

**IPSAS 21 – IMPAIRMENT OF NON-CASH-GENERATING ASSETS**

**МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ  
У ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ 21 (МСБОДС 21) –**

**ЗМЕНШЕННЯ КОРИСНОСТІ АКТИВІВ, ЯКІ НЕ ГЕНЕРУЮТЬ  
ГРОШОВІ КОШТИ**

Copyrights © February 2008 by the International Federation of Accountants (IFAC). All right reserved. Used with permission of IFAC. Contact [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org) for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.

This IPSAS 21 – Impairment of non-cash-generating assets of the International Public Sector Accounting Standards Board, published by International Federation of Accountants (IFAC) in February 2008 in the English language, has been translated into Ukrainian Language by Ukrainian Association of Certified Accountants and Auditors in December 2009, and is used with the permission of IFAC. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof. The approved text of all IFAC publications is that published by IFAC in the English language

Авторське Право © Лютий 2008 Міжнародна Федерація Бухгалтерів (МФБ). Всі права захищені. Використовується з дозволу МФБ. За дозволом щодо передруку, зберігання, передання або інших подібних дій з документом звертайтеся на [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org)

МСБОДС 21 – Зменшення корисності активів, які не генерують грошові кошти, Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у державному секторі опублікований Міжнародною Федерацією Бухгалтерів (МФБ) у лютому 2008 року англійською мовою, було переведено Українською асоціацією сертифікованих бухгалтерів і аудиторів у грудні 2009 року і використовується з дозволу МФБ. МФБ не несе відповідальності за точність і повноту перекладу або інші дії, які спричинили наведений результат. Погоджений текст всіх публікацій МФБ опубліковано МФБ англійською мовою

## **МСБОДС 21 – ЗМЕНШЕННЯ КОРИСНОСТІ АКТИВІВ, ЯКІ НЕ ГЕНЕРУЮТЬ ГРОШОВІ КОШТИ**

Цей Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС) визначає зменшення корисності активів, які не генерують грошові кошти, у державному секторі. Цей Стандарт базується переважно на МСБО 36, опублікованому Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО). Витяги з Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку - МСБО 36 (2004 р.) «Зменшення корисності активів» наводяться у цьому виданні Ради з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (РМСБОДС) Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) з дозволу Фонду Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (ФКМСБО).

Затвердженим текстом Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) є текст, опублікований РМСБО англійською мовою, примірники якого можна отримати безпосередньо у видавничому відділі РМСБО, розташованому за адресою: 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom (Кеннон Стріт 30, м. Лондон, Сполучене Королівство).

Адреса електронної пошти: [publications@iasb.org.uk](mailto:publications@iasb.org.uk)  
Сторінка в Інтернеті: <http://www.iasb.org.uk>

Авторське право на МСФЗ, МСБО, Проекти для обговорення та інші видання КМСБО та РМСБО належить ФКМСБО.

“МСФЗ”, МСБО”, “РМСБО”, “КМСБО”, “ФКМСБО” та “Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку” є торговими знаками Фонду Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (ФКМСБО) і не можуть використовуватися без дозволу ФКМСБО.

## МСБОДС 21 – ЗМЕНШЕННЯ КОРИСНОСТІ АКТИВІВ, ЯКІ НЕ ГЕНЕРУЮТЬ ГРОШОВІ КОШТИ

### ЗМІСТ

---

	параграфи
Мета	1
Сфера застосування	2
Визначення	14
Державні комерційні підприємства	15
Активи, що генерують грошові кошти	16-21
Амортизація	22
Зменшення корисності	23
Ідентифікація активу, корисність якого може зменшитися	24-34
Оцінка суми очікуваного відшкодування потенціалу корисності	32-50
Справедлива вартість за вирахуванням витрат на продаж	40-43
Вартість при використанні	44
Метод амортизованих витрат на заміщення	45-47
Метод витрат на відновлення	48
Метод центрів обслуговування	49
Застосування методів	50
Визнання та оцінка втрат від зменшення корисності	51-57
Сторнування втрат від зменшення корисності	58-70
Перепрофілювання активів	71-72
Розкриття інформації	73-79
Положення перехідного періоду	80-81
Дата набрання чинності	82-83

### ДОДАТКИ

А. Ознаки зменшення корисності: приклади

Б. Визначення втрат від зменшення корисності: приклади

Основа для висновків

ПОРІВНЯННЯ З МСБО 36 (2004 р.)

## Мета

1. Мета цього Стандарту – встановити процедури, які суб'єкт господарювання застосовує для визначення, чи має місце зменшення корисності активу, який не генерує грошові кошти, і для забезпечення визнання втрат від зменшення корисності. Цей Стандарт також визначає, коли суб'єкт господарювання повинен сторнувати втрати від зменшення корисності і як розкривати відповідну інформацію.

## Сфера застосування

2. Цей Стандарт суб'єкту господарювання, який складає та подає фінансові звіти за принципом нарахування, слід застосовувати для обліку зменшення корисності активів, які не генерують грошові кошти, за винятком:
  - а) запасів (див. МСБОДС 12 “Запаси”);
  - б) активів, які виникають в результаті будівельних контрактів (див. МСБОДС 11 “Будівельні контракти”);
  - в) фінансових активів, на які поширюється сфера застосування МСБОДС 15 “Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації”;
  - г) інвестиційної нерухомості, яку оцінюють за справедливою вартістю (див. МСБОДС 16 “Інвестиційна нерухомість”);
  - г) основних засобів, які не генерують грошові кошти та обліковуються за переоціненими сумами (див. МСБОДС 17 “Основні засоби”);
  - д) інших активів, стосовно яких облікові вимоги щодо зменшення корисності включені до іншого Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку в державному секторі.
3. Цей Стандарт застосовується до всіх суб'єктів господарювання державного сектору крім державних комерційних підприємств (ДКП).
4. Суб'єкти господарювання державного сектору, що володіють активами, які генерують грошові кошти, згідно з визначенням у параграфі 14, повинні застосовувати до таких активів МСБОДС 26 «Зменшення корисності активів, які генерують грошові кошти». Суб'єкти господарювання державного сектору, що володіють активами, які не генерують грошові кошти, повинні застосовувати до таких активів вимоги цього Стандарту.
5. До сфери застосування цього Стандарту не входить зменшення корисності активів, які розглядаються в інших МСБОДС. ДКП

застосовують Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 36, а й отже не підпадають під дію положень цього Стандарту. Суб'єкти господарювання державного сектору, крім ДКП, застосовують до їхніх активів, які генерують грошові кошти, МСБОДС 26 «Зменшення корисності активів, які генерують грошові кошти», а до активів, які не генерують грошові кошти, – цей стандарт. Докладніше сфера застосування цього Стандарту пояснюється в параграфах 6-13.

6. Цей стандарт охоплює нематеріальні активи, які не генерують грошові кошти, і входять до сфери його застосування. Суб'єкти господарювання застосовують вимоги цього Стандарту до визнання й оцінки втрат від зменшення корисності, до сторнування збитків від зменшення корисності, що відносяться до нематеріальних активів, які не генерують грошові кошти.
7. Цей Стандарт не застосовується до запасів, активів, які виникають у результаті будівельних контрактів, оскільки чинні МСБОДС, які застосовуються до таких активів, уже містять конкретні вимоги щодо визнання та оцінки цих активів.
8. Цей Стандарт не застосовується до фінансових активів, на які поширюється сфера застосування МСБОДС 15. Зменшення корисності цих активів розглядатиметься в МСБОДС, які РМСБОДС розроблятиме на основі МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» для розгляду визнання та оцінки фінансових інструментів.
9. Цей Стандарт не вимагає перевіряти на зменшення корисності інвестиційну нерухомість, яка відображається за справедливою вартістю, згідно з МСБОДС 16. Причина цього полягає в тому, що, згідно з моделлю справедливої вартості у МСБОДС 16, інвестиційна нерухомість відображається за справедливою вартістю на звітну дату і при оцінці враховується будь-яке зменшення корисності.
10. Цей Стандарт не вимагає перевіряти на зменшення корисності активи, які не генерують грошові кошти і відображаються за переоціненими сумами, згідно з дозволим у МСБОДС 17 альтернативним підходом. Причина цього полягає в тому, що, згідно з дозволим у МСБОДС 17 альтернативним підходом, переоцінка активів здійснюватиметься з такою періодичністю, щоб забезпечити їх відображення за сумою, яка істотно не відрізняється від їхньої справедливої вартості на звітну дату, і при оцінці враховується будь-яке зменшення корисності. Крім того, прийнятий у цьому Стандарті підхід до оцінки суми очікуваного відшкодування потенціалу корисності означає, що сума відшкодування активу буде істотно менше переоціненої суми активу і будь-які такі різниці пов'язані з витратами на вибуття активу.

11. Відповідно до вимог викладених у параграфі 4, об'єкти основних засобів, що віднесені до активів, які генерують грошові кошти, у тому числі й активи, що відображаються за переоціненою вартістю згідно з дозволеним МСБОДС 17 альтернативним підходом, розглядаються в МСБО 36.
12. Інвестиції в
- а) контрольовані суб'єкти господарювання, згідно з визначенням в МСБОДС 6 «Консолідовані фінансові звіти та облік контрольованих суб'єктів господарювання»;
  - б) асоційовані компанії, згідно з визначенням в МСБОДС 7 «Облік інвестицій в асоційовані компанії»; а також
  - в) спільні підприємства, згідно з визначенням в МСБОДС 8 «Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах»,
- є фінансовими активами, на яких не поширюється сфера застосування МСБОДС 15. У разі віднесенні цих інвестицій до активів, які генерують грошові кошти, такі інвестиції розглядаються в МСБОДС 26 «Зменшення корисності активів, які генерують грошові кошти». У разі віднесенні цих інвестицій до активів, які не генерують грошові кошти, на такі інвестиції розповсюджуються положення цього Стандарту.
13. У «Передмові до Міжнародних стандартів фінансової звітності», виданої Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО), пояснюється, що Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) призначені для застосування до фінансової звітності загального призначення всіх суб'єктів господарювання, орієнтованих на отримання прибутку. Визначення ДКП наводиться у параграфі 14. Вони є суб'єктами господарювання, орієнтованими на отримання прибутку, а й отже зобов'язані відповідати вимогам МСФЗ.

## **Визначення**

14. Терміни, використовувані в цьому Стандарті, мають такі значення:

**Активи, які генерують грошові кошти** – активи, що утримуються переважно з метою генерування прибутку;

**Активний ринок** – ринок, на якому існують такі умови:

- а) об'єкти, що обертаються на ринку, є однорідними;
- б) як правило, можна в будь-який час знайти зацікавлених покупців і продавців та
- в) інформація про ціни є загальнодоступною.

**Амортизація** – систематичний розподіл вартості активу, що амортизується, протягом строку його корисного використання.

**Балансова вартість** – сума, за якою актив визнають у звіті про фінансовий стан після вирахування будь-якої суми накопиченої амортизації та накопичених втрат від зменшення його корисності.

**Вартість при використанні активу, який не генерує грошові кошти** – теперішня вартість наявного потенціалу корисності активу.

**Витрати на вибуття** – додаткові витрати, які виникають при вибутті активу (або прямо пов'язані з вибуттям активу), за винятком фінансових витрат і витрат на податки на прибуток.

**Державне комерційне підприємство** – суб'єкт господарювання, який має такі характеристики:

- а) є суб'єктом господарювання, уповноваженим укладати контракти від власного імені;
- б) має фінансові та операційні повноваження для здійснення діяльності;
- в) реалізує товари або надає послуги іншим суб'єктам господарювання у процесі звичайної діяльності й отримує прибутки або повністю відшкодовує витрати;
- г) не залежить від постійного фінансування держави для безперервного здійснення діяльності (іншої, ніж закупівлі в операціях із незалежними сторонами);
- г) перебуває під контролем суб'єкта господарювання державного сектора.

**Втрата від зменшення корисності активу, який не генерує грошові кошти** – сума, на яку балансова вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування потенціалу корисності.

**Зменшення корисності** – втрата майбутніх економічних вигод або потенціалу корисності активу, що перевищує систематичне визнання зменшення майбутніх економічних вигод або потенціалу корисності цього активу через амортизацію.

**Справедлива вартість за вирахуванням витрат на продаж** – сума, яку можна отримати від продажу активу в операції між незалежними, обізнаними і зацікавленими сторонами, мінус витрати на вибуття.

**Строк корисного використання** – це:

- а) період, протягом якого очікується, що актив буде придатний для використання суб'єктом господарювання, або



- б) кількість одиниць виробленої продукції чи подібних одиниць, які суб'єкт господарювання очікує отримати від використання активу за певний проміжок часу.**

**Сума очікуваного відшкодування – більше з двох значень активу: справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж та його вартості при використанні.**

### **Державні комерційні підприємства**

15. ДКП включають виробничі підприємства, такі як комунальні підприємства, фінансові підприємства, такі як фінансові установи. По суті, ДКП нічим не відрізняються від суб'єктів господарювання, які здійснюють подібну діяльність в приватному секторі. Як правило, ДКП здійснює діяльність з метою отримання прибутку, хоч деякі з них мають визначені зобов'язання перед громадою, за якими вони повинні надати фізичним та юридичним особам певної громади товари та послуги безкоштовно або за істотно зниженим тарифом.

### **Активи, які генерують грошові кошти**

16. Активи, які генерують грошові кошти – це активи, що утримуються переважно з метою генерування прибутку. Актив генерує прибуток тоді, коли він використовується у такий же спосіб як і подібний актив - суб'єктом господарювання, орієнтованим на отримання прибутку. Якщо актив утримується з метою генерування прибутку, то це означає, що суб'єкт господарювання має намір отримати від використання активу (або від одиниці, яка генерує грошові кошти, частиною якої є актив) збільшення надходжень грошових коштів та заробити прибуток, що відображає ризик, пов'язаний з утриманням цього активу. Актив може утримуватися переважно для генерування прибутку, навіть якщо його використання не відповідає цій меті протягом конкретного звітного періоду. Навпаки, актив може бути таким, що не генерує грошові кошти, навіть якщо його використання виходить на рівень беззбитковості або створює прибуток протягом конкретного звітного періоду. Якщо не зазначено інше, посилання на актив або активи у наступних параграфах цього Стандарту є посиланнями на актив(и), які не генерують грошові кошти.
17. Існує низка обставин, за яких суб'єкти господарювання державного сектора можуть утримувати деякі активи переважно для генерування прибутку, але більшість активів утримуються не з цією метою. Наприклад, лікарня може мати корпус для хворих, що лікуються на платній основі. Активи суб'єкта господарювання державного сектору, які генерують грошові кошти, можуть функціонувати незалежно від активів цього суб'єкту господарювання, які не генерують грошові кошти. Наприклад, відділ прав власності може отримувати плату за реєстрацію земельних ділянок незалежно від земельного управління.

18. У деяких випадках актив, який переважно утримується для надання послуг, може генерувати грошові потоки. Наприклад, сміттєпереробний завод функціонує з метою безпечної переробки медичних відходів державних лікарень, але він також бере до переробки на платній основі невелику кількість медичних відходів з приватних лікарень. Переробка медичних відходів з приватних лікарень є другорядним видом діяльності заводу і активи, які генерують грошові кошти, не можна відділити від активів, які такі кошти не генерують.
19. В інших випадках актив може генерувати грошові потоки і також використовуватись для цілей, що не передбачають створення грошових коштів. Наприклад, державна лікарня має десять палат, дев'ять з яких надаються хворим на платній основі, а одна – безкоштовно. Хворі з усіх палат разом користуються іншим обладнанням лікарні (наприклад, операційною). Для визначення того, чи повинен суб'єкт господарювання застосовувати положення цього Стандарту або положення МСБОДС 26, слід розглянути якою мірою актив використовується з метою генерування прибутку. Якщо, як у цьому прикладі, компонент, який не генерує грошові кошти, є незначною частиною всього активу, то суб'єкт господарювання застосовує не цей Стандарт, а МСБОДС 26.
20. У певних випадках може бути неясно, чи є головною метою утримання активу генерування прибутку. При цьому необхідно оцінити суттєвість надходжень грошових коштів від використання активу. Може бути важко визначити, чи генерує актив такий обсяг грошових потоків, за якого потрібно застосовувати не МСБОДС 26, а цей Стандарт. Рішення щодо того який стандарт застосовувати слід приймати на основі судження. Суб'єкт господарювання розробляє критерії, які дозволяють використовувати судження послідовно, згідно з визначенням активів, які генерують і не генерують грошові кошти, та відповідними інструкціями, наведеними у параграфах 16-20. Параграф 72 вимагає від суб'єкта господарювання розкривати критерії, які застосовуються при формуванні такого судження. Проте, з урахуванням загальних цілей діяльності більшості суб'єктів господарювання державного сектору, крім ДКП, припускається, що активи є такими, що не генерують грошові кошти, а й отже застосовується МСБОДС 21.
21. Активи, що утримуються ДКП, є активами, які генерують грошові кошти. Суб'єкти господарювання державного сектору, крім ДКП, можуть утримувати активи з метою генерування прибутку. Для цілей цього Стандарту актив, що утримується суб'єктом господарювання державного сектору, що не є ДКП, класифікується як такий, що генерує грошові кошти, якщо цей актив (або одиниця, у складі якої перебуває цей актив) використовується з метою отримання прибутку шляхом надання зовнішнім сторонам товарів та/або послуг.

## **Амортизація**

22. Амортизація матеріальних (англійською мовою – «depreciation») та нематеріальних (англійською мовою – «amortization») активів – це систематичний розподіл вартості активу, що амортизується, протягом строку його корисного використання. Щодо нематеріального активу, то, як правило, [в англійській мові] використовується відповідний термін – “amortization”. Обидва терміни мають однакове значення [амортизація].

## **Зменшення корисності**

23. У цьому Стандарті зменшення корисності визначається як втрата майбутніх економічних вигод або потенціалу корисності активу, що перевищує систематичне визнання втрати майбутніх економічних вигод або потенціалу корисності цього активу через амортизацію. Отже зменшення корисності активу – це зменшення корисності активу для конкретного суб'єкта господарювання, який його контролює. Наприклад, суб'єкт господарювання має військовий склад спеціального призначення, який він більше не використовує. Крім того, через спеціальне призначення та місце розташування такого об'єкту, його навряд чи можна передати в оренду або продати, і тому суб'єкт господарювання не може отримати кошти від передачі в оренду або продажу цього активу. Корисність активу вважається зменшеною, якщо він більше не має для суб'єкта господарювання потенціалу корисності – користь від нього для суб'єкту господарювання у досягненні його цілей мала, або відсутня.

## **Ідентифікація активу, корисність якого може зменшитися**

24. У параграфах 26-34 зазначено, коли слід визначати суму очікуваного відшкодування потенціалу корисності.
25. Корисність активу, який не генерує грошові кошти, зменшується, коли балансова вартість цього активу перевищує суму його очікуваного відшкодування потенціалу корисності. У параграфі 27 наведено головні ознаки можливої втрати від зменшення корисності. За наявності будь-якої з цих ознак суб'єкт господарювання повинен офіційно визначити суму очікуваного відшкодування потенціалу корисності. За відсутністю ознак можливої втрати від зменшення корисності цей Стандарт не вимагає від суб'єкта господарювання офіційного визначення суми очікуваного відшкодування потенціалу корисності.
26. **На кожну звітну дату суб'єктові господарювання слід визначати, чи є будь-яка ознака того, що корисність активу може зменшитися. Якщо така ознака є, суб'єктові господарювання слід**

обчислити суму очікуваного відшкодування потенціалу корисності такого активу.

27. Визначаючи наявність будь-яких ознак того, що корисність активу може зменшитися, суб'єкт господарювання має брати до уваги як мінімум такі ознаки:

**Зовнішні джерела інформації**

- а) припинення або майже припинення попиту або потреби в послугах, що надаються активом;
- б) значні довгострокові зміни у технологічних, правових умовах або в умовах політиці уряду, за яких діє суб'єкт господарювання, що відбулися протягом періоду або відбудуться найближчим часом, з негативним впливом на суб'єкт господарювання;

**Внутрішні джерела інформації**

- в) свідчення фізичного пошкодження активу;
  - г) значні зміни з негативним ефектом для суб'єкту господарювання, що відбулися протягом періоду або відбудуться найближчим часом у рівні або у способі використання або очікуваного використання активу. Ці зміни включають простій активу, плани припинити або реструктуризувати господарську одиницю, до якої належить цей актив, або плани продати його раніше від попередньо очікуваної дати;
  - г) рішення припинити будівництво активу до його завершення або доведення до робочого стану і
  - д) наявні свідчення з даних внутрішньої звітності, які вказують, що економічна ефективність активу є або буде значно гіршою, ніж очікується.
28. Попит або потреба в послугах, що надаються активами, які не генерують грошові кошти, можуть коливатися з часом, що впливає на міру їх використання. Однак негативні коливання попиту необов'язково є ознаками зменшення корисності активів. У разі зникнення або майже зникнення попиту на послуги, корисність активів, що використовуються для їх надання, може зменшитись. Попит вважається майже зниклим, коли він такий низький, що суб'єкт господарювання навіть не намагається його задовольнити або не купує актив, який розглядається як об'єкт перевірки на зменшення корисності.
29. Перелік, наведений у параграфі 27, не є вичерпним. Можуть бути інші ознаки можливого зменшення корисності активу, які свідчитимуть про необхідність обчислення суб'єктом господарювання суми очікуваного

відшкодування потенціалу корисності активу. Наприклад, ознакою зменшення корисності може бути таке:

- (а) зменшення протягом періоду ринкової вартості активу на величину значно більшу, ніж можна було очікувати внаслідок плину часу та звичайного використання або
  - (б) значно більше зменшення (але не обов'язково припинення чи майже припинення) попиту чи потреби в послугах, що надаються активом.
30. Події або обставини, які вказуватимуть на зменшення корисності активу, можуть будуть значними і часто викликать публічні обговорення керівних органів суб'єкта господарювання або засобів масової інформації. Зміна такого параметру як потреба в обслуговуванні, міра або спосіб використання активу, правові умови або політика уряду можуть означати зменшення корисності лише тоді, коли така зміна є значною та мала або очікувалося, що матиме, довгостроковий негативний ефект. Зміна технологічних умов може вказувати на те, що актив морально застарів і потребує перевірки на зменшення корисності. Також ознакою зменшення корисності активу може бути зміна умов використання активу протягом періоду. Це може відбутися, коли, наприклад, будинок, який використовували як школу, змінює своє призначення і перетворюється на склад. У ході проведення оцінки, чи відбулося зменшення корисності, суб'єкту господарювання потрібно оцінити зміни потенціалу корисності протягом довгого строку. Це підкреслює те, що зміни розглядаються в контексті очікуваного довгострокового використання активу. Проте очікування довгострокового використання можуть змінитися, і це відобразатимуть й оцінки суб'єкту господарювання на кожен звітний дату. У Додатку А наводяться приклади ознак зменшення корисності, про які згадується в параграфі 27.
31. При припиненні будівництва суб'єкт господарювання розглядає, чи вимагатиме припинення проведення перевірки на зменшення корисності. При цьому необхідно враховувати, чи просто затримано або перенесено на пізніший час будівельні роботи, чи є намір поновити будівництво найближчим часом, або будівельні роботи у недалекому майбутньому завершено не буде. У разі затримки чи перенесення будівельних робіт на конкретну дату в майбутньому, будівельний проект може розглядатися як незавершене виробництво і не вважатися припиненим.
32. Свідчення з даних внутрішньої звітності, які вказують, що корисність активу може зменшитися, як зазначено в параграфі 27 (д) вище, стосуються не зниження попиту на товари чи послуги, що надаються активом, а здатності активу надавати товари чи послуги. Вони включають наявність:

- а) значно більших витрат на використання (операційних витрат) або технічне обслуговування активу, ніж спочатку передбачалось у бюджеті;
- б) значно менший рівень обслуговування чи випуск продукції, ніж спочатку передбачалось, через неефективну діяльність.

Значне збільшення витрат на використання активу може вказувати на те, що актив не такий ефективний чи продуктивний, як спочатку передбачалось нормами випуску, встановленими виробником, згідно з якими був складений операційний бюджет. Відповідно, значне збільшення витрат на технічне обслуговування може свідчити про те, що для підтримання результатів діяльності активу на рівні, визначеному встановленими нормами діяльності, необхідно нести значно більші витрати. В інших випадках прямим кількісним свідченням зменшення корисності може бути значне довгострокове падіння очікуваного рівня обслуговування чи випуску продукції, що забезпечується активом.

- 33. При обґрунтуванні необхідності розрахунку суми очікуваного відшкодування потенціалу корисності активу, застосовується концепція суттєвості. Наприклад, якщо попередні розрахунки показують що сума очікуваного відшкодування потенціалу корисності активу значно більша за його балансову вартість, суб'єкту господарювання не потрібно робити перерахунок суми очікуваного відшкодування потенціалу корисності активу у випадку, якщо не відбулось подій, які б нівелювали цю різницю. Аналогічно, попередній аналіз може показати, що сума очікуваного відшкодування потенціалу корисності активу не залежить від однієї (чи більше) ознак, зазначених в параграфі 27.
- 34. Якщо є ознака того, що корисність активу може зменшитися, це може свідчити про необхідність перегляду і коригування строку корисного використання, що залишається, методу амортизації або ліквідаційної вартості активу згідно з МСБОДС, який можна застосувати до активу, навіть якщо за цим активом не визнається збиток від зменшення корисності.

## **Оцінка суми очікуваного відшкодування потенціалу корисності**

- 35. Цей Стандарт визначає суму очікуваного відшкодування потенціалу корисності як більше з двох значень активу: справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж та його вартості при використанні. У параграфах 36–50 визначається база для оцінки суми очікуваного відшкодування потенціалу корисності.

36. Не завжди є потреба визначати справедливую вартість активу за вирахуванням витрат на продаж, а також його вартість при використанні. Якщо будь-яка з цих двох сум перевищує балансову вартість активу, корисність активу не зменшується і немає необхідності обчислювати іншу суму.
37. Справедливу вартість за вирахуванням витрат на продаж можна визначити, навіть якщо актив не обертається на активному ринку. У параграфі 42 зазначено альтернативні бази для обчислення справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж, коли активного ринку для активу не існує. Проте в деяких випадках неможливо визначити справедливую вартість активу за вирахуванням витрат на продаж через відсутність основи для достовірної оцінки суми, яку можна отримати від продажу активу при операції між незалежними, обізнаними і зацікавленими сторонами. У цьому випадку за суму очікуваного відшкодування потенціалу корисності активу можна вважати суму його вартості при використанні.
38. Якщо немає підстави вважати, що вартість активу при використанні суттєво перевищує його справедливую вартість за вирахуванням витрат на продаж, то останню можна вважати сумою очікуваного відшкодування активу. Це часто буває, якщо актив утримують для вибуття внаслідок того, що вартість при використанні активу, утримуваного для вибуття, складатиметься здебільшого з чистих надходжень від вибуття. Проте для багатьох активів державного сектора, які не генерують грошові кошти та утримуються безперервно з метою надання громаді спеціалізованих послуг або суспільних товарів, вартість при використанні активу ймовірно буде більше, ніж його справедлива вартість за вирахуванням витрат на продаж.
39. Інколи оцінки, середні величини та скорочені розрахунки можуть дати достовірне наближення до детальних обчислень, приклад яких наведено в цьому Стандарті, для визначення справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж чи вартості при використанні.

### **Справедлива вартість за вирахуванням витрат на продаж**

40. Найкращим свідченням справедливої вартості активу за вирахуванням витрат на його продаж є ціна за юридично обов'язковою угодою про продаж при операції між незалежними сторонами, скоригована на додаткові витрати, які можна прямо віднести на вибуття активу.
41. Якщо юридично обов'язкової угоди про продаж немає, але актив обертається на активному ринку, тоді справедлива вартість активу за вирахуванням витрат на продаж є ринковою ціною активу за вирахуванням витрат на вибуття. Відповідною ринковою ціною є, як правило, поточна ціна покупця. Якщо поточних цін покупця немає,

підставу для визначення справедливої вартості активу за вирахуванням витрат на його продаж може дати ціна останньої операції за умови, що не відбулося значної зміни економічних обставин у період з дати операції до дати оцінки.

42. Якщо юридично обов'язковою угодою про продаж і активного ринку для активу немає, тоді справедлива вартість активу за вирахуванням витрат на продаж базується на найкращій наявній інформації для відображення суми, яку суб'єкт господарювання може отримати на звітну дату за актив при операції між незалежними, обізнаними і зацікавленими сторонами після вирахування витрат на вибуття. Визначаючи цю суму, суб'єкт господарювання враховує результат останніх операцій в даній галузі з подібними активами. Справедлива вартість за вирахуванням витрат на продаж не відображає примусовий продаж, крім випадку, коли керівництво або вищий орган управління змушені продати актив негайно.
43. Витрати на вибуття, крім витрат, визнаних зобов'язаннями, при визначенні справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж вираховуються. Прикладами таких витрат є витрати на юридичні послуги, гербовий збір і подібні податки на операції, витрати на вивіз активу, а також прямі додаткові витрати на доведення активу до стану, прийняттого для продажу. Проте витрати при звільненні (визначені у МСБОДС 25 "Виплати працівникам") та витрати, пов'язані зі скороченням або реорганізацією діяльності після вибуття активу, не є прямими додатковими витратами на вибуття активу.

### **Вартість при використанні**

44. У цьому Стандарті вартість при використанні визначається як теперішня вартість наявного потенціалу корисності активу. Якщо не зазначено інше, то вартістю при використанні у цьому Стандарті називається вартість при використанні активу, який не генерує грошові кошти. Теперішня вартість наявного потенціалу корисності активу обчислюється на основі одного з методів, зазначених в параграфах 45-59, який є прийнятним за конкретних обставин.

#### *Метод амортизованих витрат на заміщення*

45. За цим методом теперішня вартість наявного потенціалу корисності активу обчислюється як амортизовані витрати на заміщення активу. Витрати на заміщення активу – це витрати з метою заміщення потенціалу корисності активу. Для відображення вживаного активу такі витрати амортизуються. Актив можна замінити шляхом відтворення (дублювання) існуючого активу або заміщення його потенціалу корисності. Амортизовані витрати на заміщення



обчислюються як витрати на відтворення або заміщення, залежно від того, яка з цих двох сум нижче, мінус накопичена амортизація, що розраховується на основі таких витрат з метою відображення вживаного або такого, що втратив чинність, потенціалу корисності активу.

46. Витрати на заміщення та відтворення активу визначаються на оптимізованій основі. Обґрунтуванням цього є те, що суб'єкт господарювання не буде замінювати чи відтворювати актив, щоб отримати подібний актив, якщо актив, заміщення чи відтворення якого розглядається, надто складний чи надлишковий. Надто складні активи мають риси, що не потрібні товарам чи послугам, які надаються таким активом. Надлишкові активи – це активи, потужність яких більше, ніж потрібно для задоволення попиту на товари чи послуги, які надаються активом. Отже визначення витрат активу на заміщення та відтворення на оптимізованій основі відображає необхідний потенціал корисності активу.
47. У деяких випадках резервні або надлишкові потужності утримуються для безпеки або з інших причин. Це необхідно для забезпечення наявності адекватних потужностей в конкретних умовах діяльності суб'єкта господарювання. Наприклад, пожежному депо потрібні п'ять машин для надання послуг у надзвичайних ситуаціях. Такі надлишкові або резервні потужності входять до потенціалу корисності активу.

#### *Метод витрат на відновлення*

48. Витрати на відновлення – це витрати на відновлення потенціалу корисності активу до рівня перед зменшенням його корисності. За цим методом теперішня вартість наявного потенціалу корисності активу обчислюється шляхом вирахування розрахункових витрат на заміщення активу з поточних витрат на заміщення наявного потенціалу корисності активу перед зменшенням корисності. Останні витрати, як правило, визначаються як менше з двох значень: амортизовані витрати на відтворення та витрати на заміщення. У параграфах 45 та 47 наводяться додаткові рекомендації з визначення витрат на заміщення чи витрат на відтворення активу.

#### *Метод одиниць обслуговування*

49. За цим методом теперішня вартість наявного потенціалу корисності активу визначається шляхом зменшення поточних витрат на наявний потенціал корисності активу перед зменшенням корисності, щоб привести його у відповідність зі зменшеною кількістю одиниць обслуговування, які очікуються від активу, корисність якого зменшилася. Як і за методом витрат на відновлення поточні витрати на заміщення наявного корисного потенціалу активу перед зменшенням корисності, як правило, визначаються як менше з двох

значень: амортизовані витрати на відтворення та витрати на заміщення активу перед зменшенням корисності.

### **Застосування методів**

50. Вибір найбільш прийняттого методу оцінки вартості при використанні залежить від наявності даних та характеру зменшення корисності:
- (а) зменшення корисності в результаті значних довгострокових змін у технологічних, правових умовах та в політиці уряду, як правило, оцінюється за допомогою методу амортизованих витрат на заміщення або методу одиниць обслуговування, коли це прийнятно;
  - (б) зменшення корисності в результаті значних довгострокових змін у ступіні та способі використання, у тому числі в результаті зникнення або майже зникнення попиту, як правило, оцінюються за методом амортизованих витрат на заміщення або за методом одиниць обслуговування, коли це прийнятно;
  - (в) Зменшення корисності в результаті фізичного пошкодження, як правило, оцінюються за допомогою методу витрат на відновлення, або методу амортизованих витрат на заміщення, коли це прийнято.

### **Визнання та оцінка втрат від зменшення корисності**

51. У параграфах (52-64) визначено вимоги до визнання та оцінки втрат від зменшення корисності активу. Якщо не зазначено інше, то втратами від зменшення корисності у цьому Стандарті називаються втрати від зменшення корисності активу, який не генерує грошові кошти.
52. **Балансову вартість активу слід зменшувати до суми його очікуваного відшкодування, тоді і лише тоді, коли сума очікуваного відшкодування активу є меншою від його балансової вартості. Таке зменшення є втратами від зменшення корисності.**
53. Як зазначено у параграфі 26, цей Стандарт вимагає від суб'єкту господарювання зробити розрахунок суми очікуваного відшкодування потенціалу корисності, тільки якщо є ознака потенційних втрат від зменшення корисності. У параграфах 27-33 зазначено головні ознаки можливості зменшення корисності.
54. **Втрати від зменшення корисності слід негайно визнавати у надлишку чи дефіциті.**
55. **Якщо сума втрат від зменшення корисності, більша від балансової вартості активу суб'єктові господарювання слід визнавати**

зобов'язання, у тому випадку, якщо цього вимагає будь-який інший МСБОДС.

56. Якщо розраховані втрати від зменшення корисності більше від балансової вартості активу, то балансова вартість активу зменшується до нуля, при цьому відповідна сума визнається в надлишку або дефіциті. Зобов'язання визнається, тільки якщо цього вимагає інший МСБОДС. Прикладом може бути ситуація, коли спеціалізований військовий об'єкт більше не використовується і суб'єкт господарювання, згідно з законодавством, повинен демонтувати такий недіючий об'єкт.
57. Після визнання втрат від зменшення корисності нарахування амортизації активу слід коригувати в майбутніх періодах для розподілу переглянutoї балансової вартості активу за вирахуванням його ліквідаційна вартість (якщо вона є) на систематичній основі протягом строку корисного використання, що залишається.

## **Сторнування втрат від зменшення корисності**

58. У параграфах 59-116 викладено вимоги до сторнування втрат від зменшення корисності, визнаних для активу у попередні періоди.
59. Суб'єктові господарювання слід оцінювати активи на кожну звітну дату незалежно від наявності будь-яких ознак того, що втрати від зменшення корисності, визнані для активу в попередні періоди, вже не існують або вони зменшилися. Якщо будь-яка така ознака є, суб'єктові господарювання слід розрахувати суму очікуваного відшкодування цього активу.
60. Оцінюючи наявність будь-якої ознаки того, що втрати від зменшення корисності, визнані для активу в попередні роки, вже не існують або зменшилися, суб'єкт господарювання повинен брати до уваги щонайменше такі ознаки:

### **зовнішні джерела інформації**

- а) відновлення попиту або потреби в послугах, що надаються активом;
- б) значні суттєві зміни зі сприятливим впливом на суб'єкт господарювання відбулися протягом періоду або відбудуться найближчим часом, у технологічних, правових умовах або в політиці уряду, за яких діє суб'єкт господарювання.

### **внутрішні джерела інформації**

- в) значні зміни зі сприятливим впливом на суб'єкт господарювання відбулися протягом періоду або очікуються найближчим часом у рівні та способі використання або очікуваного використання активу. Ці зміни включають

**витрати, понесені протягом періоду, для вдосконалення або підвищення продуктивності або реструктуризації діяльності, до якої належить актив;**

- г) рішення поновити будівництво активу, що було раніше припинено до завершення або доведення активу до робочого стану;
  - г) свідчення, що можна отримати з внутрішньої звітності, яке вказує, що ефективність використання активу є або буде кращою за очікувану.
61. Ознаки потенційного зменшення втрат від зменшення корисності в параграфі 60 є переважно дзеркальним відображенням ознак потенційних втрат від зменшення корисності в параграфі 27.
62. Список, наведений у параграфі 60, не є вичерпним. Суб'єкт господарювання може визначити інші ознаки компенсації втрат від зменшення корисності, які вимагатимуть від суб'єкта господарювання зробити перерахунок суми очікуваного відшкодування активу. Наприклад, будь-яка ознака з наведених нижче може вказувати на те, що втрати від зменшення корисності можуть бути компенсовані:
- (а) значне підвищення ринкової вартості активу або
  - (б) значне довгострокове підвищення попиту або потреби в послугах, що надаються активом.
63. Зобов'язання припинити або реструктуризувати певну діяльність найближчим часом є ознакою компенсації втрат від зменшення корисності активу, що належить до цього виду діяльності, у тому випадку, якщо таке зобов'язання становить значну довгострокову зміну рівня та способу використання активу зі сприятливим ефектом для суб'єкта господарювання. Обставини, за якими таке зобов'язання буде ознакою збільшення корисності, часто стосується таких випадків, коли очікуване припинення або реструктуризація певного виду діяльності створює можливості для розширення використання активу. Прикладом може служити рентгенівський апарат, який мало використовувався в поліклініці при державній лікарні, а в результаті реструктуризації його планується перевести до головного радіологічного відділення лікарні, де рівень його використання значно підвищиться. У такому випадку, зобов'язання припинити або реструктуризувати діяльність поліклініки може бути ознакою того, що збиток від зменшення корисності активу за попередні періоди можливо слід сторнувати.
64. Якщо є ознака того, що втрат від зменшення корисності, визнаних для активу, вже не існує або вони зменшилися, це може свідчити про необхідність перегляду та коригування строку його корисної використання, що залишився, методу амортизації або залишкової вартості активу, відповідно до МСБОДС, дія якого поширюється на

цей актив, навіть якщо втрати від зменшення корисності активу не сторновано.

65. **Втрати від зменшення корисності, визнані для активу в попередніх періодах, слід сторнувати, тоді і лише тоді, коли змінилися розрахунки (?), на основі яких після останнього визнання втрат від зменшення корисності визначалась сума очікуваного відшкодування активу. Якщо це так, то балансову вартість активу слід збільшити до суми його очікуваного відшкодування, за винятком випадків, наведених у параграфі 68. Таке збільшення є сторнуванням збитку від зменшення корисності.**
66. Цей Стандарт вимагає, щоб суб'єкт господарювання здійснював розрахунок суми очікуваного відшкодування лише у разі наявності ознаки втрат від зменшення корисності. У параграфі 60 зазначені головні ознаки того, що визнані у попередні періоди втрати від зменшення корисності активу вже не існують або зменшилися.
67. Сторнування втрат від зменшення корисності відображає збільшення розрахункового потенціалу корисності активу від використання або продажу, починаючи з дати, коли суб'єкт господарювання востаннє визнав втрати від зменшення корисності для цього активу. Параграф 130 вимагає, щоб суб'єкт господарювання визначав зміну в розрахунках, що спричиняє збільшення розрахункового потенціалу корисності. Приклади змін в розрахунках охоплюють:
- а) зміну підходів до визначення суми очікуваного відшкодування (тобто чи базується сума очікуваного відшкодування на справедливій вартості за вирахуванням витрат на продаж або на вартості при використанні);
  - б) зміну розрахунку компонентів вартості при використанні, якщо сума очікуваного відшкодування базувалася на вартості при використанні, або
  - в) зміну розрахунку компонентів справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж, якщо сума очікуваного відшкодування базувалася на справедливій вартості за вирахуванням витрат на продаж.
68. **Збільшена балансова вартість активу внаслідок сторнування втрат від зменшення корисності не повинна перевищувати балансову вартість (за вирахуванням амортизації), яку б визначили, якби втрати від зменшення корисності активу в попередні роки не визнали.**
69. **Сторнування втрат від зменшення корисності активу слід негайно визнавати в надлишку або дефіциті.**

70. Після визнання сторнування збитку від зменшення корисності, амортизаційні відрахування щодо активу слід коригувати в майбутніх періодах для розподілу переглянутої балансової вартості активу за вирахуванням його ліквідаційної вартості (якщо така є) на систематичній основі протягом строку його корисної використання, що залишився.

## **Перекласифікація**

71. Перекласифікація активів з таких, які генерують грошові кошти, в такі, які грошових коштів не генерують, або з активів, які не генерують грошові кошти, в активи, які грошові кошти генерують, здійснюється лише тоді, коли існує чітке свідчення, що така перекласифікація є коректною. Сама по собі перекласифікація не обов'язково тягне за собою перевірку на зменшення корисності або сторнування втрат від зменшення корисності. Замість цього, ознака потреби в перевірці на зменшення корисності або сторнування втрат від зменшення корисності входить, як мінімум, до зазначених ознак, які поширюються на актив після перекласифікації.
72. Існують обставини, в яких суб'єкти господарювання державного сектору можуть прийняти рішення про доречність перекласифікації активу, який не генерує грошові кошти, в такий, що їх генерує. Наприклад, станцію очищення стічних вод було побудовано переважно для очищення води з соціального житлового комплексу. Соціальний житловий комплекс був знесений, а на його місці будуть промислові будинки та крамниці. У майбутньому станцію планується використовувати для очищення води на платній основі за комерційним тарифом. З огляду на це рішення, суб'єкт господарювання державного сектору вирішив перекласифікувати станцію очищення стічних вод в актив, який генерує грошові кошти.

## **Розкриття інформації**

73. Для кожного класу активів суб'єкт господарювання повинен розкривати таку інформацію:
- а) суму втрат від зменшення корисності, визнаних у надлишку або дефіциті протягом періоду, а також статті звіту про фінансові результати, до яких включають ці втрати від зменшення корисності;
  - б) суму сторнувань втрат від зменшення корисності, визнаних у надлишку або дефіциті протягом періоду, а також статті звіту про фінансові результати, у яких сторнуються ці втрати від зменшення корисності.
74. Клас активів – це група активів, однакових за характером і способом використання в діяльності суб'єкта господарювання.

75. Інформацію, яку вимагає параграф 73, можна подавати разом з іншою інформацією, яку розкривають про цей клас активів. Наприклад, цю інформацію можна включити в узгодження балансової вартості основних засобів на початок і кінець періоду, як цього вимагає МСБОДС 17.
76. Суб'єктові господарювання, який подає сегментну інформацію згідно з МСБОДС 18 "Звітність за сегментами", щодо кожного сегмента, відображеного у звітності, слід розкривати таку інформацію:
- а) суму втрат від зменшення корисності, визнану в надлишку або дефіциті протягом періоду;
  - б) суму сторнувань втрат від зменшення корисності, визнану в надлишку або дефіциті протягом періоду.
77. Суб'єктові господарювання слід розкривати за кожною суттєвою втратою від зменшення корисності, яку було визнано або сторновано протягом періоду, таку інформацію:
- а) події та обставини, які спричинили визнання або сторнування втрат від зменшення корисності;
  - б) визнану або сторновану суму втрат від зменшення корисності;
  - в) характер активу;
  - г) сегмент, до якого належить актив, якщо суб'єкт господарювання подає інформацію за сегментами згідно з МСБОДС 18 для одиниці;
  - ґ) чи є сума очікуваного відшкодування активу його справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж або вартістю при використанні;
  - д) підхід, застосований для визначення справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж (наприклад, чи ціна продажу визначалася посиланням на активний ринок), якщо сума очікуваного відшкодування є справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж;
  - е) метод визначення вартості при використанні, якщо сума очікуваного відшкодування є вартістю при використанні.
78. Про сукупні втрати від зменшення корисності і сукупні сторновані суми втрат від зменшення корисності протягом періоду, за який інформація, яка вимагається параграфом 77, не подавалася, суб'єктові господарювання слід розкривати таку інформацію:
- (а) основні класи активів, на які впливають втрати від зменшення корисності та основні класи активів, на які впливає сторнування втрат від зменшення корисності;
  - (б) основні події та обставини, які спричинили визнання і сторнування цих втрат від зменшення корисності.

79. Стандарт заохочує суб'єктів господарювання розкривати інформацію про основні припущення, застосовані для визначення суми очікуваного відшкодування активів протягом періоду.

## **Положення перехідного періоду**

80. **Цей Стандарт застосовується починаючи з дати набрання чинності. Втрати від зменшення корисності (сторнування втрат від зменшення корисності), які виникли в результаті прийняття цього МСБОДС визнаються згідно з цим Стандартом (тобто у надлишку або дефіциті).**
81. До прийняття цього Стандарту суб'єкти господарювання могли вже прийняти облікову політику щодо визнання та сторнування втрат від зменшення корисності. Після прийняття цього Стандарту облікова політика може змінитися. Буде важко визначити суму коригувань в результаті застосування зміни в обліковій політиці до попередніх періодів. Отже після прийняття цього Стандарту суб'єкт господарювання не застосовуватиме базовий чи дозволений альтернативний підхід до інших змін в обліковій політиці в МСБОДС 3 «Облікова політика, зміни в облікових оцінках та помилки».

## **Дата набрання чинності**

82. **Цей Стандарт повинен застосовуватися суб'єктом господарювання до річних періодів з першого січня 2006 року. Дострокове застосування заохочується. У разі дострокового застосування цього Стандарту суб'єкт має розкрити цей факт.**
82. У разі прийняття принципу нарахування, як визначено МСБОДС, для цілей фінансової звітності після дати набрання чинності, цей Стандарт застосовується до річних фінансових звітів, які охоплюють періоди з дати набрання чинності.



## Додаток А

### Ознаки зменшення корисності: приклади

У цьому додатку наводяться приклади, що пояснюють наведені в Стандарті ознаки зменшення корисності.

#### Зовнішні джерела інформації

**а) припинення або майже припинення попиту або потреби в послугах, що надаються активом.**

Актив, як і раніше, має той самий потенціал корисності, але попит на послугу припиняється або майже припиняється. Приклади активів, корисність яких зменшилась у такий спосіб:

- (i) школа, яку закрили через відсутність попиту на послуги з навчання через переїзд населення до інших областей. Зворотна зміна цієї демографічної тенденції, що вплинула на попит на послуги з навчання, найближчим часом не очікується;
- (ii) в школі на 1 500 учнів зараз навчаються 150 – школу не можна закрити, оскільки найближча школа знаходиться за 100 кілометрів від неї. Суб'єкт господарювання не передбачає збільшення кількості учнів. На момент введення школи в експлуатацію було прийнято 1 400 учнів – якщо б можна було передбачити, що у майбутньому набір зменшиться до 150 учнів, суб'єкт господарювання придбав би набагато менший об'єкт. Суб'єкт господарювання визначає, що попит майже припинився, і вартість очікуваного відшкодування школи слід порівнювати з її балансовою вартістю;
- (iii) залізниця, яку закрили через відсутність постійних пасажирів (наприклад, через багаторічну засуху велика частина населення з сільській місцевості переїхала до міста, а ті, хто залишився користуються дешевшим видом транспорту – автобусом) і
- (iv) стадіон, головний орендатор якого не продовжує термін дії договору оренди, в результаті чого цей об'єкт планується закрити.

**б) значні довгострокові зміни у технологічних, правових умовах або в політиці уряду, за яких діє суб'єкт господарювання, що відбулися протягом періоду або відбудуться найближчим часом, з негативним впливом на суб'єкт господарювання.**

### *Технологічні умови*

Корисність послуг, що надаються активом, може зменшитися в результаті технічного прогресу, а нові альтернативи забезпечать краще та ефективніше обслуговування. Приклади активів, корисність яких зменшилась у такий спосіб:

- (i) медичне діагностичне обладнання, яке рідко або ніколи не використовується, оскільки новий більш досконалий апарат дає точніші результати (також відповідає ознаці (а) вище);
- (ii) програмне забезпечення, яке більше не підтримується зовнішнім постачальником через існування більш прогресивних аналогів, а суб'єкт господарювання не має фахівців, для підтримання цього програмного забезпечення в належному стані;
- (iii) апаратні засоби комп'ютера, які морально застаріли в результаті технологічного прогресу.

### *Правові умови або політика уряду*

Потенціал корисності активу може зменшитися в результаті зміни в законі чи нормативному акті. Приклади зменшення корисності з такою ознакою:

- (iv) автомобіль, який не відповідає новим нормам викидів або літак, який не відповідає новим нормам шуму;
- (v) школа, яку більше не можна використовувати для навчання через прийняття нових норм техніки безпеки щодо будівельних матеріалів або запасних виходів і
- (v) школа, яку більше не можна використовувати для навчання через прийняття нових норм техніки безпеки щодо будівельних матеріалів або запасних виходів і
- (vi) завод питної води, який не можна експлуатувати, оскільки він не відповідає новим екологічним нормам.

## **Внутрішні джерела інформації**

### **в) є свідчення фізичного пошкодження активу.**

Фізичне пошкодження ймовірно призводить до неможливості надання активом того рівня обслуговування, який він був спроможний надавати раніше. Приклади активів, корисність яких зменшилась таким чином:

- (i) будівля, пошкоджена пожежею, повінню або частково;
- (ii) будівля, закрита у зв'язку з виявленням структурних недоліків;
- (iii) ділянки надземної автоестакади, які провисли, що означає, що ці ділянки естакади потрібно буде замінити через 15 років, а не через 30 років, що становить проектний строк експлуатації;
- (iv) дамба, водозлив якої зменшено в результаті перевірки її структури;

- (v) станція очищення стічних вод, потужність якої зменшено блокуванням водоприймача, а знімати блокування економічно не вигідно;
- (vi) міст з обмеженням навантаження через виявлення структурних недоліків;
- (vii) есминець, пошкоджений в результаті зіткнення;
- (viii) устаткування, яке пошкоджено і не підлягає ремонту, або ремонт якого не є економічно вигідним;

**г) значні зміни з негативним ефектом для суб'єкту господарювання у рівні, на якому використовують або очікують використовувати актив.**

Актив, як і раніше, забезпечує той самий потенціал корисності, але довгострокові зміни негативно вплинули на рівень використання активу, попит на послугу припиняється або майже припиняється. Приклади обставин, за якими корисність активів може зменшитися таким чином:

- (i) Корисність активу може зменшитись, якщо актив не використовується такою мірою, як при введенні в експлуатацію, або очікуваний строк корисного використання менше, ніж первісно розрахований. Прикладом активу, корисність якого може вважатися зменшеною за такою ознакою, є головний комп'ютер, що має низький рівень використання через те, що багато програм було конвертовано або розроблено таким чином, щоб їх застосовували на серверах або індивідуальних комп'ютерах. Значне довгострокове зменшення попиту на послуги активу може призвести до значних змін у рівні його використання.
- (ii) Корисність активу може зменшитись, якщо актив не використовується у такий спосіб, як при введенні в експлуатацію. Прикладом активу, корисність якого може вважатися зменшеною за такою ознакою, є будівля школи, яка використовується не як навчальна установа, а як склад.

**г) рішення припинити будівництво активу перед його завершенням або доведенням активу до робочого стану.**

Актив, будівництво якого не буде завершено, не може надавати послуг, для яких він призначений. Прикладами активів, корисність яких зменшена таким чином, є активи, коли:

- (i) будівництво припинено через археологічну знахідку або з екологічних причин, якщо воно ведеться на місці гніздування виду, який знаходиться під загрозою зникнення, або
- (ii) будівництво припинено через економічний спад.

Також слід брати до уваги обставини, які призвели до припинення будівництва. Якщо будівництво відкладено, тобто перенесено на конкретну дату в майбутньому, проект можна вважати не припиненим, а незавершеним будівництвом.

- д) **наявні свідчення з даних внутрішньої звітності, які вказують, що економічна ефективність активу є або буде значно гіршою, ніж очікувана.**

Внутрішні звіти можуть вказувати на те, що актив не працює, як очікувалося, або його ефективність з часом погіршується. Наприклад, у звіті відділу охорони здоров'я про діяльність сільської поліклініки може бути зазначено, що корисність рентгенівського апарату, який використовує поліклініка, зменшена, оскільки витрати на утримання апарату значно перевищили заплановані.

## Додаток Б

### **Оцінка втрат від зменшення корисності: приклади**

*У цьому додатку наводяться приклади застосування положень Стандарту, щоб допомогти з'ясувати їхнє значення. Цей додаток не входить до Стандарту. Наведені у прикладах факти лише ілюструють положення і не призначені для зміни чи обмеження вимог Стандарту або для висловлення підтримки описаним ситуаціям чи методам з боку РМСБОДС. При застосуванні положень Стандарту може бути потрібно оцінити факти та обставини, прикладів яких тут не наводиться.*

***Примітка:** У наведених далі прикладах припускається (якщо не зазначено інше), що справедлива вартість за вирахуванням витрат на продаж активу, перевіреного на зменшення корисності, менше, ніж його вартість при використанні та обчисленню не піддається. Отже сума очікуваного відшкодування активу дорівнює його вартості при використанні. У цих прикладах використовуються прямолінійний метод амортизації.*

## Приклад 1: Метод амортизованих витрат на заміщення

**Значна довгострокова зміна з негативним ефектом для суб'єкту господарювання в технологічних умовах – головний комп'ютер з низьким рівнем використання**

У 1999 році містом Керманн було придбано новий головний комп'ютер за 10 млн. у.о.<sup>1</sup> Керман розраховував, що строк корисного використання комп'ютера становитиме сім років, а середній рівень використання центрального процесору різними відділами буде 80% його потужності. Надлишкові 20% потужності були заплановані для пікового навантаження при жорстких термінах виконання. Через декілька місяців після придбання рівень використання процесора досяг 80%, але в 2003 році зменшився до 20%, оскільки багато комп'ютерних програм відділів було конвертовано для індивідуальних комп'ютерів або серверів. Комп'ютер, що має потенціал корисності, що залишився у головного комп'ютера для використання програм, можна придбати на ринку за 500 000 у.о.

### Оцінка зменшення корисності

Ознакою зменшення корисності є значна довгострокова зміна в технологічних умовах, що призвела до конвертування програм з платформи головного комп'ютера на інші платформи, а й отже до зменшення рівня використання головного комп'ютера. (З іншого боку можна аргументувати, що істотне зниження рівня використання головного комп'ютера означає зменшення корисності.) За методом амортизованих витрат на заміщення, збиток від зменшення корисності визначається таким чином:

<b>a</b>	<b>Вартість придбання, 1999 р.</b>	<b>10 000 000</b>
	<b>Накопичена амортизація, 2003 р. (а x 4 / 7)</b>	<b>5 714 286</b>
<b>b</b>	<b>Балансова вартість, 2003 р.</b>	<b>4 285 714</b>
<b>c</b>	<b>Витрати на заміщення</b>	<b>500 000</b>
	<b>Накопичена амортизація, 2003 р. (с x 4 / 7)</b>	<b>285 714</b>
<b>d</b>	<b>Сума очікуваного відшкодування</b>	<b>214 286</b>
	<b>Втрати від зменшення корисності (b – d)</b>	<b>4 071 428</b>

<sup>1</sup> У прикладах грошові суми виражені в «умовних одиницях» (у.о.).

## **Приклад 2: Метод амортизованих витрат на заміщення Майже припинення попиту на послуги, що надаються активом, який не генерує грошові кошти, – програмне забезпечення головного комп'ютера з низьким рівнем використання**

У 1999 році містом Керманн було придбано ліцензію на програмне забезпечення його нового головного комп'ютера за 350 000 у.о. Керманн розрахував, що строк корисного використання програмного забезпечення становитиме сім років, і що місто буде отримувати економічні вигоди та користь від програмного забезпечення рівномірно (прямолінійно) протягом всього строку його використання. До 2003 року рівень використання програмного забезпечення знизився до 15% первісно очікуваного. Ліцензія на програмне забезпечення, яка може замінити потенціал корисності, що залишився у програмного забезпечення зі зменшеною корисністю, коштує 70 000 у.о.

### **Оцінка зменшення корисності**

Ознакою зменшення корисності є технологічна зміна, викликана зниженням рівня використання потужності головного комп'ютера.

<b>a</b>	<b>Вартість придбання, 1999 р.</b>	<b>350 000</b>
	<b>Накопичена амортизація, 2003 р. (а х 4 / 7)</b>	<b>200 000</b>
<b>b</b>	<b>Балансова вартість, 2003 р.</b>	<b>150 000</b>
<b>c</b>	<b>Витрати на заміщення</b>	<b>70 000</b>
	<b>Накопичена амортизація, 2003 р. (с х 4 / 7)</b>	<b>40 000</b>
<b>d</b>	<b>Сума очікуваного відшкодування</b>	<b>30 000</b>
	<b>Втрати від зменшення корисності (b – d)</b>	<b>120 000</b>

### Приклад 3: Метод амортизованих витрат на заміщення

**Значна довгострокова зміна з негативним ефектом для суб'єкту господарювання у способі використання – школа використовується як склад**

У 1997 році на замовлення Лунденського районного відділу освіти було побудовано початкову школу за 10 млн. у.о. Розрахований строк корисного використання школи становить п'ятдесят років. У 2003 році школу закрили, тому що набір учнів в цьому районі несподівано зменшився через міграцію населення, викликану банкрутством найбільшого підприємства в районі. Школу перетворили на склад, і Лунденський районний відділ освіти не очікує, що в майбутньому набір підвищиться до такого рівня, щоб відкрити школу знову. Витрати на заміщення складського приміщення такого самого розміру як школа становлять 4,2 млн. у.о.

#### Оцінка зменшення корисності

Ознакою зменшення корисності є значна зміна призначення будівлі – складське приміщення замість приміщення для навчання учнів, і зворотних змін в цих обставинах найближчим часом не очікується. За методом амортизованих витрат на заміщення, збиток від зменшення корисності визначається таким чином:

<b>a</b>	<b>Первісна вартість, 1997 р.</b>	<b>10 000 000</b>
	<b>Накопичена амортизація, 2003 р. (а х 6 / 50)</b>	<b>1 200 000</b>
<b>b</b>	<b>Балансова вартість, 2003 р.</b>	<b>8 800 000</b>
<b>c</b>	<b>Витрати на заміщення складу такого самого розміру</b>	<b>4 200 000</b>
	<b>Накопичена амортизація, 2003 р. (с х 6 / 50)</b>	<b>504 000</b>
<b>d</b>	<b>Сума очікуваного відшкодування потенціалу корисності</b>	<b>3 696 000</b>
	<b>Втрати від зменшення корисності (b – d)</b>	<b>5 104 000</b>



## Приклад 4: Метод амортизованих витрат на заміщення

**Значна довгострокова зміна з негативним ефектом для суб'єкту господарювання у рівні використання – школа частково закрита через зменшення набору учнів**

У 1983 році на замовлення Луттонського районного відділу освіти було побудовано школу за 2,5 млн. у.о. За розрахунками суб'єкту господарювання школа мала використовуватися протягом 40 років. У 2003 році, в результаті міграції населення, викликаній банкрутством найбільшого підприємства в районі, набір учнів зменшився з 1000 до 200. Адміністрація вирішила закрити два верхні поверхи трьохповерхової будівлі школи. Луттонський районний відділ освіти не очікує, що в майбутньому набір підвищиться до такого рівня, щоб відкрити ці верхні поверхи. Витрати на заміщення одноповерхової школи оцінюються в 1,3 млн. у.о.

### Оцінка зменшення корисності

Ознака зменшення корисності існує, оскільки, внаслідок зменшення кількості учнів з 1000 до 200, змінився рівень використання школи – один поверх замість трьох. Зниження рівня використання є значним, і очікується, що набір найближчим часом залишиться на тому самому рівні. За методом амортизованих витрат на заміщення, втрати від зменшення корисності визначається таким чином:

<b>a</b>	<b>Вартість придбання, 1983 р.</b>	<b>2 500 000</b>
	<b>Накопичена амортизація, 2003 р. (a x 20 / 40)</b>	<b>1 250 000</b>
<b>b</b>	<b>Балансова вартість, 2003 р.</b>	<b>1 250 000</b>
<b>c</b>	<b>Витрати на заміщення</b>	<b>1 300 000</b>
	<b>Накопичена амортизація, 2003 р. (c x 20 / 40)</b>	<b>650 000</b>
<b>d</b>	<b>Сума очікуваного відшкодування</b>	<b>650 000</b>
	<b>Втрати від зменшення корисності (b – d)</b>	<b>600 000</b>

## Приклад 5: Метод витрат на відновлення

### Фізичне пошкодження – пошкодження шкільного автобусу в дорожньо-транспортній пригоді

У 1998 році, для безкоштовного перевезення учнів з сусіднього села Нортською районною початковою школою було придбано автобус за 200 000 у.о. За розрахунками школи строк корисного використання автобусу становить 10 років. У 2003 році в результаті ДТП автобус зазнав пошкоджень, і, щоб привести його в робочий стан потрібно 40 000 у.о. На строк корисного використання відновлення не вплине. Вартість нового автобусу для надання такої самої послуги становить у 2003 році 250 000 у.о.

### Оцінка зменшення корисності

Ознака зменшення корисності існує, оскільки, внаслідок ДТП, автобус зазнав пошкоджень. За методом витрат на відновлення, збиток від зменшення корисності визначається таким чином:

<b>a</b>	<b>Вартість придбання, 1998 р.</b>	<b>200 000</b>
	<b>Накопичена амортизація, 2003 р. (а x 5 / 10)</b>	<b>100 000</b>
<b>b</b>	<b>Балансова вартість, 2003 р.</b>	<b>100 000</b>
<b>c</b>	<b>Витрати на заміщення</b>	<b>250 000</b>
	<b>Накопичена амортизація, 2003 р. (с x 5 / 10)</b>	<b>125 000</b>
<b>d</b>	<b>Амортизовані витрати на заміщення (в непошкодженому стані)</b>	<b>125 000</b>
	<b>Мінус: витрати на відновлення</b>	<b>40 000</b>
<b>e</b>	<b>Сума очікуваного відшкодування потенціалу корисності</b>	<b>85 000</b>
	<b>Втрати від зменшення корисності (b – e)</b>	<b>15 000</b>

## Приклад 6: Метод витрат на відновлення

### Фізичне пошкодження – пошкодження будівлі внаслідок пожежі

У 1984 році містом Мурланд було побудовано адміністративну будівлю за 50 млн. у.о. Очікувалось, що будівля надаватиме послуги протягом 40 років. У 2003 році, після 19 років експлуатації, пожежа завдала будівлі серйозні структурні пошкодження. Через небезпеку адміністративна будівля закрита, і для відновлення її експлуатації потрібен структурний ремонт на суму 35,5 млн. у.о. Витрати на заміщення нової адміністративної будівлі становлять 100 млн. у.о.

### Оцінка зменшення корисності

Ознака зменшення корисності існує, оскільки, внаслідок пожежі, будівля зазнала фізичних пошкоджень. За методом витрат на відновлення, збиток від зменшення корисності визначається таким чином:

<b>a</b>	<b>Вартість придбання, 1984 р.</b>	<b>50 000 000</b>
	<b>Накопичена амортизація, 2003 р. (а x 19 / 40)</b>	<b>23 750 000</b>
<b>b</b>	<b>Балансова вартість, 2003 р.</b>	<b>26 250 000</b>
<b>c</b>	<b>Витрати на заміщення (нової будівлі)</b>	<b>100 000 000</b>
	<b>Накопичена амортизація, 2003 р. (с x 19 / 40)</b>	<b>47 500 000</b>
<b>d</b>	<b>Амортизовані витрати на заміщення (в непошкодженому стані)</b>	<b>52 500 000</b>
	<b>Мінус: витрати на відновлення</b>	<b>35 500 000</b>
<b>e</b>	<b>Сума очікуваного відшкодування</b>	<b>17 000 000</b>
	<b>Втрати від зменшення корисності (b – e)</b>	<b>9 250 000</b>

## Приклад 7: Метод одиниць обслуговування

**Значна довгострокова зміна з негативним ефектом для суб'єкту господарювання у рівні використання – багатоповерхова будівля найближчим часом буде частково не зайнята**

У 1988 році на замовлення Міської Ради міста Орнонг було побудовано 20-поверховий будинок для Ради в центрі Орнонгу за 80 млн. у.о. Очікувалось, що строк корисного використання будівлі становить 40 років. У 2003 році були прийняті Національні правила техніки безпеки, які вимагали найближчим часом залишати незайнятими 4 поверхи багатоповерхових будівель. Після набрання чинності правилами в 2003 році справедлива вартість будівлі за вирахуванням витрат на продаж становить 45 млн. у.о. Витрати на заміщення аналогічної 20-поверхової будівлі становлять 85 млн. у.о.

### Оцінка зменшення корисності

Ознака зменшення корисності існує, оскільки, внаслідок прийняття Національних правил безпеки, рівень використання будівлі змінився з 20 на 16 поверхів. Зниження рівня використання є значним, і найближчим часом очікується, що рівень зайнятості будівлі найближчим часом залишиться низьким (16 поверхів). За методом одиниць обслуговування, збиток від зменшення корисності визначається таким чином:

<b>a</b>	<b>Вартість придбання, 1988 р.</b>	<b>80 000 000</b>
	<b>Накопичена амортизація, 2003 р. (a x 15 / 40)</b>	<b>30 000 000</b>
<b>b</b>	<b>Балансова вартість, 2003 р.</b>	<b>50 000 000</b>
<b>c</b>	<b>Витрати на заміщення (20-поверхова будівля)</b>	<b>85 000 000</b>
	<b>Накопичена амортизація, 2003 р. (c x 19 / 40)</b>	<b>31 875 000</b>
<b>d</b>	<b>Амортизовані витрати на заміщення до коригування на кількість одиниць обслуговування, що залишилися</b>	<b>53 125 000</b>
<b>e</b>	<b>Вартість при використанні будинку після того, як правила набрали чинності (d x 16 / 20)</b>	<b>42 500 000</b>
<b>f</b>	<b>Чиста вартість за вирахуванням витрат на продаж будівлі після того, як правила набрали чинності</b>	<b>45 000 000</b>
<b>g</b>	<b>Сума очікуваного відшкодування (більше з двох значень: e та f)</b>	<b>45 000 000</b>

**Втрати від зменшення корисності (b – g)**

**5 000 000**

## Приклад 7: Метод одиниць обслуговування

### Свідчення з даних внутрішньої звітності – підвищення витрат на експлуатацію друкарського верстата

У 1988 році Міністерством освіти країни X було придбано друкарський верстат за 40 млн. у.о. За розрахунками міністерства, строк корисного використання верстата передбачав друк 40 млн. книжок протягом 10 років для учнів початкових шкіл. У 2003 році виявилось, що автоматична функція машини не працює так, як очікувалось, що призводить до скорочення щорічного випуску на 25% протягом за 5 років експлуатації верстата, що залишилися. Витрати на заміщення нового друкарського верстата становлять у 2003 році 45 млн. у.о.

### Оцінка зменшення корисності

Ознака зменшення корисності впливає з даних внутрішньої звітності, які вказують на те, що продуктивність верстата нижче, ніж очікувалось. Виходячи з обставин, зменшення потенціалу корисності є значним і довгостроковим. За методом одиниць обслуговування, втрати від зменшення корисності визначається таким чином:

a	Вартість придбання, 1988 р.	40 000 000
	Накопичена амортизація, 2003 р. (a x 5 / 10)	<u>20 000 000</u>
b	Балансова вартість, 2003 р.	<u>20 000 000</u>
c	Витрати на заміщення	45 000 000
	Накопичена амортизація, 2003 р. (c x 5 / 10)	<u>22 500 000</u>
d	Амортизовані витрати на заміщення до коригування на кількість одиниць обслуговування, що залишилися	<u>22 500 000</u>
e	Сума очікуваного відшкодування потенціалу корисності (d x 75%)	<u>16 875 000</u>
	Втрати від зменшення корисності (b – e)	<u>3 125 000</u>

## Основа для висновків

У цьому додатку наводяться підстави РМСБОДС для прийняття або відхилення певних рішень щодо обліку зменшення корисності активів, які не генерують грошові кошти. Також в ньому зазначені обставини, за яких вимоги цього МСБОДС відрізняються від вимог МСБО 36, та причини таких відмінностей. Цей додаток не входить до Стандарту.

### Вступ

ОВ1. МСБОДС, в яких використовується принцип нарахування, базуються на виданих РМСБО стандартах МСФЗ, тою мірою, якою вимоги цих Стандартів можна застосувати до державного сектора. Згідно з такою політикою розроблено і вимоги цього Стандарту. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку МСБО 36 вимагає, щоб у разі наявності ознак зменшення корисності активу суб'єкти господарювання визначали суму його очікуваного відшкодування потенціалу корисності. За визначенням, сума очікуваного відшкодування потенціалу корисності є більшим з двох значень: вартості при використанні та справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж активу. В цьому Стандарті міститься аналогічне визначення.

ОВ2. МСБО 36 застосовується до активів, які генерують грошові кошти, і до активів, які ці кошти не генерують, а цей Стандарт застосовується до окремих активів, які не генерують грошові кошти. Це призводить до виникнення низки відмінностей між двома Стандартами, головними з яких є такі:

- а) наведений в цьому стандарті метод оцінки вартості при використанні активу, який не генерує грошові кошти, відрізняється від методу, що застосовується в МСБО 36 для активу, який генерує грошові кошти;
- б) цей Стандарт не вимагає, щоб суб'єкти господарювання перевіряли на зменшення корисності основні активи, відображені у звітності за переоціненими сумами, і
- в) цей Стандарт не вважає мінімальною ознакою зменшення корисності більш значне зменшення ринкової вартості, ніж очікується внаслідок плину часу або звичайного використання. Така ознака вважається додатковою ознакою ймовірного зменшення корисності.

Підстави РМСБОДС для впровадження таких відмінностей від вимог МСБО 36 пояснюються у параграфах нижче.

ОВ2. У листі з проханням надавати коментарі щодо зменшення корисності активів, опублікованому в 2000 році, був запропонований підхід до обліку зменшення корисності активів суб'єктів господарювання

державного сектора, які в певному обсязі застосовують МСБО 36. Після розгляду відповідей на цей лист був розроблений та виданий у 2003 році Проект для обговорення (ПО) 23 «Зменшення корисності активів». Цей Стандарт був розроблений після аналізу зауважень до ПО 23.

### **Активи, які генерують грошові кошти**

ОВ4. МСБО 36 вимагає, щоб суб'єкт господарювання визначав вартість при використанні як теперішню вартість розрахованих майбутніх грошових потоків, які очікується отримати в результаті безперервного використання активу або одиниці, яка генерує грошові кошти, або в результаті її вибуття наприкінці строку її корисного використання. Потенціал корисності активів, які генерують грошові кошти відображається в їхній здатності генерувати майбутні грошові потоки. МСБОДС 26 базується на МСБО 36. Вимоги МСБОДС 26 поширюються на утримувані суб'єктами господарювання державного сектора активи, які генерують грошові кошти. Цей Стандарт вимагає, щоб для обліку зменшення корисності активів державного сектора, які генерують грошові кошти, застосовувався МСБОДС 26.

### **Активи, які не генерують грошові кошти**

ОВ5. При розгляді принципів, на яких базується концепція вартості при використанні, що застосовується до активів, які не генерують грошові кошти, РМСБОДС погодилась, що вартість при використанні активу, який не генерує грошові кошти, слід оцінювати виходячи з теперішньої вартості потенціалу корисності активу, що залишився. Це відповідає підходу, прийнятому в МСБО 36.

### **Визначення вартості при використанні**

ОВ6. Визначити вартість при використанні (теперішня вартість потенціалу корисності, що залишився) активу, який не генерує грошові кошти, можна декількома методами. Один метод, що відповідає підходу в МСБО 36, передбачає розрахунок та дисконтування надходжень грошових коштів, які б виникли у разі продажу на ринку послуг або іншої продукції суб'єкта господарювання. Проте РМСБОДС вважає, що навряд чи цей метод можна застосувати на практиці з огляду на складнощі у визначенні відповідних цін, за якими слід оцінювати послугу або одиниці продукції та розраховувати правильну ставку дисконтування.

ОВ7. Інші методи відображають неявне визначення вартості при використанні. В цьому відношенні РМСБОДС розглянув метод ринкової вартості та методи оцінки амортизованих витрат на заміщення, які враховують витрати на відновлення одиниці обслуговування. (?)



*Метод ринкової вартості*

- ОВ8. За цим методом, у разі існування активного ринку для даного активу вартість при використанні активу, який не генерує грошові кошти, оцінюється за наявною ринковою вартістю цього активу. У разі відсутності активного ринку для даного активу суб'єкт господарювання використовує найкраще наявне ринкове свідчення ціни, за яку актив може бути проданий в результаті операції між незалежними, обізнаними і зацікавленими сторонами з урахуванням найбільшого та найкращого використання активу, за який учасники ринку готові платити за таких обставинах. РМСБОДС зазначила, що використання наявної ринкової вартості як замітника вартості при використанні було зайвим, оскільки ринкова вартість відрізнялась від справедливої вартості за вирахування витрат на продаж активу, лише на суму витрат на вибуття. Отже, фактично, ринкова вартість вже буде врахована у такій оцінці суми очікуваного відшкодування потенціалу корисності як справедлива вартість за вирахуванням витрат на продаж.

*Метод амортизованих витрат на заміщення*

- ОВ9. За цим методом, вартість при використанні активу визначається як найнижчі витрати, за якими втілений в активі загальний потенціал корисності можна було б отримати в ході звичайної діяльності за вирахуванням вже спожитої вартості потенціалу корисності. Такий метод припускає, що суб'єкт господарювання заміняє потенціал корисності активу, якщо він його позбавляється. Актив може бути замінений шляхом відтворення (як спеціалізовані активи) або заміщення його загального потенціалу корисності. Отже вартість при використанні оцінюється як витрати на відтворення чи заміщення активу, залежно від того, що менше, мінус накопичена амортизація, обчислена на основі таких витрат, щоб відобразити вже спожитий або недійсний потенціал корисності активу.

*Метод витрат на відновлення*

- ОВ10. Цей метод, як правило, застосовується при втратах від зменшення корисності внаслідок шкоди. За цим методом, вартість при використанні активу визначається шляхом вирахування розрахованих витрат на відновлення активу з амортизованих витрат на заміщення або відтворення активу до зменшення корисності.

*Метод одиниць обслуговування*

- ОВ11. За цим методом, вартість при використанні визначається шляхом зменшення амортизованих витрат на заміщення або відтворення активу до зменшення корисності, з метою приведення у відповідність зі скороченою кількістю одиниць обслуговування, яка очікується від активу, корисність якого зменшилась.

*Методи, що застосовуються*

ОВ12. РМСБОДС погодилась, що вартість при використанні активу, який не генерує грошові кошти, оцінюється за методами амортизованих витрат на заміщення, витрат на відновлення або одиниць обслуговування, які наведено вище, при їх коректному застосуванні.

**Інші активи**

ОВ13. МСБО 36 містить конкретні вимоги щодо перевірки нематеріальних активів на зменшення корисності, а також щодо визнання та оцінки збитків від зменшення корисності, пов'язаних з нематеріальними активами. Ці вимоги доповнюють вимоги МСБО 38 «Нематеріальні активи». РМСБОДС не видавав окремого стандарту МСБОДС про нематеріальні активи, а й отже не розглядав можливості застосування до нематеріальних активів в державному секторі, які не генерують грошові кошти, вимог МСБО 36, пов'язаних зі зменшенням корисності. Нематеріальні активи, які не генерують грошові кошти, не виключені зі сфери застосування цього Стандарту. Отже на такі активи цей Стандарт поширюється. Нематеріальні активи державного сектору, такі як відображені у здатності суб'єкта господарювання видавати ліцензії, можуть виникнути в умовах генерування грошових коштів. Інші нематеріальні активи можуть виникнути в умовах відсутності генерування грошових коштів, і повинні бути перевірені на зменшення корисності відповідно до вимог цього Стандарту.

**Група активів та корпоративні активи**

ОВ14. Згідно МСБО 36, якщо неможливо визначити суму очікуваного відшкодування потенціалу корисності окремого активу, тоді таку суму визначають для відповідної одиниці, яка генерує грошові кошти (ОГГК). ОГГК – це найменша доступна до розпізнавання група активів, яка в результаті безперервного використання генерує надходження грошових коштів та, в основному, не залежить від надходжень грошових коштів від інших активів або груп активів. РМСБОДС розглянула концепцію одиниці, яка генерує послуги, в умовах відсутності генерування грошових коштів. Було зазначено, що оскільки вимоги цього Стандарту застосовуються до окремих активів, то в прийнятті такої концепції, по аналогії з концепцією ОГГК в МСБО 36, немає необхідності, тому що можливо розпізнати потенціал корисності окремих активів. Більш того, прийняття такої концепції призведе до непотрібних складнощів в обліку зменшення корисності активів, які не генерують грошові кошти.

ОВ15. Згідно МСБО 36, активи, крім гудвілу, що сприяють майбутнім потокам грошових коштів двох або більше ОГГК, вважаються корпоративними активами. В умовах генерування грошових коштів,

оскільки корпоративні активи не генерують окремих надходжень грошових коштів, зменшення корисності корпоративних активів розглядається як частина зменшення корисності одиниці, яка генерує грошові кошти і до якої належать корпоративні активи. РМСБОДС звернула увагу на те, що в умовах відсутності генерування грошових коштів концепція одиниці, яка генерує послуги, не є обґрунтованою, як зазначено в параграфі ОВ14 вище. Далі РМСБОДС також зазначила, що ці активи часто є невід'ємною частиною діяльності з надання послуг і зменшення їх корисності слід розглядати як зменшення корисності будь-яких активів суб'єкта господарювання, які не генерують грошових коштів.

### **Основні засоби**

- ОВ16. Стандарт не вимагає перевіряти на зменшення корисності активи, які не генерують грошові кошти та які відображають у звітності за переоціненими сумами, згідно з дозволенням альтернативним підходом в МСБОДС 17. РМСБОДС вважає, що, згідно з дозволенням альтернативним підходом в МСБОДС 17, активи переоцінюватимуться з достатньої періодичністю, щоб забезпечити їхнє відображення у звітності за сумою, яка суттєво не відрізняється від їхньої справедливої вартості на звітну дату, і при оцінці буде взято до уваги будь-яке зменшення корисності. Отже будь-яка різниця між балансовою вартістю активу та його справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж буде витратами на вибуття. РМСБОДС вважає, що у більшості випадків це не буде суттєвим і, з практичної точки зору, немає необхідності обчислювати суму очікуваного відшкодування потенціалу корисності та визнавати втрати від зменшення корисності щодо витрат на вибуття активу, який не генерує грошові кошти.
- ОВ17. На відміну від цього стандарту, МСБО 36 вимагає, щоб після переоцінки суб'єкти господарювання перевіряли на зменшення корисності переоцінені основні засоби. Ця різниця обґрунтовується посиланням на чинники, зазначені в ОВ18 та ОВ19 нижче.
- ОВ18. По-перше, існують різні методи визначення суми очікуваного відшкодування потенціалу корисності за цим Стандартом і суми очікуваного відшкодування за МСБО 36. Сума очікуваного відшкодування потенціалу корисності визначається в цьому Стандарті як більше з двох значень: справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж активу, який не генерує грошові кошти, та його вартості при використанні. Згідно з цим Стандартом, суб'єкт господарювання визначає вартість при використанні активу шляхом визначення поточних витрат на заміщення потенціалу корисності активу, який залишився. Поточні витрати на заміщення потенціалу корисності активу, що залишився, визначаються за методом амортизованих витрат на заміщення та іншими методами:

методом витрат на відновлення і методом одиниць обслуговування. Ці методи також застосовуються для визначення справедливої вартості згідно МСБОДС 17 – отже вартість при використанні є показником справедливої вартості. Сума очікуваного відшкодування визначається в МСБО 36 як більше з двох значень активу: справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж та його вартості при використанні. Згідно МСБО 36, вартість при використанні визначається за допомогою теперішньої вартості грошових потоків, які очікується отримати в результаті безперервного використання активу та його кінцевого вибуття. В МСБО 36 зазначено, що вартість при використанні може відрізнятись від справедливої вартості активу.

- ОВ19. По-друге, вимога, згідно МСБО 36, об'єднати активи, які не генерують грошові кошти, з активами, які їх не генерують, для створення одиниці, яка генерує грошові кошти, у цьому Стандарті не міститься. Відповідно до МСБО 36, якщо актив не створює надходжень грошових коштів, він об'єднується з іншими активами з метою формування одиниці, яка генерує грошові кошти, і потім визначається його вартість при використанні. Сума значень справедливої вартості при використанні активів, що складають одиницю, яка генерує грошові кошти, може відрізнятись від вартості при використанні одиниці, яка генерує грошові кошти.

### **Зменшення корисності активів, які не генерують грошові кошти і утримуються державними комерційними підприємствами**

- ОВ20. Цей Стандарт вимагає вести облік зменшення корисності всіх активів, що утримуються державними комерційними підприємствами (ДКП), згідно МСБО 36. ДКП – це орієнтовані на отримання прибутку суб'єкти господарювання, і задіяні ними активи є переважно такими, що генерують грошові кошти. У Передмові до Міжнародних стандартів фінансової звітності чітко зазначено, що суб'єкти господарювання, орієнтовані на отримання прибутку, мають застосовувати стандарти, видані РМСБО. ДКП є суб'єктами господарювання, орієнтованими на отримання прибутку, а їм отже повинні дотримуватися МСФЗ та МСБО. В окремих МСБОДС чітко зазначено, що до ДКП застосовуються МСФЗ. Згідно з цим очікується, що активи, які не генерують грошові кошти, будуть відповідним чином об'єднані з активами ДКП, які генерують грошові кошти, з метою формування одиниці, яка генерує грошові кошти і підлягає перевірці на зменшення корисності у відповідності з МСБО 36.

### **Ознаки зменшення корисності – зміни ринкової вартості**

- ОВ21. В МСБО 36 мінімальною ознакою зменшення корисності вважається значне зменшення ринкової вартості активу, яке перевищує

зменшення, що очікується внаслідок плину часу або звичайного використання. В МСБОДС ця ознака вважається не мінімальною, а додатковою ознакою зменшення корисності. Згідно даному МСБОДС, такі зміни ринкової вартості необов'язково означають зменшення корисності активу, який не генерує грошові кошти. Це пояснюється тим, що активи, які не генерують грошові кошти, утримуються не з метою отримання прибутку, а й отже зміна ринкової вартості може не відображати зміну в обсязі послуг, який суб'єкт господарювання отримає внаслідок безперервного використання активу.

### **Компенсація зменшення корисності**

- ОВ22. У параграфі 60(а) мінімальною ознакою компенсації зменшення корисності вважається відновлення попиту або потреби в послугах, що надаються активом, а в параграфі 62(б) значне довгострокове підвищення попиту або потреби в послугах, що надаються активом, вважається додатковою ознакою можливої компенсації зменшення корисності. Ці ознаки викладені подібним чином, але їх можна відрізнити, оскільки в параграфі 60(а) мова йде про відновлення попиту, який зменшився і призвів до визнання втрат від зменшення корисності. У параграфі 62(б) мається на увазі новий попит, який може бути не пов'язаним з причиною виникнення втрат від зменшення корисності, визнаних по відношенню до активу.
- ОВ23. У параграфі 62(а) значне підвищення ринкової вартості активу вважається додатковою ознакою компенсації зменшення корисності. Це не віддзеркалює ознаку зменшення корисності, наведену у параграфі 27(а), який вимагає, щоб зниження ринкової вартості було значно більше, ніж очікується внаслідок плину часу або звичайного використання. Ця різниця означає, що збільшення ринкової вартості може бути очікуваним або неочікуваним.
- ОВ24. У параграфі 27(в) мінімальною ознакою зменшення корисності вважається свідчення фізичного пошкодження активу. Параграф 60 не містить ознаку компенсації зменшення корисності, яка цю ознаку віддзеркалює. Цей МСБОДС не передбачає в якості ознаки зменшення корисності ремонт активу, оскільки МСБОДС 17 вимагає, щоб суб'єкти господарювання додавали подальші витрати до балансової вартості основного засобу у разі ймовірності надходження до суб'єкта господарювання протягом всього строку використання активу майбутніх економічних вигод або потенціалу корисності, які перевищують визнані за результатами останньої оцінки норми продуктивності існуючого активу. Ця вимога також поширюється на інвестиційну нерухомість, яка оцінюється за концепцією вартості згідно МСБОДС 16. У цьому МСБОДС вважається, що такі вимоги скасовують потребу в ознаці компенсації зменшення корисності, яка віддзеркалює таку ознаку зменшення

корисності як фізичне пошкодження. У цьому МСБОДС також передбачається, що відновлення або усунення пошкодження не становлять зміну оцінки суми очікуваного відшкодування активу після зменшення корисності, як зазначено в параграфі 65 цього МСБОДС.

### Порівняння з МСБО 36 (2004 р.)

МСБОДС 21 «Зменшення корисності активів, які не генерують грошові кошти» визначає зменшення корисності активів, які не генерують грошові кошти, у державному секторі. Основні відмінності між МСБОДС 21 та МСБО 36 (2004 р.) такі:

- МСБОДС 21 визначає зменшення вартості активів, які не генерують грошові кошти, у державному секторі, а МСБО 36 визначає зменшення вартості активів, які генерують грошові кошти, на комерційних підприємствах. Проте обліковувати зменшення корисності активів, які генерують грошові кошти і належать суб'єктам господарювання державного сектора, МСБОДС 21 вимагає згідно МСБО 36.
- Дія МСБОДС 21 не поширюється на активи, які не генерують грошові кошти та відображаються за переоціненими сумами на звітну дату відповідно до дозволеного альтернативного підходу в МСБОДС 17. МСБО 36 не виключає зі сфери свого застосування основні засоби, які генерують грошові кошти та відображаються за переоціненими сумами на звітну дату.
- Метод оцінки вартості при використанні активу, який не генерує грошові кошти, згідно МСБОДС 21, відрізняється від методу, що застосовується для оцінки вартості активу, який генерує грошові кошти, згідно МСБО 36. Вартість при використанні активу, який не генерує грошові кошти, згідно МСБОДС 21, оцінюється як теперішня вартість потенціалу корисності активу, що залишився, відповідно до декількох методів. Вартість при використанні активу, який генерує грошові кошти, згідно МСБО 36, є теперішньою вартістю майбутніх грошових потоків від активу.
- МСБОДС 21 не включає зміну ринкової вартості активу до виділених жирним шрифтом ознак зменшення корисності. Значне, несподіване падіння ринкової вартості включається до виділених жирним шрифтом мінімальних ознак зменшення корисності в МСБО 36. У стандарті МСБОДС 21 це включено до коментарів.
- Згідно МСБОДС 21, рішення припинити будівництво активу до завершення включається до виділених жирним шрифтом ознак зменшення корисності, а відновлення будівництва активу вважається ознакою компенсації втрат від зменшення корисності. Аналогів в МСБО 36 не має.
- Сфера застосування МСБО 36 не включає певні класи активів, які не виключені зі сфери застосування МСБОДС 21. Ці виключені активи

відносяться до класів активів, що підпадають під конкретні вимоги зменшення корисності за іншими МСФЗ. Вони не були виключені з МСБОДС 21, оскільки інших відповідних МСБОДС немає. Виключені такі активи: біологічні активи, що відносяться до сільськогосподарської діяльності, відстрочені податкові активи, відстрочені витрати на придбання і нематеріальні активи, що виникають в результаті договірних прав страховика за страховими контрактами в рамках сфери застосування МСФЗ 4 «Страхові контракти», а також непоточні активи (чи групи на вибуття), що класифікуються як такі, що утримуються для продажу; згідно МСФЗ, «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».

- МСБОДС 21 визначає зменшення корисності окремих активів. На відміну від МСБО 36, в МСБОДС 21 немає аналога одиниці, яка генерує грошові кошти.
- МСБОДС 21 розглядає корпоративні активи таким же чином, як і інші активи, які не генерують грошові кошти, а МСБО 36 розглядає їх як частину відповідних одиниць, які генерують грошові кошти.
- В деяких випадках в МСБОДС 21 використовується не така термінологія, як в МСБО 36. Найбільш суттєві приклади в МСБОДС 21: сума очікуваного відшкодування потенціалу корисності, звіт про фінансові результати, звіт про фінансовий стан. Аналогічні терміни в МСБО 36: сума очікуваного відшкодування, звіт про прибутки та збитки, баланс.



Copyrights © February 2008 by the International Federation of Accountants (IFAC). All right reserved. Used with permission of IFAC. Contact [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org) for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.

This IPSAS 21 – Impairment of non-cash-generating assets of the International Public Sector Accounting Standards Board, published by International Federation of Accountants (IFAC) in February 2008 in the English language, has been translated into Ukrainian Language by Ukrainian Association of Certified Accountants and Auditors in December 2009, and is used with the permission of IFAC. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof. The approved text of all IFAC publications is that published by IFAC in the English language

Авторське Право © Лютий 2008 Міжнародна Федерація Бухгалтерів (МФБ). Всі права захищені. Використовується з дозволу МФБ. За дозволом щодо передруку, зберігання, передання або інших подібних дій з документом звертайтеся на [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org)

МСБОДС 21 – Зменшення корисності активів, які не генерують грошові кошти, Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у державному секторі опублікований Міжнародною Федерацією Бухгалтерів (МФБ) у лютому 2008 року англійською мовою, було переведено Українською асоціацією сертифікованих бухгалтерів і аудиторів у грудні 2009 року і використовується з дозволу МФБ. МФБ не несе відповідальності за точність і повноту перекладу або інші дії, які спричинили наведений результат. Погоджений текст всіх публікацій МФБ опубліковано МФБ англійською мовою.