



Co-funded by the  
Erasmus+ Programme  
of the European Union



**PASSFR.EU**

A Digital Learning Platform for Generation Z:  
Passport to IFRS®

**A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®**

# Международен МСС® 36 Обезценка на активи



Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

© Copyright 2021, Istanbul University

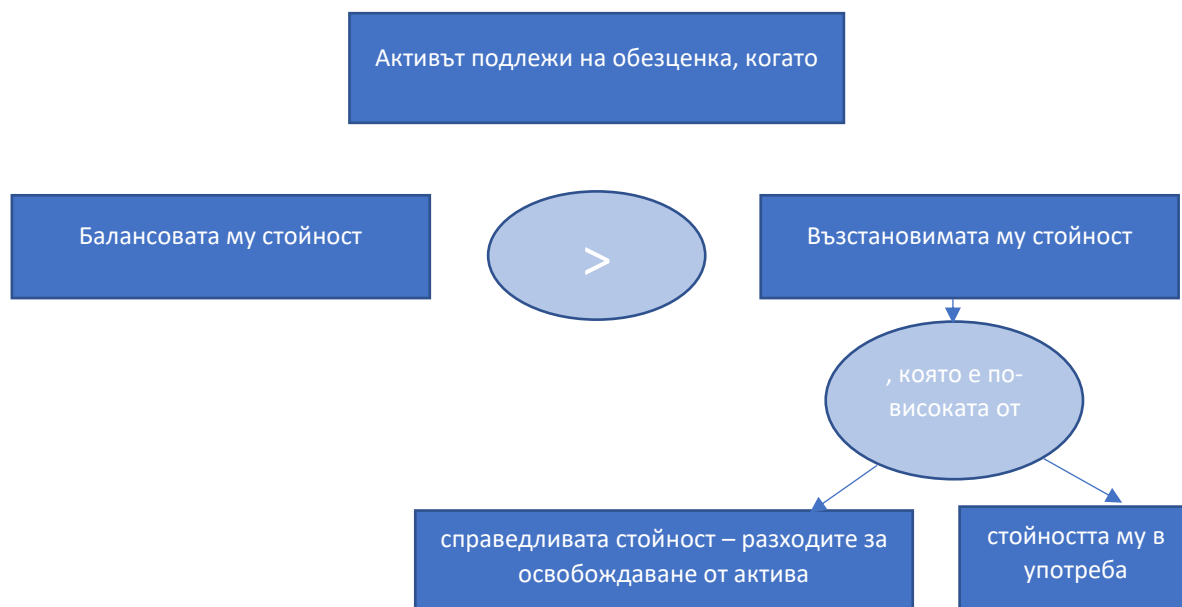
## Международен счетоводен стандарт (МСС) 36 Обезценка на активи

### ОБХВАТ И ОПРЕДЕЛЕНИЯ

МСС 36 Обезценка на активи засяга много (ако не и всички) предприятия, тъй като се отнася до приложимите процедури, с които се гарантира, че активите им се отчитат по стойност, ненадвишаваща тяхната възстановима стойност. Стандартът се прилага за всички активи, с изключение на тези, които се оценяват по справедлива стойност (като финансови инструменти, инвестиционни имоти или биологични активи, оценявани по справедлива стойност) и с изключение на активи, за които съществуват конкретни изисквания за признаване на обезценката (като материални запаси или отсрочени данъчни активи, за които има приложими стандарти за третиране на потенциални загуби). Следователно стандартът се прилага за активи като имоти, машини и съоръжения, нематериални активи, включително репутация, и инвестиционни имоти, оценени по себестойност.

Основополагащият принцип на МСС 36 е, че ако сумата, с която балансовата стойност на един актив надвишава неговата възстановима стойност, следва да се признае загуба от обезценка на актива (IAS 36.6). На Фигура 1 е показан алгоритъмът за определяне дали един актив подлежи на обезценка.

Фигура 1. Определяне на обезценката на актив



Основните определения в стандарта са (МСС 36.6):

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.

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.

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")

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

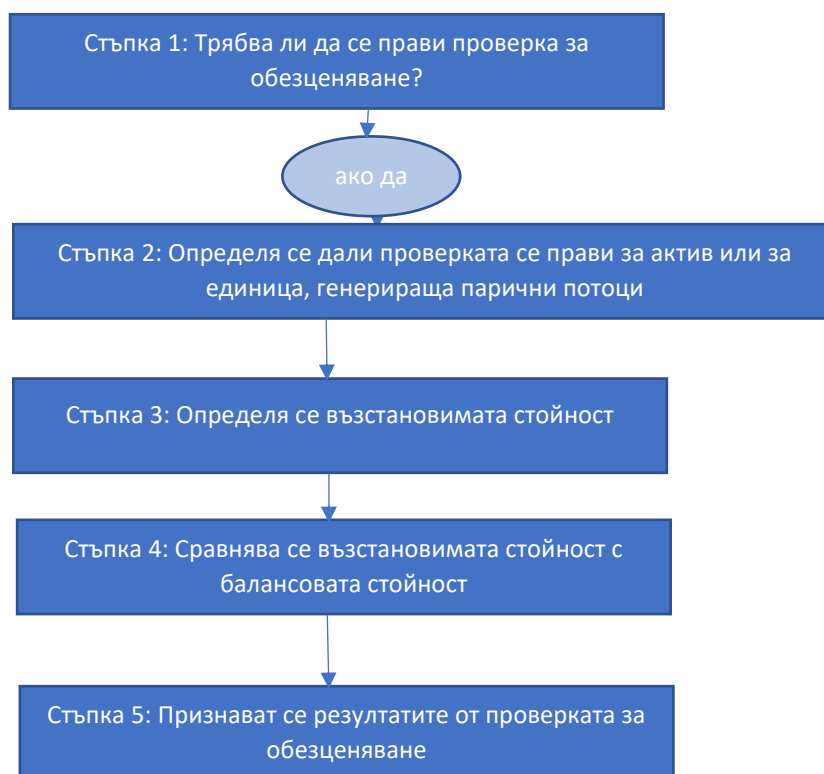
Стойност в употреба е настоящата стойност на бъдещите парични потоци, които се очаква да бъдат получени от актива или единицата, генерираща парични потоци.

## ПРИЗНАВАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ

Загуба от обезценка се признава в случаите, когато възстановимата стойност на даден актив е по-ниска от балансовата му сума. В такива случаи балансовата стойност на актива се намалява до размера на възстановимата му стойност (МСС 36.59). 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) и се отразява като намаление на преоценъчния резерв съгласно този друг международен счетоводен стандарт. 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 (МСС 36.63).

## ПРОЦЕДУРИ

МСС 36 постановява кога и как трябва да се извършва проверка за обезценяване на даден актив. Стъпките на тази процедура са илюстрирани на Фигура 2:



Фигура 2. Основни стъпки за прилагане на МСС 36

**Стъпка 1:** МСС 36 изисква първо да се определи активът (или активите) подлежащ(и) на обезценка. Определянето на справедливата стойност и стойността в употреба за всички активи би било много скъпо начинание и следователно това трябва да се прави само ако има индикации, че някой актив(и) може да бъде обезценен(и) или ако има изисквания за проверка на конкретни активи. Проверката за обезценка към всяка отчетна дата е задължителен за нематериални активи, които имат неопределен полезен живот, като репутация. За други активи предприятието оценява на всяка отчетна дата дали има такива индикации (МСС 36.9). При това предприятието трябва да вземе предвид външни и вътрешни източници на информация. Външните източници на информация включват индикации, че промените в технологичната, пазарната, и/или икономическата среда на предприятието имат неблагоприятни последици или че пазарните лихвени проценти са се увеличили. Вътрешните източници на информация включват доказателства, че активът е физически повреден или остарял, или вътрешното отчитане предполага, че икономическите резултати от актива ще бъдат по-лоши от очакваното.

Например, дадено предприятие експлоатира сграда, която току-що е била засегната от пожар. Това е вътрешна индикация, че стойността на сградата може да се понижи и трябва да се проведе тест за обезценка. Също така, същото предприятие управлява оборудване, за което намерението при покупката е било да се използва за производство и продажба на 20 000 бройки от даден продукт годишно. Пазарът за този продукт сега се свива и вътрешни оценки показват, че ще могат да се продават само 12 000 броя годишно. Това е вътрешна индикация, че стойността на актива не може да бъде възстановена чрез употребата му, каквито са били очакванията, и е необходима проверка за обезценката му.

**Стъпка 2:** Ако даден актив се обезценява, той подлежи на проверка за обезценка, но в много случаи възстановимата стойност не може да бъде определена за конкретна позиция и в тези случаи проверката за обезценка трябва да се проведе за единицата, генерираща парични потоци (ЕГПП). Определянето на възстановимата стойност, и по-специално стойността в употреба, предполага идентифициране на паричните потоци, генерирани от активите. Ако активите не генерират парични потоци независимо от други активи, тестът за обезценка трябва да се извърши върху най-малката група активи, генериращи парични потоци независимо от паричните потоци на други активи или ЕГПП. На практика ЕГПП включват цели предприятия, отдели или бизнес единици, производствени линии или групи от артикули в даден отдел.

Например, едно предприятие използва няколко вида оборудване за производството на мебели. Ако има признаци, че определен тип оборудване се обезценява, трябва да се проведе тест за обезценка. Проверката, обаче, не може да се извърши само за конкретния тип оборудване, тъй като то не генерира парични потоци независимо от останалото оборудване. Следователно проверката трябва да се извърши за цялата ЕГПП (най-малката група активи, генериращи парични потоци).

**Стъпка 3:** За да се установи дали даден актив или ЕГПП е обезценен или не, предприятието трябва първо да определи тяхната възстановима стойност. Един актив може да бъде възстановен чрез използване или продажба, следователно трябва да се разгледат и двете алтернативи и да се определят стойността в употреба и справедливата стойност, намалена с разходите по изваждане от употреба. Принципите са едни и същи за отделни активи и ЕГПП.

Справедливата стойност, намалена с разходите по изваждане от употреба, представлява стойността, която може да бъде получена, когато активът се извади от употреба. Примерите за разходи по изваждане от употреба включват съдебни разходи, разходи за привеждане на актива в състояние за продажбата му и разходи за данъци върху сделката.

Например, ако оборудване на три години се тества за обезценка, пазарните цени за сравнимо оборудване употребявано три години са индикация за справедливата стойност. Да приемем, че средната цена за такова оборудване на пазара е 1 300 000 BE. След това предприятието оценява разходите по изваждане от употреба. Ако приемем, че привездането на оборудването в състояние за продажбата му струва 50 000 BE, справедливата стойност минус разходите по изваждане от употреба е 1 250 000 BE.

Определянето на стойността в употреба е по-сложно и основно предполага дисконтиране на бъдещите парични потоци, генерирани от използването на актива съгласно вътрешни планове. МСС 36.30 изисква предприятието да вземе предвид следните елементи, когато изчислява стойността в употреба:

- a) приблизителната оценка на бъдещите входящи и изходящи парични потоци, които предприятието очаква да получи от актива;
- b) очакванията за възможните промени в размера или момента на тези бъдещи парични потоци;
- c) стойността на парите във времето, представена от текущия пазарен безрисков лихвен процент;
- d) цената за поемане на несигурността, вътрешноприсъща на актива; и
- e) 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.

Следователно стойността в употреба се определя въз основа на очакваните парични потоци (точки (a) и (b)) и на подходящия приложен дисконтов процент (точка (c)) (елементите от позиции (d) и (e) се отразяват или в паричните потоци, или в дисконтиран процент). Паричните потоци трябва да бъдат оценени, като се вземат предвид вътрешни и външни доказателства, особено бюджети и прогнози, обхващащи период от максимум 5 години (освен ако може да бъде оправдан по-дълъг период). Влиянието на данъчните и финансовите разходи не се взема предвид при определяне на паричните потоци.

Продължавайки предишния пример, сега приемаме, че оборудването се използва за производство на продукт с единична цена от 100 BE и производствените разходи за единица (с изключение на амортизацията) са 70 BE. Предприятието е продало 10 000 единици от този продукт през 20X1 година и изчислява, че продажбите ще се увеличават с 2% годишно. Очаква се също всички цени да се повишават с 1% годишно заради инфлацията. Очакваният дисконтов процент е 10%. Първо определяме в Таблица 1 стойността на паричните потоци за всяка от следващите 5 години (при липса на обосновки, максималният брой години, които се вземат предвид, е 5) със закръгляване до една десета:

Таблица 1. Изчисляване на годишните парични потоци

Година	Нетен паричен поток на единица продукт	Продажби (единици)	Паричен поток
20X2	$(100 \text{ BE} - 70 \text{ BE}) * 1,01 = 30,3 \text{ BE}$	$10\,000 * 1,02 = 10\,200$	309 060 BE
20X3	$30,3 \text{ BE} * 1,01 = 30,6 \text{ BE}$	$10\,200 * 1,02 = 10\,404$	318 362,4 BE
20X4	$30,6 * 1,01 = 30,9 \text{ BE}$	$10\,404 * 1,02 = 10\,612$	327 910,8 BE
20X5	$30,9 * 1,01 = 31,2 \text{ BE}$	$10\,612 * 1,02 = 10\,824$	337 708,8 BE
20X6	$31,2 * 1,01 = 31,5 \text{ BE}$	$10\,824 * 1,02 = 11\,041$	347 791,5 BE

Следващата стъпка е паричните потоци да се коригират с изчисления дисконтов процент (вж. Таблица 2).

Таблица 2. Изчисляване на дисконтираните парични потоци

Година	Паричен поток	Дисконтов процент	Дисконтиран паричен поток
20X2	309 060 BE	$(1+10\%)^{-1}=0,9091$	280 966,4 BE
20X3	318 362,4 BE	$(1+10\%)^{-2}=0,8264$	263 094,7 BE
20X4	327 910,8 BE	$(1+10\%)^{-3}=0,7513$	246 359,4 BE
20X5	337 708,8 BE	$(1+10\%)^{-4}=0,6830$	230 655,1 BE
20X6	347 791,5 BE	$(1+10\%)^{-5}=0,6209$	215 943,7 BE
Total			1 237 019,3 BE

Така получаваме, че стойността в употреба на оборудването е 1 237 019,3 BE, а справедливата стойност минус разходите за освобождаване от употреба е 1 250 000 BE. Възстановимата стойност е по-високата сума от двете, т.е. 1 250 000 BE.

**Стъпка 4** се състои в сравняване на балансовата стойност с възстановимата стойност, за да се определи дали съществува обезценка.

Продължавайки предишния пример сравняваме възстановимата стойност (1 250 000 BE) с балансовата стойност. Ако балансовата стойност е например 1 400 000 BE, то активът се е обезценил и трябва да се признае обезценка в размер на 150 000 BE.

**Стъпка 5** се състои в признаване на резултата от проверката за обезценяване. Съгласно принципите за признаване и оценяване на МСС 36, загубата от обезценка на обезценка на непреоценен актив се признава в печалбата или загубата.

Продължавайки предишния пример, ако активът се отчита по преоценена стойност, загубата се признава както следва:

Dr. Разход за обезценка	150 000
Cr. Обезценка на активи	150 000

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 (в случай, че го превишава, разликата се признава като разход).

Dr. Преоценъчен резерв	150 000
Cr. Обезценка на активи	150 000

При определяне на обезценката на ЕГПП стъпки от 2 до 5 може да включват сложни преценки и изчисления. ЕГПП включва всички активи, които се използват за генериране на парични потоци.

Стъпка 2 се отнася за единицата, за която се извършва проверка за обезценка, т.е. както за отделен актив, така и за ЕГПП, но при ЕГПП трябва да се определи и кои активи влизат в състава на ЕГПП. Особени случаи са разпределението на репутацията и на корпоративните активи.

Като се има предвид, че репутацията не се амортизира и че ежегодно трябва да се провежда тест за обезценка, тя трябва да бъде разпределена към ЕГПП или групи от ЕГПП, тъй като репутацията не генерира парични потоци независимо от другите активи или групи активи, и често допринася към паричните потоци на множество единици, генериращи парични потоци.

Съгласно МСС 36.80 репутацията се разпределя към единици или група от единици, представляващи най-ниското ниво в рамките на предприятието, на което се контролира репутацията за вътрешно управленски цели не надвишаващи по размер оперативен сегмент преди агрегацията.

Освен това предприятията имат корпоративни активи, като например сградата на централното ръководство или на подразделение на предприятието, център за електронна обработка на данни или център за развойна дейност, които също не генерират парични потоци сами по себе си, но поддържат дейността на предприятието. Корпоративните активи също трябва да бъдат разпределени приемливо и последователно върху ЕГПП. Пример за приемливо и последователно разпределение е разпределението на база относителна стойност на ЕГПП.

Например, едно предприятие има 2 единици, генериращи парични потоци – ЕГПП1 и ЕГПП2. Балансовата стойност на активите в ЕГПП1 е 10 000 ВЕ, а на тези в ЕГПП2 - 20 000 ВЕ. Балансовата стойност на сградата, в която се помещава централата на предприятието, е 6 000 ВЕ. Стойността на сградата ще бъде разпределена към ЕГПП на база тяхната балансова стойност (вж. Таблица 3).

Таблица 3. Разпределение на корпоративните активи

	ЕГПП1 (ВЕ)	ЕГПП2 (ВЕ)	Общо (ВЕ)
Балансова стойност	10 000	20 000	30 000
Разпределение на стойността на сградата	$6\,000/30\,000 \times 10\,000 = 2\,000$	$6\,000/30\,000 \times 20\,000 = 4\,000$	6 000
Балансова стойност с включени корпоративни активи	12 000	24 000	36 000

Ако има значителна разлика в оставащия полезен живот на активите на различни ЕГПП, трябва да се определят теглата както на тяхната стойност, така и на полезния им живот. Да предположим, че оставащият полезен живот на активите в ЕГПП1 е 5 години, а на тези в ЕГПП2 е 10 години. Преизчислението на стойността на ЕГПП1 и ЕГПП2 и показано в Таблица 4.

Таблица 4. Преизчислението на стойността на корпоративни активи с различен полезен живот

	ЕГПП1	ЕГПП2	Общо
Балансова стойност	10 000 ВЕ	20 000 ВЕ	30 000 ВЕ
Оставащ полезен живот	5 години	10 години	
Тегло на полезния живот	1	2 (10 години/5 години)	
Претеглена стойност	$10\,000\text{ ВЕ} \times 1 = 10\,000\text{ ВЕ}$	$20\,000\text{ ВЕ} \times 2 = 40\,000\text{ ВЕ}$	50 000 ВЕ
Разпределена върху стойността на сградата	$6\,000\text{ ВЕ} \times 10\,000\text{ ВЕ} / 50\,000\text{ ВЕ} = 1\,200\text{ ВЕ}$	$6\,000\text{ ВЕ} \times 40\,000\text{ ВЕ} / 50\,000\text{ ВЕ} = 4\,800\text{ ВЕ}$	6 000 ВЕ
Балансова стойност с включени корпоративни активи	11 200 ВЕ	24 800 ВЕ	36 000 ВЕ

След това, в стъпка 3 се прилагат същите принципи като тези, обсъдени по-горе за единични активи. Въпреки това, в стъпки 4 и 5 се появяват сложности, свързани с разпределянето на загубата от обезценка към различни активи. МСС 36.104 уточнява, че загубата от обезценка се разпределя в намаление на балансовата стойност на активите, принадлежащи към единицата (групата единици), генериращи парични потоци, в следния ред: първо, върху репутацията, отнасяща се до единицата (групата единици), генерираща парични потоци) и след това, върху останалите активи от единицата (групата единици), генерираща парични потоци, пропорционално на балансовата стойност на всеки актив в единицата (групата единици). Въпреки това, когато се извършва това разпределение, стойността на даден актив не трябва да се намалява под най-високата стойност от: справедливата му стойност, намалена с разходите за освобождаване (ако са оценени), стойността му в употреба (ако е възможно тя да се определи) и 0. 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 (МСС 36.105).

Примери за такива случаи: Първо, приемаме, че дадена единица, генерираща парични потоци, включва Оборудване 1 с балансова стойност 5 000 BE и Оборудване 2 с балансова стойност 15 000 BE. Следователно, балансовата стойност на ЕГПП е 20 000 BE. Справедливата стойност минус разходите за освобождаване е 19 000 BE, а стойността в употреба е 18 500 BE. Следователно възстановимата сума е 19 000 BE, което е по-ниско от балансовата стойност и следователно трябва да се признае обезценка от 20 000 BE – 19 000 BE = 1 000 BE. Тази загуба се разпределя към двата актива, пропорционално на базата на балансовата стойност на всеки актив в единицата (виж таблица 5).

Таблица 5. Разпределяне на загубата от обезценка

	Оборудване 1	Оборудване 2	Общо
Балансова стойност	5 000 BE	15 000 BE	20 000 BE
Загуба от обезценка	$1\,000\text{ BE} \times 5\,000\text{ BE} / 20\,000\text{ BE} = 250\text{ BE}$	$1\,000\text{ BE} \times 15\,000\text{ BE} / 20\,000\text{ BE} = 750\text{ BE}$	1 000 BE
Балансова стойност след теста за обезценка	4 750 BE	14 250 BE	19 000 BE

Загубата се признава като разход (ако активите не са преоценени)

Dr.	Разход за обезценка	1,000
	Cr.	Обезценка на активи (Оборудване 1) 250
	Cr.	Обезценка на активи (Оборудване 2) 750

Ако справедливата стойност, намалена с разходите за изваждане от употреба на оборудване 1, е измерима и е 4 900 BE, това означава, че стойността на актива не може да бъде намалена под тази стойност. Следователно за този актив може да бъде призната само загуба от 5 000 BE – 4 900 BE = 100 BE, а останалите 900 BE ще бъдат разпределени към оборудване 2.

Dr.	Разход за обезценка	1 000
	Cr.	Обезценка на активи (Оборудване 1) 100
	Cr.	Обезценка на активи (Оборудване 2) 900



Нека сега разгледаме случая с добра воля. Да приемем, че дадена ЕГПП включва следните активи: Оборудване 1 с балансова стойност 5 000 BE, Оборудване 2 с балансова стойност 14 500 BE и репутация на стойност 500 BE. Следователно балансовата стойност на ЕГПП е 20 000 BE, а възстановимата ѝ стойност е 19 000 BE. Тази загуба от 1000 BE се разпределя първо към репутацията (500 BE), а останалата част (500 BE) към двата актива, пропорционално на балансовата стойност на всеки актив в единицата. Преизчисляването е показано в таблица 6.

Таблица 6. Разпределяне на загубата от обезценка в ЕГПП с репутация

	Оборудване 1	Оборудване 2	Репутация	Общо
Балансова стойност	5 000 BE	14 500 BE	500 BE	20 000 BE
Загуба от обезценка	$500 \text{ BE} * 5\,000 \text{ BE} / 19\,500 \text{ BE} = 128.2 \text{ BE}$	$500 \text{ BE} * 14\,500 \text{ BE} / 19\,500 \text{ BE} = 371.8 \text{ BE}$	500 BE	1 000 BE
Балансова стойност след теста за обезценка	4 871.8 BE	14 128.2 BE	0	19 000 BE

Загубите от обезценка могат да бъдат възстановяване, с изключение на репутацията. МСС 36.110 гласи, че 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. 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 вътрешни и външни източници на информация. По отношение на признаването, МСС 36.114 гласи, че 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. Въпреки това, 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 (МСС 36.117). Загуба от обезценка, призната по отношение на репутацията не се възстановява в последващ период (МСС 36.124).

Да вземе за пример оборудване, което е придобито в началото на 20X1 година за 10 000 BE и трябва да се използва в продължение на 5 години. Използва се линейния метод на амортизация и няма очаквана остатъчна стойност. В края на 20X2 година, вследствие на икономическа криза, има значителен спад на пазара на продукта, произвеждан с оборудването. Това е индикация за обезценка и се провежда тест за обезценка. Възстановимата стойност на оборудването се оценява на 5 100 BE. В края на 20X3 икономическата ситуация се подобрява значително и възстановимата стойност се оценява на 4 200 BE. Вижте таблица 7 за последващите корекции на стойността по отношение на този актив.

Таблица 7. Възстановяване на обезценка

Година	Стойност, подлежаща на амортизация	Амортизационен разход	Балансова стойност преди обезценката	Обезценка	Балансова стойност след обезценката	Comments
20X1	10 000 BE	10 000 BE/5 = 2 000 BE	8 000 BE			
20X2	8 000 BE	8 000 BE/4 = 2 000 BE	6 000 BE	Загуба от 900 BE	5 100 BE	Сумата за възстановяване е 5 100 BE
20X3	5 100 BE	5 100 BE/3 = 1 700 BE	3 400 BE	Възстановяване на 600 BE	4 000 BE	Сумата за възстановяване е 4 200 BE. Максималната стойност на актива е 4 000 BE (6 000 BE – 2 000 BE).

Загубата се признава както следва:

Dr. Загуба от обезценка (разход) 900

Cr. Обезценка на активи 900

През 20X3 г. възстановимата стойност е по-висока от балансовата стойност, следователно загубата може да бъде възстановена. Стойността на актива обаче не трябва да надвишава неговата историческа цена, т.е. балансовата стойност, която би била определена (без амортизация или преоценка), ако не е призната загуба от обезценка за актива в предходни години. В нашия случай това е 4 000 BE. Следователно стойността на актива може да бъде увеличена от 3400 BE на 4000 BE, което означава, че се възстановява сумата от 600 BE.

Възстановяването се признава както следва:

Dr. Обезценка на активи 600

Cr. Загуба от обезценка 600

## ОПОВЕСТЯВАНЕ

МСС 36 изисква подробно оповестяване, независимо дали е призната обезценка, тъй като тестовите за обезценка включват много приблизителни оценки и упражняване на значителна професионална преценка и последствията от нея могат значително да повлияят на финансовите отчети. Сумата на загубите от обезценка, признати през периода, сумата на обратно възстановените загуби от обезценка и обстоятелствата, довели до признаването на загуба или обратно възстановяване, и описание на видовете активи или ЕГПП трябва да бъдат оповестени в приложенията към финансовите отчети. Освен това МСС 36 изисква подробно оповестяване на приблизителните оценки, използвани за измерване на възстановимата стойност, заедно с обяснения за това как е разпределена репутацията, използваните ключови допускания, включително темпове на растеж, дисконтовите проценти и периодите, за които се прогнозира паричните потоци.

## ПРИМЕР

ИМР произвежда продукти с две групи активи – А и Б. С активите от група А се получава полуготов продукт, който се преработва допълнително с активите от група Б. Единица от готовия продукт може да бъде продадена за 5 ВЕ, нейната производствена цена (преди амортизация ) е 3 ВЕ. Прогнозите за продажбите за следващите 4 години се правят в края на 20X1, като се има предвид, че пазарът е силно непредвидим след тази дата. Очакваният обем на продажбите е както следва: 7 000 единици през 20X2 г.; 5000 единици през 20X3 г.; 4000 единици през 20X4 г. и 4000 единици с вероятност от 50% и 2000 единици с вероятност от 50% през 20X5 г. ИМР има следните активи (балансови стойности):

	Група А	Група Б	Корпоративни активи
Активи	Оборудване: 15,000 ВЕ Машини: 5,000 ВЕ	Оборудване: 7,000 ВЕ Нематериални активи: 3,000	Сграда: 5,000 ВЕ IT инфраструктура: 1,000 ВЕ

Дисконтовият процент е 10%. Справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване от активите се оценява на 21 000 ВЕ за Група А и на 12 000 ВЕ за Група Б.

Пазарът за продукта претърпява големи промени и прогнозираните продажби са под тези, които са били очаквани при закупуването на активите. Поради това се провежда тест за обезценка. Обсъдете как се провежда тестът за обезценка в следните сценарии:

Сценарий 1: Полуфабрикатът не може да се продава на пазара.

Сценарий 2: Полуфабрикатът може да се продава на пазара; себестойността му е 1 ВЕ за единица, а пазарната му цена е 2 ВЕ за единица.

## РЕШЕНИЕ

Сценарий 1: Тъй като полуготовият продукт не може да бъде продаден на пазара, за група А няма входящи парични потоци и следователно тя не е ЕГПП. В този случай най-малката група от активи, генериращи парични потоци, е цялото предприятие. Следователно тестът за обезценка се извършва на ниво предприятие.

Балансова стойност = 20,000 ВЕ (Група А) + 10,000 ВЕ (Група Б) + 6,000 ВЕ (корпоративни активи) = 36,000 ВЕ

Справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване = 21,000 ВЕ (Група А) + 12,000 ВЕ (Група Б) = 33,000 ВЕ

Определяне на стойността в употреба:

Година	Нетен паричен поток на единица продукт	Продажби (единици)	Паричен поток	Дисконтов фактор	Дисконтиран паричен поток
20X1	5 ВЕ-3 ВЕ = 2 ВЕ	7 000	14 000 ВЕ	$(1+10\%)^{-1}=0.9091$	12 727.4 ВЕ
20X2	2 ВЕ	5 000	10 000 ВЕ	$(1+10\%)^{-2}=0.8264$	8 264 ВЕ
20X3	2 ВЕ	4 000	8 000 ВЕ	$(1+10\%)^{-3}=0.7513$	6 010.4 ВЕ
20X4	2 ВЕ	4 000*50% + 2 000*50% = 3 000	6 000 ВЕ	$(1+10\%)^{-4}=0.6830$	4 098 ВЕ
Total					31,099.8 ВЕ

Следователно възстановимата стойност е 33 000 BE (по-високата стойност от стойността в употреба и справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване). Тъй като балансовата стойност е 36 000 BE, ЕГПП е обезценена.

Загуба от обезценка = 36 000 BE – 33 000 BE = 3 000 BE. Обезценката се разпределя върху активите.

Активи	Балансова стойност преди обезценката	Загуба от обезценка	Балансова стойност след обезценката
Група А: Оборудване	15 000 BE	3 000 BE * 15 000 BE /36 000 BE =1 250 BE	13 750 BE
Група А: Машини	5 000 BE	3 000 BE * 5 000 BE /36 000 BE =416.7	4 583.3 BE
Група Б: Оборудване	7 000 BE	3 000 BE * 7 000 BE /36 000 BE =583.3	6 416.7 BE
Група Б: Нематериални активи	3 000 BE	3 000 BE * 3 000 BE /36 000 BE =250 BE	2 750 BE
Сграда	5 000 BE	3 000 BE * 5 000 BE /36 000 BE =416.7 BE	4 583.3 BE
IT инфраструктура	1 000 BE	3 000 BE * 1 000 BE /36 000 BE =83.3 BE	916.7 BE
Общо	36 000 BE	3 000 BE	33 000 BE

Сценарий 2: Тъй като полуготовият продукт може да се продава на пазара, всяка от двете групи е отделна ЕГПП и тестът за обезценка се провежда на ниво група. Корпоративните активи ще бъдат разпределени върху двете групи.

	Група А	Група Б	Общо
Балансова стойност	20 000 BE	10 000 BE	30 000 BE
Разпределяне на стойността на сградата	5 000 BE*20 000 BE/30 000 BE = 3 333.3 BE	5 000 BE*10 000 BE/30 000 BE = 1 666.7 BE	5 000 BE
Разпределяне на стойността на IT инфраструктурата	1 000 BE*20 000 BE/30 000 BE = 666.7 BE	1 000 BE*10 000 BE/30 000 BE = 333.3 BE	1 000 BE
Балансова стойност с включени корпоративни активи	24 000 BE	12 000 BE	36 000 BE

Справедлива стойност минус разходите за освобождаване са 21 000 BE за Група А и 12 000 BE за Група Б. Като се има предвид, че справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване за Група Б, е равна на балансовата стойност, няма обезценка за тази ЕГПП. Следователно ние определяме стойността в употреба само за Група А:

Определяне на стойността в употреба само за Група А:

Година	Нетен паричен поток на единица продукт	Продажби (единици)	Паричен поток	Дисконтов фактор	Дисконтиран паричен поток
20X1	2 BE-1 BE = 1 BE	7 000	7 000 BE	$(1+10\%)^{-1}=0.9091$	6 363.7 BE
20X2	1 BE	5 000	5 000 BE	$(1+10\%)^{-2}=0.8264$	4 132 BE
20X3	1 BE	4 000	4 000 BE	$(1+10\%)^{-3}=0.7513$	3 005.2 BE
20X4	1 BE	4 000*50% + 2 000*50% = 3 000	3 000 BE	$(1+10\%)^{-4}=0.6830$	2 049 BE
Общо					15,549.9 BE

Следователно възстановимата стойност на Група А е 21 000 BE (по-високата стойност от стойността в употреба и справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване). Тъй като балансовата стойност е 24 000 BE, ЕГПП е обезценена.

Загуба от обезценка = 24 000 BE – 21 000 BE = 3 000 BE. Обезценката се разпределя върху съставляващите активите.

Активи	Балансова стойност преди обезценката	Загуба от обезценка
Група А: Оборудване	15 000 BE	$3\,000\text{ BE} * 15\,000\text{ BE} / 24\,000\text{ BE} = 1\,875\text{ BE}$
Група А: Машини	5 000 BE	$3\,000\text{ BE} * 5\,000\text{ BE} / 24\,000\text{ BE} = 625\text{ BE}$
Сграда	3 333.3 BE	$3\,000\text{ BE} * 3\,333\text{ BE} / 24\,000\text{ BE} = 416.7\text{ BE}$
IT инфраструктура	666.7 BE	$3\,000\text{ BE} * 666.7\text{ BE} / 24\,000\text{ BE} = 83.3\text{ BE}$
Общо	24 000 BE	3 000 BE