

**Озеран А. В.,**

кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку підприємницької діяльності ДВНЗ «КНЕУ ім. В. Гетьмана»

ГАРМОНІЗАЦІЯ ВИМОГ П(С)БО УКРАЇНИ ІЗ МСФЗ ЩОДО ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

**Коршикова Р. С.,**

кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку підприємницької діяльності ДВНЗ «КНЕУ ім. В. Гетьмана»

- A** Програма реформування системи бухгалтерського обліку містить твердження про те, що принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні не суперечать міжнародним стандартам фінансової звітності (далі – МСФЗ). Насправді між змістом вітчизняних вимог до фінансової звітності, викладених у положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО) та МСФЗ, існує багато розбіжностей, які можна об'єднати в дві групи: нормативного та декларативного характеру. Найсуттєвіше зазначені відмінності в облікових вимогах впливають на облік та відображення у фінансовій звітності інформації про основні засоби підприємства. Аналіз змісту П(С)БО 7 «Основні засоби» і Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» (далі – МСБО 16) дозволив згрупувати розбіжності нормативного характеру у три категорії та запропонувати до кожної з них відповідний спосіб регулювання: 1) несуттєві розбіжності, які не впливають на корисність інформації у фінансовій звітності, тому їх не потрібно видаляти або узгоджувати; 2) істотні розбіжності, які можуть бути виключені шляхом внесення відповідних змін і доповнень до тексту П(С)БО 7; 3) суттєві розбіжності, які можуть бути усунені лише шляхом трансформації інформації у фінансовій звітності.
- B** П(С)БО 7, МСБО 16, основні засоби, малоцінні необоротні матеріальні активи, трансформація, гармонізація, фінансова звітність.

ГАРМОНІЗАЦІЯ ТРЕБОВАНИЙ П(С)БУ УКРАЇНИ С МСФО ОТНОСИТЕЛЬНО УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Озеран А. В.,

кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри учета підприємницької діяльності ГВУЗ «КНЕУ ім. В. Гетьмана»

Коршикова Р. С.,

кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри учета підприємницької діяльності ГВУЗ «КНЕУ ім. В. Гетьмана»

- A** Программа реформирования системы бухгалтерского учета содержит утверждение о том, что принципы бухгалтерского учета и финансовой отчетности в Украине не противоречат международным стандартам финансовой отчетности (далее – МСФО). На самом деле между содержанием отечественных требований к финансовой отчетности, изложенных в положениях (стандартах) бухгалтерского учета (далее – П(С)БУ) и МСФО, существует много разногласий, которые можно объединить в две группы: нормативного и декларативного характера. Указанные различия в учетных требованиях существенно влияют на учет и отражение в финансовой отчетности информации об основных средствах предприятия. Анализ содержания П(С)БУ 7 «Основные средства» и Международного стандарта бухгалтерского учета 16 «Основные средства» (далее – МСБУ 16) позволил сгруппировать разногласия нормативного характера в три категории и предложить к каждой из них соответствующий способ регулирования: 1) несущественные разногласия, которые не влияют на полезность информации в финансовой отчетности, поэтому их не нужно удалять или согласовывать; 2) существенные различия, которые могут быть исключены путем внесения соответствующих изменений и дополнений в текст П(С)БУ 7; 3) существенные разногласия, которые могут быть устранены только путем трансформации информации в финансовой отчетности.
- B** П(С)БУ 7, МСБУ 16, основные средства, малоценные необоротные материальные активы, трансформация, гармонизация, финансовая отчетность.

HARMONIZATION OF THE REQUIREMENTS OF UKRAINIAN AND IFRS WITH RESPECT ACCOUNTING STANDARDS TO FIXED ASSETS ACCOUNTING

Ozeran A. V.,

Ph.D. in Economics, Associate Professor of Department of Accounting of Business Activities, SHEE «Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman»

Korshykova R. S.,

Ph.D. in Economics, Associate Professor of Department of Accounting of Business Activities, SHEE «Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman»

- A** Accounting Reform Program contains statements that the principles of accounting and financial reporting in Ukraine do not contradict the International financial reporting standards (hereafter – IFRS). In fact, there are many differences between the domestic content requirements for financial statements set out in Ukrainian Accounting Requirements (Standards), hereinafter UAR(S), and IFRS, that can be combined into two groups: regulatory discrepancies and declarative discrepancies. These differences in accounting requirements have the greatest impact on accounting and disclosure of information concerning fixed assets of the company. Analysis of the content of the UAR(S) 7 Property, Plant, and Equipment and its analog International accounting Standard 16 (hereinafter IAS 16), in turn, has allowed to group regulatory discrepancies in the three categories and has offered the appropriate way to regulate each of them: 1) immaterial discrepancies, which do not affect the usefulness of information in financial statements, and therefore does not require to be removed or reconciled; 2) material discrepancies that can be excluded by making appropriate changes and complements to the text of UAR(S); 3) material (significant) discrepancies that can be eliminated only through transformation of information in financial statements.
- B** Ukrainian accounting requirement (standard) 7; ias 16; property, plant, and equipment; low-value non-current assets; transformation; harmonization; financial reporting.

Постановка проблеми

На виконання Програми реформування системи бухгалтерського обліку [1] з 2000 року в практичну діяльність українських підприємств були впроваджені національні положення (стандарту) бухгалтерського обліку. Ці нормативно-правові акти докорінно змінили підходи до формування фінансової звітності всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності. При цьому відповідно до абз. 9 ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2] вимоги П(С)БО визначають принципи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам.

Крім того, починаючи з 2012 року низка підприємств України при складанні фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності обов'язково має використовувати міжнародні стандарти фінансової звітності. Отже, нині в Україні законодавчо встановлено одночасне використання двох сукупностей стандартів, що регулюють питання звітності у сфері бухгалтерського обліку.

Оскільки як П(С)БО, так і МСФЗ ґрунтуються на тих самих концептуальних засадах, очікувалося, що між звітністю, складеною за МСФЗ та П(С)БО, не повинно бути суттєвих розбіжностей, а перехід на нові стандарти і їх подальше застосування не викликатиме особливих складнощів. Проте порівняння текстів зазначених документів, зокрема щодо обліку основних засобів, аналіз їхнього практичного застосування та результатів досліджень науковців дозволяють виділити низку відмінностей, що зумовить різне подання статей фінансової звітності, сформованої на основі національних П(С)БО та міжнародних стандартів. Найбільша кількість невідповідностей в обліку та поданні інформації виникає щодо основних засобів суб'єктів господарювання, які є суттєвою статтею необоротних активів підприємства та становлять основу матеріально-технічної бази будь-якого підприємства. Вибір облікової методології щодо основних засобів, зокрема адекватність критеріїв їх визнання та принципів оцінки, впливає на низку важливих аналітичних показників, які характеризують, зокрема, стан фінансової рівноваги між активами і пасивами. А від розмежування активів на необоротні та оборотні залежать показники ліквідності й платоспроможності підприємства. Надійність розрахованих показників зменшить

рівень загроз, що виникають у ході підприємницької діяльності, та підвищить інтерес дійсних і потенційних інвесторів підприємства. З огляду на це доречно встановити та описати розбіжності між П(С)БО і МСФЗ щодо обліку та відображення у фінансовій звітності основних засобів і надати рекомендації щодо їх елімінації.

Аналіз останніх досліджень та публікацій

Проблематика реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку відповідно до МСФЗ є предметом наукових дискусій понад 15 років. При цьому позитивним фактом, на думку В. О. Ластовецького [3] та В. Б. Моссаковського [4], є той факт, що національні П(С)БО не є копіями міжнародних стандартів, а при реформуванні системи обліку використано значною мірою засади, що застосовувалися ще за часів СРСР, у поєднанні з притаманними міжнародній практиці. Провідні науковці, які займаються проблемами трансформації фінансової звітності підприємств України відповідно до положень МСФЗ і, зокрема, питаннями обліку основних засобів, у своїх роботах описують розбіжності у текстах стандартів, але без достатнього обґрунтування причин їх виникнення, можливих наслідків та способів усунення. Вивчення й аналіз результатів досліджень вітчизняних авторів дозволили дійти висновку, що всі відмінності щодо обліку та розкриття інформації про основні засоби у фінансовій звітності можна об'єднати в дві групи: нормативні та декларативні. Нормативні відмінності зумовлені розбіжностями між нормами П(С)БО і положеннями МСФЗ. У свою чергу, декларативні відмінності виникають у ситуаціях, коли норми П(С)БО та МСФЗ співпадають, однак не дотримуються на практиці. Ці відмінності привели до необхідності здійснення трансформації фінансової звітності підприємств України при першому застосуванні МСФЗ тими підприємствами, які вже перейшли на цей стандарт. Вказані труднощі повною мірою стосуватимуться і тих підприємств, які добровільно планують перейти на формування фінансової звітності на основі МСФЗ найближчим часом. Проте, як показало це дослідження, не всі відмінності однаково впливають на корисність фінансової інформації у звітності, тому потребують різних підходів до їх усунення. Тому виявлення й аналіз відмінностей між вимогами П(С)БО України та МСФЗ, що визначають методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби і розкриття інформації

про них у фінансовій звітності, з метою їх усунення потребують подальшого вивчення.

Мета дослідження

Метою статті є встановлення та аналіз розбіжностей між МСФЗ і П(С)БО України щодо обліку основних засобів та формулювання рекомендацій, орієнтованих на гармонізацію фінансової звітності вітчизняних підприємств з міжнародними стандартами.

Викладення основного матеріалу дослідження

За 16 років реформування системи бухгалтерського обліку (1999–2015 рр.) в Україні створена власна нормативно-правова база. У процесі розроблення та вдосконалення П(С)БО розбіжності між українськими та міжнародними стандартами поступово усуваються. За оцінками експертів, у середині 2011 року середній ступінь відповідності національних П(С)БО міжнародним стандартам склав 65 % [5]. Отже, заявленого принципу «не суперечити МСФЗ» поки що повністю досягти не вдалося. На нашу думку, серед основних факторів, що перешкоджають процесу зближення, можна виділити:

- намагання максимально врахувати старі «пострадянські» облікові правила, які

орієнтовані на правову, а не на економічну сутність операцій, для полегшення адаптації бухгалтерів-практиків;

- наявність певних операцій і фактів господарського життя, які впливають з особливостей вітчизняного цивільного та господарського права;
- податкова «інвазія» в бухгалтерський облік;
- перманентна зміна окремих МСФЗ, що не завжди вчасно враховується українським законодавством.

Результати аналізу змісту П(С)БО та МСФЗ, які регулюють відображення у фінансовій звітності основних засобів, свідчать про однакові підходи лише до частини положень. Зокрема, повністю гармонізованими є вимоги до критеріїв визнання основних засобів, обліку значущих частин (компонентів), моделі оцінки основних засобів після визнання, обліку результатів застосування моделі переоцінки основних засобів, порядку списання капіталу в дооцінках, методів амортизації основних засобів.

Проте між вимогами П(С)БО 7 «Основні засоби» [6] і МСБО 16 [7] залишається низка розбіжностей (табл. 1), які потребують додаткового дослідження щодо природи їх виникнення та можливостей усунення.

ПОРІВНЯННЯ ПОЛОЖЕНЬ МСБО 16 ТА П(С)БО 7

Таблиця 1

НКО, які мають дохідну діяльність	СОЦІАЛЬНІ ПІДПРИЄМСТВА	СОЦІАЛЬНО ВІДПОВІДАЛЬНИЙ БІЗНЕС	КОМПАНІЇ, ЩО ПРАКТИКУЮТЬ СОЦІАЛЬНУ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ
Дефініція основних засобів	Є незначні розбіжності		Трансформація
Об'єкт обліку основних засобів (одиниця оцінки для визнання)	Залишається на розгляд суб'єкта господарювання	Чітко визначений	Не вимагає змін
Класи основних засобів	Основні засоби у П(С)БО 7 поділяються на безпосередньо основні засоби та інші необоротні матеріальні активи		Внесення змін до П(С)БО
Облік запасних частин	Передбачено альтернативні підходи: у складі запасів або основних засобів	Не визначено	Внесення змін до П(С)БО
Визначення ліквідаційної вартості	Теперішня вартість грошових потоків від вибуття основних засобів	Майбутня вартість грошових потоків від реалізації (ліквідації) необоротних активів	Внесення змін до П(С)БО
Періодичність перегляду ліквідаційної вартості та терміну корисної експлуатації об'єкта	Необхідно переглядати принаймні на кінець кожного фінансового року	Щодо ліквідаційної вартості норма відсутня	Внесення змін до П(С)БО
Вплив знижок на собівартість основних засобів при первісному визнанні	Торговельні знижки зменшують собівартість об'єкта	Не визначено	Внесення змін до П(С)БО
Строк корисного використання переглядається тільки у разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання	Внесення змін до П(С)БО		
Вплив знижок на собівартість основних засобів при первісному визнанні	Торговельні знижки зменшують собівартість об'єкта	Не визначено	Внесення змін до П(С)БО

Продовження табл. 1

НКО, ЯКІ МАЮТЬ ДОХІДНУ ДІЯЛЬНІСТЬ	СОЦІАЛЬНІ ПІДПРИЄМСТВА	СОЦІАЛЬНО ВІДПОВІДАЛЬНИЙ БІЗНЕС	КОМПАНІЇ, ЩО ПРАКТИКУЮТЬ СОЦІАЛЬНУ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ
Оцінка собівартості основних засобів в умовах відстрочення платежу	Якщо платіж відкладають на строк, довший, ніж звичайний строк кредиту, різниця між грошовим еквівалентом ціни і загальними виплатами визнається як відсотки за період кредиту, якщо такі відсотки не капіталізують	Не передбачено	Внесення змін до П(С)БО
Шляхи надходження основних засобів	У П(С)БО додатково виділяє такі шляхи, як безоплатне отримання та внесок у статутний капітал		Не вимагає змін
Порядок оцінки собівартості основних засобів, що надійшли у вигляді державного гранту	Справедлива або номінальна вартість немонетарного активу	Не передбачено	Внесення змін до П(С)БО
Особливості оцінки собівартості основних засобів, які отримуються в обмін на немонетарний актив (активи)	Оцінка одержаного об'єкта залежатиме від сутності операції обміну	Оцінка одержаного об'єкта залежатиме від сутності об'єктів операції обміну	Внесення змін до П(С)БО
Умови застосування моделі переоцінки основних засобів	- Модель собівартості	Дві моделі, але чітко не виокремлено	Не вимагає змін
Підхід до суми накопиченої амортизації основних засобів при застосуванні моделі переоцінки	- Метод пропорційної переоцінки; - метод списання накопиченої амортизації	Метод пропорційної переоцінки	Не вимагає змін
Методи вимірювання справедливої вартості	Залучення експерта, дохідний або за амортизованою вартістю	Не визначено	Внесення змін до П(С)БО
Початок нарахування амортизації	З моменту придатності активу для використання	З місяця, наступного за місяцем, у якому актив став придатним для використання	Внесення змін до П(С)БО
Припинення нарахування амортизації	На одну з двох дат, яка настає раніше: на дату, з якої актив класифікують як утримуваний для продажу, або на дату, з якої припиняють визнання активу	З місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів, переведення його на добудову, реконструкцію, модернізацію, дообладнання, консервацію	Внесення змін до П(С)БО
Строк корисного використання (експлуатації)	а) період, протягом якого очікується, що актив буде придатний для використання; б) кількість одиниць виробленої продукції чи подібних одиниць, що очікується отримати від активу	Очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи використовуватимуться підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг)	Внесення змін до П(С)БО
Амортизація об'єкта під час його модернізації чи консервації	Нарахування амортизації продовжується	Нарахування амортизації призупиняється	Внесення змін до П(С)БО
Амортизація землі	В окремих випадках амортизується	Не амортизується	Внесення змін до П(С)БО

На нашу думку, усі відмінності між положеннями національного та міжнародного стандартів можна об'єднати у три групи:

- несуттєві, які не впливатимуть на корисність інформації у фінансовій звітності, і тому не потребують усунення або узгодження;
- суттєві, які можна виключити через внесення відповідних змін і доповнень до тексту П(С)БО;
- суттєві, які можна виключити лише шляхом трансформації інформації при складанні фінансової звітності (рис. 1).

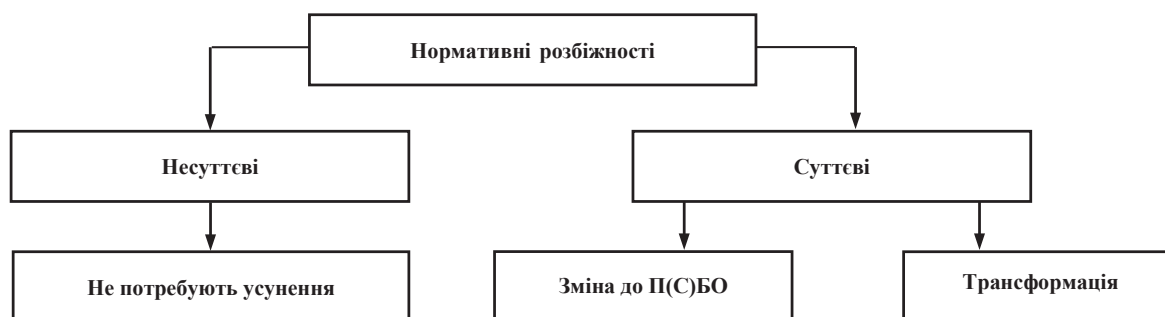


Рис. 1. Способи узгодження відмінностей в обліку основних засобів за МСФЗ та П(С)БО

Несуттєві відмінності, у свою чергу, можна згрупувати таким чином:

1) відсутність у П(С)БО деяких термінів, які містяться в МСФЗ. Так, у П(С)БО 7 на відміну від МСБО 16 чітко не зафіксовані назви моделей оцінки основних засобів після визнання. Проте при виникненні суттєвої різниці між їхньою залишковою та справедливою вартістю на дату закінчення звітного періоду підприємства України можуть здійснювати переоцінку основних засобів. Переоцінка основних засобів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості. Тобто, хоча вибір між двома моделями подальшої оцінки основних засобів у вітчизняного підприємства не відбувається безпосередньо при первісному визнанні об'єкта, подальший підхід до доведення залишкової вартості до справедливої вартості однаковий в обох стандартах;

2) деякі положення в П(С)БО порівняно з МСФЗ визначені чіткіше та більш деталізовано. Це, зокрема, стосується визначення об'єкта обліку основних засобів (одиниці оцінки для визнання) та шляхів надходження основних засобів на підприємство. Вважаємо, що така «національна» деталізація не суперечить принципам МСФЗ;

3) відсутність у П(С)БО деяких підходів, передбачених у МСФЗ. Наприклад, у МСБО 16 передбачено два підходи до суми накопиченої амортизації основних засобів при застосуванні моделі переоцінки, що дозволяє врахувати основні підходи, сформовані у світовій практиці до такої операції. У П(С)БО 7 дозволено лише один підхід, що традиційно використовувався в Україні ще за радянських часів. Оскільки обидва підходи мають однакові наслідки у фінансовій звітності, то не вважаємо за доцільне вносити зміни до П(С)БО з метою формального копіювання положень МСБО 16.

Суттєві розбіжності, які необхідно усунути директивно. До цієї групи можна віднести об'єкти або процедури, які у національних нормативах або не виділені належним чином, або не розкриті так,

як це зроблено в МСФЗ. На даний час нівелювання подібних розбіжностей можливе тільки при здійсненні трансформації, яка зводиться головним чином до коригування фінансового результату. Окрім коштовності процедури, її результат може призвести до зміни показників рентабельності і в деяких випадках – структури майна підприємства.

Так, у параграфі 8 МСБО 16 передбачено альтернативні підходи щодо відображення запасних частин (у складі запасів або основних засобів). У свою чергу П(С)БО 7 не містить вимоги щодо обліку запасних частин. Але План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій рекомендує запасні частини відображати у складі запасів підприємства [8]. Отже, йдеться не тільки про гармонізацію положень П(С)БО та МСФЗ, але й про узгодження між собою вимог національних нормативних актів України. Тому в П(С)БО 7 слід внести норму про можливість вибору порядку обліку зазначених об'єктів залежно від того, визначенню яких активів вони відповідають – основних засобів чи запасів.

Відповідно до МСБО 16 ліквідаційна вартість активу – це попередньо оцінена сума, яку суб'єкт господарювання отримав би на поточний час від вибуття активу після вирахування всіх попередньо оцінених витрат на вибуття, якщо актив є застарілим та перебуває в стані, що очікується після закінчення строку його корисної експлуатації. У П(С)БО 7 ліквідаційна вартість визначена як сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних із продажем (ліквідацією). Отже, у МСФЗ йдеться про визначення теперішньої вартості грошових потоків від вибуття основних засобів, а в П(С)БО – їх майбутньої вартості. Зважаючи на те, що зазначені активи використовуються тривалий час та мають значну вартість, ефект від дисконтування очікуваних майбутніх вигід може бути суттєвим. Вважаємо, наведені розбіжності можуть бути усунені регуляторним шляхом внесення відповідних змін до П(С)БО 7.

У П(С)БО 7 для оцінювання основних засобів, що надійшли на підприємство в обмін на немонетарний актив (активи) або поєднання монетарних та немонетарних активів використано підхід, що містився в МСБО 16 у редакції 1998 року: всі операції поділяються на дві групи: операції з обміну подібними активами та операції з обміну неподібними активами. Подібні (однорідні) об'єкти – це об'єкти, що мають однакове функціональне призначення та однакову справедливу вартість. Відповідно, решта об'єктів вважаються неподібними. Первісна вартість об'єкта основних засобів, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний актив, дорівнює справедливій вартості переданого немонетарного активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну. У свою чергу первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю отриманого об'єкта основних засобів визнається справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду.

Проте в сучасній редакції МСБО 16 оцінювання отриманого об'єкта основних засобів залежить не від природи об'єкта обміну, а від наявності або відсутності в операції обміну комерційної сутності. Підприємство самостійно визначає наявність в операції обміну комерційного змісту за ступенем очікуваної зміни своїх майбутніх потоків грошових коштів у результаті здійснення цієї операції. Якщо операція обміну має комерційну сутність (тобто вона має на меті одержання прибутку) і справедливу вартість отриманого або відданого активу можна достовірно оцінити, то собівартість отриманого об'єкта основних засобів оцінюється за справедливою вартістю. В іншому випадку первісна вартість придбаного об'єкта оцінюється за балансовою вартістю переданого активу.

Порівнюючи підходи П(С)БО та МСФЗ, можна зробити такі висновки. Якщо підприємство обмінюється неподібними об'єктами (наприклад, віддає запаси в обмін на основні засоби), то конфігурація (ризик, визначення часу та сума) грошових потоків від отриманого активу відрізнятиметься від конфігурації грошових потоків від переданого активу. Тому наслідки операції у підприємства-покупця основних засобів при застосуванні підходу «подібні/неподібні об'єкти» і підходу «наявність/відсутність комерційної сутності в операції» будуть однаковими. Аналогічно обмін подібними об'єктами не матиме на меті одержання прибутку, тому доходів/

витрат у покупця основного засобу не буде за будь-яким підходом. Отже, на перший погляд, принципових відмінностей у підходах П(С)БО та МСФЗ щодо зазначених операцій немає. Проте підхід на основі сутності саме операції обміну, з одного боку, вимагатиме ширшого застосування професійного судження керівництва підприємства, а з іншого – дозволить точніше виміряти вплив обміну на майбутні результати діяльності підприємства та його фінансовий стан. Крім того, акцент на аналізі сутності операції обміну, а не природи активів, що обмінюються, передбачено в іншому нормативному документі України – Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів [9]. Таким чином, зміна порядку оцінювання основних засобів, що надходять у результаті операції обміну, у П(С)БО 7 необхідна швидше для усунення розбіжностей між вимогами вітчизняних нормативних документів, ніж положеннями МСФЗ і П(С)БО.

Щодо порядку нарахування амортизації основних засобів слід відзначити існування кількох концептуальних розбіжностей між положеннями МСБО 16 та П(С)БО 7, які необхідно усунути директивно.

По-перше, положення стандартів суттєво відрізняються моментом початку і припинення нарахування амортизації. На відміну від МСБО 16 згідно з п. 29 П(С)БО 7 нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання. У практичній діяльності підприємств України часто зустрічаються випадки, коли основний засіб уже експлуатується, а амортизація на нього нараховуватиметься з наступного місяця. Аналогічно нарахування амортизації припиняються у наступному місяці після вибуття активу. Таким чином, за національних вимог порушується принцип нарахування в бухгалтерському обліку, що призведе до різної величини витрат на амортизацію відповідно до норм обох стандартів.

По-друге, нормами П(С)БО 7 передбачено припинення нарахування амортизації на період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації об'єкта основних засобів. Проте доцільність такої вимоги, особливо щодо законсервованих об'єктів, викликає сумніви. Відомо, що основні засоби технологічно розраховані на певний період свого фізичного життя. Навіть якщо актив не використовується певний час, він морально і фізично зношується і втрачає свою вартість внаслідок нових, прогресивніших та економічно ефективніших моделей, а також під впливом зовнішніх факторів. Отже, припинення нарахування амортизації об'єктів основних засобів призводить до припинення систематичного розподілу суми активу, що амортизується,

протягом строку його корисної експлуатації, тобто порушується сама ідея амортизації.

По-третє, у положеннях МСБО 16 та П(С)БО 7 існує принципово різний підхід до визначення строку корисної експлуатації. Тому відповідно до МСБО 16 амортизації підлягають активи, які придатні для використання суб'єктом господарювання. У свою чергу згідно з П(С)БО 7 активи амортизуються протягом періоду використання підприємством. Розбіжності у визначенні строку корисного використання, на нашу думку, містяться у різних моментах визнання основних засобів, про що йтиметься далі.

По-четверте, відповідно до П(С)БО 7 вартість землі (земельних ділянок) не амортизується. У МСБО 16 (параграф 59) йдеться про те, що у деяких випадках сама земля може мати обмежений термін корисної експлуатації, тоді її амортизують методом, який відображає вигоди, що мають бути отримані від неї.

Порівнюючи підходи до класифікації основних засобів, слід зазначити таке. Основні засоби в П(С)БО 7 поділяють на дві групи: безпосередньо основні засоби та інші необоротні матеріальні активи (далі – ІНМА). До останніх належать: бібліотечні фонди, малоцінні необоротні матеріальні активи (далі – МНМА), тимчасові (нетитульні) споруди, природні ресурси, інвентарна тара, предмети прокату, інші необоротні матеріальні активи. Виділення групи ІНМА, на нашу думку, не завжди обгрунтовано, оскільки об'єкти, що входять до цієї групи, можуть не відповідати визначенню основних засобів, наведеному як у П(С)БО 7, так і в МСБО 16. Так, гірськолижне спорядження як предмети прокату може використовуватися підприємством один сезон (період) і в такому разі їх не можна віднести до основних засобів. Аналогічна ситуація може виникнути і щодо тимчасових споруд та інвентарної тари.

Особливістю обліку ІНМА в українській практиці є спеціальні «режими» їх амортизації. Так, щодо об'єктів цієї групи дозволено застосовувати тільки прямолінійний або виробничий методи амортизації. Виходячи із сутності активів, що потрапляють до складу цієї групи, а також визначення основних засобів, вважаємо, що групу «Інші необоротні матеріальні активи» доцільно розформувати. Підкласи, які входять до цієї групи, необхідно визнавати основними засобами на основі професійного судження щодо відповідності їх визначенню основних засобів. Якщо такі активи визнані основними засобами, вони амортизуються методами, передбаченими для амортизації основних засобів із врахуванням «очікуваної форми споживання майбутніх економічних вигід від цього активу» [7, параграф 60].

Дискусійним питанням є включення бібліотечних фондів до складу необоротних матеріальних активів. І. Чалий, базуючись на принципі превалювання сутності над формою, пропонує бібліотечні фонди включати до складу нематеріальних активів підприємства, оскільки на перший план виходить не матеріальна основа носія інформації, а нематеріальна цінність самої інформації, надрукованої на цьому носії [10, с. 66].

МНМА безпосередньо від основних засобів відрізняє встановлений підприємством вартісний критерій, який в Україні, як правило, визначається на основі вимог податкового законодавства. Крім того, методи амортизації МНМА та бібліотечних фондів цілком відрізняються від тих, що використовуються у міжнародній практиці. Так, підприємство може обрати один із таких підходів: 1) у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 % його вартості, яка амортизується, та решта 50 % вартості, яка амортизується у місяці їх вилучення з активів; 2) у першому місяці використання об'єкта 100 % його вартості. Використання другого варіанту фактично прирівнює МНМА та бібліотечні фонди до запасів. Таким чином, запропоновані П(С)БО 7 методи порушують концепцію амортизації, яка полягає у систематичному розподілі вартості активу протягом строку його корисного використання. На наш погляд, це пережитки радянської системи обліку, які потребують поступового усунення.

Наостанок, у П(С)БО 7 необхідно також внести вимогу щодо оцінки основних засобів, придбаних на умовах відстрочення платежу, оскільки зазначена ситуація в національному документі не передбачена, але має місце в практичній діяльності підприємств України.

Суттєві відмінності, що вимагатимуть трансформації фінансової звітності

До основних засобів, згідно з П(С)БО 7, належать у тому числі об'єкти, які забезпечують здійснення соціально-культурних функцій. Така облікова традиція зумовлена особливістю соціально-економічного устрою, що тривалий час панував на території сучасної України, коли у складі активів соціалістичних підприємств обліковувалися дитячі садочки, профілакторії, будинки відпочинку, багатоквартирні будинки. З позицій МСФЗ подібні активи належать до так званих корпоративних активів [11, параграф 6, 100–102], які роблять свій внесок у загальний процес заробляння доходів, але при цьому не можуть приносити дохід (генерувати грошові потоки) незалежно від інших активів. Хоч за сучасних умов господарювання об'єкти соціально-культурної сфери здатні самостійно приносити дохід, однак не відповідають визначенню основних засобів відповідно до

МСБО 16, оскільки їх не використовують у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг для надання в оренду або для адміністративних цілей. Усунення цієї розбіжності між положеннями МСБО та П(С)БО можливе лише через трансформацію статті «Основні засоби» та включення об'єктів соціально-культурної сфери до складу інших необоротних активів із подальшим тестуванням на знецінення відповідно до МСБО 36 «Знецінення активів». Виділення об'єктів соціально-культурної сфери зі складу основних засобів дасть змогу сформувати у користувачів чіткіше уявлення про виробничі потужності фірми та її невиробничі об'єкти. Разом із тим зазначені коригування вплинуть і на показник рентабельності в результаті виключення витрат на амортизацію даних активів.

Висновки

Стан П(С)БО України у період реформування облікової системи можна оцінити якістю фінансової інформації, що формується у бухгалтерському обліку та звітності. Це зумовлює формування інформації згідно з МСФЗ, що, безумовно, диктує необхідність забезпечення відповідності змісту українських та міжнародних стандартів. Незважаючи на певні досягнення у процесі гармонізації, наразі питання

про ступінь відповідності українських стандартів бухгалтерського обліку положенням МСФЗ залишається відкритим. Як показало проведене дослідження, хоча українські П(С)БО розробляються на основі МСФЗ, вони не співпадають з останніми за тими чи іншими параметрами, часто через не стільки суб'єктивні, скільки об'єктивні причини, що породжені відмінностями у соціально-економічних відносинах, які, хоча і наблизилися до характерних для країн із розвинутою економікою, але ще не в повному обсязі їм адекватні. Розбіжності у текстах МСБО та П(С)БО умовно поділено на три групи: 1) несуттєві, які не впливатимуть на корисність інформації у фінансовій звітності, і тому не потребують усунення або узгодження; 2) суттєві, які можна виключити шляхом внесення відповідних змін і доповнень до тексту П(С)БО; 3) суттєві, які можна виключити лише шляхом трансформації інформації при складанні фінансової звітності. Однак оскільки створення відповідної нормативної бази потребує значного часу і ресурсів, то ще й досі елімінування всіх суттєвих розбіжностей поки що можливе лише за допомогою методу трансформації. Проте пріоритетним напрямом реформування вітчизняної облікової системи залишається вдосконалення національних П(С)БО та їх подальша гармонізація з МСФЗ.

1. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 28.10.1998 р. № 1706 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1706-98-%D0%BF>.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
3. Ластовецький В. О. Про бухгалтерську науку і практику // Вестник бухгалтера і аудитора України. – 2002. – № 1–2. – С. 35–37.
4. Моссаковський В. Б. Про перспективи подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 6. – С. 10–20.
5. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.libermancenter.org/archives/335>.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=340510&cat_id=293533.

7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=394683&cat_id=393571.
8. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та інструкція про його застосування, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=293534.
9. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=293536.
10. Чалий І. Бухоблік для дорослих. МСФЗ-трансформація. Управління прибутком. Податки. – Х.: Фактор, 2011. – 400 с.
11. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 «Зменшення корисності активів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_047.

1. Accounting Reform Program of the International Standards adopted by the Cabinet of Ministers of Ukraine dated 28 October 1998 № 1706, available on-line at <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1706-98-%D0%BF>.
2. Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine" dated 16 July 1999 № 996, available on-line at <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
3. Lastovetsky V. O. On the science and practice of accounting // Vestnik of Accountants and Auditors – 2002. – № 1–2. – P. 35–37.
4. Mossakovskyy V. B. On the prospects of further development of accounting in Ukraine // Accounting and Audit. – 2003. – № 6. – P. 10–20.
5. Available on-line at <http://www.libermancenter.org/archives/335>.
6. Ukrainian Accounting Requirements (Standards) 7 "Property, plant and equipment", approved by the Ministry of Finance of Ukraine of 27 April 2000 № 92, available on-line at http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=340510&cat_id=293533.
7. IAS 16 Property, Plant and Equipment adopted by International Accounting

- Standards Board in April 2001 and revised in December 2003, available on-line at <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2014/ias16.pdf>.
8. Chart of Accounts for assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations and instructions for its use, approved by the Ministry of Finance of Ukraine of 30 November 1999 № 291 available on-line at http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=293534.
9. Methodical recommendations on accounting of fixed assets approved by the Ministry of Finance of Ukraine of 30 September 2003 № 561 available on-line at http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=293536.
10. Chaly I. Accounting for adults. IFRS transformation. Profit management. Taxes. – Kharkiv: Factor, 2011. – 400 p.
11. IAS 36 Impairment of assets adopted by International Accounting Standards Board in April 2001 and revised in March 2004 and amended in January 2008, available on-line at <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2014/ias36.pdf>.

Дата подання рукопису: 17.12.2015 р.