

Таблиця 1.

Положительные и отрицательные стороны проведения переоценки

Положительные стороны	Отрицательные стороны
Требования о проведении переоценки имущества не являются обязательными	Результаты переоценки отражаются только в бухгалтерском учете, налог на прибыль они не уменьшают
Переоценка позволяет скорректировать величину чистых активов	Организация несет дополнительные расходы по переоценке активов
Активы в отчетности показываются по чистой текущей стоимости	Усложняется процесс учета основных средств по переоцененной стоимости (корректировка амортизации)
Уценка активов позволяет снизить налог на имущество предприятия	-

Изложенные подходы к оценке объектов (земли и недвижимости), относящихся к долгосрочным материальным активам, позволяют, по нашему мнению, создать надежную методическую основу для организации учета и отражения информации об оценке и переоценке объектов отчетности аграрных организаций.

Литература:

1. Комментарий к ПБУ 6/01 «Учет основных средств» // <http://www.akdi.ru/buhuch/novost/pbu.htm>
2. Проняева Л.И. Модели оценки основных средств в российской и международной учетной практике // Все для бухгалтера. – № 6. – 2008. – С. 33-40.
3. Рудановский А.П. Теория балансового учета. Оценка как цель балансового учета. – М.: Счетное исчисление, 1928. – 206 с.

К.е.н. Жмайлова О. Г., Ляшенко В. О.

ДВНЗ «Українська академія банківської справи НБУ, м.Суми, Україна

**ОСОБЛИВОСТІ ОЦІНКИ ЗМЕНШЕННЯ КОРИСНОСТІ
ОБ'ЄКТІВ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ**

В умовах глобалізації світової економіки велике значення для нормальної діяльності кожного суб'єкту господарської діяльності мають не тільки фактори, що впливають на відносини між суб'єктами та результати господарської діяльності (доходи або витрати), а й стан активів підприємства, важливою складовою яких є основні засоби. Це обумовлює необхідність висвітлення теоретичних та

практичних аспектів гармонізації бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності за Міжнародними та національними стандартами.

Згідно принципу обачності при складанні фінансової звітності суб'єкт господарювання повинен запобігати завищенню оцінки активів, тобто відображати їх за достовірною обліковою оцінкою. На особливу увагу заслуговує оцінка об'єктів основних засобів на дату балансу, а саме питання щодо методики зменшення корисності об'єктів основних засобів.

Питання особливостей зменшення корисності основних засобів зафіксовано у нормативних актах та досить широко розглянуті в працях вчених: Л.Р. Джаферова, О.С. Яцунська, А.С.Янковська та інші. Однак, певні питання залишаються не достатньо дослідженими і потребують подальшого вивчення й удосконалення.

Питання зменшення або відновлення корисності активів є суттєвим для підприємства: внаслідок певних ситуацій або помилкових прогнозів щодо активів (група основних засобів, яка генерує грошові потоки) можуть виникнути труднощі в подальшій роботі у формі значної суми втрат від зменшення корисності (сума, на яку балансова вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування), або в деяких випадках – можливість вигоди від відновлення їх корисності (величина, на яку сума очікуваного відшкодування активу перевищує його балансову вартість).

Здійснення процедури відображення в бухгалтерському обліку зменшення корисності і розкриття інформації про нього у фінансовій звітності регламентує Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 28 «Зменшення корисності активів» та Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 36 «Зменшення корисності активів».

Відповідно до МСБО 16 «Основні засоби» існує два підходи до оцінки основних засобів (Рис. 1).

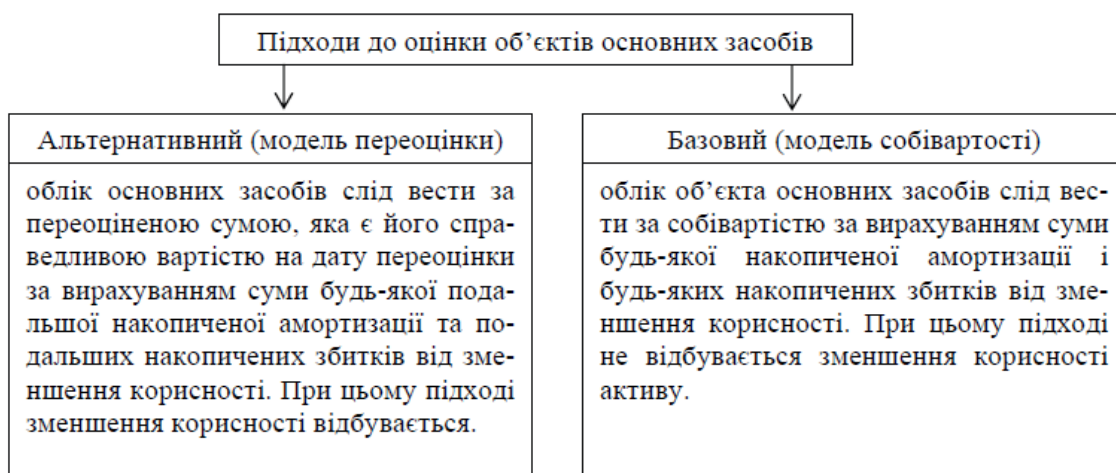


Рис. 1 – Підходи до оцінки основних засобів на дату балансу [1]

Якщо підприємство обирає модель переоцінки, то необхідно проводити аналіз основних засобів на зменшення корисності.

Зменшення корисності – це втрата економічної вигоди в сумі перевищення балансової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування [3]. Кожне підприємство на дату річного балансу має оцінювати, чи існують ознаки можливого зменшення корисності активу. Про зменшення корисності основних засобів можуть свідчити ряд ознак (табл. 1)

Таблиця 1

Ознаки, що свідчать про зменшення корисності [2]

Незалежні від діяльності підприємства (зовнішні)	Залежні від діяльності підприємства (внутрішні)
- фізичний стан (старіння) активу;	- старіння або фізичне ушкодження активу;
- коливання (зменшення) ринкової вартості активу впродовж звітного періоду на суттєво більшу величину, ніж очікувалось;	- перевищення балансової вартості чистих активів підприємства над їх ринковою вартістю;
- суттєві (негативні) зміни в технологічному, ринковому, економічному чи правовому середовищі, в якому діє підприємство, що сталися впродовж звітного періоду або очікувані в найближчий час;	- суттєві зміни способу використання активу впродовж звітного періоду або такі очікувані зміни в наступному періоді, які негативно впливають на діяльність підприємства;
- зміна (збільшення) впродовж звітного періоду ринкових ставок відсотка або інших ринкових ставок доходу від інвестицій, яке може вплинути на ставку дисконту й суттєво зменшити суму очікуваного відшкодування активу;	- інші свідчення того, що ефективність активу вже є або буде гірше, ніж очікувалось.
- суттєві зміни способу використання активу;	-
- інші незалежні від підприємства свідчення того, що ефективність активу вже є або буде гірше, ніж очікувалось.	-

За наявності ознак про зменшення корисності активу підприємство проводить тест на зменшення корисності основних засобів (тобто визначає суму очікуваного відшкодування активу, в т.ч. від об'єкту основних засобів), основні етапи якого відображені на рис. 2.

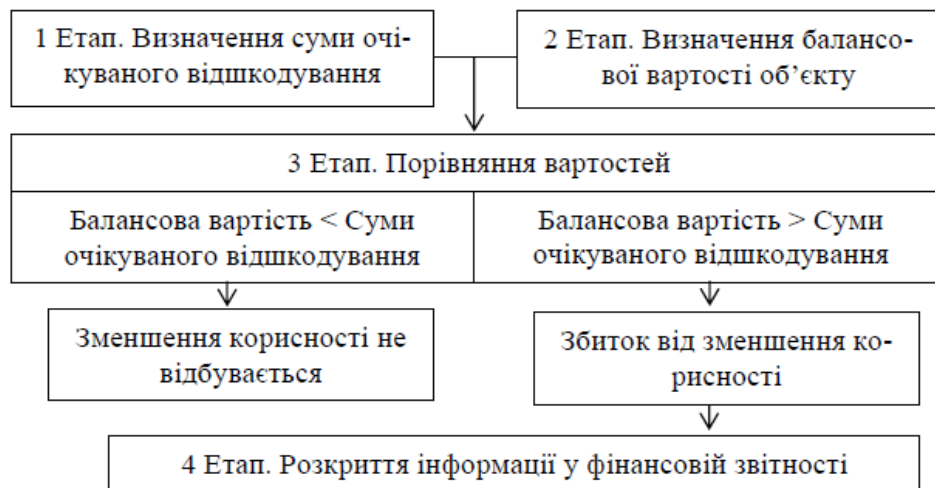


Рис.2 – Етапи проведення тесту на зменшення корисності об'єкту основних засобів (розробка автора)

На першому етапі тесту визначається сума очікуваного відшкодування, яка є більшою з двох оцінок:

- чистої реалізаційної вартості (справедлива вартість активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію);
- вартості при використанні (теперішня вартість оцінених майбутніх грошових потоків, які, за очікуванням, виникнуть від активу або від одиниці, що генерує грошові потоки).

Якщо хоч одна з цих сум перевищує балансову вартість активу, то зменшення корисності не відбувається.

Особливістю оцінки вартості активу при використанні є те, що втрати від зменшення корисності активів визначаються іншими витратами. Вона передбачає здійснення оцінки майбутніх надходжень і вибуття грошових коштів, що їх мають отримати від безперервного використання активу і його остаточної ліквідації та застосування відповідної ставки дисконту до цих майбутніх грошових потоків.

Ставка дисконту має бути ставкою до оподаткування, яка відображає поточні ринкові оцінки: вартості грошей у часі та ризиків, характерних для активу, на які не були скориговані оцінки майбутніх грошових потоків [1].

Другим етапом тесту на зменшення корисності є розрахунок балансової вартості (залишкової вартості) об'єкта основних засобів, а третім – порівняння його з сумою очікуваних відшкодувань. Якщо балансова вартість менша суми очікуваного відшкодування, то зменшення корисності не відбувається. Якщо ж балансова вартість більша суми очікуваного відшкодування, то визнається збиток від зменшення корисності.

Розкриття інформації в звітності – є останнім етапом тесту на знецінення. Так, якщо збиток від зменшення корисності не перевищує суми, включеної до надлишку переоцінки (резерву переоцінки) того самого активу, то він зменшує резерв переоцінки для такого активу і визнається в іншому сукупному прибутку. Якщо сума оціненого збитку від зменшення корисності, більша від балансової вартості активу, з яким вона пов'язана, суб'єктові господарювання слід визнавати зобов'язання, якщо цього вимагає будь-який інший стандарт [4].

Таким чином, питання визначення зміни корисності основних засобів є надзвичайно важливим для обліку на підприємстві, оскільки воно впливає на фінансовий стан самого підприємства (відображаючи у складі власного капіталу суму втрат або вигід від зменшення або відновлення корисності) та виступає механізмом, за допомогою якого дається глибока оцінка ефективності використання активів підприємств в ринкових умовах. Це дозволить підприємству оперативного реагувати на зміну факторів в зовнішньому економічному середовищі, розраховувати ймовірність ризиків його діяльності та дасть змогу найточніше оцінити стан активів в майбутніх періодах, з урахуванням обставин у звітному періоді.

Література

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/320289/file/IAS%2016.pdf>. – Офіційний сайт Міністерства фінансів України.
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 «Зменшення корисності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/320306/file/IAS%2036.pdf>. – Офіційний сайт Міністерства фінансів України.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/360789/file/standardt7.pdf>
4. Янковська, А.С. Об'єктивний процес зменшення корисності основних виробничих засобів: сутність і проблеми облікових процедур [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/17489/1/105-Yankovska-188-189.pdf>