

ГАРМОНІЗАЦІЇ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ ЗГІДНО ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Дубинська О. С.

В роботі проаналізовані національні та міжнародні стандарти обліку основних засобів з метою визначення спільних положень та відмінностей ПСБО 7 «Основні засоби» та МСФЗ 16 «Основні засоби». Розглянуто питання переходу на IFRS for Smes, що в першу чергу, має 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 є першочерговим питанням. Згідно до проведеного аналізу були обґрунтовані пропозиції щодо підвищення дієвості та ефективності бухгалтерського обліку основних засобів. Розроблені методичні рекомендації щодо гармонізації системи бухгалтерського обліку основних засобів згідно до МСФЗ.

В работе проанализированы национальные и международные стандарты учета основных средств с целью определения общих положений и отличий ПСБО 7 «Основные средства» и МСФО 16 «Основные средства». Рассмотрен вопрос перехода на IFRS for Smes, что в первую очередь, имеет влияние на признание в бухгалтерском учете и отражения в финансовой отчетности основных средств, вследствие чего выявление и рассмотрение соответствующих основных отличительных особенностей и понятийного аппарата является первоочередным вопросом. Согласно проведенному анализу, были обоснованы предложения относительно повышения действенности и эффективности бухгалтерского учета основных средств. Разработаны методические рекомендации относительно гармонизации системы бухгалтерского учета основных средств согласно МСФО.

This paper analyzes national and international accounting standards of fixed assets to determine the General terms and differences, PSB 7 "fixed assets" and IFRS 16 "fixed assets". The problem of transition to the IFRS for Smes that primarily has an effect on recognition in accounting and disclosures in the financial statements of fixed assets. As a result, the identification and consideration of relevant major distinguishing features and conceptual framework is a priority problem. According to the analysis the proposals on improving the effectiveness and efficiency of accounting for fixed assets were grounded. The guidelines on the harmonization of the accounting system of fixed assets under IFRS were developed.

Дубинська О. С.

канд. екон. наук, доц. каф. ОА ДДМА
ych@dgma.donetsk.ua

ДДМА – Донбаська державна машинобудівна академія, м. Краматорськ.

УДК 657.421

Дубинська О. С.

ГАРМОНІЗАЦІЇ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ ЗГІДНО ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Важливим елементом, що забезпечує ефективне функціонування діяльності будь-якого підприємства в будь-якій державі є основні засоби. Вони є основною складовою балансу і значно впливають на фінансовий результат діяльності підприємства, тому правильність ведення їх обліку та врахування міжнародного досвіду є необхідним.

На сучасному етапі розвитку в нашій країні відбувається перехід до переважно міжнародних ринкових економічних відносин, який вимагає підвищення ефективності та конвертування обліку основних фондів промислових підприємств. Від вирішення цих проблем залежить місце підприємства та його конкурентоспроможність на ринковому терені.

Вагомий внесок у розробку теоретичних основ і методологічних підходів до проблеми гармонізації системи бухгалтерського обліку основних засобів промислових підприємств зробили провідні вчені-економісти: Щербина А.М. [3], Гончарова Р.А. [4], Скрипник Н. В. [5], Голов С. Ф. [7], Косовиць Л. [8], Чернякова Т. М [9] та інші вчені. Незважаючи на цінність результатів цих досліджень, слід зазначити, що створення цілісної системи заходів щодо гармонізації системи бухгалтерського обліку, потребують удосконалення теоретичних, методичних та організаційних основ, визначення її сутності та застосування в практичній діяльності.

Метою роботи є дослідження національних стандартів обліку основних засобів та їх узгодження з урахуванням вимог МСФЗ.

Для досягнення цієї мети були сформульовані наступні завдання:

- 1 проаналізувати національні та міжнародні стандарти обліку основних засобів;
- 2 визначити спільні положення та відмінності П(С)БО 7 «Основні засоби» та МСФЗ 16 «Основні засоби»;
- 3 обґрунтувати пропозиції щодо підвищення дієвості та ефективності бухгалтерського обліку основних засобів;
- 4 розробити методичні рекомендації щодо гармонізації системи бухгалтерського обліку основних засобів згідно до МСФЗ.

У зв'язку з прийняттям закону про Міжнародні стандарти фінансової звітності в Україні з січня 2012 року набули чинності зміни до Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Фінансова та бухгалтерська звітність за МСФЗ обов'язкова для публічних акціонерних товариств, банків, страховиків і підприємств, що здійснюють господарську діяльність з затверджується Кабінетом Міністрів України видам [2].

Для обліку основних засобів відповідно до МСФЗ слід використовувати декілька стандартів, головним чином МСФЗ 16 «Основні засоби».

Необхідно акцентувати увагу на тому факті, що не весь перелік основних засобів згідно П(С)БО 7 охоплює міжнародний стандарт IAS 16 «Property, Plant and Equipment». Щоб зрозуміти, до обліку яких довгострокових матеріальних активів слід застосовувати IAS 16, спочатку слід розібратися з активами, на облік яких цей стандарт не поширюється.

Необхідно ретельно проаналізувати, наскільки облік основних засобів за П(С)БО узгоджується з урахуванням таких активів за МСФЗ.

Відповідно до МСФЗ, об'єкти приймаються на облік в якості основних засобів, якщо є намір їх експлуатувати більше одного звітного періоду у виробництві продукції або в процесі продажу товарів, надання послуг, а також в адміністративних цілях, і якщо ці об'єкти відповідають одночасно двом умовам: існує ймовірність отримання економічних вигод від його використання; якщо він може бути достовірно оцінений у вартісному вимірі [4].

Різниця, на яку варто вказати – це відсутність у міжнародних стандартах обмеження, якими керуються наші підприємства згідно П(С)БО 7 при визнанні довгострокових активів основними засобами або так званими малими основними засобами, залежно від того, наскільки істотна для даного підприємства їх вартість.

Деякі положення МСФЗ суперечать положенням українських законів. Український закон говорить про те, що проміжна звітність складається у складі балансу і звіту про фінансові результати, за МСФЗ – це мають бути хоча б короткі, але 5 форм звітності. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» не дозволяє формувати проміжну фінансову звітність за МСФЗ. У свою чергу МСФЗ – це стандарти виключно звітності, тобто заключного етапу бухгалтерської роботи.

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 підприємств зовнішнім і внутрішнім користувачам є однією з умов підвищення інвестиційної привабливості підприємства. Тобто перехід 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 є першочерговим питанням, яке вимагає дослідження.

На сьогоднішній день вимоги до бухгалтерського обліку основних засобів на промислових підприємствах відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності для підприємств дещо відрізняються від тих, які наведені вітчизняними нормативно-законодавчими актами, 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 ймовірність того, що підприємство/ установа отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена [1].

Відповідно до МСФЗ 16 «Основні засоби» актив для визнання в якості основного засобу повинен володіти матеріальною формою і відповідати таким умовам визнання [2]:

- актив повинен бути призначений для використання у виробництві або для постачання товарів 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 вигід від використання активу досить висока.

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

Але разом з тим МСФЗ 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 [5].

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

Аналіз видів вартостей, дозволених для застосування в МСФЗ та П(С)БО 7 «Основні засоби» надамо в таблиці 1.

Таблиця 1

Класифікація вартостей основних засобів, дозволених для застосування в МСФЗ та П(С)БО 7

Вид вартості	МСФО (IAS) 16	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 табл. 1 видно, що в П(С)БО 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 відсутня чиста вартість реалізації необоротного активу.

Вид вартості «можлива ціна продажу» є найбільш прийнятним для застосування 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 підприємств, є нагальною необхідністю, оскільки дозволяє надавати найбільш достовірну інформацію про фінансово-господарську діяльність підприємств користувачам [5].

Також слід зауважити, що в МСФЗ 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].

Крім того, при розробці окремих національних стандартів для промислових підприємств, що відповідають вимогам МСФЗ, необхідно врахувати можливі неточності, пов'язані з лексичними особливостями перекладу. Наприклад, в МСФЗ 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.

З огляду на те, що національні облікові стандарти розроблені з урахуванням вимог міжнародних стандартів, ПСБО 7 «Основні засоби» має ряд спільних положень з МСФЗ 16 «Основні засоби», однак має і свої відмінності:

- в МСФЗ 16 не уточнюється, що є об'єктом основних засобів. Бухгалтер сам оцінює належність певних видів майна до основних засобів з урахуванням конкретних обставин і умов експлуатації об'єкта, а щодо П(С)БО 7, то 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 [5];

- економічні категорії «амортизація» і «знос» основних засобів та нематеріальних активів не можна ототожнювати. Знос виражає втрату основними засобами та нематеріальними активами вартості внаслідок виробничого споживання, моральних та природно-кліматичних факторів, а амортизація - це частина вартості об'єктів, перенесена на знову створений продукт, яка при його реалізації створює фінансові умови інвестування і наступне формування нових об'єктів.

- такого поняття як «інші необоротні матеріальні активи» в міжнародній практиці ведення обліку основних засобів немає. В П(С)БО 16 облік всіх об'єктів, що відносяться до цієї категорії ведеться на субрахунок 117 «Інші необоротні матеріальні активи» [5];

Однак, для активізації економічної діяльності підприємств на міжнародному ринку слід:

- встановлювати спеціальні швидко доступні комп'ютерні програми, адже сучасний рівень розвитку економіки характеризується комп'ютеризацією всіх сфер народного господарства [7];

- створювати більший ефект від застосування ЕОМ в бухгалтерському обліку, якого можна досягнути шляхом вдосконалення методології і організації самого процесу обліку.

- введення нових технологічних розробок та програм.

Таким чином, тотожність та деяка відмінність між веденням обліку основних засобів національних та іноземних підприємств є очевидною, однак головне, щоб статті даних нормативних документів не суперечили одні одним, адже вони мають надавати користувачам інформацію щодо змін у складі основних засобів протягом певного періоду та розкриття інформації про залишки на звітну дату, що є дуже важливим. Останнім часом облік їх дещо ускладнився, а ряд проблем негативно впливають на процес управління виробництвом.

Розгляд теоретичних основ та методичних аспектів обліку основних засобів показало, що для підвищення дієвості та ефективності бухгалтерського обліку основних засобів необхідно:

- розмежувати поняття «знос» та «амортизація»;
- впровадити методи прискореної амортизації основних засобів, тобто використовувати всі існуючі у світовій практиці методи нарахування амортизації ;
- забезпечити самостійне формування підприємствами власної амортизаційної політики відповідно до чинного законодавства, яка забезпечить акумуляцію коштів для постійного оновлення основних засобів ;
- в умовах сучасного виробництва впроваджувати форму обліку, яка побудована на базі персональних електронно-обчислювальних машин і орієнтується на створення автоматизованих робочих місць [6].

Відповідно до того, що Україна є державою із ринковою економікою та багато українських підприємств, фірм та компаній є учасниками міжнародного співробітництва, торгівлі, краще було б державі перейти до доповнення та вдосконалення П(С)БО 7, або використовувати МСФЗ 16 адже, даний стандарт визнаний і використовується багатьма розвинутими країнами світу.

ВИСНОВКИ

Прийняття закону про впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні покликане сприяти поліпшенню інвестиційного клімату, підвищенню довіри до українських підприємств з боку іноземних інвесторів. А застосування МСФЗ, в цілому, є вкрай актуальним питанням гармонізації системи бухгалтерського обліку основних засобів промислових підприємств.

Таким чином, в ході проведеного аналізу МСФЗ і П(С)БО 7 «Основні засоби» 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 підприємств. Найбільш 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.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 27 квіт. 2000 р. № 92 і зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 18 трав. 2000 р. за № 288/4509.
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 "Основні засоби" [Електронний ресурс] // Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/document/92427/МСБО_16.pdf.
3. Щербина А.М. Застосування МСФЗ в Україні // <http://prioritet.ks.ua/stati/29-primenenie-msfo-v-ukraine>
4. Гончарова Р.А. //«Дебет-Кредит» № 44 // <http://dkt.com.ua/show/Icid12797.html>
5. Скрипник Н. В. Облік основних засобів: порівняльна характеристика національних підходів і вимог міжнародних стандартів фінансової звітності / Н. В. Скрипник // Вісник ОНУ імені І. І. Мечникова. – 2014. – Т. 19. – Вип. 1/2 – С. 178–180.
6. Шляхи вдосконалення обліку основних засобів / Бібліофонд [електронний ресурс] – режим доступу : www.bibliofond.ru
7. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами / С.Ф.Голов // Екаунтінг. – 2005. – С. 384.
8. Косовиць Л. Облік основних засобів за МСФЗ / Л. Косовиць // Голоvbух.– 2008. – № 35. – С. 17–23.
9. Чернякова Т. М. Зміни у податковому обліку податку на прибуток, пов'язані з прийняттям податкового кодексу України / Т. М. Чернякова, Н. С. Коваленко // Вісник Східноукраїнського Національного Університету імені Володимира Даля. – 2011. – № 7 (161). – С. 277–286.