

*Литвинець Ю.І.,**к.е.н., викладач,**Відокремлений підрозділ**Національного університету біоресурсів і природокористування України
«Ірпінський економічний коледж»*

ЗМЕНШЕННЯ КОРИСНОСТІ АКТИВІВ: МЕТОДИКА РОЗРАХУНКУ ТА ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ОФОРМЛЕННЯ

Анотація. Висвітлено питання щодо потреби оцінювати, чи існують ознаки можливого зменшення корисності активу на дату складання балансу. Розглянуто методику розрахунку втрати/відновлення корисності активів на прикладі права оренди землі сільськогосподарського призначення. Запропоновано первинний документ для проведення та відображення результатів розрахунку.

Ключові слова: зменшення корисності активу, утрата корисності активу, відновлення корисності активу, право оренди землі, первинний документ.

Постановка проблеми. Нестабільність економічної та політичної ситуації в країні та світі, різка зміна ринкових, кліматичних, екологічних та інших умов призводять до непередбачуваних утрат чи вигод від використання одного й того ж активу в різні періоди часу. Для того щоб визначити можливі втрати від зменшення корисності активу, Міністерством фінансів України передбачено П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» [7]. Стандарт визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зменшення корисності активів та її розкриття у фінансовій звітності підприємства.

Норми Положення повинні застосовуватися підприємствами й іншими юридичними особами незалежно від форм власності, які на дату річного балансу мають оцінювати, чи існують ознаки можливого зменшення корисності активу. Проте аналіз діяльності досліджуваних сільськогосподарських підприємств показав, що окремі положення П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» [7], затвердженого у 2004 р., не знайшли практичного застосування. Про це свідчить звітність підприємств, а саме у Примітках до річної фінансової звітності, у V розділі «Доходи і витрати», рядок 590 «Результат оцінки корисності» залишається порожнім. Це порушує принципи фінансової звітності про повноту, правдивість і неупередженість інформації. Таку ситуацію можна пов'язати з відсутністю чітких методичних рекомендацій щодо проведення оцінки втрати/відновлення корисності активів, а також контролю виконання П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів». Окрім того, можна виділити наступні проблеми при застосуванні стандарту: недостатнє висвітлення питань щодо зменшення корисності активів; положення потребує додаткових прикладів; існують складності у визначенні корисності; стандарт містить багато протиріч.

Ще одним недоліком діючого стандарту є те, що він не деталізує інформацію щодо здійснення оцінки, тому працівникам бухгалтерії доводиться звертатися до міжнародного стандарту 36 «Зменшення корисності активів», який є більш розширеним. Окрім того, як показує практика, зменшення корисності активів часто ототожнюють із переоцінкою. Проте ці поняття потрібно розрізняти, оскільки переоцінка

пов'язана зі зміною справедливої вартості, а відображення зменшення корисності здійснюється на підставі проведеного економічного розрахунку. У зв'язку з цим бухгалтеру доводиться тісно співпрацювати з планово-економічним відділом, щоб мати можливість оцінити та провести розрахунок утрати корисності, оскільки економічні розрахунки не є його функціональними обов'язками. Отже, бухгалтеру потрібно постійно стежити за ефективністю роботи (використання) активу, за його можливістю генерувати грошові кошти.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання щодо оцінки втрати корисності активів у своїх працях розглядали А.Г. Загородній [2], М.Ф. Огійчук [10], А.М. Стельманчук [8], І.М. Бурденко [9] та ін. Проте в науковій літературі відсутній комплексний підхід до вивчення питання, зокрема до документального оформлення проведення розрахунку.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Ефективність управління підприємством залежить від рівня забезпечення його управлінського персоналу достовірною інформацією про реальну вартість наявних активів, зокрема права оренди землі. Тому методика розрахунку втрати корисності активів потребує детального розгляду.

Мета статті полягає у розгляді методики розрахунку втрати корисності активів на прикладі права оренди землі сільськогосподарського призначення та запропонованні документального оформлення такої операції.

Виклад основного матеріалу дослідження. З'ясуємо, для яких саме активів потрібно розраховувати втрату/відновлення корисності. У п. 3 П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» [7] зазначається, що не поширюється на: запаси; активи, які виникають у підприємства від будівельних контрактів; відстрочені податкові активи; активи, які виникають від виплат працівникам; фінансові активи, які обліковуються за справедливою вартістю; біологічні активи, які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Отже, зменшення корисності слід визначати щодо: основних засобів; інших необоротних матеріальних активів; довгострокових фінансових інвестицій, які не обліковують за справедливою вартістю; капітальних інвестицій; інших необоротних активів; гудвілу; групи активів, яка генерує грошові потоки. Щодо орендованих об'єктів, то П(С)БО 14 «Оренда» [6] передбачає розрахунок зменшення корисності лише для об'єктів, що перебувають у фінансовій оренді. Це пов'язано з тим, що об'єкти, які перебувають в операційній оренді, не визнаються активами та не відображаються у фінансовій звітності підприємства.

Інформація щодо оцінки втрати/відновлення корисності активів є надзвичайно актуальною та корисною для ефективного управління ресурсами підприємства, оскільки передбачає встановлення їх вартості з урахуванням багатьох внутрішніх і зовнішніх факторів. Тому розрахунок утрати/відновлення

корисності орендованих об'єктів відіграє важливу роль у забезпеченні управління орендними земельними відносинами в сільськогосподарських підприємствах. У зв'язку з цим пропонуємо здійснювати оцінку втрати корисності права оренди землі, а не самої земельної ділянки, що відповідатиме вимогам П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» [7].

Підприємство має оцінювати, чи існують ознаки можливого зменшення корисності активу, про що можуть свідчити:

- зменшення ринкової вартості активу протягом звітного періоду на суттєво більшу величину, ніж очікувалось;
- старіння або фізичне пошкодження активу;
- суттєві негативні зміни в технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, в якому діє підприємство, що відбулися протягом звітного періоду або очікувані найближчим часом;
- збільшення протягом звітного періоду ринкових ставок відсотка або інших ринкових ставок доходу від інвестицій, яке може вплинути на ставку дисконту і суттєво зменшити суму очікуваного відшкодування активу;
- перевищення балансової вартості чистих активів підприємства над їх ринковою вартістю;
- суттєві зміни способу використання активу протягом звітного періоду або очікувані в наступному періоді, які негативно впливають на діяльність підприємства;

- інші свідчення того, що ефективність активу є або буде гіршою, ніж очікувалось [7].

На підставі даних про втрату корисності управлінський персонал прийматиме рішення про подальше використання орендованих земель, у тому числі про реалізацію права оренди. За наявності ознак утрати корисності активів зважують наслідки двох шляхів отримання економічної вигоди від контролю над активами: продаж активу та подальше його використання.

Для прийняття відповідного рішення потрібно розрахувати чисту ціну реалізації та/або вартість подальшого використання активу. Чиста вартість реалізації активу базується на цінах активного ринку за вирахуванням очікуваних витрат на реалізацію. До них належать витрати, які можна прямо пов'язати з продажем активу, за винятком фінансових витрат і витрат із податку на прибуток. За відсутності активного ринку для конкретного активу його чиста вартість реалізації базується на наявній інформації про суму, яку підприємство може отримати за актив на дату річного балансу в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами після вирахування витрат на його реалізацію.

Вартість використання активу дорівнює теперішній вартості грошових потоків унаслідок безперервної експлуатації та ліквідації активу в кінці терміну його корисної експлуатації. Якщо виявиться, що балансова вартість вища за суму очікува-

Таблиця 1

Відомість розрахунку втрати/відновлення корисності активів станом на _____ 20__ р.

Найменування активу/групи активів	Право оренди землі
Первісна вартість	20040,00
Балансова (залишкова) вартість	16032,00
Залишковий термін корисного використання, років	8
Чисті грошові надходження від реалізації одиниці продукції, грн.	36
Початковий обсяг продукції, ц	132
Прогнозований рівень зростання обсягу продукції, %	3
Прогнозований рівень інфляції, %	12
Ставка дисконту, %	18,8

Роки	Дохід із урахуванням індексу інфляції, грн. ¹	Прогнозований обсяг продукції, ц/га ²	Чисті грошові надходження, грн. (к. 2 x к. 3)	Фактор дисконту ³	Теперішня вартість очікуваних грошових потоків (к. 4 x к. 5)
2015	40,32	136	5484	0,751563	4122
2016	45,16	140	6322	0,564847	3571
2017	50,58	144	7284	0,424518	3092
2018	56,65	149	8441	0,319052	2693
2019	63,45	153	9708	0,239788	2328
2020	71,06	153	10872	0,180216	1959
2021	79,59	153	12177	0,135454	1649
2022	89,14	153	13638	0,101794	1388
Разом	x	x	x	x	20802

Виконавець: _____ посада _____ підпис _____ ПІБ _____

¹ Розраховується шляхом множення доходу за попередній рік на прогнозований рівень інфляції.

² Розраховується шляхом множення обсягу продукції за попередній рік на прогнозований рівень зростання обсягу продажу.

³ Спочатку визначається ставка дисконтування, скорегована на індекс інфляції $((1 + \text{існуюча ставка дисконту}) \times (1 + \text{індекс інфляції}) - 1)$. Для розрахунку фактора дисконту потрібно скористатись формулою $1 : (1 + \text{ставка дисконтування})$, прийнятою для першого року, її знаменник послідовно піднести до степеню (квадрат, куб, четвертий і т. д. до восьмого степеню), відповідно до номера кожного наступного року.

ного відшкодування, це свідчитиме про втрати від зменшення корисності активів.

Здійснення оцінки втрати корисності активів на практиці ускладнюється відсутністю документа, де б відображався проведений розрахунок, проте такий документ об'єктивно необхідним для відображення результатів у бухгалтерському обліку. У зв'язку з цим уважаємо за доцільне ввести «Відомість розрахунку втрати/відновлення корисності активів» (табл. 1). Запропонована форма передбачає всі потрібні дані для проведення розрахунку втрати корисності активів відповідно до методики, установлені П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» [7], що спростить процедуру виконання розрахунків і слугуватиме підставою для відображення результатів у бухгалтерському обліку та звітності підприємств.

Проведемо розрахунок оцінки втрати корисності права оренди землі на умовному прикладі. Станом на 31 грудня 2014 р. право оренди землі є об'єктом аналізу щодо можливого зменшення корисності.

Вихідні дані:

первісна вартість права оренди становить 20040,00 грн. (визначено за формулою, наведеною у [3]);

балансова (залишкова) вартість – 16032,00 грн.;

чисті грошові надходження від реалізації (це не що інше як дохід від реалізації одиниці продукції до оподаткування) – 36 грн. [5];

початковий обсяг продукції на 1 га – 33 ц;

середній розмір земельної частки (паю) в Україні – 4 га; кількість продукції з однієї земельної частки – 132 ц (33x4); прогнозований рівень інфляції для всіх доходів і витрат – 9,6%;

прогнозований рівень зростання обсягу продажу впродовж наступних п'яти років – 3% на рік;

залишковий термін корисного використання права оренди землі – 8 років;

чисту вартість реалізації права оренди на 01 травня 2013 року достовірно визначити неможливо;

ставка дисконту – 18,8 % [1].

Розрахунок виконано у запропонованій Відомості.

У результаті проведених розрахунків отримали суму очікуваного відшкодування, яка становить 20802,00 грн. Оскільки чисту вартість реалізації права оренди достовірно визначити неможливо, очікуваною вартістю відшкодування права оренди землі є теперішня вартість очікуваних чистих грошових потоків. Виходячи з розрахунку сума втрат від зменшення корисності права оренди землі на 31 грудня 2014 р. дорівнює: 16032,00 – 20802,00 = 4770,00 грн.

Утрати від зменшення корисності підприємством визнаються іншими витратами. Та якщо на дату річного балансу ознаки зменшення корисності активу перестали існувати, то підприємство визначає і відображає вигоди від відновлення корисності. Про відновлення корисності можуть свідчити, зокрема, такі ознаки:

Таблиця 2

Відомість розрахунку втрати/відновлення корисності активів станом на _____ 20__ р.

Найменування активу/групи активів	Право оренди землі
Первісна вартість	20040,00
Балансова (залишкова) вартість	6061,50
Залишковий термін корисного використання, років	6
Чисті грошові надходження від реалізації одиниці продукції, грн.	39
Початковий обсяг продукції, ц	132
Прогнозований рівень зростання обсягу продукції, %	3
Прогнозований рівень інфляції, %	12
Ставка дисконту, %	16,8

Роки	Дохід із урахуванням індексу інфляції, грн. ¹	Прогнозований обсяг продукції, ц/га ²	Чисті грошові надходження, грн. (к. 2 х к. 3)	Фактор дисконту ³	Теперішня вартість очікуваних грошових потоків (к. 4 х к. 5)
2017	43,68	136	5940	0,963243	5722
2018	48,92	140	6849	0,927837	6355
2019	54,79	144	7890	0,893733	7052
2020	61,37	148	9328	0,860882	8030
2021	68,73	152	10447	0,829238	8663
2022	76,98	152	11701	0,798758	9346
Разом	х	х	х	х	45168

Виконавець: _____ посада _____ підпис _____ ПІБ _____

¹ Розраховується шляхом множення доходу за попередній рік на прогнозований рівень інфляції.

² Розраховується шляхом множення обсягу продукції за попередній рік на прогнозований рівень зростання обсягу продажу.

³ Спочатку визначається ставка дисконтування, скорегована на індекс інфляції $((1 + \text{існуюча ставка дисконту}) \times (1 + \text{індекс інфляції}) - 1)$. Для розрахунку фактора дисконту потрібно скористатись формулою $1 : (1 + \text{ставка дисконтування})$, прийнятою для першого року, її знаменник послідовно піднести до степеню (квадрат, куб, четвертий і т. д. до восьмого степеню), відповідно до номера кожного наступного року.

- суттєве збільшення ринкової вартості активу протягом звітного періоду;

- суттєві позитивні зміни в технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, в якому діє підприємство, що відбулися протягом звітного періоду;

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

- суттєві зміни активу та/або способу його використання протягом звітного періоду або очікувані в наступному періоді, які позитивно вплинуть на діяльність підприємства;

- інші свідчення того, що ефективність активу є або буде кращою, ніж очікувалось.

Для розрахунку візьмемо дані умовного прикладу:
первісна вартість права оренди землі – 20040,00 грн.;

метод нарахування амортизації – прямолінійний;

строк корисного використання – 10 років;

строк фактичного використання – 2 роки;

сума нарахованої амортизації – 4008,00 грн.;

залишкова вартість – 16032,00 грн.

На дату річного балансу існували ознаки зменшення корисності та визначена сума очікуваного відшкодування – 20802,00 грн., тому підприємством були визнані втрати від зменшення корисності на суму 4770,00 грн. (16032,00 – 20802,00).

Через два роки встановлено, що ознаки втрати корисності права оренди землі перестали існувати. Отже, на дату оцінки вигід від відновлення корисності сума амортизації становила 9208,50 грн. (4008,00 + 20802,00/8x2).

Залишкова вартість – 6061,50 грн. (20040,00 – 9208,50 – 4770,00).

Визначена сума очікуваного відшкодування – 45168,00 грн. (табл. 2).

Залишкова вартість активу (після визнання вигід від відновлення його корисності) приймається за найменшою оцінкою: сумою очікуваного відшкодування активу або балансовою (залишковою) вартістю цього активу, визначеною на дату відновлення корисності без урахування попередньої суми втрат від зменшення його корисності [4]. Тому розраховуємо залишкову вартість права оренди без урахування раніше визнаної суми втрат від зменшення корисності за вихідними даними. Спочатку визначимо суму амортизації: $20400,00/10 \times 4 = 8160,00$ грн. Таким чином, залишкова вартість становила б $12024,00$ грн. ($20400,00 - 8160,00$).

Оскільки сума очікуваного відшкодування на дату визнання вигід від відновлення корисності перевищує його залишкову вартість, визначену на цю дату без урахування попередньої суми втрат від зменшення корисності, то залишкова вартість приймається в сумі балансової (залишкової) вартості цього активу, визначеної на дату відновлення корисності без урахування попередньої суми втрат від зменшення корисності, тобто – $12024,00$ грн.

Отже, підприємство визнає вигоди від відновлення корисності в сумі $5962,50$ грн. ($12024,00 - 6061,50$).

Висновки. Невиконання вимог П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» призводить до того, що дані фінансової звітності вітчизняних підприємств є неповними, а отже, і не в цілому достовірними. Детальний розгляд методики розрахунку втрати/відновлення корисності активів дозволив розробити первинний документ «Відомість розрахунку втрати/

відновлення корисності активів». Використання запропонованого документу на практиці дозволить систематизувати дані, необхідні для проведення розрахунку та відображення його результату в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності підприємств.

Література:

1. Аналітичний огляд банківської системи України за 2014 рік / НРА «Рюрік» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://rurik.com.ua/documents/research/bank_system_4_kv_2014.pdf.
2. Загородній А.Г. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики : [підручник] / А.Г. Загородній, Г.О. Партин, Л.М. Пилипенко ; 4-те вид. – К. : Знання, 2007. – 550 с.
3. Литвинець Ю.І. Право оренди в умовах формування ринку землі: оцінка та облік / Ю.І. Литвинець // Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету. – 2012. – Вип. 3. – Т. 2 – С. 71–77.
4. Манакін В. Проблеми обліку нематеріальних активів в Україні / В. Манакін, О. Рябенко // Схід. – 2010. – № 2(102). – С. 63–66.
5. Основні економічні показники виробництва продукції сільськогосподарства в сільськогосподарських підприємствах за 2014 рік. Статистичний бюлетень. / Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/publ17_u.htm
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» : Наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181 // Офіційний вісник України. – 2000. – № 33. – Ст. 1416.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» : Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2004 р. № 817 // Офіційний вісник України. – 2005. – № 2. – Ст. 120.
8. Стельманчук А.М. Бухгалтерський облік: теорія, практика, тренінг : [навч. посіб.] / А.М. Стельманчук. – Львів : Новий Світ – 2000, 2011. – 679 с.
9. Сучасні тенденції розвитку обліку, контролю й аналізу нематеріальних активів : [монографія] / За заг. ред. Ф.О. Журавки. – Суми : Ярославна, 2015. – С. 7–21.
10. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : [підручник] / М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, М.І. Беленкова [та ін.] ; під заг. ред. М.Ф. Огійчука ; 6-те вид. – К. : Алерта, 2011. – 1042 с.

Литвинець Ю.И. Уменьшение полезности активов: методика расчета и документальное оформление

Аннотация. Рассмотрены вопросы о необходимости оценивать, существуют ли признаки возможного обесценения актива на дату составления баланса. Рассмотрена методика расчета потери/восстановления полезности активов на примере права аренды земли сельскохозяйственного назначения. Предложен первичный документ для проведения и отражения результатов расчета.

Ключевые слова: обесценение актива, потеря полезности актива, восстановление полезности актива, право аренды земли, первичный документ.

Lytvynets Yu.I. Impairment of assets: methods of calculation and documentary arrangement

Summary. In the article enlighten the question about need to assess whether there are signs of possible impairment of assets on the balance sheet date. It is considered the method of calculating losses / restoring utility assets according to the right to lease agricultural land. It is offered the accounting document for displaying results of assessments.

Keywords: impairment loss of asset, asset recovery, leasehold land, the accounting document.