - използваният за оценка на справедливата стойност метод (или методи), като се извадят разходите за освобождаване. Предприятието не е длъжно да предостави оповестяванията, изисквани от МСФО 13. ако справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване, не е оценена чрез обявена цена за идентична единица (или група единици), предприятието оповестява следната информация:

(i) всяко ключово допускане, на което ръководството е основало своето определение на справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване. Ключови предположения са тези, към които възстановителната стойност на единицата (или групата единици) е най-чувствителна.

ii) описание на подхода на ръководния екип към определяне на стойността (-ите), дадени на всяко ключово предположение, дали тази стойност отразява минал опит или, ако е подходящо, е в съответствие с външни източници на информация, и ако не — защо се различава от миналия опит или от външните източници на информация;

iiA) нивото от йерархията на справедливите стойности (вж. МСФО 13), в рамките на което е категоризирана оценката на справедливата стойност в цялостния ѝ обхват (без да се отчита наблюдаемостта на "разходите за освобождаване");

iiB) Ако е имало промяна в метода за остойностяване - промяната и причините за нея.

Ако справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване, е определена чрез използване на прогнози на дисконтирани парични потоци, следва да се оповести също и следната информация:

iii) периода, за който ръководният екип е направил прогнози на паричните потоци;

iv) темпа на растеж, използван за екстраполиране на прогнозите на паричните потоци;

v) сконтовия процент (или проценти), приложен към прогнозите за паричните потоци;

е) ако е приемливо, потенциална промяна на ключово предположение, на което ръководството е базирало своето определение на възстановимата стойност на единицата (групата единици), която би накарала балансовата стойност на единицата (групата единици) да надвиши възстановимата ѝ стойност;

i) сумата, с която възстановимата стойност на единицата (групата единици) надвишава балансовата ѝ стойност;

ii) стойността, придадена на всяко ключово предположение;

iii) сумата, с която стойността, придадена на ключовото предположение, се променя след включване на всякакви последващи ефекти от тази промяна върху другите променливи, използване за измерване на възстановимата стойност, за да бъде възстановимата стойност на единицата (групата единици) равна на балансовата ѝ сума.

135. Ако част или цялата балансова стойност на репутацията или нематериалните активи с неопределен полезен живот е разпределена сред множество единици, генериращи парични потоци (групи единици) и така разпределената сума на всяка единица (група единици) е незначителна в сравнение с общата балансова стойност на репутацията и нематериалните активи с неопределен полезен живот на предприятието, този факт се оповестява заедно със съвкупната балансова стойност на репутацията и нематериалните активи с неопределен полезен живот, разпределени към тези единици (групи единици). Освен това ако възстановимата стойност на всяка от тези единици (групи единици) се основава на едни и същи ключови предположения и съвкупната балансова стойност на репутацията и нематериалните активи с неопределен полезен живот, разпределена към тях, е значителна в сравнение с общата балансова стойност на репутацията или нематериалните активи с неопределен полезен живот на предприятието, предприятието оповестява този факт заедно със:

а) съвкупната балансова стойност на репутацията, разпределена към тези единици (групи единици);

б) съвкупната балансова стойност на нематериалните активи с неопределен полезен живот, разпределена към тези единици (групи единици);

в) описание на ключовите предположения;

г) описание на подхода на ръководството към определяне на стойността(ите), дадена(и) на всяко ключово предположение, дали тази(тези) стойност(и) отразява(т) минал опит или, ако е подходящо, е(са) в съответствие с външни източници на информация, и ако не — защо те се различават от миналия опит или от външните източници на информация.

д) ако приемливо потенциална промяна на ключово предположение би накарало съвкупността на балансовите суми на единиците (групите единици) да надвиши съвкупността от възстановимите стойности:

i) сумата, с която съвкупността на възстановимата стойност на единиците (групите единици) надвишава съвкупността на балансовата им стойност;

ii) стойността(ите), придадена(и) на всяко ключово предположение;

iii) сумата, с която стойността, придадена на ключовото предположение, трябва да се промени след включване на всякакви последващи ефекти от тази промяна върху другите променливи, използвани за измерване на възстановимата стойност, за да бъде съвкупността от възстановимите стойности на единиците (групите единици) равна на съвкупността от балансовата им стойност.

136. Последното детайлно изчисление на възстановимата стойност на единица, генерираща парични потоци (група единици), направено през предходен период, може, в съответствие с параграф 24 или 29, да бъде пренесено и използвано в проверката за обезценка на тази единица (група единици) в текущия период, при условие че са спазени определени критерии. В такъв случай информацията за тази единица (група единици), която е включена в оповестяванията, изисквани по параграфи 134 и 135, се отнасят към пренесеното изчисление на възстановимата стойност.

137. Пример 9 илюстрира оповестяванията, изисквани по параграфи 134 и 135.

Преходни разпоредби и дата на влизане в сила

138. [Заличен - Регламент (ЕО) № 495/2009, ОВ L 149, 12/06/2009].

139. (Изм. - Регламент (ЕО) № 495/2009, ОВ L 149, 12/06/2009) Предприятието прилага този стандарт:

а) към репутацията и нематериалните активи с неопределен полезен живот, придобити в бизнес комбинация, за които договорната дата е на или след 31 март 2004 г.; и

б) за всички други активи от началото на първия годишен период, започващ на или след 31 март 2004 г.

140. Предприятията, за които важи параграф 139, се насърчават да прилагат изискванията на настоящия стандарт преди датите на влизане в сила, определени в параграф 39. Ако обаче предприятието прилага настоящия стандарт преди тези дати на влизане в сила, то следва също да прилага същевременно МСФО 3 и МСС 38 (в преработения вариант от 2004 г.).

140А. (Нов - Регламент (ЕО) № 1274/2008, ОВ L 339, 18/12/2008) МСС 1 Представяне на финансови отчети (както е преработен 2007 г.) изменя терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това, той изменя и параграфи 61, 120, 126 и 129. Предприятието трябва да прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 година. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен 2007 г.) за един по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

140Б. (Нов - Регламент (ЕО) № 495/2009, ОВ L 149, 12/06/2009) МСФО 3 (преработен от Съвета по международни счетоводни стандарти през 2008 г.) изменя параграфи 65, 81, 85 и 139; заличава параграфи 91-95 и 138 и добавя приложение В. Предприятието прилага тези изменения за годишни периоди, започващи на или след 1 юли 2009 г. Ако предприятието прилага МСФО 3 (преработен 2008 г.) за един по-ранен период, тези изменения също се прилагат за този по-ранен период.

140В. (Нов - Регламент (ЕО) № 70/2009, ОВ L 21, 24/01/2009) Параграф 134д) е изменен от Подобрения на МСФО, издадени през май 2008 г. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако едно предприятие прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.

140Г. (Нов - Регламент (ЕО) № 69/2009, ОВ L 21, 24/01/2009) Цена на придобиване на инвестиция в дъщерно предприятие, съвместно контролирано предприятие или асоциирано предприятие (Изменения на МСФО 1 Прилагане за първи път на Международните стандарти за финансово отчитане и МСС 27), издадени през май 2008 г., добавя параграф 12(з). Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага свързаните изменения в параграфи 4 и 38А на МСС 27 за по-ранен период, то прилага същевременно и изменението в параграф 12(з).

140Д. (Нов - Регламент (ЕО) № 243/2010, ОВ L 77, 24/03/2010) Параграф 80, буква б) беше изменен от издадените през април 2009 г. Подобрения на МСФО. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2010 г. По-ранното прилагане се разрешава. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

140Е. (Отм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2016/2067, ОВ L 323, 29/11/2016)

140Ж. (Отм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2016/2067, ОВ L 323, 29/11/2016)

140З. (Нов - Регламент (ЕО) № 1254/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) МСФО 10 и МСФО 11, издадени през май 2011 г., измениха параграф 4, заглавието над параграф 12, буква з) и параграф 12, буква з). Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 10 и МСФО 11.

140И. (Нов - Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) С МСФО 13, издаден през май 2011 г. се изменят параграфи 5, 6, 12, 20, 78, 105, 111, 130 и 134, заличават се параграфи 25-27 и се добавят параграфи 25А и 53А. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 13.

140Й. (Нов - Регламент (ЕО) № 1374/2013, ОВ L 346, 20/12/2013) През май 2013 г. бяха изменени параграфи 130 и 134, както и заглавието над параграф 138. Предприятието прилага тези изменения със задна дата за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2014 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Предприятието не може да прилага тези изменения за периоди (включително сравнителни периоди), в които не прилага

същевременно и МСФО 13.

140К. (Отм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2016/2067, ОВ L 323, 29/11/2016)

140Л. (Нов - Регламент (ЕС) № 2016/1905, ОВ L 295, 29/10/2016) С МСФО 15 Приходи от договори с клиенти, издаден през май 2014 г., беше изменен параграф 2. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 15.

140М. (Нов - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2016/2067, ОВ L 323, 29/11/2016) С МСФО 9, публикуван през юли 2014 г., се изменят параграфи 2, 4 и 5 и се заличават параграфи 140Е, 140Ж и 140К. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 9.

Отмяна на МСС 36 (издаден през 1998 г.)

141. Настоящият стандарт отменя МСС 36 Обезценка на активи (издаден през 1998 г.)

Допълнение А

ИЗПОЛЗВАНЕ НА МЕТОДИТЕ ЗА НАСТОЯЩА СТОЙНОСТ ЗА ОЦЕНЯВАНЕ НА СТОЙНОСТТА В УПОТРЕБА

Настоящото допълнение представлява неразделна част от стандарта. То предоставя насоки за използването на методите на настоящата стойност при оценяването на стойността в употреба. Въпреки че в насоките е използван терминът „актив“, той се прилага равностойно по отношение на група активи, които формират единица, генерираща парични потоци.

Компонентите на оценката на настоящата стойност

A1. Следните елементи, разгледани заедно, обхващат икономическите разлики между активите:

- а) приблизителна оценка на бъдещия паричен поток или при по-комплексни случаи, серия от бъдещи парични потоци, които предприятието очаква да получи от актива;
- б) очаквания относно възможните колебания в сумата и времето на възникване на тези парични потоци;
- в) стойността на парите във времето, представена от настоящия пазарен безрисков лихвен процент;
- г) цената за понасяне на несигурността, присъща на актива; и
- д) други, понякога неопределими, фактори (като неликвидност), които участниците на пазара биха отразили в цената на бъдещите парични потоци, които предприятието очаква да получи от актива.

A2. В настоящото допълнение се прави съпоставка между два подхода за изчисляване на настоящата стойност, всеки от които може да бъде използван, за да се определи стойността в употреба на актива, в зависимост от обстоятелствата. Съгласно „традиционния“ подход, корекциите за фактори б)–д), описани в параграф A1, са включени в дисконтовия процент. Съгласно подхода на „очаквания паричен поток“, фактори б), г) и д) водят до корекции при достигането до очаквани парични потоци, коригирани спрямо риска. Независимо кой подход ще възприеме предприятието, за да отрази очакванията за възможните колебания в сумата или времето на възникване на паричните потоци, резултатът ще бъде отразяването на очакваната настояща стойност на бъдещите парични потоци, т.е. претеглената средна на всички възможни резултати.

Общи принципи

A3. Методът, използван за оценка на бъдещите парични потоци и лихвени проценти, ще варира в различните ситуации в зависимост от обстоятелствата, заобикалящи въпросния актив. Следването на общите принципи обаче ръководи всяко прилагане на методите на настоящата стойност при оценката на активите:

а) лихвените проценти, използвани за дисконтиране на паричните потоци, трябва да отразяват предположенията, които съответстват на тези, присъщи на очакваните парични потоци. В противен случай, ефектът от някои предположения ще бъде отчетен два пъти или игнориран. Например дисконтов процент от 12 % би могъл да се приложи по отношение на договорни парични потоци на вземания по заем. Този процент отразява очакванията относно бъдещи неизпълнения по заеми с конкретни характеристики. Същата тази 12-процентна ставка не трябва да бъде използвана за дисконтиране на очаквани парични потоци, тъй като тези парични потоци вече отразяват предположенията за бъдещи неизпълнения;

б) очакваните парични потоци и дисконтови проценти трябва да бъдат свободни както от предубеждения, така и от фактори, които не са свързани с въпросния актив. Например умишленото подценяване на очакваните нетни парични потоци за увеличаване на очевидната бъдеща доходност на актив, въвежда предубеждение в оценката;

в) очакваните парични потоци или дисконтови проценти трябва да отразяват обхвата от възможни резултати, а не единствено и най-вероятно, минималната или максималната възможна сума.

Традиционен подход и подход на очаквания паричен подход към настоящата стойност

Традиционен подход

A4. Счетоводните приложения на настоящата стойност използват традиционно един набор от очаквани парични потоци и един дисконтов процент, често описвани като „процент, съответстващ на риска“. В действителност традиционният подход приема, че конвенцията за единствения дисконтов процент може да включи всички очаквания относно бъдещите парични потоци и съответната рискова премия. Следователно традиционният подход

поставя по-голям акцент върху избора на дисконтов процент.

A5. При някои обстоятелства, като например тези, при които съпоставими активи могат да бъдат наблюдавани в пазарното пространство, са относително лесни за прилагане. За активи с договорни парични потоци, той съответства на начина, по който участниците в пазарното пространство описват активите като в „12-процентна облигация“.

A6. Традиционният подход обаче може да не третира по подходящ начин някои комплексни проблеми в оценяването, като например оценката на нефинансови активи, за които не съществува пазар за обекта или за съпоставим обект. Подходящото търсене за „процент, съответстващ на риска“ изисква анализ на минимум два обекта — актив, който съществува в пазарното пространство и има наблюдаван лихвен процент, и актив, който се оценява. Подходящият дисконтов процент за паричните потоци, които се оценяват, се определя от наблюдаемите лихвени проценти в този друг актив. За да се достигне до това заключение, характеристиките на паричните потоци на другия актив трябва да бъдат сходни с тези на актива, който се оценява. Следователно оценяващият трябва да направи следното:

- а) да идентифицира системата от парични потоци, която ще бъде дисконтирана;
- б) да идентифицира друг актив в пазарното пространство, който изглежда, че притежава сходни характеристики на паричния поток;
- в) да съпостави системите парични потоци от двата обекта, за да гарантира, че те са сходни (например дали и двете системи са договорни парични потоци, или едната е договорена, а другата е очакван паричен поток);
- г) да оцени дали съществува елемент в единия обект, който не е представен в другия (например дали единият е по-малко ликвиден от другия); и
- д) да оцени дали двете системи парични потоци е вероятно да се държат (т.е. променят) по сходен начин при промяна на икономическите условия.

Подход на очаквания паричен поток

A7. Подходът на очаквания паричен подход в някои ситуации е по-ефективно средство за оценяване в сравнение с традиционния подход. При разработването на оценката, подходът на очаквания паричен поток използва всички очаквания за възможните парични потоци, вместо един най-вероятен паричен поток. Например паричният подход би могъл да бъде 100, 200 или 300 ВЕ с вероятности съответно от 10, 60 и 30 %. Очакваният паричен поток е 220 ВЕ.

По този начин подходът на очаквания паричен поток се различава от традиционния подход, като се фокусира върху директния анализ на въпросните парични потоци и върху по-ясно формулирани изложения на предположенията, които са използвани в оценката.

A8. Подходът на очаквания паричен поток позволява и използването на методите на

настоящата стойност, когато времето на възникване на паричните потоци не е сигурно. Например за една година, две години или три години може да се получи паричен поток от 1 000 BE с вероятности съответно от 10, 60 и 30 %. Примерът по-долу посочва изчисленията на очакваната настояща стойност в тази ситуация.

Настояща стойност 1 000 BE през първата година при 5 %	BE	952,38	
Вероятност		10,00 %	BE 95,24
Настояща стойност 1 000 BE през втората година при 5,25 %	BE	902,73	
Вероятност		60,00 %	BE 541,64
Настояща стойност 1 000 BE през третата година при 5,50 %	BE	851,61	
Вероятност		30,00 %	BE 255,48
Очаквана настояща стойност			BE 892,36

A9. Очакваната настояща стойност от 892,36 BE се различава от традиционната идея за най-добра приблизителна оценка от 902,73 BE (60 % вероятност). Традиционното изчисление на настоящата стойност, прилагано към този пример, изисква решение за това, кое от възможните времена на възникване на паричните потоци да бъде използвано и, съответно, не би отразило вероятностите на другите времена на възникване. Това е така, защото дисконтовият процент при традиционното изчисление на настоящата стойност не може да отрази несигурностите във времето на възникване.

A10. Използването на вероятности е съществен елемент от подхода на очаквания паричен поток. Някои поставят въпроса относно това дали прилагането на вероятности към силно субективни приблизителни оценки предполага по-голяма точност от тази, която съществува в действителност. Правилното прилагане обаче на традиционния подход

(както е описан в параграф А6) изисква същите приблизителни оценки и субективност, без да осигурява прозрачността на изчисленията на подхода на очаквания паричен поток.

A11. Много приблизителни оценки, разработени в настоящата практика, вече включват неофициално елементи от очакваните парични потоци. В допълнение — счетоводителите често се изправят пред необходимостта да оценят актив, като използват ограничена информация относно вероятностите на възможните парични потоци. Например един счетоводител би могъл да се изправи пред следните ситуации:

а) прогнозираната сума попада някъде между 50 и 250 ВЕ, но никоя от сумите в този обхват не е по-вероятна от всяка друга сума. На базата на тази ограничена информация, прогнозираният очакван паричен поток е 150 ВЕ $[(50 + 250)/2]$;

б) прогнозираната сума попада някъде между 50 и 250 ВЕ, като най-вероятната сума е 100 ВЕ. Вероятностите обаче, причислени към всяка сума, са неизвестни. На базата на тази ограничена информация, прогнозираният очакван паричен поток е 133,33 ВЕ $[(50 + 100 + 250)/3]$;

в) очакваната сума ще бъде 50 ВЕ (10 % вероятност), 250 ВЕ (30 % вероятност) или 100 ВЕ (60 % вероятност). На базата на тази ограничена информация прогнозираният очакван паричен поток е 140 ВЕ $[(50 \times 0,10) + (250 \times 0,30) + (100 \times 0,60)]$.

В този случай прогнозираният очакван паричен поток е вероятно да предостави по-добра приблизителна оценка на стойността в употреба отколкото минималната най-вероятната или максималната сума, взети поотделно.

A12. Прилагането на подхода на очаквания паричен поток е обект на ограничения от вида „разходи—ползи“. В някои случаи предприятието може да има достъп до обширни данни и може да бъде в състояние да разработи много варианти на паричните потоци. В други случаи предприятието може да не бъде в състояние да разработи повече от общи сценарии за променливостта на паричните потоци, без това да е свързано със значителни разходи. Предприятието трябва да балансира разходите за получаване на допълнителна информация с допълнителната надеждност, която информацията ще внесе при оценяването.

A13. Някои поддържат мнението, че методите на очакваните парични потоци не са подходящи за оценка на един обект или на обект с ограничен брой възможни резултати. Те предлагат пример на актив с два възможни резултата: 90-процентна вероятност, че паричният поток ще бъде 10 ВЕ и 10-процентна вероятност, че паричният поток ще бъде 1 000 ВЕ. Те посочват, че прогнозираният паричен поток в този пример е 109 ВЕ и критикуват, че резултатът не е представителен за никоя от сумите, която в крайна сметка ще бъде платена.

A14. Твърдения като това само очертават основното несъгласие за целта на оценката. Ако целта е акумулиране на разходи, които да бъдат направени, очакваните парични потоци могат да не доведат до представително достоверна приблизителна оценка на очаквания разход. Настоящият стандарт обаче се занимава с оценката на възстановимата

сума на даден актив. Възстановимата сума на актива в този пример не е вероятно да бъде 10 BE, въпреки че това е най-вероятният паричен поток. Това е така, защото оценката от 10 BE не включва несигурността на паричния поток в оценката на актива. Вместо това, несигурният паричен поток е представен, все едно че е сигурен паричен поток. Никое „мислещо“ предприятие не би продало актив с тези характеристики за 10 BE.

Дисконтов процент

A15. Независимо кой подход ще възприеме предприятието за оценката на стойността на актива в употреба, лихвените проценти, използвани за дисконтиране на паричните потоци, не отразяват рисковете, за които очакваните парични потоци са били коригирани. В противен случай ефектът от някои предположения ще бъде отчетен два пъти.

A16. Когато пазарът не предоставя директно на разположение процент, специфичен за актива, предприятието използва заместители, за да изготви приблизителна оценка на дисконтовия процент. Целта е да се изготви приблизителна оценка, доколкото е възможно, на пазарната оценка на:

а) стойността на парите във времето за периодите до края на полезния живот на актива;

б) фактори б), г) и д), описани в параграф A1, до степента, в която тези фактори не са довели до корекция при достигането до прогнозираните парични потоци.

A17. Като отправна точка при изготвянето на такава приблизителна оценка, предприятието би могло да вземе под внимание следните проценти:

а) среднопретеглена стойност на капитала на предприятието, определена при използването на техники като например „Модел за оценка на капиталов актив“;

б) диференциалния лихвен процент по заеми на предприятието; и в) други пазарни лихвени проценти по заеми.

A18. Тези проценти обаче се коригират:

а) за да отразят начина, по който пазарът би оценил специфичните рискове, асоциирани с прогнозираните парични потоци от актива;

б) за да изключат рисковете, които не са уместни за прогнозираните парични потоци от актива или за които прогнозираните парични потоци са били коригирани.

Трябва да се обърне внимание на рискове, като риск на държавата, валутен риск и ценови риск.

A19. Дисконтовият процент е независим от капиталовата структура на предприятието и начина, по който предприятието финансира покупката на актив, тъй като бъдещите парични потоци, които се очаква да бъдат получени от актива, не зависят от начина, по

който предприятието финансира покупката на актива.

A20. Параграф 55 изисква използваният дисконтов процент да бъде процент преди данъци. Следователно когато базата, използвана за прогнозиране на дисконтовия процент, е след данъци, тази база се коригира, за да отрази процента преди данъци.

A21. Обичайно предприятието използва един дисконтов процент, за да изготви приблизителна оценка на стойността на актива в употреба. Предприятието обаче използва отделни дисконтови проценти за различни бъдещи периоди, когато стойността в употреба е чувствителна към разликата в рисковете за различните периоди или към времевата структура на лихвените проценти.

Приложение В

(Ново - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 495/2009, ОВ L 149, 12/06/2009)

Това приложение е неделима част от стандарта.

Тестове за обезценка на единици, генериращи парични потоци с репутация и неконтролиращи участия

В1. В съответствие с МСФО 3 (преработен от Съвета по международни счетоводни стандарти през 2008 г.) придобиващият оценява и признава репутацията към датата на придобиване като превишението на (а) над (б) по-долу:

а) сбора на:

i) прехвърленото възнаграждение, оценено в съответствие с МСФО 3, което по принцип изисква справедлива стойност към датата на придобиване;

ii) размера на всяко неконтролиращо участие в придобиваното предприятие, оценено в съответствие с МСФО 3; и

iii) в бизнес комбинация, постигната на етапи, справедливата стойност към датата на придобиване на държаното преди капиталово участие на придобиващия в придобиваното предприятие;

б) нетната сума към датата на придобиване от сумите на разграничимите придобити активи и поети пасиви, оценени в съответствие с МСФО 3.

Разпределение на репутацията

В2. Параграф 80 на настоящия стандарт изисква репутацията, придобита в бизнес комбинация, от датата на придобиване да се разпределя към всяка от единиците или групи единици, генериращи парични потоци, на придобиващото предприятие, които се очаква да извлекат икономическа изгода от синергията на комбинацията, независимо дали други активи или пасиви на придобиваното предприятие са отнесени към тези единици или

групи единици. Възможно е някои от синергиите, произтичащи от бизнес комбинацията, да бъдат разпределени към единица, генерираща парични потоци, в която неконтролиращото участие няма дял.

Тест за обезценка

В3. Тестът за обезценка включва сравняване на възстановимата сума от единицата, генерираща парични потоци, с балансовата сума на единицата, генерираща парични потоци.

В4. Ако предприятието оценява неконтролиращите участия като свое пропорционално участие в нетните разграничими активи на дъщерното предприятие към датата на придобиване, а не по справедлива стойност, репутацията, отнасяща се към неконтролиращите участия се включва във възстановимата сума на свързаната единица, генерираща парични потоци, но не се признава в консолидираните финансови отчети на предприятието-майка. Като последица от това, предприятието сумира балансовата стойност на репутацията, разпределена към единицата, за да се включи репутацията, отнасяща се към неконтролиращото участие. Тази коригирана балансова стойност след това се сравнява с възстановимата сума на единицата, за да се определи дали единицата, генерираща парични потоци, е обезценена.

Разпределяне на загуби от обезценка

В5. Параграф 104 изисква всякаква установена загуба от обезценка да се разпредели първо за намаляване балансовата сума на репутацията, разпределена към единицата, и след това към другите активи на единицата пропорционално на базата на балансовата сума на всеки актив в единицата.

В6. Ако дъщерно предприятие или част от дъщерно предприятие с неконтролиращо участие само по себе си е единица, генерираща парични потоци, загубата от обезценка се разпределя между предприятието-майка и неконтролиращото участие на същата база, на която се разпределя печалба или загуба.

В7. Ако дъщерно предприятие или част от дъщерно предприятие с неконтролиращо участие е част от единица, генерираща парични потоци, загубите от обезценка на репутацията се разпределят между частите на единицата, генерираща парични потоци, която има неконтролиращото участие, и частите, които нямат такова. Загубите от обезценка разпределят между частите на единицата, генерираща парични потоци, на базата на:

а) до степента, до която обезценката е свързана с репутацията в единицата, генерираща парични потоци, относителните балансови стойности на репутацията на частите преди обезценката; и

б) до степента, до която обезценката е свързана с разграничимите активи в единицата, генерираща парични потоци, относителните балансови стойности на нетните разграничими активи на частите преди обезценката. Всяка такава загуба се разпределя към

активите на частите на всяка единица пропорционално на базата на балансовата сума на всеки актив в частта.

В онези части, които имат неконтролиращо участие, загубата от обезценка се разпределя между предприятието-майка и неконтролиращото участие на същата база, на която се разпределя печалба или загуба.

В8. Ако загуба от обезценка, отнасяща се до неконтролиращо участие, е свързана с репутация, която не е призната в консолидираните финансови отчети на майката (вж. параграф В4), тази обезценка не се признава като загуба от обезценка на репутация. В такива случаи като загуба от обезценка на репутация се признава само загубата от обезценка, свързана с репутацията, която е разпределена към предприятието-майка.

В9. Пример 7 илюстрира теста за обезценка на не изцяло притежавана единица, генерираща парични потоци, с репутация.

Забележка: Съгласно Регламент (ЕС) № 216/2013 само законодателството на Европейските общности, публикувано в книжното издание до 1 юли 2013 г. и в електронната версия на Официален вестник на Европейския съюз след 1 юли 2013 г. (включително), се счита за автентично и има правна сила.

Свързани документи:

- КРМСФО 10: Междинно финансово отчитане и обезценка.