

ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ ОБЛІКУ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА У ВІТЧИЗНЯНІЙ ТА МІЖНАРОДНІЙ ПРАКТИЦІ

АНОТАЦІЯ

Визначено склад активів підприємства та національні і міжнародні стандарти їх обліку. Розглянуто особливості обліку основних засобів та нематеріальних активів, враховуючи вимоги міжнародних стандартів обліку. Описано порядок обліку запасів за відповідними стандартами. Виявлені відмінні риси обліку дебіторської заборгованості та фінансових інвестицій. Вказані основні відмінності у відображенні в обліку необоротних активів, утримуваних для продажу, за національними та міжнародними стандартами обліку і звітності.

Ключові слова: активи, основні засоби, нематеріальні активи, запаси, дебіторська заборгованість, стандарт бухгалтерського обліку.

АННОТАЦИЯ

Определен состав активов предприятия и национальные и международные стандарты их учета. Рассмотрены особенности учета основных средств и нематериальных активов, учитывая требования международных стандартов учета. Описан порядок учета запасов по соответствующим стандартам. Выявлены отличительные особенности учета дебиторской задолженности и финансовых инвестиций. Указаны основные различия в отражении в учете необоротных активов, удерживаемых для продажи, по национальным и международным стандартам учета и отчетности.

Ключевые слова: активы, основные средства, нематериальные активы, запасы, дебиторская задолженность, стандарт бухгалтерского учета.

ANNOTATION

The composition of the assets of the enterprise and the national and international standards of their accounting are determined. Features of the accounting of fixed assets and intangible assets are considered, taking into account the requirements of international accounting standards. The order of inventory accounting according to the relevant standards is described. Detected distinctive features of accounts receivable and financial investments. The main differences noted in the accounting of non-current assets held for sale, in accordance with national and international accounting and reporting standards.

Keywords: assets, fixed assets, intangible assets, stocks, accounts receivable, accounting standard.

Постановка проблеми. Активізація інтеграційних процесів у економічному середовищі в Україні вимагає забезпечення прозорості, достовірної та зрозумілої для всіх користувачів бухгалтерської інформації. І нині продовжує існувати необхідність адаптації національної системи обліку до вимог міжнародної практики. Використання підприємствами міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) сприяє підвищенню прозорості та зрозумілості інформації про діяльність суб'єктів господарювання для іноземних інвесторів. Стратегічним завданням реформування бухгалтерського обліку в Україні є перехід до застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності, які визнані одним з інструментів, що сприяють поліпшенню інвестиційного клімату, підвищенню довіри до українських підприємств з боку іноземних інвесторів.

Діяльність будь-якого підприємства неможлива без використання активів. Вони є основною складовою балансу, тому правильність ведення їх обліку та врахування міжнародних вимог є необхідним.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У дослідження питань обліку активів підприємства за національними та міжнародними стандартами вагомий внесок зробили такі вчені: М. Д. Білик, Ф. Ф. Бутинець, Н. О. Бондаренко, Я. А.

Гончарук, А. Г. Загородній, В. П. Пантелєєв, В. Я. Пшенична, В. В. Сопко, Б. Ф. Усач та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Проте, проблеми організації обліку активів на підприємстві для забезпечення інформаційних запитів вітчизняних та іноземних користувачів залишаються актуальним питанням для багатьох вчених і тому потребують подальшого удосконалення.

Постановка завдання. Тому, необхідно дослідити відмінні риси обліку активів за національними та міжнародними стандартами і надати рекомендації підприємствам щодо їх врахування.

Виклад основного матеріалу дослідження.

На сьогоднішній день існує ситуація, в якій управлінський персонал українських підприємств не завжди володіє необхідними знаннями для обробки фінансової інформації, що надається їм іноземними компаніями. Для іноземних підприємств складним є розгляд фінансової звітності, складеної за українськими стандартами. Відмінності в національних і міжнародних стандартах обліку та звітності тягнуть за собою й інші проблеми.

Тому існує необхідність гармонізації фінансової звітності, що дозволить не тільки зробити її прозорою, порівнянною, стандартизованою, забезпечити доступність її розуміння для інвесторів, партнерів по бізнесу, кредиторів, інших користувачів, а й об'єднати, оперативно аналізувати фінансові показники звітності компаній, що знаходяться в різних країнах, дасть можливість власникам і управлінському персоналу приймати рішення. Міжнародне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності служить захистом інтересів всіх користувачів звітності, адже в уніфікованій системі розібратися легше, ніж в безлічі національних систем.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) мають міжнародне застосування, в них узагальнено досвід бухгалтерського обліку в різних країнах. Інформація, яка формується за правилами міжнародних стандартів,

призначається для подання різним організаціям і особам, зацікавленим фінансовим станом підприємства.

Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО), що застосовуються в Україні, суттєво відрізняються від міжнародних і не відображають всіх вимог до розкриття інформації, підходів, методології обліку, які містять міжнародні стандарти. Основними недоліками існуючих в Україні П(С)БО є: відсутність прозорості і зрозумілості, економічної логіки, реальних принципів оцінки і переоцінки активів, послідовності облікової політики, неупередженості ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, відображення господарських операцій відповідно до їх сутності та за економічною реальністю, недостатній зв'язок з міжнародними правовими нормами.

Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» активи – це ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому [1].

Враховуючи класифікацію активів, що наведена у Балансі (Звіті про фінансовий стан), вони включають: необоротні активи, оборотні активи та необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу.

Методологічні засади обліку відповідного виду активів наведені у окремих Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку та Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку.

Слід зауважити, що за кількістю міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) 14 та ще 30 міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО), а українських стандартів (П(С)БО) – 30. Таким чином, це не дозволяє торкнутися всіх сторін господарської діяльності вітчизняного підприємства. У самих міжнародних стандартах наводиться роз'яснення спірних моментів тобто практичні приклади, що найбільш часто зустрічаються в господарській діяльності підприємств, що не представлене у національних стандартах обліку. Наявність тлумачень, що регулюють спірні моменти в відображенні активів і зобов'язань у вітчизняній практиці, також відсутні. Наприклад, ПКТ 32

«Нематеріальні активи: витрати на сторінку в Інтернеті», в якому описується порядок визнання витрат на розробку і експлуатацію веб-сайту. Веб-сайт може бути визнаний як нематеріальний актив тільки в тому випадку коли підприємство може продемонструвати отримання економічних вигід, тобто він може приносити виручку через розміщення замовлень по веб-сайту. Якщо підприємство не може це продемонструвати, то витрати пов'язані з розробкою веб-сайту списуються на витрати діяльності в момент їх виникнення.

Слід звернути увагу на нормативні акти, що регулюють безпосередньо облік активів у вітчизняній та міжнародній практиці (табл. 1).

Таблиця 1

Зіставлення українських стандартів з обліку активів з міжнародними стандартами

Назва активу	Національні стандарти бухгалтерського обліку	Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку
Основні засоби	П(С)БО 7 «Основні засоби»	МСБО 16 «Основні засоби»
Нематеріальні активи	П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»	МСБО 38 «Нематеріальні активи»
Запаси	П(С)БО 9 «Запаси»	МСБО 2 «Запаси»
Біологічні активи	П(С)БО 30 «Біологічні активи»	МСБО 41 «Сільське господарство»
Дебіторська заборгованість	П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»	МСБО 1 «Подання фінансової звітності»; МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання»; МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»; МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації»
Фінансові інвестиції	П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», П(С)БО 13 «Фінансові інструменти»	МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства», деякою мірою МСБО 31 «Частки у спільних підприємствах», МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання» та МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»,

		МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»
Необоротні активи, утримувані для продажу	П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»	МСФЗ 5 Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»

Представлений вище огляд нормативно-правових актів з обліку активів дозволяє зробити висновок про те, що міжнародна практика обліку активів охоплює цей аспект в більшому форматі і дозволяє простежити особливості обліку та оцінки активів.

Далі наведена інформація щодо основних особливостей обліку вказаних активів згідно національних та міжнародних стандартів.

У табл. 2 наведено основні відмінності в обліку основних засобів за національними та міжнародними стандартами.

Таблиця 2

Відмінні риси в обліку основних засобів у вітчизняній і міжнародній практиці

Порівняльна ознака	П(С)БО 7 «Основні засоби»	МСБО 16 «Основні засоби»
Оцінка основних засобів	За первісною вартістю	За собівартістю
Строк корисного використання	Строк корисного використання об'єкта основних засобів переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигід від його використання. Про періодичність такого перегляду не йдеться	Вимога періодично переглядати строк корисного використання (мінімум один раз у кінці кожного звітного року). Строк корисного використання може змінюватись і у бік зменшення, і у бік зростання
Амортизація основних засобів	Вартісний критерій встановлено на рівні 1000 грн., однак підприємства користуються вартісним критерієм, визначеним податковим законодавством. Метод амортизації переглядається у разі зміни	Вартісний критерій встановлюється самостійно, враховуючи масштаби діяльності самого підприємства. Періодичний перегляд способу нарахування амортизації (мінімум один

	очікуваного способу отримання економічних вигід від його використання.	раз у кінці року)
Розкриття інформації у звітності	Відсутня вимога щодо розкриття інформації про знецінювання основного засобу, способах, датах переоцінки, фактах участі професійного оцінювача	Вся інформація щодо знецінювання основного засобу наводиться у примітках до звітності

Таким чином, слід зазначити, що формально різниця діючого обліку основних засобів у вітчизняній практиці і в міжнародній, полягає в тому, що за правилами МСБО підприємства, що обрали для будь-якої групи основних засобів метод переоцінки, зобов'язані привести балансову (тобто залишкову) вартість основних засобів до їх справедливої вартості (сума, яка може бути отримана при реалізації об'єкта в угоді між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами). Найбільша відмінність у підходах до переоцінки полягає у використанні інформації про вартість об'єктів, отриманої від професійних оцінювачів, для цілей бухгалтерської (фінансової) звітності.

У звітності за МСБО переоцінка основних засобів дозволяє відображати їх в бухгалтерській (фінансовій) звітності за реальною вартістю, яка відповідає даним, отриманим від професійних оцінювачів.

Наявність вартісного критерію у вітчизняній практиці використовується з урахуванням податкового законодавства. У свою чергу, в міжнародній практиці підприємство самостійно встановлює вартісний критерій віднесення об'єктів до основних засобів. Як правило, в даному випадку воно керується масштабами своєї діяльності і виходить із принципу цінності даного об'єкта для самого підприємства.

Ще одним видом активів, що має важливе значення в діяльності підприємства, є нематеріальні активи. Національні правила обліку нематеріальних активів (П(С)БО 8 «Нематеріальні активи») відрізняються певною мірою від норм і правил міжнародних стандартів (МСБО 38 «Нематеріальні активи»).

Так, наявність контролю над нематеріальним активом згідно П(С)БО 8 повинна супроводжуватися документальним оформленням прав на об'єкт, а в МСБО 38 не передбачені жорсткі вимоги до оформлення юридичних прав на нематеріальний актив. Однак у МСБО 38 опосередковано зазначено, що в відношенні деяких активів – професійні навички персоналу, доля ринку та списки клієнтів – бажано мати юридично закріплені права, і тоді ці активи можна буде визнати нематеріальними. Наприклад, щодо навиків персоналу в МСБО 38 говориться, що підприємство звичайно не має достатнього контролю над очікуваними майбутніми економічними вигодами, що виникають унаслідок наявності кваліфікованого персоналу та його навчання, щоб визнати його нематеріальним активом. Однак у той же час відзначається, що особливий управлінський або технічний талант може бути визнаний нематеріальним активом у випадку, коли підприємство має юридично закріплені права на його використання та контроль. Такі ж умови застосовні до відносин із клієнтами – якщо підприємство має юридично закріплене право на захист відносин з клієнтом від третіх осіб або інших форм контролю цих відносин, то даний об'єкт можна визнати нематеріальним активом. В МСБО 38 більш чітко, ніж у П(С)БО 8 наведені критерії ідентифікації нематеріального активу. Об'єкт ідентифікується, якщо він виникає з договорів чи інших юридичних прав, незалежно від того, чи ці права передаються або відокремлені від даної організації або інших прав та обов'язків. Однак, незважаючи на це, багато фахівців стверджують, що момент визнання об'єкта ідентифікованим є спірним, і якщо бухгалтер сумнівається в критеріях віднесення об'єкта, то його необхідно визнати витратами періоду, в якому він виникає.

Також розбіжності між національним та міжнародним стандартами бухгалтерського обліку стосовно нематеріальних активів полягають у вимогах щодо розкриття інформації. Згідно П(С)БО 8 у примітках до фінансової звітності щодо кожної групи нематеріальних активів з виділенням інформації щодо створених підприємством нематеріальних активів наводиться така інформація:

первісна та накопичена амортизація нематеріальних активів;

первісна вартість та накопичена амортизація переданих у заставу нематеріальних активів;

загальна сума витрат на дослідження та розробки [2].

Це позбавляє користувачів фінансових звітів, складених за П(С)БО, корисної інформації, необхідної для прийняття рішень.

У відповідності до МСБО 38 у примітках до фінансової звітності наводиться:

балансова вартість переоцінених нематеріальних активів;

дата чинності переоцінки;

балансова вартість, яка була б включена у фінансові звіти, якби переоцінені нематеріальні активи відображалися згідно з базовим підходом [3].

Ця інформація є важливою для прийняття рішень користувачами інформації і її доцільно розкривати у примітках.

Відмінні риси бухгалтерського обліку запасів у вітчизняній та міжнародній практиці наведені у табл. 3.

Таблиця 3

Відмінні риси обліку запасів у вітчизняній та міжнародній практиці

Порівняльна ознака	П(С)БО 9 «Запаси»	МСБО 2 «Запаси»
Склад запасів	Сировина і матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, незавершене виробництво, готова продукція, товари, малоцінні та швидкозношувані предмети, поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за цим П(С)БО, а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства	Товари, готова вироблена продукція, незавершене виробництво, основні та допоміжні матеріали
Сутність чистої вартості реалізації	Очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та	Попередньо оцінена ціна продажу у звичайному ході бізнесу мінус попередньо оцінені витрати на завершення та попередньо

	реалізацію	оцінені витрати, необхідні для здійснення продажу
Витрати, що не включаються до первісної вартості запасів	<p>Понаднормові втрати і нестачі запасів; фінансові витрати (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО 31 «Фінансові витрати»;</p> <p>витрати на збут; загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях</p>	<p>Понаднормові відходи матеріалів; витрати на оплату праці або інші виробничі витрати; витрати на зберігання, крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для підготовки до наступного етапу виробництва; адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведенням у теперішній стан; витрати на продаж</p>
Розкриття інформації у фінансовій звітності	<p>Методи оцінки запасів; балансова (облікова) вартість запасів у розрізі окремих класифікаційних груп; балансова (облікова) вартість запасів, які відображені за чистою вартістю реалізації; балансова (облікова) вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, в заставу;</p> <p>сума збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена оцінка запасів відповідно до п. 28 цього П(С)БО</p>	<p>Облікові політики, прийняті для оцінки запасів; загальна балансова вартість запасів та балансова вартість згідно з класифікаціями, прийнятими для суб'єкта господарювання; балансова вартість запасів, відображених за чистою вартістю реалізації мінус витрати на продаж; сума запасів, визнаних як витрати протягом періоду; сума будь-якого часткового списання запасів, визнана як витрати протягом періоду згідно з п. 34; сума будь-якого часткового списання, визнана як зменшення суми запасів; балансова вартість запасів, переданих під заставу для гарантії зобов'язань</p>

Особливістю цих стандартів є визначення моменту визнання запасів у бухгалтерському обліку. Активи як запаси слід приймати до обліку в момент переходу до підприємства економічних ризиків і вигід, пов'язаних з володінням запасами. Практично завжди перехід ризиків і вигід збігається з переходом права власності або передачею активів. Проте може статися ситуація, коли запаси необхідно буде відобразити на балансі до переходу права власності. Тоді при визначенні моменту переходу ризиків і вигід підприємствам пропонується виходити з професійного судження.

У МСБО 2 «Запаси» вказано, що до вартості запасів включають тільки накладні загальновиробничі витрати. У МСБО накладні витрати поділені на умовно-постійні та умовно-змінні і приведені самостійні вимоги до їх включення в собівартість запасів. Згідно МСБО 2 «Запаси» до вартості запасів не включаються наднормативні умовно-постійні виробничі накладні витрати.

У П(С)БО 9 «Запаси» відсутній опис порядку формування собівартості запасів при їх виготовленні, однак зроблене посилання на П(С)БО 16 «Витрати», в якому описано порядок формування собівартості запасів і він аналогічний тому, що наведений у МСБО 2 «Запаси».

Облік такої групи запасів, як біологічні активи, регламентують П(С)БО 30 «Біологічні активи» та МСБО 41 «Сільське господарство» і, хоча у більшості питань вони подібні, однак мають певні розбіжності, що ускладнюють відображення інформації в бухгалтерському обліку. Однією з таких є перелік статей, до яких не застосовується відповідний стандарт. Так П(С)БО 30 «Біологічні активи» не застосовується до сільськогосподарської продукції, що збереглася після її первісного визнання та біологічних активів, не пов'язаних з сільськогосподарською діяльністю. МСБО 41 «Сільське господарство» не застосовується до землі, яка має відношення до сільськогосподарської діяльності та нематеріальних активів, пов'язаних з сільськогосподарською діяльністю.

Згідно з П(С)БО 30 «Біологічні активи» біологічний актив визнається в обліку за умов, якщо існує ймовірність отримання підприємством у

майбутньому економічних вигід, пов'язаних з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена [2]. МСБО 41 «Сільське господарство» вказує ці ж ознаки, але крім цього наголошує, що суб'єкт господарювання контролює актив у результаті минулих подій.

Для оцінки біологічних активів використовується справедлива вартість. Однак, якщо її достовірно визначити неможливо П(С)БО 30 «Біологічні активи» пропонує довгострокові біологічні активи визнавати та відображати за первісною вартістю з урахуванням суми їх зносу і втрат від зменшення корисності; поточні біологічні активи – також за первісною вартістю, крім поточних біологічних активів рослинництва, які визнаються та відображаються як незавершене виробництво відповідно до П(С)БО 9 «Запаси». У відповідності до МСБО 41 «Сільське господарство» біологічні активи, у випадку неможливості достовірної оцінки їх справедливої вартості, оцінюються за їх собівартістю мінус усі накопичені амортизаційні відрахування та всі накопичені збитки від зменшення корисності.

Ще однією відмінністю між даними стандартами є те, що П(С)БО 30 «Біологічні активи» описує порядок визнання витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями і витрат від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, а у МСБО 41 «Сільське господарство» така інформація взагалі відсутня.

Стосовно дебіторської заборгованості, першою відмінністю між національними та міжнародними стандартами обліку є наявність окремого П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» і відсутність аналогічного МСБО. Натомість, регламентація обліку дебіторської заборгованості за міжнародними стандартами здійснюється МСБО 1 «Подання фінансової звітності», МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання», МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»; МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації». Також, у П(С)БО 10 наведено визначення дебіторської заборгованості як суми заборгованості дебіторів підприємству на певну дату. В свою чергу, дебітори – це юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували

підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів. Міжнародні стандарти обліку не надають єдиного конкретного визначення дебіторської заборгованості. У табл. 4 наведені відмінні риси обліку дебіторської заборгованості за національними та міжнародними стандартами.

Таблиця 4

Відмінні риси обліку дебіторської заборгованості у вітчизняній та міжнародній практиці

Порівняльна ознака	П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»	МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»
Класифікація дебіторської заборгованості	Поточна; довгострокова	Ініційована підприємством; не ініційована
Умови визнання сумнівної дебіторської заборгованості	Заборгованість визнається якщо існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності	Заборгованість визнається за наступних подій: порушення контракту; значні фінансові труднощі емітента або боржника; стає можливим, що позичальник оголосить банкрутство або іншу фінансову реорганізацію; зникнення активного ринку для цього фінансового активу внаслідок фінансових труднощів
Методи визначення резерву сумнівних боргів	Застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості; застосування коефіцієнта сумнівності	Не передбачаються
Оцінка дебіторської заборгованості	При зарахуванні на баланс дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги оцінюється за первісною вартістю, а при включенні до підсумку балансу (на дату балансу) – за чистою реалізаційною вартістю	При первісному визнанні за собівартістю фінансового активу, а після первісного визнання – за амортизованою собівартістю із застосуванням методу ефективного відсотка

Як бачимо, найбільші відмінності у відображенні дебіторської заборгованості за національними та міжнародними стандартами виникають стосовно визнання сумнівної заборгованості та методів визначення резерву сумнівних боргів. Це призводить до невідповідності даних фінансової звітності про заборгованість дебіторів і не надає іноземним користувачам достовірної інформації про цей показник.

Основним національним положенням, яке регулює бухгалтерський облік фінансових інвестицій в Україні, є П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції». Згідно з яким фінансові інвестиції – це активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигід для інвестора. Основними міжнародними стандартами, які регулюють облік інвестицій, є МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства», деякою мірою МСБО 31 «Частки у спільних підприємствах», МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання» та МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка», МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства», МСБО 31 «Частки у спільних підприємствах». У міжнародних стандартах бухгалтерського обліку не наводиться чіткого визначення фінансових інвестицій. Це суттєво погіршує розуміння цього об'єкта обліку, однак наводиться визначення фінансового активу – це будь-який актив, який становить грошові кошти; контрактне право отримувати грошові кошти або інший фінансовий актив від іншого підприємства; контрактне право обмінювати фінансові інструменти з іншим підприємством за потенційно сприятливих умов або інструмент капіталу іншого підприємства. Важливою відмінністю між національними та міжнародними стандартами є первісна оцінка фінансових інвестицій. Так, згідно з П(С)БО 12 первісна оцінка та відображення фінансових інвестицій у бухгалтерському обліку здійснюється за собівартістю. Собівартість фінансової інвестиції складається з ціни їх придбання, мита, комісійних винагород, обов'язкових платежів, податків, зборів та інших витрат, які безпосередньо пов'язані з купівлею фінансової інвестиції. У відповідності з міжнародними стандартами обліку під час

первісного визнання фінансового активу або фінансового зобов'язання суб'єкт господарювання оцінює їх за їхньою справедливою вартістю [2].

Облік необоротних активів, утримуваних для продажу та груп вибуття регламентується П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» та МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність». Вони не суперечать один одному в частині визначення сутності та критеріїв визнання необоротних активів, утримуваних для продажу.

Однак існують певні суперечності в методиці обліку необоротних активів, утримуваних для продажу. Відповідно до МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» можуть існувати події чи обставини, які можуть подовжити період завершення продажу довгострокового активу за межі одного року. Але таке подовження періоду завершення продажу не заважає класифікації активу як утримуваного для продажу, якщо затримка була викликана подіями чи обставинами, що є поза контролем суб'єкта господарювання та існує достатнє свідчення того, що суб'єкт господарювання продовжує виконання плану продажу. Такої норми не зазначено у П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», через що можуть виникати певні проблеми при продажу необоротних активів.

Висновки. Співставлення ключових положень нормативно-правових актів щодо регламентації обліку активів за національними та міжнародними стандартами вказує на певні невідповідності в обліку. Чинні національні П(С)БО не встановлюють порядок розрахунку відповідних видів вартості активів, зокрема справедливої вартості. Відображення інформації про активи у фінансовій звітності в Україні носить переважно теоретично-інформаційний характер. В свою чергу, міжнародні стандарти більше деталізують інформацію, необхідно для наведення у фінансовій звітності підприємства. Це породжують необхідність ряду коригуючих записів при трансформації звітності відповідно до МСФЗ.

Безумовно, власникам підприємств слід самостійно вирішувати питання про те, застосовувати міжнародні стандарти для ведення обліку чи дотримуватись національних (якщо міжнародні стандарти не є обов'язковими для підприємства). Однак, зближення двох облікових практик дозволить спростити процес складання фінансової звітності та наблизить нас до загальносвітових стандартів.

Бібліографічний список:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.kiev.rada.gov.ua.

2. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.interbuh.com.ua/ru/documents/onemanuals/35131.

3. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://vobu.ua/ukr/documents/accounting/item/mizhnarodni-standarti-bukhgalterskogo-obliku-ta-finansovojizvitnosti?app_id=24.