УДК 657.1

К. О. Утенкова,
к. е. н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту
Харківського національного аграрного університету ім. В.В. Докучаєва, м. Харків

ТРАНСФОРМАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ В УМОВАХ ГАРМОНІЗАЦІЇ З МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

K. O. Utenkova,
Candidate of economic sciences, assistant professor of the chair of accounting and audit
of Kharkiv National Agrarian University named after V.V. Dokuchajev, Kharkiv

TRANSFORMATION OF ACCOUNTING OF NONCURRENT ASSETS IN THE CONDITIONS OF HARMONIZATION WITH INTERNATIONAL STANDARDS

Стаття присвячена проблемам визначення ступеню відповідності обліку необоротних активів в Україні вимогам міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності, а також пошуку єдиних підходів до трансформації інформації щодо необоротних активів.
Автор здійснює порівняльний аналіз вимог ряду міжнародних стандартів обліку і звітності та їх вітчизняних аналогів. Зокрема, виділено особливості обліку таких аспектів як: основні засоби, нематеріальні активи, інвестиційна нерухомість, оренда, придбання, безоплатна передача необоротних активів тощо. За результатами проведеного дослідження визначено, що сучасний стан обліку необоротних активів і відображення інформації про них у фінансовій звітності в Україні певною мірою відповідає вимогам міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і звітності, але й має суттєві розбіжності.
Особлива увага приділена проблемам трансформації інформації щодо необоротних активів. Розглянуто етапи трансформації звітної інформації у цілому, а також висвітлено власне бачення щодо трансформації необоротних активів.

The article is concerned with the problems of the determining the level of correspondence of noncurrent assets accounting to the requirements of International Accounting Standard (IAS) and International Financial Reporting Standard (IFRS) as well as the search of common approaches to the transformations of information as to the main assets.
The author makes the comparative analysis of a number of International Accounting Standard and International Financial Reporting Standard and their national analogous ones. The peculiarities of accounting such aspects as: main assets, intangible assets, lease, purchase, circulation of noncurrent assets without payment, etc. It has been defined that the modern state of accounting main assets and reflection information about them in financial statements in Ukraine corresponds to the requirements of IAS and IFRS but has essential divergences.
Special attention has been paid to the transformations of information as to the noncurrent assets. The stages of transforming accounting information as a whole have been considered as well as the author`s view of transforming main assets.

Ключові слова. *Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), трансформація, облік, необоротні активи, основні засоби, інвестиційна нерухомість, оренда.*

Keywords. *International Financial Reporting Standard (IFRS), transformation, accounting, noncurrent assets, main assets, investment property, lease.*

Постановка проблеми. Вітчизняна практика ведення бухгалтерського обліку накладає істотний відбиток на якість фінансової інформації, оскільки основним користувачем її є держава. Фінансова звітність, що складається згідно з вимогами МСФЗ, більш орієнтована на потреби власників і керівників компаній, підприємств.

Саме тому трансформація фінансової звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності потребує ретельної підготовки і глибоких теоретичних знань та практичних навиків.

Сьогодні застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в українському бізнесі активно набирає обертів. Так, ряд компаній вже давно запровадили облік за міжнародними стандартами і досить непогано з цим впорались, а деякі тільки починають перехід. На відміну від Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, які обмежені для прийняття управлінських рішень, Міжнародні стандарти фінансової звітності спрямовані на відображення реальної і об'єктивної інформації про поточний фінансовий стан підприємства. Крім того, враховуючи бажання влади вносити постійні зміни у діючі П(С)БО з метою їх зближення з податковим обліком, МСФЗ залишаються недоторканими, а їхнє застосування стає більш вигідним для українських підприємств, перш за все, з метою підвищення інвестиційної привабливості.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням проблем обліку за національними і міжнародними стандартами у різний час займалися провідні вітчизняні вчені, серед них: С. Голов, В. Жук, В. Пархоменко, І. Чалий та інші [1-4, 6]. На сьогодні науковці єдині в думці щодо наявності суттєвих невідповідностей окремих положень національних і міжнародних стандартів, що зумовлено, перш за все, концептуальними розбіжностями щодо ряду ключових моментів. Враховуючи зазначене вище, обґрунтованою є потреба у поглибленні досліджень у цьому напрямку.

Метою статті є визначення ступеню відповідності обліку необоротних активів підприємствами України вимогам міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності, а також пошук єдиних підходів до трансформації інформації щодо необоротних активів.

Виклад основного матеріалу дослідження. На сьогодні існує два основних методи підготовки звітності згідно з МСФЗ, а саме :

1. Ведення паралельного обліку (конверсія) та складання звітності на основі його даних.
2. Коригування (трансформація) звітності, складеної за П(С)БО.

Процес конверсії (метод паралельного обліку) вимагає або формування бухгалтерських даних у двох системах фінансової звітності, або конфігурації програмного забезпечення таким чином, щоб воно дозволяло формувати два види звітності: у форматі МСФЗ і П(С)БО.

Трансформація (від лат. Transformatio) означає «зміна, перетворення». Для трансформації звітності згідно з МСФЗ застосовують вже готову звітність за П(С)БО та аналітичні розшифровки до неї за статтями балансу і звіту про фінансові результати. Вона проводиться шляхом внесення відповідних коригувань та додаткових проводок з метою доведення активів, зобов'язань і капіталу до величини, за якою вони повинні відображатися відповідно до МСФЗ.

Значні складнощі викликає відсутність єдиної методики проведення трансформації фінансової звітності у звітність згідно з МСФЗ. Особливості трансформації можуть бути обумовлені специфікою фінансово-господарської діяльності, організацією бухгалтерського обліку та обліковою політикою тощо.

Наші дослідження були спрямовані на пошук єдиних підходів до трансформації інформації щодо необоротних активів.

Етапами процесу трансформації фінансової звітності згідно з МСФЗ можна визначити наступні:

1. Аналіз застосовуваної облікової політики та стану бухгалтерського обліку на підприємстві.
2. Розробка облікової політики відповідно до МСФЗ.
3. Аналіз відповідності положень облікової політики вимогам національних П(С)БО та МСФЗ.
4. Підготовка вступної фінансової звітності за МСФЗ на дату переходу.
5. Аналіз оборотно-сальдового балансу та підготовка робочих документів.
6. Складання і узгодження коригуючих та рекласифікаційних проводок.
7. Внесення коригуючих проводок і приведення рахунків у відповідність з вимогами МСФЗ.
8. Підготовка робочих таблиць для складання фінансової звітності відповідно до МСФЗ.
9. Підготовка форм фінансової звітності та розкриття інформації до них.

Загальні засади щодо складання звітності за МСФЗ регулюються такими міжнародними стандартами:

- МСФЗ 1 «Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності;
- МСФЗ 8 «Операційні сегменти»;
- МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність»;
- МСБО 1 «Подання фінансової звітності»;
- МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів»;
- МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках и помилки»;
- МСБО 10 «Події після звітного періоду»;
- МСБО 27 «Окрема фінансова звітність»;
- МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність».

Однак, зазначимо, що міжнародні стандарти обліку і звітності – це, перш за все особлива, відмінна від звичної для нас, філософія, основна мета якої зробити фінансову звітність корисною для зацікавлених користувачів, а вже потім – це правила і норми, якими слід користуватися при веденні обліку і складанні звітності. Саме тому, звітність має бути достовірною, доречною і відображати суттєву інформацію.

Під час трансформації необоротних активів особливу увагу слід приділити шляхам одержання цих активів на підприємство. Зокрема, таким випадкам надходження, як придбання за рахунок кредиту, безоплатна передача, цільове фінансування.

Це пов'язано із особливостями відображення в обліку за МСФЗ таких операцій, що не притаманні обліку за національними стандартами.

Придбання необоротних активів за рахунок кредиту вимагає, згідно з МСФЗ, капіталізації відсотків по позикам. Дана норма закріплена МСБО 23 «Затрати за позиками» [7], особливістю є те, що при використанні кредитів на придбання або створення необоротних активів вартість цих кредитів (відсотки за кредитами) включають до первісної вартості об'єкта. Норми вітчизняного законодавства не дозволяють включати до первісної вартості основних засобів витрати на сплату відсотків за кредитами. Якщо така ситуація була виявлена під час трансформації, то необхідно провести трансформаційні коригування балансової вартості цих активів.

Придбання основних засобів за рахунок державних коштів також має свої відмінності. Балансова вартість об'єкта основних засобів може бути зменшена на суму отриманих державних грантів (субсидій) за міжнародними стандартами, 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» [8]. Даний стандарт передбачає інший метод обліку державних грантів - відображення їх у доходах майбутніх періодів з подальшим визнанням протягом терміну експлуатації активів, придбаних за рахунок цих коштів. За українським законодавством при первісному визнанні придбаних за рахунок державних грантів (коштів цільового фінансування) основних засобів зменшувати вартість цих активів на суму отриманих коштів не дозволяється.

Наявність на підприємстві безоплатно отриманих необоротних активів, що призвело до збільшення рахунків обліку капіталу, теж не відповідає вимогам МСФЗ. Згідно з вимогами останніх, вартість безоплатно одержаних активів має бути рекласифікована до складу доходів майбутніх періодів.

Потребують особливої уваги також інші випадки, коли підходи до обліку за національними і міжнародними стандартами мають суттєві відмінності.

Так, відповідно до МСФЗ, наявність необоротних активів з нульовою вартістю є неприпустимою. Об'єкт не може бути визнаний активом при відсутності надійної оцінки його вартості. Тому, якщо були виявлені об'єкти, що мають нульову вартість, але при цьому приносять економічні вигоди, таку ситуацію необхідно визнати помилкою у визначенні строку корисного експлуатації або методу амортизації.

Необоротні активи, призначені для продажу, мають бути відображені згідно з МСФЗ 5 «Необоротні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність» [9]. Цей стандарт застосовується до необоротних активів або груп активів, що вибувають, які кваліфікуються як такі, що утримуються для продажу, і операцій, що кваліфікуються як такі, що припиняються. Активи, які планують продати єдиною операцією (п. 4 МСФЗ 5), обліковують разом і кваліфікуються як «*disposal group*» (група, що вибуває). До цієї ж групи активів, належать і пов'язані з такими активами зобов'язання.

За законодавством України облік цієї категорії активів регулює П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [10]. Після визнання певних активів (або активів, що становлять групу) призначеними для продажу нарахування амортизації на вартість цих активів припиняється, у цьому вимоги міжнародного і вітчизняного законодавства єдині. Відсотки й інші зобов'язання, пов'язані з утриманням активів, призначених для продажу, й обслуговуванням пов'язаних з ними зобов'язань, продовжують визнаватися у витратах, що відповідають операціям, які проводяться (п. 25 МСФЗ 5).

Виявлені під час трансформації активи, що утримуються для продажу, у складі необоротних активів мають бути рекласифіковані до складу запасів і відображені у трансформованій звітності окремим рядком.

Під час трансформації необхідно звернути увагу на такий аспект, як наявність активів, що відповідають критеріям їх визнання у складі інвестиційної нерухомості згідно з МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» [11]. У національній практиці випадки визнання інвестиційної нерухомості є поодинокими, а тому, якщо підприємство здає в оренду земельні ділянки, будівлі чи їх частини, існує висока імовірність того, що дана нерухомість може відповідати критеріям визнання її, як інвестиційної. Відповідність нерухомості вищевказаним критеріям дає підставу рекласифікувати її до складу інвестиційної нерухомості. При цьому важливо визначити модель, за якою будуть обліковувати даний актив (за первісною чи справедливою вартістю). Так, МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» рекомендує (але не вимагає) здійснювати оцінку за справедливою вартістю.

Заслуговує також на увагу питання відображення в обліку вартості об'єктів, які підприємства передають в оренду разом із інвестиційною нерухомістю, насамперед, мова йде про меблі, ліфти та інші об'єкти. За міжнародними стандартами орендодавець не обліковує окремо кондиціонери, меблі та ліфти, які встановлені на об'єкті оренди. Таким чином, усі вони входять до вартості цього об'єкта. А згідно з нормами П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» меблі рекомендовано обліковувати окремо від об'єкту[12].

У випадку коли підприємство виступає як орендар, необхідно врахувати вимоги МСБО 17 «Оренда» [13]. Перш ніж відображати інформацію про орендовані об'єкти у звітності, необхідно проаналізувати договори оренди і визначитись із типом оренди, оскільки від правильності класифікації оренди залежить повнота і достовірність ряду звітних показників.

Особливістю обліку за міжнародними стандартами є також і відображення багатокомпонентності основних засобів. Відповідно до вимог МСБО 16 «Основні засоби» облік суттєвих компонентів основних засобів має здійснюватись окремо[14]. Ця вимога стосується і нарахування амортизації на них, оскільки окремі компоненти можуть мати різні терміни експлуатації. У національній системі обліку така практика відсутня, а тому необхідно здійснювати певні трансформаційні коригування.

Трансформація необоротних активів також може поставити перед підприємством питання щодо відображення інформації про «інші необоротні матеріальні активи», адже у міжнародних стандартах такий вид активів не передбачено. Міжнародні стандарти з метою обліку таких об'єктів можуть класифікувати їх як або основні засоби, або запаси, або витрати.

Таким чином залишок інших необоротних матеріальних активів має бути переглянутий і об'єкти мають бути рекласифіковані як основні , або запаси, або визнані як витрати.

Висновки.

За результатами проведених досліджень було виявлено значні складнощі, що викликає відсутність єдиної методики проведення трансформації фінансової звітності у звітність згідно з МСФЗ. Інформація про обсяг і склад необоротних активів займає чільне місце у системі звітних показників підприємства, а тому така інформація має бути повною та достовірною. Наші дослідження дозволили виявити розбіжності у підходах щодо визнання, класифікації, оцінки, амортизації та інших аспектах обліку необоротних активів за національними і міжнародними стандартами обліку та звітності.

Нами була зроблена спроба розробки єдиних підходів до трансформації інформації щодо необоротних активів. Особливості трансформації можуть бути обумовлені специфікою фінансово-господарської діяльності, організацією бухгалтерського обліку та обліковою політикою тощо. Порушенні у статті питання не є вичерпними і потребують подальших досліджень з метою їх поглиблення і доповнення.

Література.

1. Голов С.Ф. Присмак МСФЗ вітчизняної звітності / С.Ф. Голов // Вісник МСФЗ. – № 8/13. –ТОВ "ЛІГА ЗАКОН", 2013.

2. Жук В.М. Бухгалтерський облік: шляхи вирішення практики і науки: [монографія] / В.М. Жук. – К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2012. – 454 с.

3. Жук В.М. До проблем стратегії запровадження МСФЗ в Україні / В.М. Жук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. - № 10. – С.16-22.

4. Пархоменко В. Финансовая отчетность по международным стандартам / В. Пархоменко // Вестник налоговой службы Украины. - 2012. - № 11. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.visnuk.com.ua/ru/ pubs/id/944.

5. Жогова О. Трансформація фінансової звітності згідно з МСФО/ О. Жогова // Незалежний аудитор. - [Електронний=ресурс]. – Режим.доступу: http://n-auditor.com.ua/uk/component/na_archive/457?view=material

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

7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 23 «Затрати за позиками» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http: //www.minfin.gov.ua

8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http: //www.minfin.gov.ua

9. Міжнародний стандарт фінансової звітності 5 «Необоротні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http: //www.minfin.gov.ua

10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http: //www.minfin.gov.ua

11. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 40 «Інвестиційна нерухомість» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http: //www.minfin.gov.ua

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http: //www.minfin.gov.ua

13. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 «Оренда» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http: //www.minfin.gov.ua

14. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http: //www.minfin.gov.ua

References.

1. Golov, S.F. (2013), "The influence of IFRS of Ukraine", Visnyk of IFRS, vol. 8/13.

2. Zhuk, V.M. (2012), Bukhhalters'kyj oblik: shliakhy vyrishennia praktyky i nauky [Accounting: ways of solving practice and science], NNTs Institut agrarnoji ekonomiky, Kyiv, Ukraine.

3. Zhuk, V.M. (2010), "To the problem of introducing IFRS in Ukraine", Oblik i audit, vol. 10, pp.16-22.

4. Parhomenko, V. (2012), "Financial accounting according to the international standards", Visnyk podatkovoji sluzhby Ukrainy, vol. 11, available at: http://www.visnuk.com.ua/ru/ pubs/id/944 (Accessed 22 September 2015).

5. Zhogova, O. (2012), "Transformations of financial accounting according to the according to the IFRS", Nezalezhnyi audytor, available at: http://n-auditor.com.ua/uk/component/na_archive/457?view=material (Accessed 22 September 2015).

6. Chalyi, I. (2011), Bukhoblik dlia doroslykh. MSFZ-transformatsiia. Upravlinnia prybutkom. Podatky. [Accounting for adults. IFRS – transformation. Profit menegment. Taxes], Factor, Kharkiv, Ukraine.

7. Ministry of Finance of Ukraine (2015), "International Accounting Standard 23 "Borrowing Costs", available at: http: //www.minfin.gov.ua (Accessed 22 September 2015).

8. Ministry of Finance of Ukraine (2015), “International Accounting Standard 20 “Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance”, available at: http: //www.minfin.gov.ua (Accessed 22 September 2015).

9. Ministry of Finance of Ukraine (2015), “International Financial Reporting Standard 5 “Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations”, available at: http: //www.minfin.gov.ua (Accessed 22 September 2015).

10. Ministry of Finance of Ukraine (2015), “Standard of Accounting 27 “Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Activity”, available at: http: //www.minfin.gov.ua (Accessed 22 September 2015).

11. Ministry of Finance of Ukraine (2015), “International Accounting Standard 40 “Investment Property”, available at: http: //www.minfin.gov.ua (Accessed 22 September 2015).

12. Ministry of Finance of Ukraine (2015), “Standard of Accounting 32 “Investment Property”, available at: http: //www.minfin.gov.ua (Accessed 22 September 2015).

13. Ministry of Finance of Ukraine (2015), “International Accounting Standard 17 “Leases”, available at: http: //www.minfin.gov.ua (Accessed 22 September 2015).

14. Ministry of Finance of Ukraine (2015), “International Accounting Standard 16 “Property, Plant and Equipment”, available at: http: //www.minfin.gov.ua (Accessed 22 September 2015).

Стаття надійшла до редакції 06.10.2015 р.