

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36

ЗМЕНШЕННЯ КОРИСНОСТІ АКТИВІВ

МЕТА

1. Мета цього Стандарту – визначити процедури, які суб'єкт господарювання застосовує для забезпечення обліку своїх активів за сумою, яка не є більшою ніж сума їх очікуваного відшкодування. Актив обліковують за сумою більшою, ніж сума його очікуваного відшкодування, якщо його балансова вартість перевищує суму, що підлягає відшкодуванню внаслідок використання або продажу активу. Якщо це відбувається, актив визначають як актив, корисність якого зменшилася, і в цьому випадку Стандарт вимагає, щоб суб'єкт господарювання визнавав збиток від зменшення корисності. Стандарт визначає, коли суб'єктові господарювання належить сторнувати збиток від зменшення корисності і як розкривати інформацію про активи, корисність яких зменшилася.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ

2. Цей Стандарт слід застосовувати для обліку зменшення корисності всіх активів за винятком:
 - а) запасів (див. МСБО 2 „Запаси”);
 - б) активів, які виникають від будівельних контрактів (див. МСБО 11 „Будівельні контракти”);
 - в) відстрочених податкових активів (див. МСБО 12 „Податки на прибуток”);
 - г) активів, які виникають від виплат працівникам (див. МСБО 19 „Виплати працівникам”);
 - ґ) фінансових активів, на які поширюється сфера застосування МСБО 39 „Фінансові інструменти: визнання та оцінка”;
 - д) інвестиційної нерухомості, яку оцінюють за справедливою вартістю (див. МСБО 40 „Інвестиційна нерухомість”);
 - е) біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю, які оцінюються за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж (див. МСБО 41 „Сільське господарство”);
 - є) відстрочених аквизиційних витрат і нематеріальних активів, які виникають у результаті визначених контрактом прав страховика відповідно до страхових контрактів у межах сфери застосування МСФЗ 4 „Страхові контракти”;
 - ж) непоточних активів (або ліквідаційних груп), класифікованих як такі, що утримуються для продажу, відповідно до МСФЗ 5 „Непоточні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність”.

3. Цей Стандарт не застосовують до запасів, активів, які виникають від будівельних контрактів, відстрочених податкових активів, активів, які виникають унаслідок виплат працівникам, та активів, класифікованих як такі, що утримуються для продажу (або ж включені в групу для вибуття, класифіковану як така, що утримується для продажу), оскільки чинні МСФЗ, застосовувані до таких активів, уже містять конкретні вимоги для визнання та оцінки цих активів.
4. Положення цього Стандарту застосовують до фінансових активів, класифікованих як:
- а) дочірні підприємства згідно з визначенням МСБО 27 „Консолідовані та окремі фінансові звіти”;
 - б) асоційовані підприємства згідно з визначенням МСБО 28 „Інвестиції в асоційовані підприємства”;
 - в) спільні підприємства згідно з визначенням МСБО 31 „Частки у спільних підприємствах”.

Для відображення в обліку зменшення корисності інших фінансових активів слід застосовувати положення МСБО 39.

5. Цей стандарт не поширюється на фінансові активи, що належать до сфери застосування МСБО 39, на інвестиційну нерухомість, яку оцінюють за справедливою вартістю згідно з МСБО 40, і на біологічні активи, пов’язані з сільськогосподарською діяльністю, які оцінюють за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж відповідно до МСБО 41. Однак положення цього Стандарту слід застосовувати до активів, які відображаються в обліку за сумою переоцінки (тобто за справедливою вартістю) відповідно до положень інших МСФЗ, таких як модель переоцінки, наведена в МСБО 16 „Основні засоби”. Визначення того, чи може зменшитися корисність уже переоціненого активу, залежить від основи, яка використовується для визначення справедливої вартості:
- а) якщо справедлива вартість активу є його ринковою вартістю, тоді єдиною різницею між справедливою вартістю активу та його справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж є прямі припустимі витрати на ліквідацію цього активу:
 - i) якщо витрати на ліквідацію настільки незначні, що їх не беруть до уваги, то сума очікуваного відшкодування переоціненого активу обов’язково є близькою до переоціненої суми (справедливої вартості) або більшою від неї. У цьому випадку після застосування вимог до переоцінки майоритарно, що корисність переоціненого активу зменшилася, а тому немає потреби оцінювати суму очікуваного відшкодування;
 - ii) якщо витрати на ліквідацію значні і їх беруть до уваги, то справедлива вартість за вирахуванням витрат на продаж переоціненого активу обов’язково є меншою від його справедливої вартості. Отже, корисність переоціненого активу зменшуватиметься, якщо його вартість при використанні є меншою, ніж його переоцінена сума (справедлива

вартість). У цьому випадку після застосування вимог до переоцінки суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт для визначення можливості зменшення корисності активу;

- б) якщо справедливу вартість активу визначено не на основі його ринкової вартості, тоді переоцінена сума (справедлива вартість) може бути більшою або меншою, ніж сума його очікуваного відшкодування. Отже, після застосування вимог до переоцінки суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт для визначення можливості зменшення корисності активу.

ВИЗНАЧЕННЯ

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

Активний ринок – ринок, на якому існують такі умови:

- а) об'єкти, що їх продають і купують у межах ринку, є однорідними;
- б) як правило, можна в будь-який час знайти зацікавлених покупців і продавців;
- в) інформація про ціни загальнодоступна.

Амортизація – систематичний розподіл суми активу, що амортизується, протягом строку його корисної експлуатації*.

Балансова вартість – сума, за якою актив визнають після вирахування будь-якої суми накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення його корисності.

Вартість при використанні – теперішня вартість оцінених майбутніх грошових потоків, які, за очікуванням, виникнуть від активу або від одиниці, що генерує грошові кошти.

Витрати на вибуття – припустимі витрати, які можна прямо віднести до вибуття активу, за винятком фінансових витрат і витрат на податки на прибуток.

Збиток від зменшення корисності – сума, на яку балансова вартість активу або одиниці, що генерує грошові кошти, перевищує суму його/її очікуваного відшкодування.

Корпоративні активи – 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.

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.

* Для нематеріальних активів замість терміну depreciation здебільшого вживається термін amortization. Обидва терміни мають однакове значення.

Справедлива вартість мінус витрати на продаж – сума, яку можна отримати від продажу активу або одиниці, яка генерує грошові кошти, в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами, мінус витрати на продаж.

Строк корисної експлуатації – це:

- а) період, протягом якого очікується, що актив буде придатний для використання суб'єктом господарювання,
- або
- б) кількість одиниць виробленої продукції чи подібних одиниць, що їх суб'єкт господарювання очікує отримати від активу.

Сума очікуваного відшкодування – більша з двох оцінок активу (або одиниці, яка генерує грошові кошти): справедливої вартості мінус витрати на продаж та його вартості використання.

Сума, що амортизується – собівартість активу або інша сума, що замінює собівартість (у фінансових звітах), за вирахуванням його ліквідаційної вартості.

ІДЕНТИФІКАЦІЯ АКТИВУ, КОРИСНІСТЬ ЯКОГО МОЖЕ ЗМЕНШИТИСЯ

7. У параграфах 8-17 зазначено, коли слід визначати суму очікуваного відшкодування. У цих вимогах використано термін „актив”, але вони однаковою мірою поширюються і на окремий актив, і на одиницю, яка генерує грошові кошти. Подальший виклад цього Стандарту структурований так:
 - а) параграфи 18-57 визначають вимоги для оцінки суми очікуваного відшкодування. У цих вимогах використано термін „актив”, але вони однаковою мірою поширюються і на окремий актив, і на одиницю, яка генерує грошові кошти;
 - б) параграфи 58-108 визначають вимоги для визнання та оцінки збитків від зменшення корисності. Визнання та оцінка збитків від зменшення корисності за окремим активом, який не являє собою гудвіл, розглядаються в параграфах 58-64. Параграфи 65-108 висвітлюють вимоги щодо визнання та оцінки збитків від зменшення корисності для одиниць, що генерують грошові кошти, і для гудвілу;
 - в) параграфи 109-116 визначають вимоги щодо сторнування збитків від зменшення корисності, визнаних у попередніх періодах за активом або за одиницею, що генерує грошові кошти. У цих вимогах теж використано термін „актив”, але вони однаковою мірою поширюються і на окремий актив, і на одиницю, яка генерує грошові кошти. Додаткові вимоги щодо окремого активу визначені в параграфах 117-121, щодо одиниці, що генерує грошові кошти – у параграфах 122 та 123, а для гудвілу – в параграфах 124 і 125;

- г) параграфи 126-133 визначають інформацію, що її треба розкривати, яка стосується збитків від зменшення корисності, їх сторнування для активів і для одиниць, які генерують грошові кошти. Параграфи 134-137 визначають додаткові вимоги щодо розкриття інформації для одиниць, які генерують грошові кошти і на які (задля перевірки збитку від зменшення корисності) був розподілений гудвіл або нематеріальний актив з невизначеним строком корисної експлуатації.
8. Корисність активу зменшується, коли балансова вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування. У параграфах 12-14 наведено деякі ознаки можливості збитку від зменшення корисності. За наявності якоїсь із цих ознак суб'єкт господарювання повинен формально оцінити суми очікуваного відшкодування. За винятком вимог параграфа 10, цей Стандарт не вимагає від суб'єкта господарювання формальної оцінки суми очікуваного відшкодування, якщо ознак потенційного збитку від зменшення корисності немає.
9. **В кінці кожного звітного періоду суб'єктові господарювання слід оцінювати, чи є якась ознака того, що корисність активу може зменшитися. Якщо якась така ознака є, суб'єктові господарювання слід оцінити суму очікуваного відшкодування такого активу.**
10. **Незалежно від наявності якихось ознак того, що корисність активу може зменшитися, суб'єктові господарювання також слід:**
- а) щорічно перевіряти зменшення корисності нематеріального активу з невизначеним строком корисної експлуатації або нематеріального активу, ще не придатного для використання, порівнюючи його балансову вартість із сумою його очікуваного відшкодування. Таку перевірку зменшення корисності можна здійснювати будь-коли протягом річного періоду за умови, що вона щорічно проводитиметься в той самий час. Перевірка зменшення корисності різних нематеріальних активів може здійснюватися в різний час. Однак, якщо певний нематеріальний актив був первісно визнаний протягом поточного річного періоду, то перевірку такого нематеріального активу на зменшення його корисності слід здійснити до завершення поточного річного періоду;
- б) щорічно перевіряти зменшення корисності гудвілу, придбаного в результаті об'єднання бізнесу, відповідно до положень, наведених у параграфах 80-99.
11. Здатність нематеріального активу генерувати майбутні економічні вигоди, достатні для відшкодування його балансової вартості, як правило, важче піддається визначенню перед тим, як цей актив стає придатним для використання, аніж після того, як він став придатним для використання. Отже, цей Стандарт вимагає від суб'єкта господарювання перевіряти (щонайменше щорічно) зменшення корисності балансової вартості нематеріального активу, який ще не придатний для використання.

12. Оцінюючи наявність певних ознак того, що корисність активу може зменшитися, суб'єкт господарювання має брати до уваги як мінімум такі показники (зовнішніх (а-г)) та внутрішніх (г-е)) джерел інформації:

Зовнішні джерела інформації:

- а) протягом періоду ринкова вартість активу зменшилася значно більше, ніж могла б зменшитися, за очікуванням, унаслідок плину часу або звичайного використання;
- б) протягом періоду відбулися значні зміни з негативним впливом на суб'єкт господарювання або вони відбудуться найближчим часом у технологічному, ринковому, економічному або правовому оточенні, в якому діє суб'єкт господарювання, чи на ринку, для якого призначений актив;
- в) ринкові ставки відсотка або інші ринкові ставки доходу від інвестицій збільшилися протягом періоду, і це збільшення, можливо, вплине на ставку дисконту, застосовану при обчисленні вартості активу при використанні, і суттєво зменшить суму очікуваного відшкодування активу;
- г) балансова вартість чистих активів суб'єкта господарювання, що звітує, є більшою, ніж його ринкова капіталізація.

Внутрішні джерела інформації

- г) є свідчення застаріння або фізичного пошкодження активу;
- д) протягом періоду відбулися суттєві зміни, які негативно впливають на суб'єкт господарювання (або очікується, що вони відбудуться в близькому майбутньому) такою мірою чи таким способом, якими використовують актив або, за очікуванням, використовуватимуть. Ці зміни включають плани припинити використання активу, припинити або реструктуризувати господарську одиницю, до якої належить цей актив, продати його раніше від попередньо очікуваної дати і повторно оцінити строк корисної експлуатації цього активу, цього разу як визначений*;
- е) наявні свідчення з даних внутрішньої звітності, які вказують, що економічна ефективність активу є або буде гіршою, ніж очікувана.

Дивіденди, отримані від дочірнього, спільно контрольованого або від асоційованого підприємства

- є) для інвестицій у дочірнє, спільно контрольоване або в асоційоване підприємство інвестор має визнавати дивіденди від своєї інвестиції і наявним має бути свідчення, яке вказує, що:

* Як тільки актив відповідає визначенню активу, утримуваного для продажу (або ж його включено до групи, яка призначена для ліквідації і класифікована як така, що утримується для продажу), на нього вже не поширюється сфера застосування цього Стандарту; натомість його слід відображати в обліку відповідно до МСФЗ 5 „Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність”.

- i) **балансова вартість інвестиції в окремих фінансових звітах перевищує суми балансової вартості чистих активів об'єкта інвестування, включаючи пов'язаний з ними гудвіл, в консолідованих фінансових звітах; або**
 - ii) **розмір дивідендів перевищує суму загального прибутку дочірнього, спільно контролюваного або асоційованого підприємства, отриманого у періоді, за який оголошується виплата дивідендів.**
- 13. Перелік у параграфі 12 не є вичерпним. Суб'єкт господарювання може ідентифікувати інші ознаки того, що корисність активу може зменшитися; тоді теж треба, щоб суб'єкт господарювання визначав суму очікуваного відшкодування активу або, якщо йдеться про гудвіл, перевіряв зменшення корисності відповідно до параграфів 80-99.
- 14. 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 майбутніх грошових потоків або операційного прибутку чи збитку від активу – значно менших, ніж передбачено в бюджеті;
 - в) значного зменшення закладених у бюджет чистих майбутніх грошових потоків чи операційного прибутку або значного збільшення визначеного в бюджеті збитку від активу,
або
 - г) операційних збитків чи чистого вибуття грошових коштів для активу, коли цифри поточного періоду подають у сукупному вигляді з визначеними в бюджеті цифрами на майбутнє.
- 15. Як зазначено в параграфі 10, цей Стандарт вимагає щонайменше щорічно перевіряти зменшення корисності нематеріального активу з невизначеним строком корисної експлуатації, нематеріального активу, ще не придатного для використання, і гудвілу. Крім випадків, на які поширюються вимоги, визначені в параграфі 10, концепція суттєвості застосовується при визначенні того, чи слід оцінювати суму очікуваного відшкодування активу. Наприклад, якщо попередні обчислення показують, що сума очікуваного відшкодування активу значно більша від його балансової вартості, то суб'єктові господарювання не треба переоцінювати суму очікуваного відшкодування активу, якщо не відбулися ніякі події, які ліквідували б цю різницю. Подібно до цього, попередній аналіз може показати, що сума очікуваного відшкодування активу не є чутливою до однієї або кількох ознак, наведених у параграфі 12.
- 16. Приклад до параграфа 15: ринкова ставка відсотка або інші ринкові ставки доходу від інвестицій збільшилися протягом періоду, а отже, суб'єктові господарювання не треба офіційно оцінювати суму очікуваного відшкодування активу в тих випадках, якщо:

- а) малоімовірно, що на ставку дисконту, застосовану при обчисленні вартості активу при використанні, впливатиме збільшення цих ринкових ставок. Наприклад, збільшення короткострокових ставок відсотка може суттєво не впливати на ставку дисконту, застосовану до активу, в якого залишається тривалий строк корисної експлуатації;
 - б) імовірно, що на ставку дисконту, застосовану при обчисленні вартості активу при використанні, впливатиме збільшення цих ринкових ставок, але попередній аналіз чутливості суми очікуваного відшкодування показує, що:
 - і) малоімовірно, 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 прибутки для компенсації будь-якого збільшення ринкових ставок),
 - або
 - ii) малоімовірно, що зменшення суми очікуваного відшкодування спричинить суттєвий збиток від зменшення корисності.
17. Якщо є ознаки того, що корисність активу може зменшитися, це може свідчити про необхідність перегляду і коригування строку корисної експлуатації, що залишається, методу амортизації або ліквідаційної вартості активу згідно зі Стандартом, який можна застосувати до активу, навіть якщо збиток від зменшення корисності не визнається щодо цього активу.

ОЦІНКА СУМИ ОЧІКУВАНОВОГО ВІДШКОДУВАННЯ

18. Стандарт визначає суму очікуваного відшкодування як більшу з двох оцінок: балансова вартість активу (чи одиниці, що генерує грошові кошти) та його (її) вартість при використанні. У параграфах 19–57 визначено вимоги до оцінки суми очікуваного відшкодування. У цих вимогах застосовано термін „актив”, але вони однаковою мірою поширюються і на окремий актив, і на одиницю, яка генерує грошові кошти.
19. Не завжди є потреба визначати і балансову 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 немає необхідності оцінювати другу суму.
20. Балансову вартість активу за вирахуванням витрат на його продаж можна визначити, навіть якщо актив не продають на активному ринку. Проте іноді буде неможливо визначити справедливу вартість активу за вирахуванням витрат на продаж через відсутність основи для достовірної оцінки суми, що її можна отримати від продажу активу в операції між обізнаними та зацікавленими сторонами. У цьому разі за суму очікуваного відшкодування активу можна вважати суму його вартості при використанні.
21. Якщо немає підстави вважати, що вартість активу при використанні суттєво перевищує його справедливу вартість за вирахуванням витрат на продаж, то

останню можна використовувати як суму очікуваного відшкодування активу. Це часто буває, якщо актив утримують для ліквідації внаслідок того, що вартість при використанні активу, утримуваного для ліквідації, складатиметься здебільшого з чистих надходжень від ліквідації, оскільки ймовірно, що майбутні грошові потоки від безперервного використання цього активу до його ліквідації будуть настільки малими, що їх не братимуть до уваги.

22. Суму очікуваного відшкодування визначають для окремого активу, якщо цей актив генерує надходження грошових коштів і ці кошти здебільшого не залежать від інших активів або груп активів. Якщо це так, суму очікуваного відшкодування визначають для одиниці, яка генерує грошові кошти і до якої належить актив (див. параграфи 65-103), якщо:
 - а) справедлива вартість активу за вирахуванням витрат на продаж перевищує його балансову вартість,
 - або
 - б) вартість активу при використанні можна оцінити як близьку до справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж і справедливу вартість за вирахуванням витрат на продаж можна визначити.
23. Інколи середні величини та скорочені розрахунки можуть дати достовірне наближення до детальних обчислень, приклад яких наведено в цьому Стандарті для визначення справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж чи вартості при використанні.

Оцінка суми очікуваного відшкодування нематеріального активу, строк корисної експлуатації якого не визначений

24. Параграф 10 вимагає щорічно перевіряти зменшення корисності нематеріального активу, строк корисної експлуатації якого не визначений, 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 визначених критеріїв, а саме:
 - а) якщо нематеріальний актив не генерує надходження грошових коштів у результаті безперервного використання, які переважно не залежать від надходжень, отриманих від інших активів чи груп активів, а отже, підлягають перевірці зменшення корисності в складі одиниць, що 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;

- 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 менше від балансової вартості цього активу.

Справедлива вартість за вирахуванням витрат на продаж

25. Найкращим свідченням справедливої вартості активу за вирахуванням витрат на його продаж є ціна за юридично обов'язковою угодою про продаж в операції між незалежними сторонами, скоригована на додаткові витрати, які можна прямо віднести до вибуття активу.
26. Якщо немає юридично обов'язкової угоди про продаж, але актив продається та купується на активному ринку, тоді справедлива вартість активу за вирахуванням витрат на його продаж є ринковою ціною активу мінус витрати на вибуття. Відповідною ринковою ціною є, як правило, поточна ціна покупця. Якщо поточних цін покупця немає, ціна останньої операції може дати підставу для оцінки справедливої вартості активу за вирахуванням витрат на його продаж за умови, що не відбулося значної зміни економічних обставин у період з дати здійснення операції до дати оцінки.
27. Якщо немає юридично обов'язкової угоди про продаж і немає активного ринку для активу, справедлива вартість активу за вирахуванням витрат на його продаж базується на найкращій наявній інформації для відображення суми, яку суб'єкт господарювання може отримати на кінець звітного періоду за вибуття активу в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами після вирахування витрат на вибуття. Визначаючи цю суму, суб'єкт господарювання враховує результат останніх операцій з подібними активами в межах тієї самої галузі. Справедлива вартість за вирахуванням витрат на продаж не відображає примусовий продаж, крім випадку, коли управлінський персонал змушений негайно продати актив.
28. Витрати на вибуття (інші, ніж ті, що їх уже визнано як зобов'язання) вираховуються при визначенні справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж. Прикладами таких витрат є витрати на юридичні послуги, на гербовий збір і подібні податки на операцію, витрати на вивіз активу, а також прямі припустимі витрати на доведення активу до стану, прийняттого для продажу. Проте витрати при звільненні (визначені у МСБО 19) та витрати, пов'язані зі скороченням або реорганізацією діяльності після ліквідації активу, не є прямими припустимими витратами на вибуття активу.
29. Іноді ліквідація активу може вимагати, щоб покупець узяв на себе зобов'язання, і є лише єдина справедлива вартість за вирахуванням витрат на продаж як на актив, так і на зобов'язання. У параграфі 78 роз'яснено, як слід розглядати такі випадки.

Вартість при використанні

30. В обчисленні вартості активу при використанні слід відображати такі елементи:

- а) оцінку 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 фактори, зокрема неліквідність, яку учасники ринку відображали б у визначенні вартості майбутніх грошових потоків, які суб'єкт господарювання очікує отримати від цього активу.
31. Оцінка вартості активу при використанні передбачає такі кроки:
- а) оцінку майбутніх надходжень і вибуття грошових коштів, що їх мають отримати від безперервного використання активу та його остаточної ліквідації;
 - б) застосування відповідної ставки дисконту до цих майбутніх грошових потоків.
32. Елементи, визначені у параграфі 30б), в) та г) можуть відобразитися як коригування майбутніх грошових потоків або ж як коригування ставки дисконту. 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 відобразатиме середньозважений показник за всіма можливими результатами. Додаток А надає додаткове керівництво з використання підходу до оцінки вартості активу при використанні, який базується на теперішній вартості.

Основа для попередніх оцінок майбутніх грошових потоків

33. Оцінюючи вартість при використанні, суб'єкт господарювання повинен:
- а) базувати прогнози оцінки грошових потоків на обґрунтованих та прийнятних припущеннях, які відображають найкращу оцінку управлінським персоналом комплексу економічних умов, що існуватимуть протягом решти строку корисної експлуатації активу. Більшого значення слід надавати зовнішнім свідченням;
 - б) базувати прогнози оцінки грошових потоків на останніх фінансових бюджетах / прогнозах, затверджених управлінським персоналом (але не включати до них будь-які майбутні надходження або вибуття грошових коштів, які очікуються в результаті майбутньої реструктуризації або підвищення результатів діяльності активу, визначені згідно з оцінками). Перспективні оцінки, основані на цих бюджетах / прогнозах, мають охоплювати період максимум у п'ять років, якщо триваліший період не виправданий;

- в) робити прогнозні оцінки грошових потоків, які виходять за межі періоду, охопленого найостаннішими бюджетами / прогнозами, екстраполюючи перспективні оцінки, основані на бюджетах / прогнозах, і застосовуючи постійний або зменшуваний темп зростання на наступні роки, якщо збільшуваний темп не виправданий. Цей 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 вищий темп не виправданий.**
34. Управлінський персонал оцінює прийнятність тих припущень, на яких ґрунтуються його поточні оцінки прогнозних грошових потоків, виявляючи причини, які призвели до розбіжності між минулими прогнозами грошових потоків і їх фактичними показниками. Управлінський персонал має забезпечити відповідність припущень, на яких ґрунтуються поточні прогнози грошових потоків, фактичним показникам минулих періодів і належне врахування подальших подій чи обставин, яких не було на момент генерування цих фактичних грошових потоків.
35. Докладних, точних та достовірних фінансових бюджетів / прогнозів майбутніх грошових потоків на періоди понад 5 років узагалі немає. Тому попередні оцінки управлінським персоналом майбутніх грошових потоків ґрунтуються на останніх бюджетах / прогнозах максимум на п'ять років. Управлінський персонал може застосовувати перспективні оцінки грошових потоків, основані на фінансових бюджетах / прогнозах на період понад п'ять років, якщо управлінський персонал упевнений, що таке перспективне оцінювання достовірне і воно може показати свою спроможність, основу на минулому досвіді, точно прогнозувати грошові потоки на такий тривалий період.
36. Прогнозні оцінки грошових потоків до кінця строку корисної експлуатації активу визначають екстраполяцією перспективних оцінок грошових потоків, основаних 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 структуру протягом життєвого циклу продукту або галузі. Якщо це прийнятно, темп зростання дорівнює нулю або є негативним.
37. У тих випадках, коли умови є дуже сприятливими, ймовірно, що на ринку з'являться конкуренти, які обмежать зростання. Отже, суб'єктам господарювання буде важко перевищити середній історичний темп зростання 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.
38. Застосовуючи інформацію з фінансових бюджетів / прогнозів, суб'єкт господарювання розглядає, чи відображає ця інформація обґрунтовані та прийнятні припущення та найкращу оцінку управлінським персоналом комплексу економічних умов, які існуватимуть протягом строку корисної експлуатації активу, що залишається.

Структура попередніх оцінок майбутніх грошових потоків

39. Попередні оцінки майбутніх грошових потоків мають складатися з:
- а) прогнозних оцінок надходжень грошових коштів від безперервного використання активу;
 - б) прогнозних оцінок вибуття грошових коштів, яке обов'язково проходитиме у процесі генерування 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;
 - в) чистих грошових потоків (якщо вони є), що їх отримають або сплатять за ліквідацію активу наприкінці строку його корисної експлуатації.
40. Попередні оцінки майбутніх грошових потоків та ставка дисконту відображають послідовні припущення про зростання цін унаслідок загальної інфляції. Отже, якщо ставка дисконту включає вплив зростання цін унаслідок загальної інфляції, майбутні грошові потоки оцінюють у номінальному вираженні. Якщо ставка дисконту не включає впливу зростання цін унаслідок загальної інфляції, майбутні грошові потоки оцінюють у реальному вираженні (але включають майбутнє конкретне збільшення або зменшення ціни).
41. Прогнозні оцінки вибуття грошових коштів включають витрати на поточне обслуговування активу і майбутні накладні витрати, які можна прямо віднести до використання активу або розподілити на нього на обґрунтованій та послідовній основі.
42. Якщо балансова вартість активу ще не включає все вибуття грошових коштів, яке відбуватиметься до того, як актив буде придатний для використання або продажу, попередня оцінка майбутнього вибуття грошових коштів включає попередню оцінку будь-якого подальшого вибуття грошових коштів, яке, за очікуванням, виникне до того, як актив буде придатний для використання або продажу. За приклад може правити будинок, що його будують, або незавершений проект розвитку.
43. Щоб уникнути подвійного врахування, попередні оцінки майбутніх грошових потоків не включають:
- а) надходження грошових коштів від активів, які генерують надходження грошових коштів і не залежать від активу що переглядається (наприклад, фінансові активи, такі як дебіторська заборгованість);
 - б) вибуття грошових коштів, пов'язане із заборгованостями, які вже визнані як зобов'язання (наприклад, кредиторська заборгованість, пенсії чи забезпечення).
44. **Майбутні грошові потоки слід попередньо оцінювати для активу в його поточному стані. До оцінок майбутніх грошових потоків не слід включати**

оцінені майбутні надходження або вибуття грошових коштів, які, за очікуванням, виникнуть у результаті:

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

45. Оскільки майбутні грошові потоки оцінюються 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), а також виплати, які, за очікуванням, виникнуть від майбутньої реструктуризації, щодо якої суб'єкт господарювання ще не прийняв зобов'язання,

або

- б) майбутнє вибуття грошових коштів, яке поліпшить або збільшить результати використання активу чи поліпшить або збільшить надходження грошових коштів, які очікують отримати в результаті таких витрат.

46. Реструктуризація – це програма, яку планує та контролює управлінський персонал і яка суттєво змінює обсяг діяльності суб'єкта господарювання або спосіб здійснення такої діяльності. МСБО 37 „Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи” містить керівництво, яке роз'яснює, коли суб'єкт господарювання вважається таким, що прийняв зобов'язання щодо реструктуризації.

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

- а) його попередні оцінки майбутнього надходження і вибуття грошових коштів при визначенні вартості при використанні відображають заощадження витрат та інші вигоди від реструктуризації (основані на останніх фінансових бюджетах / прогнозах, затверджених управлінським персоналом);
- б) його попередні оцінки майбутнього вибуття грошових коштів на реструктуризацію включаються до забезпечення реструктуризації згідно з МСБО 37.

Ілюстративний приклад 5 демонструє вплив майбутньої реструктуризації на обчислення вартості при використанні.

48. Доки в суб'єкта господарювання виникають видатки грошових коштів, які поліпшують або збільшують результати використання активу, оцінки майбутніх грошових потоків не включають оціненого майбутнього надходження грошових коштів, яке, за очікуванням, виникне від цих видатків грошових коштів (див. ілюстративний приклад 6).

49. Попередні оцінки майбутніх грошових потоків включають майбутнє вибуття грошових коштів, необхідне для збереження певного рівня економічних вигід, які очікують отримати від активу в його поточному стані. Якщо до складу одиниці, яка генерує грошові кошти, входять активи з різним (визначеним згідно з оцінками) строком корисної експлуатації і кожен з них є суттєвим для безперервної діяльності цієї одиниці, то в цілях оцінки майбутніх грошових потоків, пов'язаних з цією одиницею, заміна таких активів активами з меншим строком корисної експлуатації розглядається як поточне обслуговування цієї одиниці. Подібним чином, якщо до складу окремого активу входить низка компонентів з різними строками корисної експлуатації, то в цілях оцінки майбутніх грошових потоків, генерованих таким активом, заміна цих компонентів на компоненти з меншим строком корисної експлуатації розглядається як поточне обслуговування цього активу.
50. **До оцінок майбутніх грошових потоків не слід включати:**
- а) надходження або вибуття грошових коштів від фінансової діяльності;**
 - б) отриманий або сплачений податок на прибуток.**
51. Попередньо оцінені майбутні грошові потоки відображають припущення, які відповідають способу визначення ставки дисконту. Інакше вплив деяких припущень обчислюватиметься двічі або ігноруватиметься. Оскільки вартість грошей у часі враховують дисконтуванням попередньо оцінених майбутніх грошових потоків, ці грошові потоки не включають надходження або вибуття грошових коштів від фінансової діяльності. Аналогічно до цього, оскільки ставку дисконту визначають на основі „до оподаткування”, майбутні грошові потоки також визначають на основі „до оподаткування”.
52. **Попередньою оцінкою чистих грошових потоків, що їх отримають (або сплатять) при ліквідації активу наприкінці строку його корисної експлуатації, має бути сума, яку суб'єкт господарювання очікує отримати від ліквідації активу в операції між зацікавленими, обізнаними та незалежними сторонами після вирахування оцінених витрат на вибуття.**
53. Оцінка чистих грошових потоків, що їх отримають (або сплатять) при вибутті активу наприкінці строку його корисної експлуатації, визначається подібно до чистої ціни продажу активу, за винятком того, що, оцінюючи ці чисті грошові потоки:
- а) суб'єкт господарювання застосовує ціни, які на дату оцінювання переважають на подібні активи, строк корисної експлуатації яких закінчився і які функціонували в умовах, подібних до тих, у яких використовуватиметься цей актив;
 - 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 попередні оцінки майбутніх грошових потоків від безперервного використання активу та ставка дисконту не включають вплив загальної інфляції, цей вплив не слід включати і до оцінки чистих грошових потоків від вибуття.

Майбутні грошові потоки в іноземній валюті

54. Майбутні грошові потоки попередньо оцінюють у тій валюті, у якій вони генеруватимуться, а потім дисконтуватимуться із застосуванням ставки дисконту, прийнятної для цієї валюти. Суб'єкт господарювання переводить одержану теперішню вартість, застосовуючи курс „спот” на дату обчислення вартості при використанні.

Ставка дисконту

55. **Ставка (ставки) дисконту має (мають) бути ставкою (ставками) до оподаткування, яка відображає (які відображають) поточні ринкові оцінки:**
- а) вартості грошей у часі;**
 - б) ризиків, характерних для активу, на які не були скориговані оцінки майбутніх грошових потоків.**
56. Ставка, яка відображає поточні ринкові оцінки вартості грошей у часі та ризики, характерні для активу, – 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, або за середньозваженою вартістю капіталу суб'єкта господарювання, акції якого котируються на фондовій біржі та який має один актив (або портфель активів), подібний за експлуатаційним потенціалом та ризиками до розглядуваного активу. Однак ставка (ставки) дисконту, які використовуються для оцінки вартості активу при використанні, не повинні відображати ризики, за якими були скориговані попередні оцінки майбутніх грошових потоків. Інакше вплив деяких із цих припущень буде врахований двічі.
57. Якщо характерної для активу ставки немає у прямому вигляді на ринку, тоді суб'єкт господарювання застосовує замітники для оцінювання ставки дисконту. Додаток А містить додаткове керівництво щодо попереднього оцінювання ставки дисконту за таких обставин.

ВИЗНАННЯ ТА ОЦІНКА ЗБИТКУ ВІД ЗМЕНШЕННЯ КОРИСНОСТІ

58. У параграфах 59-64 визначено вимоги до визнання та оцінки збитків від зменшення корисності для окремого, іншого, ніж гудвіл, активу. Визнання та оцінка збитків від зменшення корисності для одиниці, яка генерує грошові кошти, і для гудвілу розглянуто в параграфах 65-108.
59. **Балансову вартість активу слід зменшувати до суми його очікуваного відшкодування, якщо і тільки якщо сума очікуваного відшкодування активу менша від його балансової вартості. Таке зменшення є збитком від зменшення корисності.**
60. **Збиток від зменшення корисності слід негайно визнавати в прибутках чи збитках, якщо актив не обліковують за переоціненою сумою згідно з іншим**

стандартом (наприклад, відповідно до моделі переоцінки, наведеної в МСБО 16). Будь-який збиток від зменшення корисності переоціненого активу слід визнавати як зменшення від переоцінки за цим іншим стандартом.

61. Збиток від зменшення корисності переоціненого активу визнається в прибутку чи збитках. Проте збиток від зменшення корисності переоціненого активу визнається безпосередньо за дооцінкою, якщо збиток від зменшення корисності не перевищує суми, включеної до дооцінки того самого активу.
62. Якщо сума, оцінена для збитку від зменшення корисності, більша від балансової вартості активу, з яким вона пов'язана, суб'єктові господарювання слід визнавати зобов'язання, якщо і тільки якщо цього вимагає будь-який інший стандарт.
63. Після визнання збитку від зменшення корисності нарахування амортизації активу слід коригувати в майбутніх періодах для розподілу переглянутої балансової вартості активу мінус його ліквідаційна вартість (якщо вона є) на систематичній основі протягом строку корисної експлуатації, що залишається.
64. Якщо визнано збиток від зменшення корисності, будь-які пов'язані з ним відстрочені податкові активи або зобов'язання визначають за МСБО 12 „Податки на прибуток”, порівнюючи переглянуту балансову вартість активу з його податковою базою (див. ілюстративний приклад 3).

ОДИНИЦІ, ЯКІ ГЕНЕРУЮТЬ ГРОШОВІ КОШТИ, ТА ГУДВІЛ

65. У параграфах 66-108 і в Додатку В наведено вимоги до ідентифікації одиниці, яка генерує грошові кошти і до якої належить актив, а також до визначення балансової вартості одиниць, які генерують грошові кошти, та гудвілу і до визнання збитків від зменшення їхньої корисності.

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

66. Якщо є яка-небудь ознака того, що корисність активу може зменшитися, суму очікуваного відшкодування слід попередньо оцінювати для окремого активу. Якщо неможливо попередньо оцінити суму очікуваного відшкодування окремого активу, суб'єкт господарювання має визначати суму очікуваного відшкодування одиниці, яка генерує грошові кошти і до якої належить актив (одиниця активу, яка генерує грошові кошти).
67. 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);

- б) актив не генерує надходження грошових коштів, які здебільшого не залежать від надходжень грошових коштів від інших активів.

У таких випадках вартість при використанні, а отже, суму очікуваного відшкодування можна визначити лише для одиниці активу, яка генерує грошові кошти.

Приклад

Суб'єкт господарювання, який працює у вугледобувній галузі, володіє приватною залізницею для підтримки своєї вугледобувної діяльності. Приватну залізницю можна продати за вартістю брухту; вона не генерує надходження грошових коштів від безперервного використання, які здебільшого не залежать від надходжень грошових коштів від інших активів шахти.

Неможливо оцінити суму очікуваного відшкодування приватної залізниці, оскільки вартість при використанні приватної залізниці визначити не можна; до того ж, імовірно, що ця вартість відрізняється від вартості брухту. Отже, суб'єкт господарювання оцінює суму очікуваного відшкодування цієї одиниці, яка генерує грошові кошти і до якої належить приватна залізниця, тобто шахти в цілому.

68. Як визначено в параграфі 6, одиниця активу, що генерує грошові кошти, – це найменша група активів, до складу якої входить актив і яка генерує надходження грошових коштів від безперервного використання, що здебільшого не залежать від надходжень грошових коштів від інших активів або груп активів. Ідентифікація одиниці активу, яка генерує грошові кошти, передбачає судження. Якщо не можна визначити суму очікуваного відшкодування окремого активу, суб'єкт господарювання ідентифікує найменшу сукупність активів, яка генерує здебільшого незалежні надходження грошових коштів від безперервного використання.

Приклад

Автобусна компанія надає послуги за контрактом з муніципалітетом, що вимагає мінімальних послуг на кожному з п'яти окремих маршрутів. Активи, надані на кожний маршрут, та грошові потоки від кожного маршруту можна ідентифікувати окремо. Експлуатація одного з маршрутів здійснюється зі значним збитком.

Оскільки суб'єкт господарювання не має права скоротити будь-який автобусний маршрут, то найнижчим рівнем надходжень грошових коштів від безперервного використання, який можна ідентифікувати і який здебільшого не залежить від надходжень грошових коштів від інших активів або груп активів, є грошові потоки, що їх генерують п'ять маршрутів разом. Одиницею, яка генерує грошові кошти, для кожного маршруту є автобусна компанія в цілому.

69. Надходження грошових коштів полягає в отриманні грошових коштів та їх еквівалентів від сторін поза межами суб'єкта господарювання. Ідентифікуючи, чи не залежать надходження грошових коштів здебільшого від активу (або групи активів), суб'єкт господарювання враховує різні чинники, зокрема те, як управлінський персонал керує операціями суб'єкта господарювання (наприклад, за асортиментом продукції, видами господарської діяльності, окремими місцями розташування, районами чи регіональними зонами або в інший спосіб) або як управлінський персонал ухвалює рішення про безперервне використання активів та операцій суб'єкта господарювання чи про їх ліквідацію. Ілюстративний приклад 1 є прикладом ідентифікації одиниці, яка генерує грошові кошти.
70. **Якщо існує активний ринок для продукції, виробленої з активу або групи активів, цей актив або групу активів слід ідентифікувати як одиницю, яка генерує грошові кошти, навіть якщо деяку частину або всю продукцію використовують внутрішньо. 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 найкращі оцінки управлінського персоналу майбутньої ціни (цін), які можуть бути забезпечені в операції між незалежними й обізнаними сторонами для оцінювання:**
- а) майбутніх надходжень грошових коштів, які використовуються для визначення вартості при використанні активу або одиниці, що генерує грошові кошти;
 - б) майбутнього вибуття грошових коштів, які використовуються для визначення вартості при використанні активу або одиниці, що генерує грошові кошти і перебуває під впливом внутрішнього трансфертного ціноутворення.
71. Навіть якщо частина або вся продукція, вироблена активом або групою активів, використовується іншими одиницями суб'єкта господарювання (наприклад, виробі на проміжній стадії процесу виробництва), цей актив або група активів становлять окрему одиницю, яка генерує грошові кошти, якщо суб'єкт господарювання зможе 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, основу на фінансових бюджетах / прогнозах, пов'язаних з такою одиницею, яка генерує грошові кошти, або будь-яким іншим активом, суб'єкт господарювання коригує цю інформацію, якщо внутрішні трансфертні ціни не відображають найкращу оцінку управлінським персоналом майбутніх ринкових цін, які можна отримати в операції між незалежними сторонами.

72. **Одиниці, які генерують грошові кошти, слід ідентифікувати послідовно від періоду до періоду для того самого активу або типів активів, доки зміна не буде виправданою.**
73. 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 активу, яка генерує грошові кошти, змінилися, то параграф 130 вимагає розкривати певну інформацію про одиницю, яка генерує грошові кошти, якщо збиток від зменшення корисності визнається або сторнується щодо цієї одиниці, що генерує грошові кошти.

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

74. Сума очікуваного відшкодування одиниці, яка генерує грошові кошти, є більшою з двох оцінок: справедливої вартості одиниці, яка генерує грошові кошти, за вирахування витрат на продаж та її вартості при використанні. Для визначення суми очікуваного відшкодування одиниці, яка генерує грошові кошти, будь-яке посилання у параграфах 19-57 на „актив” слід читати як посилання на „одиницю, яка генерує грошові кошти”.
75. **Балансову вартість одиниці, яка генерує грошові кошти, слід визначати відповідно до визначення вартості очікуваного відшкодування одиниці, яка генерує грошові кошти.**
76. Балансова вартість одиниці, яка генерує грошові кошти:
- а) 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, оцінені при визначенні вартості при використанні одиниці, яка генерує грошові кошти;
 - б) 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 з вирахуванням грошових потоків, пов'язаних з активами, які не є частиною одиниці, яка генерує грошові кошти, та зобов'язань, уже визнаних у фінансових звітах (див. параграфи 28 і 43).

77. У тих випадках, коли активи об'єднують в групи для оцінки очікуваного відшкодування, важливо включати до складу одиниці, яка генерує грошові кошти, усі активи, які генерують надходження відповідних грошових коштів або використовуються для цього. Інакше може здаватися, що одиниця, яка генерує грошові кошти, повністю відшкодована, тоді як фактично виник збиток від зменшення корисності. У деяких випадках, хоча певні активи сприяють оціненим майбутнім грошовим потокам від одиниці, яка генерує грошові кошти, їх не можна обґрунтовано та послідовно розподілити на одиницю, яка генерує грошові

кошти. Це може статися у випадку гудвілу або корпоративних активів, таких як активи головного офісу. У параграфах 80-103 роз'яснено, як слід розглядати такі активи, перевіряючи зменшення корисності одиниці, яка генерує грошові кошти.

78. Може виникнути потреба розглянути певні визнані зобов'язання для визначення суми очікуваного відшкодування одиниці, яка генерує грошові кошти. Це може статися, якщо ліквідація одиниці, яка генерує грошові кошти, змушує покупця взяти на себе зобов'язання. У цьому випадку справедлива вартість за вирахуванням витрат на продаж (або попередньо оцінений рух грошових коштів від остаточної ліквідації) одиниці, яка генерує грошові кошти, є попередньо оціненою ціною продажу разом – для активів одиниці, яка генерує грошові кошти, і зобов'язання мінус витрати на вибуття. Для порівняння балансової вартості одиниці, яка генерує грошові кошти, та суми її очікуваного відшкодування балансову вартість зобов'язання вираховують при визначенні як вартості при використанні одиниці, яка генерує грошові кошти, так і її балансової вартості.

Приклад

Компанія експлуатує шахту в країні, за вимогами законодавства якої власник має відновлювати ділянку після завершення видобування корисних копалин. Витрати на відновлення включають заміну покривної породи, яку слід видалити до початку видобування корисних копалин. Забезпечення витрат на заміну покривної породи було визнане, як тільки покривну породу видалили. Забезпечена сума була визнана як частина витрат шахти й амортизується протягом строку корисної експлуатації шахти. Балансова вартість забезпечення на витрати на відновлення становить 500 ВО*, що дорівнює теперішній вартості витрат на відновлення.

Суб'єкт господарювання перевіряє зменшення корисності шахти. Для шахти одиниця, яка генерує грошові кошти, – це шахта в цілому. Суб'єкт господарювання отримав різні пропозиції купити шахту за ціну, яка приблизно дорівнює 800 ВО. Ця ціна враховує і той факт, що покупець візьме на себе зобов'язання відновити покривну породу. Витрати на ліквідацію шахти є настільки малими, що їх не беруть до уваги. Вартість при використанні шахти дорівнює приблизно 1200 ВО, за винятком витрат на відновлення. Балансова вартість шахти становить 1000 ВО.

Справедлива вартість за вирахуванням витрат на продаж для одиниці, яка генерує грошові кошти, дорівнює 800 ВО. Ця сума враховує і витрати на відновлення, які вже забезпечені. Внаслідок цього вартість при використанні одиниці, яка генерує грошові кошти, визначають після врахування витрат на відновлення й оцінюють розміром 700 ВО (1200 ВО мінус 500 ВО). Балансова вартість одиниці, яка генерує грошові кошти, становить 500 ВО, ця сума є балансовою вартістю шахти (1000 ВО) мінус балансова вартість забезпечення витрат на відновлення (500 ВО). Отже, сума очікуваного відшкодування цієї одиниці, що генерує грошові кошти, перевищує її балансову вартість.

79. З практичних причин суму очікуваного відшкодування одиниці, яка генерує грошові кошти, іноді визначають після врахування активів, що не становлять частину 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 цих зобов'язань.

Гудвіл

Розподіл гудвілу на одиниці, що генерують грошові кошти

80. Для перевірки зменшення корисності гудвіл, придбаний у результаті об'єднання бізнесу, слід розподіляти (від дати придбання) на кожну одиницю (одиниці), що генерує грошові кошти, або ж на групи одиниць, що генерують грошові кошти покупця, який, за очікуванням, отримає вигоди від синергії в результаті такого об'єднання бізнесу незалежно від того, чи відносяться до цих одиниць чи груп одиниць інші активи або зобов'язання придбаного суб'єкта господарювання. Кожна одиниця чи група одиниць, на яку розподіляється гудвіл, повинна:
- а) являти собою найнижчий рівень у складі суб'єкта господарювання, на якому в цілях внутрішнього управління здійснюється моніторинг гудвілу;
 - б) бути не більшою від сегмента, визначеного відповідно до формату первинної або вторинної звітності суб'єкта господарювання відповідно до положень МСФЗ 8 „Операційні сегменти”.
81. Гудвіл, що виникає при об'єднанні бізнесу, – це платіж, здійснений покупцем в очікуванні майбутніх економічних вигід від активів, які не можуть бути окремо визначені або визнані. Гудвіл не генерує грошових потоків незалежно від інших активів або групи активів і часто забезпечує надходження грошових коштів від низки різних одиниць, що генерують грошові кошти. Інколи гудвіл неможливо однозначно розподілити на окрему одиницю, що генерує грошові кошти, натомість він може бути віднесений тільки до групи одиниць, що генерують грошові кошти. Унаслідок цього найнижчий рівень у складі суб'єкта господарювання, на якому в цілях внутрішнього управління здійснюється моніторинг гудвілу, інколи включає кілька одиниць, що генерують грошові кошти, з якими цей гудвіл пов'язаний, але не може бути розподілений на них. Посилання в параграфах 83-99 та в Додатку В на одиницю, що генерує грошові кошти і на яку розподілений гудвіл, слід також читати і як посилання на групу одиниць, що генерують грошові кошти, на які розподіляється гудвіл.
82. У результаті застосування вимог параграфа 80 перевірка зменшення корисності гудвілу здійснюється на рівні, що відображає спосіб, у який суб'єкт господарювання управляє своєю діяльністю, з якою буде пов'язаний гудвіл. Отже, потреби в розробці додаткових систем звітності, як правило, не виникає.

83. Одиниця, що генерує грошові кошти, на яку в цілях перевірки зменшення корисності був розподілений гудвіл, може не збігатися з тим рівнем, на якому здійснюється розподіл гудвілу відповідно до МСБО 21 „Вплив змін валютних курсів” для оцінки прибутку чи збитку від курсових різниць. Наприклад, якщо МСБО 21 вимагає від суб’єкта господарювання розподіляти гудвіл до відносно низьких рівнів для оцінки прибутку чи збитку від курсових різниць, то необхідності перевіряти зменшення корисності гудвілу на цьому ж рівні немає, якщо тільки суб’єкт господарювання не здійснює моніторинг гудвілу на цьому рівні в цілях внутрішнього управління.
84. **Якщо неможливо завершити первісний розподіл гудвілу, придбаного в результаті об’єднання бізнесу, до завершення річного періоду, в якому відбувається це об’єднання бізнесу, то такий первісний розподіл гудвілу слід завершити до кінця першого річного періоду, який починається після дати придбання.**
85. Відповідно до МСФЗ 3 „Об’єднання бізнесу”, якщо первісний облік об’єднання бізнесу може бути визначений лише попередньо наприкінці періоду, в якому відбувається це об’єднання бізнесу, то покупець повинен:
- відображати в обліку таке об’єднання, використовуючи попередньо встановлені значення;
 - визнавати будь-яке коригування цих попередньо встановлених значень як результат, що завершує первісний облік упродовж перших дванадцяти місяців від дати придбання.

За таких обставин може не бути можливості завершити первісний розподіл гудвілу, придбаного в результаті об’єднання бізнесу, до кінця річного періоду, в якому відбулося це об’єднання. У таких випадках суб’єкт господарювання розкриває ту інформацію, якої вимагає параграф 133.

86. **Якщо гудвіл був розподілений на одиницю, що генерує грошові кошти, а суб’єкт господарювання ліквідує цей вид діяльності всередині цієї одиниці, то гудвіл, пов’язаний з видом діяльності, що ліквідується, слід:**
- включити до балансової вартості цього виду діяльності при визначенні прибутку чи збитків від її вибуття;**
 - оцінити на основі відносних показників за видом діяльності, що ліквідується, і за тією часткою одиниці, що генерує грошові кошти, яка залишається. Якщо суб’єкт господарювання може продемонструвати, що інший метод оцінювання краще відображає гудвіл, пов’язаний з видом діяльності, що вибуває, він може використовувати цей інший метод.**

Приклад

Суб'єкт господарювання продає за 100 ВО вид діяльності, який був складовою одиницею, що генерує грошові кошти, на яку був розподілений гудвіл. Цей розподілений на зазначену одиницю гудвіл не може бути визначений або віднесений до групи активів на рівні, який є нижчим від рівня цієї одиниці. Це можна зробити лише умовно. Сума очікуваного відшкодування тієї частки одиниці, що генерує грошові кошти і яка залишається, становить 300 ВО.

Оскільки гудвіл, розподілений на одиницю, що генерує грошові кошти, може бути визначений лише довільно або може бути віднесений до групи активів лише на рівні, який є нижчим від рівня цієї одиниці, то оцінювання гудвілу, пов'язаного з видом діяльності, який ліквідується, здійснюється на основі відносних значень для виду діяльності, який ліквідується, і для цієї частки одиниці, що зберігається. Таким чином, 25 відсотків гудвілу, розподілений на одиницю, що генерує грошові кошти, включають до балансової вартості виду діяльності, який продається.

87. Якщо суб'єкт господарювання реорганізує свої звітну структуру в такий спосіб, який змінює склад однієї або кількох одиниць, що генерують грошові кошти, на які був розподілений гудвіл, тоді такий гудвіл підлягає перерозподілу за відповідними одиницями. Такий перерозподіл слід здійснювати користуючись методом відносних значень, подібним до методу, що застосовується уразі продажу суб'єктом господарювання виду діяльності зі складу одиниці, що генерує грошові кошти, якщо тільки суб'єкт господарювання не продемонструє, що інший метод краще відображає гудвіл, пов'язаний з реорганізованими одиницями.

Приклад

Гудвіл попередньо був розподілений на одиницю А, що генерує грошові кошти. Цей гудвіл, розподілений на одиницю А, може бути визначений або ж пов'язаний з групою активів, які перебувають на нижчому рівні, ніж А, тільки довільно. Одиниця А буде розділена і включена до складу трьох інших одиниць, що генерують грошові кошти, а саме – Б, В і Г.

Оскільки гудвіл, розподілений на А, може бути визначений або пов'язаний з групою активів, що перебувають на нижчому, ніж А, рівні тільки довільно, то його перерозподіл на одиниці Б, В і Г здійснюється на основі відносних величин / значень трьох відповідних частин А, які інтегруються до Б, В і Г.

Перевірка одиниць, що генерують грошові кошти і містять гудвіл, на зменшення корисності

88. У випадках, коли гудвіл пов'язаний з одиницею, що генерує грошові кошти (як це зазначено в параграфі 81), але не був розподілений на цю одиницю, то ця одиниця підлягає перевірці зменшення корисності незалежно від наявності свідчень щодо можливого зменшення її корисності. Така

перевірка здійснюється шляхом порівняння суми балансової вартості цієї одиниці, без урахування гудвілу, з сумою її очікуваного відшкодування. Будь-який збиток від зменшення корисності слід визнавати згідно з вимогами параграфу 104.

89. Якщо балансова вартість одиниці, що генерує грошові кошти і про яку йдеться у параграфі 88, містить нематеріальний актив з невизначеним строком корисної експлуатації (або ж такий, що ще не є придатним для використання), а перевірку його корисності можна здійснити лише в складі цієї одиниці, що генерує грошові кошти, то параграф 10 вимагає також щорічно перевіряти зменшення корисності і цієї одиниці.
90. Перевіряти зменшення корисності одиниці, що генерує грошові кошти і на яку був розподілений гудвіл, слід щорічно, а також тоді, коли з'являється будь-яке свідчення можливого зменшення корисності такої одиниці. Перевіряти слід шляхом порівняння балансової вартості цієї одиниці, до якої включається гудвіл, з сумою її очікуваного відшкодування. Якщо сума очікуваного відшкодування одиниці перевищує її балансову вартість, то таку одиницю (і гудвіл, що належить до неї) слід розглядати як такі, що їх корисність не зменшилася. А якщо балансова вартість цієї одиниці перевищує суму її очікуваного відшкодування, то суб'єкт господарювання повинен визнавати збитки від зменшення корисності відповідно до параграфу 104.

91-95 [Вилучено]

Визначення часу проведення перевірок зменшення корисності

96. Річну перевірку зменшення корисності одиниці, що генерує грошові кошти і на яку був розподілений гудвіл, можна здійснювати у будь-який час протягом річного звітного періоду за умови, що ця перевірка здійснюється в один і той самий час щороку. Перевірку зменшення корисності різних одиниць, що генерують грошові кошти, можна здійснювати в різні проміжки часу. Однак, якщо весь гудвіл або його певна частина, розподілена на одиницю, що генерує грошові кошти, були придбані в результаті об'єднання бізнесу протягом поточного річного періоду, то перевірку такої одиниці, що генерує грошові кошти, на зменшення її корисності слід здійснити до завершення поточного річного періоду.
97. Якщо перевірка корисності активів, які складають одиницю, що генерує грошові кошти і на яку був розподілений гудвіл, здійснюється одночасно з перевіркою одиниці, до складу якої входить цей гудвіл, то слід починати з перевірки зменшення корисності власне активів і тільки після цього перевіряти одиницю, що містить гудвіл. Подібним чином, якщо перевірка зменшення корисності одиниць, що генерують грошові кошти і являють собою групу таких одиниць, на які був розподілений гудвіл, проходить одночасно з перевіркою групи одиниць, що містять гудвіл, то спочатку слід перевірити зменшення корисності окремих одиниць і тільки після цього переходити до перевірки зменшення корисності груп одиниць, що містять гудвіл.

98. У процесі перевірки зменшення корисності одиниці, яка генерує грошові кошти і на яку був розподілений гудвіл, може з'явитися свідчення щодо зменшення корисності активу, який входить до складу цієї одиниці, що містить гудвіл. Тоді суб'єкт господарювання спочатку перевіряє зменшення корисності активу і визнає будь-яке зменшення корисності за цим активом і лише після цього перевіряє зменшення корисності одиниці, яка генерує грошові кошти і яка містить відповідний гудвіл. Подібним чином, може існувати свідчення щодо зменшення корисності одиниці, що генерує грошові кошти і перебуває в складі групи одиниць, що містять гудвіл. У такому випадку суб'єкт господарювання спочатку перевіряє зменшення корисності цієї одиниці, що генерує грошові кошти, а потім перевіряє зменшення корисності групи одиниць, на яку розподілений відповідний гудвіл.
99. **Можна застосовувати останнє деталізоване обчислення попереднього періоду, яке визначає суму очікуваного відшкодування одиниці, що генерує грошові кошти і на яку був розподілений гудвіл, для перевірки збитків від зменшення корисності за цією одиницею в поточному періоді, якщо дотримано таких умов:**
- а) усі активи і зобов'язання, які належать до певної одиниці, суттєво не змінилися від часу останнього обчислення суми очікуваного відшкодування;
 - б) у результаті останнього обчислення суми очікуваного відшкодування було отримано суму, яка суттєво перевищує балансову вартість певної одиниці;
 - в) відповідно до аналізу подій, що відбулися, і обставин, що змінилися від часу останнього обчислення суми очікуваного відшкодування, ймовірність того, що поточна сума очікуваного відшкодування буде меншою, ніж балансова вартість одиниці, є віддаленою.

Корпоративні активи

100. Корпоративні активи включають активи групи або підрозділів, такі як будинок головного офісу або підрозділу підприємства, обладнання для електронної обробки даних або дослідницький центр. Структура суб'єкта господарювання визначає, чи відповідає актив визначенню корпоративних активів у цьому Стандарті для конкретної одиниці, яка генерує грошові кошти. Основною характеристикою корпоративних активів є те, що вони не генерують надходження грошових коштів незалежно від інших активів або груп активів, а їхню балансову вартість не можна повністю віднести до тієї одиниці, що генерує грошові кошти і розглядається.
101. Оскільки корпоративні активи не генерують окремі надходження грошових коштів, суму очікуваного відшкодування окремого корпоративного активу не можна визначити, якщо тільки управлінський персонал не вирішив ліквідувати актив. Тому, якщо є ознака, що корисність корпоративного активу може зменшитися, тоді суму очікуваного відшкодування визначають для одиниці, яка

генерує грошові кошти, або групи таких одиниць, до яких належить корпоративний актив, і порівнюють її з балансовою вартістю цієї одиниці, яка генерує грошові кошти, чи з балансовою вартістю групи таких одиниць. Будь-який збиток від зменшення корисності визнають відповідно до параграфа 104.

102. Перевіряючи зменшення корисності одиниці, яка генерує грошові кошти, суб'єкт господарювання повинен визначати всі корпоративні активи, пов'язані з цією одиницею, яка генерує грошові кошти. Якщо частка балансової вартості корпоративного активу:

- а) може бути розподілена на обґрунтованій і послідовній основі на цю одиницю, то суб'єктові господарювання слід порівняти балансову вартість цієї одиниці (у тому числі й частку балансової вартості корпоративного активу, розподілену на цю одиницю) із сумою її очікуваного відшкодування. Будь-який збиток від зменшення корисності визнають відповідно до параграфа 104;**
- б) не може бути розподілена на обґрунтованій і послідовній основі на цю одиницю, тоді суб'єктові господарювання слід:**
 - i) порівняти балансову вартість цієї одиниці без урахування корпоративного активу із сумою її очікуваного відшкодування і визнати будь-який збиток від зменшення корисності відповідно до параграфа 104;**
 - ii) визначити найменшу групу одиниць, що генерують грошові кошти, яка включає зазначену одиницю, яка генерує грошові, на яку можна розподілити частку балансової вартості корпоративного активу на обґрунтованій і послідовній основі;**
 - iii) порівняти балансову вартість цієї групи одиниць, що генерують грошові кошти (у тому числі й частку балансової вартості корпоративного активу, розподілену на цю одиницю) із сумою очікуваного відшкодування цієї групи активів. Будь-який збиток від зменшення корисності визнають відповідно до параграфа 104.**

103. Ілюстративний приклад 8 демонструє застосування цих вимог до корпоративних активів.

Збиток від зменшення корисності для одиниці, яка генерує грошові кошти

104. Збиток від зменшення корисності слід визнавати для одиниці, яка генерує грошові кошти (для найменшої групи одиниць, що генерують грошові кошти, на яку був розподілений гудвіл або корпоративний актив), якщо і тільки якщо сума очікуваного відшкодування цієї одиниці (групи одиниць) менша від балансової вартості цієї одиниці (групи одиниць). Для зменшення балансової вартості активів одиниці збиток від зменшення корисності слід розподіляти у такій послідовності:

- а) спочатку зменшити балансову вартість будь-якого гудвілу, розподіленого на цю одиницю (групу одиниць), яка генерує грошові кошти;
- б) потім на пропорційній основі розподілити на інші активи одиниці (групи одиниць), базуючись на балансовій вартості кожного активу, який входить до складу одиниці (групи одиниць).

Таке зменшення балансової вартості слід розглядати як збиток від зменшення корисності окремих активів та визнавати відповідно до параграфу 60.

105. Розподіляючи збиток від зменшення корисності згідно з параграфом 104, балансову вартість активу не слід зменшувати нижче найбільшої з таких оцінок:

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

Суму збитку від зменшення корисності, яку в інших випадках розподіляли б на цей актив, слід розподіляти на пропорційній основі на інші активи одиниці (групи одиниць).

106. Якщо неможливо попередньо оцінити суму очікуваного відшкодування кожного окремого активу одиниці, яка генерує грошові кошти, цей Стандарт вимагає довільно розподілити збиток від зменшення корисності між активами цієї одиниці (за винятком гудвілу), оскільки всі активи одиниці, яка генерує грошові кошти, працюють разом.

107. Якщо суму очікуваного відшкодування окремого активу не можна визначити (див. параграф 67), тоді:

- а) збиток від зменшення корисності визнають для активу, якщо його балансова вартість перевищує більшу з двох оцінок: справедливу вартість за вирахуванням витрат на продаж та результат процедур розподілу, наведених у параграфах 104 і 105;
- б) збиток від зменшення корисності не визнають для активу, якщо корисність пов'язаної з ним одиниці, яка генерує грошові кошти, не зменшилася. Цей підхід є доречним, навіть якщо справедлива вартість за вирахуванням витрат на продаж активу менша, ніж його балансова вартість.

Приклад

Верстат зазнав фізичного пошкодження, але все ще працює, хоч і не так добре, як раніше. Справедлива вартість верстату за вирахування витрат на його продаж менша від його балансової вартості. Верстат не генерує незалежних надходжень грошових коштів. Найменша група активів, яка включає верстат, яку можна визначити і яка генерує надходження грошових коштів, що здебільшого не залежать від надходжень грошових коштів від інших активів, – це виробнича лінія, до якої належить верстат. Сума очікуваного відшкодування виробничої лінії показує, що корисність виробничої лінії в цілому не зменшилася.

Припущення 1. Бюджети / прогнози, затверджені управлінським персоналом, не відображають його наміру замінити верстат.

Суму очікуваного відшкодування верстата не можна оцінити окремо, оскільки вартість верстата при використанні:

- a) *може відрізнятися від справедливої вартості верстата за вирахуванням витрат на його продаж;*
- b) *можна визначити лише для одиниці, яка генерує грошові кошти і до якої належить верстат (виробнича лінія).*

Корисність виробничої лінії не зменшилася. Отже, збиток від зменшення корисності не визнається для верстата. Однак суб'єкт господарювання може мати потребу переоцінити період амортизації або метод амортизації верстата. Можливо, потрібен коротший період амортизації або швидший метод амортизації для відображення очікуваного строку корисної експлуатації верстата, що залишається, або структури, за якою очікується споживання суб'єктом господарювання економічних вигід.

Припущення 2. Бюджети / прогнози, затверджені управлінським персоналом, відображають його намір замінити верстат і продати його найближчим часом. Грошові потоки від безперервного використання верстата до його ліквідації за оцінкою настільки малі, що їх не беруть до уваги.

Вартість верстата при використанні можна оцінити як таку, що наближається до справедливої вартості верстата за вирахуванням витрат на його продаж. Таким чином, суму очікуваного відшкодування верстата можна визначити, не враховуючи одиницю, що генерує грошові кошти і до якої належить цей верстат (виробнича лінія). Оскільки справедлива вартість верстата за вирахуванням витрат на його продаж менша, ніж його балансова вартість, то збиток від зменшення корисності визнають для верстата.

- 108.** Після застосування вимог параграфів 104 та 105 зобов'язання слід визнавати за будь-якою сумою збитку від зменшення корисності, що залишається, для одиниці, яка генерує грошові кошти, якщо і тільки якщо цього вимагають інші Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку.

Сторнування збитку від зменшення корисності

109. У параграфах 110-116 викладено вимоги до сторнування збитку від зменшення корисності, визнаного для активу або одиниці, яка генерує грошові кошти, у попередні періоди. У цих вимогах застосовано термін „актив”, але він поширюється і на окремий актив, і на одиницю, яка генерує грошові кошти. Додаткові вимоги викладено для окремого активу в параграфах 117-121, для одиниці, яка генерує грошові кошти, – у параграфах 122 і 123, а для гудвілу – в параграфах 124 та 125.
110. Суб'єктові господарювання слід оцінювати активи в кінці кожного звітного періоду незалежно від наявності будь-яких ознак того, що збитку від зменшення корисності, визнаного для іншого, ніж гудвіл, активу в попередніх періодах, вже немає або він зменшився. Якщо будь-яка така ознака є, суб'єктові господарювання слід оцінювати суму очікуваного відшкодування цього активу.
111. Оцінюючи наявність будь-якої ознаки того, що збиток від зменшення корисності, визнаний для активу в попередні роки, вже не існує або зменшився, 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 підприємство сталися протягом періоду (або незабаром стануться) у технологічному, ринковому, економічному або правовому оточенні, у якому діє суб'єкт господарювання, чи на ринку, для якого призначений актив;
 - в) ринкові ставки відсотка або інші ринкові ставки доходу від інвестицій зменшилися протягом періоду, і ймовірно, що це зменшення вплине на ставку дисконту, 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, за очікуванням, використовуватимуть. Ці зміни включають капітальні видатки, понесені протягом періоду, для вдосконалення або збільшення корисності активу понад його первісно оцінений рівень ефективності, а також включають намір припинити або реструктуризувати діяльність, до якої належить актив.
 - г) свідчення, що можна отримати з внутрішньої звітності, яке вказує, що економічна ефективність активу є (або буде) кращою за очікувану.
112. Ознаки потенційного зменшення збитку від зменшення корисності в параграфі 111 є переважно дзеркальним відображенням ознак потенційного збитку від зменшення корисності в параграфі 12.

113. Якщо є ознаки того, що збитку від зменшення корисності, визнаного для іншого, ніж гудвіл, активу, вже немає або він зменшився, це може свідчити про необхідність перегляду та коригування методу амортизації або залишкової вартості активу на строк його корисної експлуатації, що залишився, відповідно до Стандарту, що його застосовують до активу, навіть якщо збиток від зменшення корисності не сторнують для цього активу.
- 114. Збиток від зменшення корисності, визнаний для активу (за винятком гудвілу) в попередніх періодах, слід сторнувати, якщо і тільки якщо змінилися попередні оцінки, застосовані для визначення суми очікуваного відшкодування активу з моменту визнання останнього збитку від зменшення корисності. Якщо це так, то балансову вартість активу слід збільшити до суми його очікуваного відшкодування, за винятком випадків, наведених у параграфі 117. Таке збільшення є сторнуванням збитку від зменшення корисності.**
115. Сторнування збитку від зменшення корисності відображає збільшення оціненого експлуатаційного потенціалу активу від використання або продажу, починаючи з дати, коли суб'єкт господарювання востаннє визнав збиток від зменшення корисності для цього активу. Параграф 130 вимагає, щоб суб'єкт господарювання визначав зміну в оцінках, що спричиняє збільшення оціненого експлуатаційного потенціалу. Приклади змін в оцінках охоплюють:
- а) зміну основи суми очікуваного відшкодування (тобто чи основана сума очікуваного відшкодування базується на справедливій вартості за вирахуванням витрат на продаж, чи ж на вартості при використанні);
 - б) зміну суми або визначення часу оцінених майбутніх грошових потоків чи ставки дисконту, якщо сума очікуваного відшкодування базувалася на вартості при використанні,
- або
- в) зміну оцінки компонентів справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж, якщо сума очікуваного відшкодування базувалася на справедливій вартості за вирахуванням витрат на продаж.
116. Вартість активу при використанні може перевищити балансову вартість активу просто тому, що теперішня вартість майбутніх надходжень грошових коштів збільшується з їхнім наближенням. Проте експлуатаційний потенціал активу не збільшився. Отже, збиток від зменшення корисності не сторнується тільки з причин плину часу (іноді це називають „закриттям позиції” дисконту), навіть якщо сума очікуваного відшкодування активу стає більшою його від балансової вартості.

Сторнування збитку від зменшення корисності для окремого активу

- 117. Збільшена балансова вартість іншого, ніж гудвіл, активу внаслідок сторнування збитку від зменшення корисності не повинна перевищувати балансову вартість (за вирахуванням амортизації), яку б визначили, якби збиток від зменшення корисності не визнали для активу в попередні роки.**

118. Будь-яке збільшення балансової вартості іншого, ніж гудвіл, активу вище від тієї балансової вартості (за вирахуванням амортизації), яку б визначили, якби збиток від зменшення корисності не визнали для активу в попередні роки, є переоцінкою. Обліковуючи таку переоцінку, суб'єкт господарювання застосовує відповідний для цього активу МСФЗ.
119. **Сторнування збитку від зменшення корисності для іншого, ніж гудвіл, активу слід негайно визнавати в прибутках чи збитках, якщо актив не відображають за переоціненою сумою згідно з іншим МСФЗ (наприклад, згідно з моделлю переоцінки у МСБО 16). Будь-яке сторнування збитку від зменшення корисності переоціненого активу слід розглядати як дооцінку згідно з цим іншим МСФЗ.**
120. Сторнування збитку від зменшення корисності переоціненого активу визнається в іншому сукупному доході і збільшує результат дооцінки для цього активу. Якщо збиток від зменшення корисності того самого переоціненого активу раніше визнано як витрати в прибутках чи збитках, сторнування такого збитку також визнається в прибутках чи збитках.
121. Після визнання сторнування збитку від зменшення корисності, амортизаційні відрахування щодо активу слід коригувати в подальших періодах для розподілу переглянутої вартості активу мінус його ліквідаційна вартість (якщо вона є) на систематичній основі протягом решти строку його корисної експлуатації.

Сторнування збитку від зменшення корисності для одиниці, яка генерує грошові кошти

122. Сторнування збитку від зменшення корисності для одиниці, яка генерує грошові кошти, слід розподіляти на активи цієї одиниці (за винятком гудвілу) на пропорційній основі відповідно до сум балансової вартості цих активів. Це збільшення балансової вартості активів одиниці слід розглядати як сторнування збитку від зменшення корисності за окремими активами і визнавати відповідно до параграфа 119.
123. Розподіляючи сторнування збитку від зменшення корисності для одиниці, яка генерує грошові кошти, відповідно до параграфа 122, не слід збільшувати балансову вартість активу вище нижчої з двох оцінок:
- суми його очікуваного відшкодування (якщо її можна визначити);
 - балансової вартості (за вирахуванням амортизації), яку б визначили, якби збиток від зменшення корисності не визнали для активу в попередніх періодах.

Суму сторнування збитку від зменшення корисності, яку інакше розподілили б на актив, слід розподіляти на пропорційній основі на інші активи одиниці, за винятком гудвілу.

Сторнування збитку від зменшення корисності для гудвілу

124. Збиток від зменшення корисності, визнаний для гудвілу, не слід сторнувати в наступному періоді.
125. МСБО 38 „Нематеріальні активи” забороняє визнавати внутрішньо генерований гудвіл. Імовірно, що будь-яке збільшення суми очікуваного відшкодування гудвілу в наступних періодах після визнання за ним збитку від зменшення корисності, є збільшенням внутрішньо генерованого гудвілу, а не сторнуванням збитку від зменшення корисності, визнаного за цим придбаним гудвілом.

РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ

126. Для кожного класу активів суб'єкт господарювання повинен розкривати таку інформацію:
- а) суму збитків від зменшення корисності, визнаних у прибутку або збитках протягом періоду, а також статтю (статті) звіту про сукупний прибуток, до яких включають ці збитки від зменшення корисності;
 - б) суму сторнувань збитків від зменшення корисності, визнаних у прибутку або збитках протягом періоду, а також статтю (статті) звіту про сукупний прибуток, у яких ці збитки від зменшення корисності сторнуються;
 - в) суму збитків від зменшення корисності переоцінених активів, визнаних в іншому сукупному прибутку протягом періоду;
 - г) суму сторнувань збитків від зменшення корисності переоцінених активів, визнаних в іншому сукупному прибутку протягом періоду.
127. Клас активів – це група активів, однакових за характером і способом використання в діяльності суб'єкта господарювання.
128. Інформацію, що її вимагає параграф 126, можна подавати разом з іншою інформацією про цей клас активів, яку розкривають. Наприклад, цю інформацію можна включити в узгодження балансової вартості основних засобів на початок і кінець періоду, як цього вимагає МСБО 16.
129. Суб'єктові господарювання, який застосовує МСФЗ 8, слід розкривати таку інформацію щодо кожного сегмента, відображеного у звітності
- а) суму збитків від зменшення корисності, визнану в прибутку та збитках і в іншому сукупному прибутку протягом періоду;
 - б) суму сторнувань збитків від зменшення корисності, визнану в прибутку та збитках і в іншому сукупному прибутку протягом періоду.
130. Суб'єктові господарювання слід розкривати зазначену нижче інформацію за кожним збитком від зменшення корисності, що був визнаний або сторнуваний протягом періоду за кожним окремим активом (включаючи гудвіл) або за кожною одиницею, що генерує грошові кошти:

- а) події та обставини, які спричинили визнання або сторнування збитку від зменшення корисності;
 - б) визнану або сторновану суму збитку від зменшення корисності;
 - в) для окремого активу:
 - і) характер активу;
 - іі) сегмент, за яким подають звітність і до якого належить актив якщо суб'єкт господарювання надає звітність за сегментами відповідно до МСФЗ 8;
 - г) для одиниці, яка генерує грошові кошти:
 - і) опис одиниці, яка генерує грошові кошти (наприклад, чи є вона асортиментом продукції, заводом, видом діяльності, географічним регіоном або ж сегментом, за яким надають звітність згідно з визначенням у МСФЗ 8);
 - іі) суму збитку від зменшення корисності, визнану або сторновану за класом активів і (якщо суб'єкт господарювання відображає у звіті інформацію за сегментами згідно МСФЗ 8) за звітним сегментом;
 - ііі) якщо сукупність активів для визначення одиниці, яка генерує грошові кошти, змінилася з часу попереднього оцінювання суми очікуваного відшкодування одиниці, яка генерує грошові кошти, суб'єктові господарювання слід описувати поточний та попередній спосіб об'єднання активів у сукупності, а також причини зміни способу визначення одиниці, яка генерує грошові кошти;
 - г) чи є сума очікуваного відшкодування активу (одиниці, яка генерує грошові кошти) справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж, чи вартістю при використанні;
 - д) основу, застосовану для визначення справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж, якщо сума очікуваного відшкодування є справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж (наприклад, чи ціна продажу визначалася посиленням на активний ринок);
 - е) ставку (ставки) дисконту, застосовану під час поточної оцінки та під час попередньої оцінки (якщо вона є) вартості при використанні, якщо вартість очікуваного відшкодування є вартістю при використанні.
131. Суб'єктові господарювання слід розкривати таку інформацію про сукупні збитки від зменшення корисності і сукупні сторновані суми збитку від зменшення корисності протягом періоду, за який інформація, що її вимагає параграф 130, не подавалася:
- а) основні класи активів, на які впливають збитки від зменшення корисності і сторнування збитків від зменшення корисності;
 - б) основні події та обставини, які спричинили визнання (сторнування) цих збитків від зменшення корисності.

132. Стандарт заохочує суб'єктів господарювання розкривати інформацію про основні припущення, застосовані для визначення суми очікуваного відшкодування активів (одиниць, які генерують грошові кошти) протягом періоду. Однак параграф 134 вимагає від суб'єкта господарювання розкривати інформацію про оцінки, застосовані для попереднього визначення суми очікуваного відшкодування одиниці, що генерує грошові кошти, якщо до балансової вартості такої одиниці включено гудвіл чи нематеріальний актив з невизначеним строком корисної експлуатації.
133. Якщо (згідно з параграфом 84) будь-яка частка гудвілу, придбаного в результаті об'єднання бізнесу протягом періоду, не була розподілена на одиницю (групу одиниць), що генерує грошові кошти на дату підготовки звітності, то інформацію про таку суму нерозподіленого гудвілу слід розкривати разом із причинами, які пояснюють, чому ця сума залишається нерозподіленою.

Оцінки, які застосовуються для визначення сум очікуваного відшкодування для одиниць, які генерують грошові кошти і до яких належить гудвіл або нематеріальні активи, строк корисної експлуатації яких не визначений

134. Суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію відповідно до вимог пунктів а) – д) за кожною одиницею (групою одиниць), що генерує грошові кошти, для яких сума балансової вартості гудвілу або нематеріальних активів з невизначеним строком корисної експлуатації, розподілених на ці одиниці (групи одиниць), що генерують грошові кошти, є суттєвими порівняно із загальною сумою балансової вартості гудвілу чи нематеріальних активів, строки корисної експлуатації яких не визначені, а саме:
- а) балансову вартість гудвілу, розподіленого на певну одиницю (групу одиниць);
 - б) балансову вартість нематеріальних активів з невизначеними строками корисної експлуатації, розподілену на певну одиницю (групу одиниць);
 - в) основу, на якій була визначена сума очікуваного відшкодування одиниці (групи одиниць) (тобто вартість при використанні або справедлива вартість за вирахуванням витрат на продаж);
 - г) якщо сума очікуваного відшкодування одиниці (групи одиниць) базується на вартості при використанні, тоді слід:
 - і) описувати кожне ключове припущення, на якому управлінський персонал базує прогностні потоки грошових коштів для певного періоду, охопленого останніми бюджетами / прогнозами. Ключовими вважаються ті припущення, до яких сума очікуваного відшкодування одиниці (групи одиниць) є найбільш чутливою;
 - ii) описувати підхід, застосований управлінським персоналом для визначення значення (або значень) для кожного з ключових

- припущень, незалежно від того, чи відображають ці значення попередній досвід, чи відповідають зовнішнім джерелам інформації; якщо це не так, тоді слід пояснити, чому визначені значення відрізняються від попереднього досвіду або ж від зовнішніх джерел інформації;
- iii) зазначати період, на який управлінський персонал спрогнозував грошові потоки на основі фінансових бюджетів / прогнозів, що були схвалені управлінським персоналом. Якщо для одиниць (груп одиниць), що генерують грошові кошти, застосовується період, який перевищує п'ять років, то слід надавати пояснення, чому такий довший період є виправданим;
- iv) наводити 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, країн (країн), у яких функціонує суб'єкт господарювання, або ринків, для яких призначається продукція певної одиниці (одиниць);
- v) наводити ставку (ставки) дисконту, застосовану для підготовки прогнозу грошових потоків;
- г) методологію, застосовану для визначення справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж, якщо сума очікуваного відшкодування одиниці (одиниць) базується на справедливій вартості за вирахуванням витрат на продаж. Якщо справедлива вартість за вирахуванням витрат на продаж не визначається із застосуванням цін, що існують на ринку для певної одиниці (групи одиниць), то слід також розкривати таку інформацію:
- i) виклад кожного ключового припущення, на якому управлінський персонал базує своє визначення справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж. Ключовими вважаються ті припущення, до яких сума очікуваного відшкодування одиниці (групи одиниць) є найбільш чутливою;
- ii) опис підходу, застосованого управлінським персоналом для визначення значення (значень) для кожного з ключових припущень незалежно від того, чи відображають ці значення попередній досвід або ж (якщо доречно) відповідають зовнішнім джерелам інформації; якщо це не так, то слід пояснити, чому визначені значення відрізняються від попереднього досвіду або ж від зовнішніх джерел інформації;
- д) якщо в результаті прийнятно можливих змін у ключових припущеннях, на яких управлінський персонал базував своє визначення суми очікуваного відшкодування одиниці (групи

одиниць), сума балансової вартості одиниці (групи одиниць) змінюється і стає більшою, ніж сума її очікуваного відшкодування, то слід розкривати:

- i) суму, на яку розмір очікуваного відшкодування одиниці (групи одиниць) перевищує її балансову вартість;
- ii) значення, визначені для цього ключового припущення;
- iii) суму, на яку слід змінити значення, визначене для цього ключового припущення (після врахування всіх аспектів впливу цієї зміни за всіма іншими змінними показниками, що їх використовують для оцінки суми очікуваного відшкодування), щоб розмір очікуваного відшкодування одиниці (групи одиниць) дорівнював її балансовій вартості.

135. Якщо деякі (або всі суми) балансової вартості гудвілу або нематеріальних активів з невизначеним строком корисної експлуатації розподіляються на різноманітні одиниці (групи одиниць), що генерують грошові кошти, і кожна така сума, розподілена в такий спосіб на кожен одиницю (групу одиниць), є несуттєвою порівняно із загальною сумою балансової вартості гудвілу чи нематеріальних активів, строк корисної експлуатації яких не визначений, то цей факт слід розкривати разом із сукупною сумою балансової вартості гудвілу або нематеріальних активів з невизначеним строком корисної експлуатації, розподілених на ці одиниці (групи одиниць). Крім того, якщо суми очікуваного відшкодування будь-якої з цих одиниць (груп одиниць), а також суми балансової вартості гудвілу або нематеріальних активів з невизначеним строком корисної експлуатації, розподілених на ці одиниці (групи одиниць), є суттєвими порівняно із загальною сумою балансової вартості гудвілу чи нематеріальних активів, строк корисної експлуатації яких не визначений, то суб'єкт господарювання повинен розкривати цей факт разом з такою інформацією:
- а) балансова вартість гудвілу, розподіленого на певну одиницю (групу одиниць);
 - б) сукупна сума нематеріальних активів, строк корисної експлуатації яких не визначений, що розподілені на ці одиниці (групи одиниць);
 - в) опис ключових припущень (припущення);
 - г) опис підходу, застосованого управлінським персоналом 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; якщо це не так, тоді слід пояснити, чому визначені значення відрізняються від попереднього досвіду або ж від зовнішніх джерел інформації;
 - г) якщо в результаті прийнято можливих змін 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 для цього ключового припущення (ключових припущень), після врахування всіх аспектів впливу цієї зміни за всіма іншими змінними показниками, що їх використовують для оцінки суми очікуваного відшкодування, щоб сукупна сума очікуваного відшкодування одиниці (групи одиниць) дорівнювала сукупній сумі їх балансової вартості.
136. Останні (які були зроблені у попередньому періоді) деталізовані обчислення суми очікуваного відшкодування одиниці (групи одиниць), що генерують грошові кошти, можна переносити на майбутні періоди (згідно з параграфами 24 і 99) і застосовувати для перевірки зменшення корисності цієї одиниці (групи одиниць) у поточному періоді, якщо дотримано визначених умов. У такому випадку інформація стосовно цієї одиниці (групи одиниць) включається до розкриття інформації згідно з вимогами параграфів 134 і 135, які стосуються обчислення суми очікуваного відшкодування на основі інформації, перенесеної на майбутній період.
137. Ілюстративний приклад 9 демонструє розкриття інформації, що її вимагають параграфи 134 і 135.

ПОЛОЖЕННЯ ПЕРЕХІДНОГО ПЕРІОДУ І ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ

138. [Вилучено]
139. Суб'єкт господарювання повинен застосовувати цей Стандарт для:
- а) гудвілу і нематеріальних активів, придбаних у результаті об'єднання бізнесу, для яких датою угоди є 31 березня 2004 року або пізніша дата;
 - б) усіх інших активів у подальшому після початку першого річного періоду, що розпочинається 31 березня 2004 року, або пізніше.
140. Суб'єкти господарювання, на які поширюються положення параграфа 139, заохочуються до застосування вимог цього Стандарту раніше від дати набрання чинності, визначеної в параграфі 139. Однак, якщо суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт раніше зазначених дат набрання чинності, йому одночасно також слід застосовувати МСФЗ 3 і МСБО 38 (у переглянутій версії 2004 року).
- 140А МСБО 1 „Подання фінансових звітів” (переглянутий у 2007 р.) вніс зміни до термінології, що використовується у всіх МСФЗ. Крім того, він запровадив зміни до параграфів 61, 120, 126 та 129. Суб'єкт господарювання повинен застосовувати ці зміни для річних періодів, що починаються 1 січня 2009 року, або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСБО 1 (переглянутий у

МСБО 36

- 2007 р.) для періоду, що починається раніше, він повинен одночасно також застосовувати до цього періоду зазначені зміни.
- 140Б МСФЗ 3 (переглянутий у 2008 р.) вніс зміни до параграфів 65, 81, 85 та 139; вилучив параграфи 91–95 та 138 і додав Додаток В. Суб'єкт господарювання повинен застосовувати ці зміни для річних періодів, що починаються 1 липня 2009 року, або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 3 (переглянутий у 2008 р.) для періоду, що починається раніше, він повинен застосовувати зазначені зміни до цього періоду.
- 140В Параграф 134(г) був змінений внаслідок „Вдосконалень МСФЗ”, оприлюднених у травні 2008 року. Суб'єкт господарювання повинен застосовувати ці зміни для річних періодів, що починаються 1 січня 2009 року, або пізніше. Застосування раніше зазначеної дати дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для періоду, що починається раніше, йому слід розкривати цей факт.
- 140Г Зміни „Собівартість інвестицій у дочірнє, спільно контрольоване або асоційоване підприємство” (зміни до МСФЗ 1 „Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності” та до МСБО 27), оприлюднений у травні 2008 року, додали параграф 12(є). Суб'єкт господарювання повинен застосовувати ці зміни для майбутніх річних періодів, що починаються 1 січня 2009 року, або пізніше. Застосування раніше зазначеної дати дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує відповідні зміни у параграфах 4 та 38А МСБО 27 для періоду, що починається раніше, йому слід одночасно застосовувати зміни, що містяться у параграфі 12(є).

ВИЛУЧЕННЯ МСБО 36 (затвердженого в 1998 році)

141. Цей Стандарт замінює МСБО 36 „Зменшення корисності активів” (виданий у 1998 році).

Додаток А.

Застосування методу на основі теперішньої вартості для оцінки вартості при використанні

Цей додаток є невід'ємною складовою цього Стандарту. Він надає керівництво щодо використання методу на основі теперішньої вартості для оцінки вартості при використанні. Хоча в цьому керівництві застосовується термін „актив”, він однаковою мірою стосується і групи активів, які утворюють одиницю, що генерує грошові кошти.

Складові оцінки теперішньої вартості

- A1. Далі наводимо перелік елементів, які, взяті разом, відображають економічні відмінності між активами:
- a) оцінка майбутніх грошових потоків або (у більш складних випадках) низки майбутніх грошових потоків, що їх суб'єкт господарювання очікує отримати від активу;
 - б) очікування можливих відхилень цього потоку грошових коштів за сумою або в часі;
 - в) вартість грошей у часі, яка відбивається в поточній безризиковій ринковій ставці відсотка;
 - г) ціна за прийняття ризику, притаманного цьому активу;
 - г) інші чинники, які іноді неможливо визначити, зокрема неліквідність, яку учасники ринку відображали б у визначенні вартості майбутніх грошових потоків, що їх суб'єкт господарювання очікує отримати від цих активів.
- A2. Цей додаток вирізняє два підходи до обчислення теперішньої вартості, кожен з яких, залежно від обставин, можна застосовувати для оцінки вартості активу при використанні. Згідно з „традиційним” підходом, ставка дисконту включає коригування відповідно до чинників б)-г), наведених у параграфі А1. Згідно з підходом на основі „очікуваного потоку грошових коштів”, для обчислення скоригованого за ризиками очікуваного потоку грошових коштів треба зробити коригування, спричинені чинниками б), г) та г). Незалежно від підходу, який обирає суб'єкт господарювання для відображення очікувань щодо можливих відхилень грошових потоків у сумі чи часі, результат має відображати очікувану теперішню вартість майбутніх потоків грошових коштів, тобто середньозважений показник за всіма можливими результатами.

Загальні принципи

- A3. Метод, який застосовують для оцінювання майбутнього потоку грошових коштів та ставок відсотка, варіюватиметься від однієї ситуації до іншої залежно від обставин, у яких перебуває певний актив. Однак будь-яке застосування методу на основі теперішньої вартості в процесі оцінювання активів керується певними загальними принципами, а саме:

- а) ставка відсотка, яка застосовується для дисконтування потоку грошових коштів, має відображати відповідні припущення, притаманні оцінюваному потоку грошових коштів. Інакше вплив деяких припущень обчислюватиметься двічі або ігноруватиметься. Наприклад, ставка дисконту розміром 12 відсотків може застосовуватися до визначеного контрактом руху грошових коштів за кредитом до погашення. Ця ставка відображає очікування щодо майбутнього дефолту за кредитами з певними характеристиками. Цю саму ставку розміром 12 відсотків не слід застосовувати для дисконтування очікуваного потоку грошових коштів, оскільки ці потоки грошових коштів уже відображають припущення щодо майбутнього дефолту;
- б) визначений за оцінками потік грошових коштів та ставки дисконту також мають бути вільними від упереджень і від чинників, не пов'язаних з активом, який розглядається. Наприклад, навмисне заниження оцінки чистого грошового потоку для збільшення очевидної майбутньої прибутковості активу призводить до упередженої оцінки;
- в) визначені за оцінками потік грошових коштів або ставки дисконту повинні скоріше відображати діапазон можливих результатів, аніж одну єдину найбільш імовірну максимальну чи мінімальну суму.

Традиційний та очікуваний підходи до теперішньої вартості на основі потоку грошових коштів

Традиційний підхід

- A4. Застосування в обліку теперішньої вартості традиційно базувалося на використанні єдиної низки визначених за оцінками грошових потоків і єдиної ставки дисконту, яка часто визначалася як „ставка, що відповідає певному ризикові”. Насправді традиційний підхід базується на припущенні, що застосування єдиної ставки дисконту може охоплювати всі очікування щодо майбутнього потоку грошових коштів і відповідну надбавку за ризик. Отже, традиційний підхід зосереджується головним чином на виборі ставки дисконту.
- A5. За певних обставин (зокрема, коли на ринку є порівнювані активи) традиційний підхід є відносно легким у використанні. Для активів, рух грошових коштів за якими визначається умовами контракту, він відповідає підходам учасників ринку до визначення активів, як це відбувається у випадку „12-відсоткових облігацій”.
- A6. Однак такий традиційний підхід може не забезпечувати належного вирішення певних проблем складної оцінки, таких як оцінка нефінансових активів, для яких не існує ринку, або порівнюваних статей. Належний пошук „ставки, що відповідає певному ризикові”, вимагає аналізу щонайменше двох статей: активу, що існує на ринку і має ставку, яку можна спостерігати, й оцінюваного активу. Належна ставка дисконту для оцінюваних грошових потоків повинна виходити зі ставки відсотка, що спостерігається за цим іншим активом. Щоб дійти висновку, характеристики грошових потоків цього іншого активу мають

бути подібними до характеристик грошових потоків оцінюваного активу. Отже, у процесі оцінювання треба:

- а) визначити низку грошових потоків, які будуть дисконтовані;
- б) визначити інший подібний актив, який є на ринку і має подібні характеристики грошових потоків;
- в) порівняти низку грошових потоків для цих двох статей і переконатися в їх подібності (наприклад, пересвідчитися, що обидва є визначеними відповідно до умов контракту, або ж з'ясувати, що один потік грошових коштів визначається умовами контракту, а інший визначений на основі оцінок);
- г) визначити, чи існує в одній із цих статей елемент, якого немає в іншій (наприклад, чи є одна з них менш ліквідна, ніж інша);
- г) оцінити ймовірність однакової поведінки обох потоків грошових коштів (або, навпаки, однакових відхилень) за зміни економічних умов.

Підхід на основі очікуваних грошових потоків

- А7. Підхід на основі очікуваних грошових потоків у деяких ситуаціях є більш ефективним інструментом оцінки порівняно з традиційним підходом. Підхід на основі очікуваних грошових потоків ураховує всі очікування щодо можливих потоків, а не той єдиний потік, який вважається найбільш імовірним. Наприклад, потік грошових коштів може становити 100 ВО, 200 ВО або 300 ВО з імовірністю у 10 відсотків, 60 відсотків і 30 відсотків відповідно. Очікуваний потік грошових коштів становить 220 ВО. Отже, підхід на основі очікуваних грошових потоків відрізняється від традиційного підходу тим, що він зосереджується на безпосередньому аналізі потоків грошових коштів, які розглядаються, і забезпечує більш чіткій виклад припущень, застосованих у процесі оцінювання.
- А8. Якщо немає визначеності в часі грошових потоків, то підхід на основі очікуваних потоків грошових коштів дозволяє застосовувати метод на основі теперішньої вартості. Наприклад, потік грошових коштів розміром 1000 ВО може бути отриманий через рік, через два чи три роки з імовірністю 10 відсотків, 60 відсотків і 30 відсотків відповідно. Наведений нижче приклад демонструє обчислення очікуваної теперішньої вартості в цій ситуації.

Теперішня вартість розміром 1000 ВО через рік за ставкою 5%	952,38 ВО	
Імовірність	<u>10,00%</u>	95,24 ВО
Теперішня вартість розміром 1000 ВО через 2 роки за ставкою 5,25%	902,73 ВО	
Імовірність	<u>60,00%</u>	541,64 ВО
Теперішня вартість розміром 1000 ВО через 3 роки за ставкою 5,50%	851,61 ВО	

Імовірність	<u>30,00%</u>	<u>255,48 ВО</u>
Очікувана теперішня вартість		<u>892,36 ВО</u>

- A9. Очікувана теперішня вартість розміром 892,36 ВО відрізняється від традиційного поняття найкращої оцінки розміром 902,73 ВО (60 відсотків імовірності). Традиційне обчислення значення теперішньої вартості, застосоване в цьому прикладі, вимагає прийняття рішення і вибору можливого часу для грошових потоків. Це в свою чергу означає, що традиційний підхід не відображатиме ймовірність інших часових рамок. Це відбувається тому, що ставка дисконту, яка застосовується в традиційному обчисленні теперішньої вартості, не може відображати невизначеність у часі.
- A10. Використання ймовірностей є суттєвим елементом підходу до очікуваних грошових потоків. Дехто сумнівається, що використання ймовірностей у процесі значною мірою суб'єктивних оцінювань може забезпечити більшу точність. Однак належне застосування традиційного методу (опис якого наведено у параграфі А6) вимагає таких самих оцінок і суб'єктивності, не забезпечуючи прозорості підходу в обчисленні грошових потоків.
- A11. Різні підходи до визначення оцінки, які існують у сучасній практиці, неформально вже включають певні елементи очікуваних грошових потоків. Крім того, бухгалтери часто стикаються з необхідністю оцінити актив, користуючись обмеженою інформацією щодо ймовірності можливих грошових потоків. Наприклад, бухгалтер може зіткнутися з такими ситуаціями:
- а) згідно з оцінками, сума перебуває десь у межах між 50 ВО і 250 ВО, але жодна із сум у цьому діапазоні є не більш імовірною, ніж будь-яка інша. Виходячи з цієї обмеженої інформації, очікуваний (за оцінками) потік грошових коштів становить 150 ВО $[(50 + 250)/2]$;
 - б) згідно з оцінками, сума перебуває десь у межах між 50 ВО і 250 ВО, а найбільш імовірною сумою є 100 ВО. Однак імовірність, притаманна кожній сумі, невідома. Виходячи з цієї обмеженої інформації, очікуваний (за оцінками) потік грошових коштів становить 133,33 ВО $[(50 + 100 + 250)/3]$;
 - в) згідно з оцінками, сума становить 50 ВО (10 відсотків імовірності), 250 ВО (30 відсотків імовірності) або 100 ВО (60 відсотків імовірності). Виходячи з цієї обмеженої інформації, очікуваний (за оцінками) грошовий потік становить 140 ВО $[(50 \times 0.10) + (250 \times 0.30) + (100 \times 0.60)]$.
- У кожному з наведених випадків визначений на основі оцінок очікуваний грошовий потік, очевидно, може забезпечити кращу оцінку вартості при використанні, ніж її окремо взятий мінімальний, найбільш імовірний чи максимальний розмір.
- A12. Застосування підходу на основі очікуваного потоку грошових коштів обмежується перешкодою, пов'язаною з витратами і перевагами. У деяких випадках суб'єкт господарювання може мати доступ до великого обсягу даних і

може бути здатним розробити багато сценаріїв щодо руху грошових коштів. В інших же випадках суб'єкт господарювання без суттєвих витрат може мати можливість визначити лише більш ніж загальні твердження щодо зміни грошових потоків. Суб'єктові господарювання треба знайти баланс між витратами, необхідними для отримання додаткової інформації, і додатковою достовірністю, яку ця інформація забезпечить для оцінки.

- A13. Дехто дотримується думки, що метод на основі очікуваних грошових потоків не є належним для оцінки єдиної статті або статті з обмеженою кількістю можливих результатів. Вони наводять як приклад актив з двома можливими результатами: 90 відсотків імовірності того, що грошовий потік становитиме 10 ВО і 10 відсотків імовірності того, що грошовий потік становитиме 1000 ВО. Вони зазначають, що в цьому прикладі очікуваний рух грошових коштів становить 109 ВО і піддають критиці цей результат як такий, що не відображає жодну із сум, яка зрештою може бути сплачена.
- A14. Твердження, подібні до наведеного вище, відображають неузгодженість у меті оцінювання, яка, власне, і лежить в основі цієї незгоди. Якщо мета полягає у накопиченні витрат, що будуть понесені, очікувані грошові потоки можуть не забезпечити репрезентативну достовірну оцінку очікуваних витрат. Однак цей Стандарт стосується оцінки суми очікуваного відшкодування активу. Малоімовірно, щоб сума очікуваного відшкодування активу становила 10 ВО, навіть якщо такий рух грошових коштів і є найбільш імовірним. Так відбувається тому, що оцінка в розмірі 10 ВО не включає невизначеність руху грошових коштів у цій оцінці активу. Натомість невизначений грошовий потік подається так, ніби він є визначеним грошовим потоком, жоден раціональний суб'єкт господарювання не продасть актив з такими характеристиками за 10 ВО.

Ставка дисконту

- A15. Незалежно від підходу, який суб'єкт господарювання обирає для оцінки вартості активу при використанні, ставки відсотка, які застосовуються для дисконту грошових потоків, не повинні відображати ризики, за якими були скориговані визначені на основі оцінок грошові потоки. Інакше це призведе до подвійного врахування деяких припущень.
- A16. Якщо безпосередніх ставок для конкретного активу на ринку немає, суб'єкт господарювання використовує сурогатні ставки для оцінки ставки дисконту. Мета полягає в попередньому оцінюванні (наскільки це можливо) ринкових оцінок:
- а) вартості грошей у часі для періодів до завершення строку корисної експлуатації активу;
 - б) чинників б), г) та г), наведених у параграфі А1, тією мірою, якою ці чинники не призвели до необхідності коригування при визначенні оцінки грошових потоків.
- A17. Як відправну точку для такого оцінювання суб'єкт господарювання може врахувати такі ставки:

МСБО 36

- а) середньозважена собівартість капіталу суб'єкта господарювання, визначена за методом „модель ціноутворення капітальних активів”;
- б) припустима ставка запозичення суб'єкта господарювання;
- в) інші ринкові ставки запозичення.

A18. Однак ці ставки вимагають коригування для:

- а) відображення способу, яким ринок оцінив би конкретні ризики, пов'язані з грошовими потоками суб'єкта господарювання, визначеними згідно з оцінками;
- б) вилучення ризиків, які не пов'язані з грошовими потоками суб'єкта господарювання, визначеними згідно з оцінками, або за якими грошові потоки, визначені згідно з оцінками, були скориговані.

Також слід враховувати такі ризики, як ризик країни, валютний та ціновий ризики.

A19. Ставка дисконту не залежить від структури капіталу суб'єкта господарювання і від того, як суб'єкт господарювання фінансував придбання певного активу, оскільки майбутні грошові потоки, які очікуються в результаті придбання активу, не залежать від того, як фінансувалося його придбання.

A20. Параграф 55 вимагає застосовувати ставку дисконту до оподаткування. Таким чином, якщо за основу оцінки ставки дисконту береться сума після оподаткування, то ця основа вимагає коригування для відображення ставки до оподаткування.

A21. Суб'єкт господарювання, як правило, використовує єдину ставку дисконту для оцінки вартості активу при використанні. Однак для різних майбутніх періодів суб'єкт господарювання використовує окремі ставки дисконту, якщо вартість при використанні чутлива до різниці в ризиках, яка існує в різних періодах, або ж до строкової структури відсоткових ставок.

Додаток Б. Поправки до МСБО 16

Текст цього додатка не включено до цього видання.

Додаток В. Перевірка зменшення корисності одиниць, які генерують грошові кошти і до яких належать гудвіл і неконтрольовані частки

Цей додаток є невід'ємною складовою цього Стандарту.

В1 Згідно з МСФЗ 3 (переглянутим у 2008 р.), покупець здійснює оцінку і визнання гудвілу на дату придбання як перевищення суми а) над сумою б) як зазначено нижче:

- а) сукупність сум:
 - i) наданого відшкодування, оцінка якого здійснена згідно МСФЗ 3, який звичайно вимагає використовувати справедливу вартість на дату придбання;
 - ii) будь-якої неконтрольованої частки в придбаному суб'єкті господарювання, оцінка якої здійснена згідно МСФЗ 3;
 - iii) справедливої вартості на дату придбання частки власного капіталу, яка раніше належала покупцеві в придбаному суб'єкті господарювання, при поетапному об'єднанні бізнесу.
- б) чиста сума придбаних активів, які можна ідентифікувати, і прийнятих зобов'язань на дату придбання, оцінка яких здійснена згідно МСФЗ 3.

Розподіл гудвілу

В2 Параграф 80 цього стандарту вимагає розподіляти гудвіл, придбаний в результаті об'єднання бізнесу, на кожну одиницю (одиниці), що генерує грошові кошти, або ж на групи одиниць, що генерують грошові кошти, покупця, який, за очікуванням, отримає вигоди від синергії в результаті такого об'єднання бізнесу незалежно від того, чи відносяться до цих одиниць чи груп одиниць інші активи або зобов'язання придбаного суб'єкта господарювання. Деякі синергії в результаті об'єднання бізнесу можуть розподілятися на одиницю, що генерує грошові кошти, в якій неконтрольована частка не має частки участі.

Перевірка зменшення корисності

В3 Перевірка зменшення корисності полягає у порівнянні суми очікуваного відшкодування одиниці, що генерує грошові кошти, з балансовою вартістю цієї одиниці, що генерує грошові кошти.

В4 Якщо суб'єкт господарювання здійснює оцінку неконтрольованих часток не за справедливою вартістю, а оцінює її як власну пропорційну частку в чистих активах дочірнього підприємства, які можна ідентифікувати на дату придбання, він повинен включати в суму очікуваного відшкодування відповідної одиниці, що генерує грошові кошти, гудвіл, який відноситься до неконтрольованих часток, але в консолідованих фінансових звітах материнської компанії цей гудвіл не визнається. В результаті суб'єкт господарювання збільшить балансову вартість розподіленого на одиницю гудвілу і включити до неї гудвіл, розподілений на неконтрольовані частки. Після цього таку скориговану

балансову вартість порівнюють із сумою очікуваного відшкодування одиниці, що генерує грошові кошти, і визначають, чи зменшилася її корисність.

Розподіл збитку від зменшення корисності

- B5** Параграф 104 вимагає розподіляти будь-який визначений збиток від зменшення корисності спочатку для зменшення балансової вартості гудвілу, розподіленого на одиницю, (що генерує грошові кошти), а потім на інші активи одиниці пропорційно основі, якою служить балансова вартість кожного активу в цій одиниці.
- B6** Якщо дочірнє підприємство, або його частина, з неконтрольованою часткою являє собою одиницю, що генерує грошові кошти, збитки від зменшення корисності розподіляються між материнською компанією і неконтрольованою часткою на тій самій основі, яка використовується для розподілу прибутків і збитків.
- B7** Якщо дочірнє підприємство, або його частина, з неконтрольованою часткою належить до більшої за розміром одиниці, що генерує грошові кошти, збитки від зменшення корисності гудвілу розподіляються між тими складовими цією одиниці, що генерує грошові кошти, які містять неконтрольовану частку, і тими що її не мають. Збитки від зменшення корисності слід розподіляти на складові одиниці, що генерує грошові кошти, на основі таких показників:
- а) відносні значення балансової вартості гудвілу складових одиниці до зменшення їхньої корисності в межах зменшення корисності гудвілу, який належить до одиниці, що генерує грошові кошти;
 - б) відносні значення балансової вартості чистих ідентифікованих активів в складових одиниці до зменшення їхньої корисності відповідно до зменшення корисності, що відноситься до ідентифікованих активів в одиниці, що генерує грошові кошти. Будь-яке таке зменшення корисності пропорційно розподіляється на активи складових кожної одиниці відповідно до балансової вартості кожного активу в певній складовій.
- В тих складових, які містять неконтрольовану частку, збиток від зменшення корисності розподіляється між материнською компанією і неконтрольованою часткою на тій самій основі, що застосовується для розподілу прибутку або збитків.
- B8** Якщо збиток від зменшення корисності, розподілений на неконтрольовану частку, відноситься до гудвілу, який не визнається у консолідованих фінансових звітах материнського підприємства (див. параграф B4), такий збиток від зменшення корисності не визнається як збиток від зменшення корисності гудвілу. В таких випадках збитком від зменшення корисності гудвілу визнається тільки збиток від зменшення корисності пов'язаний з гудвілом, що розподілений на материнську компанію.
- B9** Ілюстративний приклад 7 демонструє перевірку зменшення корисності одиниці, що генерує грошові кошти, до якої належить гудвіл і яка не знаходиться у повній власності.