

УДК 657:330.123.7(477)(100)

Муравицька Г.В.,

Кузик Н.П., к.е.н., доцент

Національний університет біоресурсів і
природокористування України

МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ТА ВІТЧИЗНЯНА ПРАКТИКА ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

У статті проведено порівняльний аналіз вітчизняного та міжнародного досвіду обліку основних засобів. Особлива увага приділена питанням їх оцінки.

Ключові слова: необоротні активи, основні засоби, первісна вартість, оцінка, амортизація.

Muravytska H., Kuzyk N.

INTERNATIONAL EXPERIENCE AND DOMESTIC PRACTICE OF ACCOUNTING OF FIXED ASSETS

In the article the comparative analysis of domestic and international experience of accounting of fixed assets. Special attention is paid to evaluation.

Keywords: non-current assets, fixed assets, the original value, valuation, depreciation.

Муравицкая Г.В., Кузык Н.П.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОПЫТ И ОТЕЧЕСТВЕННАЯ ПРАКТИКА УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

В статье проведен сравнительный анализ отечественного и международного опыта учета основных средств. Особое внимание уделено вопросам их оценки.

Ключевые слова: внеоборотные активы, основные средства, первоначальная стоимость, оценка, амортизация.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Інтеграція України у світову економічну систему стала підставою для широкого використання бухгалтерської інформації. Для обґрунтування своїх рішень і іноземні, і вітчизняні інвестори потребують достовірної інформації про майновий і фінансовий стан підприємства.

Важливим складовим елементом ресурсного потенціалу будь-

якого господарюючого суб'єкта є основні засоби. Їх наявність та рух потребують належної організації та методики бухгалтерського обліку. Актуальність цих питань особливо підвищилася після реформування облікової системи у відповідності до міжнародних стандартів.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Вагомий внесок у розробку теоретичних положень та методологічних підходів до проблеми обліку основних засобів зробили провідні вчені–економісти: Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінський, В.Б. Моссаковський, М.Ф. Огійчук, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, Л.К. Сук, В.Я. Савченко, Л.С. Шатковська та інші. Однак питання обліку основних засобів із урахуванням оновлених законодавчих вимог у відповідності до міжнародних стандартів фінансової звітності та особливостей їх використання в практичній діяльності вітчизняних підприємств потребують поглибленого дослідження.

Цілі статті. Метою дослідження є порівняння та критичний аналіз вітчизняної та міжнародної практики ведення бухгалтерського обліку основних засобів.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Умови функціонування сучасних підприємств значно розширюють коло операцій, що проводяться з основними засобами: купівля–продаж, нарахування амортизації, страхування, реалізація, безоплатна передача, обмін. На удосконалення існуючої методики обліку операцій з основними засобами позитивно впливає використання закордонного досвіду.

Поняття “необоротні активи” в зарубіжній обліковій практиці визначається різними термінами: постійні активи; власність, споруди і обладнання; матеріальні активи тощо. Так, у Швейцарії в балансі необоротні активи об'єднані в одну групу – основні засоби; в Росії – позаоборотні активи, які включають нематеріальні активи, основні засоби, доходні вкладення в матеріальні цінності; в Німеччині – основний капітал та фінансові активи; в країнах англо–американської групи – це довгострокові активи, що об'єднують в основні засоби або власність, будівлі і обладнання, невідчутні активи, інвестиції, інші непоточні (позаоборотні) активи [2]. Загалом, у більшості країн необоротні активи можна поділити на такі групи: матеріальні довгострокові активи; нематеріальні довгострокові активи; довгострокові фінансові інвестиції [2].

Відомо що, одним з головних нормативних документів, яким керуються бухгалтери українських підприємств є положення бухгалтерського обліку (П(С)БО). Світова облікова практика опирається на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО). З 1 січня 2012 року окремі господарюючі суб'єкти формують фінансову звітність за міжнародними стандартами.

Відповідно до концептуальної основи МСФЗ, як і у П(С)БО 7 “Основні засоби”, будь-який актив для відображення в обліку повинен відповідати таким критеріям: приносити в майбутньому вигоду підприємству та мати можливість достовірної оцінки.

Крім зазначених, основні засоби повинні відповідати ще декільком критеріям. Так, згідно з п. 6 МСФЗ 16 “Основні засоби” основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує для використання у виробництві або постачанні товарів і наданні послуг, для надання в оренду іншим особам або для адміністративних цілей та будуть використані, як очікується, більше одного періоду [2].

В кожній країні світу існують свої вартісні критерії віднесення активів до складу основних засобів. Так в Республіці Білорусь виділяють вартість активу, яка повинна перевищувати 30 встановлених законом мінімальних заробітних плат, у Російській Федерації – більше 100-кратного розміру встановленої законом мінімальної заробітної плати, в Китаї – більше 2000 юанів, в Чехії – більше 10000 чеських крон [1].

Необхідною умовою достовірних облікових даних про стан ресурсів підприємства та результати його фінансово-господарської діяльності є адекватне застосування принципу грошової оцінки. Відповідно до П(С)БО 7 „Основні засоби” вирізняють декілька видів оцінок: первісна, залишкова, ліквідаційна, чиста вартість реалізації, переоцінена [6]. Кожен із цих видів має свої особливості і свою сферу застосування. Так, первісна оцінка основних засобів показує собівартість їх придбання або створення власними силами. У П(С)БО 7 „Основні засоби” чітко визначено перелік витрат із яких вона складається: суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків); рестраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються в зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству); витрати зі страхування ризиків

доставки основних засобів; витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів; інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою. Згідно з міжнародними стандартами, до первісної вартості основних засобів включають: ціну придбання за вирахуванням отриманих знижок, митні збори, невідшкодовані податки, витрати, що прямо відносяться до приведення основних засобів до робочого стану. В окремих країнах дозволено включати до первісної вартості основних засобів суму відсотків по позиках, пов'язаних з придбанням об'єктів. В Німеччині відсотки за кредит дозволяється включати до витрат на будівництво основних засобів тільки в тих випадках, коли існує тісний взаємозв'язок між засобами та позиковим капіталом [2].

Так, наприклад, в Італії первісна вартість основних засобів включає основні витрати і витрати по встановленню основних засобів для їх подальшої експлуатації. Також застосовуються коефіцієнти переоцінки відповідно до поточних цін при переоцінці основних засобів. У Португалії, у випадку, якщо необоротний актив має обмежений строк використання та протягом цього строку його ринкова ціна залишалася нижче балансової, а така втрата "цінності" передбачається постійною, її списують на рахунок прибутків та збитків. Якщо ринкова ситуація зміниться, така операція може бути здійснена і в протилежному напрямку.

Щодо обліку подальших витрат на основні засоби, то відповідно до МСФЗ, такі визнаються як активи тільки тоді, коли вони покращують стан активу, підвищуючи оцінений спочатку рівень його продуктивності. Відповідно до міжнародних стандартів визнані витрати, пов'язані з об'єктом основних засобів, повинні збільшувати балансову вартість цього активу, якщо є ймовірність того, що майбутні економічні вигоди надходять на підприємство. За П(С)БО 7 «Основні засоби» підставою для визнання капітальними інвестиціями витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів (до таких робіт відносять модернізацію, модифікацію, добудову, дообладнання, реконструкцію тощо) є збільшення строку корисного використання об'єкта, підвищення кількості та/або якості продукції (робіт, послуг), яка виробляється (надається) цим об'єктом. Тобто у бухгалтерському обліку такі витрати включаються до собівартості шляхом нарахування амортизації (п.8 П(С)БО 16 "Витрати").

Усі інші подальші витрати слід визнавати як витрати того

періоду, в якому вони понесені. МСФЗ 16 “Основні засоби”, як і П(С)БО 7 (п.15) рекомендують витрати, що здійснюються для підтримання об’єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання (технічний огляд, технічне обслуговування, ремонт тощо), включати до складу витрат звітного періоду.

Міжнародні та вітчизняні стандарти, окрім основної рекомендованої оцінки основних засобів за первісною вартістю, дозволяють альтернативний підхід: основні засоби можуть відображатись у звітності за переоціненою вартістю.

Ті основні засоби, по яких здійснена переоцінка, відображаються за переоціненою вартістю. У світовій практиці існує два способи переоцінки основних засобів:

- здійснення індексації їх балансової вартості на індекс товарних цін (General Price Level Accounting — GPL);
- прямий перерахунок балансової вартості окремих видів основних засобів відповідно до рівня цін, який склався на ринку на цей основний засіб (Current Cost Accounting — CCA). Цей метод забезпечує більш точну переоцінку основних засобів, хоч і є більш трудомістким [5].

Що стосується амортизації основних засобів, то в міжнародному обліку використовуються такі методи нарахування амортизації: прямолінійного списання, зменшення залишку, метод суми одиниць продукції. В обліку Польщі амортизація нараховується за певною схемою з використанням терміну та коефіцієнтів для конкретних груп основних засобів [2].

У вітчизняній практиці популярністю користується зручний для використання метод нарахування амортизації – прямолінійний. Але його застосування на всіх підприємствах України є недоцільним, особливо на тих підприємствах, виробництво яких характеризується сезонністю.

Отже, суттєві відмінності відсутні щодо наступних питань: сфера застосування стандарту; визначення понять: амортизація; вартість, яка амортизується (в МСФЗ – сума, яка амортизується); група основних засобів (в МСФЗ – клас основних засобів); ліквідаційна вартість; основні засоби; порядок та умови їх визнання; строк корисного використання (експлуатації), формування первісної вартості об’єкта та перелік витрат, які не включаються до первісної вартості; формування первісної вартості при обміні об’єкта основних засобів на

подібні та неподібні активи; проведення переоцінки об'єкта основних засобів і відображення її результатів в обліку [1].

Висновки. Стратегія застосування міжнародних стандартів передбачає реформування системи бухгалтерського обліку та впровадження методології поширення інформації з економічних питань згідно з міжнародними стандартами для забезпечення відкритості, прозорості та зіставлення показників фінансової звітності суб'єктів господарювання.

Узагальнюючи проведений аналіз, можна зробити висновок, що облік необоротних активів в Україні має багато спільного із зарубіжною практикою. Існування певних відмінностей зумовлено специфічністю вітчизняної економіки. Інтеграція України в світове господарство вимагає відповідності організації обліку основних засобів Міжнародним стандартам бухгалтерського обліку. Безумовно, власникам підприємств самостійно вирішувати, чи застосовувати міжнародні стандарти для ведення обліку, чи дотримуватись національних. Однак процес інтеграції вітчизняного обліку до міжнародних вимог є очевидним.

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: Рута, 2002. – 544 с.
2. Голов С.Ф. Бухгалтерский учет и финансовая отчетность по международным стандартам / С.Ф. Голов, В.Н. Костюченко. – Х.: Фактор, 2007. – 976 с.
3. Марочкіна А.М. Бухгалтерський облік за національними стандартами: Навчальний посібник / А.М. Марочкіна. – Харків: Торсінг, 2002. – 296 с.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 “Основні засоби” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408
5. Подмешальська Ю.В., Чеснокова К. В. Особливості оцінки основних засобів на Україні та закордоном // XI науково-технічна конференція студентів, магістрантів, аспірантів і викладачів ЗДІА, 17–21 квітня 2011 р.: Тези доповідей / Ред. Пожуєв В.І. – Запоріжжя, 2006. – Ч. V. – С. 97 – 98.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року № 92 та зареєстровано в Міністерстві юстиції України 18 травня 2000 р. за № 288/4509 (зі змінами і доповненнями).