



УДК 657.32

ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА МСБО 36 «ЗМЕНШЕННЯ КОРИСНОСТІ АКТИВІВ» І П(с)БО 28 «ЗМЕНШЕННЯ КОРИСНОСТІ АКТИВІВ»

Коблянська Олена Іванівна,
доцент, кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і аудиту
Інституту банківських технологій та бізнесу
ДВНЗ «Університет банківської справи»
e-mail: elenakob@ukr.net

Коблянська Галина Юрївна,
кандидат економічних наук,
асистент кафедри обліку і аудиту
Київського національного університету імені Тараса Шевченка
e-mail: elenakob@ukr.net

Полуденна Лілія Володимирівна,
студентка економічного факультету
Київського національного університету імені Тараса Шевченка
e-mail: lilia.poludenna@gmail.com

Анотація. Розглянуто і досліджено ключові аспекти, особливості відображення в обліку процесу знецінення активів відповідно до міжнародних стандартів, порівняння МСБО 36 «Знецінення активів» і П(с)БО 28 «Знецінення активів», у результаті чого визначено спільні і відмінні риси між цими стандартами.

Ключові слова: активи, знецінення корисності активів, сума очікуваного відшкодування, гудвіл, одиниця, що генерує грошові потоки, справедлива вартість.

Формул: 0; рис.: 0; табл.: 2; бібл.: 9.

COMPARATIVE CHARACTERISTICS OF IAS 36 «IMPAIRMENT OF ASSETS» AND NAS 28 «IMPAIRMENT OF ASSETS»

Koblyanska Helena,
Associated Professor, Ph. D. in Economics,
Associated Professor of the Department of Accounting and Auditing
of the Banking Institute of Technology and Business
of SHEI «Banking University»
e-mail: elenakob@ukr.net

Koblyanska Galina,
Ph. D. in Economics,
Assistant of the Department of Account and Audit
of the Taras Shevchenko National University of Kyiv
e-mail: elenakob@ukr.net

Lilia Poludenna,
Student of the Economics Faculty
of the Taras Shevchenko National University of Kyiv
e-mail: lilia.poludenna@gmail.com

Abstract. This article considers and investigates key aspects, features and recording in accounting process, impairment of assets in accordance with international standards, comparing NAS 28 «Impairment of Assets» and IAS 36 «Impairment of Assets», results of this are identification certain differences and similarities between these standards. In this article also considered problems and disadvantages of Ukrainian system of standards comparing with international standards and given suggestions how to achieve level of other countries in accounting of process



of impairment of assets. Also practical examples of proper valuation of assets and process of impairment of assets are shown.

Keywords: assets, impairment of assets, recoverable amount, goodwill, cash-generating units (CGUs), fairvalue.

Formulas: 0; fig.: 0; tabl.: 2; bibl.: 9.

СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА МСБУ 36 «ОБЕСЦЕНЕНИЕ АКТИВОВ» И П(с)БУ 28 «ОБЕСЦЕНЕНИЕ АКТИВОВ»

Коблянская Елена Ивановна,
доцент, кандидат экономических наук,
доцент кафедры учета и аудита
Института банковских технологий и бизнеса
ГВУЗ «Университет банковского дела»
e-mail: elenakob@ukr.net

Коблянская Галина Юрьевна,
кандидат экономических наук,
асистентка кафедры учета и аудита
Киевского национального университета имени Тараса Шевченко
e-mail: elenakob@ukr.net

Полуденная Лилия Владимировна,
студентка экономического факультета
Киевского национального университета имени Тараса Шевченко
e-mail: lilia.poludenna@gmail.com

Аннотация. Рассматриваются и исследуются ключевые аспекты, особенности и отражения в учете процесса обесценения активов соответственно с международными стандартами, сравнение МСБУ 36 «Обесценение активов» и П(с)БУ 28 «Обесценение активов», в результате чего определены общие и отличительные черты между этими стандартами.

Ключевые слова: активы, обесценение активов, сумма ожидаемого возмещения, гудвилл, единица, генерирующая денежные потоки, справедливая стоимость.

Формул: 0; рис.: 0; табл.: 2; библ.: 9.

Вступ. На етапі глобалізації та інтеграції економіки України важливим і актуальним питанням виступає адаптація бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів, запозичення досвіду іноземних високорозвинених країн, що, у свою чергу, забезпечить конкурентоздатність українських підприємств на світовому ринку і поліпшить міжнародні торговельні відносини.

Об'єкти господарювання у процесі своєї діяльності здійснюють зарахування на баланс активів, а тому очікують від них майбутні економічні вигоди. Однак у процесі використання, ураховуючи різні фактори, підприємство отримує менше корисності від активів, ніж очікувалось. У такому разі доцільним є відображення в обліку процесу зменшення корисності активів. Правильна оцінка активів забезпечує достовірну інформацію про фінансовий стан і фінансові результати підприємства. Саме тому питання обліку процесу знецінення активів стає актуальним для дальших досліджень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Методологічні основи та організаційні аспекти процесу зменшення корисності активів розкриваються в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» [1] і в Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 36 «Зменшення корисності активів» [2]. Крім того, питання процесу достовір-

ної оцінки активів та відповідно процесу зменшення корисності активів висвітлено в наукових працях зарубіжних і вітчизняних учених-економістів, зокрема, К. Безверхого, С. Голова, Л. Джаферової, В. Костюченка, С. Кузнецової, О. Кулаги, Е. Харламової, І. Чернікової, О. Яцунської [3–9] та ін.

Метою статті є визначення та дослідження відмінних і спільних рис МСБО 36 «Знецінення активів» і П(с)БО 28 «Знецінення активів».

Результати дослідження. Процес знецінення активів регламентується такими стандартами, як МСБО 36 «Знецінення активів» і П(с)БО 28 «Знецінення активів». Ці стандарти мають багато спільних рис, зокрема: визначення знецінення, очікуваної суми відшкодування, справедливої вартості та витрат від знецінення [3]; однаковими є фактори, які свідчать про зменшення корисності активів та є індикаторами при тестуванні на знецінення; певні нюанси щодо розкриття процесу знецінення корисності активів у фінансовій звітності, а саме суми вигід і втрат, які повинні відображатись у звіті про фінансові результати; інформація про активи, яка наводиться у Примітках до фінансової звітності про визнані втрати від зменшення корисності чи вигоди від відновлення корисності окремого активу або групи активів, яка генерує грошові потоки.

Відповідно до цих стандартів, втрати від зменшення корисності – це сума, на яку балансова (залишкова) вартість активу перевищує сум його очікуваного відшкодування. Сума очікуваного відшкодування є однією з двох вищих величин: чистої реалізаційної вартості або ціни використання. Існують випадки, коли є неможливим визначення суми відшкодування кожного активу, тому треба знаходити суму відшкодування одиниці, яка генерує грошові потоки [4]. Одиниця, яка генерує грошові потоки, є найменшою ідентифікованою групою, яка генерує грошові потоки, що є незалежними від припливу коштів від інших активів або груп активів. Однак, попри це, існують відмінності між визначеннями в МСБО 36 «Знецінення активів» і П(с)БО 28 «Знецінення активів». А саме П(с)БО 28 «Знецінення активів» визначено такі терміни, як збиток від знецінення, вигоди від знецінення, сума очікуваного відшкодування, одиниця, що генерує грошові потоки, і чиста реалізаційна вартість [5]. У міжнародному стандарті розкрито також визначення вартості використання активів і балансової вартості, проте відсутні визначення реалізаційної вартості та вигід від знецінення. Стандарти мають також й інші відмінності у своїх положеннях, які наведено в *табл. 1*.

Таблиця 1

Порівняльна характеристика МСБО 36 «Знецінення активів» і П(с)БО 28 «Знецінення активів»

Показник	П(с)БО 28 «Знецінення активів»	МСБО 36 «Знецінення активів»
Сфера застосування стандарту	П(с)БО 28 поширюється на активи, які виключені в МСБО	МСБО 36 не поширюється на договори страхування майна, інвестиції та активи, утримані для продажу
Проведення тестування на виявлення можливих ознак знецінення	Проводиться щорічно	Проводиться на кожну звітну дату
Відновлення збитку від знецінення	Не вказано у стандарті щодо гудвілу	Відновлення збитку від знецінення гудвілу заборонено
Формат розкриття інформації щодо знецінення активів	Не залежить від суттєвості збитку від знецінення	Відносно істотності збитку від знецінення показується необхідність розкриття інформації

Примітка. Розроблено за [1; 2; 6; 7].

Головним у цих стандартах є ціль правильної оцінки активів для забезпечення повної та достовірної інформації, яка відображається у фінансовій звітності. Існують різні підходи до відображення в обліку збитків від знецінення активів [8]. Так, відносно активів, що обліковуються за первісною вартістю, збиток від знецінення активів потрібно визнавати як витрати у звіті про фінансові результати. Для активів, які були вже переоцінені, треба застосовувати альтернативний підхід, який передбачає, що сума зменшення корисності спочатку повинна зменшити суму дооцінки активу, а та сума, що залишиться, повинна відображатися у складі витрат у звіті про фінансові результати [9].

Розглянемо на прикладі процес знецінення активів і відображення його в обліку. Так, наприклад, Акціонерне товариство «Барвінок» купило компанію «Схід»

за 875 000 грн, у тому числі й гудвіл вартістю 202 000 грн. Компанія «Схід» має три філії, між якими розподілено гудвіл (*табл. 2*).

Таблиця 2

Вартість активів і гудвіл компанії «Схід»

Філії	Основні засоби	Гудвіл	Усього
1	174 980	63 024	238 004
2	188 440	66 256	254 696
3	309 580	72 720	382 300
Усього	673 000	202 000	875 000

Для основних засобів було встановлено строк корисного використання – 10 років. Після чотирьох років показники філії 3 були значно нижчими, ніж було заплановано. За результатами тестування на підприємстві виявилось, що сума очікуваного відшкодування активів становить 117 210 грн. Потрібно визначити і відобразити в обліку збиток від знецінення активів філії 3. У цій ситуації філія 3 виступає як одиниця, яка генерує грошові потоки, а тому балансова вартість активів філії через чотири роки буде такою :

$$72\,720 + [309\,580 - (30\,958 \cdot 4)] = 258\,468 \text{ (грн).}$$

$$\text{Відповідно, збиток від знецінення активів філії: } 258\,468 - 117\,210 = 141\,258 \text{ (грн).}$$

У бухгалтерського обліку знецінення активів філії 3 буде відображено таким чином:

1) Дебет 972 «Втрати від зменшення корисності активів» – Кредит 191 «Гудвіл»»

2) Дебет 972 «Втрати від зменшення корисності активів» – Кредит «Знос основних засобів».

Наведемо ще один приклад. Обладнання підприємства, балансова вартість якого становить 480 000 грн, проходить тестування щодо можливого знецінення цього активу через два роки його використання та експлуатації. Первісна вартість обладнання – 600 000 грн, строк корисного використання – 10 років, метод амортизації цього обладнання – прямолінійний. Сума очікуваного відшкодування становить 420 000 грн. У результаті тестування щодо можливого знецінення було визнано і відображено збиток від знецінення активів. Однак через три роки після знецінення активу стало відомо, що фактори знецінення більше не існують. Через три роки сума очікуваного відшкодування активів становить 367 500 грн. Потрібно відобразити факт знецінення активів і визначити суму відновлення збитку від знецінення, який був списаний раніше.

$$\text{Отже, балансова вартість обладнання становить: } 600\,000 - (60\,000 \cdot 2) = 480\,000 \text{ (грн).}$$

$$\text{Відповідно збиток від знецінення активу такий: } 480\,000 - 420\,000 = 60\,000 \text{ (грн).}$$

Збиток від знецінення активів потрібно відобразити в обліку такими проведеннями:

Дт 972 «Втрати від зменшення корисності активів» – Кт 131 «Знос (амортизація) основних засобів».

Після зменшення корисності активу балансова вартість обладнання становить 420 000, а тому сума річної амортизації буде такою:

$$420\,000 / 8 = 52\,500 \text{ (грн).}$$

Відповідно балансова вартість обладнання на період можливого відновлення збитку від знецінення активу буде становити:



$600\,000 - [(60\,000 \cdot 2) + 60\,000 (52\,500 \cdot 3)] = 262\,500$ (грн).

Отже, різниця між сумою очікуваного відшкодування і балансовою вартістю обладнання буде такою:
 $367\,500 - 262\,500 = 105\,000$ (грн).

Якби процес знецінення активу не відбувся, то балансова вартість обладнання через п'ять років становила б:

$600\,000 - (60\,000 \cdot 5) = 300\,000$ (грн).

Тому сума відновлення збитку від знецінення активу дорівнюватиме:

$300\,000 - 262\,500 = 37\,500$ (грн).

Відновлення збитку від знецінення активу буде відображено такими проведеннями:

Дт 131 «Знос (амортизація) основних засобів» – Кт 742 «Відновлення корисності активів»

Висновки. Порівняння систем обліку знецінення активів відповідно до П(с)БО 28 і МСБО 36 свідчить про наявність певних відмінностей між ними і доцільність реформування національної системи обліку відповідно до міжнародної практики із внесенням змін у відповідні нормативні документи. Національні стандарти уніфіковано до міжнародних, однак мають свої певні особливості, ураховуючи особливі аспекти в діяльності суб'єктів господарювання в Україні. В обох стандартах наведено єдине визначення термінів та умов, коли неможливо визначити суму очікуваного відшкодування, що робить процес знецінення активів зрозумілим і легким у практичному використанні. Уніфікація стандартів може спростити вихід України на світовий ринок і підвищить рівень міжнародної торгівлі.

Список використаної літератури

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Знецінення активів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05>.
2. IAS 36 – Impairment of Assets [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias36>.
3. Голов С. Ф. Трансформація фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами : метод. посібник / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко, О. М. Кулага. – 4-те вид., переробл. і доповн. – Київ : ФПБАУ, 2013. – 286 с.
4. Кузнецова С. О. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами : навч. посіб. / С. О. Кузнецова, І. Б. Чернікова. – Харків : ХТЕІ КНТЕУ, 2016. – 318 с.
5. Харламова Е. Основные отличия системы П(с)БУ и системы МСФО : краткий справочник для бухгалтера / Е. Харламова // Все о бухгалтерском учете. – 2012. – № 69. – С. 13–15.
6. Голов С. Ф. Міжнародні стандарти фінансової звітності : практикум / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – Харків : Фактор, 2010. – 400 с.
7. Безверхий К. В. Особливості переоцінки основних засобів: міжнародний та український досвід / К. В. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2016. – № 1. – С. 11–15.
8. Яцунська О. С. Сутність оцінки як елементу методу бухгалтерського обліку: сучасні підходи до тлумачення / О. С. Яцунська // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2013. – Вип. 4 (51). – С. 381–386.
9. Джаферова Л. Р. Відображення результатів переоцінки основних засобів в обліку та фінансовій звітності підприємства / Л. Р. Джаферова // Економічний форум. – 2012. – № 2. – С. 467–473.

References

1. Polozhennya (standart) bukhgalters'koho obliku 28 «Znetsinennya aktiviv» [NAS28 «Impairment of assets»]. (n. d.). zakon2.rada.gov.ua. Retrieved from : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05> [in Ukrainian].
2. IAS 36 – Impairment of Assets. (n. d.). www.iasplus.com. Retrieved from : <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias36>.
3. Holov, S. F., Kostyuchenko, V. M., & Kulaha, O. M. (2013). Transformatsiya finansovoyi zvitnosti ukrayins'kykh pidpryyemstv u finansovu zvitnist' za mizhnarodnymy standartamy [Transformation of financial statements of Ukrainian enterprises in financial reporting by international standards]. (4 nded., rev.). Kyiv : FPBAU [in Ukrainian].
4. Kuznetsova, S. O., & Chernikova, I. B. (2016). Oblik i finansova zvitnist' za mizhnarodnymy standartamy [Accounting and financial reporting according to international standards]. Kharkiv : KhTEI KNTEU [in Ukrainian].
5. Harlamova, E. (2012). Osnovnye otlichya sistemy P(S) BU i sistemy MSFO [The main differences between the system NAS and the system of IAS]. Vse o buhgalterskom uchete – All about accounting, 69, 13–15 [in Ukrainian].
6. Holov, S. F., & Kostyuchenko, V. M. (2010). Mizhnarodni standarty finansovoyi zvitnosti [International accounting standards]. Kharkiv : Faktor [in Ukrainian].
7. Bezverkhyi, K. V. (2016). Osoblyvosti pereotsinky osnovnykh zasobiv: mizhnarodnyy ta ukrayins'kyy dosvid [Features revaluation of fixed assets, international and Ukrainian experience]. Bukhgtalters'kyu oblikiaudyt – Accounting and Audit, 1, 11–15 [in Ukrainian].
8. Yatsun'ska O. S. (2013). Sutnist' otsinky yak elementa metodu bukhgalters'koho obliku: suchasni pidkhody do tлумachennya [The essence of evaluation as part of the method of accounting: modern approaches to interpretation]. Visnyksotsial'no-ekonomichnykh doslidzhen' – Journal of Social and Economic Research. (Issue 4), (p. 381–386) [in Ukrainian].
9. Dzhaferova, L. R. (2012). Vidobrazhennya rezul'tativ pereotsinky osnovnykh zasobivv obliku ta finansoviy zvitnosti pidpryyemstva [Showing results revaluation in accounting and financial statements]. Ekonomichnyy forum – Economic Forum, 2, 467–473 [in Ukrainian].