

8. *Прокончук Л. О.* Стратегический менеджмент : учебник для вузов. — Спб.: Изд-во Михайлова В.А., 2004. — 511 с.

9. *Редченко К. І.* Стратегічний аналіз у бізнесі : навч. посібник. — вид. 2-ге, допов. — Львів: Новий світ — 2000, 2003. — 272 с.

10. *Суханов С.* Стратегический анализ внешней и внутренней среды компании // PR-менеджер. — 2004. — № 9. — С. 19—25.

11. *Фляйшер К.* Стратегический и конкурентный анализ. Методы и средства конкурентного анализа в бизнесе : пер. с англ. / К. Фляйшер, Б. Бенсуссан. — М.: Бином. Лаборатория знаний, 2005. — 541 с.

Стаття надійшла до редакції 10.01.2008 р.

УДК 657.471

Т. В. Головко,

канд. екон. наук,

професор кафедри обліку підприємницької діяльності,
ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ЗМЕНШЕННЯ КОРИСНОСТІ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

В статье раскрыты наиболее важные вопросы оценки снижения полезности необоротных активов. Рассмотрена методика определения справедливой стоимости. Проанализированы факторы, влияющие на восстановление полезности необоротных активов.

The most important questions of estimation of decline of utility of inconvertible assets are exposed in the article. The method of determination of fair value is considered. Factors influencing on renewal of utility of inconvertible assets are analysed.

Ключові слова: корисність активу, зменшення корисності, справедлива вартість, методи оцінки, відновлення корисності.

Сучасна система бухгалтерського обліку в Україні ґрунтується на міжнародних стандартах фінансової звітності, а подальший її розвиток передбачено Стратегією застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності. Це створює відповідні умови для формування достовірної фінансової звітності та підвищення інвестиційної привабливості підприємств України [1].

Згідно діючої міжнародної практики МСБО 36 «Зменшення корисності активів» [2] і однойменний національний стандарт бухгалтерського обліку 28» Зменшення корисності активів» [3] передбачають, що на дату річного балансу підприємство повинне оцінювати ознаки можливого зменшення корисності необоротних матеріальних активів.

Аналіз ситуації на предмет доцільності процедури перегляду зменшення корисності активів є важливим інструментом управління підприємством. Цей інструмент діє через систему аналітичних методів оцінки, які ґрунтуються на сукупності інформаційних джерел. Для визначення ознак можливого зменшення корисності активу джерела інформації умовно поділяються на внутрішні та зовнішні. Класифікація таких джерел наведена в табл. 1.

Для відображення зменшення корисності активу порогом суттєвості може прийматися величина, що дорівнює одному відсотку чистого прибутку (збитку) підприємства, або величина, що дорівнює 10 %-му відхиленню балансової вартості активу від його справедливої вартості.

Таблиця 1

**ДЖЕРЕЛА ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ ОЦІНКИ ОЗНАК
МОЖЛИВОГО ЗМЕНШЕННЯ КОРИСНОСТІ**

Види джерел інформації	Призначення
1. Внутрішні джерела	
Показники внутрішньої звітності підприємства	Свідчать про зниження економічної ефективності від використання активу
Дані про фізичне пошкодження або застаріння активу	Для визначення причини та величини зменшення корисності
Дані про зміни способу використання активу протягом звітного періоду.	Для порівняння з порогом суттєвості, який обраний для активів, з метою визначення зменшення корисності
2. Зовнішні джерела	
Дані про зміну ринкової вартості активу протягом звітного періоду на величину більшу, ніж передбачалось	Порівняння зміни вартості з порогом суттєвості, що використовується з метою зменшення корисності
Зміни у ринковому (технологічному, економічному та правовому) середовищі, в якому існує підприємство.	Визначення причин негативного впливу на підприємство та обчислення величини зменшення корисності
Збільшення ринкових ставок доходу від інвестицій	Визначення можливого впливу на ставку дисконту, яка застосовується для обчислення вартості при використанні
Збільшення вартості чистих активів підприємства	Порівняння вартості чистих активів з їх ринковою капіталізацією

У результаті аналізу ознак про зменшення корисності активу, підприємство оцінює суму очікуваного відшкодування певного активу, або якщо це неможливо — для групи активів, що генерує грошові потоки і до якої належить актив.

Стандарт визначає суму очікуваного відшкодування активу як найбільшу з двох оцінок: чистої вартості реалізації активу, або теперішньої вартості майбутніх чистих грошових надходжень від активу [3].

Чиста вартість реалізації розраховується як справедлива вартість активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію.

Визначення справедливої вартості активу з метою оцінки зменшення корисності — це комплексний процес, що передбачає підготовчий та аналітичний етапи.

На підготовчому етапі створюється комісія, до складу якої включаються фахівці, представники економічних і технічних служб підприємства, які достатньо точно можуть оцінити зменшення корисності активу. Цей етап слід пов'язати з проведенням інвентаризації перед складанням річної фінансової звітності. Для цього в наказі про проведення інвентаризації доцільно вказати активи, відносно яких існують ознаки можливого зменшення корисності.

Під час проведення інвентаризації такі активи слід відображати в окремому інвентаризаційному описі. Результати проведення інвентаризації активів з ознаками можливого зменшення їх корисності доцільно оформляти Протоколом засідання робочої інвентаризаційної комісії.

Після проведення інвентаризації інформація про активи, відносно яких існують ознаки можливого зменшення корисності, узагальнюються в запропонованій формі акту оцінки таких активів, що наведено в табл. 2.

Справедлива вартість активу є розрахунковою величиною, що може бути визначена в результаті потенційної комерційної угоди на дату оцінки.

На аналітичному етапі оцінюється достовірність одержаної інформації щодо справедливої вартості активу, розраховуються очікувані витрати на його реалізацію та визначається чиста вартість реалізації.

Найбільш поширеними методичними підходами оцінки справедливої вартості активу є витратний, дохідний та порівняльний методи.

Витратний метод передбачає визначення поточної вартості витрат на відтворення або заміщення об'єкта оцінки з подальшим коригуванням її на суму знецінення.

Дохідний метод враховує принципи, відповідно до яких, вартість активу визначається як поточна вартість очікуваних доходів від найбільш ефективного його використання.

Порівняльний метод передбачає аналіз цін продажу і ґрунтується на врахуванні принципів заміщення, попиту та пропонування.

Таблиця 2

АКТ ОЦІНКИ СПРАВЕДЛИВОЇ ВАРТОСТІ АКТИВІВ, ВІДПОВІДНО ЯКИХ ІСНУЮТЬ ОЗНАКИ МОЖЛИВОГО ЗМЕНШЕННЯ КОРИСНОСТІ
на «__» _____ 200__р.

№ п/п	Назва активу	Інвентарний номер	Дата введення в експлуатацію	Первісна вартість	Сума накопиченого зносу	Залишкова вартість	Справедлива вартість	Причини зменшення корисності
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1								
2								
...								

При застосуванні витратного методу доцільно використовувати інформаційні джерела, які містять дані про подібні активи в сучасних цінах або середньо-статичні показники, що узагальнюють умови його відтворення або заміщення в сучасних цінах.

Джерелом інформації при використанні дохідного методу є відомості про очікувані доходи та витрати. При цьому слід обґрунтувати прогностні величини цих показників від можливого найбільш ефективного використання активу. Для цього може застосовуватися методика дисконтування грошових потоків від використання активу. Такі прогностні грошові потоки підлягають дисконтуванню із застосуванням ставки дисконту для отримання їх теперішньої (поточної) вартості. Ставка дисконту визначається шляхом аналізу даних про ринкові ціни аналогічних активів та доходи від їх використання.

Порівняльний метод передбачає зіставлення одержаних у результаті аналітичного дослідження цін продажу та пропозиції подібних активів з відповідним коригуванням відмінностей між ними.

При визначенні справедливої вартості активу узагальнюється інформація із внутрішніх і зовнішніх джерел щодо зменшення корисності активу та визначається чиста вартість реалізації. Для

цього може бути використана запропонована форма відомості, яка наведена в табл. 3.

Таблиця 3

ВІДОМІСТЬ ОЦІНКИ ЧИСТОВОЇ ВАРТОСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ АКТИВІВ, ПО ЯКИХ Є ОЗНАКИ ЗМЕНШЕННЯ КОРИСНОСТІ

№ п/п	Назва активу	Дата введення в експлуатацію	Первісна вартість	Сума накопиченого зносу	Залишкова вартість	Справедлива вартість	Оцінювана вартість	Чиста вартість реалізації	Джерело інформації
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1									
2									
...									

Для визначення справедливої вартості активу, який підприємство тестує щодо можливого зменшення корисності, група фахівців (аналитиків) підприємства повинна здійснити такі процедури:

— зібрати та проаналізувати всю істотну інформацію про актив та про стан ринку стосовно подібних активів;

— оцінити економічні характеристики активу, прогностичні та фактичні доходи і витрати від його найбільш ефективного використання;

— зібрати необхідну інформацію для обґрунтування ставки дисконтування;

— визначити правові обмеження та врахувати їх вплив на вартість активу;

— дати обґрунтування методів оцінки або їх комбінації.

Визначення справедливої вартості передбачається більшістю принципів підготовки фінансової звітності, тому методи оцінки повинні бути аналітично обґрунтовані. Для цього можуть використовуватися такі аналітичні прийоми: групування, дані статистичних спостережень, деталізація показників, обчислення середніх та відносних величин, порівняння, дисконтування, бухгалтерські судження та узагальнення.

При тестуванні активів на зменшення корисності та визначенні їх справедливої вартості, в сучасних умовах, має місце тенденція щодо зменшення застосування кількості оцінок, що ґрунтуються на законодавчій базі. При цьому збільшується роль

прогнозних оцінок та бухгалтерських суджень для аналізу окремих перемінних показників та потоків грошових коштів, що генеруються певними активами. Це ж стосується відомостей про перспективу розвитку ділової активності підприємства в майбутньому.

До витрат на реалізацію відносяться витрати, що пов'язані з доведенням активу до стану, прийняттого для вибуття. Такими витратами можуть бути витрати на юридичні послуги, транспортні та інші, крім фінансових витрат і витрат з податку на прибуток.

Якщо чисту вартість реалізації активу неможливо оцінити достовірно, то для визначення суми очікуваного відшкодування оцінюється теперішня вартість майбутніх грошових потоків.

Для розрахунку теперішньої вартості чистих грошових надходжень необхідно попередньо оцінити майбутні грошові потоки при безперервному використанні активу та його ліквідації наприкінці терміну використання і визначити ставку дисконтування цих потоків.

Інформаційною базою для оцінки майбутніх грошових потоків є такі джерела:

1. Кількісно оцінені прогнозні дані фінансових бюджетів, затверджених керівництвом, що містять систему показників, які характеризують виробничий процес і мають істотне значення для розвитку підприємства. Перспективні оцінки, які сформовані на даних бюджетів, можуть охоплювати період, який не перевищує п'яти років.

2. Професійні судження та обґрунтовані припущення, що відображають найкращу оцінку управлінським персоналом сукупності економічних чинників зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства, що будуть існувати протягом строку корисного використання активу і впливати на величину грошових потоків.

3. Попередня оцінка сум, які підприємство передбачає отримати від ліквідації активу наприкінці терміну його корисного використання після вирахування оцінених витрат на його вибуття в операції між зацікавленими, обізнаними та незалежними сторонами.

Майбутні грошові потоки попередньо оцінюються з урахуванням поточного стану активу і не включають прогнозні надходження та вибуття грошових коштів у результаті:

- майбутньої реструктуризації;
- майбутніх витрат, пов'язаних з вдосконаленням або підвищенням результатів використання активу;
- фінансової діяльності.

На оцінку грошових потоків впливають ринкові чинники, які можуть збільшувати або зменшувати їх величину. До них належать: період часу, інфляція, ризик тощо.

Для оцінки суми очікуваного відшкодування активу визначається теперішня вартість майбутніх грошових потоків, скоригована на ставку дисконту. Дисконтна ставка використовується для обчислення сьогоденішнього значення сум, які можуть бути отримані в майбутньому з поправкою на ризик і невпевненість, що пов'язані з чинником часу.

Теперішня вартість обчислюється за формулою:

$$TB = MB / (1 + k)^n ,$$

де TB — теперішня вартість; MB — майбутня вартість грошового потоку; k — відсоткова ставка; n — кількість років (періодів).

Ставка дисконту визначається на основі поточної ставки відсотка, по операціях з максимально подібними активами з урахуванням діючих обставин або ставки відсотка, що склалася на ринку кредитних ресурсів.

При визначенні суми очікуваного відшкодування активу достатнім є, щоб одна з величин, чиста вартість реалізації активу або теперішня вартість чистих грошових надходжень, перевищувала його балансову вартість. У такому випадку корисність активу не зменшується і не слід розраховувати іншу величину.

Якщо сума очікуваного відшкодування менша ніж балансова вартість активу, то вартість такого активу зменшується до суми його очікуваного відшкодування і розглядається як втрата від зменшення корисності.

Втрати від зменшення корисності активу визнаються іншими витратами. Їх облік ведеться за дебетом субрахунку 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій». Списання втрат від зменшення корисності відображається наприкінці звітного періоду за дебетом субрахунку 793 «Результат від іншої звичайної діяльності» і кредитом субрахунку 975.

Нарахування амортизації по активах, за якими визнані втрати від зменшення корисності здійснюється традиційним шляхом виходячи з нової балансової вартості активу.

При неможливості визначення суми очікуваного відшкодування певного активу, її розраховують для групи активів, до складу якої належить цей актив. Така найменша група активів ідентифікується як група активів, використання якої сприяє збіль-

шенню грошових коштів окремо від інших активів або груп активів і розглядається як одиниця, що генерує грошові кошти.

Господарська діяльність будь-якого підприємства постійно знаходиться під впливом багатьох факторів внутрішнього і зовнішнього середовища. Систематичний їх прогноз та аналіз дають можливість визначити альтернативність впливу кожного фактора на вартість об'єктів необоротних матеріальних активів. Якщо прогноз і аналіз на дату річного балансу свідчать про те, що ознаки зменшення корисності активу перестали існувати, то підприємство визначає і відображає вигоди від відновлення корисності.

Ознаками відновлення корисності активу можуть бути такі чинники:

- суттєве збільшення ринкової вартості активу протягом звітного періоду;

- значні позитивні зміни в технологічному, економічному або правовому середовищі протягом звітного періоду;

- зменшення ринкових ставок відсотка або інших ринкових ставок доходу від інвестицій протягом звітного періоду, яке може вплинути на ставку дисконту і збільшити суму очікуваного відшкодування активу;

- значні зміни способу використання активу протягом звітного періоду, які позитивно вплинуть на діяльність підприємства;

- інші внутрішні та зовнішні фактори середовища, що будуть ефективніше впливати на використання активу, ніж очікувалось.

Вигоди від відновлення корисності активу, за яким перестали існувати ознаки зменшення його корисності, визнаються іншими доходами.

Після відновлення корисності активу, що амортизується, нарахування амортизації здійснюється виходячи з нової балансової вартості активу і переглянутого строку його корисного використання.

Збільшення балансової вартості активу внаслідок відновлення його корисності не повинно перевищувати балансову вартість цього активу, визначену на дату відновлення корисності без урахування попередньої суми втрат від зменшення його корисності.

Інформація про зменшення і відновлення корисності активів розкривається у примітках до річної фінансової звітності [3]. Це дає можливість менеджерам підприємства, а також іншим зацікавленим особам мати достатньо повну інформацію щодо зменшення та відновлення корисності необоротних активів та їх вплив на фінансові результати діяльності підприємства.

Література

1. Стратегія застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, схвалена розпорядженням КМУ від 24.10.07 р., № 911-р // Баланс. — 2007. — № 64. — С. 7—10.
2. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) 2004. — Частина 1. — К., 1272 с.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» // Баланс. — 2007. — № 4. — С. 102—107.

Стаття надійшла до редакції 11.01.2008 р.

УДК 330.31

Л. В. Городянська,

канд. екон. наук,
доцент кафедри обліку підприємницької діяльності,
ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВІДТВОРЮВАНИХ ЕКОНОМІЧНИХ РЕСУРСІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

В статье определена экономическая сущность воспроизводимых экономических ресурсов и предложена их классификация. Раскрыты особенности организации учета необоротных интеллектуальных и необоротных материальных ресурсов предприятия.

In the article economic essence of the reproduced economic resources is definite and offered their classification. The features of organization of consideration of inconvertible intellectual and inconvertible material resources of enterprise are exposed.

Ключові слова: відтворювані економічні ресурси, необоротні нематеріальні ресурси, необоротні матеріальні ресурси, організація обліку необоротних нематеріальних ресурсів (результатів розумової праці), організація обліку необоротних матеріальних ресурсів (основних засобів).

Економічний потенціал країни в ринкових умовах господарювання зростає завдяки інтелектуалізації науково-технічного прогресу, раціональному використанню підприємствами економічних ресурсів та обумовлений обсягами їх інвестиційної діяльності. Дослідження показало, що інвестиції в основний капітал у 2000—2005 рр. підприємства здійснювали на 60—70 % за