

Меѓународен сметководствен стандард 36

Обезвреднување на средства

Цел

- 1 Целта на овој Стандард е да ги пропише постапките кои ентитетот ги применува за да осигура дека неговите средства се водат по износ кој не е поголем од нивниот надоместлив износ. Средството се води по износ кој е поголем од неговиот надоместлив износ доколку неговата сметководствена вредност го надминува износот кој ќе се надомести преку користење или продажба на средството. Доколку ова е случај, средството се опишува како обезвреднето и стандардот бара ентитетот да признае загуба поради обезвреднување. Стандардот исто така одредува кога ентитетот треба да анулира загуба поради обезвреднување и пропишува обелоденувања.

Делокруг

- 2 Овој Стандард треба да се применува за евидентирање на обезвреднувањето на сите средства, освен на:
- (а) Залихи (види MCC 2 *Залихи*).
 - (б) Средства кои произлегуваат од договори за изградба (види MCC 11 *Договори за изградба*).
 - (в) Одложени даночни средства (види MCC 12 *Даноци на добивка*).
 - (г) Средства кои произлегуваат од користи за вработени (види MCC 19 *Користи за вработените*).
 - (д) Финансиски средства кои се во рамките на делокругот на MCC 39 *Финансиски инструменти: признавање и мерење*.
 - (ф) Вложувања во недвижности кои се мерат по објективна вредност (види MCC 40 *Вложувања во недвижности*).
 - (е) Биолошки средства поврзани со земјоделска дејност кои се мерат по објективна вредност намалена за трошоци за продажба (види MCC 41 *Земјоделство*).
 - (ж) Одложени трошоци за стекнување, и нематеријални средства, кои произлегуваат од договорните права на осигурителот според договори за осигурување во рамките на делокругот на МСФИ 4 *Договори за осигурување*.
 - (з) Нетековни средства (или група за оттуѓување) класифицирани како такви кои се чуваат за продажба во согласност со МСФИ 5 *Нетековни средства кои се чуваат за продажба и прекинати работења*.
- 3 Овој Стандард не се применува на залихи, средства кои произлегуваат од договори за изградба, одложени даночни средства, средства кои произлегуваат од користи за вработени, или средства класифицирани како средства кои се чуваат за продажба (или кои се вклучени во група за оттуѓување која се класифицира како таква која се чува за продажба) бидејќи постоечките МСФИ кои се применуваат на овие средства содржат барања за признавање и мерење на тие средства.
- 4 Овој Стандард се применува на финансиски средства кои се класифицирани како:
- (а) Подружници, како што се дефинирани во MCC 27 *Консолидирани и посебни финансиски извештаи*.
 - (б) Придружени ентитети, како што се дефинирани во MCC 28 *Вложувања во придружени ентитети*.
 - (в) Заеднички вложувања, како што се дефинирани во MCC 31 *Учества во заеднички вложувања*.
- За обезвреднување на други финансиски средства, се повикува на MCC 39.
- 5 Овој Стандард не се применува на финансиски средства во рамките на делокругот на MCC 39, вложувања во недвижности кои се мерат по објективна вредност во согласност со MCC 40, или биолошки средства поврзани со земјоделска дејност измерени по објективна вредност намалена за трошоци за продажба во согласност со MCC 41. Сепак, овој Стандард се применува на средства кои се водат по ревалоризиран износ (т.е. објективна вредност) во согласност со други МСФИ, како на пример

моделот на ревалоризација во MCC 16 *Недвижности, постројки и опрема*. Идентификувањето дали ревалоризирано средство може да биде обезвреднето зависи од користената основа за утврдување на објективната вредност:

- (а) Доколку објективната вредност на средството е неговата пазарна вредност, единствената разлика помеѓу објективната вредност на средството и неговата објективна вредност намалена за трошоците за продажба се директните инкрементални трошоци за оттуѓување на средството:
 - (i) Доколку трошоците за оттуѓување се занемарливи, надоместливиот износ на ревалоризираното средство е нужно блиску до, или е поголем од, неговиот ревалоризиран износ (т.е. објективната вредност). Во овој случај, после примената на барањата за ревалоризација, не е веројатно дека ревалоризираното средство е обезвреднето и надоместливиот износ не треба да биде проценет.
 - (ii) Доколку трошоците за оттуѓување не се занемарливи, објективната вредност намалена за трошоците за продажба на ревалоризираното средство е нужно помала од неговата објективна вредност. Затоа, ревалоризираното средство ќе биде обезвреднето доколку неговата употребна вредност е помала од неговиот ревалоризиран износ (т.е. објективна вредност). Во овој случај, по примената на барањата за ревалоризација, ентитетот го применува овој Стандард за да определи дали средството можеби е обезвреднето.
- (б) Доколку објективната вредност на средството е определена врз друга основа, а не врз основа на пазарната вредност, неговиот ревалоризиран износ (т.е. објективната вредност) може да биде поголем или помал од неговиот надоместлив износ. Оттука, после примената на барањата за ревалоризација, ентитетот го применува овој Стандард за да определи дали средството можеби е обезвреднето.

Дефиниции

6 Во овој Стандард се користат следните поими со наведените значења за нив:

Активен пазар е пазар на кој постојат сите од следните услови:

- (а) Ставките со кои се тргува во рамките на пазарот се хомогени.
- (б) Спремни купувачи и продавачи може вообичаено да се најдат во било кое време.
- (в) Цените и се достапни на јавноста.

Сметководствена вредност е износот според кој средството е признаено по одземањето на било каква акумулирана депрецијација (амортизација) и акумулирани загуби поради негово обезвреднување.

Единица која генерира пари е најмалата група на средства која може да се идентификува а која генерира парични приливи коишто се во голем дел независни од паричните приливи на други средства или групи на средства.

Корпоративни средства се средства, освен гудвилот, кои придонесуваат за идните парични текови како на единицата која генерира пари и која е предмет на проверка, така и на другите единици кои генерираат пари.

Трошоци за оттуѓување се дополнителни трошоци кои директно може да му се припишат на оттуѓувањето на некое средство или единица која генерира пари, исклучувајќи ги финансиските трошоци и расходот за данок на добивка.

Износ кој подлежи на амортизација е набавната вредност на средството, или друг износ кој е замена за набавната вредност во финансиските извештаи, намалена за неговиот остаток на вредност.

Депрецијација (амортизација) е систематска распределба на износот на средството кој подлежи на амортизација во текот на неговиот корисен век на употреба.*

Објективна вредност намалена за трошоците за продажба е износот кој може да се добие од продажбата на некое средство или единица која генерира пари во трансакција под комерцијални услови помеѓу запознаени, спремни страни, намален за трошоците за продажба.

* Во случајот на нематеријално средство, поимот ‘амортизација’ вообичаено се користи наместо поимот ‘депрецијација’. Двата поима го имаат истото значење.

Загуба поради обезвреднување е износот за којшто сметководствената вредност на едно средство или единица која генерира пари го надминува неговиот надоместлив износ.

Надоместливиот износ на едно средство или единица која генерира пари е поголемиот износ од објективната вредност намалена за трошоците за продажба и неговата употребна вредност.

Корисен век на употреба е:

- (а) Временскиот период во рамките на кој се очекува ентитетот да го користи средството.
- (б) Бројот на производствени или слични единици кои се очекува ентитетот да ги добие од средството.

Употребна вредност е сегашната вредност на идните парични текови кои се очекува да произлезат од средството или единицата која генерира пари.

Идентификување на средство кое може да биде обезвреднето

- 7 Точките 8-17 наведуваат кога треба да се определи надоместливиот износ. Овие барања го користат поимот 'средство', но се однесуваат подеднакво и на поединечно средство и на единица која генерира пари. Преостанатиот дел на овој Стандард ја има следната структура:
 - (а) Точките 18–57 ги поставуваат барањата за мерење на надоместлив износ. Тие барања исто така го користат поимот 'средство', но се применуваат подеднакво и на поединечно средство и на единица која генерира пари.
 - (б) Точките 58–108 ги поставуваат барањата за признавање и мерење на загуби поради обезвреднување. Признавањето и мерењето на загуби поради обезвреднување за поединечни средства, освен гудвил, се обработуваат во точките 58-64. Точките 65–108 се занимаваат со признавање и мерење на загуби поради обезвреднување за единици кои генерираат пари и гудвил.
 - (в) Точките 109-116 ги поставуваат барањата за анулирање на загуба поради обезвреднување признаена во претходни периоди за средство или единица која генерира пари. Повторно, тие барања го користат поимот 'средство', но се применуваат подеднакво на поединечно средство или единица која генерира пари. Дополнителни барања за поединечно средство се дадени во точките 117-121, за единица која генерира пари во точките 122 и 123, и за гудвил во точките 124 и 125.
 - (г) Точките 126–133 ги наведуваат информациите кои треба да бидат обелоденети за загуби поради обезвреднување и анулирање на загуби поради обезвреднување за средства и единици кои генерираат пари. Точките 134-137 наведуваат дополнителни барања за обелоденување за единици кои генерираат пари на кои гудвил или нематеријални средства со неограничен корисен век на употреба биле распределени, за цели на тестирање за обезвреднување.
- 8 Едно средство е обезвреднето кога неговата сметководствена вредност го надминува неговиот надоместлив износ. Точките 12-14 опишуваат некои индикации кои укажуваат дека можеби се случила загуба поради обезвреднување. Доколку било која од тие индикации е присутна, од ентитетот се бара да направи формална проценка на надоместливиот износ. Освен во случајот кој е опишан во точка 10, овој Стандард не бара од ентитетот да прави формална проценка на надоместливиот износ доколку не постојат индикации за обезвреднување.
- 9 **На крајот на секој период на известување ентитетот треба да оцени дали постои индикација дека средството можеби е обезвреднето. Доколку постои таква индикација, ентитетот треба да го процени надоместливиот износ на средството.**
- 10 **Неависно од тоа дали постои некаква индикација за обезвреднување, ентитетот треба исто така:**
 - (а) Да ги тестира за обезвреднување еднаш годишно нематеријалните средства со неограничен корисен век на употреба или нематеријални средства кои се уште не се расположливи за употреба, преку споредување на сметководствената вредност на средството со неговиот надоместлив износ. Ваквото тестирање за обезвреднување може да биде извршено во било кое време во текот на годината, под услов да се спроведува секоја година во исто време. Различни нематеријални средства во различно време може да бидат тестирани за обезвреднување. Меѓутоа, доколку такво нематеријално средство беше почетно признаено за време на тековниот годишен период, тоа нематеријално средство треба да се тестира за обезвреднување пред крајот на тековниот годишен период.

(б) Да направи тест за обезвреднување еднаш годишно на гудвил стекнат во деловна комбинација во согласност со точките 80–99.

11 Способноста едно нематеријално средство да генерира доволно идни економски користи за да ја надомести неговата сметководствена вредност е вообичаено подложна на поголема неизвесност пред средството да биде расположливо за користење отколку кога тоа е веќе расположливо за користење. Затоа, овој Стандард бара ентитетот, најмалку еднаш годишно, да ја тестира за обезвреднување, сметководствената вредност на нематеријалното средство кое се уште не е расположливо за користење.

12 **Во проценувањето дали постои некаква индикација дека некое средство би можело да биде обезвреднето, ентитетот, како минимум, треба да ги разгледа следните индикации:**

Надворешни извори на информации

- (а) За време на периодот, пазарната вредност на средството се намалила значително повеќе од очекуваната како резултат на одминувањето на времето или вообичаеното користење.
- (б) За време на периодот се случиле значителни промени со негативно влијание врз ентитетот, или ќе се случат во блиска иднина, во технолошкото, пазарното, економското или правното опкружување во кое работи ентитетот или на пазарот за кој средството е наменето.
- (в) Пазарните каматни стапки или другите пазарни стапки на поврат на вложувања се зголемиле за време на периодот, и тие зголемувања е веројатно да влијаат на дисконтната стапка која се користи за пресметка на употребната вредност на средството и материјално да го намалат надоместливиот износ на средството.
- (г) Сметководствената вредност на нето средствата на ентитетот е поголема од неговата пазарна капитализација.

Внатрешни извори на информации

- (д) Постои расположлив доказ за застареност или физичко оштетување на некое средство.
- (е) За време на периодот се случиле значителни промени со негативно влијание врз ентитетот, или се очекува дека ќе се случат во блиска иднина, до степенот до кој, или начинот на кој, средството се користи или се очекува да биде користено. Таквите промени вклучуваат средство кое престанува да се користи, планови за прекинување или реструктурирање на работење на кое му припаѓа средството, планови за оттуѓување на некое средство пред претходно очекуваниот датум, и преоценување на корисниот век на употреба на некое средство како ограничен наместо неограничен].*
- (е) Постои расположлив доказ врз основа на интерни извештаи кој укажува дека економскиот резултат на средството е, или ќе биде, лош од очекуваниот.

Дивиденда од подружница, заеднички контролиран ентитет или придружен ентитет

- (ж) За вложување во подружница, заеднички контролиран ентитет или придружен ентитет, вложувачот признава дивиденда од вложувањето и постои расположлив доказ за едно од двете:
 - (i) Сметководствената вредност на вложувањето во одделните финансиски извештаи ги надминува сметководствените вредности во консолидираните финансиски извештаи на нето средствата на ентитетот во кој се вложува, вклучувајќи го поврзаниот гудвил.
 - (ii) Дивидендата ја надминува вкупната сеопфатна добивка на подружницата, заеднички контролираниот ентитет или придружен ентитет во периодот кога дивидендата е објавена.

13 Списокот во точка 12 не е конечен. Ентитетот може да идентификува и други индикации за можно обезвреднување на некое средство кои исто така ќе бараат од ентитетот да го определи надоместливиот

* Штом еднаш средството ги исполни критериумите за класификација како средство кое се чува за продажба (или е вклучено во група за оттуѓување која се класифицира како таква која се чува за продажба), тоа се исклучува од делокругот на овој Стандард и се евидентира во согласност со МСФИ 5 *Нетековни средства кои се чуваат за продажба и прекинати работења*.

износ на средството или, во случајот со гудвил, да го тестира за обезвреднување во согласност со точките 80–99.

- 14 Доказ добиен врз основа на интерното известување кое укажува дека средството би можело да биде обезвреднето вклучува постоење на:
- (а) Парични текови за стекнување на средството, или последователни потреби за пари за негово работење или одржување, кои се значително повисоки од првобитно планираните.
 - (б) Фактички нето парични текови или добивка или загуба од работењето кои произлегуваат од средството кои се значително полоши од планираните.
 - (в) Значително намалување на планираните нето парични текови или добивката од работење, или значително зголемување на планираната загуба, кои произлегуваат од средството.
 - (г) Загуби од работење или нето парични одливи за средството, кога износите во тековниот период ќе се соберат со планираните износи за во иднина.
- 15 Како што е укажано во точка 10, овој Стандард бара нематеријално средство со неограничен корисен век на употреба или кое се уште не е расположливо за употреба и гудвилот да се тестираат за обезвреднување, најмалку еднаш годишно. Освен кога се применуваат барањата во точка 10, концептот на материјалноста се применува за да се определи дали треба да се процени надоместливиот износ на средството. На пример, доколку претходните пресметки покажуваат дека надоместливиот износ на средството е значително поголем од неговата сметководствена вредност, ентитетот не треба повторно да го проценува надоместливиот износ на средството доколку не се случиле настани коишто би ја елиминирале таа разлика. На сличен начин, претходните анализи можат да покажат дека надоместливиот износ на средството не е чувствителен на една (или повеќето) индикации наведени во точка 12.
- 16 Како илустрација на точка 15, доколку пазарните каматни стапки или другите пазарни стапки на поврат на вложувањата се зголемиле во текот на периодот, од ентитетот не се бара да направи формална проценка на надоместливиот износ на средството во следните случаи:
- (а) Доколку не е веројатно дека зголемувањето на овие пазарни стапки ќе влијае врз дисконтната стапка којашто се користи при пресметувањето на употребната вредност на средството. На пример, зголемувањата на краткорочните каматни стапки може да немаат материјално влијание врз дисконтната стапка којашто се користи за средство коешто има долг преостанат корисен век на употреба.
 - (б) Доколку е веројатно дека зголемувањето на овие пазарни стапки ќе влијае врз дисконтната стапка којашто се користи при пресметувањето на употребната вредност на средството, но претходните анализи на чувствителноста на надоместливиот износ покажуваат дека или:
 - (i) Не е веројатно дека ќе има материјално намалување на надоместливиот износ бидејќи идните парични текови исто така е веројатно да се зголемат (на пример, во некои случаи, ентитетот може да е во состојба да покаже дека ги прилагодува своите приходи за да надомести за зголемувањето на пазарните стапки).
 - (ii) Не е веројатно дека намалувањето на надоместливиот износ ќе резултира во материјална загуба поради обезвреднување.
- 17 Доколку постои индикација дека средството може да биде обезвреднето, тоа може да укаже дека преостанатиот корисен век на употреба, методата на депрецијација (амортизација) или остатокот на вредноста за средството треба да бидат проверени и коригирани во согласност со стандардот применлив за средството, дури иако не се признава загуба поради обезвреднување за средството.

Мерење на надоместливиот износ

- 18 Овој Стандард го дефинира надоместливиот износ како поголемиот износ од објективната вредност намалена за трошоците за продажба на средството или единицата која генерира пари и неговата употребна вредност. Во точките од 19 до 57 се наведени барањата за мерењето на надоместливиот износ. Овие барања го користат терминот “средство”, но подеднакво се применуваат и на поединечно средство и на единица која генерира пари.
- 19 Не е секогаш неопходно да се утврдува и објективната вредност на средството намалена за трошоците за продажба и неговата употребна вредност. На пример, доколку било кој од овие износи ја надминува сметководствената вредност на средството, средството не е обезвреднето и не е неопходно да се процени другиот износ.

- 20 Би било можно да се определи објективната вредност намалена за трошоците за продажба, дури и кога со средството не се тргува на некој активен пазар. Меѓутоа, понекогаш нема да биде можно да се определи објективната вредност намалена за трошоците за продажба затоа што не постои основа за веродостојна проценка на износот кој може да се добие од продажбата на средството во трансакција под комерцијални услови помеѓу страни доволно информирани и спремни своеволно да ја прифатат трансакцијата. Во овој случај, ентитетот може да ја користи употребната вредност на средството како негов надоместлив износ.
- 21 Доколку не постои причина да се верува дека употребната вредност на средството материјално ја надминува неговата објективна вредност намалена за трошоците за продажба, објективната вредност на средството намалена за трошоците за продажба може да се користи како негов надоместлив износ. Ова често ќе биде случај со средство кое се чува за оттуѓување. Тоа е така бидејќи употребната вредност на средството кое се чува за оттуѓување ќе се состои главно од нето приливите од оттуѓувањето, бидејќи идните парични текови од континуираното користење на средството до неговото оттуѓување веројатно ќе бидат занемарливи.
- 22 Надоместлив износ се утврдува за поединечно средство, освен доколку средството не генерира парични приливи коишто во голем дел се независни од тие на другите средства или групи на средства. Во ваков случај, надоместливиот износ се утврдува за единицата која генерира пари на којашто и припаѓа средството (види ги точките од 65 до 103) освен доколку или:
- (а) Објективната вредност на средството намалена за трошоците за продажба е поголема од неговата сметководствена вредност.
 - (б) Употребната вредност на средството може да се процени да биде блиска до неговата објективна вредност намалена за трошоците за продажба, а објективната вредност намалена за трошоците за продажба може да се определи.
- 23 Во некои случаи, проценките, просеците и скратените пресметки можат да дадат разумна апроксимација до деталните пресметки илустрирани во овој Стандард за определување на објективната вредност намалена за трошоците за продажба или употребната вредност.

Мерење на надоместливиот износ на нематеријално средство со неограничен корисен век на употреба

- 24 Точка 10 бара нематеријално средство со неограничен корисен век на употреба да се тестира за обезвреднување еднаш годишно, преку споредување на неговата сметководствена вредност со неговиот надоместлив износ, без оглед на тоа дали постои некаква индикација дека тоа би можело да биде обезвреднето. Сепак, најскорешната детална пресметка на надоместливиот износ на таквото средство направена во претходниот период може да се користи кога тоа средство во тековниот период се тестира за обезвреднување, под услов да се исполнети сите следни критериуми:
- (а) Доколку нематеријалното средство не генерира парични приливи од континуирано користење кои се во голема мера независни од тие на другите средства или групи на средства и затоа се тестира за обезвреднување како дел од единицата која генерира пари на која тоа и припаѓа, средствата и обврските кои ја сочинуваат таа единица не се промениле значително од најскорешната пресметка на надоместливиот износ.
 - (б) Најскорешната пресметка на надоместливиот износ резултирал во износ кој значително ја надминал сметководствената вредност на средството.
 - (в) Врз основа на анализа на настаните кои се случиле и околностите кои се промениле од најскорешната пресметка на надоместливиот износ, мала е веројатноста дека определувањето на тековниот надоместлив износ би бил помал од сметководствената вредност на средството.

Објективна вредност намалена за трошоците за продажба

- 25 Најдобар доказ за објективната вредност на средството намалена за трошоците за продажба е цената од обврзувачки договор за продажба во трансакција под комерцијални услови, коригирана за инкременталните трошоци кои можат директно да се припишат на оттуѓувањето на средството.
- 26 Доколку не постои обврзувачки договор за продажба, но со средството се тргува на активен пазар, објективната вредност намалена за трошоците за продажба е пазарната цена на средството намалена за трошоците за оттуѓување. Соодветната пазарна цена вообичаено е тековно понудената цена. Кога не се расположливи тековно понудени цени, цената од последната трансакција може да даде основа за проценка на објективната вредност намалена за трошоците за продажба, под услов да не постоела

значајна промена во економските околности помеѓу датумот на трансакцијата и датумот на кој се прави проценката.

- 27 Доколку нема обврзувачки договор за продажба или активен пазар за средството, објективната вредност намалена за трошоците за продажба ќе биде заснована на најдобрите расположливи информации кои го одразуваат износот кој ентитетот би можел да го добие, на крајот на периодот на известување, од оттуѓувањето на средството во трансакција под комерцијални услови помеѓу страни доволно информирани и спремни своеволно да ја прифатат трансакцијата, по одземање на трошоците за оттуѓување. При определувањето на овој износ, ентитетот го разгледува резултатот од последните трансакции за слични средства во рамките на истата дејност. Објективната вредност намалена за трошоците за продажба не одразува принудна продажба, освен ако раководството не е принудено да го продаде средството веднаш.
- 28 Трошоците за оттуѓување, освен оние кои веќе се признаени како обврски, се одземаат при определувањето на објективната вредност намалена за трошоците за продажба. Примери за вакви трошоци се правните трошоци, административни такси и слични такси за трансакции, трошоците за отстранување на средството и директните инкрементални трошоци за доведување на средството во состојба за негова продажба. Меѓутоа, користите по престанокот (како што се дефинирани во MCC 19) и трошоците поврзани со намалување или реорганизација на деловното работење коишто следат по оттуѓувањето на средството не претставуваат директни инкрементални трошоци за оттуѓување на средството.
- 29 Понекогаш, оттуѓувањето на средството бара купувачот да превземе обврска, и само една објективна вредност намалена за трошоци за продажба е расположива и за средството и за обврската. Точка 78 објаснува како да се постапува во ваквите случаи.

Употребна вредност

- 30 Пресметката на употребната вредност на едно средство треба да ги одразува следните елементи:
- (а) **Проценка на идните парични текови кои ентитетот очекува да ги добие од средството.**
 - (б) **Очекувања за можните промени во износот или временскиот распоред на тие идни парични текови.**
 - (в) **Временската вредност на парите, претставена преку тековна безризична пазарна каматна стапка.**
 - (г) **Цената за неизвесноста која е инхерентна на средството.**
 - (д) **Други фактори, како на пример неликвидност, која пазарните учесници би ја одразиле при вреднувањето на идните парични текови кои ентитетот очекува да ги добие од средството.**
- 31 Проценувањето на употребната вредност на средството ги вклучува следните чекори:
- (а) Проценување на идните парични приливи и одливи кои треба да произлезат од континуираното користење на средството и од неговото конечно оттуѓување.
 - (б) Применување на соодветна дисконтна стапка на тие идни парични текови.
- 32 Елементите идентификувани во точка 30(б), (г) и (д) би можеле да се одразат или како корекции на идните парични текови или како корекции на дисконтната стапка. Било кој пристап да го избере ентитетот за да ги одрази очекувањата околу можните промени на износот или временскиот распоред на идните парични текови, резултатот треба да ја одрази очекуваната сегашна вредност на идните парични текови, или пондерираниот просек на сите можни исходи. Додаток А дава дополнително упатство за користењето на техники на сегашна вредност за мерење на употребната вредност на средството.

Основа за проценка на идните парични текови

- 33 При мерењето на употребната вредност ентитетот треба:
- (а) **Да ги заснова проекциите на паричните текови врз разумни и поткрепени претпоставки кои преставуваат најдобра проценка на раководството за опсегот на економски услови кои ќе постојат за време на преостанатиот корисен век на употреба на средството. Поголема тежина се дава на доказ од надворешни извори.**
 - (б) **Да ги заснова проекциите на паричните текови на последните финансиски планови/прогнози коишто биле одобрени од страна на раководството, но ќе ги исклучуваат сите проценети идни парични приливи или одливи кои се очекува да произлезат од идни**

реструктурирања или од подобрување или зголемување на перформансите на средството. Проекциите засновани на овие планови/прогнози треба да покриваат максимален период од пет години, освен ако не може да се оправда подолг период.

- (в) Да ги процени проекциите на паричен тек после периодот покриен со последните планови/прогнози со екстраполирање на проекциите кои се засновани на планови/прогнози користејќи стабилна или опаѓачка стапка на пораст за последователни години, освен ако не може да се оправда растечка стапка. Оваа стапка на пораст нема да ја надмине долгорочната просечна стапка на пораст за производи, дејности, или земја или земји во кои работи ентитетот, или за пазарот за кој се користи средството, освен кога не може да се оправда повисока стапка.

- 34 Раководството ја проценува разумноста на претпоставките на кои се засновани тековните проекции на парични текови, преку испитување на причините за разлики помеѓу минатите проекции на парични текови и фактичките парични текови. Раководството треба да осигура дека претпоставките врз кои се засновани неговите тековни проекции на парични текови се конзистентни со фактичките минати исходи, под услов да ефектите на последователните настани или околности кои не постоеле кога тие фактички парични текови биле генерирани го овозможуваат тоа.
- 35 Детални, експлицитни и веродостојни финансиски планови/прогнози за идни парични текови за периоди подолги од пет години вообичаено не се расположливи. Поради оваа причина, проценките на раководството за идните парични текови се засновани на последните планови/прогнози за максимум пет години. Раководството може да користи проекции на парични текови засновани на финансиски планови/прогнози за период подолг од пет години доколку раководството е уверено дека тие проекции се веродостојни и може да ја покаже својата способност, врз основа на минато искуство, точно да ги прогнозира паричните текови за тој подолг период.
- 36 Проекциите на парични текови до крајот на корисниот век на употреба на средството се проценуваат со екстраполирање на проекциите на парични текови засновани на финансиските планови/прогнози користејќи стапката на пораст за последователни години. Оваа стапка е стабилна или опаѓачка, освен ако зголемувањето на стапката се сложува со објективните информации за моделот на животниот циклус на производот или дејноста. Доколку е соодветно, стапката на пораст изнесува нула или е негативна.
- 37 Кога условите се поволни, конкурентите веројатно ќе влезат на пазарот и ќе го ограничат растот. Затоа, ентитетите ќе имаат потешкотии во надминувањето на просечната историска стапка на пораст во рамките на долг рок (да речеме дваесет години) за производите, дејностите или земјата или земјите во коишто работи ентитетот, или за пазарот на којшто се користи средството.
- 38 Кога се користат информации од финансиските планови/прогнози, ентитетот разгледува дали информациите одразуваат разумни и поткрепени претпоставки и претставуваат најдобра проценка на раководството за сето на економски услови коишто ќе постојат во текот на преостанатиот корисен век на употреба на средството.

Состав на проценките на идните парични текови

- 39 **Проценките на идните парични текови треба да вклучат:**
- (а) **Проекции на паричните приливи од континуираната употреба на средството.**
- (б) **Проекции на парични одливи кои нужно се прават за генерирање на паричните приливи од континуираната употреба на средството (вклучувајќи ги и паричните одливи за подготвување на средството за употреба) и коишто можат директно да се припишат, или да се распределат на разумна и конзистентна основа, на средството.**
- (в) **Нето парични текови, доколку ги има, кои треба да бидат примени (или платени) за оттуѓување на средството на крајот на неговиот корисен век на употреба.**
- 40 Проценките на идните парични текови и дисконтната стапка одразуваат конзистентни претпоставки за зголемувањата на цените како резултат на општата инфлација. Заради тоа, доколку дисконтната стапка го вклучува ефектот од зголемувањето на цените како резултат на општата инфлација, идните парични текови се проценуваат во номинални износи. Доколку дисконтната стапка го исклучува ефектот од зголемувањето на цените како резултат на општата инфлација, идните парични текови се проценуваат во реални износи (но вклучуваат идни специфични зголемувања или намалувања на цените).
- 41 Проекциите на парични одливи ги вклучуваат оние за секојдневно сервисирање на средството како и идни општи трошоци кои можат директно да се припишат, или да се распределат врз разумна и конзистентна основа, на користењето на средството.
- 42 Кога сметководствената вредност на дадено средство се уште не ги вклучува сите парични одливи кои треба да се направат пред средството да биде подготвено за употреба или продажба, проценката на

идните парични одливи вклучува проценка на сите понатамошни парични одливи кои се очекува да бидат направени пред средството да биде подготвено за употреба или продажба. На пример, ова е случајот со зграда во изградба или развоен проект кој се уште не е довршен.

43 За да се одбегнат дупли пресметки, проценките на идните парични текови не вклучуваат:

- (а) Парични приливи од средства кои генерираат парични приливи кои во голема мера се независни од паричните приливи од средството кое се проверува (на пример, финансиски средства какви што се побарувањата).
- (б) Парични одливи кои се однесуваат на обврски кои веќе биле признаени како обврски (на пример, обврски спрема добавувачите, за пензии или резервирања).

44 **Идните парични текови треба да се проценат за средството во неговата тековна состојба. Проценките на идните парични текови не треба да ги вклучат проценетите идни парични приливи или одливи кои се очекува да произлезат од или:**

- (а) **Идно реструктурирање на коешто ентитетот се уште не се обврзал.**
- (б) **Подобрување или зголемување на перформансите на средството.**

45 Бидејќи идните парични текови се проценуваат за средството во неговата тековна состојба, употребната вредност не ги одразува или:

- (а) Идните парични одливи или поврзаните заштеди на трошоци (на пример, намалување на трошоците за персоналот) или користите кои се очекува да произлезат од идното реструктурирање на коешто ентитетот се уште не се обврзал.
- (б) Идните парични одливи коишто ќе ги подобрат или зголемат перформансите на средството или поврзаните парични приливи кои се очекува да произлезат од таквите одливи.

46 Реструктурирањето претставува програма која ја планира и контролира раководството и којашто материјално го менува или делокругот на деловното работење превземено од страна на ентитетот или начинот на којшто се извршува работењето. MCC 37, *Резервирања, неизвесни обврски и неизвесни средства* дава упатство коешто може да разјасни кога ентитетот се обврзува на реструктурирање.

47 Кога ентитетот ќе се обврзе на реструктурирање, некои средства веројатно ќе бидат под влијание на ова реструктурирање. Кога ентитетот ќе се обврзе на реструктурирање:

- (а) При определувањето на употребната вредност, неговите проценки на идните парични приливи и парични одливи ги одразуваат заштедите на трошоци и другите користы од реструктурирањето (засновани на последните финансиски планови/прогнози кои ги одобрило раководството).
- (б) Неговите проценки на идните парични одливи по основ на реструктурирање се вклучени во резервирањето за реструктурирање во согласност со MCC 37.

Пример 5, го илустрира ефектот на идното реструктурирање врз пресметката на употребната вредност.

48 Додека ентитетот не направи парични одливи коишто ги подобруваат или зголемуваат перформансите на средството, проценките на идните парични текови не ги вклучуваат проценетите идни парични приливи кои се очекува да произлезат од зголемувањето на економските користи поврзани со тој паричен одлив (види илустративен пример 6).

49 Проценките на идни парични текови вклучуваат идни парични одливи кои се потребни за одржување на нивото на економски користи кои се очекуваат од средството во неговата тековна состојба. Кога единица која генерира пари се состои од средства со различен проценет корисен век на употреба, од кои сите се неопходни за тековното работење на единицата, замената на средства со пократок корисен век се смета дека е дел од секојдневното сервисирање на единицата кога се проценуваат идните парични текови поврзани со единицата. Слично, кога единечно средство се состои од компоненти со различен проценет на корисен век на употреба, замената на компонентите со пократок корисен век на употреба се смета дека е дел од секојдневното сервисирање на средството кога се проценуваат идните парични текови кои ги генерира средството.

50 **Проценките на идните парични текови не треба да вклучуваат или:**

- (а) **Парични приливи или одливи од финансиски активности.**
- (б) **Примања или плаќања по основ на данок на добивка.**

51 Проценетите идни парични текови одразуваат претпоставки кои се конзистентни со начинот на кој се определува дисконтната стапка. Во спротивно, ефектот на некои претпоставки ќе биде дуго изброен или ќе се игнорира. Бидејќи временската вредност на парите се зема предвид преку дисконтирањето на проценетите идни парични текови, овие парични текови ги исклучуваат паричните приливи или одливи

од финансиски активности. На сличен начин, бидејќи дисконтната стапка се определува на основица пред оданочување, идните парични текови исто така се проценуваат на основица пред оданочување.

- 52 **Проценката на нето паричните текови кои треба да се примат (или платат) за оттуѓувањето на дадено средство на крајот од неговиот корисен век на употреба треба да биде износот кој ентитетот очекува да го добие од оттуѓувањето на средството во трансакција под комерцијални услови помеѓу страни доволно информирани и спремни своеволно да ја прифатат трансакцијата, по одземање на проценетите трошоци за оттуѓување.**
- 53 Проценката на нето парични текови кои треба да се примат (или платат) за оттуѓувањето на дадено средство на крајот од неговиот корисен век на употреба се определува на сличен начин како и објективната вредност на средството намалена за трошоците за продажба, освен што, при проценката на овие нето парични текови:
- (а) Ентитетот ги користи цените коишто преовладуваат на датумот на проценката за слични средства коишто го достигнале крајот на својот корисен век на употреба и коишто работеле во услови слични на оние во коишто ќе се користи средството.
 - (б) Ентитетот ги коригира овие цени за ефектот и на идните зголемувања на цените како резултат на општата инфлација и на специфични идни зголемувања или намалувања на цени. Меѓутоа, доколку проценките на идните парични текови од континуирано користење на средството и на дисконтната стапка го исклучуваат ефектот на општата инфлација, ентитетот исто така го исклучува овој ефект од проценката на нето паричните текови при оттуѓување.

Идни парични текови во странска валута

- 54 Идните парични текови се проценуваат во валутата во којашто ќе бидат генерирани и потоа се дисконтираат користејќи дисконтна стапка којашто е соодветна за таа валута. Ентитетот ја преведува сегашната вредност користејќи дневен курс на датумот на пресметка на употребната вредност.

Дисконтна стапка

- 55 **Дисконтната стапка (стапки) треба да претставува стапка (стапки) пред оданочување кои ги одразуваат тековните пазарни претпоставки на:**
- (а) **Временската вредност на парите.**
 - (б) **Ризиците кои се специфични за средството за кое проценките на идните парични текови не се коригирани.**
- 56 Стапката којашто ги одразува тековните пазарни проценки на временската вредност на парите и ризиците специфични за средството е повратот којшто вложувачите би го барале доколку би избрале вложување кое би генерирало парични текови со износи, временски распоред и профил на ризик еквивалентни на оние кои ентитетот очекува да произлезат од средството. Оваа стапка се проценува врз основа на стапката којашто е применлива за тековните пазарни трансакции за слични средства или врз основа на пондерираниот просечен трошок за капитал на котиран ентитет кој има едно единствено средство (или портфолио на средства) коешто е слично од аспект на услужниот потенцијал и ризиците за средството кое се проверува. Сепак, дисконтната стапка(и) кои се користат за мерење на употребната вредност на средството нема да ги одразат ризиците за кои беа коригирани проценките на идните парични текови. Во спротивно, ефектот на некои претпоставки ќе биде дујло пресметан.
- 57 Кога стапката на специфичното средство не е директно достапна на пазарот, ентитетот користи замена за да ја процени дисконтната стапка. Додаток А дава дополнително упатство за проценка на дисконтната стапка во такви околности.

Признавање и мерење на загуба поради обезвреднување

- 58 Во точките од 59 до 64 се наведени барањата за признавање и мерење на загубите поради обезвреднување за поединечно средство освен, гудвил. Признавањето и мерењето на загубите поради обезвреднување за единици кои генерираат пари и гудвил се третираат во точките од 65 до 108.
- 59 **Доколку, и само доколку, надоместливиот износ на средството е помал од неговата сметководствена вредност, сметководствената вредност на средството треба да се намали до неговиот надоместлив износ. Ова намалување претставува загуба поради обезвреднување.**
- 60 **Загубата поради обезвреднување треба веднаш да се признае во добивка или загуба, освен кога средството се води по ревалоризирана вредност во согласност со друг стандард (на пример во**

согласност со MCC 16). Сите загуби поради обезвреднување на едно ревалоризирано средство треба да се третираат како намалување на ревалоризацијата во согласност со тој друг стандард.

- 61 Загуба поради обезвреднување на неревалоризирано средство се признава во добивка или загуба. Меѓутоа, загубата поради обезвреднување на ревалоризирано средство се признава во останата сеопфатна добивка до степенот до кој загубата поради обезвреднување не го надминува износот на ревалоризационата резерва за тоа исто средство. Таквата загуба поради обезвреднување на ревалоризираното средство ја намалува ревалоризационата резерва за тоа средство.
- 62 **Кога износот којшто е проценет како загуба поради обезвреднување е поголем од сметководствената вредност на средството на кое се однесува, ентитетот треба да признае обврска доколку, и само доколку, тоа го бара некој друг стандард.**
- 63 **По признавањето на загуба поради обезвреднување, трошокот за депрецијација (амортизација) за средството треба да биде коригиран во идни периоди за да се распредели ревидираната сметководствена вредност на средството, намалена за неговиот остатокот на вредноста (доколку има таков), на систематска основа во текот на преостанатиот корисен век на употреба.**
- 64 Доколку е признаена загуба поради обезвреднување, сите поврзани одложени даночни средства или обврски се утврдуваат во согласност со MCC 12, преку споредување на ревидираната сметководствена вредност на средството со неговата даночна основица (види илустративен пример 3).

Единици кои генерираат пари и гудвил

- 65 Во точките од 66 до 108 и додаток В наведени се барањата за идентификување на единица која генерира пари на којашто и припаѓа дадено средство и за определување на сметководствената вредност на, и признавање на загуби поради обезвреднување за, единици кои генерираат пари.

Идентификување на единица која генерира пари на која и припаѓа средството

- 66 Доколку постои било каква индикација дека средството можеби е обезвреднето, треба да се процени надоместливиот износ за тоа поединечно средство. Доколку не е можно да се процени надоместливиот износ на поединечното средство, ентитетот треба да го определи надоместливиот износ на единицата која генерира пари на која и припаѓа средството (единицата која генерира пари на која и припаѓа средството).
- 67 Надоместливиот износ на поединечно средство не може да се утврди доколку:
- (а) Употребната вредност на средството не може да се процени во износ кој е блиску до неговата објективна вредност намалена за трошоците за продажба (на пример, кога идните парични текови од континуираното користење на средството не можат да се проценат како занемарливи).
 - (б) Средството не генерира парични приливи кои во голема мера се независни од тие на другите средства.

Во такви случаи, употребната вредност и, според тоа, надоместливиот износ може да се определат само за единицата која генерира пари на која и припаѓа средството.

Пример
<p>Рударски ентитет поседува приватна железница за поддршка на рударските активности. Приватната железница може да се продаде само како отпадок и таа не генерира парични приливи коишто во голема мера се независни од паричните приливи од другите средства на рудникот.</p> <p><i>Невозможно е да се процени надоместливиот износ на приватната железница бидејќи нејзината употребна вредност неможе да се определи и е веројатно да се разликува од вредноста пресметана како отпадок. Според тоа, ентитетот го проценува надоместливиот износ на единицата која генерира пари на која и припаѓа приватната железница, а тоа значи на рудникот како целина.</i></p>

- 68 Како што е дефинирано во точка 6, единицата која генерира пари на средството е најмалата група на средства којашто го вклучува средството и којашто генерира парични приливи кои во голема мера се независни од паричните приливи од други средства или групи на средства. Идентификувањето на единицата која генерира пари на средството вклучува расудување. Доколку за поединечното средство неможе да се определи надоместливиот износ, ентитетот го идентификува најмалиот збир на средства кои генерираат во голема мера независни парични приливи.

Пример
<p>Автобуска компанија обезбедува услуги според договор со општината со кој се бара минимална услуга на секоја од петте посебни линии. Средствата наменети за секоја линија и паричните текови од секоја линија можат да се идентификуваат одвоено. Една од линиите работи со значителна загуба.</p> <p><i>Бидејќи ентитетот нема опција за скратување на било која од автобуските линии, најниското ниво на парични приливи кои можат да се идентификуваат и кои во голема мера се независни од паричните приливи од другите средства или групи на средства се паричните приливи генерирани од петте линии заедно. Единицата која генерира пари за секоја линија е автобуската компанија земена како целина.</i></p>

- 69 Паричните приливи се приливи на пари и еквиваленти на пари примени од страни надвор од ентитетот. При идентификувањето дали паричните приливи од некое средство (или група на средства) во голема мера се независни од паричните приливи од други средства (или групи на средства), ентитетот разгледува различни фактори вклучувајќи го и тоа како раководството го следи работењето на ентитетот (на пример, според производни линии, деловни единици, поединечни локации, месни или регионални подрачја) или како раководството донесува одлуки за продолжување или оттуѓување на средствата и работењето на ентитетот. Илустративниот пример 1, дава примери за идентификување на единица која генерира пари.

- 70 Доколку за излезните единици произведени со средството или групата на средства постои активен пазар, тогаш тоа средство или група на средства треба да бидат идентификувани како единица која генерира пари, дури иако дел или сите излезни единици се користат интерно. Доколку паричните приливи кои ги генерира некое средство или единица која генерира пари се под влијание на одредувањето на интерните трансферни цени, ентитетот треба да ја користи најдобрата проценка на раководството за идните цени кои би можеле да се постигнат во трансакции под комерцијални услови во проценувањето на:

- (а) Идните парични приливи кои се користат за определување на употребната вредност на единицата која генерира пари на која и припаѓа средството.
- (б) Идните парични одливи кои се користат за определување на употребната вредност на било кое друго средство или единици кои генерираат пари кои се под влијание на одредувањето на интерните трансферни цени.

- 71 Дури и кога дел или сите излезни единици произведени со средството или групата на средства се користи од страна на други единици на ентитетот (на пример, производи во меѓуфаза на производниот процес), ова средство или група на средства формира одделна единица која генерира пари доколку ентитетот би можел да ги продаде овие излезни единици на некој активен пазар. Тоа е така бидејќи средство или група на средства може да генерира парични приливи кои во голема мера би биле независни од паричните приливи од други средства или групи на средства. При користење на информациите засновани на финансиските планови/ прогнози кои се однесуваат на таква единица која генерира пари, или на било кое друго средство или единица која генерира пари кои се под влијание на определувањето на интерни трансферни цени, ентитетот ги корегира овие информации доколку интерните трансферни цени не ја одразуваат најдобрата проценка на раководството за идните цени кои би можеле да се постигнат во трансакции под комерцијални услови.

- 72 **Единиците кои генерираат пари треба да се идентификуваат конзистентно од еден период во друг за истото средство или видови на средства, освен ако е промената оправдана.**
- 73 Доколку еден ентитет утврди дека некое средство припаѓа на единица која генерира пари која се разликува со таа во претходните периоди, или дека видовите на средства собрани во единицата која генерира пари на која и припаѓа средството се измениле, точка 130 бара обелоденувања за единицата која генерира пари, доколку загуба поради обезвреднување е признаена или анулирана за единицата која генерира пари.

Надоместлив износ и сметководствена вредност на единица која генерира пари

- 74 Надоместлив износ на единица која генерира пари е повисокиот износ од објективната вредност намалена за трошоците за продажба и употребната вредност на единицата која генерира пари. За целите на определување на надоместливиот износ на единицата која генерира пари, сите повикувања во точките 19-57 на 'средство' се читаат како повикувања на 'единица која генерира пари'.
- 75 **Сметководствената вредност на единицата која генерира пари треба да се определи на конзистентна основа со начинот на кој е определен надоместливиот износ на единицата која генерира пари.**
- 76 Сметководствената вредност на единицата која генерира пари:
- (а) Ја вклучува сметководствената вредност само на оние средства кои можат директно да се припишат, или да се распределат на разумна и конзистентна основа, на единицата која генерира пари и кои ќе генерираат идни парични приливи кои се користат при определувањето на употребната вредност на единицата која генерира пари.
 - (б) Не ја вклучува сметководствената вредност на било која признаена обврска, освен ако надоместливиот износ на единицата која генерира пари не може да се определи без да се земе предвид таа обврска.

Тоа е така бидејќи објективната вредност намалена за трошоците за продажба и употребната вредност на единицата која генерира пари се определени исклучувајќи ги паричните приливи кои се однесуваат на средствата кои не се дел на единицата која генерира пари и обврските кои се веќе признаени (види ги точките 28 и 43).

- 77 Кога се групираат средства за проценување на надоместливоста, важно е во единицата која генерира пари да се вклучат сите средства коишто го генерираат или се користат за да се генерира релевантниот тек на парични приливи. Инаку, единицата која генерира пари може да изгледа како да е целосно надоместлива кога всушност се случила загуба поради обезвреднување. Во некои случаи, иако извесни средства придонесуваат за проценетите идни парични текови на единицата која генерира пари, тие не можат да бидат распределени на единицата која генерира пари на разумна и конзистентна основа. Ова може да биде случај со гудвилот или корпоративните средства како што се средствата на дирекцијата. Точките 80–103 објаснуваат како да се постапува со овие средства кога единицата која генерира пари се тестира за обезвреднување.
- 78 Може да биде потребно да се земат предвид извесни признаени обврски за да се определи надоместливиот износ на единицата која генерира пари. Ова може да се случи доколку оттуѓувањето на единицата која генерира пари бара купувачот да ја превземе обврската. Во овој случај, објективната вредност намалена за трошоците за продажба (или проценетиот паричен тек од конечното оттуѓување) на единицата која генерира пари е проценетата продажна цена за средствата на единицата која генерира пари и обврската заедно, намалени за трошоците за оттуѓување. За да се направи значајна споредба помеѓу сметководствената вредност на единицата која генерира пари и нејзиниот надоместлив износ, сметководствената вредност на обврската се одзема при определувањето и на употребната вредност на единицата која генерира пари и на нејзината сметководствена вредност.

Пример

Ентитет води рудник во земја каде што законодавството бара сопственикот да мора да го реставрира просторот по завршување на неговите рударски работи. Трошоците за реставрација вклучуваат замена површинскиот слој на земја, кој мора да се отстрани пред да почнат рударските работи. Резервирање за трошоците за замена на површинскиот слој на земја било признаено веднаш штом се извршило отстранувањето. Резервирањето беше признаено како дел од набавната вредност на рудникот и се амортизира во текот на корисниот век на употреба на рудникот. Сметководствената вредност на резервирањето за трошоците на реставрација изнесува 500 ПЕ,^a што е еднакво на сегашната вредност

Пример

на трошоци за реставрација.

Ентитетот го тестира рудникот за обезвреднување. Единица која генерира пари за рудникот е рудникот земен како целина. Ентитетот примил различни понуди за купување на рудникот по цена од околу 800 ПЕ; оваа цена го одразува фактот дека купувачот ќе ја превземе обврската да ја направи реставрацијата на горниот слој на земјиштето. Трошоците за оттуѓување на рудникот се занемарливи. Употребната вредност на рудникот е приближно 1.200 ПЕ, исклучувајќи ги трошоците за реставрација. Сметководствената вредност на рудникот е 1.000 ПЕ.

Објективната вредност на единицата која генерира пари намалена за трошоците за оттуѓување е 800ПЕ. Овој износ ги зема предвид трошоците за реставрација за кои веќе е направено резервирање. Како последица, употребната вредност на единицата која генерира пари се определува по разгледување на трошоците за реставрација и се проценува на 700ПЕ (1.200ПЕ минус 500ПЕ). Сметководствената вредност на единицата која генерира пари е 500ПЕ, што е сметководствената вредност на рудникот (1.000ПЕ) минус сметководствената вредност на резервирањето за трошоците за реставрација(500ПЕ). Затоа, надоместливиот износ на единицата која генерира пари ја надминува нејзината сметководствена вредност.

а Во овој Стандард, паричните износи се деноминираат во 'парични единици' (ПЕ).

- 79 Од практични причини, надоместливиот износ на единицата која генерира пари понекогаш се определува по разгледувањето на средствата кои не се дел на единицата која генерира пари (на пример, побарувања или други финансиски средства) или обврските кои се веќе признаени (на пример, обврски спрема добавувачите, пензии и други резервирања). Во таквите случаи, сметководствената вредност на единицата која генерира пари се зголемува за сметководствената вредност на овие средства и се намалува за сметководствената вредност на овие обврски.

Гудвил**Распределба на гудвил на единици кои генерираат пари**

- 80 За цели на тестирање за обезвреднување, гудвилот стекнат во деловна комбинација треба, од датумот на стекнување, да се распредели на секоја од единиците на стекнувачот кои генерираат пари, или групи на единици кои генерираат пари, за кои се очекува да остварат корист од синергијата на комбинацијата, независно дали на тие единици или групи на единици им се доделени други средства или обврски на стекнатиот ентитет. Секоја единица или група на единици на која се распределува гудвилот:
- (а) Треба да го претставува најниското ниво во рамките на ентитетот на кое се следи гудвилот за цели на интерното управување.
 - (б) Не треба да биде поголема од оперативен сегмент определен во согласност со МСФИ 8 *Оперативни сегменти*.
- 81 Гудвил признаен во деловна комбинација е средство кое ги претставува идните економски користи кои ќе произлезат од другите средства стекнати во деловна комбинација кои не може поединечно да се идентификуваат и одделно да се признаат. Гудвилот не генерира парични текови независно од другите средства или групи на средства, и често придонесува за парични текови на многукратни единици кои генерираат пари. Гудвилот понекогаш не може да се распредели произволно на поединечни единици кои генерираат пари, туку само на групи на единици кои генерираат пари. Како резултат на тоа, најниското ниво во рамките на ентитетот на кое гудвилот се следи за цели на интерно управување понекогаш опфаќа број на единици кои генерираат пари на кои се однесува гудвилот, но на кои тој не може да се распредели. Повикувањата во точките 83-99 и додаток В на единица која генерира пари на која гудвилот се распределува треба исто така да се читаат како повикување на група на единици кои генерираат пари на кои се распределува гудвил.
- 82 Примената на барањата во точка 80 резултира во гудвил кој се тестира за обезвреднување на ниво кое го одразува начинот на кој ентитетот управува со работењето и со кое гудвилот природно би се поврзал. Затоа, развој на дополнителни системи за известување вообичаено не е неопходно.
- 83 Единица која генерира пари на која се распределува гудвил за цели на тестирање за обезвреднување може да не се совпаѓа со нивото на кое гудвилот се распределува во согласност со МСС 21 *Ефекти од промени на девизни курсеви* за цели на мерење на добивки и загуби од промени на девизни курсеви. На

пример, ако MCC 21 бара од ентитетот да алоцира гудвил на релативно ниско ниво за цели на мерење на добивки и загуби од промени на девизни курсеви, тој не бара тестирање на гудвилот за обезвреднување на истото ниво освен ако ентитетот не го следи гудвилот на тоа ниво за цели на интерно управување.

84 Доколку почетната распределба на гудвилот стекнат во деловна комбинација неможе да биде завршена пред крајот на годишниот период во кој се извршила деловната комбинација, таа почетна распределба треба да биде завршена пред крајот на првиот годишен период кој почнува после датумот на стекнување.

85 Во согласност со МСФИ 3 *Деловни комбинации*, доколку почетното евидентирање на деловна комбинација би можело да се определи само привремено до крајот на периодот во кој е извршена комбинацијата, стекнувачот:

- (а) Ја евидентира комбинацијата со користење на тие привремени вредности.
- (б) Ги признава сите корекции на тие привремени вредности како резултат на комплетирање на почетното евидентирање во рамките на периодот на мерење, кој нема да надмине дванаесет месеци од датумот на стекнување.

Во такви околности, можеби нема да биде можно да се заврши почетната распределба на гудвилот признаен во деловна комбинација пред крајот на годишниот период во кој се извршила комбинацијата. Кога тоа е случај, ентитетот ги обелоденува информациите кои се бараат со точка 133.

86 Доколку бил распределен гудвил на единица која генерира пари и ентитетот го оттуѓува работењето во рамките на таа единица, гудвилот кој е поврзан со работењето кое се оттуѓува треба:

- (а) Да се вклучи во сметководствената вредност на работењето кога се утврдува добивка или загуба од оттуѓување.
- (б) Да се измери врз основа на релативните вредности на работењето кое се оттуѓило и делот на единицата која генерира пари која се задржува, освен ако ентитетот неможе да покаже дека некоја друга метода подобро го одразува гудвилот кој е поврзан со работењето кое се оттуѓило.

Пример

Еден ентитет продава работење за 100ПЕ кое било дел на единица која генерира пари и на која бил распределен гудвил. Гудвилот распределен на единицата неможе да се идентификува или поврзе со група на средства на ниво пониско од таа единица, освен произволно. Надоместливиот износ на делот на единицата која генерира пари кој се задржува е 300ПЕ.

Бидејќи гудвилот кој е распределен на единица која генерира пари неможе произволно да се идентификува или поврзе со група на средства на ниво пониско од таа единица, гудвилот поврзан со оттуѓеното работење се мери врз основа на релативните вредности на оттуѓеното работење и задржаниот дел на единицата. Затоа, 25 проценти од гудвилот алоциран на единицата која генерира пари се вклучува во сметководствената вредност на работењето кое е продадено.

87 Ако еден ентитет врши реорганизација на својата известувачка структура на начин кој го менува составот на една или повеќе единици кои генерираат пари и на кои бил распределен гудвил, ќе треба да се направи прераспределба на гудвилот на засегнатите единици. Оваа прераспределба треба да се изврши со користење на пристапот на релативни вредности кој е сличен на тој кој се користи кога ентитетот оттуѓува работење во рамките на единица која генерира пари, освен кога ентитетот може да покаже дека некоја друга метода подобро го одразува гудвилот кој е поврзан со реорганизираните единици.

Пример

Гудвил бил претходно распределен на единица која генерира пари А. Гудвилот распределен на А неможе да се идентификува или поврзе со група на средства на ниво пониско од А, освен произволно. А треба да се подели и интегрира во три други единици кои генерираат пари Б, В и Г.

Бидејќи гудвилот распределен на А неможе произволно да се идентификува или поврзе со група на средства на ниво пониско од А, тој се прераспределува на единиците Б, В и Г врз основа на релативните вредности на трите дела на А пред тие да се интегрираат во Б, В и Г.

Тестирање на единици кои генерираат пари со гудвил за обезвреднување

- 88 Кога, како што е опишано во точка 81, гудвилот се однесува на единица која генерира пари но се уште не бил распределен на таа единица, единицата ќе треба да се тестира за обезвреднување, секогаш кога постои индикација дека единицата можеби е обезвреднета, преку споредување на сметководствената вредност на единицата, исклучувајќи било кој гудвил, со нејзиниот надоместлив износ. Секоја загуба поради обезвреднување треба да се признае во согласност со точка 104.
- 89 Ако единицата која генерира пари, опишана во точка 88, во својата сметководствена вредност вклучува нематеријално средство кое има неограничен корисен век на употреба или се уште не е расположливо за употреба, и тоа средство може да се тестира за обезвреднување само како дел од единицата која генерира пари, точка 10 бара единицата исто така да биде тестирана за обезвреднување годишно.
- 90 Единица која генерира пари и на која бил распределен гудвил, треба да се тестира за обезвреднување еднаш годишно, и секогаш кога постои индикација дека единицата може да биде обезвреднета, преку споредување на сметководствената вредност на единицата, вклучувајќи гудвил, со надоместливиот износ на единицата. Доколку надоместливиот износ на единицата ја надминува сметководствената вредност на единицата, единицата и гудвилот кој е распределен на таа единица се смета дека не се обезвреднети. Доколку сметководствената вредност на единицата го надминува надоместливиот износ на единицата, ентитетот треба да признае загуба поради обезвреднување во согласност со точка 104.
- 91-95 [Избришани]

Временски распоред на тестовите за обезвреднување

- 96 Годишниот тест за обезвреднување за единица која генерира пари и на која бил распределен гудвил може да се изврши во било кое време во текот на годишниот период, под услов тестот да се врши секоја година во исто време. Различни единици кои генерираат пари може да се тестираат за обезвреднување во различно време. Меѓутоа, доколку дел или целиот гудвил распределен на единица која генерира пари бил стекнат во деловна комбинација за време на тековниот годишен период, таа единица треба да биде тестирана за обезвреднување пред крајот на тековниот годишен период.
- 97 Доколку средствата кои сочинуваат единица која генерира пари и на која бил распределен гудвил се тестираат за обезвреднување во истото време како единицата која содржи гудвил, тие треба да се тестираат за обезвреднување пред единицата која го содржи гудвилот. Слично, доколку единиците кои генерираат пари сочинуваат група на единици кои генерираат пари и на која бил распределен гудвил се тестираат за обезвреднување во истото време како групата на единици која го содржи гудвилот, поединечните единици треба да се тестираат за обезвреднување пред групата на единици која го содржи гудвилот.
- 98 За време на тестирањето за обезвреднување на единица која генерира пари и на кој бил распределен гудвил, може да постои индикација за обезвреднување на некое средство во рамките на единицата кој го содржи гудвилот. Во такви околности ентитетот прво треба да го тестира средството за обезвреднување и треба да признае загуба поради обезвреднување за тоа средство пред да се тестира за обезвреднување единицата која генерира пари и која го содржи гудвилот. Слично, може да постои индикација за обезвреднување на единица која генерира пари во рамките на група на единици која го содржи гудвилот. Во такви околности ентитетот прво ја тестира за обезвреднување единицата која генерира пари и признава загуба поради обезвреднување за таа единица, пред да ја тестира за обезвреднување групата на единици на која бил распределен гудвил.
- 99 Последната детална пресметка направена во претходен период на надоместливиот износ на единица која генерира пари и на која бил распределен гудвил може да се користи во тестот за обезвреднување за таа единица во тековниот период под услов сите следни критериуми да се исполнети:
- (а) Средствата и обврските кои ја сочинуваат единицата не се промениле значително од последната пресметка на надоместливиот износ.
 - (б) Последната пресметка на надоместливиот износ резултирала во износ кој значително ја надминува сметководствената вредност на единицата.
 - (в) Врз основа на анализа на настани кои се случиле и околности кои се промениле од последната пресметка на надоместливиот износ, мала е веројатноста дека ќе биде утврден тековен надоместлив износ кој би бил помал од тековната сметководствена вредност на единицата.

Корпоративни средства

- 100 Корпоративни средства вклучуваат средства на група или одделение како што се зграда на дирекцијата или на дадено одделение на ентитетот, компјутерска опремата или истражувачки центар. Структурата на ентитетот одредува дали дадено средство ја задоволува дефиницијата на овој Стандард за корпоративни средства за конкретна единица која генерира пари. Клучни карактеристики на корпоративните средства се дека тие не генерираат парични приливи независно од другите средства или групи на средства и нивната сметководствена вредност неможе целосно да се припише на единицата која генерира пари која се проверува.
- 101 Бидејќи корпоративните средства не генерираат одделни парични приливи, надоместливиот износ на поединечното корпоративно средство неможе да се определи освен доколку раководството одлучило да го отуѓи тоа средство. Како последица, доколку постои индикација дека корпоративното средство може да биде обезвреднето, надоместливиот износ се определува за единицата која генерира пари или групата на единици кои генерираат пари на која и припаѓа корпоративното средство, и се споредува со сметководствената вредност на оваа единица која генерира пари или група на единици кои генерираат пари. Загубата поради обезвреднување се признава во согласност со точка 104.
- 102 Кога тестира единицата која генерира пари за обезвреднување, ентитетот треба да ги идентификува сите корпоративни средства кои се однесуваат на единицата која генерира пари која се проверува. Доколку дел од сметководствената вредност на едно корпоративно средство:
- (а) Би можел да се распредели на разумна и конзистентна основа на таа единица, ентитетот треба да ја спореди сметководствената вредност на таа единица, која го вклучува делот на сметководствената вредност на корпоративното средство која е распределена на единицата, со нејзиниот надоместлив износ. Секоја загуба поради обезвреднување треба да се признае во согласност со точка 104.
 - (б) Не би можел да се распредели на разумна и конзистентна основа на таа единица, ентитетот треба:
 - (i) Да ја спореди сметководствената вредност на таа единица, исклучувајќи го корпоративното средство, со нејзиниот надоместлив износ и да признава загуба поради обезвреднување во согласност со точка 104.
 - (ii) Да ја идентификува најмалата група на единици кои генерираат пари која ја вклучува единицата која генерира пари која се проверува и на која би можел да се распредели дел од сметководствената вредност на корпоративното средство на разумна и конзистентна основа.
 - (iii) Да ја спореди сметководствената вредност на таа група на единици кои генерираат пари, вклучувајќи го делот на сметководствената вредност на корпоративното средство распределен на таа група на единици, со надоместливиот износ на групата на единици. Секоја загуба поради обезвреднување треба да се признава во согласност со точка 104.
- 103 Илустративниот пример 8 ја илустрира примената на овие барања за корпоративните средства.

Загуба поради обезвреднување за единица која генерира пари

- 104 Загуба поради обезвреднување треба да се признае за единица која генерира пари (најмалата група на единици кои генерираат пари на која бил распределен гудвил или корпоративно средство) доколку, и само доколку, надоместливиот износ на единицата (група на единици) е помал од сметководствената вредност на единицата (група на единици). Загубата поради обезвреднување треба да се распредели така што ќе ја намали сметководствената вредност на средствата на единицата (група на единици) според следниот редослед:
- (а) Прво, да ја намали сметководствената вредност на било кој гудвил распределен на единица која генерира пари (група на единици).
 - (б) Потоа, на другите средства на единицата (група на единици) сразмерно на сметководствената вредност на секое средство во единицата (група на единици).
- Овие намалувања на сметководствената вредност треба да се третираат како загуби поради обезвреднување на поединечните средства и да се признаат во согласност со точка 60.
- 105 Кога распределува загуба поради обезвреднување во согласност со точка 104, ентитетот нема да ја намали сметководствената вредност на средството под повисокиот износ од:
- (а) Објективната вредност намалена за трошоците за продажба (доколку може да се утврди).

(б) Употребната вредност (доколку може да се утврди).

(в) Нула.

Износот на загубата поради обезвреднување кој инаку би се распределил на средството треба да се распредели сразмерно на другите средства во единицата (група на единици).

106 Доколку не постои практичен начин да се процени надоместливиот износ на секое поединечно средство на единицата која генерира пари, овој Стандард бара произволно распределување на загубата поради обезвреднување помеѓу средствата на таа единица, освен гудвилот, бидејќи сите средства на единицата која генерира пари работат заедно.

107 Доколку надоместливиот износ на едно поединечно средство не би можел да се определи (види точка 67):

(а) Загуба поради обезвреднување се признава за средството доколку неговата сметководствена вредност е поголема од повисокиот износ од неговата објективна вредност намалена за трошоците за продажба и резултатите на постапките за распределба опишани во точките 104 и 105.

(б) Не се признава загуба поради обезвреднување доколку поврзаната единица која генерира пари не е обезвреднета. Ова се применува дури и кога објективната вредност на средството намалена за трошоците за продажба е помала од неговата сметководствена вредност.

Пример

Една машина претрпела физичко оштетување, но сеуште работи, иако не така добро како пред оштетувањето. Објективната вредност на машината намалена за трошоците за продажба е помала од нејзината сметководствена вредност. Машината не генерира независни парични приливи. Најмалата група на средства која може да се идентификува во која е вклучена машината и којашто генерира парични приливи кои во голема мера се независни од паричните приливи од другите средства е производствената линија на која и припаѓа машината. Надоместливиот износ на производствената линија покажува дека производствената линија земена во целина не е обезвреднета.

Претпоставка 1: плановите/прогнозите одобрени од страна на раководството не покажуваат обврзување на раководството за замена на машината.

Надоместливиот износ на самата машина не може да се процени бидејќи употребната вредност на машината:

(а) *Може да се разликува од нејзината објективна вредност намалена за трошоците за продажба.*

(б) *Може да се определи само за единицата која генерира пари на која и припаѓа машината (производствената линија).*

Производствената линија не е обезвреднета. Затоа, не се признава никаква загуба поради обезвреднување на машината. Без оглед на тоа, ентитетот можеби ќе треба повторно да го процени периодот на депрецијација или методата за депрецијација на машината. Можеби пократок период на депрецијација или побрза метода на депрецијација е потребна за да се одрази очекуваниот преостанат корисен век на употреба на машината или моделот според кој економските користи се очекува да се конзумираат од страна на ентитетот.

Претпоставка 2: плановите/прогнозите потврдени од страна на раководството покажуваат обврзување на раководството за замена на машината и нејзино продавање во блиска иднина. Паричните текови од континуираната употреба на машината до нејзиното оттуѓување се проценети како занемарливи.

Употребната вредност на машината може да се процени да биде блиска до нејзината објективна вредност намалена за трошоците за продажба. Поради тоа, надоместливиот износ на машината може да се определи и не се разгледува единицата која генерира пари на која и припаѓа машината (производствената линија). Бидејќи објективната вредност на машината намалена за трошоците за продажба е помала од нејзината сметководствена вредност, се признава загуба поради обезвреднување на машината.

108 По примената на барањата во точките 104 и 105, треба да се признае обврска за преостанатиот износ на загубата поради обезвреднување за единицата која генерира пари доколку, и само доколку, ова се бара со друг МСФИ.

Анулирање на загуба поради обезвреднување

- 109 Во точките 110–116 се наведени барањата за анулирање на загуба поради обезвреднување признаена за средство или единица која генерира пари во претходни периоди. Овие барања го користат терминот “средство”, но подеднакво се однесуваат и на поединечно средство и на единица која генерира пари. Дополнителни барања се наведени за поединечно средство во точките 117–121, за единица која генерира пари во точките 122 и 123 и за гудвил во точките 124 и 125.
- 110 На крајот на секој период на известување, ентитетот треба да процени дали постојат индикации дека загубата поради обезвреднување којашто е признаена за дадено средство, освен гудвил, во претходни периоди веќе не постои или е намалена. Доколку постојат вакви индикации, ентитетот треба да го процени надоместливиот износ на тоа средство.
- 111 При проценувањето дали постојат индикации дека загубата поради обезвреднување којашто е признаена во претходни периоди за дадено средство, освен гудвил, повеќе не постои или е намалена, ентитетот треба да ги разгледа, како минимум, следните индикации:

Надворешни извори на информации

- (а) Пазарната вредност на средството се зголемила значително за време на периодот.
- (б) Значителни промени со поволен ефект за ентитетот се случиле за време на периодот, или ќе се случат во блиска иднина, во технолошкото, пазарното, економското или правното опкружување во кое работи ентитетот или на пазарот за кој е наменето средството.
- (в) Пазарните каматни стапки или другите пазарни стапки на поврат на вложувањата се намалиле во текот на периодот и тие намалувања веројатно ќе влијаат врз дисконтната стапка којашто се користи при пресметувањето на употребната вредност на средството и материјално ќе го зголемат надоместливиот износ на средството.

Внатрешни извори на информации

- (г) Се случиле значителни промени со поволен ефект врз ентитетот во текот на периодот, или се очекува да се случат во блиска иднина, во степенот до којшто, или на начинот на којшто, се користи или се очекува да биде користено средството. Овие промени вклучуваат трошоци кои биле направени во текот на периодот за подобрување или зголемување на перформансите на дадено средство или за реструктурирање на работењето на коешто му припаѓа средството.
 - (е) Постојат расположливи докази врз основа на интерни извештаи коишто укажуваат дека економските перформанси на средството се, или ќе бидат, подобри од очекуваните.
- 112 Индикациите за потенцијално намалување на загуба поради обезвреднување во точка 111 главно ги отсликуваат индикациите за потенцијална загуба поради обезвреднување во точка 12.
- 113 Доколку постои индикација дека загуба поради обезвреднување признаена за едно средство, освен гудвил, можеби веќе не постои или е намалена, тоа може да укаже дека преостанатиот корисен век на употреба, методата на депрецијација (амортизација) или остатокот на вредноста треба да бидат проверени и коригирани во согласност со МСФИ кој е применлив за средството, дури иако не се анулира загубата поради обезвреднување за средството.
- 114 Загубата поради обезвреднување којашто е признаена за средство, освен гудвил, во претходни периоди треба да се анулира доколку, и само доколку, постои промена во проценките кои се користени за определување на надоместливиот износ на средството откако последен пат била признаена загуба поради обезвреднување. Доколку е ваков случајот, сметководствената вредност на средството треба, освен како што е опишано во точка 117, да се зголеми до неговиот надоместлив износ. Ова зголемување претставува анулирање на загубата поради обезвреднување.
- 115 Анулирањето на загубата поради обезвреднување одразува зголемување на проценетиот услужен потенцијал на средството, било од употреба или продажба, од датумот кога ентитетот последен пат признал загуба поради обезвреднување за тоа средство. Точка 130 бара ентитетот да ја идентификува промената во проценките која предизвикала зголемување на проценетиот услужен потенцијал. Примери за промени на проценки вклучуваат или:
- (а) Промена во основата за надоместливиот износ (или дали надоместливиот износ е заснован на објективната вредност намалена за трошоците за продажба или употребната вредност).
 - (б) Доколку надоместливиот износ бил заснован на употребната вредност, промена на износот или временскиот распоред на проценетите идни парични приливи или на дисконтната стапка.

- (в) Доколку надоместливиот износ е заснован на објективната вредност намалена за трошоците за продажба, промена на проценката на составните делови на објективната вредност намалена за трошоците за продажба.

116 Употребната вредност на средството може да стане поголема од сметководствената вредност на средството едноставно поради зголемување на сегашната вредност на идните парични приливи кога тие стануваат поблиски. Меѓутоа, услужниот потенцијал на средството не е зголемен. Поради тоа, загубата поради обезвреднување не се анулира само поради поминувањето на времето (понекогаш наречено “релаксирање” на дисконтот), дури иако надоместливиот износ на средството стане поголем од неговата сметководствена вредност.

Анулирање на загуба поради обезвреднување за поединечно средство

- 117 Зголемената сметководствена вредност на дадено средство, освен гудвил, која може да се припише на анулирањето на загуба поради обезвреднување не треба да ја надмине сметководствената вредност која би била определена (нето од амортизацијата или депрецијацијата) да во претходните години немало признавање на загуба поради обезвреднување на средството.
- 118 Секое зголемување на сметководствената вредност на дадено средство, освен гудвил, над сметководствената вредност којашто би била определена (нето од амортизацијата или депрецијацијата) да немало признавање на загуба поради обезвреднување за средството во претходните години, претставува ревалоризација. При евидентирањето на ваквата ревалоризација, ентитетот го применува МСФИ применлив за средството.
- 119 Анулирањето на загубата поради обезвреднување за дадено средство, освен гудвил, треба веднаш да се признае во добивка или загуба, освен доколку средството се води по ревалоризиран износ во согласност со друг МСФИ (на пример, според моделот за ревалоризација во MCC 16). Сите анулирања на загубата поради обезвреднување на ревалоризираното средство треба да се третираат како зголемување на ревалоризацијата во согласност со тој друг МСФИ.
- 120 Анулирање на загуба поради обезвреднување на ревалоризирано средство се признава во останата сеопфатна добивка и ги зголемува ревалоризационите резерви за тоа средство. Меѓутоа, до степенот до којшто загубата поради обезвреднување на истото ревалоризирано средство била претходно признаена во добивка или загуба, анулирањето на оваа загуба поради обезвреднување исто така се признава во добивка или загуба.
- 121 По признавањето на анулирањето на загубата поради обезвреднување, трошокот за депрецијација (амортизација) на средството треба да се корегира во идните периоди за да се распредели ревидираната сметководствена вредност на средството, намалена за остатокот на вредноста (доколку го има) на систематска основа за време на преостанатиот корисен век на употреба.

Анулирање на загуба поради обезвреднување за единица која генерира пари

- 122 Анулирањето на загуба поради обезвреднување за единица која генерира пари треба да се распредели на средствата на единицата, освен за гудвил, сразмерно на пропорционалните вредности на тие средства. Овие зголемувања на сметководствените вредности треба да се третираат како анулирања на загуби поради обезвреднување за поединечни средства и да се признаат во согласност со точка 119.
- 123 Кога се распределува анулирање на загуба поради обезвреднување за единица која генерира пари во согласност со точка 122, сметководствената вредност на средството не треба да се зголеми над понискиот износ од:
- (а) Неговиот надоместлив износ (доколку може да се определи).
 - (б) Сметководствената вредност која би се определила (нето од амортизација или депрецијација) да не била признаена загуба поради обезвреднување за средството во претходни периоди.

Износот на анулирањето на загубата поради обезвреднување која инаку би била распределена на средството треба да се распредели сразмерно на другите средства на единицата, освен за гудвил.

Анулирање на загуба поради обезвреднување за гудвил

- 124 Загуба поради обезвреднување признаена за гудвил не се анулира во последователен период.
- 125 MCC 38 *Нематеријални средства* забранува признавање на интерно генерираниот гудвил. Секое зголемување во надоместливиот износ на гудвил во периодите после признавањето на загуба поради обезвреднување за тој гудвил веројатно ќе биде зголемување на интерно генериран гудвил, а не анулирање на загуба поради обезвреднување признаена за стекнатиот гудвил.

Обелоденување

- 126 Ентитетот треба да го обелодени следното за секоја група на средства:
- (а) Износот на загубата поради обезвреднување признаена во добивка или загуба за време на периодот и линиската ставка(и) во извештајот за сеопфатна добивка во кој тие загуби поради обезвреднување се вклучени.
 - (б) Износот на анулирањата на загубите поради обезвреднување признаени во добивка или загуба во текот на периодот и линиската ставка(и) во извештајот за сеопфатна добивка во коишто овие загуби поради обезвреднување се анулирани.
 - (в) Износот на загубите поради обезвреднување за ревалоризирани средства признаени во останата сеопфатна добивка во текот на периодот.
 - (г) Износот на анулирањата на загубите поради обезвреднување за ревалоризирани средства признаени во останата сеопфатна добивка во текот на периодот.
- 127 Група на средства претставува групирање на средства со слична природа и употреба во работењето на ентитетот.
- 128 Информациите кои се бараат во точка 126 можат да бидат презентирани со други информации обелоденети за група на средствата. На пример, овие информации можат да бидат вклучени во усогласување на сметководствената вредност на недвижностите, постројките и опремата на почетокот и на крајот на периодот, како што се бара според MCC 16.
- 129 Ентитетот кој известува за информации по сегменти во согласност со МСФИ 8 треба да го обелодени следното за секој известувачки сегмент:
- (а) Износот на загубите поради обезвреднување признаени во добивка или загуба и во останата сеопфатна добивка во текот на периодот.
 - (б) Износот на анулирањата на загуби поради обезвреднување признаени во добивка или загуба и во останата сеопфатна добивка во текот на периодот.
- 130 Ентитетот треба да го обелодени следното за секоја материјална загуба поради обезвреднување признаена или анулирана за време на периодот за поединечно средство, вклучувајќи гудвил, или единица која генерира пари:
- (а) Настаните и околностите кои довеле до признавање или анулирање на загубата поради обезвреднување.
 - (б) Износот на признаената или анулираната загуба поради обезвреднување.
 - (в) За поединечно средство:
 - (i) Природата на средството.
 - (ii) Доколку ентитетот известува за информации по сегменти во согласност со МСФИ 8, известувачкиот сегмент на кој припаѓа средството.
 - (г) За единица која генерира пари:
 - (i) Опис на единицата која генерира пари (на пример, дали е производствена линија, постројка, деловна линија, географско подрачје, известувачки сегмент како што е дефиниран во МСФИ 8).
 - (ii) Износот на признаената или анулираната загуба поради обезвреднување според група на средства и, доколку ентитетот известува за информации по сегменти во согласност со МСФИ 8, според известувачки сегмент.
 - (iii) Доколку групирањето на средствата за идентификување на единицата која генерира пари се променил од претходната проценка на надоместливиот износ на единицата која генерира пари (доколку има), опис на тековниот и

поранешниот начин на групирање на средствата и причините за промената на начинот на идентификување на единицата која генерира пари.

- (д) Дали надоместливиот износ на средството (единицата која генерира пари) е неговата објективна вредност намалена за трошоците за продажба или неговата употребна вредност.
 - (ф) Доколку надоместливиот износ е објективна вредност намалена за трошоците за продажба, основата користена за определување на објективната вредност намалена за трошоците за продажба (како на пример дали објективната вредност била определена со повикување на активен пазар).
 - (е) Доколку надоместливиот износ и употребната вредност се исти, дисконтната стапка(и) користени за тековната проценка и претходната проценка на употребната вредност (доколку е вршена проценка).
- 131 Ентитетот треба да ги обелодени следните информации за вкупните загуби поради обезвреднување и вкупните анулирања на загубите поради обезвреднување коишто се признаени во текот на периодот за кој не се обелоденети информации во согласност со точка 130:
- (а) Главните групи на средствата кои се под влијание на загубите поради обезвреднување и главните групи на средствата кои се под влијание на анулирањата на загубите поради обезвреднување.
 - (б) Главните настани и околности кои довеле до признавањето на овие загуби поради обезвреднување и анулирањата на загубите поради обезвреднување.
- 132 Ентитетот се поттикнува да ги обелодени клучните претпоставки користени при определувањето на надоместливиот износ на средствата (единиците кои генерираат пари) во текот на периодот. Меѓутоа, точка 134 бара ентитетот да обелоденува информации за оценките кои се користеле за мерење на надоместливиот износ на единица која генерира пари кога гудвил или нематеријално средство со неограничен корисен век на употреба е вклучено во сметководствената вредност на таа единица.
- 133 Доколку, во согласност со точка 84, било кој дел на гудвил стекнат во деловна комбинација за време на периодот не бил распределен на единица која генерира пари (група на единици) на крајот на периодот на известување, износот на нераспределениот гудвил треба да се обелодени заедно со причините зошто тој износ останал нераспределен.

Проценки кои се користат за мерење на надоместлив износ на единици кои генерираат пари, а кои содржат гудвил или нематеријални средства со неограничен корисен век на употреба

- 134 Ентитетот треба да ги обелодени информациите кои се бараат со (а)-(ф) за секоја единица која генерира пари (група на единици) за кои сметководствената вредност на гудвилот или нематеријалните средства со неограничен корисен век на употреба која е распределена на таа единица (група на единици) е значајна во споредба со вкупната сметководствена вредност на гудвилот или нематеријалните средства со неограничен корисен век на употреба на ентитетот:
- (а) Сметководствената вредност на гудвилот распределена на единицата (група на единици).
 - (б) Сметководствената вредност на нематеријалните средства со неограничен корисен век на употреба распределена на единицата (група на единици).
 - (в) Основата на која надоместливиот износ на единицата (група на единици) бил утврден (употребна вредност или објективна вредност намалена за трошоците за продажба).
 - (г) Доколку надоместливиот износ на единицата (група на единици) е заснован на употребна вредност:
 - (i) Опис на секоја клучна претпоставка на која раководството ги засновало неговите проекции за парични текови за периодот покриен со последните планови/прогнози. Клучни претпоставки се оние на кои надоместливиот износ на единицата (група на единици) е најчувствителен.
 - (ii) Опис на пристапот на раководството во утврдувањето на вредноста(и) доделени на секоја клучна претпоставка, дали тие вредности одразуваат минато искуство или, доколку е соодветно, се конзистентни со надворешни извори на информации, и доколку не, како и зошто тие се разликуваат од минатото искуство или надворешните извори на информации.

- (iii) Периодот за време на кој раководството проектирало парични текови засновани на финансиски планови/прогнози одобрени од страна на раководството и, кога за единица која генерира пари (група на единици) се користи период подолг од пет години, објаснување зошто тој подолг период е оправдан.
 - (iv) Стапката на раст која се користи за екстраполација на проекциите на парични текови после периодот покриен со последните планови/прогнози, и оправдувањето за користење на стапка на раст која ја надминува долгорочната просечна стапка на раст за производи, дејности или земја или земји во кои работи ентитетот, или за пазарот на кој единицата (група на единици) е наменета.
 - (v) Дисконтантата стапка(и) која е применета на проекциите на парични текови.
- (д) Доколку надоместливиот износ на единицата (група на единици) се заснова на објективна вредност намалена за трошоци за продажба, методологијата која се користи за утврдување на објективна вредност намалена за трошоци за продажба. Доколку објективна вредност намалена за трошоци за продажба не е утврдена со користење на видлива пазарна цена за единицата (група на единици), следните информации треба исто така да се обелоденат:
- (i) Опис на секоја клучна претпоставка на која раководството го заснова определувањето на објективна вредност намалена за трошоци за продажба. Клучни претпоставки се оние на кои надоместливиот износ на единицата (група на единици) е најчувствителен.
 - (ii) Опис на пристапот на раководството во определувањето на вредноста(и) доделени на секоја клучна претпоставка, дали тие вредности одразуваат минато искуство или, доколку е соодветно, се конзистентни со надворешни извори на информации, и доколку не, како и зошто тие се разликуваат од минатото искуство или надворешните извори на информации.
- Доколку објективна вредност намалена за трошоци за продажба е утврдена со користење на проекции на дисконтирани парични текови, следните информации треба исто така да се обелоденат:
- (iii) Периодот за кој раководството проектирало парични текови.
 - (iv) Стапката на раст користена за екстраполација на проекции на парични текови.
 - (v) Дисконтната стапка(и) која е примената на проекциите на парични текови.
- (ф) Доколку разумно можна промена на некоја клучна претпоставка врз која раководството го заснова определувањето на надоместливиот износ на единицата (група на единици) би предизвикала сметководствената вредност на единицата (група на единици) да го надмине нејзиниот надоместлив износ:
- (i) Износот за кој надоместливиот износ на единицата (група на единици) ја надминува нејзината сметководствена вредност.
 - (ii) Вредноста доделена на клучната претпоставка.
 - (iii) Износот за кој вредноста доделена на клучната претпоставка мора да се промени, после земање во предвид на било какви последични ефекти од таа промена врз останатите променливи кои се користат за мерење на надоместливиот износ, со цел надоместливиот износ на единицата (група на единици) да биде еднаков на нејзината сметководствена вредност.

135 Доколку целата или дел од сметководствената вредност на гудвил или нематеријални средства со неограничен корисен век на употреба е распределена на многубројни единици кои генерираат пари (групи на единици), и износот кој е така распределен на секоја единица (група на единици) не

е значаен во споредба со вкупната сметководствена вредност на гудвилот или нематеријални средства со неограничен корисен век на употреба на ентитетот, тој факт треба да биде обелоденет, заедно со вкупниот износ на сметководствената вредност на гудвилот или нематеријални средства со неограничен корисен век на употреба распределена на овие единици (групи на единици). Покрај тоа, доколку надоместливиот износ на било која од тие единици (групи на единици) е заснована на истата клучна претпоставка(и) и вкупниот износ на сметководствена вредност на гудвилот или нематеријални средства со неограничен корисен век на употреба распределена на нив е значајна во споредба со вкупната сметководствена вредност на гудвилот или нематеријални средства со неограничен корисен век на употреба, ентитетот треба да го обелодени тој факт, заедно со:

- (а) Вкупниот износ на сметководствена вредност на гудвил распределена на тие единици (групи на единици).
- (б) Вкупниот износ на сметководствена вредност на нематеријални средства со неограничен корисен век на употреба распределена на тие единици (групи на единици).
- (в) Опис на клучната претпоставка(и).
- (г) Опис на пристапот на раководството во утврдувањето на вредноста(и) доделени на клучните претпоставки, дали таа вредност(и) одразува минато искуство или, доколку е соодветно е конзистентна со надворешни извори на информации и, доколку не, како и зошто тие се разликуваат од минатото искуство или надворешните извори на информации.
- (д) Доколку разумно можна промена во клучната претпоставка(и) предизвикала вкупниот износ на сметководствените вредности на единиците (групи на единици) да го надминува вкупниот износ на нивните надоместливи износи:
 - (i) Износот за кој вкупниот износ на надоместливите износи на единиците (групи на единици) го надминува вкупниот износ на нивните сметководствени вредности.
 - (ii) Вредноста(и) доделена на клучната претпоставка(и).
 - (iii) Износот за кој вредноста(и) доделена на клучната претпоставка(и) мора да се промени, после вклучувањето на било какви последични ефекти на промената врз останатите променливи користени за мерење на надоместливиот износ, за да вкупниот износ на надоместливите износи на единиците (групи на единици) биде еднаков на вкупниот износ на нивните сметководствени вредности.

136 Последната детална пресметка направена во претходен период на надоместливиот износ на единица која генерира пари (група на единици) може, во согласност со точка 24 или 99, да биде пренесена и користена во тестот за безвреднување за таа единица (група на единици) во тековниот период под услов да се исполнети прецизираните критериуми. Кога ова е случај, информациите за таа единица (група на единици) кои се вклучени во обелоденувањата кои се бараат со точките 134 и 135 се однесуваат на пренесената пресметка на надоместливиот износ.

137 Илустративниот пример 9 ги илустрира обелоденувањата кои се бараат со точките 134 и 135.

Преодни одредби и датум на стапување во сила

138 [Избришан]

139 Ентитетот треба да го применува овој Стандард:

- (а) На гудвил и нематеријални средства стекнати во деловни комбинации за кои датумот на спогодбата е на или после 31 март 2004 година.
- (б) На сите останати средства во иднина од почетокот на првиот годишен период почнувајќи на или после 31 март 2004 година.

140 Ентитети на кои се применува точка 139 се поттикнуваат да ги применуваат барањата на овој Стандард пред датумите на стапување во сила прецизирани во точка 139. Меѓутоа, доколку ентитетот го применува овој Стандард пред тие датуми на стапување во сила, тој исто така треба да ги применува МСФИ 3 и МСС 38 (ревизиран 2004 година) истовремено.

140А МСС 1 *Презентирање на финансиски извештаи* (ревизиран 2007 година) ја измени терминологијата користена насекаде во МСФИ. Покрај тоа, тој ги измени точките 61, 120, 126 и 129. Ентитетот треба да ги применува тие измени за годишни периоди кои почнуваат на или после 1 јануари 2009 година.

Доколку ентитетот го применува MCC 1 (ревидиран 2007 година) за поран период, измените треба да се применуваат за тој поран период.

- 140Б МСФИ 3 (ревидиран 2008 година) ги измени точките 65, 81, 85 и 139, ги избриша точките 91–95 и 138 и додаде додаток В. Ентитетот треба да ги применува тие измени за годишни периоди кои почнуваат на или после 1 јули 2009 година. Доколку ентитетот го применува МСФИ 3 (ревидиран 2008 година) за поран период, измените исто така треба да се применуваат за тој поран период.
- 140В Точка 134 (д) беше изменет со *Подобрувањата на МСФИ* издадени во мај 2008 година. Ентитетот треба да ја применува таа измена за годишни периоди кои почнуваат на или после 1 јануари 2009 година. Се поттикнува примена пред тој датум. Доколку ентитетот ја применува измената за поран период тој треба да го обелодени тој факт.
- 140Г *Набавна вредност на вложување во подружница, заеднички контролиран ентитет или придружен ентитет* (измени на МСФИ 1 *Првично усвојување на меѓународните стандарди за финансиско известување* и МСС 27), издадени во мај 2008 година, се додаде точка 12(ж). Ентитетот ка ја применува таа измена во иднина за годишни периоди кои почнуваат на или после 1 јануари 2009 години. Се поттикнува примена пред тој датум. Доколку ентитетот ги применува поврзаните измени во точките 4 и 38А на МСС 27 за поран период, тој треба да ја применува измената во точка 12(ж) истовремено.

Повлекување на МСС 36 (издаден 1998)

- 141 Овој Стандард го заменува МСС 36 *Обезвреднување на средства* (издаден 1998 година).

Додаток А

Користење на техники на сегашна вредност за мерење на употребната вредност

Овој Додаток е интегрален дел на Стандардот. Тој дава упатство за користењето на техники на сегашна вредност за мерење на употребната вредност. Иако упатството го користи поимот 'средство', тој подеднакво се применува на група на средства кои формираат единица која генерира пари.

Компоненти на мерењето на сегашната вредност

- A1 Следните елементи заедно ги опфаќаат економските разлики помеѓу средствата:
- (а) Проценка на идниот паричен тек, или во посложени случаи, низа на идни парични текови кои ентитетот очекува да се добијат од средството.
 - (б) Очекувања за можни промени во износот или временскиот распоред на тие парични текови.
 - (в) Временската вредност на парите, претставена преку тековната безризична пазарна каматна стапка.
 - (г) Цената за поднесување на неизвесноста која е инхерентна за средството.
 - (д) Други, понекогаш неидентификувани, фактори (како на пример неликвидност) кои пазарните учесници би ги одразиле при вреднувањето на идните парични текови кои ентитетот очекува да ги добие од средството.
- A2 Овој Додаток разликува два пристапи за пресметка на сегашна вредност, и било кој од нив може да се користи за проценка на употребната вредност на едно средство, во зависност од околностите. Според 'традиционалниот' пристап, корекциите за факторите (б)-(д) опишани во точка A1 се вградени во дисконтната стапка. Според пристапот на 'очекуван паричен тек', факторите (б), (г) и (д) предизвикуваат корекции за да се дојде до очекувани парични текови коригирани за ризикот. Било кој пристап да го усвои ентитетот за да ги одрази очекувањата за можните промени во износот и временскиот распоред на идните парични текови, резултатот треба да ја одрази очекуваната сегашна вредност на идните парични текови, на пример, пондерираниот просек на сите можни исходи.

Општи принципи

- A3 Техниките користени за проценка на идните парични текови и каматните стапки ќе се разликуваат од една ситуација до друга, во зависност од околностите кои го опкружуваат средството кое е во прашање. Меѓутоа, следните општи принципи управуваат со секоја примена на техниките на сегашна вредност за мерење на средствата:
- (а) Каматните стапки користени за дисконтирање на парични текови треба да ги одразуваат претпоставките кои се конзистентни со претпоставките инхерентни во проценетите парични текови. Поинаку, ефектот на некои претпоставки ќе биде душло изброен или ќе биде игнориран. На пример, дисконтна стапка од 12 проценти би можела да се применува на договорни парични текови за побарување по основ на заем. Таа стапка ги одразува очекувањата за идни неподмирувања на заеми со посебни карактеристики. Таа иста стапка од 12 проценти не треба да се користи за дисконтирање на очекувани парични текови бидејќи тие парични текови веќе ги одразуваат претпоставките за идни неподмирувања.
 - (б) Проценетите парични текови и дисконтните стапки треба да бидат ослободени и од пристрасност и од фактори кои не се поврзани со средството кое е во прашање. На пример, намерно потценување на проценети нето парични текови заради разубавување на привидна идна профитабилност на некое средство подразбира пристрасност во мерењето.
 - (в) Проценетите парични текови или дисконтните стапки треба да го одразуваат опсегот на можни исходи, а не единствен најверојатен, минимален или максимален можен износ.

Традиционален пристап и пристап на очекуван паричен тек за сегашната вредност

Традиционален пристап

- A4 Сметководствената примена на сегашна вредност традиционално користела една единствена група на проценети парични текови и една единствена дисконтна стапка, често опишана како ‘стапка сразмерна на ризикот’. Всушност, традиционалниот пристап претпоставува дека конвенција со една единствена дисконтна стапка може да ги вклучи сите очекувања за идните парични текови и соодветна премија за ризик. Затоа, традиционалниот пристап најмногу го нагласува значењето на изборот на дисконтна стапка.
- A5 Во некои околности, како на пример кога би можеле да се набљудуваат споредбени средства на пазар, релативно е лесно да се применува традиционален пристап. За средства со договорни парични текови, тој е конзистентен со начинот на кој пазарните учесници ги опишуваат средствата, како во случај ‘обврзници од 12%’.
- A6 Сепак, традиционалниот пристап може соодветно да не укажува на некои сложени проблеми околу мерењето, како на пример, мерењето на нефинансиски средства за кои не постои пазар за ставката или за споредлива ставка. Правилна потрага по ‘стапка која е сразмерна на ризикот’ бара анализа на најмалку две ставки – средство кое постои на пазарот и има видлива пазарна стапка и средството кое се мери. Соодветната дисконтна стапка за паричните текови кои се мерат мора да се изведе од видлива каматна стапка на тоа друго средство. За да се извлече тој заклучок, карактеристиките на паричните текови на другото средство мора да се слични на тие на средството кое се мери. Затоа, тој кој го спроведува мерењето мора да го направи следното:
- (а) Да ја идентификува групата на парични текови која ќе биде дисконтирана.
 - (б) Да идентификува друго средство на пазарот кое изгледа дека поседува слични карактеристики на парични текови.
 - (в) Да ги спореди групите на парични текови од двете ставки за да осигура дека тие се слични (на пример, дали двете групи претставуваат договорни парични текови, или едната претставува договорни, а другата проценети парични текови?).
 - (г) Да оцени дали постои елемент во едната ставка кој не е присутен во другата (на пример, дали едната е помалку ликвидна од другата?).
 - (д) Да оцени дали двете групи на парични текови е веројатно да се однесуваат (или менуваат) на сличен начин во променливи економски услови.

Пристап на очекуван паричен тек

- A7 Пристапот на очекуван паричен тек, во некои ситуации, претставува поефективна алатка за мерење отколку традиционалниот пристап. При развивање на мерењето, пристапот на очекуван паричен тек ги користи сите очекувања за можни парични текови наместо еден единствен најверојатен паричен тек. На пример, паричниот тек може да биде 100ПЕ, 200ПЕ или 300ПЕ со веројатности од 10%, 60% и 30%, респективно. Очекуваниот паричен тек е 220ПЕ. Пристапот на очекуван паричен тек затоа се разликува од традиционалниот пристап по своето фокусирање на директна анализа на паричните текови за кои станува збор и на поексплицитни извештаи за користените претпоставки во мерењето.
- A8 Пристапот на очекуван паричен тек исто така дозволува користење на техники на сегашна вредност кога временскиот распоред на паричните текови е неизвесен. На пример, паричен тек од 1.000ПЕ може да се прими во една година, две години, или три години со веројатности од 10%, 60% и 30% респективно. Примерот долу ја покажува пресметката на очекувана сегашна вредност во таква ситуација.

Сегашна вредност на 1.000ПЕ во 1 година по 5%	952,38ПЕ	
Веројатност	10,00%	95,24ПЕ
Сегашна вредност на 1.000ПЕ во 2 години по 5,25%	902,73ПЕ	
Веројатност	60,00%	541,64ПЕ

Сегашна вредност на 1.000ПЕ во 3 години по 5,50%	851,61ПЕ	
Веројатност	30,00%	255,48ПЕ
Очекувана сегашна вредност		892,36ПЕ

- A9 Очекуваната сегашна вредност од 892,36ПЕ се разликува од традиционалниот поим за најдобра проценка од 902,73ПЕ (60% веројатност). Пресметката на традиционална сегашна вредност применета во овој пример бара одлука за тоа кој од можните временски распореди на парични текови да се користи и, соодветно на тоа не би ги одразувало веројатностите на другите временски распореди. Тоа е така бидејќи дисконтната стапка во пресметката на традиционална сегашна вредност неможе да одразува неизвесност во временскиот распоред.
- A10 Користењето на веројатности е суштински елемент на пристапот на очекуван паричен тек. Може да се очекува прашање дали доделување на веројатности на високо субјективни проценки упатува на поголема прецизност отколку што, фактички, постои. Меѓутоа, правилната примена на традиционалниот пристап (како што е опишано во точка А6) ги бара истите проценки и субјективност без да се обезбеди транспарентност во пресметката во пристапот на очекуван паричен тек.
- A11 Многу проценки развиени во денешната практика веќе ги вклучуваат елементите на очекуван паричен тек неформално. Покрај тоа, сметководителите често се соочуваат со потребата да мерат средство користејќи ограничени информации за веројатностите на можни парични текови. На пример, еден сметководител може да се соочи со следните ситуации:
- (а) Проценетиот износ паѓа некаде помеѓу 50ПЕ и 250ПЕ, но ниту еден износ во опсегот не поверојатен отколку било кој друг износ. Врз основа на тие ограничени информации, проценетиот очекуван паричен тек е 150ПЕ $[(50 + 250)/2]$.
 - (б) Проценетиот износ паѓа некаде помеѓу 50ПЕ и 250ПЕ, и најверојатниот износ е 100ПЕ. Меѓутоа, веројатностите кои се припишуваат на секој износ се непознати. Врз основа на тие ограничени информации, проценетиот очекуван паричен тек е 133,33ПЕ $[(50 + 100 + 250)/3]$.
 - (в) Проценетиот износ ќе биде 50ПЕ (10% веројатност), 250ПЕ (30% веројатност), или 100ПЕ (60% веројатност). Врз основа на тие ограничени информации, проценетиот очекуван паричен тек е 140ПЕ $[(50 \times 0,10) + (250 \times 0,30) + (100 \times 0,60)]$.
- Во секој случај, проценетиот очекуван паричен тек е веројатно да обезбеди подобра проценка на употребната вредност отколку минималниот, најверојатниот или максималниот износ земени поединечно.
- A12 Примената на пристапот на очекуван паричен тек е предмет на ограничување од аспект на економичноста. Во некои случаи, ентитетот може да има пристап до обемни податоци и може да биде во состојба да развие многу сценарија за паричен тек. Во други случаи, ентитетот може да не биде во состојба да развие повеќе отколку само општи извештаи за променливоста на паричните текови без да направи значителен трошок. Ентитетот треба да го урамнотежува трошокот за добивање дополнителни информации наспроти дополнителната веродостојност која информациите ќе ја донесат при мерењето.
- A13 Некои држат до тоа дека техниките за очекуван паричен тек се несоодветни за мерење на единствена ставка или ставка со ограничен број на можни исходи. Тие даваат пример на средство со два можни исходи: 90% веројатност дека паричниот тек ќе биде 10ПЕ и 10% веројатност дека паричниот тек ќе биде 1.000ПЕ. Тие забележуваат дека очекуваниот паричен тек во тој пример е 109ПЕ и даваат критика на резултатот дека тој не претставува било кој од износите кој на крај би можел да се плати.
- A14 Тврдења слични на тоа кое штотуку беше изложено во кратки црти одразуваат основно несогласување со целта на мерењето. Доколку целта е акумулација на трошоци кои треба да се направат, очекуваните парични текови може да не создадат репрезентативно верна проценка на очекуваниот трошок. Меѓутоа овој Стандард се занимава со мерење на надоместливиот износ на едно средство. Надоместливиот износ на средството во овој пример не е веројатно да биде 10ПЕ, дури иако тоа е најверојатниот паричен тек. Тоа е така бидејќи мерењето на 10ПЕ не ја вклучува неизвесноста на паричниот тек во мерењето на средството. Наместо тоа, неизвесниот паричен тек е претставен исто како да беше извесен паричен тек. Ниту еден разумен ентитет не би продал средство со такви карактеристики за 10ПЕ.

Дисконтна стапка

- A15 Било кој пристап да го прифати ентитетот за мерење на употребната вредност на едно средство, каматната стапка која се користи за дисконтирање на парични текови не треба да одразува ризици за кои

проценетите парични текови се коригирани. Во спротивно, ефектот на некои претпоставки ќе биде душло пресметан.

- A16 Кога стапка специфична за дадено средство не е директно расположлива на пазарот, ентитетот користи замена за да ја процени дисконтната стапка. Целта е да се процени, колку што е можно, пазарно вреднување на:
- (a) Временската вредност на парите за периодите до крајот на корисниот век на употреба на средството.
 - (б) Факторите (б), (г) и (д) опишани во точка A1, до степенот до кој тие фактори не предизвикале корекции во доаѓањето до проценети парични текови.
- A17 Како почетна точка кога прави проценка, ентитетот може да ги земе во предвид следните стапки:
- (a) Пондерираниот просечен трошок на капитал на ентитетот утврден со користење на техники како на пример, моделот на одредување цена на капитално средство.
 - (б) Инкрементална стапка на позајмување на ентитетот.
 - (в) Други пазарни стапки на позајмување.
- A18 Сепак, тие стапки мора да се коригираат:
- (a) Да го одразуваат начинот на кој пазарот би ги оценувал специфичните ризици поврзани со проценетите парични текови на средството.
 - (б) За да ги исклучат ризиците кои не се релевантни за проценетите парични текови на средството или за кои проценетите парични текови се коригирани.
- Треба да се разгледаат ризици како на пример, ризик поврзан со земјата, валутен ризик и ценовен ризик.
- A19 Дисконтната стапка е независна од капиталната структура на ентитетот и од начинот на кој ентитетот ја финансирал набавката на средството, бидејќи идните парични текови кои се очекува да се добијат од едно средство не зависат од начинот на кој ентитетот ја финансирал набавката на средството.
- A20 Точка 55 бара дисконтната стапка која се користи, да биде стапка пред оданочување. Затоа, кога основницата која се користи за проценка на дисконтната стапка е после оданочување, таа основница се корегира за да одразува стапка пред оданочување.
- A21 Ентитетот вообичаено користи една дисконтна стапка за проценка на употребната вредност на средството. Меѓутоа, ентитетот користи посебни дисконтни стапки за различни идни периоди кога употребната вредност е чувствителна на разлика во ризици за различни периоди или на рочната структура на каматните стапки.

Додаток Б

Измена на MCC 16

Измената дадена во овој додаток треба да биде применета кога ентитетот го применува MCC 16 Недвижности, постројки и опрема (ревизиран во 2008 година). Тој е заменет кога MCC 36 Обезвреднување на средства (ревизиран во 2004 година) стапува на сила. Овој Додаток ги заменува основните измени извршени во MCC 16 (ревизиран во 2003 година) на MCC 36 Обезвреднување на средства (издаден во 1998 година). MCC 36 (ревизиран во 2004 година) ги инкорпорира барањата на точките во овој Додаток. Последователно, измените од MCC 16 (ревизиран во 2003 година) не се неопходни еднаш кога ентитетот е предмет на MCC 36 (ревизиран во 2004 година). Согласно тоа, овој Додаток е применлив само на ентитети кои решаваат да го применат MCC 16 (ревизиран во 2003 година) пред датумот на неговата ефективна примена.

Текстот на овој Додаток е изоставен од ова издание.

Додаток В

Тестирање за обезвреднување на единица која генерира пари со гудвил и неконтролирачко учество

Овој Додаток претставува интегрален дел на Стандардот.

- B1 Во согласност со МСФИ 3 (ревизиран во 2008 година), стекнувачот мери и признава гудвил на датумот на стекнување како вишок на (а) над (б) долу:
- (а) Вкупниот износ на:
 - (i) Пренесениот надоместок измерен во согласност со МСФИ 3, кој вообичаено ја бара објективната вредност на датумот на стекнување.
 - (ii) Износот на секое неконтролирачко учество во стекнатиот ентитет измерено во согласност со МСФИ 3.
 - (iii) Во деловна комбинација која е постигната во фази, објективната вредност на датумот на стекнување на претходното сопственичко учество кое стекнувачот го поседувал во стекнатиот ентитет.
 - (б) Нето од износите на датумот на стекнување на стекнатите средства кои може да се идентификуваат и преземените обврски измерени во согласност со МСФИ 3.

Распределба на гудвил

- B2 Точка 80 на овој Стандард бара гудвилот стекнат во деловна комбинација да се распредели на секоја од единиците на стекнувачот кои генерираат пари, или на групи на единици кои генерираат пари, кои се очекува да имаат корист од синергијата на комбинацијата, независно дали други средства или обврски на стекнатиот ентитет им се доделени на тие единици, или групи на единици. Можно е дека некои од синергиите кои се резултат на деловна комбинација да бидат распределени на единица која генерира пари во која неконтролирачкото учество нема учество.

Тестирање за обезвреднување

- B3 Тестирање за обезвреднување вклучува споредување на надоместливиот износ на единица која генерира пари со сметководствената вредност на единицата која генерира пари.
- B4 Доколку ентитетот ги мери неконтролирачките учества како негово сразмерно учество во нето средствата на подружница кои може да се идентификуваат на датумот на стекнувањето, а не по објективна вредност, гудвилот кој им се припишува на неконтролирачките учества се вклучува во надоместливиот износ на поврзаната единица која генерира пари но не се признава во консолидираните финансиски извештаи на матичното друштво. Како последица на тоа ентитетот треба да ја зголеми сметководствената вредност на гудвилот распределен на единицата за да го вклучи гудвилот кој се припишува на неконтролирачкото учество. Оваа коригирана сметководствена вредност потоа се споредува со надоместливиот износ на единицата за да се утврди дали единицата која генерира пари е обезвреднета.

Распределба на загуба поради обезвреднување

- B5 Точка 104 бара секоја идентификувана загуба поради обезвреднување да се распредели прво да се намали сметководствената вредност на гудвилот распределен на единицата, а потоа на другите средства на единицата сразмерно на сметководствената вредност на секое средство во единицата.
- B6 Доколку подружница, или дел на подружница, со неконтролирачко учество самата претставува единица која генерира пари, загубата поради обезвреднување се распределува помеѓу матичното друштво и неконтролирачкото учество на истата основа како таа на која се распределува добивката или загубата.
- B7 Доколку подружница, или дел на подружница, со неконтролирачко учество е дел на поголема единица која генерира пари, загубите поради обезвреднување на гудвил се распределуваат на деловите на

единицата која генерира пари кои имаат неконтролирачко учество и деловите кои немаат. Загубата поради обезвреднување треба да се распредели на деловите на единицата која генерира пари врз основа на:

- (а) Степенот до кој обезвреднувањето се поврзува со гудвилот во единицата која генерира пари, релативните сметководствени вредности на гудвилот на деловите пред обезвреднувањето.
- (б) Степенот до кој обезвреднувањето се однесува на средства кои може да се идентификуваат во единицата која генерира пари, релативните сметководствени вредности на нето средствата кои може да се идентификуваат на деловите пред обезвреднувањето. Секое такво обезвреднување се распределува на средствата на деловите на секоја единица сразмерно врз основа на сметководствената вредност на секое средство во делот.

Во тие делови кои имаат неконтролирачко учество, загубата поради обезвреднување се распределува помеѓу матичното друштво и неконтролирачкото учество на истата основа како таа на која се распределува добивката или загубата.

- B8 Доколку загуба поради обезвреднување која може да се припише на неконтролирачко учество се однесува на гудвил кој не е признаен во консолидираните финансиски извештаи на матичното друштво (види точка B4), тоа обезвреднување не се признава како загуба поради обезвреднување на гудвил. Во такви случаи, само загубата поради обезвреднување која се однесува на гудвил кој е распределен на матичното друштво се признава како загуба поради обезвреднување.
- B9 Илустративен пример 7 го илустрира тестирањето за обезвреднување на нецелосно поседувана единица која генерира пари со гудвил.