

УДК 657

Яцунська О.С., здобувач

Одеський національний економічний університет

ПРОБЛЕМИ ВІДОБРАЖЕННЯ ЗМЕНШЕННЯ КОРИСНОСТІ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

У статті розкрито проблемні питання відображення зменшення корисності основних засобів в умовах реформування системи бухгалтерського обліку України. Запропоновано рекомендації стосовно розробки методичних вказівок щодо визначення та проведення процедури знецінення.

Ключові слова: економічна вигода, зменшення корисності, справедлива вартість, сума очікуваного відшкодування.

Iatsunskia O.S.

PROBLEMS ISSUES DISPLAYING IMPAIRMENT OF FIXED ASSETS

Problem issues displaying impairment of fixed assets in conditions of reforming the accounting system Ukraine is highlighted in the article. Recommendations regarding the development of guidance on the definition and the procedure depreciation is proposed.

Keywords: economic benefit, impairment, fair value, value in use.

Яцунская. О.С.

ПРОБЛЕМЫ ОТРАЖЕНИЯ УМЕНЬШЕНИЯ ПОЛЕЗНОСТИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

В статье раскрыты проблемные вопросы отражения уменьшения полезности основных средств в условиях реформирования системы бухгалтерского учета Украины. Предложены рекомендации к разработке методических указаний по определению и проведению процедуры обесценения.

Ключевые слова: экономическая выгода, уменьшение полезности, справедливая стоимость, сума ожидаемого возмещения.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. В умовах процесу глобалізації світової економіки та активізації євроінтеграційних процесів в Україні все більш актуальним стає питання удосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів господарювання з урахуванням вимог МСФЗ та їх

Яцунська О.С.

застосування для складання якісної фінансової звітності.

Концептуальною основою фінансової звітності зазначено, що основоположними якісними характеристиками фінансової звітності є доречність та правдиве подання, у свою чергу посилювальною характеристикою є принцип обачності [1]. Згідно принципу обачності при складанні фінансової звітності суб'єкт господарювання повинен запобігати завищенню оцінки активів, тобто відображати їх за достовірною обліковою оцінкою.

З цією метою, МСФЗ 36 «Зменшення корисності активів» та П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» вимагають на дату балансу проводити процедуру оцінки можливого зменшення корисності активів, тобто знецінення.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. З часу набрання чинності П(С)БО 28 проблеми практичного його використання розглядалися в роботах С.Ф. Голова, В.Н. Костюченко, І. Павлюка, С. Зубилевич, О. Макеєвої [2; С. 318-350; 3 С. 21-26; 4 С. 9-13; 5 С. 232-237] та інших. Науковцями була доведена необхідність виявлення ознак зменшення корисності активів, надані пропозиції щодо її відображення в бухгалтерському обліку для забезпечення об'єктивної оцінки основних засобів при складанні фінансової звітності та розкриті перспективи подальших досліджень, однак проблеми все ж осталися невирішеними та стримують втілення норм стандарту в життя.

Фактично невирішеними на сьогоднішній день є проблеми визначення достовірної облікової оцінки об'єктів основних засобів на дату балансу, а ця проблема здається дуже важливою, особливо на сучасному етапі реформування бухгалтерського обліку України у зв'язку із переходом до Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Цілі статті. Мета статті полягає у дослідженні проблем практичного застосування норм національного П(С)БО 28 та МСФЗ 36 щодо визначення зменшення корисності (знецінення) основних засобів.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Згідно з ПСБО 7 «Основні засоби» під зменшенням корисності слід розуміти втрату економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування (чистої вартості реалізації або теперішньої вартості майбутніх чистих грошових надходжень від активу).

Тобто корисність - це задоволення (отримання очікуваних

майбутніх вигід) від використання активу, однак слід зазначити, що користь - це явище суб'єктивне, індивідуальне; а саме виходячи з індивідуальних вимог суб'єкт господарювання визначає політику відносно управління активом, яка відображає плани щодо його використання, враховуючи власний досвід (строк корисного використання, метод нарахування амортизації та ліквідаційну вартість).

Однак, на ефективність функціонування активу, окрім індивідуальних вимог суб'єкта господарювання, впливають ще зовнішні фактори, які підприємство не може спланувати та передбачити, однак які можуть викликати знецінення активів в економічному середовищі.

Слід зазначити, що згідно Національного стандарту 1 «Загальні основи оцінки майна та майнових прав» знецінення розглядається як знос, тобто втрата вартості майна порівняно з вартістю нового майна [6].

У свою чергу знос для цілей оцінювання, тобто визначення його справедливої вартості, за ознаками його виникнення поділяють на:

фізичний знос - знос, зумовлений частковою або повною втратою первісних технічних та технологічних якостей об'єкта оцінки, тобто обумовлений фізичним зношуванням об'єкту протягом часу під впливом зовнішнього середовища та використання;

функціональний знос - знос, зумовлений частковою або повною втратою первісних функціональних (споживчих) характеристик об'єкта оцінки, тобто який з'являється, коли об'єкт не відповідає сучасним вимогам та аналогам;

економічний (зовнішній) знос - знос, зумовлений впливом соціально-економічних, екологічних та інших факторів на об'єкт оцінки.

Також слід звернути увагу, що згідно п. 16 МСФЗ 16 «Основні засоби» окрім визначених у п. 24 П(С)БО 7 «Основні засоби» чинників, які впливають на строк корисного використання активу (очікуване використання об'єкту активу, фізичний та моральний знос, правові та інші обмеження щодо строків використання) зазначено, що до уваги також слід брати технічне або комерційне старіння, що виникає через зміни та вдосконалення виробництва або від зміни ринкового попиту на вироблені активом продукти чи послуги.

Тобто, можна зробити висновок, що знос, визначений для цілей бухгалтерського обліку, який здатний врахувати фізичний та функціональний знос, апріорі не може відображати економічний знос, так як суб'єкт господарювання не зможе чітко спланувати вплив зовнішніх факторів, що стає однією з причин неспівпадіння балансової

та справедливої вартості об'єктів основних засобів.

Також слід звернути увагу, що в Україні сам процес вибору амортизації, визначення ліквідаційної вартості тощо в останні роки дуже часто носить формальний характер. Це мало місце тому, що в спробах наблизити бухгалтерський облік до обліку для цілей оподаткування більшістю підприємств до 2010 року застосовувався податковий метод нарахування амортизації з зазначеними нормами амортизації для кожної з груп основних фондів згідно Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.94 р. № 334/94-ВР, а зараз згідно ст.145 Податкового кодексу України визначено мінімально допустимі строки корисного використання необоротних активів, які на практиці можуть не відповідати економічним строкам використання активів.

Тобто завдання відображення знецінення є вельми актуальним та обґрунтованим для наших підприємств, про що свідчать дані, наведені в табл.1.

Таблиця 1

Ознаки зменшення корисності активів

№	Ознаки, що свідчать про зменшення корисності активів	Наявність наведених ознак в економіці України	Вид зносу, на який впливає ознака
<i>Зовнішні ознаки</i>			
1.	Зменшення ринкової вартості активу протягом звітного періоду на суттєво більшу суму, ніж очікувалось	Швидке моральне застаріння основних засобів під впливом НТП.	Економічний (зовнішній) знос
2.	Суттєві негативні зміни в технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, що відбулися протягом звітного періоду або очікуванні найближчим часом	Фінансова криза, нестабільність політичної системи та податкового законодавства, правовий хаос, технічне відставання, неконкурентно-спроможність вітчизняної продукції та ін.	Економічний (зовнішній) знос

Продовження табл. 1

3.	Збільшення протягом звітного періоду ринкових	Збільшення процентних ставок за депозитами в	Економічний (зовнішній)
----	---	--	-------------------------

	ставок відсотка або інших ринкових ставок доходу від інвестицій	національній валюті строком більше двох років у 2012 році (11,4%-14,6%)	знос
4.	Перевищення балансової вартості чистих активів підприємства над їх ринковою вартістю	Дані експертної оцінки	Економічний (зовнішній) знос
<i>Внутрішні ознаки</i>			
1.	Застаріння та фізичне пошкодження активу	Ступінь зносу основних засобів України станом на 2011 рік складає 60%	Фізичний знос
2.	Суттєві зміни способу використання активу протягом звітного періоду або такі очікувані зміни в наступному періоді, які негативно впливають на діяльність підприємства	Індивідуальні дані управлінської інформації	Функціональний знос
3.	Інші свідчення того, що ефективність активу є або буде гіршою ніж очікувалось підприємство може само ідентифікувати інші ознаки, того що користь активу може змінитися	Індивідуальні дані управлінської інформації	Функціональний знос

За даними табл. 1, можна зробити висновок, що на території України мають місце ознаки зменшення корисності активів, однак наявність проблем практичного застосування стримують втілення норм П(С)БО в життя, а саме: ідентифікація ознак зменшення корисності активів, визначення їх суттєвості; проведення процедури оцінки зменшення корисності активів; визначення групи активів, що генерує грошові кошти.

Першою проблемою, що постає на шляху здійснення оцінки знецінення активів це наявність інформаційної бази, яка б свідчила про вплив внутрішніх та зовнішніх факторів на корисність активу (фінансові плани, дослідження ринку та інша управлінська інформація). Тобто на підприємстві постає питання хто саме буде здійснювати оцінку ознак, зазначених стандартами; ідентифікувати інші ознаки того, що корисність активу може змінитися; та як їх оцінити, та визначити їх суттєвість?

Бухгалтерська служба підприємства не в змозі виконати це завдання самостійно за відсутністю необхідної інформації, тобто для цього необхідно залучати інші служби підприємства.

Стосовно цього Макеєвою О.В. зазначено, що «використання інформації інших служб підприємства викликає складність у зв'язку з відсутністю первинної документації» та «одним з можливих і зручних шляхів виконання цього завдання є проведення щорічного тестування за факторами чи ознаками зменшення (відновлення) корисності активу» [5]. Ці обов'язки можна надати інвентаризаційній комісії, яка затверджена на підприємстві та до складу якої слід залучити спеціалістів з фінансового менеджменту та інвестиційного аналізу. Так як, саме інвентаризація згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» забезпечує достовірність даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності, перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан та оцінка. Висновки тестування слід задокументувати, тобто внести до протоколу інвентаризаційної комісії або оформити іншим документом, який би підтверджував факт проведення такого тестування.

У разі виявлення ознак можливого знецінення об'єктів основних засобів, другою проблемою стає визначення суми очікуваного відшкодування активу, а саме найбільшої з двох оцінок: чистої вартості реалізації або теперішньої вартості майбутніх чистих грошових надходжень від активу (вартість при використанні).

Чиста вартість реалізації активу визначається як справедлива вартість активу за вирахуванням очікуваних втрат на його реалізацію (витрати на юридичні послуги, державні податки та збори, витрати на вивіз активу, а також прямі додаткові витрати на доведення активу до стану, прийняттого для продажу).

Для визначення справедливої вартості активу згідно Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» необхідно буде залучати незалежного оцінювача, що стане додатковими витратами для визначення «втрат від зменшення корисності». Однак в умовах недостатньо розвинутого ринку послуг незалежної оцінки та відсутності єдиної методики її проведення справедлива оцінка ґрунтується на високому рівні суб'єктивізму.

Слід зазначити, що питання визначення та використання справедливої вартості залишається предметом дискусій, особливо в умовах фінансової кризи. З цією метою Радою з Міжнародних стандартів фінансової звітності та Радою з стандартів фінансового обліку було розроблено єдину систему вимог з визначення справедливої вартості, які викладено в МСФЗ 13 «Оцінка справедливої

вартості», який набуває чинності з 1 січня 2013 року, Однак, цей стандарт застосовується, де інші стандарти вимагають (припускають) оцінку за справедливою вартістю, за винятком оцінок, які схожі на справедливу вартість, але не відносяться до неї, а саме чистої вартості реалізації згідно стандартів МСФЗ 2 «Запаси» та МСФЗ 36 «Зменшення корисності активів».

Для визначення теперішньої вартості майбутніх чистих грошових надходжень бухгалтерській службі підприємства за наведеною до стандарту методикою необхідно буде виконати ряд організаційних заходів щодо планування діяльності підприємства, визначення індексу інфляції та ставки дисконту, ризику; провести дисконтування грошових потоків від використання активу та ін. Але, враховуючи фактори, що стримують розвиток підприємств України, а саме фінансову кризу, нестабільність політичної системи та податкового законодавства, це дуже важко зробити, бо на підприємствах відсутня налагоджена система бюджетування, так як більшість підприємств «живе сьогоднішнім днем». Та слід зауважити, що ця оцінка також має елемент суб'єктивізму, так як ґрунтується на індивідуальних судженнях кожного суб'єкту господарювання.

Тобто, порівнюючи балансову вартість об'єкту з його справедливою та теперішньою вартістю чистих грошових надходжень, можна зробити висновок, що різниця між ними буде існувати завжди, бо як зазначено Супруною І.В. «двоєдиний характер, властивий економічній цінності та вартості, що теоретично втілюється у протиставленні трудової теорії вартості й теорій граничної корисності, в бухгалтерському обліку реалізується у протиставленні оцінки за історичною собівартістю і ринковою ціною (справедливою вартістю)» [7].

Третьою проблемою є визначення групи активів, що генерує грошові кошти, її балансової вартості та розподілу втрат від зменшення корисності між об'єктами цієї групи на обґрунтованій та послідовній основі. Так як одиницею, що генерує грошові кошти, може бути окремий об'єкт, група об'єктів, цех, група цехів та цілком підприємство. У зв'язку з цим необхідно розширити надану у Методичних рекомендаціях з обліку основних засобів класифікацію (на власні, орендовані і такі, що перебувають в експлуатації, запасі, оренді, ремонті, на модернізації, реконструкції, добудові, частковій ліквідації тощо) за ознакою генерування грошових коштів об'єктами (групами об'єктів) основних засобів.

Висновки. З наданого у статті дослідження можна зробити висновок, що на сучасному етапі реформування системи бухгалтерського

обліку та в умовах економічного спаду питання зменшення корисності активів є вельми актуальним, та водночас дискусійним, бо вимагає винесення суб'єктивних оцінок професійного судження, до чого навряд чи готові контролюючі органи та суб'єкти господарювання.

У статті розглянуто деякі проблемні питання знецінення основних засобів, та запропоновано шляхи їх вирішення, а саме:

– надання обов'язків з оцінки ознак та визначенню втрат від зменшення корисності активів інвентаризації комісії підприємства, до складу якої слід залучити фінансових менеджерів та інвестиційних аналітиків;

– доповнити існуючу класифікацію об'єктів основних засобів ознакою генерування грошових коштів, що дозволить спростити процедуру визнання балансової вартості та розподілу втрат від зменшення корисності груп об'єктів, що генерують грошові кошти.

Вважаємо, що зазначене коло питань потребує подальшого обговорення та надання чітких рекомендацій щодо визначення втрат від зменшення корисності.

1. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.
2. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами. – Х.: Фактор, 2007. – С. 318-350.
3. Павлюк И. Изменения в бухгалтерском учете уменьшения полезности и восстановления полезности основных средств. //Бухгалтерский учет и аудит. – 2005. - №12. – С. 21-26.
4. Зубилевич С. Уменьшение полезности активов. //Бухгалтерский учет и аудит. – 2005.-№2. – С. 9-13.
5. Макеєва О.В. Зменшення корисності основних засобів – проблеми бухгалтерського відображення. // Вісник соціально-економічних досліджень ОДЕУ. Вип. 22. – С. 253 – 237.
6. Національний стандарт 1 «Загальні основи оцінки майна та майнових прав», затверджений постановою КМУ від 10.09.2003 №1440.
7. Супрунова І.В. Розвиток оцінки в бухгалтерському обліку: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.00.09 / І.В. Супрунова.– Житомир, 2010. – 22 с.