

ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ: ВІТЧИЗНЯНИЙ ТА ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД

Л.В. Горбачова, Є.Є. Іонін

Анотація. У статті проаналізовано особливості вітчизняної та зарубіжної практики ведення обліку основних засобів. Основна увага приділена дослідженню критеріїв визнання, первісної оцінки, переоцінки, нарахування амортизації основних засобів в Україні та за кордоном.

Ключові слова: основні засоби, міжнародний стандарт бухгалтерського обліку, положення (стандарт) бухгалтерського обліку, оцінка, амортизація.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Процес інтеграції України у світовий економіко-правовий простір призводить до необхідності зближення вітчизняної та зарубіжної практики організації та ведення бухгалтерського обліку.

В сучасних умовах розвитку фінансово-господарські операції виходять за межі національних кордонів, тому суб'єкти бізнесу України поступово переходять на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що сприяє підвищенню їх конкурентоспроможності, показників діяльності, покращує ділову репутацію. У зв'язку з чим важливим є вдосконалення національної системи бухгалтерського обліку з урахуванням зарубіжного досвіду.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Значний внесок у дослідження вітчизняних та зарубіжних проблем та особливостей обліку основних засобів зробили такі вчені, як: С. М. Бичкова, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, А. П. Гринько, М. Ф. Огійчук, М. С. Пушкар, С. В. Свірко, В. Я. Савченко та інші.

Мета статті. Метою дослідження є аналіз особливостей вітчизняної та зарубіжної практики ведення обліку основних засобів, як основи господарської діяльності та однієї з найважливіших складових активів підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Ефективне використання основних засобів та правильна організація їх обліку є важливими факторами успішності результатів діяльності підприємств.

Вивчаючи особливості обліку основних засобів в Україні та за кордоном, варто приділити увагу веденню обліку за Міжнародними стандартам фінансової звітності (МСФЗ).

Різні країни світу використовують МСФЗ в якості національних стандартів або беруть за основу концепції, норми і правила МСФЗ при розробці національних. Наприклад, країни ЄС використовують МСФЗ з певними обмеженнями, з врахуванням європейського законодавства та директив щодо обліку і звітності [1].

Верховна Рада України 05.10.17 р. на підставі законопроекту від 16.06.17 р. №4646-д прийняла Закон, яким внесено зміни до Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996 з метою вдосконалення деяких його положень. Однією із змін є розширення сфери застосування МСФЗ шляхом законодавчого закріплення їх обов'язкового застосування великими підприємствами та підприємствами, які здійснюють видобуток корисних копалин загальнодержавного значення (тобто всіма підприємствами, що становлять суспільний інтерес).

Міжнародним стандартом обліку основних засобів є МСБО 16 «Основні засоби» [2]. В даному стандарті основні засоби визначені як матеріальні об'єкти, що їх:

- а) утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг для надання в оренду або для адміністративних цілей;
- б) використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду.

Національний облік основних засобів здійснюється відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» [3], який визначає, що основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство/установа утримує з метою використання їх у процесі виробництва/діяльності або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

У зарубіжних країнах поняття «основні засоби» ототожнюють із поняттям «необоротні активи», яке може позначатися різними термінами: «постійні активи», «власність», «споруди й обладнання», «матеріальні активи» тощо. Так, у Швейцарії необоротні активи в активі балансу об'єднані в одну групу – основні засоби; в Росії – позаоборотні активи, які включають нематеріальні активи, основні засоби, доходні вкладення в матеріальні цінності; у Німеччині – основний капітал та фінансові активи; у країнах англо-американської групи – це довгострокові активи, що об'єднують у собі основні засоби або власність; в Естонії – основний (основні засоби), моральний (нематеріальні активи) та ресурсний капітал (природні багатства) [4].

Критерії визнання основних засобів є загалом подібними в більшості країн. До них відносять:

- матеріально-речова форма;
- можливість достовірного визначення вартості;
- ймовірність отримання економічних вигід від використання;
- тривалий термін експлуатації (понад 1 рік).

В деяких країнах податковим законодавством встановлюється також вартісний критерій віднесення активу до складу основних засобів. В Україні відповідно до пункту 14.1.138 Податкового кодексу він складає – 6000 грн., в Росії – 100 000 руб. Однак, в цілому, в міжнародній практиці обліку основних засобів вартісний критерій відсутній, тобто закордонним підприємствам надається право самостійного встановлення ліміту вартості, вище якого об'єкт буде віднесений до складу основних засобів.

У зарубіжних країнах об'єкт основних засобів при первісному визнанні може оцінюватися за історичною собівартістю, справедливою або залишковою вартістю залежно від способу надходження.

В Україні при придбанні або виробництві основні засоби зараховуються на баланс за первісною (історичною) вартістю. Витрати, що формують первісну вартість, як за П(С)БО 7, так і за МСБО 16, в цілому, є подібними і включають:

а) ціну придбання, включаючи імпорتنі мита та невідшкодовувані податки на придбання після вирахування торговельних знижок та цінових знижок;

б) будь-які витрати, які безпосередньо пов'язані з доставкою активу до місця розташування та приведення його в стан, необхідний для експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом;

в) первісну попередню оцінку витрат на демонтаж, переміщення об'єкта та відновлення території, на якій він розташований, зобов'язання за якими суб'єкт господарювання бере або коли купує цей об'єкт, або коли використовує його протягом певного періоду з метою, яка відрізняється від виробництва запасів протягом цього періоду [2].

Як свідчить практика оцінки та обліку, у більшості європейських країн в основу первісної облікової ціни при уведенні в дію основних засобів покладено фактичні витрати на придбання, будівництво, уключаючи транспортування, монтаж й інші витрати з їх доведення до експлуатаційного стану. Тільки в Нідерландах і Великобританії дозволено ставити на облік такі активи за ринковою ціною, дооцінювати чи уцінювати їхню вартість у момент придбання. Законодавство Бельгії вимагає включати до балансу нововведені об'єкти за нижчим значенням показників первісної чи ринкової вартості [5].

На сьогодні вітчизняні підприємства неохоче використовують для оцінки справедливую вартість, що пояснюється труднощами її розрахунку. Однак П(С)БО 7 зазначає

вимоги обов'язкової оцінки основних засобів за справедливою вартістю при безоплатному отриманні, обміні, внесенні до статутного капіталу.

Порівнюючи облік основних засобів за П(С)БО 7 та МСБО 16, слід виділити їх відмінність у визнанні витрат на поліпшення основних засобів. Згідно МСБО 16 критеріями визнання витрат на поліпшення основних засобів є наявність ймовірності надходження майбутніх економічних вигід, пов'язаних з об'єктом, на підприємство та достовірність оцінки собівартості такого об'єкта. У разі відповідності критеріям визнання такі витрати визнаються в балансовій вартості об'єкта основних засобів.

Натомість, у квітні 2011 року було внесено зміни до українського законодавства, і відповідно до П(С)БО 7, первісна (переоцінена) вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних із поліпшенням та ремонтом об'єкта, визначену у порядку, встановленому податковим законодавством. Ця норма вносить альтернативний метод капіталізації витрат на поліпшення основних засобів, але суперечить логіці МСФЗ, а отже, й Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [4]. Проте, на думку Ізмайлової О. О., у випадку, коли витрати на поліпшення і ремонти викликають підвищення вартості основних засобів, більш прийнятним є коригування саме балансової (залишкової), а не первісної вартості для забезпечення достовірності вартісних оцінок та визначення величин подальших амортизаційних відрахувань. Адже поліпшення або ремонти, як правило, проводяться не відразу, а через певний період експлуатації об'єкта, за який його первісна вартість зменшується на величину нарахованої амортизації, трансформуючись у балансову (залишкову) вартість [6].

Відповідно до міжнародних стандартів після визнання активом об'єкт основних засобів може обліковуватися за переоціненою вартістю, яка є його справедливою вартістю на дату переоцінки мінус будь-яка подальша накопичена амортизація та подальші накопичені збитки від зменшення корисності.

Загалом, норми проведення переоцінки основних засобів за МСБО 16 і П(С)БО 7 не відрізняються. Переоцінка проводиться, якщо справедлива вартість переоціненого активу суттєво відрізняється від його балансової вартості [2].

Досліджуючи переоцінку основних засобів, варто звернути увагу на роль дооцінки у поліпшенні показників фінансового стану суб'єктів господарювання. При проведенні дооцінки, збільшення вартості основних засобів визнається в іншому сукупному доході та накопичується у власному капіталі під назвою «Дооцінка» (у вітчизняному Звіті про фінансовий стан відображається в статті «Капітал у дооцінках»). Внаслідок зростання загальної суми власного капіталу та вартості активів суб'єкти бізнесу мають більше шансів у залученні інвесторів або кредиторів.

Існують випадки, коли проведення дооцінки дозволяє підприємствам уникнути ліквідації. Як зазначає ст. 155 Цивільного кодексу України, якщо вартість чистих активів товариства стає меншою від мінімального розміру статутного капіталу, встановленого законом, товариство підлягає ліквідації. Збільшити вартість чистих активів можна за допомогою дооцінки основних засобів. У зв'язку з чим у багатьох збиткових підприємств у структурі власного капіталу переважає капітал у дооцінках. Але суб'єкти господарювання мають враховувати, що проведення переоцінки потребує додаткових фінансових витрат для залучення суб'єктів оціночної діяльності.

Одним з найважливіших моментів в обліку основних засобів є амортизація, як основне джерело їх відновлення. За національними стандартами під амортизацією розуміють систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації). В МСБО 16 надається аналогічне визначення поняття «амортизація».

Особливої уваги потребує питання вибору оптимального методу амортизації, який має відповідати строку експлуатації об'єкта, швидкості морального та фізичного зносу, інтенсивності використання.

В МСБО 16 зазначені такі методи амортизації, як: прямолінійний метод, метод зменшення залишку та метод суми одиниць продукції.

Порівняння вітчизняних та зарубіжних методів нарахування амортизації представлено в таблиці 1 [3; 7].

Таблиця 1 – Вітчизняні та зарубіжні методи нарахування амортизації

Країни	Україна	Польща	Росія	Португалія
Методи амортизації	1. прямолінійний; 2. зменшення залишкової вартості; 3. прискореного зменшення залишкової вартості; 4. кумулятивний; 5. виробничий.	1. прямолінійний; 2. зменшення залишку (дегресивний); 3. природний.	1. лінійний; 2. зменшення залишку; 3. списання вартості пропорційно обсягу продукції (робіт).	1. лінійний.

В всіх зазначених в таблиці країнах використовується лінійний (прямолінійний) метод амортизації основних засобів, який передбачає, що актив споживається рівномірно протягом усього періоду використання. Даний метод є найбільш поширеним завдяки простоті обчислення, а в Португалії він взагалі є єдиним методом нарахування амортизації.

Метод зменшення залишку, що використовується в Польщі та Росії, передбачає, що використання активу призводить до його старіння, отже, потрібно рівномірно переносити на вартість всіх вироблених товарів нараховану суму зносу. Підставою для розрахунку ставок за рік є чиста вартість активу, яка щороку після списання стає все меншою [7]. Сутність даного методу співпадає з українськими методами зменшення залишкової вартості.

Природний метод передбачає розрахунок амортизації активу відповідно до його фактичного споживання. Цей метод розрахунку амортизації ідеально підходить для машин і устаткування, для яких можна досить точно визначити обсяг робіт, які будуть використовуватись протягом всього терміну використання. Даний метод розраховується залежно від обсягу виконаної роботи [7]. Природний метод використовується в Україні як виробничий, в Росії – метод списання вартості пропорційно обсягу продукції (робіт).

На відміну від інших країн в Україні також застосовується кумулятивний метод, що заснований на розрахунку кумулятивного коефіцієнта діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання [3].

Отже, в Україні використовується найбільша кількість методів амортизації, а найпопулярнішим, як і в більшості країн світу, є прямолінійний метод. Однак, враховуючи специфіку діяльності деяких українських підприємств, застосування даного методу не завжди є доцільним.

Висновки. У кожній країні сформувалися свої особливості ведення бухгалтерського обліку під впливом різних факторів (рівень розвитку національної економіки, політичний устрій, економічна, податкова політика держави тощо). В результаті аналізу обліку основних засобів в Україні та зарубіжних країнах, були виявлені як спільні, так і відмінні риси. Зокрема, спільне пояснюється тим, що Україна, як і зарубіжні країни, у веденні обліку враховують основні концепції МСФЗ. А основні розбіжності спостерігаються у питаннях оцінки, визнання витрат на поліпшення та амортизації основних засобів.

Врахування зарубіжного досвіду обліку для українських підприємств має важливе значення для налагодження активної співпраці з міжнародними компаніями, виходу на світовий ринок товарів, послуг, інформаційних технологій, залученню іноземних інвесторів, капіталу.

На нашу думку, незважаючи на існуючі проблеми у реформуванні національної облікової системи, Україна знаходиться на вірному шляху до зближення вітчизняної та зарубіжної практики ведення обліку.

Анотація. В статті проаналізовані особливості отечественной и зарубежной практики ведения учета основных средств. Основное внимание уделено исследованию критериев признания, первоначальной оценки, переоценки, начисления амортизации основных средств в Украине и за рубежом.

Ключевые слова: основные средства, международный стандарт бухгалтерского учета, положение (стандарт) бухгалтерского учета, оценка, амортизация.

Abstract. The article analyzes the peculiarities of the foreign and domestic experiences of keeping a record of the fixed assets. A special attention is paid to the study of the criteria for recognition, initial assessment, reassessment, accrual of the fixed assets depreciation in Ukraine and abroad.

Key words: fixed assets, the international accounting standard, position (standard) accounting, valuation, depreciation.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Мельник Н. Характеристика сучасного рівня впровадження МСФЗ в світі. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2014. № 3. С. 25-30. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2014_3_6
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» / Міжнародний документ від 01.01.2012. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_014
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Затв. наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року № 92. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>
4. Гавриловський О. С., Стащенко Ю. В. Поняття «необоротні активи» в обліковій практиці. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. № 19. С. 498–502. URL: <http://global-national.in.ua/archive/19-2017/96.pdf>
5. Єлісєєва О. К., Ярьсько А. М. Методи оцінки основних засобів в умовах законодавчих змін: вітчизняний та зарубіжний досвід. *Економічний форум*. 2017. № 1. С. 223–230. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfor_2017_1_35
6. Измайлова О.О. Оцінка вартості та облік основних засобів при здійсненні робіт з поліпшення ремонтів об'єктів. *Вісник Криворізького національного університету*. 2011. № 29. URL: <http://knu.edu.ua/Files/V29verst/82.pdf>
7. Мажарівський С. В., Романчук К. В. Огляд методів амортизації основних засобів в Україні та країнах Європи. *Економічний розвиток європейських країн в контексті інтеграційних процесів: уроки для України: тези виступів Всеукраїнського молодіжного економічного форуму*. Житомир: ЖДТУ, 2016. 214 с. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2017/01/96-1.pdf>

УДК 336.1

БЮДЖЕТНИЙ ДЕФІЦИТ: ПРИЧИНИ ТА МЕТОДИ ЙОГО ПОДОЛАННЯ

Є. О. Громко, В. І. Матвійчук

Анотація. Визначено причини виникнення дефіциту бюджету держави, його соціально-економічні наслідки та міжнародні допустимі безпечні максимуми. Проаналізовано стан українського бюджету. Запропоновано методи усунення існуючих дисбалансів державного бюджету. Охарактеризовано шляхи раціонального використання бюджетних коштів, посилення бюджетної дисципліни, збільшення доходів бюджету у майбутньому в інтересах розвитку національної економіки і підвищення якості рівня життя населення.

Ключові слова: бюджет, державний борг, бюджетний дефіцит.

Стан бюджету держави відображає економічне та соціальне становище країни, без нього неможливе існування державності. Кожна країна зацікавлена в нарощуванні бюджетного потенціалу, адже це дає можливість їй в повному обсязі виконувати свої функції та покращити рівень життя населення. Але на практиці більшість країн стикається