

УДК 657

Скрипник Н. В.Чернівецький торговельно-економічний інститут
Київського національного торговельно-економічного університету**ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ: ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА НАЦІОНАЛЬНИХ ПІДХОДІВ І ВИМОГ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**

Досліджено визначення, визнання та оцінку основних засобів відповідно до вітчизняних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Підкреслено схожість та виділено неточності і розбіжності у видах вартості основних засобів. Зроблено акцент на практичних облікових проблемах, які мають місце при нарахуванні амортизації основних засобів.

Ключові слова: основні засоби, малі підприємства, середні підприємства, фінансова звітність, Міжнародні стандарти фінансової звітності для малих і середніх підприємств.

Постановка проблеми. Останні десятиліття розвитку бухгалтерської науки характеризуються активним обговоренням проблем уніфікації та стандартизації фінансової звітності. Це пояснюється тим, що наявність єдиних стандартів у цій сфері дасть можливість порівнювати фінансову звітність компаній різних країн, дозволить знизити витрати на її підготовку при одночасному підвищенні якості і, в кінцевому підсумку, призведе до підвищення фактичних та прогнозних оцінок рівня фінансово-господарського розвитку підприємств. На сьогодні найбільш уніфікованими і практично застосовуваними стандартами є Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), динамічне впровадження яких (шляхом часткового або повного прийняття) на національному рівні відбувається в багатьох країнах.

Однак існує ряд підприємств, для яких ведення бухгалтерського обліку відповідно з повною версією МСФЗ є досить трудомістким і не цілком реалізованим процесом – йдеться про категорії малих і середніх господарюючих суб'єктів. Розуміючи гостроту проблеми, в липні 2009 р. Комітет з МСФЗ розробив, а Рада з МСФЗ затвердила окремі стандарти бухгалтерського обліку та звітності для малих і середніх підприємств. Як і будь-який законопроект, розглянутий на стадії адаптації його до національних стандартів в тій чи іншій країні, «Міжнародні стандарти фінансової звітності для малих і середніх підприємств» (International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities, IFRS for SMEs) активно вивчаються і в Україні. Зокрема, особливого значення набувають питання визнання, оцінки та обліку основних засобів на малих підприємствах, так як частка основних засобів у вартості майна підприємства в основному перевищує частку інших активів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. На сьогоднішній день багато науковців приділяють увагу питанням визначення, визнання, оцінки та обліку основних засобів за національними стандартами, серед яких: Л. Косовиць, Р. Грачова, С. Голов, Н. Крічка, І. Бланк, М. Баканов та ін. Питання ведення обліку відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку відображено у роботах С.Ф. Голова, В.М. Костюченко, М.П. Войнаренко, Н.А. Пономарьова, О.В. Замазій.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Віддаючи належне напрацюванням вітчизняних та зарубіжних авторів, не можна не звернути увагу на те, що мають місце невідповідності між зарубіжними та вітчизняними стандартами бухгалтерського обліку в даній галузі, усунути які в найближчому майбутньому потрібно спільними зусиллями науковців та практиків.

Мета статті. Головною метою даної статті є проведення порівняльного аналізу окремих аспектів обліку основних засобів на малих підприємствах за національними ПСБО та Міжнародними стандартами фінансової звітності для малих і середніх підприємств, для організації оптимального (з точки зору трудомісткості і достовірності наданої інформації) бухгалтерського обліку об'єктів основних засобів підприємства.

Виклад основного матеріалу. Процедура визнання основних засобів є найбільш важливою для бухгалтера, так як їх частка у вартості майна підприємства найчастіше перевищує частку інших активів. Тим паче, що в умовах ринкової економіки оприлюднення інформації про фінансовий стан малих підприємств зовнішнім і внутрішнім користувачам є однією з умов підвищення інвестиційної привабливості підприємства. Тобто перехід цього сектора економіки на IFRS for SMEs, в першу чергу, матиме вплив на визнання в бухгалтерському обліку та відображення у фінансовій звітності основних засобів, внаслідок чого виявлення і розгляд відповідних основних відмінних рис і понятійного апарату на наш погляд є першочерговим питанням, яке вимагає дослідження.

На сьогоднішній день вимоги до бухгалтерського обліку основних засобів на малих і середніх підприємствах відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності для малих і середніх підприємств дещо відрізняються від тих, які наведені вітчизняними нормативно-законодавчими актами в даній галузі, і дослідження питання необхідно починати зі порівняльного аналізу терміну «основні засоби». Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби», основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство (установа) утримує з метою використання їх у процесі виробництва (діяльності) або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [1]. Крім того, в ПСБО 7 «Основні засоби» зазначено, що об'єкт основних засобів визнається активом, якщо існує імовірність того, що підприємство/установа отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена [1].

Відповідно до IFRS for SMEs, розділу 17 «Основні засоби» актив для визнання в якості основного засобу повинен володіти матеріальною формою і відповідати таким умовам визнання:

- актив повинен бути призначений для використання у виробництві або для постачання това-

рив або послуг, або для здачі в оренду іншим компаніям або для адміністративних цілей;

- передбачається використання активу більше, ніж один період;
- підприємство може достовірно оцінити вартість активу;
- ймовірність отримання підприємством економічних вигод від використання активу досить висока [2].

Як бачимо із проведеного дослідження, має місце абсолютна схожість критеріїв визнання основних засобів активами за вітчизняним П(С)БО 7 і відповідно до МСФЗ для МСП (IFRS for SMEs).

Але разом з тим МСФЗ для МСП (IFRS for SMEs) не уточнює, що є об'єктом основних засобів. Належність окремих видів майна до основних засобів визначається на підставі професійної думки бухгалтера з урахуванням конкретних обставин і умов експлуатації об'єкта, в окремих випадках методів нарахування амортизації [3, с/ 244].

Відповідно до П(С)БО 7 об'єкт основних засобів також може бути поділений на окремі частини, однак на практиці далеко не кожне підприємство використовує подібний спосіб покращення контролю та коригування амортизаційних відрахувань.

Аналогічно МСФЗ для МСП передбачена можливість об'єднання окремих незначних активів в один об'єкт основних засобів, національні ж стандарти таку можливість виключають.

Наступним етапом нашого дослідження є проведення аналізу видів вартостей, дозволених для застосування в МСФЗ для МСП (IFRS for SMEs) та П(С)БО 7 «Основні засоби» (табл. 1).

Таблиця 1

Класифікація вартостей основних засобів

Вид вартості	IFRS for SMEs	П(С)БО 7
Первісна вартість	+	+
Справедлива вартість	+	+
Переоцінена вартість	+	+
Чиста вартість реалізації необоротного активу	-	+
Вартість, яка амортизується	+	+
Ліквідаційна вартість	+	+
Залишкова вартість	-	+
Поточна (відновна) вартість	+	-
Балансова вартість	+	-
Можлива ціна продажу	+	-

З таблиці 1 видно, що в ПСБО 7 відсутні такі види вартості основних засобів, які мають місце в МСФЗ, як:

- Можлива ціна продажу (реалізована вартість);
- Поточна (відновна) вартість;
- Балансова вартість.

Разом з тим в МСФЗ для МСП (IFRS for SMEs) відсутня чиста вартість реалізації необоротного активу.

На нашу думку? вид вартості «можлива ціна продажу» є найбільш прийнятним для застосування МСП в Україні, оскільки по суті являє собою продажну вартість конкретного (а не абстрактного, як у випадку застосування методу «поточна (відновна) вартість», активу, з певним терміном корисного використання, що враховує чинники морального і фізичного зносу і цілком відповідним ринковій вартості у відповідному географічному регіоні. Введення даного способу оцінки (і переоцінки) активів у практику обліку малих підприємств, на наш погляд є нагальною необхід-

ністю, оскільки дозволяє надавати найбільш достовірну інформацію про фінансово-господарську діяльність підприємств користувачам [4, с. 112].

Також слід зауважити, що в МСФЗ для МСП (IFRS for SMEs) не йде мова про залишкову вартість об'єкта, але визначення балансової вартості виглядає наступним чином: «... балансова вартість – сума, за якою актив визнається після вирахування будь-якої накопиченої амортизації та накопиченого збитку від знецінення». Даний факт дозволяє провести паралель з вітчизняними аналоговими поняттями «балансова вартість» та «залишкова вартість» об'єкта основних засобів [5, с. 84].

Крім того, при розробці окремих національних стандартів для малих і середніх підприємств, що відповідають вимогам МСФЗ, необхідно врахувати можливі неточності, пов'язані з лексичними особливостями перекладу. Наприклад, в МСФЗ для МСП (IFRS for SMEs) під первісною вартістю (собівартістю) об'єкта основних засобів розуміють його ціну в еквіваленті грошових коштів на дату визнання. Водночас, П(С)БО 7 «Основні засоби» визначає первісну вартість основних засобів, придбаних за плату, як історичну (фактичну) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

Очевидно, що економічні поняття «ціна» і «сума фактичних витрат» нерівнозначні, отже формулювання поняття історичної (первісної) вартості зажадає від наших законодавців у цій галузі більш детального опрацювання питання. Також необхідним і обов'язковим кроком при створенні стандарту з обліку основних засобів для малих підприємств буде введення критерію надійної вартісної оцінки, так як остання має безпосередній вплив на показники фінансової звітності і, отже, є основоположним принципом визнання основного засобу активом.

Таким чином, в ході проведеного аналізу МСФЗ для МСП (IFRS for SMEs) і П(С)БО 7 «Основні засоби» ми з'ясували, що на тлі перерахування критеріїв визнання ні в одній з цих систем обліку не дано однозначного визначення основного засобу підприємства, що свідчить про необхідність уніфікації даного поняття як для українських, так і для міжнародних малих і середніх підприємств. На наш погляд, прийнятним варіантом є наступне трактування: основні засоби – достовірно оцінені матеріальні активи, придбані з метою здійснення власної діяльності підприємства, які повинні використовуватися в діяльності підприємства понад 12 місяців.

Крім невідповідності методологічних підходів розглянутих систем бухгалтерського обліку існують і практичні облікові проблеми [6, с. 3]. Не можна не відзначити наявні розбіжності в питаннях нарахування амортизації. Так, згідно з МСФЗ для МСП (IFRS for SMEs), дозволено використовувати три методи її нарахування: прямолінійний, метод зменшення залишку та метод кількості одиниць продукції. Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» та Податкового Кодексу України крім перерахованих способів діє також кумулятивний метод, який неодноразово піддавався критиці в науковій літературі через недостовірне відображення схеми отримання економічної вигоди від використання об'єкта в господарській діяльності [1]. Крім того, для малих і середніх підприємств даний спосіб недоцільний: купуючи об'єкти основних засобів, що були у вжитку, найчастіше ви-

трати на відновлення об'єкта зростають зі збільшенням терміну служби, тоді як основна частина вартості об'єктів основних засобів списується в перші роки експлуатації з щорічним зменшенням амортизаційних відрахувань.

Здавалося б, при придбанні (створенні) нового основного засобу підприємства малого і середнього бізнесу мають переваги: списання вартості за кумулятивним методом дає можливість для прискореної амортизації основного засобу. Проте варто відзначити, що високий ступінь зношення об'єктів основних засобів спотворює їх балансову вартість. МСФЗ для МСП, як і Міжнародні стандарти фінансової звітності, підкреслюють значимість принципу достовірності, тоді як в результаті застосування кумулятивного методу знижується корисність фінансової звітності малих і середніх підприємств в якості інформаційної бази для прийняття економічних рішень. Таким чином, на нашу думку, необхідно внести відповідні корективи в зазначені нормативно-правові документи з

бухгалтерського обліку основних засобів.

Висновки і пропозиції. Підводячи підсумки, відзначимо, що напередодні прийдеших змін, пов'язаних з впровадженням МСФЗ і, відповідно, МСФЗ для МСП (IFRS for SMEs), першочерговим завданням законодавчих органів є розробка найбільш раціональної системи бухгалтерського обліку малих і середніх підприємств України в цілому. Даний процес вимагатиме від Уряду України та інших відповідних уповноважених органів здійснення цілого ряду кроків, спрямованих на здійснення програми реформування бухгалтерського обліку. Однак враховуючи той факт, що бухгалтерський облік основних засобів, починаючи з моменту їх придбання і закінчуючи вибуттям, на відміну від інших видів активів підприємства має свої специфічні особливості, ознайомлення вітчизняних бухгалтерів, зайнятих у секторі малого бізнесу, з проблемами і завданнями, які виникають найближчим часом, необхідно починати вже сьогодні.

Список літератури:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 // Все про бухгалтерський облік. – № 8-9. – 27 січня 2012. – С. 42-47.
2. Federal Small Business Programs and the Small Business Act of 1953 [Electronic resource] // Contract Management – October 2009. – P. 25-48. – Access mode : <http://www.ncmahq.org/files/Articles/CM1009%20-%2024-41.pdf>. – Title from the screen.
3. Войнарченко М.П., Пономарьова Н. А., Замазій О. В. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту : навч. посіб. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 488 с.
4. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами. – К. : Екаунтінг, 2005. – 384 с.
5. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами : навч. посіб. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 368 с.
6. Косовиць Л. Облік основних засобів за МСФЗ // Головбух. – 2008. – № 35. – С. 17-23. 6. www.dtkk.com.ua.

Скрипник Н. В.

Черновицкий торгово-экономический институт
Киевского национального торгово-экономического университета

УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ: СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЦИОНАЛЬНЫХ ПОДХОДОВ И ТРЕБОВАНИЙ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Резюме

Исследованы определение, признание и оценка основных средств в соответствии с отечественными и международными стандартами бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Подчеркнуто сходство и выделены неточности и расхождения в видах стоимости основных средств. Сделан акцент на практических учетных проблемах, которые имеют место при начислении амортизации основных средств.

Ключевые слова: основные средства, малые предприятия, средние предприятия, финансовая отчетность, Международные стандарты финансовой отчетности для малых и средних предприятий.

Skrypnyk N. V.

Chernivtsi Trade and Economics Institute
Kyiv National Trade and Economic University

ASSET ACCOUNTING: COMPARATIVE CHARACTERISTICS OF NATIONAL APPROACHES AND REQUIREMENTS OF INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS

Summary

Investigated the definition, recognition and valuation of fixed assets in accordance with national and international standards of accounting and financial reporting. Emphasized similarities and discrepancies highlighted differences in the types of fixed assets. An accent on practical accounting problems that occur in the calculation of depreciation of fixed assets.

Key words: fixed assets, small businesses, medium sized businesses, financial statements, IFRS for SMEs.