

УДК 657.1: 006.034/32

Король Г.О.*кандидит економічних наук,
професор кафедри обліку і аудиту
Національної металургійної академії України***Безгодкова А.О.***старший викладач кафедри обліку і аудиту
Національної металургійної академії України***Галайда А.М.***студент
Національної металургійної академії України*

ПОРІВНЯННЯ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

Визначено відмінності в обліку основних засобів за національними та міжнародними стандартами. Наведено порівняльну характеристику їх сутності та взаємозв'язку. Результати роботи можуть допомогти усунути відмінності в процесі адаптації вітчизняної системи бухгалтерського обліку основних засобів до міжнародного облікового стандарту, що дозволить одержувати дійсно прозору та об'єктивну фінансову інформацію на підприємствах України. Така інформація щодо основних засобів матиме велике значення для управлінського персоналу суб'єктів господарювання при аналізі фінансового стану та результатів діяльності підприємств.

Ключові слова: підприємство, основні засоби, аналіз, облік, міжнародні стандарти, національні положення.

Король Г.А., Безгодкова А.А., Галайда А.Н. СРАВНЕНИЕ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ПО НАЦИОНАЛЬНЫМ И МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ

Выявлены отличия в учете основных средств по национальным и международным стандартам. Приведена сравнительная характеристика их сущности и взаимосвязи. Результаты работы могут помочь устранить отличия в процессе адаптации отечественной системы бухгалтерского учета основных средств к международному учетному стандарту, что позволит получить действительно прозрачную и объективную информацию на предприятиях Украины. Такая информация относительно основных средств будет иметь большое значение для управленческого персонала субъектов хозяйствования при анализе финансового состояния и результатов деятельности предприятий.

Ключевые слова: предприятие, основные средства, анализ, учет, международные стандарты, национальные положения.

Korol G.A., Bezgodkova A.A., Galayda A.N. COMPARISON OF FIXED ASSETS ACCOUNTING BY NATIONAL AND INTERNATIONAL STANDARDS

The study details on differences between accounting of fixed assets by national versus international standards. It reveals discrepancies between the national and international standards. Comparative analysis of their substance and interrelation has been outlined. The findings of this study can help offset differences between domestic and international accounting standards in the process of adapting the latter, which will allow to obtain truly transparent and objective information about Ukrainian enterprises. Such information on fixed assets will of great significance for managerial staff of business entities when analysing financial state and revenue of enterprises.

Keywords: enterprise, fixed assets, analysis, accounting, international standards, national provisions.

Постановка проблеми. Активізація інтеграційних процесів в економіці України підвищує значення прозорості, достовірної та зрозумілої для всіх користувачів бухгалтерської інформації. Разом з цим на сьогоднішній день постає необхідність адаптації національної системи обліку до вимог міжнародної практики, що сприяє підвищенню прозорості та зрозумілості інформації про діяльність суб'єктів господарювання для іноземних інвесторів. Це в повній мірі відноситься до такого важливого елемента, що забезпечує ефективне функціонування діяльності будь-якого підприємства в будь-якій державі, як основні засоби. Правильне ведення їх обліку із врахуванням міжнародного досвіду є в сучасних умовах необхідним. Тому питання порівняльного аналізу обліку основних засобів за національними та міжнародними стандартами являється актуальним.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Сьогодні багато українських підприємств, виходячи на світовий ринок торгівлі в пошуках додаткових джерел прибутку, більш докладно знайомляться з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (МСБО).

Оскільки основні засоби є однією з головних складових активу балансу і, відповідно, здійснюють істотний вплив на формування фінансового результа-

ту, то багато науковців приділяють увагу питанню їх обліку, серед яких: Ю. Волотковська [1], Н. Жук [2], Л. Косовиць [3], Н. Пирець [4]. Ці та інші автори [5-15] вважають, що пріоритетними завданнями обліку основних засобів є: правильне документальне оформлення та своєчасне відображення в регістрах обліку надходження, внутрішнього переміщення й вибуття об'єктів основних засобів; контроль за збереженням основних засобів, за витратами на ремонт та поліпшення основних засобів, а також за ефективністю використання основних засобів; правильне обчислення та відображення в обліку сум амортизації; отримання документально обґрунтованих даних про наявність та рух основних засобів за місцями їх експлуатації, а також у розрізі осіб, відповідальних за їх збереження; виявлення результатів від реалізації об'єктів основних засобів або іншого їх вибуття.

Разом з тим облік основних засобів має велику кількість нюансів, а трансформація його до міжнародних стандартів настільки важлива, що це вимагає більш детального порівняння різних аспектів обліку та звітності щодо цих об'єктів.

Постановка задачі. Метою даної роботи є визначення відмінностей в бухгалтерському обліку основних засобів за національними та міжнародними стан-

дартами, приведення порівняльної характеристики їх сутності та взаємозв'язку, а також надання пропозицій щодо адаптації національного бухгалтерського обліку основних засобів до міжнародних стандартів.

Викладення основного матеріалу дослідження. Система обліку в будь-якій країні регулюється національним законодавством. В Україні – це Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а також низка взаємопов'язаних з ним національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО). В інших країнах діють подібні за статусом нормативні документи. Але МСБО – це наднаціональні документи, тому вони не можуть спиратися на той чи інший закон. Міжнародні стандарти ставлять за мету забезпечити спільність підходів і концепцій різних країн щодо бухгалтерського обліку.

Загальні правила обліку основних засобів за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (П(С)БО) та Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку певною мірою схожі. Водночас між національними та міжнародними стандартами існують відмінності.

Розглянемо спочатку структуру стандартів обліку основних засобів, залучивши для порівняння нормативні документи ще декількох країн.

Отже, питанням визнання основних засобів приділяється увага як в українських П(С)БО 7 [16], так і в МСБО 16 [17]. Ці питання є предметом розгляду не в усіх національних законодавчих документах інших країн. Наприклад, в російських положеннях з обліку основних засобів [18] на цих питаннях не зосереджується увага, а в Законі «Про бухгалтерський облік» Польщі [19] вони розглядаються. Питання оцінки основних засобів розглядаються, як в [16], так і в [17], а також в [18] та в [19]. При чому в МСБО 16 приділяється увага як оцінці під час визнання, так і оцінці після визнання. Питання переоцінки основних засобів детально розглянуті у вітчизняних П(С)БО 7. Порядок нарахування та відображення в обліку зносу й амортизації розглядається в усіх наведених нормативних актах. А принципи організації обліку основних засобів (надходження, ремонту і т.д.), облік зменшення корисності, переміщення, інвентаризації основних засобів врегульовуються лише в [16]. Сфері застосування, меті й припиненню визнання цих об'єктів обліку присвячено певне місце в МСБО 16. В той же час розкриття інформації про основні засоби в звітності зараз регулюється як в Україні, так і за кордоном.

Що стосується конкретного змісту нормативних документів, які розглядаються, то як і в П(С)БО 7, так і за МСБО 16 до основних засобів належать матеріальні об'єкти, які утримуються для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг, для передачі в оренду або для адміністративних цілей, і використовуватимуться, як очікується, протягом більше ніж одного періоду.

Спільним для міжнародного та національного стандартів є те, що основні засоби визнаються при виконанні двох умов. По-перше, якщо існує ймовірність, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням таких активів. При переході на застосування міжнародних стандартів фінансової звітності дотримання підприємством цієї умови підлягає окремій перевірці, яка найчастіше проводиться під час інвентаризації основних засобів. Якщо виявиться, що від наявних об'єктів отримання вигод не очікується, то балансова вартість таких активів підлягає списанню за ра-

хунок нерозподіленого прибутку. По-друге, собівартість (первісна вартість) таких активів повинна бути достовірно визначена. При цьому склад витрат, що входять до собівартості основних засобів, однаковий і в П(С)БО, і в МСБО. Якщо ж активи були придбані за запозичені ресурси, то витрати на відсотки враховуються дещо по-різному.

В залежності від шляхів отримання основних засобів як П(С)БО 7, так і МСБО 16 передбачають декілька варіантів формування собівартості (первісної вартості). Так, для безкоштовно отриманих основних засобів або отриманих в обмін на інші активи використовується справедлива вартість. У кожному разі важливим є накопичення усіх витрат, пов'язаних з придбанням такого активу. Схожі правила нарахування амортизації, визнання зменшення (відновлення) корисності, переоцінки основних засобів.

В той же час облік операцій з основними засобами за національними і міжнародними стандартами мають відмінності, які слід врахувати при трансформації бухгалтерського обліку.

Це стосується, наприклад, питання вартісної межі для об'єкта основних засобів. Ні один із стандартів не встановлює такого обмеження. Скоріш за все, це пов'язано зі значним коливанням такої межі в залежності від особливостей виду економічної діяльності, технологічного процесу та інших умов функціонування підприємства. Разом з тим цілком виправданим є відповідно до П(С)БО виділення спеціальної групи малоцінних необоротних активів, яка за МСБО не формується. Це слід врахувати при трансформації вітчизняного обліку до міжнародних стандартів.

Крім того, на відміну від П(С)БО 7, в якому окремим об'єктом виділені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи, МСБО 16 подібну інформацію не містить. Якщо кількість таких активів значна, на це також слід звернути увагу при переході на міжнародні стандарти обліку, оскільки в процесі капітальних витрат об'єкт не підлягає амортизації.

Аналізуючи національні та міжнародні стандарти обліку основних засобів, можна виявити різницю в класифікації цих об'єктів. За П(С)БО 7 це: земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель; будинки, споруди, машини та обладнання; інструменти, приладдя, інвентар; транспортні засоби; тварини; багаторічні насадження; інші основні засоби. За МСБО 16 – земля; будівлі; кораблі; літаки; автомобілі; машини та обладнання; офісне обладнання; меблі та приладдя. Як видно, групування основних засобів у П(С)БО 7 є більш детальним, що дозволяє більш ретельно контролювати їх наявність та хід експлуатації.

В МСБО 16 виділено дві моделі оцінки основних засобів: модель собівартості й модель переоцінки. При трансформації вітчизняного обліку до міжнародних стандартів слід обрати одну з моделей і використовувати її протягом всього часу експлуатації об'єкта.

Згідно з МСБО 16 витрати на обслуговування основного засобу під час його експлуатації називаються подальшими витратами. Відповідно до цього стандарту подальші витрати поділяються на два види:

- витрати на щоденне обслуговування об'єкта, які відносяться до витрат періоду в результаті здійснення регулярних основних технічних оглядів;
- витрати, подібні тим, які здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані (проведення техогляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо).

Якщо при ремонті об'єкта основних засобів виконано значні за вартістю роботи; деталі, вузли або цілісне устаткування замінено з метою збільшення продуктивності машин або значного підвищення якості продукції, що виготовляється, то такі витрати можуть включатися до балансової вартості основних засобів, якщо вони відповідають критеріям визнання основних засобів. Такими витратами згідно з П(С)БО 7 і МСБО 16 визнаються витрати на поліпшення об'єкта (модернізацію, модифікацію, добудову, дообладнання, реконструкцію тощо), яке призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта. Слід зазначити, що на відміну від норм П(С)БО 7, міжнародними стандартами не розглядається метод обліку витрат на ремонт та поліпшення основних засобів, передбачений податковим законодавством.

Як указувалося, порядок нарахування та відображення в обліку зносу й амортизації розглядається як у [16], так і у [17]. При цьому кількість методів амортизації в МСБО 16 менше, ніж у вітчизняних стандартах обліку. МСБО передбачає можливість застосування прямолінійного методу, методу зменшення залишку та методу суми одиниць продукції. На величину фінансового результату підприємства впливає ліквідаційна вартість об'єкта, і її необхідно враховувати на підставі бухгалтерських документів, які складаються в кінці терміну експлуатації об'єкта. В той же час МСБО 16 рекомендує переглядати ліквідаційну вартість і термін корисної експлуатації активу частіше, наприклад, на кінець кожного фінансового року під час інвентаризації об'єктів основних засобів.

Різниця між положеннями П(С)БО 7 та МСБО 16 полягає також щодо початку нарахування амортизації. П(С)БО 7 визначено, що амортизація нараховується, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання. МСБО 16 передбачає, що амортизацію активу починають, коли він стає придатним для використання, тобто коли він доставлений до місця розташування та знаходиться у стані, в якому він придатний до експлуатації. Це означає, що відповідно до вимог МСБО 16 амортизацію слід нараховувати не тільки за повний, але й за частину місяця, в якому розпочато експлуатацію об'єкта основних засобів.

Слід також враховувати, що згідно з П(С)БО 7 нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації А за нормами МСБО 16 амортизацію не припиняють, коли актив не використовується або вибуває з активного використання, поки він не буде амортизований повністю. В той же час, якщо амортизація нараховується з використанням методу суми одиниць продукції, то вона може дорівнювати нулю під час простою або відсутності виробництва.

При розкритті інформації про основні засоби у фінансовій звітності відповідно до МСБО 16 надаються такі відомості [17]:

- про базу оцінки, яку застосовували для визначення валової балансової вартості;
- використаному методі амортизації;
- застосованих термінах корисної експлуатації або нормах амортизації;
- валової балансової вартості і сумі накопиченої амортизації на початок і кінець періоду;
- погодження балансової вартості на початок і кінець періоду, яка відображає:

- надходження;
- активи для продажу або активи, включені до ліквідаційної групи, та інші вибуття;
- придбання в результаті об'єднання бізнесу;
- збільшення або зменшення вартості протягом періоду, які виникають в результаті дисконтування або переоцінок;
- чисті курсові різниці, які виникають при перекладі фінзвітності з функціональної валюти в іншу валюту подання фінансової звітності, включаючи перерахунок валюти звітності зарубіжної господарської одиниці у валюту подання звітності відзвітувачим суб'єктом господарювання;
- інші зміни.

Фінансова звітність за [17] повинна також містити інформацію:

- про наявність та суми обмежень на права власності, а також основних засобів, переданих у заставу для забезпечення зобов'язань;
- сумі витрат, визнаних у балансовій вартості об'єкта основних засобів в ході його будівництва;
- сумі контрактних зобов'язань, пов'язаних з придбанням основних засобів;
- сумі компенсації від третіх сторін за об'єкти основних засобів, корисність яких зменшилася або які були втрачені або передані, яка включається в прибуток або збиток, якщо така сума не була розкрито окремо у Звіті про сукупні доходи.

Ці відомості враховують особливості операцій в зарубіжних країнах, і їх надання може бути рекомендовано для застосування у вітчизняних обліку і звітності при адаптації їх до міжнародних стандартів.

Висновки з проведеного дослідження. Аналіз вітчизняних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку основних засобів свідчить про ряд спільних положень. Але при трансформації обліку основних засобів до міжнародних стандартів необхідно врахувати такі відмінності, як оцінка основних засобів, переоцінка основних засобів, визнання їх первісної вартості, амортизація та вибуття. Вирішення ж цих проблем допоможе адаптувати систему вітчизняного обліку основних засобів до міжнародних стандартів, що дозволить будь-якому суб'єкту господарювання одержувати дійсно зрозумілу та звичну за формою інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Облік основних засобів за МСФЗ у питаннях і відповідях / Ю. Волотковська // Баланс-бібліотека. – 2014. – № 8. – С. 83-88.
2. Жук Н.Л. Облік основних засобів в ринкових умовах: [навч. посібник] / Н.Л. Жук. – [2-е вид., доп. і перероб.]. – К. : Всеукраїнський інститут права і оцінки, 2011. – 286 с.
3. Косовиць Л. Облік основних засобів за МСФЗ / Л. Косовиць // Головбух. – 2013. – № 35. – С. 17-23.
4. Пирець Н.М. Порівняльний аналіз національних та міжнародних стандартів обліку основних засобів / Н.М. Пирець // Міжнародна практика та вітчизняний досвід обліку необоротних активів: матеріали наук.-практ. конф., 2013 р., м. Київ. – К. : [б. в.], 2013. – С. 325-329.
5. Нормативно-правове регулювання обліку експлуатації та вибуття основних засобів / С. Є. Пиріжок // Вісник ЖДТУ. – 2012. – № 1. – С. 160-162.
6. Особливості оцінки основних засобів: історія і сучасність / Л. Ткаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 10. – С. 11-18.
7. Первинні документи: Облік основних засобів / А. Василенко // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – № 87. – С. 21-44.
8. Організація обліку основних засобів та шляхи його вдосконалення / М.Н. Бразілій, М.М. Тимошенко // Економіка та держава. – 2011. – №24. – С. 104-109.

9. Амортизація основних засобів / І. Сиволап // Вісник Міністерства доходів і зборів України. – 2014. – № 9. – С. 13-19.
10. Від фінзвітності за П(С)БО до звітності за МСФЗ : наскрізний приклад / Н. Остапюк, І. Панченко // Баланс бібліотека. – 2014. – № 1. – С. 54-70.
11. Жолнер І. Фінансовий облік за міжнародними стандартами : навч. посіб. / І.Жолнер. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – С. 85-134.
12. МСФЗ: Перші кроки / І. Чалий // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – № 46. – С. 5-8.
13. Николаева Г.А. Основные средства: Оценка, учет, инвентаризация, оформление, налогообложение. – М.: Приор, 2001. – 216 с.
14. Штурмина О.С. Международные стандарты учета и финансовой отчетности. – Ульяновск: УЛГТУ, 2010. – 247 с.
15. Кафка С.М. Особливості обліку операцій з основними засобами за МСБО 16 та П(С)БО 7: порівняльний аспект / С.М. Кафка // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: матеріали наук.-практ. конф., 2012 р., м. Київ. – К. : [б. в.], 2012. – С. 223-229.
16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» із змінами [Електрон. ресурс] / Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Міністерство фінансів України; Положення від 27.04.2000 №92 // Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
17. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (МСБО 16). Основні засоби [Електрон. ресурс] / Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (МСБО 16). Основні засоби: IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 // Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_014.
18. Положення бухгалтерського учета 06/01 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.buhgalteria.ru/modules/help/bu/index.php?id=6#1>.
19. Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. [art. 3.1.] [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://isip.sejm.gov.pl/>.

УДК 657.432: 336.719

Кручак Л.В.

*аспірант кафедри аудиту, ревізії та аналізу
Тернопільського національного університету*

ФАКТОРИНГ ЯК ОДИН ІЗ СПОСОБІВ ПОВЕРНЕННЯ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНІСТІ ПІДПРИЄМСТВ

Стаття присвячена визначенню сутності факторингу, як одного із способів повернення дебіторської заборгованості підприємств, адже факторинг є одною з найновіших та перспективних послуг на ринку. Згруповано термін «факторинг» в залежності від сутності факторингу різними науковцями. Зроблено висновок, що на даний момент часу загальною і точною визначення факторингу не існує. Факторинг сприяє пришвидшенню обороту капіталу підприємства, впливає позитивно на дохідність і звичайно на продуктивність підприємства. І як не дивно забезпечує підприємства реальними коштами, що в свою чергу дозволяє підприємству покращувати свою діяльність, збільшувати обсяги виробництва і не працювати в екстремальних умовах.

Ключові слова: дебіторська заборгованість, факторинг, сутність факторингу, платоспроможність, інвойс дискаунтинг, повний факторинг, фінансова послуга.

Кручак Л.В. ФАКТОРИНГ КАК ОДИН ИЗ СПОСОБОВ ВОЗВРАЩЕНИЯ ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ

Статья посвящена определению сущности факторинга, как одного из способов возврата дебиторской задолженности предприятий, ведь факторинг является одним из самых новых и перспективных услуг на рынке. Сгруппированы термин «факторинг» в зависимости от сущности факторинга различными учеными. Сделан вывод, что на данный момент времени общего и точного определения факторинга не существует. Факторинг способствует ускорению оборота капитала предприятия, влияет положительно на доходность и обычно на производительность предприятия. И как ни странно обеспечивает предприятия реальными средствами, что в свою очередь позволяет предприятию улучшать свою деятельность, увеличивать объемы производства и не работать в экстремальных условиях.

Ключевые слова: дебиторская задолженность, факторинг, сущность факторинга, платежеспособность, инвойс дискаунтинг, полный факторинг, финансовая услуга.

Kruchak L.V. FACTORING AS A MEANS OF ENTERPRISES DEBTS RECEIVABLES RECOVERING

The essence of factoring as a way to return debts receivable of enterprises has been determined in the article, because factoring is one of the newest and most advanced services on the market. The term "factoring" has been grouped depending on the definition of factoring nature by various scientists. It has been concluded that at a given time there is no accurate determination of factoring. Factoring accelerates turnover of the company's capital, has a positive impact on profitability and productivity. It supplies businesses with real money, which in turn allow the company to improve its activity, increase production and operate in extreme conditions.

Keywords: accounts receivable, factoring, essence factoring, solvency, invoice discounting, full factoring, financial services.

Постановка проблеми. Дебіторська заборгованість, як відомо є заборгованістю інших підприємств (установ, організацій) або ж окремих осіб за платежами даному підприємству. Такі підприємства або ж особи називаються дебіторами. Слово «дебітор» походить від латинського, що дослівно означає боржник організації, а також окремі особи за якими рахується дебіторська заборгованість.

Проводячи дебіторську заборгованість та її загальний вплив на підприємство важливо зазначити, що нині в умовах нестабільної економіки більшість

підприємств в стресовому стані не в змозі здійснювати правильне і ефективне управління дебіторською заборгованістю, що впливає, насамперед на купівельну спроможність грошових активів підприємств-кредиторів, і тим паче впливає на зростання потреби у позичковому капіталі. Так важливими ознаками низької платоспроможності підприємства є несвоечасність повернення дебіторської заборгованості, що впливає на виникнення сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості. Це, водночас, впливає на збільшення строків обіговості оборотних коштів.