

міло, що структурний зсув у бік інвестиційних витрат призведе до скорочення частки соціальних бюджетних виплат, що негативно вплине на рейтинг політичних сил, що відповідатиме за антикризові заходи.

Необхідна реструктуризація житлово-комунального комплексу. Потребують розмежування об'єкти конкурентного і монопольного ринків. Потенційно конкурентними є ринки обслуговування житла, вивозу і переробки сміття. Перетворення потенційних ринків у реальні неможливе без контролю Державного антимонопольного комітету України, який повинний захищати нові недержавні структури від проявів недобросовісної конкуренції. На ринку природних монополій (енергопостачання) повинний бути створений спеціальний незалежний регулятор, що встановлюватиме тарифи, погоджуючи їх величину із загальнодержавними, місцевими органами, а також організаціями споживачів комунальних послуг в особі, наприклад, асоціацій організацій власників багатоквартирних будинків.

Криза як початок оздоровлення економіки повинна включати короткий поетапний (наприклад, поквартальний) перехід на повну оплату споживачами реальної ціни комунальних послуг, що буде супроводжуватися спрощенням надання адресних субсидій для найменш захищених верств населення.

Таким чином, розвиток фінансово-економічної кризи повинний сприяти пропонуванню нових альтернативних моделей подальшого існування національної економіки.

1. Гальчинський А. Світова грошова криза: джерела, логіка трансформацій // Дзеркало тижня. – 2008. – №42 (721). – С.8.
2. Данилишин Б. Економіка України: життя після кризи? // Дзеркало тижня. – 2009. – №1. – С.8.
3. Мау В. Драма 2008 года: от экономического чуда к экономическому кризису // Вопросы экономики. – 2009. – №2. – С.4-23.
4. Кокшаров А. Конец турбокапитализма // Эксперт Украина. – 2009. – №1-2. – С.36-37.
5. Блинов А. Антикризисные судороги // Эксперт Украина. – 2008. – №42 (185). – С.17-22.

Отримано 02.09.2009

УДК 338.24 : 657.1

О.В.ШКУРКО

Харківська національна академія міського господарства

ОЦІНКА ЗМІН КОРИСНОСТІ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ЖИТЛОВО-КОМУНАЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Розглядаються методичні особливості оцінки змін корисності необоротних активів у житлово-комунальній сфері.

Рассматриваются методические особенности оценки изменений полезности необратимых активов в жилищно-коммунальной сфере.

The methodical peculiarities of usefulness change evaluation of non-liquid assets in dwelling and communal sphere are being considered.

Ключові слова: житлово-комунальна сфера, необоротність активів, ефективність використання.

Вперше у вітчизняній економіці понятійний термін корисності необоротних активів був сформульований у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Враховуючи, що корисність основних засобів, з огляду на міжнародний досвід облікової політики [4], в ринкових умовах має бути одним з головних індикаторів ефективності використання необоротних активів, у вітчизняній економічній літературі в останні роки почали з'являтися публікації щодо методичних особливостей економічних розрахунків розмірів корисності та відображенні її значень в бухгалтерському обліку. Найбільш відомими дослідженнями з цього питання є публікації таких авторів: С.В.Баруліна, І.А.Бланка, Ф.Ф.Бутинця, С.Ф.Голова, Є.А.Каменєва, В.М.Костюченко [1-3, 5-7].

Однак публікації вказаних авторів відносяться виключно до сфер торгівлі і промислового виробництва. Щодо використання механізму оцінки корисності активів на підприємствах житлово-комунального господарства, то ця тема ще не знайшла належного висвітлення у фаховій літературі. Мета даної статті – розглянути особливості оцінки змін корисності необоротних активів на житлово-комунальних підприємствах.

Відповідно до вимог МСБО 36 «Зменшення корисності активів» підприємства повинні періодично порівнювати балансову вартість окремих об'єктів основних засобів з сумою відшкодування. Сумою відшкодування основних засобів є найбільша з двох оцінок: чиста ціна реалізації (net selling price) чи вартість при використанні (value in use). Чистою ціною реалізації є його справедлива вартість зменшена на суму витрат, пов'язаних з реалізацією. Вартістю при використанні є теперішня (дисконтована) вартість майбутніх грошових потоків, очікуваних від подальшого використання активу та його реалізації в кінці строку корисного використання.

В практиці економічної і облікової діяльності вітчизняних фахівців існує думка, що для визначення зменшення корисності активу необхідно постійно слідкувати за ефективністю його роботи, за його можливостями генерувати грошові кошти. Якщо, наприклад, на якомусь етапі стає очевидним, що актив не дає тих економічних вигід, які від нього очікуються з початку використання, то слід розпочати відобра-

жати в обліку зменшення корисності активу.

Отже, як тільки виявляються зазначені вище обставини, які впливають на зменшення корисності активів, необхідно зіставити залишкову вартість активу з сумою очікуваних надходжень від нього (рис.1).

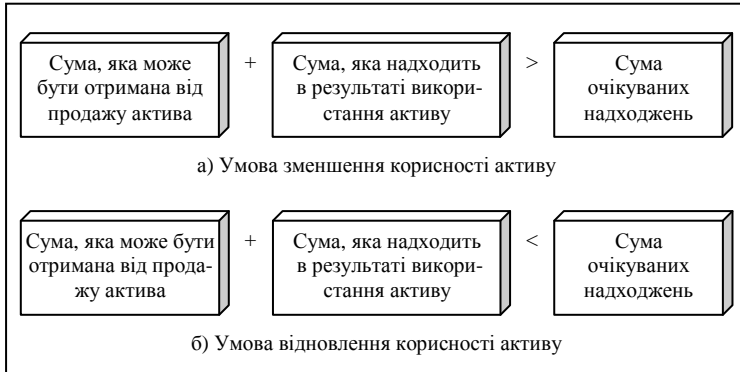


Рис.1 – Блок-схема оцінки корисності активу

З наведеного рисунка видно, що якщо вартість активу менше суми очікуваного надходження, то це свідчить про відсутність зменшення корисності активу. У випадку, коли залишкова вартість активу більше суми очікуваного надходження від активу, то бухгалтеру необхідно відобразити в обліку суму зменшення корисності активу.

В міжнародній практиці, виходячи з принципу обачності, різниця перевищення балансової вартості над сумою відшкодування вважається збитком від зменшення корисності активу. Таку транзакцію відображено на рис.2 .

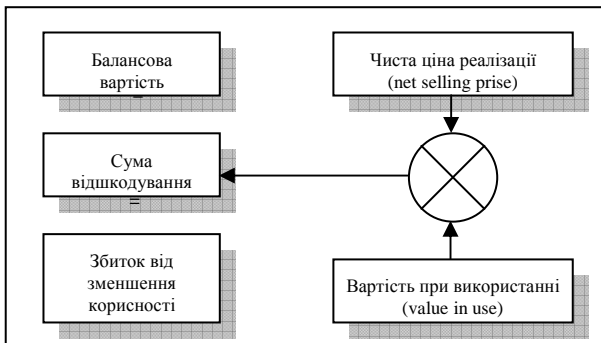


Рис.2 – Розрахунок збитку від зменшення корисності

Необхідність трансформації МСБО 36 у вітчизняне нормативне законодавство стала очевидною після впровадження П(С)БО 7. Тому наказом Міністерства фінансів України від 24 грудня 2004 р. №817 було затверджено і введено в дію П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів».

Ці положення повинно застосовуватися всіма підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності, крім бюджетних установ. Структура П(С)БО 28 включала наступні розділи:

- загальні положення, де розглянуто порядок застосування стандарту і зроблено визначення термінів;
- порядок визнання та оцінки зменшення корисності активу;
- порядок і умови відновлення корисності активу;
- порядок зменшення та відновлення корисності групи активів, що генерує грошові потоки.

На відміну від МСБО 36 Положення 28 передбачає не лише облік зменшення корисності активу, але й умови відновлення корисності активу. Крім того, вітчизняне Положення містить досить детальне тлумачення таких термінів як «чиста вартість реалізації активу», «вигоди від відновлення корисності» і «група активів, що генерує грошові потоки». Розглянемо ці терміни в контексті особливості діяльності підприємств житлово-комунального господарства.

Термін «чиста вартість реалізації активу» – це справедлива вартість активу за винятком очікуваних витрат на його реалізацію.

Чиста вартість реалізації активу базується на цінах активного ринку за винятком очікуваних витрат на реалізацію. До витрат на реалізацію ставляться витрати, які можна прямо пов'язати з продажем активу, за винятком фінансових витрат і витрат по податку на прибуток. При відсутності активного ринку для конкретного активу його чиста вартість реалізації базується на наявній інформації про суму, що підприємство може одержати за актив на дату річного балансу в операції між обізнаними, зацікавленими й незалежними сторонами після відрахування витрат на його реалізацію.

Розглядаючи можливість визначення чистої вартості реалізації активу для житлово-комунальних підприємств (водопостачання, тепlopостачання, міський електричний транспорт і т.п.), необхідно відзначити, що для цих підприємств притаманна відсутність з атрибутами вдосконаленого, активного ринку. Тому, на нашу думку, чиста вартість реалізації активу комунальних підприємств може бути визначена за формулою

$$W_r = C_b - T_b, \quad (1)$$

де C_b – справедлива вартість активу, що визначається експертним методом, або балансова вартість активу, якщо організація щорічно проводить належним чином дооцінку (уцінку) активів; T_b – розрахункова сума трансакційних витрат, пов'язаних з передачею активів іншій управляючій компанії.

Нинішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу визначається застосуванням відповідної ставки дисконту до майбутніх грошових потоків від безперервного використання активу і його продажу (списання) наприкінці строку корисного використання (експлуатації). Майбутні грошові потоки від активу визначаються, виходячи з фінансових планів підприємства на період не більше п'яти років.

Отже, процедури визначення майбутніх чистих грошових надходжень від активів на підприємствах ЖКГ необхідно визначити, пов'язуючи з розробкою п'ятирічних фінансових планів господарської діяльності.

Термін «вигоди від відновлення корисності» є унікальним з огляду термінології МСБО 36. Він характеризує величину, на яку сума очікуваного відшкодування активу (в межах балансової вартості цього активу, певної на дату відновлення корисності без обліку попередньої суми втрат від зменшення його корисності), перевищує його балансову вартість.

Оскільки величина вигоди від корисності активу відображається в обліку, то результати розрахунків щодо визначення розмірів корисності використовуються як індикатор оцінки підвищення ефективності утримання (експлуатації) основних засобів.

Термін «група активів, що генерує грошові потоки», визначає мінімальну групу активів, використання якої приводить до збільшення коштів окремо від інших активів (груп активів).

Інших визначень у стандарті, на жаль, немає. З урахуванням цього вважаємо, що визначення груп активів, що генерують кошти є досить складною задачею для реального втілення і для кожної підгалузі ЖКГ слід розробити відповідні методичні рекомендації. На підставі цих рекомендацій підприємства мусять встановлювати групи активів, що генерують кошти у своїй обліковій політиці.

Визнання й оцінка зменшення корисності активу здійснюється в такий спосіб. Кожне підприємство на дату річного балансу (31 грудня) повинне оцінювати, чи існують ознаки можливого зменшення корисності активу. Це означає, що зменшення корисності, природно, передуватиме його збільшенню. Тому перший раз на річну дату балансу визначається зменшення корисності кожного активу, а потім на інші наступні

дати вже й збільшення, а не тільки зменшення корисності. Тобто надати визначається зміна корисності активів.

Суттєвою особливістю Положення 28 є те, що воно передбачає як умови виявлення корисності окремого активу, так і корисності групи активів, що генерують грошові кошти. Саме для підприємств житлово-комунального господарства притаманне генерування грошових коштів групою (комплексом) активів. Наприклад, система водопостачання включає очисні споруди, водогони, насосні станції, які лише в технологічній сукупності можуть забезпечити водопостачання належної якості в населені пункти.

Разом з цим в житлово-комунальній сфері є ряд підгалузей, група активів яких за своєю природою не може генерувати грошові потоки: зелені насадження архітектурно-декоративного значення (парки, сквери, сади, бульвари), шляхове господарство, зовнішнє освітлення вулиць, водоймища.

Втрати від зменшення корисності групи активів, яка генерує грошові потоки згідно п.22 Положення 28 можна визначити за формулою

$$\Delta V = \sum_{j=1}^m B_j - W_c, \quad (2)$$

де B_j – балансова вартість j -х активів, які обґрунтовано можна віднести до групи активів, що генерують грошові потоки; W_c – сума очікуваного відшкодування балансової вартості j -х активів.

Зменшення балансової вартості окремих активів визначається шляхом розподілу загальної суми втрат пропорційно балансовій вартості кожного активу групи. Розмір цього зменшення розраховують за формулою

$$\Delta V_j = \Delta V \cdot B_j / \sum_{j=1}^m B_j, \quad (3)$$

де ΔV – загальне зменшення корисності групи активів, яка генерує грошові потоки; B_j – балансова вартість окремого активу.

Наприклад, комунальне каналізаційне підприємство на кінець звітного року має наступні показники. Балансова вартість активів становила 860,0 млн. грн., з них:

1. Очисні споруди – 130,0 млн. грн.
2. Насосні станції – 117,0 млн. грн.
3. Колектори – 215,0 млн. грн.
4. Мережі – 310,0 млн. грн.

5. Будівлі адміністративно-господарського призначення – 53,5 млн. грн.
6. Аварійна служба (будівлі, транспорт, засоби зв'язку) – 28,5 млн. грн.
7. Лабораторія контролю якості біологічної очистки стоків (будівлі, транспорт, лабораторне обладнання) – 6,0 млн. грн.

Сума відшкодування балансової вартості, що генерують грошові потоки – 750 млн. грн. Визначити суму втрат від зменшення корисності активів у цілому по групі і по кожному активу окремо.

Рішення

1. Визначаємо суму групи активу, які генерують грошовий потік:
 $130,0 \text{ млн. грн.} + 117,0 \text{ млн. грн.} + 215,0 \text{ млн. грн.} + 310,0 \text{ млн. грн.} = 772,0 \text{ млн. грн.}$
2. Визначаємо суму втрат від зменшення корисності активів у цілому по групі, що генерують грошовий потік:
 $772,0 \text{ млн. грн.} - 750,0 \text{ млн. грн.} = 22,0 \text{ млн. грн.}$
3. Визначаємо суму втрат від зменшення корисності окремо кожного активу:

а) очисні споруди

$$\frac{22,0 \text{ млн. грн.} \times 130,0 \text{ млн. грн.}}{772,0 \text{ млн. грн.}} = 3,7 \text{ млн. грн.};$$

б) насосні станції

$$\frac{22,0 \text{ млн. грн.} \times 117,0 \text{ млн. грн.}}{772,0 \text{ млн. грн.}} = 3,3 \text{ млн. грн.};$$

в) колектори

$$\frac{22,0 \text{ млн. грн.} \times 215,0 \text{ млн. грн.}}{772,0 \text{ млн. грн.}} = 6,1 \text{ млн. грн.};$$

г) мережі

$$\frac{22,0 \text{ млн. грн.} \times 310,0 \text{ млн. грн.}}{772,0 \text{ млн. грн.}} = 8,8 \text{ млн. грн.}$$

Як видно з наведеного прикладу, в групу активів, що не генерує грошові потоки, ми включили вартість будівель адміністративно-господарського призначення, аварійної служби і лабораторію контролю якості біологічної очистки стоків. Підставою для цього є лист-роз'яснення Міністерства фінансів України від 12.04.2005 р. №31-04200-20-21/6315, в якому зазначається, що активи адміністративного призначення (приміщення, офісні меблі, комп'ютери і т.д.) надходження коштів не генерують.

Узагальнюючи наведені розрахунки, слід зазначити, що визначення зміни корисності необоротних активів є надзвичайно важливим механізмом, за допомогою якого дається глибока оцінка ефективності використання активів житлово-комунальних підприємств в ринкових умовах.

- 1.Бланк И.А. Управление активами. – К.: Ника - Центр, 2002. – 720 с.
- 2.Бланк И.А. Финансовый менеджмент. – К.: Ника - Центр; Эльга, 2001. – 528 с.
- 3.Бухгалтерський і фінансовий облік. – 3-є вид., перероб. і доп. / За ред. проф. Ф.Ф.Бутинця. – Житомир: ЖТІ, 2001.– 672 с.
- 4.Глен А. Велш, Даніел Г. Шорт. Основы финансового обліку: Пер. з англ. – К.: Основа, 1997. – 943 с.
- 5.Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі. – К.: Лібра, 2001. – 840 с.
- 6.Грачева Р. М. Основные средства. – К.: Преса України, 2002. – 146 с.
- 7.Каменева Е.А., Барулин С.В. Финансы жилищно-коммунального хозяйства. – М.: Ось-89, 2003. – 192 с.

Отримано 18.09.2009

УДК 338.24 : 657.1

Д.О.ЛАЗАРЕНКО, канд. пед. наук

Слов'янський державний педагогічний університет

ДО ПРОБЛЕМ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

Розглядаються питання необхідності перебудови стратегії господарського обліку для ефективного функціонування в нових ринкових умовах. Визначено проблеми формування облікової політики як інструмента подання якісної інформації. Розкрито методику визначення суттєвості окремих об'єктів обліку. Обґрунтовано необхідність створення нових уніфікованих алгоритмів формування облікової політики згідно з характерними мікроекономічними властивостями окремого суб'єкта господарювання.

Рассматриваются вопросы необходимости перестройки стратегии хозяйственного учета для эффективного функционирования в новых рыночных условиях. Определены проблемы формирования учетной политики как инструмента представления качественной информации. Раскрыта методика определения сущности отдельных объектов учета. Обоснована необходимость создания новых унифицированных алгоритмов формирования учетной политики согласно характерным микроэкономическим свойствам отдельного субъекта хозяйствования.

Questions of accounting strategy rebuilding for its effective functioning in new market conditions are examined. Problems of accounting policy forming as an instrument of high quality information giving are determined. Methodic of accounting objects importance definition is highlighted. Need of new algorithms of accounting policy forming creation according to microeconomic characteristics of enterprises is proved.

Ключові слова: облікова політика, суттєвість, господарська інформація, управлінські інформаційні системи, поріг суттєвості, синтез інформації.

Сучасна національна економічна система знаходиться на шляху адаптації до європейських і світових умов господарювання. Складні