

УДК 657. 42

Г.М. Курило
к.е.н., доцент,
Національна академія статистики,
обліку та аудиту

**ПЕРВІСНА ТА НАСТУПНА (ПЕРЕОЦІНЕНА) ВАРТІСТЬ
НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ: У КОНТЕКСТІ
СВІТОВОЇ ІНТЕГРАЦІЇ НАЦІОНАЛЬНОЇ СИСТЕМИ
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

Актуальність теми дослідження. Розвиток бізнесу супроводжується зростанням ролі міжнародної інтеграції у сфері економіки. Пред'являє певні вимоги щодо однорідності і прозорості застосовуваних у різних країнах принципів формування та алгоритмів бази розрахунку прибутку до оподаткування і його обчислення, умов інвестування й капіталізації власних коштів. Саме з такими проблемами, в останній час, стикаються підприємства під час встановлення ділових контактів із зарубіжними інвесторами. Реформування бухгалтерського фінансового обліку стало головним важелем збільшення обсягів інвестицій у вітчизняну економіку. В процесі ведення господарської діяльності (виробничої, фінансової, інвестиційної), а також з метою управління, підприємства використовують необоротні активи. Як правило, такі активи складають основну частину майна будь-якого суб'єкта економічної діяльності. Недостатній рівень теоретичних напрацювань та суттєва практична цінність в сучасних умовах господарювання привели до того, що питання пов'язані з оцінкою необоротних активів стали досить актуальними і визначили ціль та завдання даного дослідження.

Аналіз останніх досліджень. Дослідженням трансформації національної системи бухгалтерського обліку та звітності, як вже було зазначено у попередніх працях автора, присвячені наукові праці як вітчизняних так і зарубіжних вчених – економістів: Александра Д., Бернстайна Л. А., Бетге Й., Бондарчука Н. В., Бриттона А., Бутинця Ф. Ф., Ван Бреда М. Ф., Ван Хорн Дж. К., Грей Сидней Д., Йориссена Э., Єфіменка В. І., Мазиковського Е. А., Мюллера Г., Метьюса М. Р., Нищенко Н. П., Перера М. Х., Петрука О. М.,

Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації

Ткаченко Н. М. та інших [2,7,12]. Втім приділено недостатню увагу питанням оцінки необоротних матеріальних активів.

Проблемам реформування обліку необоротних активів присвячені праці багатьох відомих вчених-економістів. При цьому заслуговують увагу праці таких вельми шанованих вітчизняних вчених-економістів, як: Бутинця Ф. Ф., Голова С.Ф., Гливенка В.В., Лень В.С., Петрука О.М., Пушкаря М.С., Ткаченко Н.М. і ін.

Загальнотеоретичні аспекти обліку необоротних активів знайшли відображення в працях закордонних авторів, таких як: І. Басманова, М. Баканова, М. Вейцмана, А. Дюбока, Ж. Дюмарше, Ж. Курселя, Е Сивере .

Водночас, в економічній літературі, ще недостатньо детально розглянуті питання наближення вітчизняного бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами фінансової звітності.

Враховуючи цей фактор, ми поставили **за мету** цього дослідження обґрунтування на теоретичному рівні і практиці конвергенцію необоротних матеріальних активів з міжнародними стандартами фінансової звітності, реформування обліку цього виду майна для їх застосування в Україні.

В межах поставленої мети ми припускаємо можливість вирішення таких **завдань**:

- уточнити економічний зміст категорії необоротних активів, а також виявити відмінності у визначенні цього поняття в МСФЗ, з ціллю упорядкування відображення цього майнового об'єкта в обліку суб'єкта господарювання;
- виявити існуючі протиріччя в діючих національних нормативних документів у частини визнання в бухгалтерському обліку необоротних матеріальних активів, для розробці критеріїв визнання їх відповідно до головній вимозі – отримання економічної вигоди;
- розробити механізм формування та уточнити склад витрат, що включаються в історичну (первинну) та наступну (переоцінену) вартість об'єктів необоротних матеріальних активів, враховуючи резерв на демонтаж об'єктів основних засобів під час ліквідації, який дозволить повністю покрити витрати на їх придбання (Хоча українськими стандартами цього й не передбачено).

Основний виклад матеріалу. Питання обліку необоротних активів в Україні регламентовано певними положеннями

Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації

(стандартами) бухгалтерського обліку (П(С)БО), а саме: П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», П(С)БО 14 «Оренда», П(С)БО 30 «Біологічні активи», П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість».

У міжнародних стандартах фінансової звітності (далі МСФЗ), методології обліку цих об'єктів присвячені наступні стандарти: МСФЗ 11 «Договори підряду», МСФЗ 16 «Основні засоби», МСФЗ 17 «Оренда», МСФЗ 20 «Облік державних субсидій та розкриття інформації про державну допомогу», МСФЗ 38 «Нематеріальні активи», МСФЗ 41 «Біологічні активи».

Отже, як в національній так і в міжнародній практиці, стандарти регламентують питання організації та ведення обліку в розрізі окремих груп об'єктів.

Для раціональної організації обліку цих активів важливим аспектом є визначення їх економічного змісту, як поняття необоротних активів в цілому, так і за кожною групою – складовою необоротних активів. Ці питання, майже повністю, вирішені у вищенаведених нормативних актів. Однак, у методикі українського бухгалтерського фінансового обліку ще багато проблем залишились невирішеними.

Згідно українських П(С)БО до складу необоротних активів входять:

- основні засоби;
- нематеріальні активи;
- довгострокові біологічні активи;
- незакінчені капітальні інвестиції;
- інші необоротні матеріальні активи;
- довгострокові фінансові інвестиції;
- довгострокові відстрочені активи;
- інші необоротні активи [4,5,6].

При цьому, найбільш питому вагу у складі необоротних активів займають основні засоби. Тому в рамках цього дослідження, ми зупинимось лише на дослідженні питання оцінки (наступної оцінки) основних засобів, з-за обмеженості об'єму наукової статті і місце яке займає даний об'єкт у діяльності підприємства, і враховуючи аналогічність обліку, взагалі, необоротних матеріальних і нематеріальних активів.

Також необхідно зазначити наступне. У НП(С)БО відсутнє чітке визначення категорії необоротні активи. Згідно п.3 р.1 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», зазначено: необоротні активи – це всі активи, що не є оборотними [4].

Щодо МСФЗ, то ні в одному з них не трактується ця категорія.

Стосовно основних засобів, це поняття у національному стандарті – П(С)БО 7 «Основні засоби», повністю розшифроване [5]. Проте не визначено конкретно, що таке термін корисного використання.

У МСФЗ 16 «Основні засоби» не приписано, що саме представляє собою чи має стати об'єкт основних засобів. Так, у п.3.2.10.10 МСФЗ 16 дається наступне визначення: «До об'єктів нерухомості, установках і обладнанню відносяться матеріальні активи, наявні у підприємства для цілей використання у виробництві, для поставки продукції (товарів) або надання послуг, для здачі в оренду третім сторонам або ж для адміністративних цілей, та які передбачаються використовувати протягом терміну довше одного звітного періоду [11].

Як видно, методологічно ці категорії остаточно не визначені, дано загальне поверхнєве тлумачення.

Виходячи зі структурного складу необоротних матеріальних активів, можна дати наступне їх визначення, **«необоротні матеріальні активи** – це активи, які беруть участь у діяльності суб'єкта господарювання, служать протягом періоду довший операційного циклу або більш дванадцяти місяців з дати балансу, можуть бути достовірно оцінені і вартість яких переноситься на готовий продукт (товарів, робіт, послуг), поступово, у вигляді амортизаційних відрахувань або/чи дисконту». Таке трактування, на нашу думку, більш повно й логічно розкриватиме сутність необоротних матеріальних активів, що в свою чергу дасть можливість якісніше формувати в обліку та фінансової звітності інформацію про них, виконувати факторний аналіз впливу кожної компоненти на результативний показник діяльності підприємства, прийняти ефективні управлінські рішення.

Стосовно строку корисного використання об'єкта. На наш погляд, **строк корисного використання необоротного матеріального активу**, це –період, протягом якого експлуатація

об'єкта необоротних матеріальних активів (об'єкта основних засобів) приносить дохід підприємству або служить для виконання цілей діяльності підприємства, який визначається для прийнятих до обліку об'єктів відповідно встановленому порядку висвітленого в його обліковій політиці.

Зокрема, так як в МСФЗ 16 не приписано, що саме представляє об'єкт основних засобів, то потрібно використовувати професійне судження при визначенні мінімального об'єкта обліку, стосовно якого будуть застосовані певні вимоги щодо визнання та оцінки. Для висловлення професійного судження спеціалісту необхідно мати певний рівень теоретичних знань та багаторічну бухгалтерську практику, інакше можна висловити хибне припущення, наслідком якого буде неадекватне прийняття управлінського рішення і все, що впливає з такого рішення.

Далі, як за П(С)БО 7 так і за МСФЗ 16 до первинної (фактичної) вартості об'єкта основних засобів (необоротних матеріальних та нематеріальних активів, у тому числі) включаються всі витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням активу до робочого стану придатного для використання за призначенням. Використання за призначенням передбачає готовність активу до експлуатації у запланованому керівництвом режимі. Однак, згідно з МСФЗ 16 у первинну (історичну, фактичну) вартість також включаються витрати на демонтаж активу, його ліквідацію (внутрішнє переміщення). І, це логічно, бо якщо такі витрати пов'язані з конкретним активом, то вони й повинні бути включенні до його вартості – первинної або переоціненої (наступної). Втім, такі витрати не передбачено нормами П(С)БО 7. Вони, визнаються витратами періоду і відносяться до складу інших витрат діяльності. З нашої точки зору, виходячи з економічної доцільності і бізнесового прагматизму їх слід включати до складу витрат, які формують первісну (історичну, фактичну) вартість об'єкта у вигляді резерву на демонтаж, ліквідацію (внутрішнє переміщення). А в разі зміни розрахункової величини їх, визнавати як зміну фактичної (первісної) вартості такого активу, тобто визнавати як наступну вартість об'єкта необоротних матеріальних активів.

Зміна розрахункової вартості об'єкта матеріальних необоротних активів також може відбуватися внаслідок переоцінки їх, пов'язаної

Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації

зі зміною вартості на подібному ринку активів або, наприклад, коли уряд впроваджує новий закон, який регулює питання забруднення навколишнього середовища, згідно з яким підприємства із шкідливими умовами праці зобов'язані, додатково, обладнати свої виробництва спеціальним обладнанням (приспосовуваннями). У такому випадку, вартість цих об'єктів потрібно капіталізувати з наступним включенням до балансової вартості об'єкта основних засобів для формування переоціненої вартості.

Усі підприємства також мають право вибору і переоцінки будь-якого класу основних засобів за справедливою вартістю при умові, що справедливу вартість можна достовірно й надійно визначити. Якщо такий вибір зроблений і закріплений в наказі про облікову політику, тоді переоцінка повинна проводитись на систематичній основі на кожну дату балансу. Це за правилами МСФЗ.

У нашому українському П(С)БО 7, п.16, основні засоби можуть бути переоцінені тільки за умови, що залишкова вартість такого об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. Але знов, визначення суттєвості вимагає професійного судження. (Професійне судження – потребує високий рівень знань і певного досвіду такої практики, як вже нами було зазначено). У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить об'єкт. Якщо, просто, вчитатися у змісті приведенного порядку, то можна зробити висновок про співпадіння з правилами МСФЗ. Все так, крім того що, в П(С)БО 7 немає ніякої вимоги щодо обов'язковості висвітлення в обліковій політиці підприємства прийнятого рішення. І головне, не вимагається наявність умови достовірності визначення справедливої вартості, яка є основною умовою переоцінки. У зв'язку з цим зауважимо, якщо українська держава дійсно має намір інтегруватися у міжнародний економічний простір, доцільно або привести свої правові засади у повній відповідності з міжнародними або лише гармонізувати їх шляхом наближення національних положень з міжнародними, не допускаючи у національних П(С)БО подвійного тлумачення принципів, вимог, критеріїв.

Узагальнюючи досліджений матеріал, підкреслимо, для підвищення якісного рівня організації й методологій обліку

основних засобів (необоротних матеріальних та нематеріальних активів у цілому) необхідно переоглянути принципи визнання таких об'єктів обліку, формування первинної (фактичної, історичної) вартості їх, що є основою для переоціненої (наступної, дисконтованої) вартості необоротних активів.

Висновки. З вище проведеного дослідження з питань удосконалення організаційно-методичних аспектів національного обліку необоротних матеріальних активів у контексті конвергенції з МСФЗ, нами формалізовані такі висновки.

1-а теза. На сьогодні серед вчених – дослідників в області питань трансформації національного обліку і звітності не існує єдиної концепції щодо шляхів адаптації національної облікової системи до МСФЗ. І це природно, з огляду на історію розвитку вітчизняного бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Звідси і різні погляди та напрямки перспектив розвитку національної облікової системи.

2-а теза. На підставі проведеного аналізу трактування економічної категорії необоротних матеріальних активів, нами уточнено її зміст та запропоновано власне тлумачення: «**необоротні матеріальні активи** – це активи, які беруть участь у діяльності суб'єкта господарювання, служать протягом періоду довший операційного циклу або більш дванадцяти місяців з дати балансу, можуть бути достовірно оцінені і вартість яких переноситься на готовий продукт (товарів, робіт, послуг), поступово, у вигляді амортизаційних відрахувань або/чи дисконту».

3-а теза. Приведення змісту економічних категорій у національних П(С)БО та МСФЗ до загального знаменника полегшить процес інтеграції/ гармонізації національної системи обліку з міжнародною обліковою системою, підвищить рівень довіри інвесторів щодо звітної інформації наведеної у фінансової звітності українських підприємств.

Список використаних джерел:

1. Бондарчук Н. В. Гармонізація бухгалтерського обліку України за міжнародними стандартами.// Економічні науки. – Серія «Облік і фінанси».—Випуск 9 (33) .— 2012.

Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації

2. Дэвид Александер. МСФО: от теории к практике/ Дэвид Александер, Анне Бриттон, Энн Йориссен; пер. с англ. В.И. Бабкин, Т.В. Седова.— М.: Вершина, 2005.
3. Закон України від 16.07. 1999 р. № 996-ІУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», з наступними змінами та доповненнями.
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ecolabel.org.ua/index.php?id=253/>.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» з наступними змінами та доповненнями.
6. Пушкар М.С. Фінансовий облік: Підручник. – Тернопіль: видавництво «Карт-бланш», 2011 – 681 с.
7. Петрук О.М. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація. Монографія.— ЖДТУ, 2006.— 406с.
8. Н.Е. Покровский. Конвергенция, глобализация и конфликт. Электронный ресурс [http:// www.politology.yuzlib.org/book/].
9. Райкин А.Н. Конвергентное решение и поддержка решений: Монография.— М.: Издательство: ИКАР, 2009.— 242с.
10. Рибченко М.Ф., Кириленко В.М./Проблеми та шляхи вдосконалення основних засобів // Держава та регіони. – 2007. – №6. – С.135–137.
11. Міжнародні стандарти фінансової звітності. [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://www.iasplus.com>.
12. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України. – К.: АСК, 2010. – 784 с.
13. Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності, схваленою Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.10. 2007 р. № 911-р.