

*Т. А. Демченко,
к. е. н., завідувач кафедри фінансів, обліку і аудиту,
Уманська філія Європейського університету*

ПРОБЛЕМИ ПОДІЛУ АКТИВІВ У СУЧАСНИХ СИСТЕМАХ ОБЛІКУ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ В УКРАЇНІ

У даній статті розглядаються проблеми визнання та класифікації активів, зокрема оборотних. Наведені приклади їх поділу в різних системах обліку та запропоновані шляхи вирішення даної проблеми на промислових підприємствах України.

АКТУАЛЬНІСТЬ ПРОБЛЕМИ

Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в Україні були розроблені на основі Міжнародних стандартів фінансової звітності, проте між ними є певні відмінності, в тому числі і щодо визнання та класифікації і групування активів підприємства, зокрема оборотних активів. На наш погляд, доцільно було б розглянути міжнародний досвід організації ведення обліку оборотних активів, їх визнання та класифікацію та порівняти з національними П(С)БО, що дасть змогу запропонувати більш актуальний і необхідний в сучасних умовах підхід щодо визначення та групування оборотних активів підприємства, в тому числі і на промислових підприємствах.

МЕТА СТАТТІ

Мета статті — дослідити існуючі системи обліку щодо розподілу активів підприємств та запропонувати нові підходи до їх визнання та класифікації на промислових підприємствах України.

ВИКЛАДЕННЯ МАТЕРІАЛУ

Найбільш розповсюдженим у міжнародній практиці бухгалтерського обліку є два види стандартів. Це Міжнародні стандарти фінансової звітності (IASCF / МСФЗ), що формують власну інтернаціональну модель бухгалтерського обліку та Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку США (GAAP), які утворюють британо-американсько-голландську модель бухгалтерського обліку.

Необхідність дослідження питань використання МСФЗ в бухгалтерському обліку взагалі і оборотних активів зокрема пояснюється застосуванням їх великою кількістю європейських країн та спрямуванням стандартів на об'єднання та уніфікацію ведення бухгалтерського обліку в цих країнах. Що ж до вивчення принципів GAAP США, то необхідність в цьому пояснюється перш за все, тим, що ці стандарти використовуються, такою розвинутою країною, як США, крім того, у Великобританії існують свої Загальноприйняті концептуальні основи, які багато в чому схожі з GAAP США, а, як відомо, в цих країнах розташовані найбільші фондові ринки, вони також мають велику

кількість дочірніх підприємств у інших країнах, на яких формується звітність за національними вимогами і окремо за стандартами GAAP, які майже відповідають МСФЗ, проте мають певні відмінності щодо відображення в обліку і звітності, у тому числі і активів підприємств.

Таким чином, проведемо аналіз міжнародного досвіду щодо визнання та класифікації активів підприємства, зокрема оборотних активів, взявши для порівняння МСФЗ, GAAP США і П(С)БО (рис. 1).

МСФЗ не вимагають, але заохочують подання окремо поточних і не поточних активів, що відповідає поділу в П(С)БО на оборотні і необоротні активи. На практиці більшість виробничих та торговельних підприємств в Україні, як показують дослідження, дійсно подають ці критерії окремо, у той час як фінансові установи та інші підприємства, що працюють за довготерміновими проектами, наприклад, будівельні компанії, зазвичай не роблять цього.

У П(С)БО 2 "Баланс" знаходимо, що активами є ресурси, контрольовані підприємством, використання яких, як очікується, приведе до надходження економічних вигод у майбутньому [1, с. 22].

Згідно МСБО 39 "Фінансові інструменти: визнання і оцінка", фінансовий актив — це будь-який актив, що є: грошовими коштами; контрактним правом отримувати грошові кошти або інший фінансовий актив від іншого підприємства; контрактним правом обмінювати фінансові інструменти з іншим підприємством за умов, які є потенційно сприятливими; інструментом капіталу іншого підприємства [8, с. 562].

Розглянемо визначення запасів за МСБО 2 "Запаси", якому майже повністю відповідає П(С)БО 9 "Запаси". Згідно з цим стандартом запаси — це активи, які:

- утримуються для продажу в звичайному ході бізнесу;
- знаходяться в процесі виробництва для такого продажу;
- існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг.

Вищезгадані активи включають товари, що були придбані та зберігаються для перепродажу, наприклад,

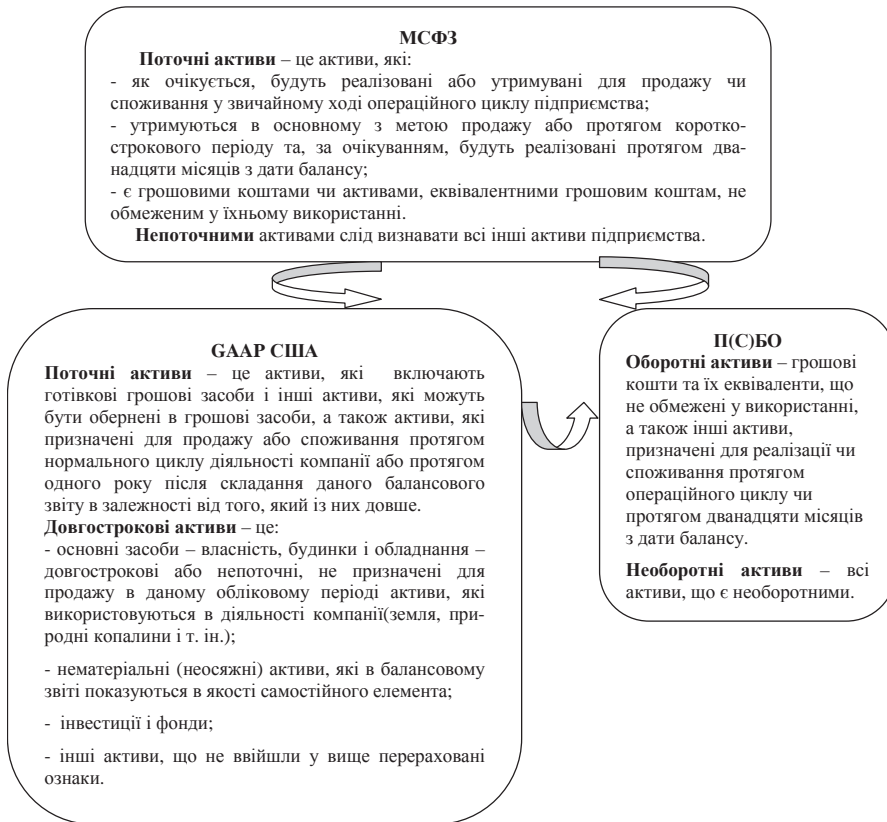


Рис. 1. Порівняльна характеристика групування активів згідно МСФЗ, GAAP США, П(С)БО (розроблено автором за джерелами 1; 3; 6; 7)

товари, придбані підприємством для роздрібної торгівлі та призначені для перепродажу, або інша власність, утримувана для перепродажу та вироблена готова продукція [8, с. 2].

За МСФЗ 1 "Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності", знаходимо, що кожне підприємство самостійно вирішує подавати чи не подавати поточні та непоточні активи у вигляді окремої класифікації в балансі. Таким чином, згідно з МСБО 1 "Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності", активи підприємств можуть класифікуватись як поточні, якщо вони:

— як очікується, будуть реалізовані або утримувані для продажу чи споживання у звичайному ході операційного циклу підприємства;

— утримуються в основному з метою продажу або протягом короткострокового періоду та, за очікуванням, будуть реалізовані протягом дванадцяти місяців з дати балансу;

— є грошовими коштами чи активами, еквівалентними грошовим коштам, не обмеженим у їхньому використанні [8, с. 10].

Виходячи з цього, за МСБО 1, усі інші активи слід визначати як непоточні активи (рис. 1).

У стандартах GAAP США, а саме — в Положеннях про концепції бухгалтерського обліку (SFAS) 2 "Якісні характеристики інформації бухгалтерського обліку", знаходимо, що підприємства зобов'язані відображати в балансовому звіті інформацію про свої поточні і довгострокові активи окремо у міру зменшення їх ліквідності [3, с. 18].

SFAS 6 "Елементи фінансових звітів комерційних підприємств", в системі GAAP, визнає активи як ресурси компанії, які повинні принести їй господарську вигоду в майбутньому [3, с. 38].

В системі обліку GAAP розрізняють довгострокові активи і поточні активи, що реалізуються протягом одного року.

Згідно з вимогами GAAP активи виділяють як поточні, коли:

— активи включають готівкові грошові засоби й інші активи, які можуть бути обернені в грошові засоби, а також активи, які призначені для продажу або споживання протягом нормального циклу діяльності компанії або протягом одного року після складання даного балансового звіту залежно від того, який із них довше [3, с. 74].

Довгостроковими будуть наступні активи:

— основні засоби — власність, будинки і обладнання — довгострокові або не поточні, не призначені для продажу в даному обліковому періоді активи, які використовуються в діяльності компанії (земля, природні копалини і т. ін.);

— нематеріальні (неосяжні) активи, які в балансовому звіті показуються як самостійний елемент;

— інвестиції і фонди;

— інші активи, що не ввійшли у вище перераховані ознаки [3, с. 75].

Розглянемо тепер, як визначаються поточні активи згідно зі стандартами GAAP. Активами є товарно-матеріальні запаси (ТМЗ), які мають наступні ознаки: товарно-матеріальні запаси є власністю компанії, тобто об'єктом обліку; товарно-матеріальні запаси — це матеріальні активи; товарно-матеріальні запаси призначені для продажу або використання у виробництві, вони постійно витрачаються і замінюються новими (поновлюються).

Найбільш поширеними видами товарно-матеріальних запасів є сировина, незавершене виробництво, готова продукція, компоненти готової продукції, наливні і сипучі речовини (бензин, цукор), споруди, будівництво яких незавершене і т. ін. Машина і обладнання, які виступають в якості основних засобів для компанії, яка їх закуповує, до моменту їх продажу є товарно-матеріальними запасами для компанії, що їх виробляє. Залежно від діяльності підприємства, товарно-матеріальні запаси поділяються на товарні запаси та виробничі запаси.

Товарні запаси — куплені компанією товари, які призначені для подальшого перепродажу. При цьому компанія не вносить значних змін в їх фізичну форму (при купівлі у постачальника вони вже є готовою продукцією). Проте в деяких випадках компанії, які займаються перепродажем, здійснюють комплектацію таких товарів, їх комбінування в деякі системи, які потім реалізуються покупцю, як єдиний готовий продукт [2, с. 316].

Виробничі запаси — куплені або самостійно виготовлені вироби, які підлягають подальшій переробці в компанії. Їх можна виділити як сировину, незавершене виробництво, готова продукція, допоміжні матеріали. За стандартами ГААР, що майже співпадають з міжнародними стандартами обліку, всі ці види товарно-матеріальних запасів об'єднані в рамках загальної статті балансового обліку "Товарно-матеріальні запаси". Після введення П(С)БО в Україні, цій статті відповідає П(С)БО 9 "Запаси".

Як бачимо з проведеного дослідження, підходи до визнання і класифікації активів, зокрема оборотних активів, за стандартами МСФЗ, П(С)БО, ГААР мають свої особливості, а також схожість та відмінності щодо відображення їх в балансі підприємства.

Доречніше буде розподіляти активи на довгострокові і поточні. Оскільки поняття необоротних активів не зовсім вірне, тому що матеріальні цінності, що використовуються на підприємстві тривалий час, більше одного року і переносять свою вартість на готову продукцію частинами у мірі зносу, або нематеріальні активи, насправді перебувають в обороті підприємства, просто цей шлях набагато повільніший, проте він є і це не можна ігнорувати. Тим більше, що придбання і введення в експлуатацію таких цінностей потребує від підприємств значних капітальних вкладень, відшкодування яких буде відбуватись у довгостроковому періоді.

Поняття оборотних активів також, на нашу думку, не є вдалим вибором. Адже в обороті знаходяться, як правило, запаси і дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги, включаючи аванси видані.

Проте, грошові кошти, а також інші види дебіторської заборгованості можуть бути в господарському обороті підприємства, а можуть бути направлені на інші цілі. На наш погляд, оборотні активи є вужчим поняттям, ніж поточні активи, які повністю характеризують господарські засоби, які використовуються в поточному періоді. Саме через це вбачаємо за необхідність запропонувати новий підхід до визначення і групування активів, зокрема оборотних активів підприємства (рис. 2).

ВИСНОВКИ

Узагальнюючи проведене дослідження, зауважимо, що існуючі на сьогоднішній день класифікації поточних активів не повністю відповідають потребам управління підприємством. Нами запропоновано розподіляти поточні активи за їх ліквідністю, за формою власності, за ступенем використання у виробничому процесі, за складом, для їх ефективного використання та управління на фармацевтичних промислових підприємствах.

Запропонована схема визначення і групування активів, у тому числі поточних активів підприємства, на наш погляд, більш наближена до міжнародних стандартів обліку, що має значення для України, як країни, що має намір в найближчий час вступити до Європейського союзу.

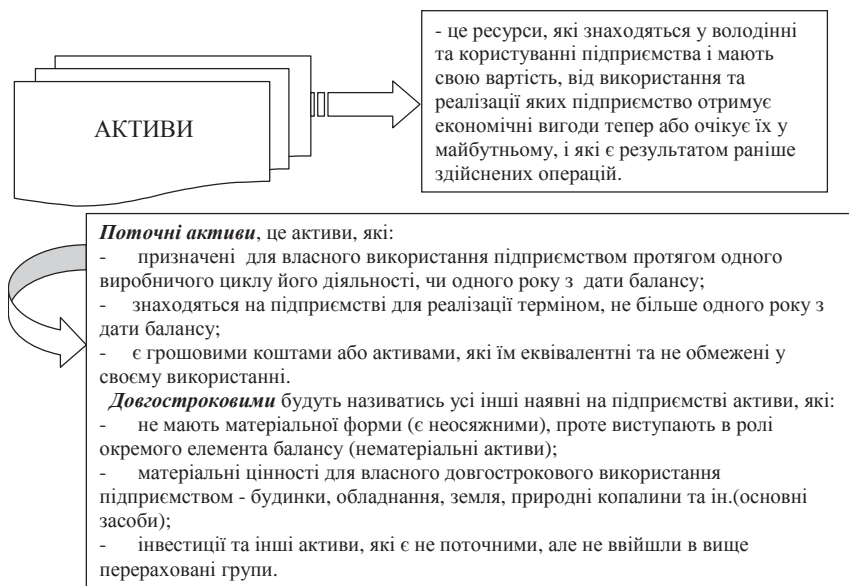


Рис. 2. Схема визнання та розподілу активів у балансі (розробка автора)

Література:

- 32 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку. — К.: КНТ, 2008. — 320 с.
- Велш Глен А. Основи фінансового обліку / А. Велш Глен, Г. Шорт Деніел; [пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач]. — К.: Основи, 1997. — 943 с.
- Качалин В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами ГААР / В.В. Качалин. — [3-е изд.]. — М.: Дело, 2000. — 432 с.
- Колас Б. Управление финансовой деятельностью предприятия. Проблемы, концепции и методы / Б. Колас; [пер. с франц.; под ред. проф. Я.В. Соколова]. — М.: ЮНИТИ, 1997. — 576 с.
- Кузьмінський Ю.А. Що таке система бухгалтерського обліку? / Ю.А. Кузьмінський // Бухгалтерський облік і аудит. — 2006. — №6. — С.8—11.
- Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / [Перекл. з англ. за ред. С.Ф. Голова]. — К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. — 1272 с.
- Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004 / [Перекл. з англ. за ред. С.Ф. Голова]. — К.: ФПБАУ, 2005, — Ч.1. — 1340 с.; Ч.2. — 1232 с.
- Мидлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений / Д. Мидлтон; [пер. с англ.; под ред. И.И. Елисеевой]. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. — 408 с.
- Международный бухгалтерский учет. ГААР и IAS: Справочник бухгалтера от А до Я / [сост. Матвеева В.М.]. — М.: Дело и Сервис, 1998. — 190 с.
- Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Нидлз Б., Андерсен Х., Кдлуелл Д.; пер. с англ.; под ред. Я.В.Соколова. — [2-е изд.]. — М.: Финансы и статистика, 1994. — 496 с.
- Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда [пер. с англ.; под ред. проф. Я.В. Соколова]. — М.: Финансы и статистика, 1997. — 567 с.

Стаття надійшла до редакції 23.08.2011 р.