

УДК 657.92

**Волинець О. О.**

*кандидат економічних наук,  
доцент кафедри обліку та оподаткування  
Вінницького торговельно-економічного інституту  
Київського національного торговельно-економічного університету*

**Тичук Т. О.**

*аспірант кафедри фінансового аналізу і контролю  
Київського національного торговельно-економічного університету*

**Volynets Oksana**

*Candidate of Economic Sciences,  
Senior Lecturer at Department of Accounting and Taxation  
Vinnitsia Institute of Trade and Economics  
Kyiv National University of Trade and Economics*

**Tychuk Tatyana**

*Postgraduate Student at Department of Financial Analysis and Control  
Kyiv National University of Trade and Economics*

## **СУЧАСНІ АСПЕКТИ ОЦІНКИ КОРИСНОСТІ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ТА ЇХ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ**

**Анотація.** Розглянуто сучасні аспекти економічної сутності «цінність» і «корисність». Обґрунтовано необхідність застосування оцінки необоротних активів на зменшення корисності. Удосконалено методичні та організаційні положення процесу зменшення корисності активів. Запропоновано організаційні рекомендації (доповнення до наказу про облікову політику, які містять основні положення, що регулюють організацію проведення оцінки на знецінення / зменшення корисності і первинний документ Акт про тестування на зменшення корисності активу) та методичні рекомендації до визначення вартості відшкодування об'єкта основних засобів / нематеріальних активів та відображення в обліку результатів тестування на знецінення / зменшення корисності активів, що дасть змогу прийняти управлінські рішення про їх подальше використання, які безпосередньо впливають на ефективність діяльності торгового підприємства, сприяючи формуванню достовірної інформації про майновий стан та фінансові результати.

**Ключові слова:** корисність, знецінення, зменшення корисності, вартість відшкодування.

**Постановка проблеми.** Невизначеність економічної ситуації в країні, політичні події прямо впливають на прогнозування грошових потоків торгових підприємств та їх реальних активів. Зауважимо, що визначення величини знецінення активів / збитку від знецінення є не тільки вимогою національних і міжнародних стандартів, але й нагальною вимогою ринку та інвесторів. Це підтверджується дослідженнями відомої аудиторської компанії Ernst & Young.

Результати дослідження Ernst & Young дають змогу дійти висновку, що користувачі фінансової інформації відносно скептично налаштовані щодо відсутності знецінення на теперішній момент і відповідного оптимізму з боку керівництва компаній. Вони не цілком упевнені в стабілізації ситуації і в майбутньому очікують знецінення активів. У результаті під час вивчення фінансової звітності вони вимагатимуть більшою мірою прозорості та більш докладних пояснень до використовуваних керівництвом припущень щодо перспектив розвитку компанії. Організації, які застосовують надійні, комплексні та прозорі процедури оцінки на предмет знецінення, що дають їм змогу відновити довіру з боку організацій, що фінансують, опиняться в більш сприятливому становищі, коли почнеться пошук на ринках.

Отже, на формування ділової репутації та інвестиційної привабливості будь-якого торгового підприємства впливає інформація про результати знецінення основних засобів та нематеріальних активів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням сутності корисності активів займалися вітчизняні та зарубіжні науковці, такі як А. Шеффле, С. Мочерний, С. Присукін, А. Федорченко, С. Новицька, Д. Котляров, М. Кобзева та інші. Облікові аспекти знецінення активів досліджували І. Супрун, Н. Малога, І. Жиглей, І. Юхименко-Назарук тощо.

**Метою статті** є дослідження методичних та практичних аспектів зменшення корисності необоротних активів та удосконалення їх обліку.

**Результати дослідження.** З економічного погляду корисність – економічне поняття, яке охоплює якісну і кількісну характеристику впливу будь-якого елемента економічної системи на результативність її функціонування й розвитку.

Корисність в економічному її значенні суттєво відрізняється від інших видів корисності: технічної, духовної, тощо. Економічну корисність можна виміряти. При цьому підходи до її оцінки різні. Представники марксистської школи стверджують, що корисність можна виміряти за допомогою витрат, яку означали терміном «costs» – вартість. І чим більша вартість, тим більше затрачено суспільно необхідної праці.

При цьому «цінність» має як суб'єктивну сторону (психологічна оцінка корисності товару окремим споживачем), так і об'єктивну (оцінка такої корисності суспільством). В останньому разі вона є цінною [1]. Цінність – це процес, явища, предмети, що мають позитивну значущість для людини і сприяють задоволенню її потреб та інтересів» [2]. Це визначення підкреслює індивідуальний характер цінності і, що особливо важливо, визначає її як процес.

За будь-якого підходу корисність можна виміряти (оцінити). Економічну корисність можливо виміряти у грошовій формі через рівень цінності, який детермінується із величиною економічних вигід. Зокрема, цінність товару чи послуги, на думку Ф. Візера, витрати завжди виражають мінімальну корисність, а ціни мають як північника попиту, а не витрат виробництва. Якщо пропозиція фіксована, то цінність визначається лише суб'єктивними оцінками покупця [3].

Отже, подальша еволюція економічних відносин сприяла розширенню економічного змісту корисності і цінності. У корисності і цінності з'являється соціальне та економічне значення для суспільства, які пов'язані саме з процесом оцінювання товару, послуг та інших матеріаль-

них цінностей, а в подальшому й нематеріальних. Наступний еволюційний рівень цінності – чинник формування попиту та цілеусвідомлення господарюючого суб'єкта.

А. Шеффле визначав цінність як «значення, яке блага має завдяки своїй придатності для економічного цілеусвідомлення господарюючого суб'єкта» [4]. Економічне цілеусвідомлення господарюючого суб'єкта відбувається через визначення мети (результат) і засобів (витрати) та їх єдності. Цінність дає змогу оцінити їх із погляду кількості витраченої праці на його виготовлення і корисності. Перетворення праці на товар і поява грошової оцінки праці стали потужним засобом розширення сфери ціннісних відносин не тільки в економіці, а й за її межами, що перетворило ринкове господарство в основу сучасної економіки [5].

Пізніше в теорії корисності value in use було замінено на поняття «utility» (корисність – суб'єктивне відчуття задоволення від споживання блага). Зауважимо, що МСБО 36 «Зменшення цінності» оперує саме цим поняттями «value in use» – це теперішня (приведена) чиста вартість активу, розрахована шляхом оцінки вартості майбутніх грошових потоків, які будуть отримані від активу або одиниці, що генерує грошові кошти.

Таким чином, розгляд підходів до трактування сутності «корисність» та «цінність» дозволяє нам стверджувати, що саме цінність та її втрата буде впливати на подальшу вартість використання будь-якого активу та розмір очікуваних економічних вигід від нього. Ураховуючи це, будемо розглядати не зменшення корисності, а зміну рівня цінності, тобто величину знецінення (impairment of assets), яка виражається через зменшення корисності.

С.С. Новицька зазначає, що, даючи оцінку зменшенню корисності основних фондів, визначаються періоди часу, за які об'єкти не приносять економічних вигід, а зменшення корисності – це різниця між залишковою вартістю натеper і сумою дійсного прибутку, який планується отримати від активу у майбутньому [6]. Автор пов'язує зменшення цінності із періодом часу, впродовж якого актив не приносить економічну вигоду. На нашу думку, це є дещо хибною думкою, оскільки для визнання активу у балансі необхідно, щоб він приносив економічну вигоду у будь-який період. Інша справа, якщо він приносить її в меншому розмірі, що безпосередньо й впливає на його оцінку. Крім того, не звсім зрозуміло, що таке «сума дійсного прибутку, який планується отримати від активу у майбутньому».

Д. Котляров зазначає, що «актив вважається знеціненим, якщо компанія не може відшкодувати його балансову вартість у процесі використання або під час продажу» [7]. Так, це слушна думка, яка пов'язана із можливістю та рівнем отриманих економічних вигід.

М.О. Кобзева трактує зменшення корисності як втрату економічної вигоди в сумі перевищення балансової вартості інвестиції над сумою, яку підприємство очікує отримати за час утримування інвестиції [8]. Автор оперує такими поняттями, як «втрата економічної вигоди», що є результатом зменшення рівня цінності за подальшого утримання активів.

З погляду положень МСФЗ 36 під знеціненням активу слід розуміти перевищення балансової вартості (carrying amount) над сумою очікуваного відшкодування.

За зміни ринкових умов та внутрішніх чинників цінність цих активів може зменшуватися, а, отже, й вартість змінюватися (зменшуватися). Проте вартість основних засобів та нематеріальних активів зменшується і в процесі звичайної діяльності під час його експлуатації, що виражається сумою амортизації, яка є безпосередньо витратами суб'єкта господарювання.

Отже, на вартість основних засобів та нематеріальних активів впливає не тільки сума нарахованої амортиза-

ції, але й можливість отримання економічних вигід, що, з нашого погляду, є пріоритетнішим. З нашого погляду, знецінення активів (impairment of assets) – втрата майбутніх доходів або потенціалу активу понад тих витрат, які очікують отримати в результаті звичайної діяльності через амортизацію активу, і є результатом впливу екзо- і ендогенних чинників. У цій ситуації балансова вартість основних засобів та нематеріальних активів перевищує доходи, які можуть бути отримані від їх використання або продажу. Відомо, що приймати управлінські рішення слід з урахуванням економічної доцільності, тобто з урахуванням очікуваних економічних вигід у майбутньому.

Основою для визначення цінності є майбутні економічні вигоди (потенційні доходи), які характеризують її рівень для будь-якого активу. Розглянемо детальніше види економічних вигід (рис. 1).

Розрахунок цінності під час використання базується на обґрунтованих та адекватних припущеннях щодо прогнозів потоків грошових коштів, які затверджені менеджментом компанії. Склад грошових потоків є індивідуальним для кожного підприємства. Однак вітчизняний стандарт 28 не має положень, які б регламентували структуру майбутніх грошових потоків. Такі положення повинні складатися із:

а) прогнозних оцінок надходжень грошових коштів від безперервного використання основних засобів та нематеріальних активів;

б) прогнозних оцінок вибуття грошових коштів, яке обов'язково проходитиме у процесі генерування надходжень грошових коштів від безперервного використання основних засобів та нематеріальних активів (включаючи вибуття грошових коштів на підготовку активу до використання) і яке можна прямо віднести до основних засобів та нематеріальних активів або розподілити на нього на обґрунтованій та послідовній основі;

в) чистих грошових потоків (якщо вони є), що їх отримують або сплатять за ліквідацію активу наприкінці строку його корисної експлуатації.

Також важливим моментом є те, що розрахункові оцінки потоків грошових коштів повинні відображати поточний стан основних засобів та нематеріальних активів. Тому в розрахунок не можна включати майбутні витрати капітального характеру, які спрямовані на поліпшення якостей основних

засобів та нематеріальних активів і відповідні вигоди від цього. Однак капітальні витрати на підтримку поточного стану активу в розрахунок потрібно включати [9].

Надамо методичний підхід до послідовності процесу оцінювання знецінення нефінансових активів (рис. 2).

При цьому відображення зменшення цінності основних засобів та нематеріальних активів слід здійснювати з урахуванням суттєвості такого знецінення та враховувати ознаки можливого знецінення. Відповідно до НП(С)БО 1 рівень суттєвості інформації визначається керівництвом підприємства. Пропонуємо за поріг суттєвості для визнання в обліку витрат і доходів керуватися положеннями листа МФУ «Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності» і Методичними рекомендаціями № 635, а прийняті рішення щодо суттєвості доцільно закріпити в наказі про облікову політику. Пропонуємо, за поріг суттєвості прийняти величину, що дорівнює відсотку чистого прибутку (збитку) торгового підприємства.

Аналіз результатів дослідження проведення торговими підприємствами процедури оцінки основних засобів та нематеріальних активів на знецінення дозволив виявити відсутність застосування цієї процедури під час обліку основних засобів та нематеріальних активів за базовою моделлю, а саме за історичною собівартістю. Зауважимо, що норми ПСБО 28 свідчать про обов'язковий характер проведення процедури оцінювання основних засобів та нематеріальних активів на кінець року – на кожну річну дату балансу.

Крім того, в облікових політиках торгових підприємств не знаходять відображення положення щодо методики та організації проведення тестування необоротних активів на зменшення корисності. Тому вважаємо за потрібне розробити організаційні та методичні засади щодо проведення тестування основних засобів та нематеріальних активів на знецінення та коригування їх вартості на величину втрат від зменшення корисності.

Розглянемо організаційні засади щодо проведення оцінки об'єктів основних засобів та нематеріальних активів на знецінення / зменшення корисності.

Перше, що необхідно для здійснення оцінки основних засобів та нематеріальних активів на знецінення / зменшення корисності, – наявність положень облікової політики, що регламентують проведення тестування на знецінення нефінансових активів. Пропонуємо проєкт до

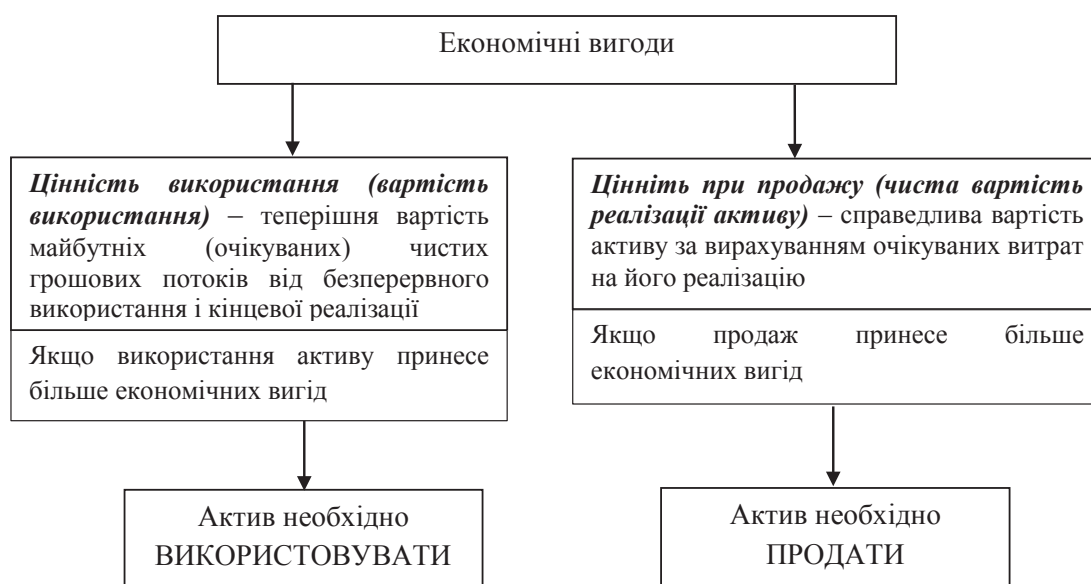


Рис. 1. Економічні вигоди, які характеризують цінність активів

Джерело: складено автором на підставі ПСБО 28, МСБО 36

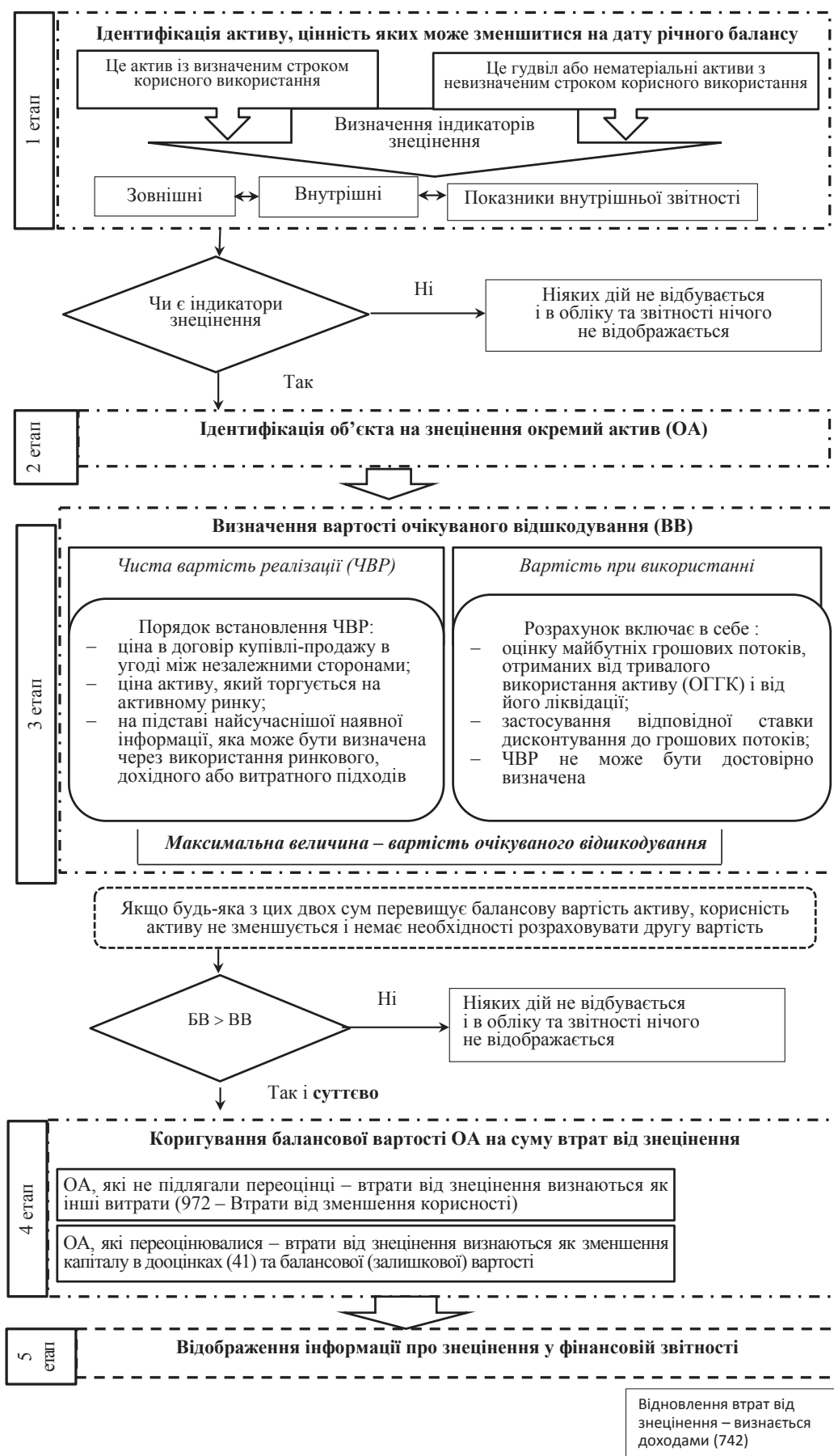


Рис. 2. Методичний підхід до послідовності процесу оцінювання основних засобів та нематеріальних активів на їх знецінення

наказу про облікову політику, який містить основні положення, що регулюють організацію проведення оцінки на знецінення / зменшення корисності (витяг).

Крім того, для проведення тестування на знецінення нефінансового активу пропонуємо форму «Акта про тестування на зменшення корисності нефінансового активу». Оскільки Акт про тестування на зменшення корисності нефінансового активу є первинним документом, який підтверджує господарську операцію, то він повинен містити усі необхідні відомості про господарські операції. Так, основні реквізити акта про тестування на знецінення / зменшення корисності:

- 1) найменування акта, його номер, дата складання;
- 2) преамбула (склад комісії, який затверджений наказом (номер і дата), вихначила його чисту вартість реалізації на підставі наступних даних...);
- 3) перелік об'єктів основних засобів / нематеріальних активів, вартість яких слід визначити, та їх коротка характеристика (назва, інвентарний номер, заводський номер за наявності, де використовується, який розмір економічної вигоди, балансова і залишкова вартість, сума зносу);
- 4) ознаки, які свідчать про знецінення / зменшення корисності активу;
- 5) метод визначення чистої вартості реалізації. Залежно від методу оцінки комісія може використовувати дані про:
  - вартість у договорі купівлі-продажу в угоді між незалежними сторонами;
  - вартість активу, який торгується на активному ринку;
  - вартість, які надади експерти тощо.
- 6) строк очікуваного використання / експлуатації;
- 7) рішення комісії;
- 8) підписи членів комісії.

Методичні засади до визначення вартості відшкодування об'єкта основних засобів / нематеріальних активів та відображення в обліку результатів тестування надано у табл. 2.

**Висновки.** Цінність є суб'єктивною категорією та використовується як чинник під час формування вартості об'єктів бухгалтерського обліку на певному етапі облікового процесу – оцінки, тобто пов'язана з оцінюванням об'єктів обліку і залежить винятково від очікуваних економічних вигід, які вони можуть принести торговому підприємству. Саме можливість отримання економічних вигід дозволяє визнавати будь-які активи в обліку, тобто визнавати їхню цінність, а також слугувати основою для коригування їх вартості. Саме зменшення корисності приводить до зменшення балансової вартості через зростання суми зносу та амортизації, що є основних чинником формування залишкової вартості необоротних активів та уособлює їхню цінність на конкретну дату балансу.

Відсутність організаційних та методичних рекомендацій оцінки основних засобів та нематеріальних активів на зменшення корисності не дозволяють на практиці дотримуватися обов'язкових вимог ПСБО 28 щодо щорічного тестування їх на знецінення.

Для усунення цих недоліків запропоновано організаційні рекомендації (проект до наказу про облікову політику, який містить основні положення, що регулюють організацію проведення оцінки на знецінення / зменшення корисності (витяг) і форму Акта про тестування на зменшення корисності активу) та методичні рекомендації до визначення вартості відшкодування об'єкта основних засобів / нематеріальних активів та відображення в обліку результатів тестування на знецінення / зменшення корисності активів, що дозволить прийняти управлінські рішення про їх подальше використання, які безпосередньо впливають на ефективність діяльності торгового підприємства, сприяючи формуванню достовірної інформації про майновий стан та фінансові результати. Крім того, удосконалений методичний підхід до послідовності оцінювання основних

Таблиця 2

Методичні засади до визначення вартості відшкодування об'єкта основних засобів / нематеріальних активів та відображення в обліку результатів тестування		Порядок відображення в обліку					
		Актив без переоцінки	Переоцінений актив				
Балансова вартість активу, тис. грн	Вартість при використанні, тис. грн	Чиста вартість при реалізації, тис. грн	Вартість відшкодування (максимальна між 2 або 3), тис. грн	Втраги від знецінення, тис. грн	Балансова вартість об'єкта після процедури оцінки на знецінення, тис. грн	Актив не знецінений / не втрапив корисності	Актив не знецінений / не втрапив корисності
1	2	3	4	5	6	7	8
Ситуація 1							
270	325	немає необхідності розраховувати чисту вартість реалізації, так як вартість при використанні перевищує балансову вартість активу, корисність активу.		Не визнаються	270	Актив не знецінений / не втрапив корисності	Актив не знецінений / не втрапив корисності
Ситуація 2							
370	325	300	325 (доцільніше використовувати, ніж продавати)	45	325	Визнаються іншими витратами (972 «Втраги від зменшення корисності активів») і відображаються записом: Дебет 972 Кредит 13 Аналітичний розріз: об'єкти основних засобів або нематеріальних активів, матеріально відповідальні особи, центри відповідальності.	Дебет 411 Кредит 13. Залишок (якщо сума чергового (останнього) зменшення цінності більше, ніж зазначене перевищення) відображається: Дебет 972 та Кредит 13. Аналітичний розріз: об'єкти основних засобів або нематеріальних активів, матеріально відповідальні особи, центри відповідальності.

засобів та нематеріальних активів на знецінення, через виокремлення основних його етапів (ідентифікація активу, ідентифікація об'єкта знецінення, визначення вартості очікуваного відшкодування, коригування балансової вартості активу та групи активів, яка генерує грошові потоки на суму втрат від знецінення, відображення інформації про знецінення у фінансовій звітності) буде сприяти науково-

обґрунтованому процесу оцінювання та встановленню єдиного підходу до коригування балансової вартості активів з урахуванням їх рівня цінності, втіленого через майбутні економічні вигоди. Реалізація даного методичного підходу дасть змогу отримати реальні дані щодо балансової вартості об'єктів обліку та забезпечить дотримання основних принципів обліку та оцінки.

#### Список використаних джерел:

1. Мочерний С.В. Основи економічної теорії : навч. посіб. Київ : Академія, 2005. 490 с.
2. Присухін С.І. Філософія : у 2-х ч. : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2006. Ч. 2. 168 с.
3. Мочерний С.В., Довбенко М.В. Економічна теорія.: навч. посіб. Київ: Академія, 2004. 855 с. URL: [http://pidruchniki.com/19991130/ekonomika/ekonomichna\\_teoriya](http://pidruchniki.com/19991130/ekonomika/ekonomichna_teoriya) (дата звернення: 28.01.2019).
4. Менгер К. Основания политической экономии. Австрийская школа в политической экономии. Москва : Экономика, 1992. URL: <http://www.gosrefe-rat.ru/economy/560.htm> (дата звернення: 28.01.2019).
5. Юхименко П. І., Леоненко П.М. Історія економічних учень : навч. посіб. Київ : Знання-Прес, 2005. 583 с.
6. Новицька С.С., Яцкевич І.В. Визначення необхідності ефективного оцінювання конкурентних переваг підприємства. *Розвиток методів управління та господарювання на транспорті*. 2014. Вип. 1. С. 98–109. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/mtegt\\_2014\\_1\\_9](http://nbuv.gov.ua/UJRN/mtegt_2014_1_9) (дата звернення: 20.04.2019).
7. Урмаова Е. Как проверить стоимость основных средств на обесценение. *Финансовый директор*. 2010. URL: <http://fd.ru/articles/37286-kak-proverit-stoimost-osnovnyh-sredstv-naobestsenenie#ixzz3vAwcULEx> (дата звернення: 02.05.2019).
8. Кобзева М.О. Оцінка в бухгалтерському обліку фінансових інвестицій за міжнародними та національними стандартами. *Ефективна економіка*. № 10. 2012. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1467> (дата звернення: 28.01.2019).
9. Шашкова Н. Как провести тест на обесценение активов. *МСФО на практике*. № 6. 2011. URL: <http://msfo-practice.ru/article.aspx?aid=284998> (дата звернення: 28.01.2019).
10. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 (МСБО 36) «Зменшення корисності активів». URL: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_047](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_047) (дата звернення: 20.04.2019).
11. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів». URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05> (дата звернення: 20.04.2019).

### СОВРЕМЕННЫЕ АСПЕКТЫ ОЦЕНКИ ПОЛЕЗНОСТИ НЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ И ИХ ЗАПИСЬ В УЧЕТЕ

**Аннотация.** Рассмотрены современные аспекты экономической сущности «ценность» и «полезность». Обоснована необходимость применения оценки необоротных активов на обесценивание. Усовершенствованы методические и организационные положения процесса обесценивания активов. Предложены организационные рекомендации (дополнение к приказу об учетной политике, которые содержат основные положения, регулирующие организацию проведения оценки на обесценивание / уменьшение полезности и первичный документ Акт о тестировании на обесценивание актива) и методические рекомендации к определению стоимости возмещения объекта основных средств / нематериальных активов и отображение в учете результатов тестирования на обесценивание / обесценивание активов, что позволит принять управленческие решения об их дальнейшем использовании, которые непосредственно влияют на эффективность деятельности торгового предприятия, способствуя формированию достоверной информации об имущественном положении и финансовых результатах.

**Ключевые слова:** полезность, обесценивание, уменьшение ценности, стоимость возмещения.

### PRESENT-DAY ASPECTS OF THE UTILITY ESTIMATION OF NONCURRENT ASSETS AND ACCOUNTING FOR THEM

**Summary.** The present-day aspects of the economic essence of the notions "value" and "utility" is considered. The necessity of the estimation of noncurrent assets on their depreciation is substantiated. The methodological and organizational regulations of the asset reduction process have been improved. The analysis of the results of the research the subject of which is conducting by trade enterprises the procedure of valuation of fixed assets and intangible assets concerning their impairment allowed to reveal the fact that the procedure of valuation is not implemented while accounting for fixed assets and intangible assets under the base model, namely a historical cost. It should be mentioned that according to PSAS 28 emphasize the mandatory nature of the procedure for valuating the fixed assets and intangible assets by the end of the year – on each annual balance sheet date. In addition, the accounting policies of trading companies do not reflect regulations regarding the methodology and organization of testing non-current assets on impairment. Therefore, we consider it to be necessary to develop the organizational and methodical principles of testing the fixed assets and intangible assets concerning their impairment and adjusting their value to the value of impairment losses. The The organizational recommendations (additions to the order on the accounting policy that contain the main regulations governing the organization of valuation of impairment / depreciation and the primary document of the Asset Value Testing Certificate) and methodical recommendations for determining the cost of reimbursement of an item of property, plant and equipment / intangible assets and reporting the results of testing on impairment / impairment of assets which will allow to make a managing decision about their future using, which have the direct affect on the efficiency of commercial enterprises operating, helping to collect reliable information of the financial position and financial performance. Besides, an improved methodological approach to the sequence of valuation of fixed and intangible assets on impairment, by distinguishing its main stages (identification of an asset, identification of an object of impairment, determination of the value of expected reimbursement, adjusting the carrying amount of an asset and a group of assets that generates cash flows on the amount of impairment losses, the presentation of information on impairment in the financial statements) will contribute to a scientifically ground evaluation process and the establishment of a single approach to adjusting the carrying amount of assets based on their level of value embodied in the future economic benefits.

**Key words:** utility, impairment, depreciation, cost of reimbursement.