

**IPSAS 26 – IMPAIRMENT OF CASH-GENERATING ASSETS**

**МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ  
У ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ 26 (МСБОДС 26) –**

**ЗМЕНШЕННЯ КОРИСНОСТІ АКТИВІВ, ЯКІ 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 26 – Impairment of 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 26 – Зменшення корисності активів, які 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 26 – ЗМЕНШЕННЯ КОРИСНОСТІ АКТИВІВ, ЯКІ ГЕНЕРУЮТЬ ГРОШОВІ КОШТИ**

Цей Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору базується переважно на Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (МСБО) 36 «Зменшення корисності активів», опублікованому Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО). Витяги з МСБО 36 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 РМСБО належить ФКМСБО.

“МСФЗ”, “МСБО”, “РМСБО”, “ФКМСБО”, “Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку” та “Міжнародні стандарти фінансової звітності” є торговими знаками ФКМСБО і не можуть використовуватися без дозволу ФКМСБО.

## МСБОДС 26 – ЗМЕНШЕННЯ КОРИСНОСТІ АКТИВІВ, ЯКІ ГЕНЕРУЮТЬ ГРОШОВІ КОШТИ

### ЗМІСТ

	параграф и
Вступ.....	B1-B14
Мета.....	1
Сфера застосування.....	2-12
Визначення.....	13-20
Активи, які генерують грошові кошти.....	14-18
Амортизація.....	19
Зменшення корисності.....	20
Ідентифікація активу, корисність якого може зменшитися.....	21-30
Визначення суми очікуваного відшкодування.....	31-70
Визначення суми очікуваного відшкодування нематеріального активу з необмеженим строком корисного використання.....	37
Справедлива вартість за вирахуванням витрат на продаж	38-42
Вартість при використанні.....	43-45
Основа для розрахунків майбутніх грошових потоків....	46-51
Структура розрахунків майбутніх грошових потоків....	52-66
Майбутні грошові потоки в іноземній валюті.....	67
Ставка дисконтування.....	68-70
Визнання та визначення втрат від зменшення корисності окремого активу.....	71-75
Одиниці, які генерують грошові кошти.....	76-97
Ідентифікація одиниці, яка генерує грошові кошти і до якої належить актив.....	77-84
Сума очікуваного відшкодування та балансова вартість одиниці, яка генерує грошові кошти.....	85-90
Втрати від зменшення корисності одиниці, яка генерує грошові кошти.....	91-97
Сторнування втрат від зменшення корисності.....	98-111
Сторнування втрат від зменшення корисності окремого активу.....	106-109
Сторнування втрат від зменшення корисності одиниці, яка генерує грошові кошти.....	110-111
Перекласифікація.....	112-113
Розкриття інформації.....	114-125
Розрахунки, що використовуються для визначення сум очікуваного відшкодування одиниць, які генерують грошові кошти і до складу яких входять нематеріальні активи з необмеженим строком корисної експлуатації.....	123-125
Дата набрання чинності.....	126-127

## ДОДАТКИ

- А. Використання методів теперішньої вартості для визначення вартості при використанні
- Б. Окремі активи у складі одиниць, які генерують грошові кошти
- В. Зміни в інших Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку для державного сектора

Інструкція із запровадження

Основа для висновків

Порівняння з МСБО 36 (2004 р.)

---

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектора (МСБОДС) 26 «Зменшення активів, які генерують грошові кошти» викладено в параграфах 1-127. Якщо не передбачено іншого, всі параграфи мають однакову нормативну силу. МСБОДС 26 слід розуміти в контексті його мети, основи для висновків та Передмови до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектора. Основою для вибору та застосування облікової політики у відсутності прямих інструкцій служить МСБОДС 3 «Облікова політика, зміни в обліковій політиці та помилки».

## Вступ

- BC1. Цей Стандарт визначає вимоги до визначення активів, корисність яких може бути зменшеною, перевірки активів та одиниць, які генерують грошові кошти, на зменшення корисності, до обліку втрат від зменшення корисності та сторнування таких втрат. Стандарт базується на МСБО 36 «Зменшення корисності активів».
- BC2. Актив, який генерує грошові кошти – це актив, який утримується переважно для того, щоб створити комерційний прибуток. У цьому Стандарті не розглядається зменшення корисності активів, які не генерують грошові кошти. Вимоги до перевірки на зменшення корисності, обліку втрат від зменшення корисності та сторнування таких втрат по активах, які не генерують грошові кошти, визначаються в Стандарті МСБОДС 21 «Зменшення корисності активів, які не генерують грошові кошти». Цей Стандарт та МСБОДС 21 вимагають від суб'єктів господарювання розкривати критерії, розроблені для розрізнення активів, які генерують грошові кошти, та активів, які ці кошти не генерують.
- BC3. Низка активів не підпадає під дію цього Стандарту. Зокрема, основні засоби, відображені за моделлю переоцінки згідно МСБОДС 17 «Основні засоби», нематеріальні активи, що, як правило, оцінюються за справедливою вартістю, та гудвіл не входять до сфери застосування цього Стандарту.
- BC4. У Стандарті «зменшення корисності» визначається як втрата майбутніх економічних вигод або потенціалу корисності активу, що перевищує систематичне визнання зменшення майбутніх економічних вигод або потенціалу корисності цього активу через амортизацію. Корисність активу зменшена, коли його балансова вартість перевищує суму його очікуваного відшкодування.
- BC5. За винятком нематеріальних активів з необмеженим строком використання або нематеріальних активів, які ще не використовувалися, Стандарт вимагає від суб'єкту господарювання виявити на кожну звітну дату наявність ознак зменшення корисності активу. При такому виявленні наявності ознак зменшення корисності Стандарт вимагає від суб'єкту господарювання встановити, як мінімум, кількість зазначених ознак. Перелік ознак не є вичерпним, і, крім наведених у переліку можуть існувати інші ознаки зменшення корисності. При виявленні ознаки зменшення корисності суб'єкт господарювання визначає суму очікуваного відшкодування активу. Нематеріальні активи з необмеженим строком корисної експлуатації або нематеріальні активи, які ще не використовувалися, щороку обов'язково мають перевірятися на зменшення корисності.
- BC6. Сума очікуваного відшкодування є більшим з двох значень: справедливої вартості активу за вирахуванням витрат на продаж та

його вартості при використанні. Якщо немає підстав вважати, що вартість активу при використанні суттєво перевищує його справедливу вартість за вирахуванням витрат на продаж, то таку справедливу вартість за вирахуванням витрат на продаж можна вважати сумою очікуваного відшкодування активу.

- BC7. Вартість при використанні розраховується, виходячи з розрахунку майбутніх грошових потоків від безперервного використання активу та його остаточного вибуття і застосування до таких грошових потоків відповідної ставки дисконтування. Ставкою дисконтування є ставка до оподаткування, яка відбиває поточні ринкові визначення вартості грошей у часі та ризиків, притаманних активу, для якого розрахунки майбутніх грошових потоків не були скориговані.
- BC8. Якщо сума очікуваного відшкодування активу менше, ніж його балансова вартість, то балансова вартість активу знижується до суми його очікуваного відшкодування. Сума такого зниження є втратою від зменшення корисності та негайно визнається у звіті про фінансові результати.
- BC9. Існують випадки, коли не можна визначити суму очікуваного відшкодування окремого активу, а саме: коли
- (а) вартість активу при використанні не можна вважати близькою до його справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж (наприклад, коли майбутні грошові потоки від безперервного використання активу не можна вважати незначними) та
  - (б) актив не генерує надходження грошових коштів, які переважно не залежать від надходжень грошових коштів від інших активів.

У таких випадках вартість при використанні, а й отже суму очікуваного відшкодування можна визначити лише для одиниці, яка генерує грошові кошти і до складу якої входить даний актив. Одиниця, яка генерує грошові кошти – це найменша група активів, що включає даний актив і генерує надходження грошових коштів, які переважно не залежать від надходжень, отриманих від інших активів чи груп активів. Якщо немає підстав для змін, то одиниці, які генерують грошові кошти, послідовно визнаються у звітних періодах у кожному наступному звітному періоді. У разі зміни суб'єкт господарювання зобов'язаний розкрити інформацію щодо об'єднання активів та причин такої зміни.

- BC10. Втрати від зменшення корисності по одиниці, яка генерує грошові кошти, визнається тоді, коли сума очікуваного відшкодування одиниці менше, ніж її балансова вартість. Ця втрата від зменшення корисності розподіляється таким чином, щоб зменшити балансову вартість активів одиниці пропорційно балансовій вартості кожного активу, що входить до її складу. Однак при такому розподілі суб'єкт

господарювання не зменшує балансову вартість активу нижче найвищого з таких значень:

- (а) його справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж (якщо можна визначити);
- (б) його вартості при використанні (якщо можна визначити) та
- (в) нуль.

ВС11. Активи, які не генерують грошові кошти, можуть надавати свій потенціал корисності активам, які ці кошти генерують. У таких випадках частина балансової вартості такого активу, який не генерує грошові кошти, розподіляється на балансову вартість одиниці, яка генерує грошові кошти, перед розрахунком суми очікуваного відшкодування цієї одиниці. Балансова вартість активу, який не генерує грошові кошти, відбиває будь-які втрати від зменшення корисності на звітну дату, які визначено згідно з вимогами МСБОДС 21. Розподіл будь-якої втрати від зменшення корисності по одиниці, яка генерує грошові кошти, здійснюється пропорційно активам, які генерують грошові кошти і входять до складу такої одиниці. Актив, який не генерує грошові кошти, не може втратити від зменшення корисності більше, ніж визначено згідно з МСБОДС 21.

ВС12. На кожну звітну дату суб'єкт господарювання зобов'язаний виявити наявність ознак того, що у попередньому періоді були визнані втрати від зменшення корисності окремого активу або одиниця, яка генерує грошові кошти, може більше не існувати, або зменшитися. При здійсненні такої оцінки Стандарт вимагає від суб'єкту господарювання розглянути, як мінімум, низку конкретних ознак, які використовуються для виявлення можливих втрат від зменшення корисності.

ВС13. У разі збільшення суми очікуваного відшкодування активу після останнього визнання втрат від зменшення корисності та при зміні методик розрахунків, що використовувались для визначення суми очікуваного відшкодування активу після визнання втрат від зменшення корисності, здійснюється сторнування таких втрат від зменшення корисності, та балансова вартість активу збільшується до суми його очікуваного відшкодування. Збільшена балансова вартість активу не перевищує балансову вартість, яку б розраховали (без амортизації) у разі відсутності визнаних за попередні роки втрат від зменшення корисності. Сума сторнування негайно визнається у звіті про фінансові результати. Вимоги щодо сторнування втрат від зменшення корисності одиниць, які генерують грошові кошти, аналогічні тим, що ставляться до окремих активів. Сума сторнування розподіляється на активи одиниці, яка генерує грошові кошти, пропорційно балансової вартості цих активів. Жодна частина суми такого сторнування не розподіляється на актив, який не генерує



грошові кошти та надає свій потенціал корисності одиниці, яка генерує грошові кошти.

- BC14. Перекласифікація активу з такого, що генерує грошові кошти, в такий, що їх не генерує, або у зворотному напрямку здійснюється лише тоді, коли існує чітке свідчення того, що така перекласифікація є доречною. На наступну звітну дату після перекласифікації суб'єкт господарювання вивчає, як мінімум, вказані ознаки, що стосуються активу після перекласифікації.

## Мета

1. Мета цього Стандарту – встановити процедури, які суб'єкт господарювання застосовує для визначення, чи має місце зменшення корисності активу, який 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 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 генерують грошові кошти та обліковуються за переоціненими сумами (див. МСБОДС 17 “Основні засоби”);
  - д) відстрочених податкових активів (див. відповідний міжнародний або національний стандарт бухгалтерського обліку, в якому розглядається облік відстрочених податкових активів);
  - е) активів, які виникають від виплат працівникам (див. МСБОДС 25 “Виплати працівникам”);

- є) нематеріальних активів, які регулярно переоцінюються за справедливою вартістю;
  - д) гудвілу;
  - ж) біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю, які оцінюються за справедливою вартістю за вирахуванням обчислених витрат на місці продажу (див. відповідний міжнародний або національний стандарт бухгалтерського обліку, в якому розглядається облік сільськогосподарських активів);
  - з) відстрочених витрат на придбання і нематеріальних активів, які виникають у результаті визначених контрактом прав страховика за страховими контрактами у межах сфери застосування відповідного міжнародного або національного стандарту бухгалтерського обліку, в якому розглядається облік страхових контрактів;
  - и) непоточних активів (або груп вибуття), класифікованих як такі, що утримуються для продажу і оцінюються за меншим з двох значень: балансовою вартістю та справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж згідно з відповідним міжнародним або національним стандартом бухгалтерського обліку, в якому розглядається облік непоточних активів, що утримуються для продажу, та припиненої діяльності, а також
  - д) інших активів, які генерують грошові кошти і 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. ДКП застосовують МСБО 36 «Зменшення корисності активів», а й отже не підпадають під дію положень цього Стандарту. Суб'єкти господарювання державного сектору (крім ДКП), що володіють активами, які не генерують грошові кошти, згідно з визначенням у параграфі 13, застосовують до таких активів МСБОДС 21 «Зменшення корисності активів, які не генерують грошові кошти». Суб'єкти господарювання державного сектору (крім ДКП), що володіють активами, які генерують грошові кошти, повинні застосовувати до таких активів вимоги цього Стандарту.
5. До сфери застосування цього Стандарту не входять нематеріальні активи, які генерують грошові кошти і регулярно переоцінюються за справедливою вартістю. До сфери застосування цього Стандарту входять всі інші нематеріальні активи, які генерують грошові кошти

(наприклад, активи, що відображаються за собівартістю за вирахуванням будь-якої накопиченої амортизації).

6. До сфери застосування цього Стандарту не входить гудвіл. Суб'єкти господарювання застосовують вимоги відповідних міжнародних або національних стандартів бухгалтерського обліку, в яких розглядається облік зменшення корисності гудвілу, розподіл гудвілу на одиниці, які генерують грошові кошти, та перевірка на зменшення корисності одиниць, які генерують грошові кошти та включають гудвіл.
7. Цей Стандарт не застосовується до запасів та активів, які виникають у результаті будівельних контрактів, оскільки чинні Стандарти, які застосовуються до таких активів, уже містять вимоги щодо визнання та оцінки цих активів. Цей Стандарт не застосовується до відстрочених податкових активів, активів, що відносяться до виплат працівникам, або відстрочених витрат на придбання та нематеріальних активів, які виникають у результаті договірних прав страховика за страховими контрактами. Зменшення корисності таких активів розглядається у відповідних міжнародних та національних стандартах бухгалтерського обліку. Крім того, цей Стандарт не застосовується до біологічних активів, що відносяться до сільськогосподарської діяльності, які оцінюються за справедливою вартістю за вирахуванням обчислених витрат на місці продажу, а також непоточних активів (або ліквідаційних груп), класифікованих як такі, що утримуються для продажу та оцінюються за меншим з двох значень: балансовою вартістю та справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж. Вимоги до оцінки містяться у відповідних міжнародних або національних стандартів бухгалтерського обліку, в яких розглядається облік таких 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 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 концепцією 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 генерують грошові кошти і відображаються за переоціненими сумами, згідно з моделлю переоцінки в МСБОДС 17. Згідно з моделлю переоцінки в МСБОДС 17, переоцінка активів здійснюватиметься з такою періодичністю, щоб забезпечити їх відображення за сумою, яка суттєво не відрізняється від їхньої

справедливої вартості на звітну дату, і при оцінці враховується будь-яке зменшення корисності.

11. 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 які не поширюється сфера застосування МСБОДС 15. У цьому Стандарті такі інвестиції розглядаються у разі віднесенні їх до активів, які генерують грошові кошти. У разі віднесення цих інвестицій до активів, які не генерують грошові кошти, на такі інвестиції розповсюджуються положення МСБОДС 21.

12. У «Передмові до Міжнародних стандартів фінансової звітності», виданої РМСБО, пояснюється, що Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) призначені для застосування до фінансової звітності загального призначення всіх суб'єктів господарювання, орієнтованих на отримання прибутку. ДКП є суб'єктами господарювання, орієнтованими на отримання прибутку, а й отже зобов'язані відповідати вимогам МСФЗ.

## Визначення

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

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

**Активи, які не генерують грошові кошти** – активи інші, ніж активи, які генерують грошові кошти;

**Вартість при використанні активу, який генерує грошові кошти** – теперішня вартість обчислених майбутніх грошових потоків, які очікуються від безперервного використання активу та його вибуття наприкінці строку його корисного використання.

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

**Одиниця, яка генерує грошові кошти** – найменша група активів, яку можна ідентифікувати і яка генерує надходження грошових коштів, що здебільшого не залежать від надходжень грошових коштів від інших активів або груп активів.

**Сума очікуваного відшкодування активу чи одиниці, яка генерує грошові кошти – більше з двох значень: справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж та вартості при використанні.**

**Терміни, визначені в інших Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку для державного сектора, використовуються в цьому Стандарті в такому самому значенні, як і в інших Стандартах, та наводяться у Глосарії визначених термінів, який видається окремо.**

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

14. Активи, які генерують грошові кошти – це активи, що утримуються переважно з метою отримання прибутку. Актив створює 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 надходження 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. З іншого боку, актив може бути таким, що не генерує грошові кошти, навіть якщо його використання виходить на рівень безбитковості 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 генерують грошові кошти.
15. 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.
16. У деяких випадках актив, який переважно утримується для надання послуг, може генерувати грошові потоки. Наприклад, сміттепереробний 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.

17. 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 21, слід розглянути якою мірою актив експлуатується 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 МСБОДС 21, а цей Стандарт.
18. 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 21, 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 14-17. Параграф 114 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 за цими обставинами активи є такими, що не генерують грошові кошти, а й отже застосовується МСБОДС 21.

### **Амортизація**

19. 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**

20. 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 відображає зменшення майбутніх економічних вигод або потенціалу корисності, втіленого в актив, для конкретного суб'єкта господарювання, який його контролює. Наприклад, суб'єкт господарювання має міську автостоянку, яка зараз

використовується на 25%. Вона утримується в комерційних цілях і, за розрахунками керівництва, дає прибуток при рівні використання 75% або вище. Зниження рівня використання не супроводжувалось значним підвищенням тарифів. Корисність активу вважається зменшеною, оскільки його балансова вартість перевищує суму його очікуваного відшкодування.

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

21. Корисність активу зменшується, коли балансова вартість цього активу перевищує суму його очікуваного відшкодування. У параграфах 25-27 наведено деякі 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 винятком обставин, описаних в параграфі 23, за відсутністю ознак можливої втрати від зменшення корисності цей Стандарт не вимагає від суб'єкта господарювання офіційного визначення суми очікуваного відшкодування.
22. **На кожну звітну дату суб'єктові господарювання слід визначити, чи є будь-яка ознака того, що корисність активу може зменшитися. Якщо така ознака є, суб'єктові господарювання слід обчислити суму очікуваного відшкодування.**
23. **Незалежно від наявності будь-яких ознак зменшення корисності, суб'єкт господарювання також має щорічно перевіряти на зменшення корисності нематеріальний актив з необмеженим строком корисного використання або нематеріальний актив, ще не придатний для використання, порівнюючи його балансову вартість із сумою його очікуваного відшкодування. Таку перевірку на зменшення корисності можна здійснювати у будь-який час протягом звітного періоду за умови, що кожного року вона проводитиметься в той самий час. На зменшення корисності перевіряти різні нематеріальні активи можна в різний час. Однак, якщо певний нематеріальний актив був первісно визнаний протягом поточного звітного періоду, то перевірку такого нематеріального активу на зменшення його корисності слід проводити до завершення поточного звітного періоду.**
24. Здатність нематеріального активу генерувати майбутні економічні вигоди, достатні для відшкодування його балансової вартості, як правило, важче піддається визначенню до того, як цей актив стає придатним для використання, ніж після того, як він став придатним для використання. Отже, цей Стандарт вимагає від суб'єкта господарювання перевіряти, принаймні щорічно, зменшення корисності балансової вартості нематеріального активу, який ще не придатний до використання.

25. **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) протягом періоду ринкова вартість активу зменшилася значно більше, ніж можна було очікувати внаслідок плину часу або звичайного використання
- б) протягом періоду відбулися значні зміни з негативним впливом на суб'єкт господарювання або вони відбудуться найближчим часом у технологічних, правових умовах або в умовах політики уряду, за яких діє суб'єкт господарювання, чи на ринку, для якого призначений актив
- в) ринкові відсоткові ставки або інші ринкові ставки прибутку від інвестицій збільшилися протягом періоду, і це збільшення може вплинути на ставку дисконтування, що застосовується при обчисленні вартості активу при використанні, і суттєво зменшить суму очікуваного відшкодування активу.

**Внутрішні джерела інформації**

- в) свідчення моральної застарілості або 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, і перегляд строку корисного використання активу з встановленням обмеження для раніше необмеженого строку; а також
  - г) наявні свідчення з даних внутрішньої звітності, які вказують, що економічна ефективність активу є або буде значно гіршою, ніж очікується.
26. Перелік, наведений у параграфі 25, не є вичерпним. Суб'єкт господарювання може визначити інші ознаки можливого зменшення корисності активу, наявність яких вимагатиме від суб'єкта господарювання обчислити суму очікуваного відшкодування активу.
27. Свідчення з даних внутрішньої звітності, які вказують, що корисність активу може зменшитися, включають наявність:
- а) грошових потоків для придбання активу або подальших потреб у грошових коштах для його експлуатації чи технічного обслуговування – значно більших, ніж спочатку передбачалось у бюджеті;



- б) фактичних чистих грошових потоків або чистого надлишку чи дефіциту від активу – значно менших, ніж передбачено в бюджеті;
  - в) значного зменшення закладених у бюджет чистих грошових потоків чи надлишку або значного збільшення визначеного в бюджеті збитку від активу або
  - г) дефіциту або чистого вибуття грошових коштів щодо активу, коли суми поточного періоду додаються до закладених в бюджет сум на майбутнє.
28. Як зазначено в параграфі 23, цей Стандарт вимагає принаймні щорічно перевіряти на зменшення корисності нематеріальний актив з необмеженим строком корисного використання або нематеріальний актив, ще не придатний для використання. Крім випадків, на які поширюються вимоги, визначені в параграфі 23, концепція суттєвості застосовується при визначенні необхідності обчислення суми очікуваного відшкодування активу. Наприклад, якщо попередні розрахунки показують, що сума очікуваного відшкодування активу значно більша від його балансової вартості, то суб'єктові господарювання не треба заново обчислювати суму очікуваного відшкодування активу, якщо не відбулося жодних подій, які б ліквідували цю різницю. Подібно до цього, попередній аналіз може показати, що сума очікуваного відшкодування активу не є чутливою до однієї або декількох ознак, наведених у параграфі 25.
29. Приклад до параграфа 28: якщо ринкові відсоткові ставки або інші ринкові ставки прибутку від інвестицій збільшилися протягом періоду, то суб'єктові господарювання не потрібно робити офіційний розрахунок суми очікуваного відшкодування активу в таких випадках:
- а) мало ймовірно, що на ставку дисконтування, яка застосовується при обчисленні вартості активу при використанні, впливатиме збільшення цих ринкових ставок. Наприклад, збільшення короткострокових відсоткових ставок може не мати суттєвого впливу на ставку дисконтування, яка застосовується до активу, в якого залишається тривалий строк корисного використання;
  - б) імовірно, що на ставку дисконтування, яка застосовується при обчисленні вартості активу при використанні, впливатиме збільшення цих ринкових ставок, але попередній аналіз їхнього впливу на суму очікуваного відшкодування показує, що:
    - і) мало ймовірно, що відбудеться суттєве зменшення суми очікуваного відшкодування, оскільки збільшення майбутніх грошових потоків також є ймовірним (наприклад, у деяких випадках суб'єкт господарювання може продемонструвати, що він коригує свої доходи (переважно доходи від курсових різниць) для компенсації будь-якого збільшення ринкових ставок) або

- ii) мало ймовірно, що зменшення суми очікуваного відшкодування призведе до суттєвої втрати від зменшення корисності.
30. 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 Стандарту, дія якого поширюється на цей актив, навіть якщо за цим активом не визнаються втрати від зменшення корисності.

### **Визначення суми очікуваного відшкодування**

31. Цей Стандарт визначає суму очікуваного відшкодування як більшу з двох значень: справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж та його вартості при використанні. У параграфах 32–70 визначаються вимоги до обчислення суми очікуваного відшкодування.
32. Не завжди є потреба визначати і справедливу вартість активу за вирахуванням витрат на продаж, і його вартість при використанні. Якщо будь-яка з цих двох сум перевищує балансову вартість активу, корисність активу не зменшується і обчислювати іншу суму не потрібно.
33. Справедливу вартість за вирахуванням витрат на продаж можна визначити, навіть якщо актив не обертається на активному ринку. Проте в деяких випадках неможливо визначити справедливу вартість активу за вирахуванням витрат на продаж через відсутність основи для достовірного розрахунку суми, яку можна отримати від продажу активу при операції між незалежними, обізнаними і зацікавленими сторонами. У цьому випадку за суму очікуваного відшкодування активу можна вважати суму його вартості при використанні.
34. Якщо немає підстави вважати, що вартість активу при використанні суттєво перевищує його справедливу 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, оскільки майбутні грошові потоки від безперервного використання активу до його вибуття ймовірно будуть незначними.
35. Сума очікуваного відшкодування визначається для окремого активу за винятком тих випадків, коли цей актив не генерує надходжень грошових коштів, переважно незалежних від надходжень грошових коштів від інших активів або груп активів. У цьому випадку сума очікуваного відшкодування визначається для одиниці, яка генерує грошові кошти і до якої належить актив (див. параграфи 85-90), якщо

- a) справедлива вартість активу за вирахуванням витрат на продаж вище, ніж його балансова вартість або
  - б) актив входить до складу одиниці, яка генерує грошові потоки, але він може генерувати грошові потоки самостійно; вартість активу при використанні можна вважати близькою до його справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж, і останню можна визначити.
36. Інколи розрахунки, середні показники та скорочені обчислення можуть дати достовірне наближення до детальних обчислень для визначення справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж чи вартості при використанні.

### **Визначення суми очікуваного відшкодування нематеріального активу з необмеженим строком використання**

37. Параграф 23 вимагає щорічно перевіряти на зменшення корисності нематеріальний актив з необмеженим строком використання, порівнюючи його балансову вартість із сумою очікуваного відшкодування незалежно від наявності ознак можливого зменшення його корисності. Однак у поточному періоді для перевірки зменшення корисності такого активу можна використовувати останнє деталізоване обчислення суми очікуваного відшкодування, зроблене в попередньому періоді, за умови дотримання всіх наведених нижче критеріїв, а саме:
- a) якщо нематеріальний актив у результаті безперервного використання не генерує надходження грошових коштів, які переважно не залежать від надходжень, отриманих від інших активів чи груп активів, а й отже, підлягають перевірці на зменшення корисності в складі одиниць, які генерують грошові кошти, до яких вони належать, а активи і зобов'язання, які складають цю одиницю, суттєво не змінилися з часу останнього обчислення суми очікуваного відшкодування;
  - б) результатом останнього обчислення суми очікуваного відшкодування є сума, яка значно перевищує балансову вартість активу, та
  - в) аналіз подій, які відбулися, та обставин, що змінилися з часу останнього обчислення суми очікуваного відшкодування, демонструє малу ймовірність того, що поточне визначення суми очікуваного відшкодування буде меншою від балансової вартості цього активу.

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

38. 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.

39. 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 проведення операції до дати складення розрахунків.
40. Якщо юридично обов'язкової угоди про продаж або 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.
41. 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 та витрати, пов'язані зі скороченням або реорганізацією діяльності після вибуття активу, не є прямими додатковими витратами на вибуття активу.
42. Іноді вибуття активу вимагає від покупця прийняти зобов'язання, а для активу і зобов'язання існує лише єдина справедлива вартість за вирахуванням витрат на продаж. Що робити у таких випадках пояснюється у параграфі 89.

### **Вартість при використанні**

43. **В обчисленні вартості активу при використанні слід відображати такі елементи:**
- (а) **розрахунок майбутніх грошових потоків, які суб'єкт господарювання очікує отримати від цього активу;**
  - (б) **очікування щодо можливих відхилень у сумі чи в часі цих майбутніх грошових потоків;**
  - (в) **вартість грошей у часі, відображену у вигляді поточної ринкової безризикової ставки відсотка;**
  - (г) **ціну за прийняття ризику, притаманного цьому активу;**

- (г) інші чинники, зокрема неліквідність, яку учасники ринку відображали б у визначенні вартості майбутніх грошових потоків, які суб'єкт господарювання очікує отримати від цього активу.
44. Розрахунок вартості активу при використанні передбачає такі кроки:
- (а) розрахунок майбутніх надходжень і вибуття грошових коштів, що їх мають отримати від безперервного використання активу та його остаточного вибуття та
  - (б) застосування відповідної ставки дисконтування до цих майбутніх грошових потоків.
45. Елементи, визначені у параграфі 43 (б), (в) та (г) можуть відображатися як коригування майбутніх грошових потоків або як коригування ставки дисконтування. Незалежно від підходу, який суб'єкт господарювання обирає для відображення очікувань щодо можливих відхилень у сумі або в часі майбутніх грошових потоків, результат має відображати очікувану теперішню вартість майбутніх грошових потоків, тобто він відображатиме середньозважений показник за всіма можливими результатами. Додаток А надає додаткові інструкції з використання методів визначення вартості активу при використанні, які базуються на теперішній вартості.

### **Основа для розрахунків майбутніх грошових потоків**

46. Оцінюючи вартість при використанні, суб'єкт господарювання повинен:
- а) базувати прогнозі оцінки грошових потоків на обґрунтованих та прийнятних припущеннях, які відображають найкращий розрахунок керівництвом діапазону економічних умов, що існуватимуть протягом решти строку корисного використання активу. Більшого значення слід надавати зовнішнім свідченням;
  - б) базувати прогнозі оцінки грошових потоків на останніх фінансових бюджетах / прогнозах, затверджених керівництвом (але не включати до них будь-які розрахункові майбутні надходження або вибуття грошових коштів, які очікуються в результаті майбутньої реструктуризації або покращення чи підвищення результатів діяльності активу). Розрахунки, що ґрунтуються на цих бюджетах / прогнозах, мають охоплювати період максимум у п'ять років, якщо не можна обґрунтувати більш тривалий період;
  - в) робити прогнозі оцінки грошових потоків, які виходять за межі періоду, який охоплюють останні бюджети / прогнози, екстраполюючи прогнозі оцінки на основі бюджетів / прогнозів, і застосовуючи постійний або зменшуваний темп зростання на наступні роки, якщо не можна обґрунтувати збільшуваний темп. Темп зростання має не перевищувати

**довгостроковий середній темп зростання щодо видів продукції, галузей або країни (чи країн), у якій діє суб'єкт господарювання, або щодо ринку, на якому використовується актив, якщо не можна обґрунтувати більш високий темп.**

47. Керівництво оцінює прийнятність тих припущень, на яких ґрунтуються його поточні оцінки прогнозних грошових потоків, вивчаючи причини, які призвели до розбіжності між минулими прогнозами грошових потоків та їх фактичними показниками. Керівництво має забезпечити відповідність припущень, на яких ґрунтуються поточні прогнози грошових потоків, фактичним показникам минулих періодів, за умови, якщо цього вимагають результати подальших подій чи обставин, яких не було на момент генерування цих фактичних грошових потоків.
48. Докладних, точних та достовірних фінансових бюджетів / прогнозів майбутніх грошових потоків на періоди понад 5 років, як правило, не існує. Тому розрахунки керівництвом майбутніх грошових потоків ґрунтуються на останніх бюджетах / прогнозах максимум на п'ять років. Керівництво може застосовувати прогнозні оцінки грошових потоків, що ґрунтуються на фінансових бюджетах / прогнозах на період понад п'ять років, якщо воно впевнено, що таке прогнозне оцінювання достовірне і може показати свою спроможність на основі минулого досвіду точно прогнозувати грошові потоки на такий тривалий період.
49. Прогнозні оцінки грошових потоків до кінця строку корисного використання активу обчислюються шляхом екстраполяції прогнозних оцінок грошових потоків, що ґрунтуються на фінансових бюджетах / прогнозах, із застосуванням темпу зростання на подальші роки. Цей темп є постійним або зменшуваним, якщо збільшення темпу не відповідає об'єктивній інформації про тенденції протягом життєвого циклу продукту або галузі. Якщо це прийнятно, темп зростання дорівнює нулю або є негативним.
50. За сприятливих умов ймовірно, що конкуренти можуть з'явитись на ринку та обмежити зростання суб'єктів. Отже, суб'єктам господарювання буде важко перевищити середній фактичний темп зростання, що встановився протягом тривалого періоду (наприклад, двадцять років) для видів продукції, галузей або країни чи країн, у яких діє суб'єкт господарювання, або ринку, на якому використовується цей актив.
51. При застосуванні інформації з фінансових бюджетів / прогнозів, суб'єкт господарювання розглядає, чи відображає ця інформація обґрунтовані та прийнятні припущення та найкращу оцінку керівництвом діапазону економічних умов, які існуватимуть протягом строку корисного використання активу, що залишається.

## **Структура розрахунків майбутніх грошових потоків**

52. Розрахунки майбутніх грошових потоків мають складатися з:
- а) прогнозних оцінок надходжень грошових коштів від безперервного використання активу;
  - б) прогнозних оцінок вибуття грошових коштів, яке є обов'язковим при генеруванні надходжень грошових коштів від безперервного використання активу (включаючи вибуття грошових коштів на підготовку активу до використання) і яке можна прямо віднести до активу або розподілити на нього на обґрунтованій та послідовній основі; а також
  - в) чистих грошових потоків (якщо вони є), які мають отримати або сплатити внаслідок вибуття активу наприкінці строку його корисного використання.
53. Розрахунки майбутніх грошових потоків та ставка дисконтування відображають послідовні припущення щодо зростання цін унаслідок загальної інфляції. Отже, якщо ставка дисконтування включає вплив зростання цін унаслідок загальної інфляції, майбутні грошові потоки розраховують у номінальному вираженні. Якщо ставка дисконтування не включає впливу зростання цін унаслідок загальної інфляції, майбутні грошові потоки розраховують у реальному вираженні (але включають майбутнє конкретне збільшення або зменшення ціни).
54. Прогнозні оцінки вибуття грошових коштів включають витрати на повсякденне обслуговування активу і майбутні накладні витрати, які можна прямо віднести до використання активу або розподілити на нього на обґрунтованій та послідовній основі.
55. Якщо балансова вартість активу ще не включає все вибуття грошових коштів, яке відбуватиметься до того, як актив буде придатний для використання або продажу, розрахунок майбутнього вибуття грошових коштів включає розрахунок будь-якого подальшого вибуття грошових коштів, яке очікується до того, як актив буде придатний для використання або продажу. Як приклад можна навести будинок, який будується, або проект забудови у стадії розробки.
56. Щоб уникнути подвійного врахування, розрахунки майбутніх грошових потоків не включають:
- а) надходження грошових коштів від активів, які генерують надходження грошових коштів і не залежать від активу, що перевіряється (наприклад, фінансові активи, такі як дебіторська заборгованість) та
  - б) вибуття грошових коштів, пов'язане із заборгованостями, які вже визнані як зобов'язання (наприклад, кредиторська заборгованість, пенсії чи забезпечення).
57. Майбутні грошові потоки слід розраховувати для активу в його поточному стані. До розрахунків майбутніх грошових потоків не

**слід включати розраховані майбутні надходження або вибуття грошових коштів, які очікуються в результаті:**

- а) майбутньої реструктуризації, щодо якої суб'єкт господарювання ще не прийняв зобов'язання, або**
- б) покращення або підвищення результатів використання активу.**

58. Оскільки майбутні грошові потоки розраховують для активу в його поточному стані, вартість при використанні не відображає:

- а) майбутні вибуття грошових коштів чи пов'язані з ними заощадження витрат (наприклад, зменшення витрат на персонал) або виплати, які очікуються в результаті майбутньої реструктуризації, щодо якої суб'єкт господарювання ще не прийняв зобов'язання, або
- б) майбутнє вибуття грошових коштів, яке покращить чи підвищить результати використання активу або покращить чи підвищить надходження грошових коштів, які очікуються в результаті таких витрат.

59. Реструктуризація – це програма, яку планує та контролює керівництво і яка суттєво змінює обсяг діяльності суб'єкта господарювання або спосіб здійснення такої діяльності. МСБОДС 19 “Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи” містить інструкції, які роз'яснюють, коли суб'єкт господарювання вважається таким, що прийняв зобов'язання щодо реструктуризації.

60. Коли суб'єкт господарювання прийняв зобов'язання щодо реструктуризації, ймовірно, що така реструктуризація вплине на деякі активи. Якщо суб'єкт господарювання прийняв зобов'язання щодо реструктуризації:

- а) розрахунки майбутнього надходження і вибуття грошових коштів при визначенні вартості при використанні відображають заощадження витрат та інші вигоди від реструктуризації (що ґрунтуються на останніх фінансових бюджетах / прогнозах, затверджених керівництвом);
- б) його розрахунки майбутнього вибуття грошових коштів на реструктуризацію включаються до забезпечення реструктуризації згідно з МСБОДС 19.

61. До того часу, поки суб'єкт господарювання не зазнає вибуття грошових коштів, що покращує чи підвищує результати використання активу, розрахунки майбутніх грошових потоків не включають обчисленого майбутнього надходження грошових коштів, яке очікується від збільшення економічних вигод або потенціалу корисності, пов'язаного з очікуваним вибуттям грошових коштів.

62. Розрахунки майбутніх грошових потоків включають майбутнє вибуття грошових коштів, необхідне для збереження певного рівня економічних вигод, які очікуються від активу в його поточному стані.



Якщо до складу одиниці, яка генерує грошові кошти, входять активи з різними розрахунковими строками корисного використання і кожен з таких активів є суттєвим для безперервної діяльності цієї одиниці, то в цілях розрахунку майбутніх грошових потоків, пов'язаних з цією одиницею, заміна таких активів активами з меншим строком корисного використання розглядається як повсякденне обслуговування цієї одиниці. Подібним чином, якщо до складу окремого активу входить низка компонентів з різними строками корисного використання, то в цілях розрахунку майбутніх грошових потоків, генерованих таким активом, заміна цих компонентів на компоненти з меншим строком корисного використання розглядається як повсякденне обслуговування цього активу.

63. **До розрахунків майбутніх грошових потоків не слід включати:**
- а) надходження чи вибуття грошових коштів від фінансової діяльності або**
  - б) отриманий або сплачений податок на прибуток.**
64. Розрахунки майбутніх грошових потоків враховують припущення, які відповідають способу визначення ставки дисконтування. Інакше вплив деяких припущень обчислюватиметься двічі або не братиметься до уваги. Оскільки вартість грошей у часі визначають шляхом дисконтування розрахункових майбутніх грошових потоків, ці грошові потоки не включають надходження або вибуття грошових коштів від фінансової діяльності. Подібним чином, оскільки ставку дисконтування визначають на основі “до оподаткування”, майбутні грошові потоки також визначають на основі “до оподаткування”.
65. **Результатом розрахунку чистих грошових потоків, які мають отримати (або сплатити) внаслідок вибуття активу наприкінці строку його корисного використання, повинна бути сума, яку суб'єкт господарювання очікує отримати від вибуття активу в операції між незалежними, обізнаними та зацікавленими сторонами після вирахування обчислених витрат на вибуття.**
66. Розрахунок чистих грошових потоків, які мають отримати (або сплатити) внаслідок вибуття активу наприкінці строку його корисного використання, визначається подібно до справедливої вартості активу за вирахуванням витрат на продаж, за винятком того, що, розраховуючи ці чисті грошові потоки:
- а) суб'єкт господарювання застосовує ціни на дату складення розрахунків на подібні активи, строк корисного використання яких закінчився і які функціонували в умовах, подібних до тих, у яких використовуватиметься цей актив; та
  - б) суб'єкт господарювання коригує ці ціни як на вплив майбутнього збільшення цін унаслідок загальної інфляції, так і на вплив конкретного майбутнього збільшення (зменшення) цін. Проте, якщо розрахунки майбутніх грошових потоків від безперервного використання активу та ставка дисконтування не включають

вплив загальної інфляції, цей вплив не слід включати і до розрахунку чистих грошових потоків від вибуття.

### **Майбутні грошові потоки в іноземній валюті**

67. Майбутні грошові потоки попередньо оцінюють у тій валюті, в якій вони генеруватимуться, а потім дисконтують із застосуванням прийнятної для цієї валюти ставки дисконтування. Суб'єкт господарювання переводить одержану теперішню вартість, застосовуючи курс "спот" на дату обчислення вартості при використанні.

### **Ставка дисконтування**

68. **Ставкою (ставками) дисконтування повинна (повинні) бути ставка (ставки) до оподаткування, яка відображає (які відображають) поточні ринкові оцінки:**

**а) вартості грошей у часі;**

**б) характерні для активу ризику, на які не були скориговані розрахунки майбутніх грошових потоків.**

69. Ставка, яка відображає поточні ринкові визначення вартості грошей у часі та характерні для активу ризику – це дохід, який вимагали б інвестори, якби вони обирали інвестицію, що генерує грошові потоки в сумах, часі та формі ризику, еквівалентних тим, які суб'єкт господарювання очікує отримати від активу. Цю ставку оцінюють за ставкою, припустимою при поточних ринкових операціях для подібних активів. Однак ставка(и) дисконтування, які використовуються для визначення вартості активу при використанні, не повинні відображати ризику, за якими були скориговані розрахунки майбутніх грошових потоків. Інакше вплив деяких із цих припущень буде врахований двічі.

70. Якщо за даними ринку неможливо встановити характерну для активу ставку, тоді для розрахунку ставки дисконтування суб'єкт господарювання застосовує замітники. У Додатку А містяться додаткові інструкції щодо розрахунку ставки дисконтування за таких обставин.

### **Визнання та визначення втрат від зменшення корисності окремого активу**

71. У параграфах 72-75 визначено вимоги до визнання та визначення втрат від зменшення корисності окремого активу. Визнання та визначення втрат від зменшення корисності одиниць, які генерують грошові кошти, розглянуто в параграфах 76-97.

72. **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.**

73. Втрати від зменшення корисності слід негайно визнавати в надлишку або дефіциту.
74. Якщо сума втрат від зменшення корисності, є більшою від балансової вартості активу, з яким вона пов'язана, суб'єктові господарювання слід визнавати зобов'язання, тоді і лише тоді, коли цього вимагає будь-який інший стандарт.
75. Після того, як визнано втрати від зменшення корисності, нарахування амортизації активу слід коригувати в майбутніх періодах для того, щоб розподілити переглянута балансову вартість активу за вирахуванням його ліквідаційної вартості (якщо така є) на систематичній основі протягом строку корисного використання, що залишається.

## **Одиниці, які генерують грошові кошти**

76. У параграфах 77-97 наведено вимоги до ідентифікації одиниці, яка генерує грошові кошти і до якої належить актив, а також до визначення балансової вартості та визнання втрат від зменшення корисності одиниць, які генерують грошові кошти.

### **Ідентифікація одиниці, яка генерує грошові кошти і до якої належить актив**

77. Якщо є будь-яка ознака того, що корисність активу може зменшитися, суму очікуваного відшкодування слід попередньо визначати для окремого активу. Якщо розрахувати суму очікуваного відшкодування окремого активу неможливо, то суб'єкт господарювання має визначати суму очікуваного відшкодування одиниці, яка генерує грошові кошти і до якої належить актив (одиниця, яка генерує грошові кошти і до складу якої входить актив).
78. Суму очікуваного відшкодування окремого активу неможливо визначити, якщо:
- а) вартість активу при використанні не можна оцінити як близьку до його справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж (наприклад, якщо майбутні грошові потоки від безперервного використання активу не можна оцінити як настільки малі, що їх можна не брати до уваги) та
  - б) актив не генерує надходження грошових коштів, які здебільшого не залежать від надходжень грошових коштів від інших активів, і не здатний до самостійного генерування грошових коштів.

У таких випадках вартість при використанні, а й отже суму очікуваного відшкодування, можна визначити лише для одиниці, яка генерує грошові кошти і до складу якої входить актив.

79. Як визначено в параграфі 13, одиниця активу, яка генерує грошові кошти і до складу якої входить актив – це найменша група активів, до

складу якої входить актив і яка генерує надходження грошових коштів, що здебільшого не залежать від надходжень грошових коштів від інших активів або груп активів. Ідентифікація одиниці, яка генерує грошові кошти і до складу якої належить актив, передбачає застосування професійного судження. Якщо суму очікуваного відшкодування не можна визначити для окремого активу, то суб'єкт господарювання ідентифікує найменшу сукупність активів, яка генерує здебільшого незалежні надходження грошових коштів від безперервного використання.

80. Надходження грошових коштів полягає в отриманні грошових коштів та їх еквівалентів від сторін поза межами суб'єкта господарювання. Визначаючи, чи не залежать надходження грошових коштів здебільшого від активу (або групи активів), суб'єкт господарювання враховує різні чинники, зокрема те, як керівництво здійснює контроль за операціями суб'єкта господарювання (наприклад, за асортиментом продукції, видами господарської діяльності, окремими місцями розташування, районами чи територіальними зонами або в інший спосіб) або, як керівництво ухвалює рішення про безперервне використання активів та операцій суб'єкта господарювання чи про їх вибуття. Ідентифікація одиниці, яка генерує грошові кошти, наводиться в Інструкції із запровадження (Ілюстративний приклад 1).
81. **Якщо для продукції, виробленої активом або групою активів, існує активний ринок, то цей актив або групу активів слід ідентифікувати як одиницю, яка генерує грошові кошти, навіть якщо деяка частина або всю продукція використовується самим суб'єктом господарювання. Якщо на надходження грошових коштів, генеровані будь-яким активом чи одиницею, що генерує грошові кошти, впливає внутрішнє трансфертне ціноутворення, то суб'єкт господарювання повинен використовувати зроблені керівництвом найкращі розрахунки майбутньої ціни (цін), яка (які) можуть бути забезпечені в операції між незалежними сторонами для розрахунку:**
- (а) майбутніх надходжень грошових коштів, які використовуються для визначення вартості при використанні активу або одиниці, яка генерує грошові кошти; та
  - (б) майбутнього вибуття грошових коштів, які використовуються для визначення вартості при використанні будь-яких інших активів або одиниць, які генерують грошові кошти і перебувають під впливом внутрішнього трансфертного ціноутворення.
82. Навіть якщо частина або вся продукція, вироблена активом або групою активів, використовується іншими одиницями суб'єкта господарювання (наприклад, вироби на проміжній стадії процесу виробництва), цей актив або група активів становлять окрему одиницю, яка генерує грошові кошти, якщо суб'єкт господарювання може продавати цю продукцію на активному ринку. Це зумовлено

тим, що такий актив або група активів можуть генерувати надходження грошових коштів від безперервного використання, які здебільшого не залежатимуть від надходжень грошових коштів від інших активів або груп активів. Використовуючи інформацію, що ґрунтується на фінансових бюджетах / прогнозах, пов'язаних з такою одиницею, яка генерує грошові кошти, або будь-яким іншим активом, на який впливає внутрішнє трансфертне ціноутворення, суб'єкт господарювання коригує цю інформацію, якщо внутрішні трансфертні ціни не відповідають найкращому розрахунку, здійсненому керівництвом, майбутніх цін, які можна отримати в операції між незалежними сторонами.

83. **Одиниці, які генерують грошові кошти, слід ідентифікувати послідовно від періоду до періоду для того самого активу або типів активів, доки не існуватиме підстав для відповідної зміни.**
84. Якщо суб'єкт господарювання визначає, що актив належить до іншої, ніж у попередніх періодах, одиниці, яка генерує грошові кошти, або що типи активів, об'єднаних для одиниці, яка генерує грошові кошти і до складу якої входить актив, змінилися, то параграф 120 вимагає розкривати інформацію про одиницю, яка генерує грошові кошти, якщо втрати від зменшення корисності визнаються або сторнуються щодо цієї одиниці, яка генерує грошові кошти.

### **Сума очікуваного відшкодування і балансова вартість одиниці, яка генерує грошові кошти**

85. Сума очікуваного відшкодування одиниці, яка генерує грошові кошти, є більшим з двох значень: справедливої вартості одиниці, яка генерує грошові кошти, за вирахуванням витрат на продаж та її вартості при використанні. Для визначення суми очікуваного відшкодування одиниці, яка генерує грошові кошти, будь-яке посилання у параграфах 31-70 на "актив" слід читати як посилання на "одиницю, яка генерує грошові кошти".
86. **Балансову вартість одиниці, яка генерує грошові кошти, слід визначати у той же спосіб, що й вартість очікуваного відшкодування одиниці, яка генерує грошові кошти.**
87. Балансова вартість одиниці, яка генерує грошові кошти:
- включає балансову вартість лише тих активів, які можна прямо розподілити на одиницю, яка генерує грошові кошти (або віднести до неї на обґрунтованій та послідовній основі) і які генеруватимуть майбутні надходження грошових коштів, що братимуться до уваги при визначенні вартості при використанні одиниці, яка генерує грошові кошти;
  - не включає балансову вартість будь-якого визнаного зобов'язання, якщо суму очікуваного відшкодування одиниці, яка генерує грошові кошти, можна визначити, не враховуючи це зобов'язання.

Це є результатом того, що справедливу вартість одиниці, яка генерує грошові кошти, за вирахування витрат на її продаж, та вартість при використанні визначають без грошових потоків, пов'язаних з активами, які не входять до складу одиниці, яка генерує грошові кошти, та зобов'язаннями, вже визнаними у фінансових звітах (див. параграфи 41 і 56).

88. При об'єднанні активів в групі, важливо включати до складу одиниці, яка генерує грошові кошти, усі активи, які генерують надходження відповідних грошових коштів або використовуються з цією метою. Інакше може здаватися, що одиниця, яка генерує грошові кошти, повністю відшкодовується, тоді як фактично виникають втрати від зменшення корисності. У Додатку Б наводиться схема, яка ілюструє підхід до окремих активів, що входять до складу одиниць, які генерують грошові кошти.
89. Для визначення суми очікуваного відшкодування одиниці, яка генерує грошові кошти може виникнути потреба розглянути певні визнані зобов'язання. Це може статися, якщо вибуття одиниці, яка генерує грошові кошти, змушує покупця взяти зобов'язання на себе. У цьому випадку справедлива вартість за вирахуванням витрат на продаж (або розраховані грошові потоки від остаточного вибуття) одиниці, яка генерує грошові кошти, є розрахованою ціною продажу для активів разом із зобов'язаннями одиниці, яка генерує грошові кошти, мінус витрати на вибуття. Для належного порівняння балансової вартості одиниці, яка генерує грошові кошти, та суми її очікуваного відшкодування, при визначенні як вартості при використанні одиниці, яка генерує грошові кошти, так і її балансової вартості, балансова вартість зобов'язання вираховується.
90. З практичних причин суму очікуваного відшкодування одиниці, яка генерує грошові кошти, іноді визначають після врахування активів, що не входять до складу одиниці, яка генерує грошові кошти (наприклад, дебіторська заборгованість або інші фінансові активи), або зобов'язань, які вже визнані (наприклад, кредиторська заборгованість, пенсії та інші забезпечення). У таких випадках балансову вартість одиниці, яка генерує грошові кошти, збільшують на балансову вартість таких активів і зменшують на балансову вартість таких зобов'язань.

### **Втрати від зменшення корисності для одиниці, яка генерує грошові кошти**

91. **Втрати від зменшення корисності слід визнавати для одиниці, яка генерує грошові кошти, тоді і лише тоді, коли сума очікуваного відшкодування цієї одиниці є меншою від балансової вартості цієї одиниці. Для зменшення балансової вартості активів, які генерують грошові кошти, у складі одиниці, втрати від зменшення корисності слід розподіляти на пропорційній основі, виходячи з**

балансової вартості кожного активу у складі одиниці. Таке зменшення балансової вартості слід розглядати як втрати від зменшення корисності по окремих активах та визнавати відповідно до параграфу 73.

92. Розподіляючи втрати від зменшення корисності згідно з параграфом 91, балансову вартість активу не слід зменшувати нижче більшого з таких значень:

- а) його справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж (якщо можна визначити);
- б) його вартості при використанні (якщо можна визначити);
- в) нуля.

Суму втрат від зменшення корисності, яку в інших випадках розподіляли б на актив, слід розподіляти на пропорційній основі на інші активи, які генерують грошові кошти, у складі одиниці.

93. У випадку, якщо одиниця, яка генерує грошові кошти, використовує актив, який їх не генерує, то до здійснення розрахунку суми відшкодування такої одиниці частку балансової вартості цього активу слід розподілити на балансову вартість такої одиниці. Балансова вартість активу, який не генерує грошові кошти, відобразатиме будь-які втрати від зменшення корисності на звітну дату, які було визначено згідно з вимогами МСБОДС 21.

94. Якщо суму очікуваного відшкодування окремого активу не можна визначити (див. параграф 78), тоді:

- а) втрати від зменшення корисності визнають для активу, якщо його балансова вартість перевищує більше з двох значень: справедливу вартість за вирахуванням витрат на продаж та результат процедур розподілу, наведених у параграфах 91-93 і 105; та
- б) втрати від зменшення корисності не визнають для активу, якщо корисність пов'язаної з ним одиниці, яка генерує грошові кошти, не зменшилася. Цей підхід застосовується, навіть якщо справедлива вартість за вирахуванням витрат на продаж активу є меншою від його балансової вартості.

95. У деяких випадках активи, які не генерують грошових коштів, використовуються одиницями, які такі кошти генерують. Цей Стандарт вимагає, щоб у разі необхідності проведення перевірки на зменшення корисності одиниці, яка генерує грошові кошти і до складу якої входить актив, що таких коштів не генерує, цей актив перевірявся на зменшення корисності згідно з вимогами МСБОДС 21. Після перевірки на зменшення корисності частка балансової вартості активу, який не генерує грошові кошти, включається до балансової вартості одиниці, яка генерує грошові кошти. Ця частка відображає ступінь використання одиницею, яка генерує грошові кошти, потенціалу корисності активу, який таких коштів не генерує. Розподіл будь-яких

втрата від зменшення корисності одиниці, яка генерує грошові кошти, здійснюється на пропорційній основі на всі активи, які генерують грошові кошти у складі такої одиниці, згідно з обмеженнями, визначеними у параграфі 92. Актив, який не генерує грошові кошти, не несе додаткову втрати від зменшення корисності, крім того, що було визначено згідно з МСБОДС 21.

96. У випадках, коли потенціал корисності активу використовується в одному чи декількох видах діяльності, які генерують грошові кошти, а у видах діяльності, які таких коштів не генерують, не використовується, суб'єктам господарювання слід застосовувати відповідний міжнародний та національний стандарт, який регулює облік за такими обставинами.
97. Після застосування вимог у параграфах 91-93, зобов'язання по решті суми втрат від зменшення корисності одиниці, яка генерує грошові кошти, визнається тоді і лише тоді, коли це вимагається іншим Стандартом.

## **Сторнування втрат від зменшення корисності**

98. У параграфах 99-105 викладено вимоги до сторнування втрат від зменшення корисності у попередні періоди, визнаних для активу або одиниці, яка генерує грошові кошти. У цих вимогах застосовано термін "актив", але він рівною мірою поширюється і на окремий актив, і на одиницю, яка генерує грошові кошти. Додаткові вимоги викладено для окремого активу в параграфах 106-109, для одиниці, яка генерує грошові кошти, – у параграфах 110 і 111.
99. Суб'єктові господарювання слід оцінювати активи на кожну звітну дату незалежно від наявності будь-яких ознак того, що втрат від зменшення корисності, визнаних для активу в попередні роки, вже немає або вони зменшилися. Якщо будь-яка така ознака існує, суб'єктові господарювання слід розраховувати суму очікуваного відшкодування цього активу.
100. 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) ринкова вартість активу суттєво збільшилася протягом періоду;
- (б) суттєві зміни зі сприятливим впливом на суб'єкт господарювання сталися протягом періоду (або незабаром стануться) у технологічних, ринкових, економічних або правових умовах, в яких діє суб'єкт господарювання, чи на ринку, для якого призначений актив;



- (в) ринкові відсоткові ставки або інші ринкові ставки доходу від інвестицій зменшилися протягом періоду, і ймовірно, що це зменшення вплине на ставку дисконтування, застосовану при обчисленні вартості активу при використанні і суттєво збільшить суму очікуваного відшкодування;

**внутрішні джерела інформації**

- г) значні зміни зі сприятливим впливом на суб'єкт господарювання сталися протягом періоду (або незабаром стануться) з активом чи зі способом, яким актив використовують або очікують використовувати. Ці зміни включають капітальні видатки, понесені протягом періоду, для вдосконалення або підвищення продуктивності активу або реструктуризації діяльності, до якої належить актив;
- г) свідчення, що можна отримати з внутрішньої звітності, яке вказує, що економічна ефективність використання активу є або буде кращою за очікувану.
101. Ознаки потенційного зменшення втрат від зменшення корисності в параграфі 100 є переважно дзеркальним відображенням ознак потенційної втрати від зменшення корисності в параграфі 25.
102. Якщо є ознаки того, що втрат від зменшення корисності, визнаних для активу, вже немає або вони зменшилися, це може свідчити про необхідність перегляду та коригування строку корисного використання, що залишився, методу амортизації або ліквідаційної вартості активу, відповідно до Стандарту, який застосовується до активу, навіть якщо втрати від зменшення корисності для цього активу не сторнують.
103. **Втрати від зменшення корисності, визнані для активу в попередніх періодах, слід сторнувати, тоді і лише тоді, коли з моменту визнання останніх втрат від зменшення корисності змінилася методика розрахунків, застосованих для визначення суми очікуваного відшкодування активу. Якщо це так, то балансову вартість активу слід збільшити до суми його очікуваного відшкодування. Таке збільшення є сторнуванням втрат від зменшення корисності.**
104. 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. Суб'єкт господарювання зобов'язаний визначити зміну в розрахунках, що спричиняє збільшення розрахункового потенціалу корисності. Приклади змін в методиці розрахунків включають:

- (a) зміну основи суми очікуваного відшкодування (тобто чи ґрунтується сума очікуваного відшкодування на справедливій вартості за вирахуванням витрат на продаж, чи ж на вартості при використанні);
  - (б) зміну суми або визначення часу розрахованих майбутніх грошових потоків чи ставки дисконтування, 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.
105. Вартість активу при використанні може перевищити балансову вартість активу просто тому, що теперішня вартість майбутніх надходжень грошових коштів збільшується з їхнім наближенням. Проте потенціал корисності активу не збільшився. Отже, втрати від зменшення корисності не сторнуються тільки з причин плину часу (іноді це називають “закриттям позиції” дисконту), навіть якщо сума очікуваного відшкодування активу стає більшою від його балансової вартості.

## **Сторнування втрат від зменшення корисності для окремого активу**

106. **Збільшена внаслідок сторнування втрат від зменшення корисності балансова вартість активу не повинна перевищувати балансову вартість (за вирахуванням амортизації), яку б визначили, якби втрати від зменшення корисності не визнали для активу в попередні роки.**
107. Будь-яке збільшення балансової вартості активу вище від тієї балансової вартості (за вирахуванням амортизації), яку б визначили, якби втрати від зменшення корисності не визнали для активу в попередні роки, є переоцінкою. Обліковуючи таку переоцінку, суб'єкт господарювання застосовує відповідний для цього активу Стандарт.
108. **Сторнування втрат від зменшення корисності активу слід негайно визнавати в надлишку або дефіциті.**
109. **Після визнання сторнування втрат від зменшення корисності, амортизаційні відрахування щодо активу слід коригувати в подальших періодах для розподілу переглянутої вартості активу, за вирахуванням його ліквідаційної вартості (якщо вона є) на систематичній основі протягом решти строку його корисного використання.**

## **Сторнування втрат від зменшення корисності одиниці, яка генерує грошові кошти**

110. Сторнування втрати від зменшення корисності для одиниці, яка генерує грошові кошти, слід розподіляти на активи у складі цієї одиниці, які генерують грошові кошти на пропорційній основі відповідно до сум балансової вартості цих активів. Це збільшення балансової вартості активів одиниці слід розглядати як сторнування втрат від зменшення корисності за окремими активами і визнавати відповідно до параграфа 109. Жодна частина суми такого сторнування не розподіляється на актив, який не генерує грошові кошти і потенціал корисності якого використовується одиницею, яка генерує грошові кошти.
111. Згідно з параграфом 110, розподіляючи сторнування втрат від зменшення корисності для одиниці, яка генерує грошові кошти, не слід збільшувати балансову вартість активу вище нижчого з двох значень:
- (а) суми його очікуваного відшкодування (якщо можна визначити) та
  - (б) балансової вартості (за вирахуванням амортизації), яку б визначили, якби втрати від зменшення корисності не визнавали для активу в попередніх періодах.
- Суму сторнування втрат від зменшення корисності, яку інакше розподілили б на актив, слід розподіляти на пропорційній основі на інші активи одиниці.

## **Перекласифікація**

112. 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.
113. Існують обставини, за яких суб'єкти господарювання державного сектору можуть прийняти рішення про доречність **перекласифікації** активу, який генерує грошові кошти, в такий, що їх не генерує. Наприклад, станцію очищення стічних вод було побудовано переважно для очищення води з промислового підприємства по комерційних тарифах, а вільні виробничі потужності використовувались для безкоштовного очищення води соціального

житлового комплексу. Промислове підприємство було нещодавно знесено, а в майбутньому на цьому місці будуватиметься соціальний житловий комплекс. З огляду на це рішення, суб'єкт господарювання державного сектору перекласифікував станцію очищення стічних вод в актив, який не генерує грошові кошти.

## **Розкриття інформації**

114. **Суб'єкт господарювання має розкрити критерії, які він розробив для розрізнення активів, які генерують грошові кошти, та активів, які такі кошти не генерують.**
115. **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.**
116. У деяких випадках може не бути чіткості у тому, чи є отримання прибутку головною метою утримання активу. Для того, щоб визначити, чи застосовувати цей Стандарт або МСБОДС 21, потрібно покладатися на судження. Параграф 114 вимагає розкривати критерії, які використовуються для розрізнення активів, які генерують грошові кошти, та активів, які такі кошти не генерують.
117. Клас активів – це група активів, однакових за характером і способом використання в діяльності суб'єкта господарювання, який відображається єдиною статтею в цілях розкриття інформації у фінансових звітах.
118. Інформацію, яку вимагає параграф 115, 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.
119. **Суб'єктові господарювання, який подає сегментну інформацію згідно з МСБОДС 18 “Звітність за сегментами”, щодо кожного сегмента, відображеного у звітності, виходячи з форм 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.**

120. Суб'єктові господарювання слід розкривати за кожною суттєвою сумою втрат від зменшення корисності, яку було визнано або сторновано протягом періоду для активу чи одиниці, які генерують грошові кошти, 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) для активу, який генерує грошові кошти:
    - (і) характер активу та
    - (іі) сегмент, до якого належить актив, виходячи з форм звітності, якщо суб'єкт господарювання подає інформацію за сегментами згідно з МСБОДС 18 для одиниці;
  - (г) для одиниці, яка генерує грошові кошти:
    - (і) опис одиниці, яка генерує грошові кошти (наприклад, чи це вид продукції, завод, господарська одиниця, географічна область або звітний сегмент);
    - (іі) суму визнаних чи сторнованих втрати від зменшення корисності за класами активів та, якщо суб'єкт господарювання подає інформацію за сегментами згідно з МСБОДС 18, то і за звітними сегментами, виходячи з формату звітності суб'єкту господарювання;
    - (ііі) опис теперішнього та колишнього способів об'єднання активів та підстав для зміни способу ідентифікації одиниці, яка генерує грошові кошти, якщо з моменту попереднього розрахунку суми очікуваного відшкодування відбулася зміна в об'єднанні активів для ідентифікації одиниці, яка генерує грошові кошти.
  - (г) 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) ставка(и) дисконтування, що застосовувалися у теперішньому та попередньому розрахунку (якщо такий робився) вартості при використанні, якщо сума очікуваного відшкодування є вартістю при використанні.
121. Про сукупні втрати від зменшення корисності і сукупні сторновані суми втрат від зменшення корисності протягом періоду, за який інформація, яка вимагається параграфом 120, 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.
122. Вітається розкриття суб'єктами господарювання інформації про припущення, застосовані для визначення суми очікуваного відшкодування активів протягом періоду. Проте параграф 123 вимагає від суб'єкта господарювання розкривати інформацію про розрахунки, які застосовувались для оцінки суми очікуваного відшкодування одиниці, яка генерує грошові кошти, коли до балансової вартості такої одиниці входить нематеріальний актив з необмеженим строком корисного використання.

**Розрахунки, які застосовуються для визначення сум очікуваного відшкодування для одиниць, які генерують грошові кошти і до складу яких входять нематеріальні активи з необмеженим строком корисного використання**

123. Суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію відповідно до вимог пунктів а) – г) за кожною одиницею, яка генерує грошові кошти, для яких сума балансової вартості нематеріальних активів з необмеженим строком корисного використання, розподіленого на ці одиниці, які генерують грошові кошти, є значними порівняно із загальною сумою балансової вартості нематеріальних активів зі строком корисної експлуатації, а саме:
- а) балансову вартість нематеріальних активів з необмеженим строком корисного використання, розподілену на певну одиницю;
  - б) основу, на якій була визначена сума очікуваного відшкодування одиниці (тобто вартість при використанні або справедлива вартість за вирахуванням витрат на продаж);
  - в) якщо сума очікуваного відшкодування одиниці ґрунтується на вартості при використанні, тоді:
    - (і) опис кожного ключового припущення, на основі якого керівництво побудувало прогнозні потоки грошових коштів для певного періоду, який охоплюють останні бюджети / прогнози. Ключовими вважаються такі припущення, до яких сума очікуваного відшкодування одиниці є найбільш чутливою;
    - (ii) опис підходу керівництва до визначення значення (значень) для кожного з ключових припущень, незалежно від того, чи відображають ці значення попередній досвід, чи відповідають зовнішнім джерелам інформації; а якщо ні, то слід пояснити, як і чому визначені значення

відрізняються від попереднього досвіду або від зовнішніх джерел інформації;

- (iii) зазначення періоду, на який керівництво спрогнозувало грошові потоки на основі фінансових бюджетів / прогнозів, що були схвалені керівництвом, і якщо для одиниці, яка генерує грошові кошти, застосовується період, який перевищує п'ять років, то слід надавати пояснення, чому такий довший період є виправданим;
  - (iv) темпи зростання, використані для екстраполяції прогнозних оцінок грошових потоків для періодів, що виходять за межі останніх фінансових бюджетів / прогнозів, а також обґрунтування, яке пояснює застосування будь-якого темпу зростання, який перевищує середні показники росту для продуктів, галузей, країни (країн), у яких діє суб'єкт господарювання, або ринків, для яких призначається продукція певної одиниці; а також
  - (v) ставку (ставки) дисконту, застосовану для підготовки прогнозних оцінок грошових потоків;
- (г) методологію, застосовану для визначення справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж, якщо сума очікуваного відшкодування одиниці ґрунтується на справедливій вартості за вирахуванням витрат на продаж. Якщо справедлива вартість за вирахуванням витрат на продаж не визначається із застосуванням цін, що існують для певної одиниці на ринку, то слід також розкривати таку інформацію:
- (i) опис кожного ключового припущення, на якому керівництво побудувало своє визначення справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж. Ключовими вважаються ті припущення, до яких сума очікуваного відшкодування одиниці є найбільш чутливою;
  - (ii) опис підходу, застосованого керівництвом для обчислення значення (значень) для кожного з ключових припущень незалежно від того, чи відображають ці значення попередній досвід або ж (якщо доречно) чи відповідають зовнішнім джерелам інформації і якщо це не так, то чому обчислені значення відрізняються від попереднього досвіду або ж від зовнішніх джерел інформації;
- г) якщо в результаті прийнятно можливих змін у ключових припущеннях, на яких керівництво ґрунтувало своє визначення суми очікуваного відшкодування одиниці, сума балансової вартості одиниці стає більшою, ніж сума її очікуваного відшкодування, то слід розкривати:

- (i) суму, на яку сума очікуваного відшкодування одиниці перевищує її балансову вартість;
- (ii) значення, обчислене для цього ключового припущення;
- (iii) суму, на яку слід змінити значення, обчислене для цього ключового припущення (після врахування всіх аспектів впливу цієї зміни за всіма іншими змінними показниками, що використовуються для оцінки суми очікуваного відшкодування), щоб сума очікуваного відшкодування одиниці дорівнювала її балансовій вартості.

124. Якщо частина суми або вся сума балансової вартості нематеріальних активів з необмеженим строком корисного використання розподіляються на різноманітні одиниці, які генерують грошові кошти, і сума, розподілена в такий спосіб на кожен одиницю, є незначною порівняно із загальною сумою балансової вартості нематеріальних активів з необмеженим строком корисного використання, то цей факт слід розкривати разом із сукупною сумою балансової вартості нематеріальних активів з необмеженими строками корисного використання, розподіленими на ці одиниці. Крім того, якщо суми очікуваного відшкодування будь-якої з цих одиниць ґрунтуються на тому(тих) самому(самих) ключовому(ключових) припущенні(припущеннях), і сукупна сума балансової вартості нематеріальних активів з необмеженими строками корисного використання, розподіленими на ці одиниці, є значними порівняно із загальною сумою балансової вартості нематеріальних активів з необмеженими строками корисного використання, то суб'єкт господарювання повинен розкривати цей факт разом з такою інформацією:

- а) сукупна сума балансової вартості нематеріальних активів з необмеженими строками корисного використання, що розподілені на ці одиниці;
- б) опис ключового(ключових) припущення(припущень);
- в) опис підходу, застосованого керівництвом для визначення значення (значень) для кожного з ключових припущень, незалежно від того, чи відображають ці значення попередній досвід, чи (якщо доречно) відповідають зовнішнім джерелам інформації, і якщо це не так, тоді чому визначені значення відрізняються від попереднього досвіду або ж від зовнішніх джерел інформації;
- г) якщо в результаті прийнятно можливої зміни у ключових припущеннях сума балансової вартості одиниці (групи одиниць) змінюється і стає більшою, ніж сума її очікуваного відшкодування, то слід розкривати:
  - (i) суму, на яку сукупна сума очікуваного відшкодування одиниці (групи одиниць) перевищує сукупну суму їх балансової вартості;



- (ii) значення, визначені для цього ключового припущення (ключових припущень);
  - (iii) суму, на яку слід змінити значення, визначене (визначені) для цього ключового (ключових) припущення (припущень), після врахування всіх аспектів впливу цієї зміни за всіма іншими змінними показниками, які використовуються для оцінки суми очікуваного відшкодування, щоб сукупна сума очікуваного відшкодування одиниці дорівнювала сукупній сумі їх балансової вартості.
125. Останні деталізовані обчислення (які були зроблені у попередньому періоді) суми очікуваного відшкодування одиниці, яка генерує грошові кошти, можна переносити на майбутні періоди (згідно з параграфом 37) і застосовувати для перевірки зменшення корисності цієї одиниці у поточному періоді, якщо дотримано визначених умов. У такому випадку інформація стосовно цієї одиниці включається до інформації, яка розкривається згідно з вимогами параграфів 123 і 124, які стосуються обчислення суми очікуваного відшкодування на основі інформації, перенесеної на майбутній період.

## **Дата набрання чинності**

126. Цей Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектора повинен застосовуватися суб'єктом господарювання до річних фінансових звітів, що охоплюють періоди з першого квітня 2009 року. Дострокове застосування вітається. У разі дострокового застосування цього Стандарту суб'єкт господарювання має розкрити цей факт.
127. У разі прийняття принципу нарахування, як визначено Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектору, для цілей фінансової звітності після дати набрання чинності, цей Стандарт застосовується до річних фінансових звітів, які охоплюють періоди з дати набрання чинності.

## Додаток А

### Використання методів обчислення теперішньої вартості для визначення вартості при використанні

*Цей додаток є невід'ємною частиною МСБОДС 26. Він містить інструкції щодо використання методів обчислення теперішньої вартості для визначення вартості при використанні. Хоча в інструкціях вживається термін «актив», він такою ж мірою застосовується і для позначення групи активів, що утворюють одиницю, яка генерує грошові кошти.*

#### Компоненти визначення теперішньої вартості

Д1. Економічні відмінності між активами, які генерують грошові кошти, враховуються завдяки таким елементам:

- (а) Розрахунок майбутнього грошового потоку, або, у більш складних випадках, низки майбутніх грошових потоків, які суб'єкт господарювання очікує отримати від активу;
- (б) Очікування щодо можливих коливань суми або часу таких грошових потоків;
- (в) Вартість грошей у часі, відображена в поточній ринковій безризиковій відсотковій ставці;
- (г) Ціна невизначеності, притаманна активу; а також
- (г) Інші чинники, іноді такі, що не піддаються визначенню, (такі як неліквідність), які учасники ринку відображають у розрахунку ціни майбутніх грошових потоків, які суб'єкт господарювання очікує отримати від активу.

Д2. У цьому додатку порівнюються два методи обчислення теперішньої вартості, кожний з яких, залежно від обставин, можна застосувати для розрахунку вартості активу при використанні. За традиційним методом, коригування на чинники (б)-(г), наведені у параграфі Д1, враховані у ставці дисконтування. За методом очікуваного грошового потоку, коригування спричиняються чинниками (б), (г) та (г) при обчисленні скоригованих на ризик майбутніх грошових потоків. Який би метод не був обраний суб'єктом господарювання для відображення очікувань щодо можливих коливань суми або часу майбутніх грошових потоків, результат має відображати очікувану теперішню вартість майбутніх грошових потоків, тобто середньозважене всіх можливих значень.

#### Загальні принципи

Д3. В різних ситуаціях, залежно від обставин, прийоми розрахунку майбутніх грошових потоків та відсоткових ставок будуть різними. Але при застосуванні прийомів обчислення теперішньої вартості для

визначення вартості активів слід керуватися такими загальними принципами:

- (а) Відсоткові ставки, що використовуються для дисконтування грошових потоків, повинні відображати припущення, які відповідають тим, що притаманні розрахованим грошовим потокам. Інакше вплив деяких припущень може бути врахований двічі або проігнорований. Наприклад, до грошових потоків від погашення кредиту, наданого третім особам, застосовується ставка дисконтування в розмірі 12%. Ця ставка відбиває очікування щодо майбутніх дефолтів за кредитами з певними особливостями. Таку саму 12-відсоткову ставку не можна використовувати для дисконтування очікуваних грошових потоків, оскільки ці грошові потоки вже відображають припущення щодо майбутніх дефолтів.
- (б) Розраховані грошові потоки та ставки дисконтування повинні бути неупередженими та не враховувати чинники, які не мають відношення до відповідного активу. Наприклад, упередженість при визначенні вартості є навмисне заниження розрахованих чистих грошових потоків з метою підвищення прогнозованої майбутньої рентабельності активу.
- (в) Розраховані грошові потоки або ставки дисконтування мають відображати не одну найбільш імовірну мінімальну чи максимальну суму, а спектр можливих результатів.

## **Методи обчислення теперішньої вартості: традиційний та очікуваного грошового потоку**

### **Традиційний метод**

- Д4. Комп'ютерні програми з бухгалтерського обліку для обчислення теперішньої вартості традиційно використовували один комплекс розрахованих грошових потоків та одну ставку дисконтування, часто зазначаючи, що ставка відповідає ризику. По суті, традиційний метод припускає, що концепція єдиної ставки дисконтування може охопити всі очікування щодо майбутніх грошових потоків та відповідної надбавки за ризик. Отже традиційний метод найбільшу увагу приділяє вибору ставки дисконтування.
- Д5. За деяких обставин, наприклад, коли на ринку обертаються аналогічні активи, застосовувати традиційний метод відносно легко. Щодо активів з договірними грошовими потоками, цей метод відповідає тому, як описують активи учасники ринку, наприклад, 12-відсоткова облігація.
- Д6. Проте традиційний метод може не повною мірою розв'язувати деякі складні проблеми оцінки, наприклад, оцінка нефінансових активів,

щодо яких немає ринку таких самих або аналогічних об'єктів. Для належного пошуку ставки, яка відповідає ризику, необхідно зробити аналіз принаймні двох об'єктів: активу, який існує на ринку і має очевидну відсоткову ставку, та активу, який оцінюється. Належна ставка дисконтування для грошових потоків, які оцінюються, може бути виведена з очевидної відсоткової ставки іншого активу. Для того, щоб це зробити, характеристики грошових потоків іншого активу та активу, що оцінюється, мають бути аналогічними. Отже для проведення оцінки слід виконати такі дії:

- (а) визначити комплекс грошових потоків, які будуть дисконтовані;
- (б) визначити на ринку інший актив з аналогічними характеристиками грошових потоків.
- (в) порівняти комплекси грошових потоків двох активів для забезпечення їхньої аналогічності (наприклад, чи є обидва потоки договірними, або один договірний, а інший розрахований?);
- (г) оцінити, чи має один об'єкт таку рису, якої немає в іншому (наприклад, чи один менш ліквідний, ніж інший?); а також
- (г) оцінити, чи однаково будуть реагувати (тобто змінюватися) обидва комплекси грошових потоків при зміні економічних умов.

### Метод очікуваного грошового потоку

Д7. У деяких випадках метод очікуваного грошового потоку є більш ефективним інструментом виміру, ніж традиційний. В процесі оцінки метод очікуваного грошового потоку використовує не один найбільш імовірний грошовий потік, а всі очікування щодо можливих грошових потоків. Наприклад, грошовий потік може становити 100 у.о.<sup>1</sup>, 200 у.о. або 300 у.о. з імовірністю, відповідно, 10%, 60% та 30%. Очікуваний грошовий потік становить 220 у.о. Отже метод очікуваного грошового потоку відрізняється від традиційного методу тим, що зосереджує увагу на прямому аналізі даних грошових потоків та на більш чітко окреслених припущеннях, які застосовуються при оцінці.

Д8. Метод очікуваного грошового потоку також дозволяє використовувати прийоми обчислення теперішньої вартості у разі невизначеності часу грошових потоків. Наприклад, грошовий потік в розмірі 1 000 у.о. можна отримати через рік, два роки, три роки з імовірністю, відповідно, 10%, 60% та 30%. У наведеному нижче прикладі показано обчислення очікуваної теперішньої вартості в такій ситуації.

---

<sup>1</sup> У цьому та інших прикладах грошові суми виражені в умовних одиницях (у.о.).

Теперішня вартість 1 000 у.о. через 1 рік при 5%	952,38	
Імовірність	<u>10%</u>	95,24
Теперішня вартість 1 000 у.о. через 2 роки при 5,25%	902,73	
Імовірність	<u>60%</u>	541,64
Теперішня вартість 1 000 у.о. через 3 роки при 5,50%	851,61	
Імовірність	30%	255,48
Очікувана теперішня вартість		<u>892,36</u>

- Д9. Очікувана теперішня вартість відрізняється від результату традиційного методу, за яким найкращий розрахунок становить 902,73 у.о. (імовірність: 60%). Застосування у цьому прикладі традиційного обчислення теперішньої вартості вимагає прийняти рішення щодо того, який з можливих періодів отримання грошового потоку використовувати, а й отже можливості інших періодів в обчисленні не враховуються. Причина цього полягає в тому, що при традиційному обчисленні теперішньої вартості ставка дисконтування не може відображати невизначеність у часі.
- Д10. Застосування імовірності є основною особливістю методу очікуваного грошового потоку. Деякі фахівці висловлюють сумнів в тому, що присвоєння ступеня ймовірності дуже суб'єктивним розрахункам передбачає більш точні значення. Проте само застосування традиційного методу (як зазначено в параграфі Д6) вимагає таких самих розрахунків та суб'єктивності, не забезпечуючи прозорість обчислень, яка притаманна методу очікуваного грошового потоку.
- Д11. Багато розрахунків в сучасній практиці вже неофіційно включають елементи методу очікуваного грошового потоку. Крім того, часто бухгалтерам необхідно оцінити актив, виходячи з обмеженої інформації щодо ймовірності можливого грошового потоку. Наприклад, бухгалтер може зіткнутися з такими ситуаціями:
- очікувана сума знаходиться десь в межах від 50 у.о. до 250 у.о., але жодне значення в цьому діапазоні не є більш імовірним, ніж будь яке інше. Виходячи з такої обмеженої інформації, розрахований очікуваний грошовий потік становить 150 у.о.  $[(50+250)/2]$ ;
  - очікувана сума знаходиться десь в межах від 50 у.о. до 250 у.о., а найбільш імовірне значення – 100 у.о. Проте ступені ймовірності невідомі. Виходячи з такої обмеженої

інформації, розрахований очікуваний грошовий потік становить 133,33 у.о.  $[(50+100+250)/3]$  або

- (в) розрахована сума становитиме 50 у.о. (10% імовірності), 250 у.о. (30% імовірності) або 100 у.о. (60% імовірності). Виходячи з такої обмеженої інформації, розрахований очікуваний грошовий потік становить 140 у.о.  $[(50 \times 0,10) + (250 \times 0,30) + (100 \times 0,60)]$ . В кожному випадку розрахований очікуваний грошовий потік імовірно забезпечить кращий розрахунок вартості при використанні, ніж одне лише мінімальне, найбільш імовірне або максимальне значення.
- Д12. Метод очікуваного грошового потоку застосовується, виходячи зі співвідношення пов'язаних з ним витрат та вигод. В деяких випадках суб'єкт господарювання може мати доступ до обширних даних та розробити багато сценаріїв грошових потоків. В інших випадках суб'єкт господарювання може без значних витрат підготувати лише загальні звіти щодо мінливості грошових потоків. Суб'єкту господарювання слід зіставляти витрати на отримання додаткової інформації для підвищення достовірності, яке така інформація забезпечить для оцінки.
- Д13. Деякі фахівці вважають, що прийоми очікуваного грошового потоку не підходять для оцінки одного об'єкту або об'єкту з обмеженою кількістю можливих результатів. Як приклад, наводиться актив з двома можливими результатами: 90% імовірність того, що грошовий потік становитиме 10 у.о. та 10% імовірність того, що грошовий потік становитиме 1 000 у.о. Зазначається, що в даному прикладі очікуваний грошовий потік становить 109% та цей результат піддається критиці за те, що не представляє жодну суму, з тих, що можуть бути остаточно сплачені.
- Д14. Такі твердження відображають принципову незгоду щодо мети оцінки. Якщо метою є накопичення витрат, які мають бути понесені, то очікувані грошові потоки можуть не дати достовірного розрахунку очікуваної вартості з точки зору представництва всіх витрат. Проте у цьому Стандарті розглядається оцінка суми очікуваного відшкодування активу. Сума очікуваного відшкодування активу в цьому прикладі навряд чи буде 10 у.о., навіть якщо це є найбільш імовірним грошовим потоком. Причина цього полягає в тому, що оцінка в розмірі 10 у.о. не враховує невизначеність грошового потоку при оцінюванні активу. Замість цього, невизначений грошовий потік представляється так, нібито він є визначеним. Жодний раціонально діючий суб'єкт господарювання не продасть актив з такими характеристиками за 10 у.о..

### **Ставка дисконтування**

- Д15. Який би метод оцінки вартості активу при використанні не обрав суб'єкт господарювання, відсоткові ставки, які використовуються для

- дисконтування грошових потоків, не повинні відображати ризики, на які було скориговано розраховані грошові потоки. Інакше вплив деяких припущень буде врахований двічі.
- Д16. У випадку, коли безпосередньо на ринку немає ставки для конкретного активу, для розрахунку ставки дисконтування суб'єкт господарювання використовує замітники. Мета полягає в тому, щоб, наскільки можливо, визначити ринкову оцінку
- (а) вартості грошей у часі за періоди до кінця строку корисного використання активу та
  - (б) чинників (б), (г) та (г), описаних у параграфі Д1, тою мірою, якою вони не приводять до коригувань при визначенні розрахованих грошових потоків.
- Д17. За відправну точку при розрахунку суб'єкт господарювання може взяти такі ставки:
- (а) середньозважену вартість капіталу для суб'єкта господарювання, визначену за допомогою такої методики як Модель оцінки капітального активу;
  - (б) збільшувану ставку запозичення, а також
  - (в) інші ринкові ставки запозичення.
- Д18. Проте такі ставки слід коригувати, щоб
- (а) відобразити метод, яким ринок оцінюватиме конкретні ризики, пов'язані з розрахованими грошовими потоками від активу, та
  - (б) виключити ризики, які не пов'язані з розрахованими грошовими потоками від активу або на які розраховані грошові потоки були скориговані. Слід брати до уваги такі ризики як ризик країни, валютний ризик та ціновий ризик.
- Д19. Ставка дисконтування не залежить від структури капіталу суб'єкта господарювання та його методу фінансування придбання активу, оскільки майбутні грошові потоки, які очікуються від активу, не залежать від того, як суб'єкт господарювання фінансував таку покупку.
- Д20. Параграф 68 вимагає, щоб використовувана ставка дисконтування була ставкою до оподаткування. Отже, коли для розрахунку ставки дисконтування використовується база після оподаткування, вона має бути скоригована таким чином, щоб відображати ставку до оподаткування.
- Д21. Як правило, для розрахунку вартості активу при використанні суб'єкт господарювання застосовує єдину ставку дисконтування. Проте, якщо вартість при використанні піддається впливу відмінності ризиків в

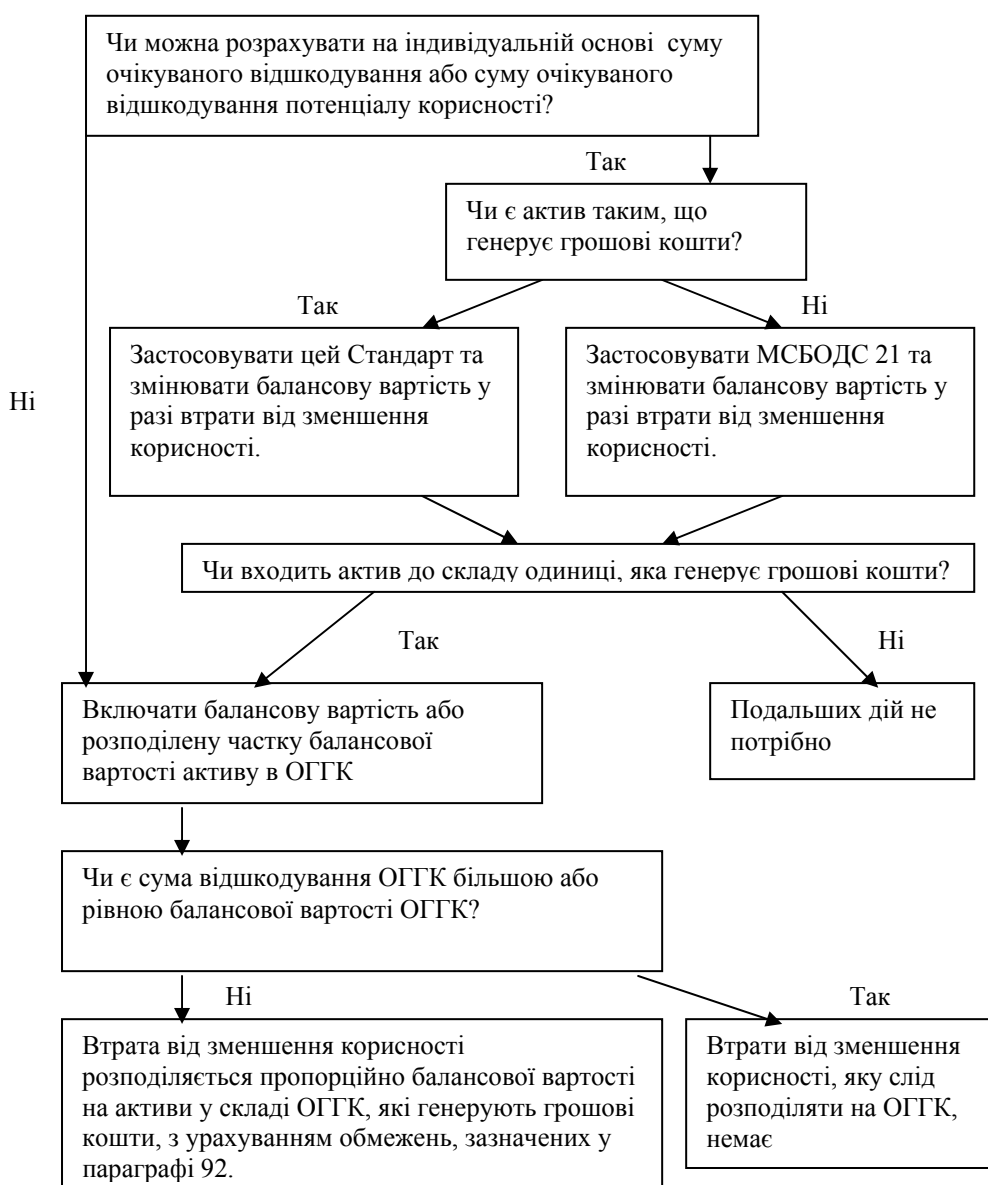
різних майбутніх періодах або структури відсоткових ставок у часі, то суб'єкт господарювання використовує окремі ставки дисконтування для різних майбутніх періодів.



## Додаток Б

### Окремі активи у складі одиниць, які генерують грошові кошти (ОГГК)

Для простоти та ясності викладення наведена нижче схема припускає, що будь-який актив, що є частиною ОГГК, використовується і в діяльності, яка не генерує грошові кошти. Якщо актив використовується не для одного або декілька видів діяльності, які не генерують грошові кошти, а лише для однієї або декількох ОГГК, суб'єкти господарювання мають керуватися відповідним міжнародним або національним стандартом бухгалтерського обліку, в якому розглядаються обставини, описані у параграфі 96.





## Додаток Б

### Зміни в інших Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку для державного сектора

До МСБОДС 21 «Зменшення корисності активів, які не генерують грошові кошти» вносяться такі зміни та доповнення (вилучений текст перекреслено, а новий текст підкреслено):

Параграфи 4 та 5 викладено у такій редакції:

4. Суб'єкти господарювання державного сектора, що володіють активами, які генерують грошові кошти, згідно з визначенням у параграфі 14, повинні застосовувати до таких активів ~~Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку МСБО 36 «Зменшення корисності активів»~~ МСБОДС 26 «Зменшення корисності активів, які генерують грошові кошти». Суб'єкти господарювання державного сектора, 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 сектора, крім ДКП, застосовують до їхніх активів, які генерують грошові кошти, ~~МСБО 36~~ 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.

До параграфа 14 внесено такі зміни:

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

Параграф 16 вилучено:

16. Активи, які генерують грошові кошти – це активи, що утримуються метою генерування прибутку. Актив генерує прибуток тоді, коли він використовується у такий же спосіб як це робиться 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.

### **Додано такі параграфи:**

- 16А. 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.
- 16Б. 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 сектора, 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.
- 16В. 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.
- 16Г. 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 «Зменшення корисності активів, які генерують грошові кошти», 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.

16Г. 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 16А-16Г. Параграф 67В 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.

#### **Параграф 67 виділено жирним шрифтом:**

**67. 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.**

#### **Додано такі параграфи:**

67А. 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.

**67В. Суб'єкт господарювання повинен розкривати критерії, які він розробив для розмежування активів, які не генерують грошові кошти, та активів, які такі кошти генерують.**

### **Внесено зміни до таких параграфів в Основі для висновків:**

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 «Зменшення корисності активів, які генерують грошові кошти» базується на МСБО 36. Вимоги ~~МСБО 36~~ 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 ~~МСБО 36~~ МСБОДС 26.

### **З Основи для висновків вилучено такий параграф:**

~~ОВ20. Цей Стандарт вимагає вести облік зменшення корисності активів, які генерують грошові кошти, згідно МСБО 36. МСБО 36 застосовується до основних засобів, які відображаються за переоціненими сумами. Отже цей Стандарт не передбачає виключення з перевірки на зменшення корисності основних засобів, які генерують грошові кошти.~~

## Інструкція із запровадження

### Зміст

ПРИКЛАД 1: Ідентифікація одиниць, які генерують грошові кошти

А. Зменшення попиту, пов'язаного з одиницею, яка виготовляє один продукт

Б. Державне бюро вантажоперевезень, яка здає літак в оренду

В. Дробарка на заводі з переробки відходів

Г. Маршрути, які обслуговують автобуси автопарку

ПРИКЛАД 2: Обчислення вартості при використанні та визнання втрати від зменшення корисності

ПРИКЛАД 3: Сторнування втрати від зменшення корисності

ПРИКЛАД 4: Актив, який не генерує грошові кошти та використовується одиницею, яка генерує грошові кошти

ПРИКЛАД 5: Врахування визнаних зобов'язань при обчисленні суми очікуваного відшкодування одиниці, яка генерує грошові кошти

ПРИКЛАД 6: Порядок обліку окремого активу в одиниці, яка генерує грошові кошти та залежить від можливості визначення суми очікуваного відшкодування

*Ця інструкція додається до МСБОДС 26, але не є його частиною. У всіх прикладах робиться припущення, що у суб'єктів господарювання немає інших операцій, крім описаних в прикладах.*

**Більшість активів, утримуваних суб'єктами господарювання державного сектору, відносяться до активів, які не генерують грошових коштів, та облік зменшення їхньої корисності слід вести згідно з МСБОДС 21.**

**За обставин, коли актив суб'єкту господарювання утримується ним з метою генерування прибутку, слід виконувати положення цього МСБОДС. Більшість активів, які генерують грошові кошти виникають в ході комерційної діяльності державних установ, які не відповідають визначенню Державного комерційного підприємства (ДКП). Прикладом такої установи є ділянка для вирощування насіння, яка використовується на комерційній основі та входить до складу сільськогосподарського дослідницького інституту.**

У всіх цих прикладах вважається, що суб'єкт господарювання державного сектора, який не є ДКП, займається комерційною діяльністю.

## **Приклад 1: Ідентифікація одиниць, які генерують грошові кошти**

*Мета цього прикладу:*

- (а) продемонструвати, як в різних ситуаціях проводиться ідентифікація одиниць, які генерують грошові кошти, та
- (б) визначити основні чинники, які суб'єкт господарювання може розглядати при ідентифікації одиниці, яка генерує грошові кошти і до якої належить актив.

### **А. Зменшення попиту, пов'язаного з одиницею, яка виготовляє один продукт**

#### **Умови**

I31. Уряд володіє енергетичною компанією, яка генерує електроенергію. На одній електростанції встановлено два турбогенератори. У поточному періоді в даному районі закритися великий завод, і попит на електроенергію значно зменшився. З огляду на такі обставини уряд зупинив один з генераторів.

#### **Аналіз**

I32. Сам по собі кожний турбогенератор не генерує грошові потоки. Отже одиницею, яка генерує грошові кошти та яку слід використовувати для визначення зменшення корисності – це вся електростанція.

### **Б. Державне бюро вантажоперевезень, яке здає літак в оренду**

#### **Умови**

I33. Бюро М – це підрозділ вантажоперевезень державного підприємства. Воно має три літаки, злітну смугу, декілька ангарів та інших будівель, у тому числі споруди для технічного обслуговування та заправлення. Оскільки попит на його послуги зменшився, М здає один з літаків в оренду суб'єкту господарювання приватного сектора на п'ять років. За умовами оренди М зобов'язане дозволити



орендарю користуватися злітною смугою, та відповідає за технічне обслуговування літака.

### **Аналіз**

- I34. Виходячи з умов оренди, не можна вважати, що орендований літак генерує грошові потоки, які переважно не залежать від надходжень грошових коштів від М, як єдиного цілого. Отже, ймовірно, що одиниця, яка генерує грошові кошти і до якій належить літак – це М в цілому.

## **В. Дробарка на заводі з переробки відходів**

### **Умови**

- I35. Міськрада має в своєму розпорядженні завод з переробки відходів, на якому є дробарка, що використовується в повсякденній діяльності. Дробарку можна продати лише на металолом, та вона не генерує грошових коштів, які переважно не залежать від надходжень грошових коштів від інших активів заводу з переробки відходів.

### **Аналіз**

- I36. Розрахувати суму очікуваного відшкодування дробарки неможливо, оскільки неможливо визначити її вартість при використанні, яка ймовірно відрізняється від ліквідаційної вартості. Отже суб'єкт господарювання розраховує суму очікуваного відшкодування одиниці, яка генерує грошові кошти та до якої належить дробарка, тобто завод з переробки відходів в цілому.

## **Г. Маршрути, які обслуговує автобусний парк**

- I37. Державний автобусний парк надає послуги за договором з міськрадою, в якій зазначено мінімальний рівень обслуговування на кожному з п'яти окремих маршрутів. Активи та надходження грошових коштів, що відносяться до кожного маршруту можна визначити окремо. Один з таких маршрутів несе значні збитки.
- I38. Оскільки суб'єкт господарювання не має право скасувати жодний маршрут, найнижчим рівнем ідентифікованих грошових потоків, які переважно не залежать від інших активів або груп активів, є грошові потоки, які генерують п'ять маршрутів разом. Одиницею, яка генерує грошові потоки, є весь автобусний парк в цілому.

## **Приклад 2: Обчислення вартості при використанні та визнання втрати від зменшення корисності**

### **Умови та обчислення вартості при використанні**

- I39. На початку 20X0 року уряд Р, через своє Міністерство енергетики, вводить в експлуатацію електростанцію, побудовану ним за 250 млн. у.о.
- I310. На початку 20X4 року вводяться в експлуатацію електростанції, побудовані конкурентами, що призводить до зменшення доходів від державної електростанції. Вважається, що доходи зменшуються, оскільки, на порівняння з очікуваним, зменшився обсяг електроенергії, що виробляється. А також, нижче очікуваних стали ціни на електроенергію та вільні потужності.
- I311. Зменшення доходу свідчить про те, що економічні результати діяльності активу гірше, ніж очікувались. Отже уряд Р зобов'язаний визначити суму очікуваного відшкодування активу.
- I312. Уряд Р нараховує амортизацію за прямолінійним методом протягом 20-річного строку експлуатації електростанції, та ліквідаційної вартості не очікує.
- I313. Визначити справедливу вартість електростанції за вирахуванням витрат на продаж неможливо. Отже можливість відшкодування може бути визначена лише за допомогою обчислення вартості при використанні. Для обчислення вартості електростанції при використанні (див Таблицю 1), уряд Р
- (а) складає прогнози грошових потоків на основі останніх фінансових бюджетів/прогнозів на наступні п'ять років (20X5 – 20X9 рр.), затверджених керівництвом;
  - (б) розраховує подальші грошові потоки (20Y0 – 20Y9 рр.), виходячи з темпів зростання, що зменшуються, від 6% річних до 3% річних; а також
  - (в) вибирає 6-відсоткову ставку дисконтування, яка представляє ставку, що відбиває поточні ринкові оцінки вартості грошей у часі та специфічних ризиків державної електростанції Р.

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

- I314. Сума відшкодування державної електростанції Р становить 121,1 млн. у.о.
- I315. Уряд Р порівнює суму очікуваного відшкодування електростанції з її балансовою вартістю (див Таблицю 2).
- I316. Оскільки балансова вартість перевищує суму очікуваного відшкодування на 78.9 млн. у.о., втрата від зменшення корисності в сумі 78.9 млн. у.о. негайно визнається у надлишку або дефіциті.

**Таблиця 1: Обчислення вартості при використанні державної електростанції Р наприкінці 20X4 р.**

Рік	Довгострокові темпи зростання	Майбутні грошові потоки	Коефіцієнт теперішньої вартості при ставці дисконтування 6% <sup>§</sup>	Дисконтовані майбутні грошові потоки (млн. у.о.)
20X5 (n=1)		16,8 <sup>*</sup>	0,94340	15,8
20X6		14,4 <sup>*</sup>	0,89000	12,8
20X7		14,2 <sup>*</sup>	0,83962	11,9
20X8		14,1 <sup>*</sup>	0,79209	11,2
20X9		13,9 <sup>*</sup>	0,74726	10,4
20Y0	(6%)	13,1 <sup>†</sup>	0,70496	9,2
20Y1	(6%)	12,3 <sup>†</sup>	0,66506	8,2
20Y2	(6%)	11,6 <sup>†</sup>	0,62741	7,3
20Y3	(5%)	11,0 <sup>†</sup>	0,59190	6,5
20Y4	(5%)	10,5 <sup>†</sup>	0,55839	5,9
20Y5	(5%)	10,0 <sup>†</sup>	0,52679	5,3
20Y6	(4%)	9,6 <sup>†</sup>	0,49697	4,8
20Y7	(4%)	9,2 <sup>†</sup>	0,46884	4,3
20Y8	(3%)	8,9 <sup>†</sup>	0,44230	3,9
20Y9	(3%)	8,6 <sup>†</sup>	0,41727	3,6
<b>Вартість при використанні</b>				<b>121,1</b>

\* На основі найкращих прогностичних оцінок, зроблених керівництвом.

† На основі екстраполяції грошового потоку попереднього року, використовуючи темпи зростання, що зменшуються.

§ Коефіцієнт теперішньої вартості розраховується за формулою  $k=1/1(+a)^n$ , де а=ставка дисконтування, n=період дисконтування.

**Таблиця 1: Обчислення втрати від зменшення корисності для державної електростанції Р на початку 20X5 р.**

<b>Початок 20X5</b>	<b>Усього (млн. у.о.)</b>
Первісна вартість	250,0
Накопичена амортизація	<u>(50,0)</u>
Балансова вартість	200,0
Балансова вартість після втрати від зменшення корисності	<u>121,1</u>
Втрата від зменшення корисності	<u>(78,9)</u>

### **Приклад 3: Сторнування втрати від зменшення корисності**

*Цей Приклад базується на даних уряду Р з Прикладу 2 та на додатковій інформації, наведеної в цьому Прикладі. Наслідки оподаткування до уваги не беруться.*

#### **Умови**

- I317. До 20X6 року деякі конкуренти закрили свої електростанції, а й отже негативний вплив на доходи уряду Р був меншим від того, що прогнозувався наприкінці 2004 року. Через такі сприятливі зміни уряд має зробити перерахунок суми очікуваного відшкодування електростанції.
- I318. Обчислення подібні тим, що наведені у Прикладі 2, свідчать про те, що сума очікуваного відшкодування електростанції зараз становить 157,7 млн. у.о.

#### **Сторнування втрати від зменшення корисності**

- I319. Уряд Р порівнює суму очікуваного відшкодування електростанції з її чистою балансовою вартістю та сторнує частину втрати від зменшення корисності, раніше визнаної в Прикладі 2.

### **Приклад 4: Актив, який не генерує грошові кошти та використовується одиницею, яка генерує грошові кошти**

#### **Умови**

- I320. Державна лікарня має у своїй власності та експлуатує магнітно-резонансний томограф, який використовується переважно для пацієнтів, що лікуються безкоштовно. Проте у 20% випадків його використовують для пацієнтів, що лікуються на платній основі. Пацієнтів, що лікуються на платній основі, розміщують та лікують в окремому корпусі, в якому є палати, операційна, та багато основного обладнання, що використовується виключно для таких пацієнтів. Станом на 31 грудня 20X6 року балансова вартість будівлі та основного обладнання становить 30 000 у.о. Розрахувати суму очікуваного відшкодування будівлі та кожного предмету основного обладнання окремо неможливо. Отже будівля та основне обладнання вважаються одиницею, яка генерує грошові кошти (ОГГК). Станом на 1 січня 20X6 року балансова вартість томографу становила 3 000 у.о. На 31 грудня 20X6 року для томографу визнано амортизаційних витрат на суму 600 у.о. Через нещодавні значні науково-технічні досягнення у цій галузі томограф перевірено на зменшення корисності станом на 31 грудня 20X6 року і визначена втрата від зменшення корисності в сумі 400 у.о., таким чином балансова вартість томографу на 31 грудня 20X6 року становить 2 000 у.о.

### **Визначення суми очікуваного відшкодування одиниці, яка генерує грошові кошти**

I321. Протягом року кількість пацієнтів на платній основі в лікарні істотно зменшилась. Отже ОГГК перевіряється на зменшення корисності. Виходячи з її вартості при використанні, за розрахунками, сума очікуваного відшкодування ОГГК становить 27 400 у.о. 20% переглянутої балансової вартості томографу (400 у.о.) відноситься на балансову вартість ОГГК до визначення втрати від зменшення корисності (3 000 у.о.). Втрата від зменшення корисності відноситься на будівлю та основне обладнання пропорційно їхній балансовій вартості. Згідно з вимогами МСБОДС 21 «Зменшення корисності активів, які не генерують грошові кошти», крім вже визначеної втрати від зменшення корисності, жодної такої втрати на томограф не відноситься.

### **Приклад 5: Врахування визнаних зобов'язань при обчисленні суми очікуваного відшкодування одиниці, яка генерує грошові кошти**

#### **Умови**

I322. Для утилізації відходів місто використовує певну ділянку і повинно провести її рекультивацию після закінчення цієї діяльності. Витрати на рекультивацию включають вартість заміни верхнього шару ґрунту, який має бути знятий до початку утилізації відходів. Забезпечення витрат на заміну верхнього шару ґрунту було визнано відразу після його зняття. Забезпечена сума визнана частиною вартості ділянки та протягом корисного строку її використання на цю частину вартості нараховується амортизация. Балансова вартість забезпечення витрат на рекультивацию становить 500 у.о., що дорівнює теперішньої вартості витрат на рекультивацию.

#### **Перевірка на зменшення корисності**

I323. Місто перевіряє ділянку на зменшення корисності. Одиницею, яка генерує грошові кошти, є вся ділянка в цілому. До уряду надійшли різноманітні пропозиції щодо придбання ділянки за 800 у.о. Така ціна відображає те, що покупець візьме на себе зобов'язання провести рекультивацию верхнього шару ґрунту. Витратами на вибуття можна знехтувати. Вартість ділянки при використанні становить приблизно 1200 у.о., за винятком витрат на рекультивацию. Балансова вартість ділянки для утилізації відходів – 1000 у.о.

I324. Справедлива вартість одиниці, яка генерує грошові кошти, за вирахуванням витрат на продаж, становить 800 у.о. Ця сума включає вже забезпечені витрати на рекультивацию. Внаслідок цього, вартість

при використанні одиниці, яка генерує грошові кошти, визначається після врахування витрат на рекультивацію і становить 700 у.о. (1200 у.о. – 500 у.о.). Балансова вартість одиниці, яка генерує грошові кошти – 500 у.о., тобто балансова вартість ділянки (1000 у.о.) мінус балансова вартість забезпечення витрат на рекультивацію (500 у.о.). Отже, сума очікуваного відшкодування одиниці, яка генерує грошові кошти, перевищує її балансову вартість.

## **Приклад 6: Порядок обліку окремого активу в одиниці, яка генерує грошові кошти та залежить від можливості визначення суми очікуваного відшкодування**

### **Умови**

I325. Бак витримки на заводі з очищення води зазнав шкоди, але все ще функціонує, хоч і не так як до його пошкодження. Справедлива вартість баку витримки за вирахуванням витрат на продаж є меншою від його балансової вартості. Незалежних надходжень грошових коштів бак витримки не генерує. Найменшою групою активів, яку можна ідентифікувати та яка включає бак витримки і генерує надходження грошових коштів, які переважно не залежать від надходжень грошових коштів від інших активів, є завод, якому належить бак витримки. Сума очікуваного відшкодування заводу свідчить про те, що корисність заводу в цілому не зменшилась.

### **Суму очікуваного відшкодування баку витримки визначити неможливо**

I326. Припущення 1: затверджені керівництвом бюджети/прогнози не відображають зобов'язання керівництва замінити бак витримки.

I327. *Суму очікуваного відшкодування баку витримки окремо розрахувати неможливо, оскільки його вартість при використанні*

(а) *може відрізнятися від його справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж та*

(б) *можна визначити лише для одиниці, яка генерує грошові кошти та якій належить бак витримки (завод з очищення води).*

*Корисність заводу не зменшилась, а й отже не визнається втрата від зменшення корисності для баку витримки. Проте у суб'єкта господарювання може виникнути потреба переоцінити строк або метод амортизації баку. Можливо, для відображення очікуваного строку використання баку витримки або схеми очікуваного споживання економічних вигод, потрібний більш короткий строк амортизації та більш швидкий її метод.*

### **Суму очікуваного відшкодування баку витримки можна визначити**

- I328. Припущення 2: затверджені керівництвом бюджети/прогнози відображають зобов'язання керівництва замінити бак витримки та найближчим часом його продати. Грошовими потоками від безперервного використання баку до його вибуття можна знехтувати.
- I329. *Можна вважати, що вартість баку при використанні наближується до його справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж. Отже можна визначити суму очікуваного відшкодування баку витримки і не розглядати одиницю, яка генерує грошові кошти і до якої належить бак витримки (тобто виробничу лінію). Оскільки справедлива вартість баку витримки за вирахуваннями витрат на продаж є меншою від його балансової вартості, для бака визнається втрата від зменшення корисності.*



## **Основа для висновків**

*Ця Основа для висновків додається до Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку для державного сектору, але не є його частиною.*

### **Вступ**

ОВ1. У грудні 2004 року Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору (РМСБОДС) було видано МСБОДС 21 «Зменшення вартості активів, які не генерують грошові кошти». В МСБОДС 21 встановлено застосовуваний суб'єктом господарювання порядок визначення наявності зменшення корисності активу, який не генерує грошові кошти, а також визнання такого зменшення корисності та його оцінка. Більшість активів у державному секторі є такими, що не генерують грошові кошти, і розроблені вимоги щодо визнання та оцінки привели до низки відмінностей між МСБОДС 21 та Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку (МСБО) 36 «Зменшення корисності активів».

### **Потреба в цьому МСБОДС**

ОВ2. При розгляді встановлення факту зменшення корисності активів, які генерують грошові кошти, та обліку визнання і оцінки будь-якого зменшення їхньої корисності МСБОДС 21 відсилав своїх читачів до МСБО 36. Включення вимог та інструкцій щодо зменшення корисності активів, які генерують грошові кошти, до МСБОДС має ту перевагу, що суб'єктам господарювання державного сектора не потрібно звертатися до МСБО 36 у разі наявності активів, які генерують грошові кошти. Крім того, зі зменшенням корисності пов'язана низка питань, що стосуються державного сектора, а саме:

- (а) чи входять до сфери застосування стандарту основні засоби, які генерують грошові кошти та відображаються в балансі згідно з моделлю переоцінки, зазначеною в МСБОДС 17 «Основні засоби»;
- (б) розмежування активів, які генерують грошові кошти, та активів, які такі кошти не генерують;
- (в) перекласифікація активів, які генерують грошові кошти, в активи, які такі кошти не генерують, і навпаки; а також
- (г) розгляд на предмет зменшення корисності активів, які не генерують грошові кошти і входять до складу одиниць, які такі кошти генерують.

**Виключення зі сфери застосування стандарту відображених за переоціненими сумами основних засобів, та відображених за справедливою вартістю, згідно з регулярною переоцінкою, нематеріальних активів**

ОВ3. Дія МСБОДС 21 не поширюється на відображені за переоціненими сумами, згідно з моделлю переоцінки в МСБОДС 17, основні засоби,

які не генерують грошові кошти. В Основі для висновків МСБОДС 21 зазначено, що РМСБОДС вважає, що активи, відображені за переоціненими сумами, згідно з моделлю переоцінки в МСБОДС 17, будуть переоцінюватись з достатньою регулярністю, щоб забезпечити їхнє відображення за сумою, яка суттєво не відрізняється від їхньої справедливої вартості на звітну дату, і будь-яке зменшення корисності буде враховано під час такої переоцінки. Отже РМСБОДС розглянула питання, чи робити таке саме виключення для цього МСБОДС.

- ОВ4. РМСБОДС визнав, що на основні засоби, які підпадають під модель переоцінки, поширюється дія МСБО 36 та розглянула, наскільки актуальною є ідея розробки для суб'єктів господарювання державного сектора з активами, що обліковуються за моделлю переоцінки, інструкцій щодо визначення втрат від зменшення корисності таких активів. РМСБОДС зазначив, що, за МСБО 36, у випадку, коли справедлива вартість основного засобу є його ринковою вартістю, максимальна сума втрат від зменшення корисності – це сума витрат на вибуття. В Основі для висновків МСБОДС 21 зазначено, що: «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». РМСБОДС дотримується думки, що витрати на вибуття навряд чи будуть суттєвими для активів, які генерують грошові кошти.
- ОВ5. Що стосується спеціалізованих активів, які генерують грошові кошти та справедлива вартість яких не була визначена на основі ринкової вартості, то МСБО 36 вимагає розрахувати їхнє очікуване відшкодування за допомогою вартості при використанні. Оскільки вартість при використанні базується на прогнозі грошових потоків, вона може бути суттєво більшою чи меншою від балансової вартості. Цей аналіз також є актуальним і для державного сектора. Проте спірним залишається питання, чи утримують суб'єкти господарювання державного сектора спеціалізовані активи, які відповідають визначенню у цьому Стандарті активу, який генерує грошові кошти.
- ОВ6. РМСБОДС дотримується думки, що обтяжливим буде встановлення вимоги проводити перевірки на зменшення корисності на додаток до існуючої вимоги в МСБОДС 17 переоцінювати активи з достатньою регулярністю, щоб забезпечити їхнє відображення за сумою, яка суттєво не відрізняється від їхньої справедливої вартості на звітну дату. Отже, у підсумку РМСБОДС зробив висновок, що послідовність у підходах з МСБОДС 21 є більш важливою, ніж наближення до МСБО 36 і що основні засоби, відображені за моделлю переоцінки в МСБОДС 17 мають бути виключені зі сфери застосування цього Стандарту. Також з нього виключені, згідно з

таким підходом до основних засобів, нематеріальні активи, які регулярно переоцінюються за справедливою вартістю.

### **Виключення гудвілу зі сфери застосування Стандарту**

ОВ7. МСБО 36 містить обширні вимоги та інструкції щодо зменшення корисності гудвілу, розподілу гудвілу на одиниці, які генерують грошові кошти, та перевірки одиниць з гудвілом, які генерують грошові кошти, на зменшення корисності. РМСБОДС розглянула питання, чи має бути гудвіл включений до сфери застосування цього Стандарту. РМСБОДС ще не видав стандарт щодо об'єднань суб'єктів господарювання і вважає ймовірним виникнення низки конкретних питань в державному секторі при об'єднанні суб'єктів господарювання, зокрема, чи завжди при об'єднанні суб'єктів господарювання в державному секторі буде визначатись особистість покупця. РМСБОДС дійшла висновку, що гудвіл не слід включати до сфери застосування цього Стандарту. Згідно з ієрархічною структурою в МСБОДС 3 «Чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці», читачі відсилаються до вимог відповідних міжнародних або національних стандартів бухгалтерського обліку, в яких розглядається зменшення корисності гудвілу, з розподілом гудвілу на одиниці, які генерують грошові кошти, та перевіркою на зменшення корисності одиниць з гудвілом, які генерують грошові кошти.

### **Розмежування активів, які генерують грошові кошти, та активів, які такі кошти не генерують**

ОВ8. РМСБОДС зазначив, що деякі активи мають риси як активів, що генерують грошові кошти, так і активів, що такі кошти не генерують. РМСБОДС розглянула питання, чи слід застосовувати підхід на основі компонентів, який визначає генеруючі або негенеруючі компоненти активів, та використовує різний порядок обліку. РМСБОДС відхилив такий підхід з огляду на його економічну неефективність. РМСБОДС дійшла висновку, що активи у державному секторі, як правило, грошових коштів не генерують, а бажаною основою для визначення зменшення корисності є аналіз потенціалу корисності таких активів. Отже цей Стандарт містить в параграфі 18 спростовне припущення, що активи, які мають як генеруючі, так і негенеруючі риси, повинні вважатись активами, які не генерують грошові кошти.

### **Ознаки зменшення корисності: ринкова капіталізація**

ОВ9. РМСБОДС розглянула питання, чи є ознаки зменшення корисності активів, які генерують грошові кошти та утримуються суб'єктами господарювання державного сектора, – і зовнішніх і внутрішніх джерел інформації – подібними до ознак в МСБО 36. РМСБОДС дійшла висновку, що ознаки в МСБО 36 є актуальними, крім такої

ознаки: балансова вартість чистих активів суб'єкта господарювання перевищує його ринкову капіталізацію. РМСБОДС дотримується думки, що дуже мало суб'єктів господарювання державного сектору, які є ДКП, випускатимуть інструменти капіталу, що обертатимуться на глибоких ринках, а й отже така ознака буде актуальною лише при консолідації ДКП.

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

ОВ10. У коментарі до визначення «справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж» в МСБО 36 зазначено, що «справедлива вартість за вирахуванням витрат на продаж не відображає примусовий продаж», але включено застереження «крім випадку, коли керівництво змушено продавати негайно». Такого застереження в параграфі 40 МСБОДС 26 немає, оскільки лише за деяких обставин суб'єкти господарювання державного сектору, які не є ДКП, будуть змушені негайно продавати майно, щоб забезпечити безперервність своєї діяльності.

### **Перекласифікація активів**

ОВ11. Активи, які генерують грошові кошти, можуть стати активами, які не генерують грошові кошти, і навпаки. РМСБОДС розглянула питання, за якими обставинами можна дозволити перехід активу з класу генеруючих грошові кошти до класу негенеруючих або навпаки. РМСБОДС дійшла висновку, що перекласифікація може відбутись лише тоді, коли є чітке свідчення, що вона є коректною. РМСБОДС також дійшла висновку, що сама по собі перекласифікація не викликає необхідність у перевірці на зменшення корисності або сторнуванні втрати від зменшення корисності. Замість цього, на наступну звітну дату суб'єкт господарювання має оцінити показники після перекласифікації, щоб визначити, чи потрібна перевірка. Ці вимоги зазначені у параграфі 112.

### **Одиниці, які генерують грошові кошти**

ОВ12. Як і згідно з МСБО 36, у тих випадках, коли неможливо визначити суму очікуваного відшкодування для окремого активу, тоді визначають суму очікуваного відшкодування одиниці, яка генерує грошові кошти (ОГГК) і до складу якої входить актив. ОГГК – це найменша група активів, яку можна ідентифікувати і яка генерує надходження грошових коштів, що переважно не залежать від надходжень грошових коштів від інших активів або груп активів. РМСБОДС дійшла висновку, поняття ОГГК є коректним по відношенню до активів, які генерують грошові кошти, в контексті державного сектора.

### **Корпоративні активи**

- ОВ13. МСБО 36 містить вимоги, що стосуються корпоративних активів. Корпоративні активи визначаються в МСБО 36 як «активи (за винятком гудвілу), які сприяють майбутнім грошовим потокам як від досліджуваної одиниці, яка генерує грошові кошти, так і від інших одиниць, які генерують грошові кошти» - тобто корпоративний актив сприяє лише ОГГК, а не діяльності, яка не генерує грошові кошти. РМСБОДС розглянула питання, чи має цей Стандарт включати вимоги щодо корпоративних активів, як визначено в МСБО 36.
- ОВ14. Головна мета суб'єктів господарювання державного сектора, які не є ДКП, не пов'язана з отриманням прибутку. Отже РМСБОДС вважає, що буде дуже мало випадків, коли один актив використовується в різних видах діяльності (наприклад, адміністративна будівля) та надає свій потенціал корисності ОГГК, не надаючи його для видів діяльності, які не генерують грошові потоки. З огляду на це, було вирішено, що немає необхідності у цьому Стандарті визначати та встановлювати вимоги щодо корпоративних активів. Параграф 96 відсилає суб'єкти господарювання до відповідного міжнародного або національного стандарту бухгалтерського обліку, в якому розглядаються активи, які не генерують грошові потоки незалежно від інших активів та входять до складу більше, ніж однієї одиниці, яка генерує грошові кошти, але не надають потенціал корисності для діяльності, яка не генерує грошові кошти.
- ОВ15. Імовірно матимуть місце випадки, коли суб'єкти господарювання державного сектора утримують активи, які не генерують грошові кошти, і надають потенціал корисності для ОГГК, на додаток до видів діяльності, які не генерують грошові кошти. РМСБОДС розглянув підхід до порядку обліку таких активів, які не генерують грошові кошти та входять до складу ОГГК. Зокрема, РМСБОДС розглянула питання, чи коректно, після будь-якої перевірки на зменшення корисності, включати частку балансової вартості активу, який не генерує грошові кошти, до балансової вартості ОГГК при порівнянні балансової вартості ОГГК з сумою його очікуваного відшкодування.
- ОВ16. РМСБОДС дійшла висновку, що частку балансової вартості такого активу, який не генерує грошові кошти, слід включати до балансової вартості ОГГК. Таку частку слід визначати пропорційно потенціалу корисності, що такий актив надає ОГГК. Якщо не брати до уваги актив, який не генерує грошові кошти, то балансова вартість ОГГК може бути занижена, а втрати від зменшення корисності не визнані. Проте, оскільки будь-яке зменшення корисності активу, який не генерує грошові кошти, визначатиметься згідно з МСБОДС 21, то такий актив буде уцінено до суми його очікуваного відшкодування. Отже до активу, який не генерує грошові кошти, більше не слід застосовувати жодної втрати від зменшення корисності, що пов'язана з ОГГК. Будь-які втрати від зменшення корисності розподіляються на активи ОГГК, які генерують грошові кошти,

пропорційно, на основі балансової вартості, згідно з обмеженнями, зазначеними в параграфі 92. Цей підхід відображений в параграфі 95.

## Порівняння з МСБО 36

МСБОДС 26 «Зменшення корисності активів, які генерують грошові кошти» визначає зменшення корисності активів, які генерують грошові кошти, у державному секторі. Основні відмінності між МСБОДС 26 та МСБО 36 (2004 р.) «Зменшення корисності» такі:

- Дія МСБОДС 26 не поширюється на активи, які генерують грошові кошти та відображаються за переоціненими сумами на звітну дату згідно з моделлю переоцінки, наведеної в Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку для державного сектора 17 «Основні засоби». МСБО 36 не виключає зі сфери свого застосування основні засоби, які генерують грошові кошти та відображаються за переоціненими сумами на звітну дату.
- Дія МСБОДС 26 не поширюється на нематеріальні активи, які регулярно переоцінюються за справедливою вартістю, а МСБО 36 не виключає такі нематеріальні активи зі сфери свого застосування.
- Гудвіл не входить до сфери застосування МСБОДС 26, а МСБО 36 містить обширні вимоги та інструкції щодо зменшення корисності гудвілу, розподілу гудвілу на одиниці, які генерують грошові кошти, а також щодо перевірки на зменшення корисності активи з гудвілом, які генерують грошові кошти.
- МСБОДС 26 містить визначення активів, які генерують грошові кошти та додаткові коментарі щодо розмежування активів, які генерують грошові кошти та активів, які такі кошти не генерують.
- Визначення одиниці, яка генерує грошові кошти, в МСБОДС 26 відрізняється від її визначення в МСБО 36.
- МСБОДС 26 не містить визначення корпоративних активів або вимог, що стосуються цих активів, а МСБО 36 містить їх визначення та вимоги і інструкції щодо порядку обліку.
- МСБОДС 26 не виділяє жирним шрифтом положення про перевищення балансової вартості чистих активів суб'єкту господарювання над його ринковою капіталізацію, а МСБО 36 виділяє таке положення жирним шрифтом, як елемент мінімального комплексу ознак зменшення корисності.
- У МСБОДС 26 примусова продаж не відображає справедливую вартість за

вирахуванням витрат на продаж, а у МСБО 36 примусовий продаж відображає справедливу вартість за вирахуванням витрат на продаж, якщо керівництво змушено продавати негайно.

- МСБОДС 26 містить вимоги та інструкції щодо порядку обліку активів, які не генерують грошові кошти та використовуються одиницями, які генерують грошові кошти, а також в ході діяльності, яка не генерує грошові кошти. МСБО 36 не розглядає активів, які не генерують грошові кошти та використовуються одиницями, які генерують грошові кошти, а також використовуються в ході діяльності, яка не генерує грошові кошти.
- МСБОДС 26 містить вимоги та інструкції щодо перекласифікації активів з таких, які генерують грошові кошти, в такі, які цих коштів не генерують. Також МСБОДС вимагає суб'єкти господарювання розкривати критерії, розроблені для розмежування активів, які генерують грошові кошти, та активів, які такі кошти не генерують. Подібних вимог в МСБО 36 немає.
- В деяких випадках в МСБОДС 26 використовується не така термінологія, як в МСБО 36. Найбільш суттєві приклади: звіт про фінансові результати та звіт про фінансовий стан. Аналогічні терміни в МСБО 36: 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 26 – Impairment of 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 26 – Зменшення корисності активів, які 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.