References

1. Bilous, I. (2013), "Reforming the tax system can become the locomotive of changes in all sectors of economy", available at: http://uacrisis.org/ua/igor-bilous-3/
2. State Fiscal Service of Ukraine, (2014), "Conceptions of reformation of the tax system of Ukraine", available at: http://kmu.gov.ua/control/uk/.../article?art...
3. Kurgina, L.H. (2012), "The Informative providing of tax differences in a financial account and accounting", *Formuvannia rynkovykh vidnosyn v Ukraini,* no. 3(130), pp. 139-142.
4. The International Accounting Standards (2012), Income Taxes, available at: http://zakon.rada.gov.ua/go/929_012
5. Ministry of finance of Ukraine (2013), About claim of Changes to some normatively legal acts of Ministry of finance of Ukraine from a record-keeping, available at: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1242-13
6. Tax Code of Ukraine (2010), Law of Ukraine of 02.12.2010. № 2755-VI, available at: http://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17
7. Ministry of finance of Ukraine (2000), "Income tax : Position (standard) of record-keeping 17", available at: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01
8. The International Accounting Standards (2011), Tax differences, available at:http://zakon.rada.gov.ua/go/929_012
9. Ferens, O. (2014), "Reforming the tax system of Ukraine", available at: http://minjust.gov.ua/11350
10. Shevchuk, S.V. (2012), "Opening of information about a taxable a tax income in accounting: improvement and harmonization", *Visnyk ZhDTU,* no. 4(62), pp. 394-399.
11. Sheremeta, V.P. (2013), "Income tax as part of the financial statements", *Naukovo-praktychne vydannia «Nezalezhnyi audytor»,* no. 5, pp. 64-70.

УДК 657.44:657.421.1

Іващенко І.М.,
аспірантка* кафедри обліку підприємницької діяльності
Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана

ВИЗНАЧЕННЯ ОЗНАК ЗМЕНШЕННЯ КОРИСНОСТІ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

Ivashchenko I.M.,
graduate student of the department of accounting
of the entrepreneurial activity
Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman

DETERMINING THE SIGNS OF FIXED ASSETS IMPAIRMENT

Постановка проблеми. Розвиток довгострокових відносин із зарубіжними партнерами, залучення іноземних інвестицій та вихід на міжнародні ринки капіталу, прагнення створити необхідні умови для залучення іноземних інвестицій та забезпечити як зарубіжних, так і вітчизняних користувачів, включаючи державу, інвесторів і менеджерів достовірною та зрозумілою інформацією про фінансове становище організації вимагають від суб'єктів господарювання формування звітної інформації у відповідності з міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ).

Змінами до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 12.05.2011 р. було визначено перелік суб'єктів господарювання, які обов'язково повинні складати фінансову звітність за міжнародними стандартами [9]. Публічні акціонерні товариства, банки та страховики мають перейти на МСФЗ, починаючи з 1 січня 2012 року, підприємства, які надають фінансові послуги, крім страхування та пенсійного забезпечення, а також здійснюють недержавне пенсійне забезпечення – з 1 січня 2013 року, а підприємства, які провадять допоміжну діяльність у сферах фінансових послуг і страхування – з 1 січня 2014 року.

Тому, під час трансформації фінансової звітності вітчизняних підприємств особливої уваги потребує перевірка на дотримання критеріїв відповідності об'єктів такому елементу як актив.

Одним з основних критеріїв визнання активу є його достовірна оцінка, яка дозволяє правильно судити про фінансовий стан підприємства, визначати його інвестиційні потреби тощо. Тому виникає

* *Науковий керівник: Коршикова Р.С. – к.е.н, доцент*

потреба акцентування уваги на формуванні балансової вартості необоротних активів, як однієї з основних складових необоротних активів підприємств.

Особливістю оцінювання необоротних активів на дату балансу є здійснення перевірки на зменшення їх корисності.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідженням ознак зменшення корисності активів займалися такі відомі вчені, як Голов С.Ф. [1], Новицька С.С. [5], Палій В.Ф. [6], Маляревський Ю.Д. [2] та інші. Але вони аналізували переважно положення Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 36 "Зменшення корисності активів" (далі – МСБО 36) [4]. Отже, особливості визначення ознак зменшення корисності активів детально не досліджено. Як свідчить аналіз останніх публікацій щодо визначення ознак зменшення корисності активів підприємства, незважаючи на значні напрацювання у цій сфері, низка питань залишається до кінця не вирішеними. Доцільно більше уваги приділити ознакам, які стосуються конкретних галузей діяльності підприємства та поглибити їх дослідження.

Постановка завдання. Мета статті полягає у дослідженні значення проведення процедури зменшення корисності активів, визначенні ознак, відповідно до яких підприємство повинне проводити процедуру на знецінення або відновлення активу, наведенні інформації про розкриття підприємством даних щодо зменшення корисності у фінансовій звітності.

Виклад основного матеріалу дослідження. В процесі діяльності від використання будь-якого із своїх активів суб'єкт господарювання планує отримувати економічні вигоди, які визначають корисність активу. Визначення зміни корисності активу є важливим механізмом, за допомогою якого дається оцінка ефективності його використання, що у свою чергу впливає на фінансовий результат діяльності підприємства.

Методика відображення в обліку та звітності зменшення корисності необоротних активів висвітлюються в МСБО 36 "Зменшення корисності активів".

Попередній проект Е55 "Зменшення корисності активів" було затверджено Комітетом з міжнародних стандартів фінансової звітності у травні 1997 року. Починаючи з червня 1998 року, для операцій, пов'язаних із гудвілом та обліком нематеріальних активів почали застосовувати МСФЗ 36 "Зменшення корисності активів". Цей стандарт було переглянуто та з 31 березня 2004 року його застосування поширилося для всіх інших активів. Пізніше, 22 травня 2008 року, внесено поправки до МСФЗ щодо розкриття інформації про оцінки, які застосовуються для визначення очікуваної суми відшкодування. Поправки в частині перевірки на знецінення для одиниць гудвілу в сегментах внесені також 16 квітня 2009 року. Роз'яснення вимог щодо розкриття інформації про нефінансові активи впроваджено 29 травня 2013 року [10].

Згідно з цим документом зменшення корисності - це втрата економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування. Під сумою очікуваного відшкодування розуміють суму, яку підприємство очікує до відшкодування вартості необоротного активу при його майбутньому використанні, включаючи його ліквідаційну вартість. Зменшення корисності означає, що очікувана економічна вигода від використання об'єкта активів не буде отримана у зв'язку з утратою цим об'єктом частини первісної цінності, наприклад, у результаті аварії, заподіяної шкоди, технічного зносу тощо. Пізніше, в 2004 році методологічні засади формування інформації про зменшення корисності активів та її розкриття у фінансовій звітності було викладено у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 28 "Зменшення корисності активів" [8], який було створено на базі Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 36 "Зменшення корисності активів".

Процедура проведення перевірки на зменшення корисності необоротних активів пов'язана із дотриманням принципу обачності, який було визначено у Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів (у редакції 3 2001 року).

Відповідно до цієї Концептуальної основи, особи, які складають фінансові звіти, повинні враховувати невизначеність, яка неминуче супроводжує багато подій та обставин, а саме: погашення сумнівної дебіторської заборгованості, ймовірний строк корисної експлуатації машин та обладнання і кількість можливих претензій щодо гарантії. Такі невизначеності визнаються шляхом розкриття їх характеру й масштабів, а також шляхом дотримання обачності при складанні фінансових звітів. Обачність — це дотримання певної обережності при формуванні судження, необхідного при оцінці за умов непевності, таким чином, щоб активи або дохід не були завищені, а зобов'язання чи витрати — занижені.

Цей принцип з позиції необоротних активів реалізується у МСБО 36 "Зменшення корисності активів", а щодо інших активів інших стандартах. Варто зазначити, що Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 "Баланс" [7] визначає необоротні активи як активи, які не є оборотними. При цьому, до оборотних активів належать грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Ознаки, за яких виникає необхідність перевірки необоротних активів на зменшення корисності згідно з МСБО 36 "Зменшення корисності активів" поділяються на внутрішні та зовнішні [4]. Хотілося б підкреслити, що ці ознаки не є вичерпними і можуть доповнюватися підприємством самостійно, зважаючи на специфіку їхньої діяльності (табл. 1).

Розмежування зовнішніх та внутрішніх джерел є важливим. Фактично всі зовнішні джерела як базу оцінки справедливої вартості дають ринкову вартість, тоді як внутрішні – бази оцінки відмінні від ринкової вартості. Тож у більшості випадків необхідність перегляду корисності після проведення переоцінки виникне на підставі аналізу внутрішніх джерел, оскільки вони свідчитимуть про чинники зміни справедливої вартості, не пов'язані з формуванням ринкової вартості чи безпосередньо не пов'язані з нею. Доцільно внести зміни до П(С)БО 28 "Зменшення корисності активів" стосовно взаємозв'язку процедури визначення корисності та переоцінки активів, а також розмежувати чинники зовнішнього та внутрішнього впливу на зміну корисності об'єктів. Відповідно, в П(С)БО 28 "Зменшення корисності активів" доцільно деталізувати ці положення та розкривати ознаки зміни корисності із зазначенням джерел отримання інформації про них та служб, які мають відслідковувати ситуацію

Таблиця 1

Ознаки зміни корисності необоротних активів

№	Зовнішні (загальні)	Внутрішні (специфічні)
	Спільні	
1	Значне зниження ринкової вартості активів	Застаріння або фізичне пошкодження активу
	- означає, що чиста ціна продажу менше його балансової вартості	- зниження чистої ціни продажу; - зниження майбутніх грошових потоків.
2	Зміни в технологічному, економічному або юридичному середовищі	Зміна у використанні активу
	- вартість використання активу (групи активів) менша ніж його балансова вартість	- збільшення або зменшення майбутніх грошових потоків
3	Збільшення відсоткових ставок	Є свідчення, що економічна ефективність активу менше ніж очікувалося
	- зниження ринкової вартості активу; - зниження теперішньої вартості майбутніх грошових потоків.	- грошові потоки на утримання активу більші, ніж заплановані; - фактичні чисті грошові потоки або операційний прибуток (збиток) від активу суттєво нижче запланованих; - значне зниження операційного прибутку або суттєвий приріст запланованого збитку від активу; - операційні збитки або чисті грошові витрати для активу, коли до суми поточного періоду приєднані бюджетні суми майбутніх періодів.
4	Чисті активи підприємства менші, ніж його ринкова капіталізація	
	Балансова вартість активу більше, ніж: - чиста ціна продажу; - вартість використання.	
	Гірничодобувні підприємства	
5	Значне падіння цін на корисні копалини	Термін, протягом якого підприємство має право проводити дослідження в конкретному районі закінчився або закінчиться в найближчому майбутньому і не очікується що буде продовжено
6	Істотне зниження вартості акцій гірничодобувного підприємства	Значні витрати коштів на подальші дослідження та оцінку мінеральних ресурсів в конкретному районі, яких немає в бюджеті і не було заплановано
7	Погіршення фінансування гірничодобувної промисловості	При дослідженні і оцінці мінеральних ресурсів на певному етапі не було виявлено ці ресурси в необхідній кількості і підприємство вирішило припинити таку діяльність в цьому районі
	Телекомунікаційна сфера	
8	Несприятливі тенденції в показниках продуктивності, таких як коефіцієнт використання мережі	Зростання цін на телекомунікаційні послуги
9	Знизився дохід абонента, і як наслідок він не використовує або не в повному обсязі використовує засоби телекомунікації	Внаслідок стихійного лиха було пошкоджено телекомунікаційну мережу
10	Зменшилася кількість клієнтів внаслідок зміни вподобань	Дохід від здачі в оренду мережі не покриває зносу (амортизації) та інших витрат на технічне обслуговування цієї мережі
	Будівництво	
11	Очисні споруди не можуть бути використані, оскільки вони не відповідають новим екологічним стандартам	Підприємство має незавершене будівництво, і не очікує, що його завершення буде економічно вигідним
12	Школа не може більше використовуватися через нові правила безпеки на будівельні матеріали	Експлуатація та обслуговування будівлі є більш дорогим ніж очікувалося
13	Зміна цін на будівельні матеріали у зв'язку із зміною курсу валют	Орендар не продовжив термін оренди на будівлю, в результаті чого її планується закрити
14	Падіння попиту на будинки через зниження доходів покупців	Будівля почала руйнуватися і підприємство від її реалізації отримає менше коштів ніж очікувало

Джерело: розробка автора

Свідченням можливого зменшення корисності також можуть бути наступні показники фінансової звітності:

- грошові потоки для придбаного активу, необхідні для його утримання, істотним чином перевищують заплановані;

- фактичні чисті грошові потоки або операційний прибуток (збиток) від активу суттєво нижче запланованих;

- значне зниження запланованих грошових або операційного прибутку або суттєвий приріст запланованого збитку від активу;

- операційні збитки або чисті грошові витрати для активу, коли до суми поточного періоду приєднані бюджетні суми майбутніх періодів [1, с.320].

Слід мати на увазі, що наведений перелік ознак не є вичерпним, тому підприємство може визначати інші ознаки можливого зменшення корисності активу.

Роз'яснюючи причини можливого знецінення активів, аналітики згадують, наприклад, про такі події, як "канібалізм технологій і товарів", "зміни в податковому законодавстві" і "нестабільність економічного, політичного, екологічного, соціального й навіть військового оточення фірми".

Також причинами тестування на зменшення корисності можуть бути: світова фінансово-економічна криза, соціальна нестабільність. Усе це має підштовхнути керівників вітчизняних підприємств замислитися над тестуванням активів на знецінення. Однією з причин зменшення корисності може стати припинення виробництва.

Підприємству не потрібно увесь звітний період перевіряти активи на зменшення корисності, це потрібно робити лише тоді, коли змінюються певні обставини, які вказують, що балансова вартість не може бути відшкодована.

Відповідно до МСБО 36, підприємство повинно оцінювати, чи існують ознаки можливого зменшення корисності активів на дату складання річного балансу. Якщо є така ознака, то підприємству необхідно визначити суму очікуваного відшкодування, а якщо її немає, то цю суму визначати не потрібно. Проте, незалежно від того чи є ознаки, які вказують на зменшення корисності активу, підприємство обов'язково повинне визначати суму очікуваного відшкодування гудвілу та інших нематеріальних активів. При цьому, сумою очікуваного відшкодування є більша з двох оцінок: справедливої вартості активу за мінусом витрат на його вибуття та вартості використання активу.

Відповідно до МСБО 34 "Проміжна фінансова звітність" [3], підприємство повинне відображати у проміжній фінансовій звітності збиток від зменшення корисності необоротних активів, якщо він є значним.

Висновки з даного дослідження. Наявність зазначених вище ознак має підштовхнути керівників підприємств щодо проведення перевірки активів на знецінення. Необхідно деталізувати в національних нормативних документах щодо зменшення корисності активів ознаки зміни корисності активів із зазначенням джерел отримання інформації про них та служб, які мають відслідковувати ситуацію.

Отже, підприємство має відображати збитки від зменшення корисності активів у проміжній фінансовій звітності, коли сума цих збитків для підприємства є значною. У випадку, коли відбулося незначне зменшення корисності активів, то ці зміни відображати у проміжній фінансовій звітності не потрібно, їх показують на дату складання річної звітності.

Література

1. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – Х. : Фактор, 2007. – 976 с.

2. Маляревський Ю.Д. Облік активів підприємства : навчальний посібник / Ю.Д. Маляревський. – Харків: Вид. ХНЕУ, 2010. – 192 с.

3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 34 «Проміжна фінансова звітність» [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua

4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 «Зменшення корисності активів» [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua

5. Новицька С.С. Методичні підходи щодо здійснення оцінки зменшення корисності основних виробничих фондів / Новицька С.С. // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – №1. – С. 63-66.

6. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности : учебник / В.Ф. Палий. – 3-е изд., испр. и доп. – М. : ИНФРА – М, 2007. – 512 с.

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 "Баланс" [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 "Зменшення корисності активів" [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua

9. Про внесення змін до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" Закон України від 2.05.2011 № 3332-VI [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua

10. IAS 36 — Impairment of Asset [Електронний ресурс] // Режим доступу: http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias36

References

1. Holov, S.F. and Kostiuchenko, V.M. (2007), *Bukhhalterskyi oblik za mizhnarodnymy standartamy* [Accounting according to international standards], Faktor, Kharkiv, Ukraine, 976 p.
2. Maliarevskyi Iu.D. (2010), *Oblik aktyviv pidpryiemstva* [Accounting of assets of the enterprise], tutorial, Vyd. KhNEU, Kharkiv, Ukraine, 192 p.
3. Official site of the Verkhovna Rada of Ukraine, International Accounting Standard 34 "Interim Financial Reporting", available at: http://zakon.rada.gov.ua
4. Official site of the Verkhovna Rada of Ukraine, International Accounting Standard 36 "Impairment of Assets", available at: http://zakon.rada.gov.ua
5. Novytska, S.S. (2009), "Methodological approaches for Implementation evaluation of impairment of fixed productive assets", *Visnyk Khmelnytskoho natsionalnoho universytetu*, no. 1, pp. 63-66.
6. Paliy, V.F. (2007), *Mezhdunarodnyye standarty ucheta i finansovoy otchetnosti* [International Standards of Accounting and of financial statements], textbook, INFRA – M, Moscow, Russia, 512 p.
7. Official site of the Verkhovna Rada of Ukraine, Regulations (standard) of accounting 2 "Balance", available at: http://zakon.rada.gov.ua
8. Official site of the Verkhovna Rada of Ukraine, Regulations (standard) of accounting 28 "Impairment of Assets", available at: http://zakon.rada.gov.ua
9. Official site of the Verkhovna Rada of Ukraine, On Amendments to the Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine" Law of Ukraine on 2.05.2011 № 3332-VI, available at: http://zakon.rada.gov.ua
10. IAS 36 — Impairment of Asset, available at: http://iasplus.com/en/standards/ias/ias36