

Conference name - III International Scientific and Practical Conference «Theory, science and practice»

Section name – Економічні науки

Гордієнко Микола Іванович

к.е.н., професор,
завідувач кафедри обліку і оподаткування
Сумський національний аграрний університет
migsumy1963@ukr.net

Індигова Марина Ігорівна

магістрант, спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Сумський національний аграрний університет
indykova996@gmail.com

ЗАСТОСУВАННЯ МСФЗ З ОБЛІКУ НЕПОТОЧНИХ АКТИВІВ НА ПРАКТИЦІ

На сучасному етапі міжнародної інтеграції у економічній сфері посилюється увага до проблеми уніфікації бухгалтерського обліку. Ще у 1970 році за ініціативи Американського інституту сертифікованих бухгалтерів відбулася переорієнтація бухгалтерського обліку з процесу виявлення, відображення, накопичення, класифікації, узагальнення та інтерпретації подій та операцій господарської діяльності на використання одержаної інформації в управлінні. Мета сучасного бухгалтера, це аналіз, інтерпретація і використання інформації.

На сьогодні на державному рівні прийнято цілу низку законодавчих та нормативних актів, які направлені на перебудову національної системи бухгалтерського обліку та звітності та приведення її у відповідність до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності. Зокрема статтею 12¹ Закону №996-XIV визначено перелік підприємств для яких є обов'язковим складання фінансової звітності за міжнародними стандартами, при цьому зазначено, що для складання фінансової звітності застосовуються міжнародні стандарти, які викладені державною мовою та офіційно оприлюднені на веб-сторінці центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку [1].

У свою чергу, відповідно пункту 1 статті 6, державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється, в першу чергу, з метою створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів [1]. Концептуальна основа фінансової звітності передбачає, для того, щоб фінансова інформація була корисною для користувачів, вона повинна бути доречною та правдиво подавати те, що вона призначена подавати. Корисність фінансової інформації

посилюється, якщо вона є зіставною, її можна перевірити, вчасною та зрозумілою [3].

За Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ) активи підприємства містять у собі грошові кошти, землю, будівлі, машини та інше майно, а також майнові права [3].

Згідно Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 (НП(С)БО 1) активи суб'єкта господарювання, це ресурси контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому [2].

Згідно Закону №996-XIV та МСФЗ економічна вигода трактується, як потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів [1, 3]. Проте з таким трактуванням ми погодитися не можемо в повній мірі. Так у відповідності до універсальної енциклопедії, вигода в економіці – це задоволення, отримане від споживання (користування) матеріальними благами й послугами. Економічна енциклопедія, дає визначення вигоди, як отримання певних переваг, додаткового доходу. Якщо брати з практичної точки зору діяльності підприємства, то є різні вигоди, основними з них на нашу думку: матеріальні, соціальні, екологічні, економічні.

Матеріальною вигодою називається економічна вигода в грошовій або натуральній формі, яку можна оцінити й визначити як дохід у відповідності до вимог Податкового кодексу України. Вигода – це користь, тобто потенційний зиск від використання активів у операційній, фінансовій чи інвестиційній діяльності. Якщо розглядати категорії «економічна вигода» та «вартість», то ці поняття взаємопов'язані, це пояснюється наступною тезою: варто придбати, бо вигідно мати; вигідно мати, бо це приносить доходи.

На наше переконання найбільш важливою економічною складовою, яка забезпечує ефективне функціонування діяльності будь-якого суб'єкта підприємництва в будь-якій країні, є непоточні активи, зокрема найбільш активна їх частина – основні засоби. Вони виступають головною позицією всіх фінансових звітів і суттєво впливають на фінансовий результат діяльності підприємств, тому правильність їх відображення в бухгалтерському обліку з урахуванням міжнародного досвіду є необхідною умовою сьогодення.

Пунктом 6 статті 12¹ передбачено, що підприємства, які відповідно до законодавства (або які самостійно визнали доцільність) складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами, зобов'язані забезпечити ведення бухгалтерського обліку відповідно до облікової політики за міжнародними стандартами після подання першої фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами, що визнається такою у порядку, визначеному міжнародними стандартами [1].

Першим етапом трансформації обліку непоточних активів, в тому числі основних засобів є розробка облікової політики у відповідності з вимогами МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності», МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» та додаткових внутрішньогосподарських стандартів з обліку основних засобів [3].

При цьому, крім стандартних положень щодо визнання та порядку класифікації, обліку надходження та вибуття, амортизації, зменшення корисності та розкриття інформації у примітках до фінансової звітності, необхідно передбачити критерії визначення капіталізації витрат з ремонту та модернізації основних засобів. У МСБО 16 «Основні засоби» умови визнання подальших витрат на обслуговування та ремонт основних засобів є досить узагальненими та передбачають застосування бухгалтерського професійного судження [3]. При цьому ми підтримуємо думку вчених і практиків, що до обговорення даного важливого питання слід залучати не тільки бухгалтерів, а й представників технічних і планових служб, які займаються питаннями технічного обслуговування, ремонтами та модернізацією основних засобів. Це дозволить більш виважено визначити межу (у вартісному та/або у якісному вираженні) між витратами на щоденне обслуговування об'єкта та витратами, які суб'єкт господарювання визнає в балансовій вартості об'єкта основних засобів, якщо задовольняються критерії визнання.

Витрати на модернізацію основних засобів, які капіталізуються, збільшують первісну вартість основних засобів. При цьому, такі витрати збільшують вартість непоточних активів у Балансі (Звіті про майновий стан) та відображаються у Звіті про фінансові результати в частині накопиченої амортизації та Звіті про управління.

Не менш важливим питанням при переході підприємства на застосування МСФЗ та формуванні облікової політики є вибір моделі обліку основних засобів. Як визначено у МСБО 16 суб'єкт господарювання має обирати своєю обліковою політикою або модель собівартості (пункт 30 МСБО 16) або модель переоцінки (пункт 31 МСБО 16), при цьому цю політику слід застосовувати до всього класу основних засобів [3].

Сутність моделі собівартості, заключається в наступному: після визнання активом, об'єкт основних засобів слід обліковувати за його собівартістю мінус будь-яка накопичена амортизація та будь-які накопичені збитки від зменшення корисності. При цьому слід пам'ятати, що собівартість складається з наступних елементів: 1. ціни придбання, включаючи імпортні мита та невідшкодовувані податки на придбання після врахування торговельних та цінових знижок; 2. витрат, які пов'язані з доставкою активу до місця розташування та приведення його стан, необхідний для експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом; 3. первісної попередньої оцінки витрат на демонтаж, переміщення об'єкта та відновлення території, на якій він був розташований.

В свою чергу модель переоцінки передбачає, після визнання активом, об'єкт основних засобів слід обліковувати за переоціненою сумою, яка є його справедливою вартістю на дату переоцінки мінус будь-яка подальша накопичена амортизація та подальші накопичені збитки від зменшення корисності.

Ми вважаємо, що принцип собівартості є більш об'єктивним, оскільки оцінка ґрунтується на документально підтверджених даних. За предмет оцінки дійсно була (або повинна бути) сплачена відповідна сума; активи відображаються в обліку за тією ж ціною, за якою вони дійсно були придбані.

Бухгалтери на практиці визнають вартість активів, посилаючись на їх вартість при придбанні, а не на вартість при реалізації. Але слід не забувати про недоліки які має принцип собівартості: по-перше – користувачі інформації повинні усвідомлювати, що вартість придбання активів не є надійною величиною, оскільки вона не відображає поточної їхньої вартості; по-друге – первісна вартість придбання активів не є надійною основою для визначення прибутку; по-третє – у фінансовій звітності вартість людських активів; по-четверте – практика списання вартості активів у вигляді амортизації означає, що вартість цих активів можна взагалі вилучити із фінансової звітності.

В наступних наших наукових дослідженнях розглянемо документування наявності та руху непоточних активів, зокрема основних засобів, запропонуємо методичні підходи щодо визначення придатності об'єкта основного засобу до експлуатації, вибір методу нарахування амортизації та її вплив на результати діяльності суб'єкта господарювання.

Список літератури:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 р. №996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>
3. Міжнародні стандарти фінансової звітності (версія перекладу українською мовою – 2016 рік). URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-finansovoi-zvitnosti>
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : наказ Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text>