

УДК 658.27: 657.212

Ужва А.М.,
к.е.н., доцент кафедри обліку та економічного аналізу
Бубліс Д.Ю.,
магістр
Миколаївський національний університет
імені В.О. Сухомлинського

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ У МІЖНАРОДНІЙ І ВІТЧИЗНЯНІЙ ПРАКТИЦІ ТА ШЛЯХИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ

Постановка проблеми. Залучення вітчизняними підприємствами іноземного капіталу, вихід на іноземні ринки товарів, послуг та цінних паперів зумовлює необхідність реформування національної системи бухгалтерського обліку у відповідності з Міжнародними стандартами фінансової звітності. Науковці і практики єдині в тому, що перехід до ринкових умов господарювання зумовлює потребу перегляду теоретичних і практичних положень бухгалтерського обліку щодо складу його об'єктів, а також методики формування й обробки облікової інформації, виходячи з наявного господарюючого механізму.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання обліку необоротних активів є актуальним і завжди привертало до себе увагу багатьох науковців, серед них Ф.Ф. Бутинець, О.П. Гаценко, Р.Т. Джога, В.Ф. Палій, Л.В. Панкевич, С.В. Свірко та інші. Віддаючи належне науковим напрацюванням вчених, слід відзначити, що розкриття питання обліку необоротних активів потребує подальшого наукового дослідження.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження та аналіз особливостей обліку необоротних активів у зарубіжних країнах у порівнянні з українським досвідом.

Виклад основного матеріалу дослідження. Поняття «необоротні активи» у зарубіжній обліковій практиці позначається різними термінами: постійні активи; власність, споруди і обладнання; матеріальні активи тощо. Так, в Росії – позаоборотні активи, які включають нематеріальні активи, основні засоби, доходні вкладення в матеріальні цінності; у Швейцарії необоротні активи в активі балансу об'єднані в одну групу – основні засоби; в Німеччині – основний капітал та фінансові активи; в країнах англо-американської групи – це довгострокові активи, що об'єднують у собі основні засоби або власність, будівлі і обладнання, невідчутні активи, інвестиції, інші не поточні (позаоборотні) активи. У США нарахований знос нематеріальних активів частіше зазначається у примітках до фінансових звітів, у порівнянні з балансом в Україні.

У більшості країн необоротні активи можна поділити на такі групи: матеріальні довгострокові активи; нематеріальні довгострокові активи; довгострокові фінансові інвестиції.

У США, наприклад, виділяють в окрему групу природні ресурси у зв'язку з їх особливими ознаками [2].

Відповідно до концептуальної основи Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (далі – МСБО) будь-який актив для відображення в обліку повинен відповідати таким критеріям: 1) у майбутньому бути корисним підприємству; 2) його вартість можливо достовірно визначити. Крім зазначених, основні засоби повинні відповідати ще декільком критеріям. Зокрема, згідно з п. 6 МСБО 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, які будуть використані, як очікується, більше одного періоду.

Основні засоби відображаються в обліку за первісною вартістю. Згідно з міжнародними стандартами, до первісної вартості основних засобів включають: ціну придбання з вирахуванням отриманих знижок, митні збори, невідшкодовані податки, витрати для налагодження основних засобів.

У деяких країнах дозволено включати до первісної вартості основних засобів суму позичкових відсотків, пов'язаних із придбанням об'єктів. У Німеччині відсотки за кредит дозволяється включати до витрат на будівництво основних засобів лише тоді, коли існує тісний взаємозв'язок між засобами та позиковим капіталом [1].

Відповідно до міжнародних стандартів визнані витрати, пов'язані з об'єктом основних засобів, повинні додаватися до балансової вартості цього активу, якщо є ймовірність того, що майбутні економічні вигоди надходять на підприємство. Всі інші подальші витрати слід визнавати як витрати того періоду, в якому вони були здійснені [4].

Суттєвою особливістю оцінки основних засобів згідно до МСБО є той факт, що їх балансова вартість може бути зменшена відповідними державними грантами. Порядок цього зменшення розкривається в

МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу». Міжнародні стандарти, окрім основної рекомендованої оцінки основних засобів за первісною вартістю, дозволяють альтернативний підхід: основні засоби можуть відобразитись у звітності за переоціненою вартістю [4].

Процес переоцінки основних засобів за МСБО і Положеннями стандартами бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО) України майже не відрізняється, але українські стандарти чіткіше зазначають ту межу (більше 10%), яка призводить до необхідності проведення переоцінки. За міжнародними стандартами ця межа зазначається як така, що «суттєво відрізняється» від балансової вартості. Що стосується амортизації основних засобів, то в міжнародному обліку використовуються такі методи нарахування амортизації: прямолінійне 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.

Розуміння поняття «нематеріальні активи» в різних країнах, загалом, не відрізняється. Критеріями зарахування до такого виду активів є відсутність матеріальної форми, довгостроковість використання і здатність приносити дохід.

Відмінності ж спостерігаються на рівні складу нематеріальних активів, їх відображення в балансі, визначення терміну використання. Наприклад, в обліку окремих країн, на відміну від українського обліку, до складу нематеріальних активів відносяться організаційні витрати (витрати на створення підприємства, на рекламу, випуск акцій).

Із міжнародної практики обліку нематеріальних активів в Україні найменше розповсюджений термін «ціна фірми» або «гудвіл», який, в основному, означає добру репутацію фірми. Між вартістю підприємства і чистою вартістю його майна завжди існує різниця, яка і є гудвілом. Вона може бути позитивна і негативна [4].

За кордоном склалися три підходи до визначення вартості гудвілу: оцінка репутації фірми; поточна дисконтована оцінка; оцінка за залишковою вартістю [2].

З метою обліку інвестиції поділяють на дві великі групи: короткострокові інвестиції, довгострокові інвестиції.

У світовій практиці використовуються два методи оцінки інвестицій: метод оцінки за часткою в капіталі підприємства (початкові інвестиції включаються до балансу за собівартістю, а згодом збільшуються на частку інвестора в чистому прибутку компанії і зменшуються на частку дивідендів) і метод консолідації (компанія-інвестор і компанія, в яку здійснені інвестиції, складають єдину консолідовану звітність, сумуючи активи, зобов'язання, доходи і витрати). Потенційні збитки від знецінення довгострокових фінансових інвестицій в акції інших підприємств повинні відобразитися в тому звітному періоді, в якому виявлені, а потенційний прибуток буде відображений після реалізації акцій в сумі підвищених дивідендів, отриманих за акціями [1].

Довгострокові фінансові інвестиції вибувають з балансу за реалізаційною вартістю, яка часто співпадає з ринковою. У балансі вони відображаються окремим рядком між оборотними і необоротними активами або включаються до складу необоротних активів.

Щодо класифікації в балансі дебіторської заборгованості, за кордоном існують лише загальні правила, які носять рекомендаційний характер.

Порівняльний аналіз обліку необоротних активів в Україні та інших країн світу проведено в таблиці 1.

Таблиця 1

Порівняльна характеристика особливостей українського і зарубіжного обліку необоротних активів

№ п/п	Категорія	Український облік	Зарубіжний облік
1	2	3	4
1	Класифікація необоротних активів	Основні засоби, інші необоротні матеріальні і нематеріальні активи, довгострокові фінансові інвестиції і дебіторська відстрочені податкові активи, інші необоротні активи.	Матеріальні довгострокові активи, нематеріальні довгострокові активи, довгострокові фінансові інвестиції.
1.2	Критерії визнання основних засобів	Принесуть в майбутньому економічну вигоду, їх вартість може бути достовірно визначена.	
1.3	Оцінка	Зараховуються на баланс за первісною вартістю чи історичною собівартістю	
			Можуть включатися і відсотки за кредит

Продовження табл. 1

1	2	3	4
1.4	Витрати на ремонт	Визнаються як актив, коли вони покращують стан активу.	
1.5	Переоцінка	Проводиться у випадках, коли справедлива вартість суттєво відрізняється від балансової.	
1.6	Амортизація	Амортизація нараховується з використанням методів: прямолінійного списання, зменшення залишку, суми одиниць продукції, згідно норм податкового законодавства, а також прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний метод.	Згідно норм податкового законодавства
1.7	За умови вибуття	Списується залишкова вартість і накопичений знос, обліковується прибуток/збиток від вибуття.	
2	Нематеріальні активи	Критерії визнання - відсутність матеріальної форми, довгостроковість, здатність приносити дохід.	
2.1	Класифікація	На права користуватися природними ресурсами, майном, на знаки для товарів і послуг, на об'єкти промислової власності, авторські права, гудвіл, інші.	
		Такий вид як гудвіл майже не використовується.	Гудвіл поділяють на позитивний і негативний, є підходи до визнання вартості і методи списання.
3	Дебіторська заборгованість	Визначення - сума заборгованості дебіторів.	
3.1	Класифікація	Довгострокова і поточна.	Поточна і не поточна (середньострокова і довгострокова).

Таким чином, облік необоротних активів в Україні має багато спільного із зарубіжною практикою. Існування певних відмінностей зумовлено специфічністю української економіки. Інтеграція України в світове господарство вимагає відповідності організації обліку необоротних активів МСБО.

Висновки з даного дослідження. Аналіз організації обліку необоротних активів у зарубіжних країнах та порівняння з українським досвідом, показує очевидність необхідності внесення змін до Національних стандартів обліку необоротних активів для відповідності Міжнародним стандартам. В умовах глобалізації підприємницької діяльності та розвитку інформаційних технологій основним завданням українських підприємств є повна автоматизація облікового процесу, зокрема, і обліку необоротних активів, адже, діяльність будь-якого суб'єкта господарювання починається з придбання необоротних активів і не може тривати без їх використання, вони є своєрідним фундаментом кожного господарюючого суб'єкта.

Література

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах. [Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів] / Ф. Ф. Бутинець, Л. Л. Горецька. – Житомир: Рута. – 2002. – 544 с.
2. Лучко М. Р. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: [Навчальний посібник] / М. Р. Лучко, І. Д. Бенько. – К.: Знання. – 2006. – 311 с.
3. Марочкіна А. М. Бухгалтерський облік за Національними стандартами: навчальний посібник / А. М. Марочкіна. – Харків: Торсінг. – 2002. – 296 с.
4. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку / [За ред. С. Ф. Голова]. – К.: ФПБАУ. – 2004. – 248 с.
5. Міжнародні стандарти фінансової звітності. – К.: – 2004. – Ч.2. – С. 465-549.
6. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: закон України від 16 липня 1999 року № 966-XIV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №8 «Нематеріальні активи», затвердж. наказом МФУ від 18 жовтня 1999 р. № 242.
8. Применение МСФО: в 5 ч. / Пер. с англ. – 3-е. изд., перераб. и доп. – М.: Альпина Бизнес Букс. – 2008. – 720 с.