

8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 8 «Облікові політики, зміни в облікових політиках та помилки» [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.

9. Чалий І. БухХХоблік для дорослих. МСФЗ-трансформація. Управління прибутком. Податки / Іван Чалий – Х.: Фактор, 2011. – 400 с.

10. Про облікову політику. Лист Міністерства фінансів України № 31-34000-10-5/27793 від 21.12.2005 р. [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=58984&cat_id=34931.

11. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92 [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=293533.

13. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.

14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246 [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=293533.

15. Про оподаткування прибутку підприємств. Закон України № 334/94-ВР від 28.12.1994 р. [Електронний ресурс] / Сайт «Законодавство України» офіційного веб-порталу Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/334/94-вр>.

УДК 657

Пирець Н.М.,
к.е.н., доцент кафедри обліку, економіки
і управління персоналом підприємства
Псюк Ю.А.,
ДВНЗ «Придніпровська державна академія
будівництва та архітектури»

ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ НАЦІОНАЛЬНИХ ТА МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Постановка проблеми. В умовах активізації інтеграційних процесів економічного середовища в Україні значення прозорості, достовірної та зрозумілої для всіх користувачів бухгалтерської інформації невпинно зростає. На сьогоднішній день постає необхідність адаптації національної системи обліку до вимог міжнародної практики. Впровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) сприяє підвищенню прозорості та зрозумілості інформації про діяльність суб'єктів господарювання для іноземних інвесторів. 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.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Оскільки основні засоби є однією з головних складових активу балансу, а відповідно впливають на фінансовий результат, то багато науковців приділяють увагу цьому питанню, серед них: Л. Косовиць, Р. Грачова, С. Голова, Н. Крічка, І. Бланк, М. Баканов та ін. Питання ведення обліку відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку відображено у роботах С. Голова, В. Костюченка, М. Войнаренка, Н. Пономарьова, О. Замазій, І. Жолнер.

Проте, за останні роки були внесені суттєві доповнення та зміни в національних та міжнародних стандартах, що обумовлює необхідність здійснити порівняння правил ведення обліку з метою визначення шляхів їх удосконалення.

Постановка завдання. Мета даної статті полягає у визначенні відмінностей в обліку основних засобів згідно з міжнародними та національними стандартами та приведення порівняльної характеристики їх сутності та взаємозв'язку.

Виклад основного матеріалу. Національні стандарти бухгалтерського обліку розроблялися з урахуванням міжнародних, саме тому П(С)БО щодо обліку основних засобів має ряд спільних моментів з МСБО. Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби і розкриття інформації про них у фінансовій звітності підприємств, організацій та інших юридичних осіб всіх форм власності регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (далі П(С)БО 7). Загальні правила ведення обліку основних засобів відображені в Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» (далі МСБО 16).

Згідно з МСБО 16, основні засоби – це матеріальні об’єкти, які:

а) утримуються для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг, для надання в оренду іншим або для адміністративних цілей;

б) використовуватимуться протягом більше одного періоду [1].

Хоча визначення терміна можна вважати подібним визначенню національних стандартах, проте при порівнянні цих двох документів можна побачити суттєві відмінності.

Так, МСБО 16 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. 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 МСБО 16 передбачена можливість об’єднання окремих незначних активів (наприклад, шаблонів, інструментів і штампів тощо) в один об’єкт основних засобів, національні ж стандарти таку можливість виключають.

Аналізуючи національні та міжнародні стандарти щодо обліку основних засобів спостерігаються відмінності в класифікації (рис.1, 2) [5;7].

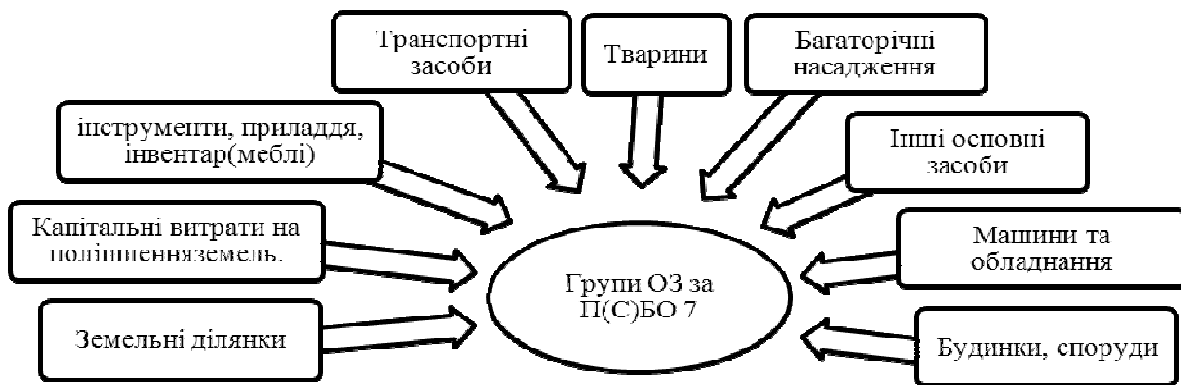


Рис. 1. Групи основних засобів згідно з П(С)БО 7

Джерело: [5; 7]



Рис. 2. Класи основних засобів згідно з МСБО 16

Джерело: [5;7]

Оцінка основних засобів проводиться трьома способами: первинна оцінка, уцінка та дооцінка.[6] Первинна оцінка за обома положеннями має однаковий зміст щодо витрат, які до неї включаються, а також щодо обміну на подібні та неподібні основні засоби. Слід зазначити, що значення уцінки і

дооцінки мають більш розширене поняття в П(С)БО 7. Згідно з даним положенням, уцінку основних засобів включають до складу витрат, а дооцінку – до додаткового капіталу. [7] За МСБО 16, як і за П(С)БО 7 (з урахуванням останніх змін) до первісної вартості об'єкта включається сума витрат (за попередньою оцінкою) на демонтаж, переміщення об'єкта та на відновлення довілля(табл.1) [8].

Таблиця 1

**Елементи первісної вартості
 (оцінка на дату визнання)**

МСБО 16	П(С)БО 7
До первісної вартості об'єкта слід включати не всю суму очікуваних майбутніх витрат на демонтаж, а теперішню вартість цієї суми. Щорічно суму забезпечення слід переглядати, і її збільшення слід відносити до витрат на позики (фінансові витрати), а не до первісної вартості об'єкта	Деталі визначення первісної вартості відсутні, внаслідок чого до первісної вартості об'єкта може потрапити вся сума прогнозованих витрат на демонтаж, а не теперішня вартість цієї суми.

Джерело: [8]

Основні засоби виникають внаслідок наступних подій [3]:

- придбання за грошові кошти;
- в кредит;
- обмін або негрошові операції;
- як подарунок від іншої юридичної або фізичної особи;
- шляхом самостійного створення або будівництва;
- придбання землі.

Розглядаючи події, внаслідок яких виникають основні засоби, можна простежити відмінності формування первісної вартості основних засобів за національними та міжнародними стандартами (табл.2) [3].

Таблиця 2

Формування первісної вартості основних засобів за МСБО 16 та П(С)БО 7

Напрямок	МСБО 16	П(С)БО 7
1	2	3
придбання в кредит	У разі якщо об'єкт надходить за допомогою залучення кредитів, то облік витрат на виплату відсотків здійснюється відповідно до МСБО 23 «Витрати на позики», залежно від того, чи є цей об'єкт кваліфікованим активом, а також від умов і обставин сплати таких відсотків.	Витрати на виплату відсотків за кредит не включаються до первісної вартості об'єкта.
обмін або не грошові операції	Собівартість такого об'єкта основних засобів оцінюється за справедливою вартістю, якщо операція обміну має комерційну сутність та справедливу вартість отриманого активу або відданого активу можна достовірно оцінити. Якщо придбаний об'єкт не оцінюється за справедливою вартістю, його собівартість оцінюють за балансовою вартістю відданого активу.	Справедлива вартість основних засобів на дату отримання (при обміні на неподібний об'єкт). Залишкова вартість переданого основного засобу (при обміні на подібний об'єкт), але якщо вона вища за справедливу вартість отриманого об'єкту, визнається справедливою вартістю, а різниця відноситься до витрат звітного періоду
за рахунок грантів	Балансова вартість об'єкта основних засобів може бути зменшена на суму отриманих державних грантів (п.28), якщо таке фінансування було пов'язане з придбанням саме цього об'єкта. Облік отримуваних грантів регулюється МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу». Метод зменшення вартості активів не називається МСБО 20 як єдиний, а висувається лише як альтернативний іншому методу – методу визнання грантів у доходах.	При первісному визнанні придбаних за рахунок урядових грантів (коштів цільового фінансування) об'єктів вартість цих активів на суму отриманих коштів зменшувати не дозволяється.

Продовження табл. 2

1	2	3
за рахунок пайових інструментів	Якщо за отримані активи компанія розраховується пайовими інструментами, в обліку така операція відображається за дебетом рахунка відповідних активів і за кредитом рахунка акціонерного капіталу; якщо ж грошовими коштами (сума яких еквівалентна вартості запропонованих пайових інструментів) – дебетується також рахунок відповідних активів, але кредитується у такому разі рахунок зобов'язань.	Методики обліку будь-яких операцій, в яких брали б участь пайові інструменти або їх (інструментів) вартість, у національному обліку не опрацьовано. Розрахунки з використанням пайових інструментів (або вартості таких) розглядаються тільки у контексті виплат працівникам
як внесок до статутного капіталу	Не передбачено	Погоджена засновниками (учасниками) підприємства справедлива вартість об'єктів основних засобів

Джерело: [3]

Наступним напрямком дослідження виступає процес переоцінки основних засобів, в якому суттєвих відмінностей між МСБО 16 та П(С)БО 7 не спостерігається, 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.

Порівнюючи міжнародні та національні стандарти все ж можна простежити деякі розбіжності при обліку переоцінки основних засобів, що представлені в табл. 3 [3; 4].

Таблиця 3

Відображення в обліку переоцінки основних засобів

МСБО 16	П(С)БО 7
Стандарт дає підприємству право обирати для відображення в обліку одну з двох моделей оцінки основних засобів після визнання: модель собівартості або модель переоцінки.	Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, тобто стандартом передбачено тільки одну модель.
Передбачено два методи перерахунку суми зносу: а) сума накопиченого зносу перераховується пропорційно до зміни валової вартості активу; б) сума зносу виключається з валової вартості активу.	Другий метод відсутній: передбачено використовувати лише перший (пропорційний) метод коригування накопиченого зносу.
Вказана норма є суто податковою, і, звичайно, не застосовується.	З прийняттям Податкового кодексу України внесено зміни до П(С)БО 7, зокрема, дозволено застосовувати «індексацію» вартості основних засобів залежно від офіційного рівня інфляції.

Джерело: [3; 4]

При списанні суми дооцінки об'єкта на нерозподілений прибуток у МСБО 16 чітко прописано, що після дооцінки об'єкта сума дооцінки може списуватись на нерозподілений прибуток у частині перевищення «нової амортизації», після переоцінки, над старою амортизацією, до переоцінки [5]. У П(С)БО 7 подібна теза є (п. 21), але її формулювання нечітке, і тому надає варіанти визначення суми до списання. Зокрема, вказано, що сума дооцінки може списуватись на нерозподілений прибуток « у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації» [7].

МСБО 16 визначає амортизацію (Depreciation) як систематичний розподіл вартості об'єкта основних засобів, яка підлягає амортизації, протягом терміну його корисної експлуатації [3].

Методами нарахування амортизації у П(С)БО і у МСБО є: прямолінійний та виробничий (метод суми одиниць продукції). Проте у П(С)БО є ще три методи: зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, а МСБО включає в себе метод зменшення залишку. МСБО 16 не містить вичерпного переліку методів амортизації основних засобів, які слід використовувати для розрахунку. В ньому зазначено, що головне те, щоб використовуваний метод відображав схему за якої підприємство споживає економічну вигоду, отриману від активу [8]. Поняття зносу основних засобів у даному стандарті взагалі не надається.

У П(С)БО 7 вказано, що вартість землі (земельних ділянок) не амортизується. У МСБО 16 є положення 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» [8].

У МСБО не розглядається момент початку нарахування амортизації та момент припинення нарахування амортизації, проте П(С)БО моментом початку нарахування амортизації починає з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання та моментом припинення нарахування амортизації вважає починаючи з місяця, наступного за місяцем: вибуття об'єкта основних засобів; переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію.

Вибуття основних засобів у П(С)БО і у МСБО здійснюється на основі продажу, проте у національних стандартах є безоплатна передача, невідповідність критеріям визнання активу, у міжнародних – виключення активу з використання без очікування економічних вигід від його вибуття.

Часткова ліквідація об'єкта основних засобів у міжнародних стандартах не визначається, а у П(С)БО первісна (переоцінена) вартість та знос зменшуються відповідно на суму первісної (переоціненої) вартості та зносу ліквідованої частини об'єкта.

Розглядаючи періодичність перегляду ліквідаційної вартості об'єкта, можна зробити висновок, що деякі норми представлені в МСБО 16, відсутні в П(С)БО 7 (табл. 4) [8].

Таблиця 4

Періодичність перегляду ліквідаційної вартості об'єкта

МСБО 16	П(С)БО 7
Передбачено, що ліквідаційну вартість та термін корисної експлуатації об'єкта необхідно переглядати, принаймні, на кінець кожного фінансового року.	Така норма як чітка вказівка відсутня.
Вказано, що зміни ліквідаційної вартості та терміну корисного використання об'єкта основних засобів відображається як зміна облікових оцінок (а не облікової політики).	Таке положення відсутнє.

Джерело: [8]

У зв'язку зі змінами в чинному законодавстві, зміст П(С)БО 7 було доповнено положеннями щодо інвестиційної нерухомості, що обумовлено набуттям чинності з 01.08.2008 року П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість».[2] В ньому йде мова про особливості обліку інвестиційної нерухомості та має місце посилання на інший чинний стандарт, а саме П(С)БО 32. Крім того, до П(С)БО 7 було внесено доповнення щодо обміну біологічними активами, що обумовлено чинністю з 18.11. 2005 року П(С)БО 30 «Біологічні активи». Зміни та доповнення в П(С)БО 7 були здійсненні лише через тривалий час після набрання чинності стандартів, на які були зроблені посилання[5]. Ці доповнення певною мірою усунули неузгодженість, що мала місце протягом тривалого часу. Слід зазначити, що МСБО 16 не передбачено аналогічних положень та посилання на інші МСБО, хоча поняття інвестиційної нерухомості та біологічних активів в термінології міжнародної облікової практики з'явилися значно раніше.

Висновки з даного дослідження. Таким чином, між вітчизняними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку має місце ряд спільних положень. Та все ж у аспекті оцінки, переоцінки основних засобів, визнання їх первісної вартості, амортизації та вибуття є вагомим відмінності. Відмінні риси між П(С)БО 7 та МСБО 16 можна пояснити тим, що міжнародний обліковий стандарт носить загальний рекомендаційний характер та не враховує національних особливостей ведення бухгалтерського обліку. Із метою уніфікації П(С)БО 7 до МСБО 16 слід вирішити такі завдання:

- узгодити критерії визнання основних засобів та склад їх об'єктів у П(С)БО 7 з МСБО 16;
- передбачити в П(С)БО 7 такі методи нарахування амортизації основних засобів, які включено в МСБО 16;
- чітко сформулювати в П(С)БО 7 дії при списанні суми дооцінки об'єкта на нерозподілений прибуток.

Отже, з вищесказаного, можна зробити висновок, що П(С)БО 7 вимагає змін і доповнень як з боку визначень термінів наведених в ньому, так і з боку сфери його дії. Вирішення цих проблем дозволить гармонізувати національну систему обліку основних засобів відповідно до міжнародного облікового стандарту, в результаті чого будуть подолані певні неузгодженості в обліку основних засобів щодо їх придбання, використання та оцінки.

Література

1. Азаровська Ю.В. Міжнародна практика та вітчизняний досвід обліку необоротних активів [Електронний ресурс] / Ю.В. Азаровська – Режим доступу: <http://www.mnau.edu.ua/studentresearchjournal/studentresearchjournal021.pdf>

2. Єфременко О.В. Деякі питання обліку основних засобів [Електронний ресурс] / О.В. Єфременко. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/16_NPRT_2009/Economics/47688.doc.htm

3. Жолнер І. Фінансовий облік за міжнародними стандартами : навч. посіб. / І.Жолнер. – К. : Центр учбової літератури, 2012.– С. 85-134.
4. Косовиць Л. Облік основних засобів за МСФЗ / Л. Косовиць // Головбух. – 2008. –№ 35. – С. 17-23.
5. Міжнародні стандарти фінансової звітності 16 “Основні засоби” [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу:http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_014
6. Організація та шляхи вдосконалення обліку та контролю наявності та руху основних засобів [Електронний ресурс]//Бібліофонд. – Режим доступу:<http://bibliofond.ru/view.aspx?id=435009>
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу:<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>
8. Руденко Л.М.Відмінності в обліку основних засобів за МСБО 16 і П(С)БО 7 [Електронний ресурс]/Л.М.Руденко //Бизнес и налоги. – Режим доступу:<http://biznesinalogi.com/vidminnosti-v-obliku-osnovnix-zasobiv-za-msbo-16-i-psbo-7/>

УДК 658.15:[005.523:664.013]

Ващенко Н.В.,
к.е.н., доцент кафедри економіки підприємства
Максимович Ю.І.
Донецький національний університет економіки і торгівлі
імені М. Туган-Барановського

ЧИННИКИ ФОРМУВАННЯ ТА ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ПОТЕНЦІАЛУ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

Постановка проблеми. Оборотні активи є однією зі складових ресурсного потенціалу підприємства, стан та ефективність використання яких безпосередньо впливають на ефективність його функціонування.

Специфіка підприємств харчової промисловості пов'язана зі значною матеріаломісткістю продукції, таким чином найбільшу питому вагу у загальному обсязі активів займають саме оборотні активи. Тому раціональне формування складу оборотних активів підприємств харчової промисловості вимагає врахування впливу різноманітних чинників як зовнішнього, так і внутрішнього середовища. У зв'язку з цим, з'являється об'єктивна необхідність наукового визначення і обґрунтування чинників, які впливають на стан та ефективність використання потенціалу оборотних активів підприємств харчової промисловості.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у виявлення та дослідження чинників впливу на стан, формування та ефективність функціонування потенціалу оборотних активів промислових підприємств здійснило багато вчених і фахівців, зокрема: А.А. Оденат [6], О.І. Івасишин, О.М. Зборовська [4], Ю.В. Петленко, І. В. Фесюк [8], С.М. Гоцуляк [2], А. М. Карбовник, О.Ф. Назаренков [5] та інші. Проте, незважаючи на значну кількість праць, присвячених дослідженню чинників, які впливають на функціонування потенціалу оборотних активів, практично відсутні розробки щодо їх сучасної специфіки та особливостей прояву стосовно конкретних галузей національної економіки, у тому числі харчової промисловості. З огляду на це, відсутність всебічних досліджень чинників впливу на забезпеченість оборотними активами харчових підприємств обумовило доцільність даного дослідження.

Постановка завдання. Метою дослідження є розробка комплексної класифікації чинників впливу на ефективність функціонування потенціалу оборотних активів підприємств харчової промисловості.

Виклад основного матеріалу дослідження. Вивчення наукових джерел дало змогу систематизувати різні підходи щодо виявлення чинників впливу на ефективність функціонування потенціалу оборотних активів промислових підприємств, результати яких наведені у таблиці 1.

На основі даних (табл. 1) та проведення експертної оцінки специфіки функціонування потенціалу оборотних активів на підприємствах харчової промисловості нами була запропонована комплексна класифікація чинників впливу на ефективність функціонування потенціалу оборотних активів саме підприємств харчової промисловості.