

ISSN 2412-4435

Міністерство фінансів України
Агентство з міжнародних стандартів фінансової звітності
Аудиторська палата України
Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України
Університет національного та світового господарства (Болгарія, Софія)
Полоцький державний університет (Беларусь, Новополоцьк)
Харківський національний університет міського господарства імені О.М. Бекетова
Харківський інститут фінансів УДУФМТ
Подільський державний аграрно-технічний університет
Луцький національний технічний університет
Інтернет-видання «МСФО под ключ»

**ВІСНИК ВІДКРИТОЇ МІЖНАРОДНОЇ
ІНТЕРНЕТ-КОНФЕРЕНЦІЇ
«МСФЗ: ДОСЛІДЖЕННЯ, НАУКА,
ПРАКТИКА, ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ»**

2 квартал 2015 року

Харків 2015

МСФЗ: дослідження, наука, практика, імплементація: матеріали відкритої міжнар. інт.-конф., Харків, – 2 квартал 2015 / ред. кол.: О.В. Харламова – Х. : Агентство з МСФЗ, 2015. – 41 с.

2 Вісник містить тези вітчизняних авторів, які були представлені на Відкритій міжнародній інтернет-конференції «МСФЗ: дослідження, наука, практика, імплементація». У віснику розглянуто практику впровадження МСФЗ в країнах світу, впровадження МСФЗ в корпоративному секторі та у сфері фінансових послуг, застосування МСФЗ у малому та середньому бізнесі, висвітлені аспекти обліково-аналітичного та методичного забезпечення, аналізу і аудиту фінансової звітності, складеної за МСФЗ.

Вісник приверне увагу як науковців так і обліково-фінансових працівників, бухгалтерів, економістів, аудиторів, студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів.

Редакційна колегія не несе відповідальності за достовірність статистичної та іншої інформації, що надана авторами, та залишає за собою право не розділяти поглядів деяких авторів на ті чи інші питання, розглянуті на конференції.

Автори опублікованих матеріалів несуть повну відповідальність за підбір, точність наведених фактів, цитат, посилань, економіко-статистичних даних, галузевої термінології, інших відомостей.

ЗМІСТ

СЕКЦІЯ 1 «ПРАКТИКА ВПРОВАДЖЕННЯ МСФЗ В КРАЇНАХ СВІТУ: УРОКИ ДЛЯ УКРАЇНИ».

Минковская Ю.В. МСФО как фактор повышения конкурентоспособности организаций.....	4
Попов Ф.А. Международный опыт внедрения МСФО и трансформации локальных принципов учета и отчетности.....	5

СЕКЦІЯ 2 «ВПРОВАДЖЕННЯ МСФЗ В КОРПОРАТИВНОМУ СЕКТОРІ УКРАЇНИ»

Кузуб М.В. Особливості звітності і обліку продукція тваринницької при переході на МСФЗ.....	7
Бондаренко А.Н. Особенности перехода на международные стандарты финансовой отчетности.....	12
Ильчак О. В. Бухгалтерський облік сільськогосподарських земель: вимоги міжнародних стандартів.....	13
Камінська Т. Г. Бухгалтерський облік придбання бізнесу згідно МСБО.....	15

СЕКЦІЯ 4 «МСФЗ ДЛЯ МАЛОГО ТА СЕРЕДНЬОГО БІЗНЕСУ: МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД, ВПРОВАДЖЕННЯ В УКРАЇНІ»

Резніков Б.С. Проблема тлумачення терміну "вартість" в оціночних дисциплінах.....	19
Мустеца І.В. Проблема оцінки основних засобів для підприємств готельного господарства України відповідно до вимог МСФЗ.....	20
Радченко О.В. Історія впровадження у дію міжнародних стандартів фінансової звітності для малих та середніх підприємств.....	22

СЕКЦІЯ 5 «МСФЗ-ЗВІТНІСТЬ: ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ І АНАЛІЗУ»

Scryaga N.A., Lelyuk N.E., O.L.Iliencko O.L. Analysis of consolidated reporting in the international standard of financial reporting.....	24
Troyan V.I., Lelyuk N.E., Iliencko O.L. Discounting in the international standard of financial reporting.....	25
Пузенко С.А. Справедливая стоимость.....	26

СЕКЦІЯ 6 «МСФЗ-ЗВІТНІСТЬ: ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ТА МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ»

Августова О.О. Облік витрат за національними та міжнародними стандартами.....	30
Безверхий К.В. Виплати працівникам підприємства за МСФЗ в контексті соціальної складової фінансової звітності.....	32
Кучеренко Т.Є. МСБО 16 «Основні засоби» в контексті національних стандартів і податкового законодавства.....	35
Мельянкova Л.В., Котік О.П. Особливості бухгалтерського обліку оплати праці за П(С)БО та МСФЗ.....	37
Харламова Е.В. Переоценка основных средств по МСФО: актуальные требования.....	38

Минковская Ю.В.

канд.экон.наук,
Белорусский государственный университет

МСФО как фактор повышения конкурентоспособности организаций

Аннотация. В тезисах рассмотрена роль международных стандартов финансовой отчетности как фактора повышения конкурентоспособности белорусских компаний.

Интеграция белорусских предприятий в Мировую экономическую систему обусловила эволюционное развитие бухгалтерского учета и процесс перехода к Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО).

Международные стандарты финансовой отчетности применяются более 40 лет и более чем в 113 странах мира и изначально создавались с целью обеспечить всех заинтересованных пользователей достоверной и объективной информацией о работе компании. В настоящее время более 100 стран или просят разрешение на применение МСФО, или находятся в процессе сближения.

В Республике Беларусь, еще в мае 1998 года была принята Государственная программа перехода на Международные стандарты бухгалтерского учета [1]. Но впервые свое применение международные стандарты финансовой отчетности нашли в банковском секторе, когда на законодательном уровне было закреплено, что все банки начиная с 2010 года должны составлять отчетность на основании МСФО. Что касается организаций других форм собственности, то гармонизация национального учета с международными стандартами финансовой отчетности также начала проследиваться с 2010 года, однако этот процесс проходит более медленными темпами.

В последние годы в области бухгалтерского учета и отчетности в Республике Беларусь произошли следующие значимые изменения, свидетельствующие о гармонизации национальных стандартов учета с международными стандартами финансовой отчетности:

- сокращены обязательные для применения формы первичных учетных документов;
- разработаны и утверждены новые формы бухгалтерской отчетности;
- принят новый типовой план счетов бухгалтерского учета;
- разработан порядок бухгалтерского учета новых объектов бухгалтерского учета: отложенных налоговых активов и обязательств;
- изменен порядок бухгалтерского учета доходов и расходов, запасов, государственной поддержки;
- отменено нормирование расходов на рекламные, маркетинговые, консультационные и информационные услуги, на содержание служебных и специальных легковых автомобилей, на представительские цели;
- отменена детальная регламентация состава затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг);
- сняты ограничения по применению методов переоценки основных средств и др. [2].

Вместе с вышеназванными изменениями с 2014 года вступил в действие Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 12.07.2013 № 57-З, основное новшество которого явилось законодательное закрепление применения в Республике Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности, и в соответствии с которым, с 2016 года общественно значимые организации обязаны составлять отчетность в соответствии с МСФО [2].

Несмотря на то, что применение международных стандартов финансовой отчетности в Республике Беларусь еще находится на стадии становления, принятие Закона несомненно является важным событием, так как в первую очередь это позволит белорусским компаниям выйти на первичный публичный выпуск акций (IPO), на международные рынки капитала и привлечь инвестиции, получить кредиты в зарубежных банках, что повысит конкурентоспособность компаний и даст хороший толчок для развития отечественного бизнеса.

Применение МСФО в практике компании несомненно влияет на повышение ее конкурентоспособности, так как стандарты основаны на принципах, а не на жестко прописанных правилах. Это позволяет составителям отчетности в полной мере отразить экономическую сущность компании, ее текущее состояние и перспективы. Использование МСФО позволяет смягчить проблему асимметричной (несравнимой) информации, которая зачастую парализует активность на рынках капитала. Инвесторы, обладая достоверной и унифицированной информацией, которую предоставляет им отчетность, составленная в соответствии с МСФО, имеют возможность провести адекватный сравнительный анализ инвестиционных проектов и отобрать наиболее эффективные варианты. Возможность проведения такого анализа снижает риски инвестора и повышает инвестиционную активность предприятия. Во многих случаях предоставление МСФО отчетности является неотъемлемым условием предоставления финансирования для предприятия.

Таким образом, переход предприятий на МСФО предоставит новые возможности как самим предприя-

ям, так и государству в целом, а именно: выход на зарубежные рынки капитала; снижение цены привлекаемого капитала; приток иностранных инвестиций в экономику республики; большая прозрачность белорусских компаний и, как следствие, улучшение имиджа белорусского бизнеса за рубежом и др.

Литература

1. Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 4 мая 1998 г. №694 «О Государственной программе перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь» // Новости Беларуси [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://laws.newsby.org/documents/sovetsm/pos15/sovmin15941.htm>
2. РыБАК Т.Н. Применение МСФО в Республике Беларусь // Информационно-правовое агентство «Регистр» [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.profmedia.by/pub/msfo/art/69502/>
3. Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 12.07.2013 № 57-3 // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.pravo.by/main.aspx?guid=3871&p0=H11300057&p1=1>

Попов Ф.А.

Московский государственный университет имени М.В.Ломоносова,
экономический факультет, Москва, Россия

Международный опыт внедрения МСФО и трансформации локальных принципов учета и отчетности

Аннотация. В тезисах рассмотрен опыт внедрения международных стандартов финансовой отчетности в таких странах, как Япония, Канада, США и странах Евросоюза.

2016 год объявлен в мире годом «единых стандартов» - к этому моменту большинство стран в мире должно разрешить использование Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). В свете данных событий представляется важным вопрос введения МСФО в России. Следует отметить, что на настоящий момент существует несколько различных моделей перехода к применению МСФО. Такие страны как Япония, Канада, США и страны Евросоюза уже несколько лет находятся в процессе трансформации локальных стандартов. В каждом из указанных случаев есть свои особенности процесса, связанные как с правовым полем отдельно взятой страны, так и с традициями учета.

В России исторически сложилась правовая ситуация, аналогичная той, что существует в Европе – для принятия какого-либо стандарта необходимо, чтобы данный стандарт прошел сложную бюрократическую процедуру признания. Однако это не означает, что европейский путь является единственно возможным для России. Необходимо рассмотрение различных вариантов программ перехода и выделение в данных программах методов, применимых в российских условиях.

Трансформация стандартов в Японии началась еще в 1990х годах, начиная с этого времени японские стандарты бухгалтерского учета и отчетности постоянно подвергались изменениям и усовершенствованиям. А уже с 2007 года, после принятия «Токийского соглашения», реформы в области стандартов были направлены именно на переход к МСФО. Эти изменения были вызваны в первую очередь глобальным развитием стандартов учета в различных странах, при их разработке учитывались как особенности японского менеджмента, так и общая деловая и бухгалтерская практика японских корпораций. Таким образом, на данный момент японские стандарты учета отличаются высоким качеством как с точки зрения практики учета внутри страны, так и на международном уровне[1].

В соответствии с «Токийским соглашением» существенные различия в принципах учета (по 26 пунктам) должны были быть устранены к концу 2008 года, а прочие различия – к июлю 2011. А в дальнейшем МСФО должны заместить ОПБУ Японии. В декабре 2008 года комиссия из Евросоюза признала ОПБУ Японии эквивалентными МСФО.

В результате на данный момент МСФО допустимы к применению для ряда международных компаний, а решение об обязательном переходе для всех компаний Японии с 2016 года ожидается в начале 2012 года [5].

Важным моментом в процессе перехода к использованию МСФО в Японии является то, что необходимо было делать перевод стандартов на японский язык для того, чтобы они могли стать официальным документом. Для России данный вопрос также актуален и опыт Японии в том, как именно осуществлялся и утверждался перевод, вполне может быть использован в российской практике.

В Канаде наблюдается один из самых спокойных переходов к применению МСФО в мире. Совет по стан-

дартам бухгалтерского учета Канады в 2006 г. принял стратегический план, предусматривающий переход на МСФО в Канаде. До 2006 г., когда было принято это решение, ОПБУ Канады были более тесно увязаны с ОПБУ США [4].

В итоге совет по стандартам бухгалтерского учета Канады сделал обязательным переход на МСФО для публичных компаний, начиная с промежуточной и годовой финансовой отчетности за годовые отчетные периоды, начинающиеся 1 января 2011 г. или позднее.

При этом указанное решение затронуло не только «традиционные» публичные компании. Компании, которые не относятся к категории публичных, имеют возможность осуществить переход на МСФО или же использовать их упрощенную версию.

Сам процесс перехода к применению МСФО проходил в Канаде очень спокойно, перевод стандартов не требовался, не требовалось также сильного смещения концептуальных основ.

Наиболее важной, с точки зрения развития стандартов, представляется ситуация в США. Движение к единым стандартам началось с Меморандума о взаимопонимании (Норволкского соглашения), подписанного Советом по ОПБУ США и Комитетом по МСФО в 2002 году. В данном соглашении обозначаются такие цели как единые стандарты и совместная работа по их созданию [2]. В 2005 году комиссия по ценным бумагам и биржам США вместе с Советом по ОПБУ США выпустили дорожную карту реформ в области стандартов отчетности. Данный документ был нацелен на создание возможности для компаний-нерезидентов предоставлять отчетность в соответствии с МСФО. В итоге данная возможность была получена для отчетностей нерезидентов, начиная с 16 ноября 2007 года. В дальнейшем, в 2008 году, комиссия по ценным бумагам и биржам (SEC) разработала программу, нацеленную на добровольно и обязательное использование МСФО в США. В соответствии с данной программой был разработан ряд совместных проектов Совета по ОПБУ США и Комитета по МСФО, а SEC на основании результатов этих проектов в 2011 году должен решить, следует ли требовать от всех эмитентов с США использовать для отчетности МСФО, начиная с 2014 года.

Однако окончательное решение SEC стало неожиданностью для всех: в соответствии с решением SEC и Совета по ОПБУ США, американские компании вообще не будут переходить на применение МСФО при составлении отчетностей. Также было объявлено, что программа конвергенции будет изменена как в формальном, так и в принципиальном плане: Совет по ОПБУ США продолжит сотрудничество с Комитетом по МСФО, однако что должно стать результатом этого сотрудничества, пока не объявлено.

Важно отметить, что опыт данных стран как в подготовке, так и в организации процесса перехода к МСФО, необходимо учитывать и применять при реализации процесса внедрения МСФО в России, который сейчас проводится министерством финансов.

Литература

1. Opinion on the Application of International Financial Reporting Standards (IFRS) in Japan (Interim Report), Business Accounting Council, June 30 2009
2. Memorandum of Understanding, September 18, 2002
3. US GAAP convergence and IFRS: FASB and IASB's joint projects, издательство PwC, ноябрь 2011.
4. Вестник МСФО, издательство PwC, ноябрь 2011
5. <http://www.ifrs.org> – официальный сайт комитета по МСФО
6. <http://www.fasb.org> – официальный сайт Совета по ОПБУ США

СЕКЦІЯ 2 «ВПРОВАДЖЕННЯ МСФЗ В КОРПОРАТИВНОМУ СЕКТОРІ УКРАЇНИ

Mikhaylo Kuzub

director of «YUVM audit», auditor

**Features of accounting and account is products of stock-raising in transition on IFRS.
Features reporting and accounting livestock products during the transition to IFRS**

Abstract: The transition to the market economy in Ukraine requires substantial restructuring of accounting, bringing it into line with international standards, the formation of economic information as required by management at micro and macro levels. Changes in the theory and practice of accounting occurred simultaneously with the reorganization of the national economy management, the development of new regulations, which should regulate the activities of all parts of the country's economic mechanism.

The implementation of the national Ukrainian Accounting Standards (UAS) at Ukrainian enterprises on the basis that is consistent with IFRS, and the subsequent adoption of the Law of Ukraine «On Accounting and Financial Reporting in Ukraine» brought the accounting methods closer to the international standards. However, this led to a number of issues that put into question the validity of the reporting. Especially it concerns agricultural enterprises.

Keywords: *account of products of stock-raising, fair value, biological assets, estimation of agricultural produce.*

Кузуб М.В

директор ТОВ «ЮВМ-аудит», аудитор

Особливості звітності і обліку тваринницької продукції при переході на МСФЗ

Актуальність теми. У сучасних умовах господарювання, з урізноманітненням форм власності, переходом обліку в Україні до міжнародних стандартів не вирішується проблема єдиного підходу до визначення фінансових результатів підприємств, зокрема, суб'єктів господарювання – сільськогосподарських виробників. Зміни у теорії і практиці ведення обліку відбувається одночасно із перебудовою системи управління національним господарством, розробкою нових нормативних актів, які мають регулювати діяльність всіх ланок економічного механізму країни, перебудовою бухгалтерського обліку, приведення його у відповідність до міжнародних стандартів, формування економічної інформації згідно до вимог управління на мікро- та макрорівні .

Запровадження національних П(С)БО в підприємствах України на засадах, що не суперечать МСБО, та подальше затвердження цього у Законі "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" наблизило методика ведення обліку до міжнародних вимог, однак це призвело до виникнення ряду моментів, які ставлять під сумнів обґрунтованість звітної інформації. Особливо це стосується сільськогосподарських підприємств. Існує ряд проблем щодо практичного застосування в бухгалтерському обліку відображення сільськогосподарськими підприємствами обліку продукції тваринництва, тому тема дослідження є досить дискусійною і потребує подальшого вивчення.

Ключові слова: облік продукції тваринництва, справедлива вартість, молоко, біологічні активи, оцінка сільськогосподарської продукції..

Аналіз останніх наукових досліджень і публікацій. Дослідженню теоретичних питань та проблемам практичного застосування в бухгалтерському обліку відображення сільськогосподарськими підприємствами обліку продукції тваринництва присвячено праці провідних вітчизняних науковців: Дем'яненка М.Я., Голова С.Ф., Жука В.М., Кірейцева Г.Г., Коцупатрого М.М., Лінника В.Г., Огійчука М.Ф., Пархоменка В.М., Сука Л.К. та інших. Однак існують проблеми, щодо практичного застосування даного стандарту на сільськогосподарських підприємствах.

Постановкою задачі – удосконалити методика бухгалтерському обліку відображення сільськогосподарськими підприємствами обліку продукції тваринництва, приведення його у відповідність до міжнародних стандартів

Предметом дослідження є методика обліку продукції тваринництва в ринкових умовах.

Джерела інформації. Методологічною основою досліджень стали положення діалектики, розробки відомих економістів, законодавчі акти Верховної Ради і постанови Уряду України з питань обліку витрат і виходу продукції тваринництва в умовах переходу до ринкових відносин. В процесі дослідження вивчалися публікації вітчизняних та зарубіжних авторів, матеріали науково-практичних конференцій та семінарів, узагальнювався практичний досвід організації синтетичного та аналітичного обліку.

Побудова ринкового організаційно-економічного механізму значною мірою залежить від удосконалення методології та організації первинного обліку, особливо на рівні підприємства як первинної ланки економічної

системи країни. В умовах ринкової економіки облік суттєво змінює свою цільову орієнтацію, значно поглиблюється і розширюється зона обліку, вдосконалюється методика та організація системних досліджень.

На нашу думку, концепція побудови бухгалтерського обліку має складатися з двох частин: повинно бути сформульовано бачення стану обліку, який би відповідав вимогам сьогодення, а у подальшому – основні етапи (склад робіт), що мають бути виконані, щоб отримати бажаний результат. Аналогічний підхід щодо побудови концепції пропонує С.Ф.Голов.

Потреба розробки МСБО 41 «Сільське господарство» пояснюється тим, що у багатьох країнах світу використовується методика ведення обліку «затрати-випуск», яка поширюється на малі підприємства, в тому числі і в Україні. Що регламентовано П(С)БО 25. При застосуванні цієї методики не передбачено обчислювати собівартість продукції, прибуток розраховується порівнянням виручки від реалізації продукції, з понесеними витратами за елементами, скоригованими на різницю перехідних залишків незавершеного виробництва та готової продукції на початок і кінець року. Ці залишки оцінюються за чистою ціною реалізації, зменшеною на суму витрат на місці продажу. В подальшому ця ціна отримала назву «справедлива вартість». Метою такого уточнення загальної суми витрат підприємства є більш обґрунтований розрахунок вартості товарної продукції, щоб точніше обчислювати результат діяльності підприємства.

Сезонність сільськогосподарського виробництва зумовлює особливості бухгалтерського обліку затрат і виходу продукції в сільськогосподарських підприємствах. Протягом року переважна більшість керівників сільськогосподарських підприємств змушена працювати та приймати управлінські рішення без достовірного інформаційного забезпечення щодо величини витрат у межах встановленої номенклатури статей. Вони не мають змоги, реалізуючи за певними цінами продукцію виробництва, прогнозувати фінансовий результат, вирішувати, який напрям більш вигідний для господарства: тваринництво, рослинництво тощо. Але, як стверджує Франк Вуд, «одержання прибутку, як правило, і є причиною створення будь-якого підприємства і його власник із зрозумілих причин повинен знати розмір одержаного прибутку».

Галузеві особливості сільського господарства суттєво впливають на побудову бухгалтерського обліку. Методологія обліку в тваринництві нині базується на П(С)БО 9 «Запаси», П(С)БО 6 «Витрати» та П(С)БО 30 «Біологічні активи». Важливим питанням обліку в тваринництві є статті витрат. Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» перелік і склад статей виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) встановлюється підприємством самостійно. Але слід враховувати, що особливості формування витрат і собівартості продукції регулюються також Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств. У розділі 7 «Облік витрат, виходу продукції тваринництва та калькулювання її собівартості» цих рекомендацій розписано об'єкти обліку в тваринництві, номенклатура і зміст статей витрат, аналітичний та синтетичний облік у тваринництві, особливості обліку в окремих галузях тваринництва, калькулювання собівартості продукції тваринництва.

Ціна на вироблену продукцію протягом року може змінюватися, тому постає запитання, на яку дату слід брати ціну для оцінки залишків готової продукції та незавершеного виробництва. Здавалося б доцільно, щоб це були ціни на дату складання балансу, тобто на 31 грудня, однак слід враховувати, що в багатьох країнах звітним роком вважається період з 1 липня по 30 червня. Тому було визнано, що краще брати ціни, які були на момент одержання продукції.

На нашу думку, головною причиною застосування ціни на момент надходження продукції є дотримання Концептуальних основ складання і подання фінансових звітів, в першу чергу. Дотримання принципу обачності. Як відомо, цей документ було підготовлено з метою надання допомоги Раді Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку при підготовці майбутніх міжнародних стандартів і перегляді існуючих, а також надання допомоги національним органам при розробці національних стандартів. Серед показників якісних характеристик фінансових звітів цих концептуальних основ названо обачність, під якою розуміють дотримання певної обережності при формуванні судження, необхідного при оцінці за умов непевності, таким чином, щоб активи і дохід не були завищені, а зобов'язання або витрати – занижені, щоб фінансові звіти були нейтральними, а отже – достовірними.

З метою досягнення достовірності фінансової звітності сільськогосподарських підприємств ціни на продукцію, яка залишилась нереалізованою на кінець року найбільш достовірними слід вважати ті, що були на момент отримання продукції. Вони найбільш реально відповідають вимогам обачності, не дозволяють завищувати наслідки діяльності підприємств і допомагають порівнювати їх у динаміці, а також з даними фермерських господарств інших країн, крім того, при застосуванні системи обліку «Затрати-випуск», наприклад у США, одержана фермерським господарством продукція не оприбутковується і, відповідно, не відноситься на витрати виробництва.

При застосуванні справедливої ціни на сільськогосподарську продукцію у розвинутих країнах не виникає проблем з оцінкою продукції, адже, зважаючи на існування форвардних і ф'ючерсних контрактів на товарній біржі, сільськогосподарський виробник ще задовго до моменту продажу може знати рівень цін на продукцію. Фермер купує на біржі стандартизований ф'ючерсний контракт, в якому передбачено продаж певної кількості продукції, наприклад пшениці визначеного сорту та якості за попередньо обумовленою ціною. Це дає змогу фермеру за допомогою певних заходів (використання спотового ринку, клірингових домів, хеджування тощо) отримувати виручку, передбачену ф'ючерсним контрактом. Тому застосовувати цю ціну як справедливу вартість, на нашу думку, цілком реально.

Найбільш істотними відмінностями, що виникли при запровадженні П(С)БО 30, слід вважати застосування справедливої вартості при оцінці продукції при первісному визнанні, яке суперечить чинним законодавчим актам. Фермери, як правило, оцінюють лише ту продукцію, що залишилася нереалізованою на кінець року. У підприємствах України, на які поширюється статус малих, згідно з П(С)БО 30 цій оцінці підлягає вся одержана продукція, наслідком цього є відмова від використання принципу нарахування і тому вперше за останні 60 років було визнано, що при обчисленні прибутку сільськогосподарського підприємства застосовується оцінка валової, а не товарної продукції. І.В.Герасимук вважає, що стандарт призводить до порушення чинного законодавства, саме: основного положення Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», у статті 4 якого закріплено пріоритет історичної (фактичної) собівартості.

Первісне визнання продукції тваринництва характеризується певними складностями, суть яких полягає у наступному:

а) спостерігаються істотні коливання цін на продукцію тваринництва протягом року, а також складності у визначенні її прибутку;

б) викликає заперечення обґрунтованість справедливої вартості для оцінки приросту живої маси молодняку тварин і тварин на відгодівлі. Це пояснюється тим, що реалізаційні ціни на тварин. Знятих з відгодівлі, дуже істотно різняться від собівартості тварин у період вирощування. Наприклад, собівартість порослят під свиноматками у 3-4 рази перевищують реалізаційні ціни на свинину (живу масу). Автору невідомі конкретні дані щодо витрат на утримання молодняку великої рогатої худоби, але на практиці подібне може спостерігатися, адже витрати на приріст маси телят на випоюванні складно порівняти з аналогічним показником щодо поголів'я на випасі. Якщо взяти якусь іншу ціну, наприклад, прийнятую комісією і відображену в наказі про облікову політику, то виникає заперечення щодо її визнання, адже вона не відповідає поняттю, наведеному у міжнародних і національних стандартах;

в) при використанні методики оцінки молодняку тварин неможливо визначити ефективність продажу тварин із тривалим виробничим циклом, наприклад, великої рогатої худоби. Свиной тощо, адже виручку від продажу мають порівнювати з оцінкою тварин при останньому зважуванні за прийнятою комісією оцінкою, яка не може слугувати підставою для порівняння, адже це не є витратами на товарну продукцію. Якщо масу тварин при останньому (перед продажем) зважуванні оцінити за справедливою вартістю, визначеною за діючими цінами, то рівень рентабельності проданих тварин має становити нуль, тобто така схема обчислення прибутку не дозволить навіть перевірити обґрунтованість визначення реалізаційних цін;

г) на багато видів продукції відсутні реалізаційні ціни (приплід тварин, приріст окремих їх видів тощо), якщо справедливою їх вартістю вважати планову (нормативну) собівартість, то важко вважати досягнутою мету П(С)БО 30 і такий спосіб оцінки продукції;

д) спеціаліст будь-якого рівня кваліфікації і спеціалізації не може обґрунтовано визначити прибуток, а тим більше рівень рентабельності при застосуванні П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Одночасно П(С)БО передбачає істотні зміни у системі обліку в сільськогосподарських підприємствах. Суть цих змін стосується: об'єктів обліку, плану рахунків, оцінки активів, нарахування зносу і визначення фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності, змін до фінансової та статистичної звітності.

Потребує належного вирішення оцінка приросту довгострокових біологічних активів. Проблеми, які виникають при цьому, стосуються дуже багатьох питань, що, на нашу думку, вимагає тривалого і глибокого дослідження, адже окремі види цих активів мають істотні особливості виробництва та реалізації. Так, лісові насадження протягом всього періоду їх вирощування перебувають у стадії біологічних перетворень, тому приріст дерев є продукцією і приріст вартості визначається прибутком від вирощування, тобто як результат операційної діяльності. Здавалося б все правильно. Однак якщо розглядати це питання з точки зору формування прибутку, то виходить, що приріст вартості визначається двічі: перший раз у вигляді щорічного приросту вартості лісових насаджень, а другий раз як вартість реалізованої деревини, незалежно від того, продано її на кореню чи зрубною. Це не мало б істотного значення, якщо не брати до уваги систему оподаткування сільськогосподарських підприємств, які сплачують податок на прибуток, адже це приведе до ускладнень сплати цього податку, адже щорічної виручки від реалізованої продукції не буде, а податок необхідно платити.

Найбільш складною є оцінка дорослих тварин основного стада, особливо племінних. Формування стада племінних тварин, як правило, здійснюється за рахунок придбання племінного молодняку в спеціалізованих підприємствах і подальшого дорощування на власних фермах. Племінний молодняк коштує дорожче, а одержаний при цьому приріст маси оцінюватиметься згідно з П(С)БО 30 за цінами реалізації, які, як правило, нижчі. Тому такі тварини спершу матимуть первісну вартість (у момент придбання), а за справедливою вартістю оцінюватиметься одержаний у власному господарстві приріст маси. При оприбуткуванні у складі основного стада ці тварини мають оцінюватися за справедливою вартістю. І тут виникає питання, як їх оцінювати. У МСБО 41 підкреслюється: у цьому випадку «справедлива вартість визначається на основі ринкових цін на худобу подібного виду, породи та генетичної цінності».

Основна проблема в оцінці виникатиме, якщо тварина племінна і, відповідно, її оцінка висока, а при зміні її вартості протягом року (шоквартальну) можливо застосовувати тільки ціни на живу масу непородних тварин.

Аналогічні результати можуть бути по коровах, якщо враховувати масу цих тварин при різній тривалості

тільності. Крім того, при щоквартальній оцінці корів критерієм для визнання справедливої вартості може бути не тільки маса, а й надій молока, але за перші 3 місяці лактації отримують близько 50% річного надою, далі він поступово знижується, а в сухостійний період корова не доїтиметься. Враховуючи коливання у масі та продуктивності корів протягом звітного періоду, визначити їхню вартість, на нашу думку, нелогічно. Це скоріше нагадуватиме гру в цифри. Аналогічний стан спостерігатиметься і по всіх інших дорослих тваринах, які входять до складу довгострокових та поточних біологічних активів, особливо тих, які дають не тільки приріст маси, а й іншу продукцію. Подібний захід щодо зарахування приросту маси тварин основного стада та їх переважування щокварталу неможливий у тваринницьких комплексах будь-якого спрямування, адже навіть молодняк тут переважають 2-3 рази на весь період вирощування і відгодівлі.

Слід враховувати ще одну важливу обставину, адже необхідно слідкувати за процесом здійснення інвестиційної діяльності, оскільки приріст маси тварин основного стада згідно з МСБО 41 та П(С)БО 30 – це прибуток від основної діяльності, не зважаючи на те, що процеси формування стада й вирощування довгострокових біологічних процесів розглядаються як інноваційний процес.

За умов відсутності активного ринку при визначенні справедливої вартості суб'єкт господарювання користується одним або кількома (якщо можливо) з таких джерел інформації:

- остання ринкова ціна операції, за умови, що в період між датою здійснення цієї операції та датою балансу не відбулося значних змін економічних умов;
- ринкові ціни на подібні активи, скориговані з метою відображення різниць;
- галузеві показники (наприклад, вартість живої ваги худоби).

За деяких обставин може не існувати визначеної ринком ціни або вартості біологічного активу в його теперішньому стані. За таких умов, визначаючи справедливу вартість, суб'єкт господарювання використовує нинішню вартість очікуваних чистих грошових потоків від активу, дисконтованих за поточною ринковою ставкою до сплати податків.

Згідно з п. 21 стандарту 41 метою розрахунку теперішньої вартості очікуваних чистих грошових потоків є визначення справедливої вартості біологічного активу в його теперішньому місці перебування та стані. Суб'єкт господарювання враховує це при визначенні прийнятної ставки дисконту, що використовуватиметься, а також при оцінці очікуваних чистих грошових потоків. Теперішній стан біологічного активу не включає ніякого збільшення вартості внаслідок додаткової біологічної трансформації або майбутньої діяльності суб'єкта господарювання такої, як діяльність, пов'язана з поліпшенням майбутньої біологічної трансформації, збиранням урожаю та продажем.

Теперішня (приведена) вартість очікуваних чистих грошових потоків визначається за формулою:

$$PV = FVn / (1 + K)^n$$

де PV – приведена вартість (справедлива вартість);

FVn – майбутня вартість інвестиції через n років;

K – норма прибутковості на владений капітал;

n – період інвестиції.

Для дослідження питання щодо можливості і доцільності запровадження П(С)БО 30 у практику діяльності підприємств України, на нашу думку, слід розглянути відмінності методики формування даних для визначених фінансових результатів у сільськогосподарських підприємствах згідно з міжнародними і національними стандартами.

Приймаючи до уваги складності, пов'язані з використанням справедливої вартості при оцінці сільськогосподарської продукції при первісному визнанні та при складанні періодичної та річної звітності, обмеженість застосування у підприємствах України системи обліку «затрати-випуск» та неординарність отриманих при цьому даних про наслідки діяльності сільськогосподарських підприємств, не спів ставність результатів їх діяльності з підприємствами інших галузей народного господарства, закріплення застосування первісної вартості при оцінці активів та методу нарахування при обліку доходів, як це передбачено діючим законодавством, необхідність створення належної системи управління витратами тощо, вважаємо, що дія П(С)БО 30 має розповсюджуватися лише на фермерські господарства України, які складають звітність за формами малих підприємств.

У підприємствах оцінку перехідних залишків і готової продукції слід здійснювати за справедливою вартістю на рівні середньорічних цін реалізації на республіканському чи обласному рівні, а оцінку молодняку тварин і тварин на вирощуванні та відгодівлі – за середньорічними цінами реалізації, які бажано затвердити Міністерством аграрної політики (при потребі з деталізацією по регіонах). Для оцінки незавершеного виробництва у основних галузях сільськогосподарських підприємств, що складають звітність за формою 2-М, Міністерство аграрної політики України має розробити методичні рекомендації, що дозволило б більш обґрунтовано визначити наслідки діяльності цих господарств.

Висновки

Отже, в умовах економічних перетворень дані бухгалтерського обліку повинні забезпечити менеджерів оперативною, аналітичною і достовірною інформацією про діяльність підприємств, відповідно до світових стандартів. У діяльності сільськогосподарських підприємств основне місце належить процесу виробництва,

від успіху якого залежить їхній фінансовий стан. Одним із недоліків існуючої оцінки тваринницької продукції в системі бухгалтерського обліку як основного постачальника економічної інформації, необхідної для регулювання виробничого процесу, є слабе віддзеркалення конкретних умов управління. У зв'язку з цим необхідні певні перетворення системи бухгалтерського обліку в сільському господарстві. Останнім часом, частково це протиріччя вирішено в П(С)БО 30.

Зміни МСФЗ передбачають все більший відхід від раніше існуючих позицій та наближенням до СААР і створення системи показників, яка передбачає застосування справедливої вартості як основи для визначення фінансових результатів. Тому необхідно критично підійти до запроваджених положень окремих міжнародних стандартів та при потребі обмежити їх застосування окремими типами підприємств.

Разом тим, слід зазначити, що побудова системи бухгалтерського обліку в Україні має здійснюватися з дотриманням раніше законодавчо затвердженої методології обліку. Зміни, що стосуються використання окремих елементів методу обліку, мають бути.

Таким чином, на підставі вищевикладеного можна зробити висновок про те, що перехід України на міжнародні стандарти обліку не зменшить проблем для обліковців, а навпаки, збільшить і зробить їх більш гострими. Зокрема це стосується формування доходів і витрат (затрат), визначення фінансових результатів сільськогосподарських підприємств. Під час порівняльного аналізу виявлено чимало розбіжностей між МСБО 41 та П(С)БО 30. Так, МСБО 41 не враховує одну з властивостей – отримання економічних вигід від використання активу - при тлумаченні «біологічного активу». Виявляється, на міжнародному рівні, відсутня прив'язаність біологічного активу до активу взагалі і процесів, що його породжують. Хоча, доречним у МСБО 41 вважаємо розподіл біологічних активів на дві групи – споживні та біологічні. На нашу думку, це спрощує систему ведення бухгалтерського обліку та полегшує роботу при визначенні справедливої вартості.

Проведені дослідження дозволяють намітити основні напрямки покращення національної системи бухгалтерського обліку в Україні. Результати дослідження зводяться до наступних моментів:

1. Процес глобалізації світової економіки вимагає перегляду функцій бухгалтерського обліку. Вони мають зводитися не тільки до загальноновизнаних положень, наприклад до формування інформації відповідно до потреб управління конкретним підприємством тощо, а і до задоволення потреб керівництва всією національною економікою. Метою такого узагальнення є створення однакових умов господарювання для всіх підприємств. Тільки за цих умов може успішно розвиватися економіка України. Це слугувало основою для розробки концепції бухгалтерського обліку. Найбільш важливі її положення зводяться до наступних моментів: наявність зведеної звітності підприємств країни, що узагальнюється органами статистики, вимагає, щоб її дані формувалися за єдиною обліковою політикою, а визначення прибутку, що підлягає оподаткуванню, слід здійснювати за даними бухгалтерського обліку, що дозволяє відмовитися від ведення податкового обліку. Це значно підвищує якість облікової інформації, адже звітні дані будуть підтверджуватися не тільки аудитором, а й спеціалістами всіх державних відповідних служб та відомчих органів.

2. Дію П(С)БО 30 „Біологічні активи” слід застосовувати лише у сільськогосподарських підприємствах, які підпадають під статус малих підприємств і ведуть облік за спрощеною системою обліку;

3. Переваги методу оцінки біологічних активів за справедливою вартістю полягають у тому, що така оцінка згладжує складний і довільний розподіл витрат на різні продукти біологічної трансформації. Досить зручно відображати за справедливою вартістю різні джерела заміни тварин і рослин (вирощених самостійно або придбаних), які при підході за історичною собівартістю визначаються за різними оцінками. Згідно із веденням у дію Положення (стандарт) П(С)БО 30 „Біологічні активи”, то для визначення справедливої вартості у господарствах потрібно вести Акт визначення справедливої вартості біологічних активів та/або сільськогосподарської продукції.

4. Визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції їх оцінка ґрунтується на даних того ринку, на якому підприємство передбачає продавати біологічні активи та/або сільськогосподарську продукцію. Оцінка сільськогосподарської продукції за договірними цінами допускається лише за обтяжливими контрактами. Запровадження оцінки біологічних активів за справедливою вартістю забезпечить можливість наблизити методологію до практики обліку в сільськогосподарських підприємствах та сприятиме веденню обліку відповідно до вимог ринкового середовища.

Але при цьому треба дати можливість сільськогосподарським підприємствам самостійно обирати методи оцінки і поряд із оцінкою за справедливою вартістю дозволити для внутрішнього управління використовувати історичну оцінку. Тому що положення Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» містять прямі вказівки на те, що недотримання методологічних принципів ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, встановленої П(С)БО, спричиняє адміністративну відповідальність. При виявленні факту невикористовування принципів П(С)БО 30 в обліку і складанні фінансової звітності оцінюється розмір відхилень в облікових даних і якщо вони істотні, то такий факт аудитор зобов'язаний відобразити в аудиторському висновку про достовірність фінансової звітності.

Література

1. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні ” від 16.07.1999 р. № 996/ XIV.

2. Наказ Міністерства Аграрної політики України "Про затвердження реєстрів та Методичних рекомендацій з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу" від 07.03.2001 р. № 49.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 року № 790.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", затверджене наказом Мінфіну України від 20.10.1999 р. № 246.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318.

6. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах України: За заг. ред. А.М.Коваленко / ВКК «Баланс-Клуб», 2009. – 736 с. – Рос. Мовою.

7. Звітність сільськогосподарських підприємств за вимогами П(С)БО 30 «Біологічні активи»: Практичний посібник – За ред. Лузана Ю.Я., Жука В.М. - К.:Юр-Агро-Веста, 2008. – 230с.

8. Жук В.М. Облік сільськогосподарської діяльності: Навчальний посібник /За ред. Жука В.М. - К.: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. - 368 с.

9. Михайлов М.Г., Телегунь М.І., Кадацька А.М., Баранік О.О. Бухгалтерський фінансовий облік в сільськогосподарських підприємствах: Навчальний посібник. - К: Центр учбової літератури, 2008. -472 с.

10. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41. www.minfin.gov.ua/file/link/386788/file/41.pdf

11. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку [перекл. з англ.]; за ред. С. Ф. Голова. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2011. – 736 с.

12. Моссаковський В.Б., Кононенко Т.В. Про проект міжнародного стандарту бухгалтерського обліку в сільському господарстві // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2000. – № 2. – С. 2 – 9.

13. Методичні рекомендації з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою) вартістю / [В.М. Жук, Ю.С. Рудченко, Б.С. Гузар та ін.] ; під ред.В.М. Жука. – Облік і фінанси АПК. – 2008. – №1. – С.5–22.

Бондаренко А.Н.
НТУ «ХПИ», асистент

Особенности перехода на международные стандарты финансовой отчетности

Аннотация. В данных тезисах рассматриваются вопросы перехода предприятий на международные стандарты финансовой отчетности. Данные вопросы весьма актуальны в условиях глобализации экономики.

При переходе на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) предприятию необходимо действовать в соответствии с МСФО 1 «Первое применение международных стандартов финансовой отчетности», который был принят в июне 2003 года. Этот стандарт устанавливает процедуры, которые должна осуществить предприятие в своих первых финансовых отчетов, составленных на МСФО и в каждом промежуточном финансовом отчете.

МСФО 1 касается финансовой отчетности, которая впервые составляется согласно МСФО за период, начинающийся 1 января 2007 года или после этой даты.

Переход на МСФО предусматривает определенные процедуры, которые обусловлены отличиями между предыдущими стандартами и МСФО.

В соответствии с МСФО 1 необходимо:

- 1) определить, какая финансовая отчетность будет первой;
- 2) подготовить вступительный финансовый отчет по МСФО на дату перехода;
- 3) выбрать учетную политику;
- 4) принять решение в приближении добровольных исключений;
- 5) применить обязательные исключения;
- 6) раскрыть информацию, поясняющую особенности перехода на МСФО.

Отправной точкой для составления такой отчетности является вступительный баланс по МСФО.

Предприятие, которое впервые применяет МСФО, должно выбрать учетные политики исходя из международных стандартов, действующих на дату баланса. В связи с этим при составлении вступительного баланса предприятие должно:

- 1) прекратить признание (исключить из баланса) активов и обязательств, если их признание противоречит МСФО;
- 2) признать все активы и обязательства, признание которых требуется в соответствии с МСФО;
- 3) переклассифицировать те статьи, которые согласно МСФО относятся к другой категории актива, обя-

зательств или собственного капитала, чем со- гласно предыдущим стандартам;

4) применить МСФО для оценки всех признанных активов и обязательств.

МСФО 1 не предусматривает каких-либо исключений из положений других стандартов в части раскрытия информации. Поэтому в первой финансовой отчетности по МСФО следует раскрывать полную информацию, предусмотренную соответствующими стандартами с учетом дополнительных требований МСФО 1. Первая финансовая отчетность по МСФО должна включать сравнительную информацию, подготовленную по МСФО, как минимум, за один год. Предприятие должно пояснить, как переход с предыдущих стандартов на МСФО повлиял на его финансовое состояние, финансовые результаты и денежные потоки, отраженные в отчетности.

Ільчак О. В.

Національний університет біоресурсів і природокористування України, аспірант

Бухгалтерський облік сільськогосподарських земель: вимоги міжнародних стандартів

Анотація. Досліджено питання інформаційного забезпечення інтеграційних процесів у сільськогосподарському землекористуванні. Виявлено, що наявність та широке використання систем обробки інформації позитивно впливають на модернізацію та впровадження новітніх технологій у сільськогосподарському землекористуванні. Визначені основні проблеми сільськогосподарського землекористування в Україні і світі та визначені можливості облікової інформаційної системи для їх вирішення.

За даними земельного обліку загальна площа сільськогосподарських угідь на початок 2014 р. становила 41,5 млн. га (69% території України, з урахуванням території Автономної Республіки Крим та м. Севастополя), з яких 32,5 млн. га – площа ріллі. Виробництвом сільськогосподарської продукції займалося майже 53 тис. підприємств, якими використовувалося близько 22 млн. га сільськогосподарських угідь. Орендовані землі фермерських господарств склали 78,4% загальної площі землі в їх користуванні. [5; 6]. Наведені дані свідчать про значний потенціал сільськогосподарських земель України та стратегічне значення галузі. За таких умов модернізація і розвиток сільськогосподарського землекористування є першочерговим завданням країни для досягнення економічного розвитку. Однак, виконання даного завдання є неможливим без адекватного обліково-інформаційного забезпечення.

Важливим показником, що впливає на землекористування, є ціна землі. В Україні досі діє мораторій на продаж земель сільськогосподарського призначення, однак, для цілей оподаткування, залучення інвестицій, ведення земельного обліку, визначення вартості оренди оцінка землі проводиться. У табл. 1 здійснено порівняння вартості землі в Україні та країнах світу, які займаються виробництвом сільськогосподарської продукції.

Таблиця 1

Середня вартість 1 га сільськогосподарських угідь у світі у 2014 рр.

Країна	Ірландія	Англія	Франція	США	Нова Зеландія	Польща	Румунія	Австралія	Болгарія	Росія	Україна
Ціна 1 га сільськогосподарських земель, тис. дол.	58,5	17,1	12,5	11	9,6	6,6	5	3,5	3,1	0,8	0,5

Побудовано за даними джерел [1; 5; 6; 7]

Можна помітити, що в Україні вартість сільськогосподарської землі одна з найнижчих у світі у той час, як якість земель і кліматичні умови надзвичайно сприятливі для ведення сільського господарства та вирощування більшості сільськогосподарських культур. Така ситуація пов'язана із відсутністю активного ринку землі та її низькою капіталізацією, необхідністю розвитку сільськогосподарської інфраструктури, підприємств переробки сільськогосподарської продукції [3].

До господарського використання земельні ділянки можуть залучатися за кількома умовами: підприємство може придбати земельну ділянку у власність, використовувати її на правах оренди, сервітуту та емфітевзису або мати права на користування земельною ділянкою [2].

Кожен із даних видів землекористування відображається в бухгалтерському обліку окремо. Стандарти бухгалтерського обліку щодо відображення земель, які вступають в дію при кожному із видів землекористування наведені в табл. 2.

Таблиця 2

Відображення землекористування в обліку відповідно до стандартів бухгалтерського обліку

Умови землекористування	Об'єкт обліку	Стандарт, що визначає умови обліку
Земельні ділянки у власності підприємства: а) використовуються для виробництва чи постачання сільськогосподарської продукції	Земельні ділянки, визнані основними засобами	МСБО 16 або П(С)БО 7 «Основні засоби»
б) використовуються для одержання прибутку від їх оренди та/або підвищення вартості капіталу підприємства	Земельні ділянки, визнані інвестиційною нерухомістю	МСБО 40 або П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»
в) утримувані для перепродажу	Земельні ділянки у складі запасів	МСБО 2 або П(С)БО 9 «Запаси»
Земельні ділянки, які використовуються на умовах а) операційної оренди	Орендні платежі	МСБО 17 або П(С)БО 14 «Оренда»
б) фінансової оренди*	Земельні ділянки, визнані основними засобами	МСБО 16 або П(С)БО 7 «Основні засоби»
Права користування земельними ділянками, сервітут, емфітевзис	Права користування, визнані нематеріальними активами або рирівняні в обліку до умов фінансової оренди	МСБО 38 або П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» або МСБО 16 або П(С)БО 7 «Основні засоби»

* В Україні сільськогосподарські землі згідно законодавства можуть використовуватися лише на умовах операційної оренди.

Джерело: побудовано автором з використанням [4]

Земельні ділянки чи права користування ними у кожному із наведених у табл. 2 випадків землекористування можуть відображатися в бухгалтерському обліку за історичною собівартістю або справедливою вартістю, що фактично дорівнює ринковій вартості.

Облікова інформація про стан та використання сільськогосподарських земель у підприємстві систематизується та відображається в бухгалтерській звітності, зокрема, у балансі, примітках до річної фінансової звітності, довідці «Землекористування протягом звітного року» у статистичному звіті «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» та в деяких інших формах статистичної звітності.

Таким чином, наведена у різних звітних формах інформація про наявність та стан земельних ділянок, які використовуються у сільському господарстві відображає ідентичні показники, її важко назвати повною для відповідного забезпечення управління нею. Статистичні звіти, які збирають інформацію про сільськогосподарське землекористування в натуральних величинах часто не корелюють із вартісними показниками, наведеними у фінансовій звітності.

Література

1. Бальман А. Звіт з аграрної політики: Продуктивність та ефективність українських сільськогосподарських підприємств / [Бальман А., Кьортіс Дж., Гагалюк Т. та ін.]. – К.: Інститут економічних досліджень та політичних консультацій, 2013. – 98 с.
2. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : [монографія] / В. М. Жук. – К. : ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с.
3. Камінська Т. Г. Роль капіталу та його кругообігу в розвитку аграрного сектора України / Т. Г. Камінська // БізнесІнформ. – 2013. – №1. – С. 107 – 110.
4. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=408095&cat_id=408093&time=1423500775962
5. Сільське господарство України: статистичний збірник за 2013 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat_u/publ7_u.htm
6. Сільське господарство України у 2014 році: доповідь Державної служби статистики України [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat_u/publ7_u.htm
7. FAO statistical yearbook 2013. World Food and Agriculture [Electronic resource] – Access mode: <http://www.fao.org/docrep/018/i3107e/i3107e.PDF>

Камінська Т. Г.

доктор екон. наук, доцент, завідувач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
Національний університет біоресурсів і природокористування України

Бухгалтерський облік придбання бізнесу згідно МСБО

Анотація. Досліджено проблеми оцінки та мінімізації ризиків при об'єднанні бізнесу або придбанні активу в системі управлінського обліку. Мета статті полягає у висвітленні тенденцій розвитку об'єднання чи придбання бізнесу та їх відображенні в управлінському обліку. За результатами дослідження запропоновано методи та прийоми зниження ризиків при придбанні активів або об'єднанні бізнесу з використанням інструментарію бухгалтерського управлінського обліку.

Умови нестабільності та коливань, у яких діє національна та світова економіка нині створюють серйозні загрози для розвитку бізнесу з одного боку, а з іншого – надають нові можливості та дозволяють розкрити приховані резерви. На переконання більшості сучасних науковців період економічної рецесії створює сприятливі умови для започаткування нового бізнесу або придбання діючого. Придбання потенційно високоприбуткових, і водночас недооцінених підприємств для здійснення інвестицій у їх розвиток дозволяє посилити свої конкурентні переваги на ринку, але разом із цим вимагає значної аналітичної роботи, оцінки різних за своєю природою факторів та прийняття виважених управлінських рішень.

Відповідно до досліджень В. Є. Волохатої та Ю. П. Пащенко ринок злиттів і поглинань в Україні у 2014 р. знизився майже наполовину, оскільки закордонні інвестори остерігаються від значних вливань в економіку України через неекономічні причини. Також це виступає свідченням відтоку капіталу із України. Однак до 2014 р. обсяги угод щодо злиття і придбання бізнесу демонстрували стійке зростання. Середня вартість однієї угоди складала 190 – 260 млн. дол. США, за рік у середньому укладалося близько 40 угод. 68% таких угод укладалися в секторі телекомунікацій та ЗМІ, 17% – у секторі фінансових послуг, 8% припало на споживчий сектор та роздрібну торгівлю і 7% на сільське господарство [1].

Питанням обліку активів і ризиків, пов'язаних із придбанням бізнесу, їх оцінкою та визнанням, займалися багато відомих вчених, зокрема, О. М. Брадул та М. О. Юнацький, Ф.Ф. Бутинець, В. Є. Волохата, О. В. Тарасова, Л. В. Чижевська, Л. С. Шатковська, а серед зарубіжних С. Нобс (С. Nobes, 2008) та Р. Паркер (R. Parker, 2008).

У процесі розширеного відтворення менеджмент підприємств націлений на приріст основного капіталу чи одержання чистого доходу (чистого прибутку), який також може бути використаний на приріст основного капіталу. У цьому випадку менеджери говорять про збільшення акти–вів і приріст основного майна (виробничих основних засобів і тих, які використовуються у виробничій діяльності нематеріальних активів), а бухгалтери відображають на рахунках рух грошових коштів, пов'язаних з інвестиціями в основний капітал [2].

Основна причина укладення угод із використанням інструментів і механізмів, пов'язаних із поглинанням із злиттям – це функціонування конкурентного середовища, яке ставить перед підприємцями завдання пошуку можливостей для посилення своїх позицій на ринку, завоювання більшої його частки.

За умов гострої економічної конкуренції та значних ринкових коливань дуже важливо керуватись мотивами, які ґрунтуються на реальному аналізі і максимально об'єктивній думці експертів. Одним з найважливіших чинників успішної реалізації проекту придбання бізнесу виступає інформація та можливості оперування нею. За умов її недостовірності, викривлення або обмеженого доступу неможливо провести повний ґрунтовний аналіз даних та вважати їх достатньою основою для прийняття рішення про придбання, що може викликати виникнення проблем із бізнесом у майбутньому. Тому важливою частиною розгляду проекту придбання є отримання точної, достовірної інформації про об'єкт угоди у вирішенні цього питання є підвищення точності інформації про об'єкт придбання що дозволить знизити можливі ризики в майбутньому [5].

Для попередньої оцінки проекту придбання бізнесу або активів розроблено ряд інструментів передінвестиційних досліджень, що мають на меті детальне дослідження діяльності компаній, виставлених на продаж. Головними із них є аналіз фінансового стану, а також визначення податкових ризиків, розгляд юридичних аспектів діяльності компанії, комплексна оцінка виробничого та технологічного підрозділів, а також інших сторін діяльності, які можуть мати значний вплив у майбутньому, зокрема, екологічних, організаційних чи маркетингових.

Початкову оцінку діяльності компанії, що є об'єктом угоди, починають із юридичної експертизи установчих документів до яких відносяться статут, установчий договір, виписка із Єдиного реєстру підприємств і організацій, свідоцтво платника ПДВ, ліцензії на здійснення діяльності тощо. Обов'язково необхідно відмітити відповідність проваджуваної підприємством діяльності та прописаної в установчих документах, переконатися у правомочності установчих зборів, рішень ради директорів, учасників, акціонерів. Також важливою частиною оцінки є вивчення діяльності кінцевих бенефіціарних власників, що стає об'єктом особливої уваги зі сторони регулюючих державних органів останнім часом [6].

Детального дослідження потребує звітність компанії, складена відповідно до національних чи міжнародних стандартів бухгалтерського обліку чи фінансової звітності. Керівництво підприємство зобов'язане відображати у відкритих джерелах і звітності інформацію про кінцевих бенефіціарів компанії, зокрема, Прімітки

до фінансової звітності повинні містити данні про пов'язані сторони. Порядок відображення інформації про пов'язані сторони в бухгалтерській звітності підприємств та організацій встановлений згідно МСБО 24 «Розкриття сторін про пов'язані сторони» [4].

У більшості літературних джерел ризик розглядають як подію, яка може відбутись або не відбутись, внаслідок чого можливий негативний, нульовий або позитивний результат. Ризик є наслідком невизначеності господарської ситуації, яка виникає під впливом багатьох факторів і випадковостей, неповноти інформації, а також людського фактору, тобто ризик має об'єктивне і суб'єктивне походження. Ризик також характеризують як втрати, понесені в результаті прийняття хибних управлінських рішень або настання неочікуваних природно-технічних надзвичайних подій [3]. Для оцінки існуючих ризиків для управлінського персоналу доцільно використовувати прийоми SWOT-аналізу, адаптовані для оцінки ризиків. На рис. 1. наведені деякі критерії оцінки ризиків за пов'язаними сторонами.

Недоотримання виручки	Понад 50% продукції реалізується пов'язаними сторонами	Понад 50% каналів реалізації продукції можуть виявитися недоступними через зміну власника
Проблеми постачання	Понад 40% постачальників прямо або непрямо пов'язані із підприємством	Понад 40% постачальників можуть стати недоступними внаслідок зміни власника
Кредитний ризик	30% кредиторської заборгованості контролюється пов'язаними сторонами	Після придбання бізнесу кредитори можуть вимагати повернення заборгованості

Рис 1. Оцінка управлінським персоналом ризиків пов'язаних сторін підприємства, яке планується придбати

Джерело: власна розробка автора.

Ґрунтуючись на даних фінансової звітності підприємства необхідно здійснити комплексний аналіз фінансового стану, який має включати аналіз ліквідності, платоспроможності, фінансової стійкості, рентабельності, ділової активності, а також ринкової чутливості.

Крім того, варто визначити способи оцінки активів підприємства, визначені в його обліковій політиці. МСБО 16 та П(С)БО 7 «Основні засоби» [4] дозволяють проводити оцінку основних засобів двома способами: за фактичною (історичною) собівартістю або за переоціненою справедливою вартістю. При цьому, перевага надається оцінці за справедливою вартістю. Найпоширеніші проблеми щодо активів підприємства, які виникають при придбанні зібрані на рис. 2.

Відсутність документів основних засоби	На земельні ділянки, відображені як власні, відсутні документи на право власності	Після укладання угоди може з'явитися законний власник з вимогою про повернення майна
Дооцінка основних засобів перед укладанням угоди	Складські приміщення, які не використовуються, напередодні угоди продажу були дооцінені	Після придбання активу його справедлива вартість може виявитися значно нижчою відображеної в обліку
Відсутність фактично частини основних засобів	Виявлена відсутність відображеного в обліку обладнання	Необхідність коригування балансової вартості основних засобів
Виявлення неліквідних активів	Виявлення зіпсованої сировини і матеріалів	Необхідність списання неліквідних активів

Рис. 2. Оцінка управлінським персоналом ризиків оцінки активів підприємства, яке планується придбати
Джерело: власна розробка автора.

При прийнятті рішення про покупку підприємства також слід перевірити статті капітальних інвестицій та незавершеного будівництва, оскільки, в бухгалтерському обліку за даними формулюваннями можуть відображатися об'єкти або витрати, які мають бути списані у зв'язку з неможливістю подальшої реалізації проєктів відповідно до МСБО 36 «Знецінення активів» [4]. Варто також відмітити, що в національних стандартах питання знецінення активів майже не розглядається.

Ще однією зоною суттєвого ризику, яка вимагає підвищеної уваги інвестора, – фінансові активи, зокрема фінансові інвестиції та дебіторська заборгованість. В частині фінансових вкладень варто зосередити особливу увагу на ті вкладення, умови яких суттєво відрізняються від ринкових або які надані на надмірно

тривалий термін. Виявлення таких фактів може свідчити про низьку ефективність управління, а також про виведення активів із компанії.

В обліку знецінення фінансових активів регламентується МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» [4].

У разі, якщо активи не знецінені, створення резерві не потрібне, однак, варто провести аналіз ліквідності відповідних активів: індикаторами ризиків виступає переведення високоліквідних активів (грошові кошти, короткострокові цінні папери) в низько ліквідні (безвідсоткові позики, внески до статутного капіталу збиткових підприємств). В сучасних умовах також варто приділяти увагу вкладенням в банки, ліцензії яких були відкликані останнім часом, у яких спостерігаються проблеми, що відомо із відкритих джерел. Для зниження ризиків, пов'язаних із дебіторською заборгованістю, обов'язковим є проведення звірки розрахунків, що слугуватиме ще одним юридичним підтвердженням наявності заборгованості. Приклади ризиків, пов'язаних з дебіторською заборгованістю, наведені на рис. 3.

Ризик виводу активів із компанії	Вкладення в акції емітентів назначні суми, які не вдається підтвердити	Коригування в бік зниження вартості фінансових вкладень
Ризик завищення дебіторської заборгованості	Частина дебіторської заборгованості не підтверджена дебіторами	Списання непідтвердженої та безнадійної дебіторської заборгованості
Ризик завищення фінансових активів	Відсутня переоцінка акцій облігацій на останню дату балансу	Справедлива вартість фінансових вкладень компанії відрізняється від облікової

Рис. 3. Оцінка управлінським персоналом ризиків фінансових активів підприємства, яке планується придбати

Джерело: власна розробка автора.

Ще однією частиною передінвестиційних досліджень є експертиза умов надання позик та відстрочок за умовами договорів з основними постачальниками і клієнтами. Питання створення відповідних резервів регулюються МСБО 37 «Резерви, умовні зобов'язання та умовні активи» [4]. Ризики, пов'язані з кредиторською заборгованістю наведені на рис. 4.

Ризик зниження зобов'язань компанії	Частина кредиторської заборгованості відображена без урахування ПДВ	Потреба у пошуку додаткових джерел покриття зобов'язань
Ризик втрати майна	За угодами позики підприємство-кредитор вимагає відшкодування закладеним майном	Втрата майна, через позов кредитора до суду
Ризик втрати активів	Виявлення неврахованих договорів поручительства за третіх осіб	Втрата активів за договорами поручительства

Рис. 4. Оцінка ризиків кредиторської заборгованості

Джерело: власна розробка автора.

Придбання діючого бізнесу або капітальних активів умовах економічної рецесії приховує в собі як широкі перспективи, так і значні загрози. Для визначення їх співвідношення краще скористатися послугами фінансових консультантів і незалежних оцінювачів. Останнім часом спостерігається яскраво виражена тенденція підвищення якості наданої інформації про підприємства та організації, які залучають інвестиції.

Література

1. Волохата В.Є. Реорганізація та реструктуризація банків в умовах глобалізаційних та євроінтеграційних процесів / В. Є. Волохата, Ю.П. Пашенко // Молодий вчений. – 2014. – №11 – С. 46 – 50.
2. Камінська Т. Г. Активізація кругообороту капіталу: обліково-контрольний аспект [монографія] / [Камінська Т. Г., Царук Н. Г., Ільчак О. В. та ін.] – Ніжин: Видавець ПП Лисенко М. М., 2015. – 416 с.
3. Камінська Т. Г. Обліково-аналітичне забезпечення фінансового менеджменту в сільськогосподарських підприємствах [монографія] / [Камінська Т. Г., Шатковська Л. С., Шиш А. М. та ін.] / За ред. Т. Г. Камінської. – К.: ЦП «Компринт», 2013. – 329 с.

4. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=408095&cat_id=408093&ctime=1423500775962

5. Шевченко А. П. Объединение бизнеса или приобретение актива: на что обратить внимание при покупке компании / А. П. Шевченко. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://finacademy.net/materials/article/ob-edinenie-biznesa-ili-priobretenie-aktiva>

6. Nobes C. Comparative international accounting / C. Nobes, R. Parker. – 10th ed. – Pearson Education Limited, Harlow, 2008. – 632 p.

СЕКЦІЯ 4 «МСФЗ ДЛЯ МАЛОГО ТА СЕРЕДНЬОГО БІЗНЕСУ: МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД,
ВПРОВАДЖЕННЯ В УКРАЇНІ»

Резніков Б.С.

Харківський національний університет міського господарства імені О.М. Бекетова

Проблема тлумачення терміну «вартість» в оціночних дисциплінах

Анотація. Розкрито актуальність проблеми тлумачення схожих за назвою термінів, які в рамках різних дисциплін мають специфічні галузеві значення. Проаналізована різниця між термінами ринкова та справедлива вартість в оцінці.

Неточність мови, особливо в міжнародному співтоваристві, може призводити до непорозумінь та розбіжностей у тлумаченні термінів. Це стає проблемою, коли терміни використовуються в тій чи іншій мові, та в рамках різних дисциплін мають специфічні галузеві значення. Така ситуація склалась з терміном «вартість».

Вартість буває різною: балансова, залишкова, ліквідаційна, амортизована, чиста реалізаційна, ринкова, справедлива, теперішня, інвестиційна, погашення, відтворення, заміщення та інші. Найбільш розповсюджений вид вартості, пов'язаний з оцінкою майна – ринковий. Ринкова вартість є базою оцінки більшості ресурсів у ринково орієнтованих економіках, тому визначення (тлумачення) цієї категорії вартості можуть варіюватися, але концепцію ринкової вартості зазвичай застосовують у більшості випадків. В Україні терміни «ринкова вартість» та «ринкова ціна» використовують в різних законодавчих та нормативних документах – постановах (Кабінету міністрів, НБУ), наказах (Держкомстат, Держкомзем, Мінюст), Податковому кодексі, в національних стандартах бухгалтерського обліку та ін. При цьому терміни «ринкова вартість» та «ринкова ціна» мають більше десяти різних тлумачень. Доречно акцентувати увагу на різниці тлумачень термінів «ціна» і «вартість». Ціна – це термін, який використовується для визначення суми грошових коштів, за яку товар або послуга може бути запитана, запропонована або куплена. Через фінансові можливості, мотивації або специфічні інтереси певного покупця та/або продавця ціна, сплачена за товар або послуги, може мати відношення до вартості, що могла б ототожнюватися з цими товарами або послугами, або меже і не мати ніякого відношення. Вартість, в свою чергу, – це концепція, що описує найбільш ймовірну ціну за товар або послугу, доступні для продажу, з якою погодяться продавець і покупець. Вартість не є фактичною, але визначеною найбільш ймовірною ціною, що може бути сплачена за товар або послугу на конкретний момент часу відповідно до конкретного визначення вартості. Отже, вартість – це гіпотетична ціна і припущення, за якими визначається вартість, залежать від обраної бази оцінки.

Оцінювач повинен точно розуміти визначення термінів, пов'язаних з такими категоріями як ринок, ціна і вартість. Від точного визначення типу вартості залежить ціна того або іншого майна. Суб'єктові ринку, будь то покупець, продавець або замовник оцінки важливо, щоб вартість, за яку він, відповідно, купує або продає була справедливою. Цю справедливу вартість і повинні визначати оцінювачі. Термін справедливої вартості доволі часто зустрічається у стандартах бухгалтерського обліку. Згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності справедлива вартість – це ціна, яка була б отримана за продаж активу, або сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки. Справедлива вартість і ринкова вартість – це поняття-синоніми, але не можна плутати справедливу ринкову вартість з бухгалтерським (обліковим) терміном «справедлива вартість». Ці поняття в цілому сумісні, хоча і не повністю еквівалентні в кожному конкретному випадку. Справедлива вартість використовується для відображення як ринкових, так і не ринкових видів вартості у фінансовій звітності. У тих випадках, коли ринкова вартість активу може бути встановлена, це значення буде дорівнювати справедливій вартості.

Доречним представляється висновок, що близькі за значенням терміни не завжди можуть значити одне і те саме. Позиція міжнародних організацій оцінювачів полягає в тому, що термін «ринкова вартість» ніколи не потребує подальших уточнень та всі країни повинні прагнути до визнання цієї концепції. Наостанок слід зазначити, що термін «ринкова вартість» в Міжнародних стандартах оцінки визначається як визначена сума грошей, за яку на дату оцінки майно, на відкритому конкурентоспроможному ринку, буде обміняне між типово мотивованим покупцем і типово мотивованим продавцем, які не пов'язані один з одним, після належного маркетингу, за умов, що кожна сторона діяла із знанням справи, розсудливо і без примусу.

Знання і уміння правильно тлумачити різні терміни, пов'язані не тільки з вартістю, а й взагалі, дає можливість правильно і професійно виконувати свою роботу, а також свідчить про високий кваліфікаційний рівень оцінювача в цілому.

Література

1. Міжнародні стандарти оцінки 2011 [Текст] / Пер. з англ.УТО. – К.: «Авантпост-Прим», 2012. – 144 с.
2. Постанова КМУ «Про затвердження Національного стандарту № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав»» від 10.09.2003 № 1440 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov>

ua/laws/show/2658-14.

3. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.2001 № 2658-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-%D0%BF>.

4. Міжнародні стандарти фінансової звітності (версія перекладу українською мовою – 2014 рік) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=408095&cat_id=408093&ctime=1423500775962.

Мустеца І.В.

канд.екон.наук, старший викладач,
Чернівецький торговельно-економічний інститут
Київського національного торговельно-економічного університету

Проблема оцінки основних засобів для підприємств готельного господарства України відповідно до вимог МСФЗ

Анотація. Досліджено напрямки удосконалення оцінки основних засобів, що знаходяться на підприємствах готельного господарства у відповідності до вимог законодавчих актів України.

Гармонізація системи бухгалтерського обліку в Україні з міжнародними стандартами привела до відповідного застосування справедливої вартості у національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Проте на практиці визначення справедливої вартості пов'язане з певними труднощами, оскільки МСФЗ та національні положення (стандарти) містять лише загальні орієнтири щодо справедливої вартості відповідних активів і зобов'язань. Тому тенденція поширення оцінки за справедливою вартістю по-різному сприймається як у розвинених країнах, так і в країнах з перехідною економікою [1, с. 3].

Застосування справедливої вартості в умовах ринків, що тільки зароджуються, пов'язане з певними труднощами та висуває нові вимоги до якості обліку й аналізу. М.І. Кутер вважає, що облік оцінки за справедливою вартістю – це одна із основних теоретичних і практичних проблем ХХІ століття [2].

Саме тому застосування поняття справедливої вартості основних засобів готельних господарств є необхідним і перспективним. Однак розбіжності в підходах до тлумачення цього поняття, обумовлені насамперед відсутністю єдиної чіткої класифікації оцінок, які застосовують у бухгалтерському обліку, та різноманітністю видів оцінок, що вживаються у тексті Міжнародних стандартів фінансової звітності, потребують подальших досліджень.

Відповідно до принципів бухгалтерського обліку, а саме принципу обачності, в обліку повинні застосовуватись методи оцінки, які упереджують занижені оцінки зобов'язань та витрат і завищені оцінки активів та доходів підприємства.

Тому, якщо вартість об'єкта основних засобів, згідно з якою він відображається в обліку, відрізняється від його реальної вартості, то вартість таких основних засобів необхідно у будь-якому разі привести у відповідність з їх справедливою вартістю.

Найпопулярнішою процедурою коригування активів балансу в бухгалтерському обліку є переоцінка основних засобів. Модель переоцінки застосовується для основних засобів, справедливую вартість яких можна достовірно оцінити. В цьому випадку основні засоби обліковують за переоціненою вартістю, якою є справедлива вартість на дату переоцінки, за вирахуванням накопиченої амортизації та подальшого накопиченого збитку від зменшення корисності. Справедливою вартістю машин і обладнання, якими володіє готельне господарство, є їх ринкова вартість, визначена експертною оцінкою. Проблемною залишається оцінка готелів, які вважаються застарілими, не відповідають стандартам і потребують модернізації та інвестиційних вливань. Експертну оцінку землі та будівлі зазвичай здійснюють професійні оцінювачі на основі ринкових відомостей.

Іноземні інвестори, які мають наміри фінансувати готельний бізнес України, аналізуючи фінансову звітність готелів, що потребують відновлення, стикнулися із порушенням якісної характеристики фінансової звітності – достовірності, яка визначена за Міжнародними стандартами фінансової звітності. Як виявилось, показники, подані в публічній фінансовій звітності (Балансі), суттєво відрізняються від їх реальної величини. Особливо це стосується готельних господарств, які введені в експлуатацію 20–30 років тому і перебувають у комунальній власності. Дослідження показало, що ці об'єкти розміщені, як правило, в центральних частинах міст, у курортній місцевості, що повинно приваблювати клієнтів, та є інвестиційно привабливими об'єктами.

Проведення переоцінки проводиться добровільно, за рішенням підприємства, і визначається в Наказі про облікову політику готелів.

Така точка зору відповідає вимогам МСБО 16 «Основні засоби» [3], яким передбачено використання

двох методів оцінки активів: з проведенням переоцінки і без неї.

На сьогоднішній день порядок переоцінки, який використовують підприємства готельного господарства встановлено п.16 П(С)БО 7 «Основні засоби»: «Якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу, то підприємство має право переоцінювати об'єкт основних засобів» [4].

Детальніше це питання висвітлено в Листі №04230-04108, в якому зазначено, що суттєвість – це характеристика облікової інформації, яка визначає її здатність впливати на рішення користувачів фінансової звітності [5].

Поріг суттєвості – абсолютна або відносна величина, яка є кількісною ознакою суттєвості облікової інформації.

Суб'єктами визначення суттєвості облікової інформації є органи, які уповноважені на регулювання питань бухгалтерського обліку і фінансової звітності, та власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), що здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів.

Об'єктами застосування суттєвості є: діяльність підприємства загалом; окремі господарські операції та об'єкти обліку; статті фінансової звітності.

Поріг суттєвості облікової інформації для окремих об'єктів обліку, що належать до активів, зобов'язань та власного капіталу підприємства, дорівнює 5%, коли базою для визначення порога виступає підсумок всіх активів, всіх зобов'язань та власного капіталу [5].

Мінфін у Листі № 04230-04108, зокрема, вказує, що порогом суттєвості з метою відображення переоцінки або зменшення корисності об'єктів обліку може бути величина, яка дорівнює або 1% чистого прибутку (збитку) підприємства, або 10% відхиленню залишкової вартості об'єктів обліку від їх справедливої вартості. Такий же поріг суттєвості закріплений і в п.34 Методичних рекомендацій №561 [5]. Поріг суттєвості кожним підприємством встановлюється самостійно в наказі на облікову політику.

Крім того, згідно з ст. 7 Закону України «Про оцінку майна, майнових прав і професійної оціночної діяльності в Україні», у випадку переоцінки основних засобів для цілей бухгалтерського обліку обов'язковою є їх оцінка, тобто процес визначення їх вартості на дату оцінювання за спеціальними нормативними актами, за допомогою процедури, яка є результатом практичної діяльності суб'єкта оціночної діяльності [6].

Це означає, що Закон України «Про оцінку майна, майнових прав і професійної оціночної діяльності в Україні» зобов'язує залучати професійних експертів з метою визначення справедливої вартості основних засобів. Виконання процедури оцінки необхідно підтвердити звітом про оцінку майна (актом оцінки майна), який складається і підписується експертом, завірений печаткою і підписаний керівником суб'єкта оціночної діяльності.

Послуги професійних експертів з оцінки майна складають значні витрати для підприємств готельного господарства, зокрема в Україні відсутня достатня кількість професійних організацій, які є компетентними у цій сфері. Крім того, в Законі України «Про оцінку майна, майнових прав і професійної оціночної діяльності в Україні» санкцій за порушення процедури переоцінки не передбачено [6].

Кодексом України «Про адміністративні правопорушення» в ст.164 передбачено штрафні санкції за порушення законодавства у сфері фінансових питань у вигляді штрафу за неякісне ведення бухгалтерського обліку і викривлену інформацію, що відображається у фінансовій звітності [7].

При самооцінці основних засобів готельними господарствами може порушуватися принцип обачності бухгалтерського обліку, тому адміністрації готелів доцільно залучати професійних експертів для оцінки основних засобів, для визначення необхідності переоцінки. Частота переоцінок залежить від коливань справедливої вартості об'єктів основних засобів, що переоцінюються.

Недостатня об'єктивність облікових оцінок призвела до того, що сьогодні неможливо проаналізувати реальний стан та зношеність основних засобів за статистичними даними про готельні господарства України.

Література

1. Голов С.Ф. Справедлива вартість та її місце в системі оцінок бухгалтерського обліку / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №4. – С.3–18.
2. Кутер М.И. Теория и принципы бухгалтерского учета: учеб. пособие / М.И. Кутер. – М.: Финансы и статистика, Экспертное бюро, 2000. – С.58.
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затв. наказом Мінфіну України від 27.04.2000 р. №92 [Електронний ресурс].– Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
5. Щодо застосування суттєвості у бухгалтерському обліку: лист Міністерства фінансів України від 29.07.2003 р.№ 04230-04108.
6. Про оцінку майна, майнових прав і професійної оціночної діяльності в Україні: Закон України: станом на 12.07.2001 р. №2658-III/ Верховна Рада України. – Офіц. вид. – К.: Парлам. вид-во, 2001. – (Офіційне видання Верховної Ради України).
7. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.84 р. №8073-Х.

Радченко О.В.

Житомирський державний технологічний університет

Історія впровадження у дію міжнародних стандартів фінансової звітності для малих та середніх підприємств

Анотація. Проведено ретроспективний аналіз розробки та впровадження у дію міжнародних стандартів фінансової звітності для малих та середніх підприємств.

На сьогодні у всьому світі широко розповсюджена тенденція до приближення національних положень бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів фінансової звітності.

А все почалося з 1973 р., коли бухгалтерські і аудиторські організації таких країн як США, Канада, Німеччина, Великобританія, Франція, Австралія створили міжнародну, професійну, недержавну організацію – Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО).

Сьогодні МСФЗ обов'язкові для всіх суб'єктів господарської діяльності – в 91 країні світу, для частини суб'єктів – в 6 країнах, дозволені до застосування поряд із національними стандартами – у 25 країнах. При цьому, в більшості країнах звітність відповідно до МСФЗ зобов'язані готувати публічні компанії, цінні папери яких обертаються на відкритих торгах.

Щодо безпосередньо міжнародних стандартів фінансової звітності для малого та середнього підприємств (МСФЗ для МСП), то відповідальним за впровадження даного проекту – Пол Пектер, один із членів IASB. Основною з тез Пола про створення МСФЗ для МСП, є: «Фінансова звітність, зрозумілість якої не знає національних кордонів, потрібна навіть нелістинговим МСП: банки видають кредити, незважаючи на національні кордони та функціонують як транснаціональні компанії; можливості використання постачальників з інших країн; можливості отримання кредитного рейтингу від спеціалізованого агентства; можливості залучення закордонних клієнтів».

Але й IASB ніколи не стверджувала, що її стандарти (МСФЗ) спрямовані лише на великі лістингові компанії. Але на практиці саме лістингові компанії становлять переважну більшість тих, хто здійснив перехід. Небагато країн зажадали застосування МСФЗ від МСП.

Враховуючи необхідність узгодження регулювання обліку і складання фінансової звітності суб'єктів господарювання малого і середнього бізнесу, протягом тривалого часу ведеться значна робота щодо гармонізації бухгалтерського обліку в Європі та адаптації національного законодавства до єдиних норм, яку умовно можна поділити на декілька етапів.

Першим кроком на шляху до інтернаціоналізації та гармонізації діяльності країн ЄС було запровадження принципу досягнення рівних економічних умов у рамках Європейського співтовариства. Одним із завдань ЄС була гармонізація систем бухгалтерського обліку країн-членів ЄС шляхом узгодження методологій обліку різних країн. Для вирішення цього завдання опубліковано ряд директив, що встановлювали основні положення ведення обліку і складання фінансової звітності.

Другий етап впровадження вимог Четвертої і Сьомої директив у національне законодавство розпочався зі вступу 1 травня 2004 р. до ЄС 10 нових членів (Естонія, Кіпр, Латвія, Литва, Мальта, Польща, Словаччина, Словенія, Угорщина та Чеська Республіка), що стало найбільшим розширенням Союзу за всю його історію.

В період розробки МСФЗ вважалось, що вони можуть використовуватися для всіх компаній, однак через деякий час було визнано, що потреби користувачів фінансової звітності та управлінські рішення значно відрізняються в компаніях різних розмірів. Таким чином, було прийнято рішення щодо розробки окремих міжнародних стандартів фінансової звітності для малих і середніх підприємств (МСФЗ для МСП).

Свій початок МСФЗ для малих та середніх підприємств (МСФЗ для МСП) беруть у липні 2000 р. з 17 сесії Міжурядової робочої групи експертів з міжнародних стандартів обліку і звітності, яка виявила ряд перешкод, з якими зіштовхнулися малі та середні підприємства, застосовуючи стандарти бухгалтерського обліку, прийняті різноманітними органами як на національному, так і на міжнародному рівні. Було прийнято рішення втілити в життя проект з розробки різних підходів, з допомогою яких можна було б задовольнити потреби МСП стосовно бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Сама робота над стандартом розпочалася в 2003 р. з опитування поглядів органів, які встановлюють правила бухгалтерського обліку різних країн. Результати опитування були опубліковані у 2004 р. Дані коментарі Рада обговорювала наприкінці 2004 р., а в січні 2005 р. IASB прийняв попередні рішення.

1 квітня 2005 р. стисла анкета була розіслана усім респондентам, які беруть участь в обговоренні проектів, SAC, членам Робочої групи, а також розміщена на веб-сайті для збору громадської думки. Визначити питання визнання та оцінки для обговорення в рамках круглих столів. У відповідь отримано 101 коментар. За результатами цього опитування в жовтні 2005 р. були проведені круглі столи.

28 червня 2005 р. було обговорено отримані коментарі з Дорадчою радою IASB.

29–30 червня 2005 р. відбулось засідання Робочої групи з питань МСП IASB. Обговорювались отримані коментарі. Були сформульовані рекомендації на адресу Ради.

26 вересня 2005 р. відбулось обговорення з органами стандартизації з понад 40 країн.

13–14 жовтня 2005 р. відбулось обговорення за круглим столом можливих шляхів спрощення процедур

визнання та оцінки. Взяло участь 43 групи.

Лютий–березень 2006 р. проект для оприлюднення детально обговорювався Радою.

Січень 2006 р. співробітниками IASB подано проект для оприлюднення на розгляд Ради. Відбулось попереднє обговорення. Робоча група – обговорення проекту для оприлюднення впродовж 2 днів. Висновки надіслані на адресу Ради.

В лютому 2007 р. був підготовлений і опублікований для обговорення проект стандарту «МСФЗ для МСП». Метою цього документа було створення спрощеного, самодостатнього набору стандартів для компаній, які не публікують фінансову звітність для широкого кола користувачів.

Проект стандарту, опублікований в 2007 р., був переведений на п'ять мов. Для його обговорення відбулося більше півсотні круглих столів і семінарів, не враховуючи он-лайн консультацій. У червні 2007 р. був проведений тест на практичну застосовність проекту за участю 116 непублічних компаній 20 країн як економічно розвинених (США, Франція, Данія, Нідерланди, Італія та ін.), так і тих, що розвиваються (Індія, Малайзія, Танзанія та ін.). Після обробки отриманих результатів та коментарів планувалося затвердити стандарт правлінням Комітету з МСФЗ в IV кварталі 2008 р., але цього не сталося, оскільки тест виявив ряд серйозних недоліків проекту, які були прийняті до уваги і було продовжено період доопрацювання змісту самого стандарту.

9 липня 2009 р. довгоочікуваний стандарт був офіційно опублікований і набув чинності з моменту опублікування. Він не має порядкового номера й не вважається частиною повного комплексу МСФЗ. Офіційна назва – International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs). Стандарт діє як самостійний документ поряд з повною версією МСФЗ.

МСФЗ для малих та середніх підприємств були розроблені як відповідь на потужний міжнародний запит як з боку країн з розвинутою економікою, також країн, що розвиваються, щодо точного та загальноприйнятого набору стандартів бухгалтерської звітності для малих та середніх підприємств, простішого від МСФЗ у повному обсязі.

Отже, міжнародні стандарти фінансової звітності для малого та середнього підприємства є досить новими стандартами, оскільки в дію ввійшли в 2009 р. Вони надають малому та середньому бізнесу сукупність переваг, які вони не могли б отримати використовуючи національні стандарти. Насамперед, отримання іноземних інвестицій, можливості отримання кредитного рейтингу від спеціалізованого агентства, залучення закордонних клієнтів тощо. Підсумовуючи наведене вище, можна зазначити, що застосування складання фінансової звітності відповідно до МСФЗ для МСП представниками малого та середнього бізнесу, є досить ефективним для їх діяльності, виражаючись при цьому розвитком конкретного підприємства.

Scryaga N.A.
Lelyuk N.E.
Ilienko O.L.

O.M. Beketov National University of Urban Economy in Kharkiv.

Analysis of consolidated reporting in the international standard of financial reporting

It is demonstrated in the paper that the problem of increasing effectiveness and reliability of the results' interpretation in consolidated reporting needs additional methods of analysis. To solve this problem a comparison analysis with a number of coefficients should be used.

Key words: *consolidated reporting, International Standard of Financial Reporting, analysis.*

The problems of development and implementation of effective methods for preparing a consolidated financial report and favoring the development of socially oriented economy have become topical under the conditions of completely new requirements to computerization of the society.

Reporting consolidation is the process of correcting and aggregation of the financial information of individual financial reports of the mother company and subsidiaries, associated companies as well as joint ventures. The consolidated financial report gives information on the finances of the consolidated group of companies represented as one business entity. Consolidated balance should separately present the aggregated capital and reserves of minority interests at the beginning and at the end of the reporting period. This amount of money should be equivalent to the aggregated assets value with the exception of the value of the subsidiaries' commitments, i.e. their part in the net assets of the consolidated group.

Consolidated financial report is made according to the International Standard of Financial Reporting (IAS), 27 "Consolidated and independent financial reporting" and International Standard of Financial Reporting (IFRS) 10 "Consolidated financial reporting".

The following rules are used for working out reports for a group of companies:

- Profits of all companies of the group should be summed up;
- Assets and commitments of all companies of the group should be summed up;
- Consolidated correcting is needed for working out a consolidated financial report;
- The share of the shareholders without the right to control is represented in the capital of the consolidated company. It is the part of the undivided profit and reserves which does not belong to the shareholders of the mother company;
- Interactions among the companies of the group are illuminated as well as the balance inside the group;
- Consolidated report presents only the results of the operations with the third side, therefore a possibility increasing the financial result "on paper" is excluded [2].

Consolidation is a substitution of the "initial value of investment" in the reporting of the mother company by the elements that the investments represent, i.e.

- The share of the mother company in the net assets of the company on the date of reporting and the goodwill balance that appeared on the date of purchase;
- The mother company's share in the increase of the net assets of the subsidiary from the date of purchase should be also included into the undivided profit of the mother company that, therefore, is able to balance the assets and liabilities.

Certain methods of financial state analysis have been developed in the international practice, which are based on various absolute and relative indices that allow not only analyze the company's balance articles but compare companies in one business or having similar activities. Such comparative analysis is done not only within the term of reporting but for a longer period, which reflects quite a long history of the company's activities. The analysis allows tracing the trends for the company's perspective development, which is very important for practical activities as companies make long-term, medium-term and short-term planning.

The main source of giving information for analysis is consolidated financial reporting of the group. Consolidated financial report presents more information for analysis than individual financial report of the mother company or a subsidiary.

The analysis of the consolidated financial reporting is exposing the interrelations and interdependence of various indices of the group activities that are included into the consolidated financial reporting.

The main method for such an analysis is getting a small number of key parameters that give an objective and exact view of the financial state, financial results and money flows of the mother company and its subsidiaries as one group.

The analysis of the publications of foreign scholars and the analysis of the published consolidated financial reports proves that similar to the report of an individual company the main directions for the analysis of the

consolidated financial reporting are the following [1]:

- Horizontal analysis;
- Vertical (structural) analysis;
- Trends' analysis;
- Coefficients analysis.

The analysis of the consolidated financial reporting is done on the basis of the individual annual financial report. Thus, it should be noted that the same methods are used for consolidated report analysis as for individual annual financial report analysis. However, using the same coefficients cannot result in an efficient and exact analysis. Therefore, comparative analysis should be also used equally with the abovementioned directions of the consolidated financial report analysis.

Besides, the following coefficients can be suggested for consolidated report analysis: the share of the financial investments of the company in the group in the general amount of assets; the goodwill share; the share in the capital; one hryvna GW/ one hryvna net assets.

Література

1. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами: практичний посібник / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. –Х.: Фактор, 2007. – 976 с.
2. МСФЗ (IAS) 27 — «Консолідована та окрема фінансова звітність»–Режим доступу : <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneregulations/7125>

Troyan V.I.
Lelyuk N.E.
Ilienko O.L.

O.M. Beketov National University of Urban Economy in Kharkiv

Discounting in the international standard of financial reporting

It is demonstrated in the paper that the problem of exact representation of information in financial reporting according to the International Standard of Financial Reporting demands using the theory of money temporal value. To solve this problem the mechanism of discounting is used.

Key words: *International Standard of Financial Reporting, financial reporting, discounting*

Discounting is an important mechanism that allows having a clear understanding of the organization's financial state. This is one of the most difficult technical problems that an accountant faces when preparing for reporting due to the International Standard of Financial Report. The Ukrainian accounting does not have similar requirements but the western system of accounting consider discounting as an integral part. In the International Standard of Financial Reporting discounting is able to influence the balance value of any element of accounting and, therefore, to change the financial results of the company's activities [2].

The importance of discounting can be explained by the fact that the line value of any financial flows can be quite different from their nominal value. According to the theory of money value, equivalent sum paid at different moments has different value due to two reasons:

1. The risk of not paying off;
2. The opportunity of alternative investments.

One of the fundamental distinctions of the International Standard of Financial.

Reporting is using the theory of the temporal value of money. It means that the balance should reflect not the nominal but the discounted value of future payments. The theory of temporal value of money proves that money loses its value with time. This fact can be explained by two main factors: inflation and the opportunity to get profit from using money. Therefore, if a company possesses a right to get or a commitment to pay a certain amount of money in future the line value of such asset or commitment is not equal to its nominal value [1].

In order to represent such an element of financial reporting in the balance it is necessary to discount the nominal value of the future payment, i.e. to find its line value. Discounted value is one of the bases for evaluation in the International Standard of Financial Reporting. It is used to reflect in the balance the assets and commitments with the term of paying off more than 12 months after the date of reporting. For short-term periods, the influence of time on the money value is considered inessential and it is not taken into consideration.

An effective interest rate is used for accounting of long-term financial assets and commitments. This rate of discounting counterpoises the balanced value of the assets (or commitment) and the amount of future money

revenues (or payments). This rate is used for calculation of the line balance value of the asset (commitment) taking into consideration the future money flows.

From the economic point of view, effective interest rate includes three elements:

- Stake less rate of profitability, i.e. the rate which the creditors are ready to get in case of absence of risk for non-paying off or inflation;
- Stake bonus used in case when under real conditions there is a risk of non-payment by the debtor, so the creditors demand higher rates of profitability to compensate possible losses from non-payments;
- Inflation component that is similar to the stake bonus and increases the rate of profitability to compensate money depreciation [1].

Actually, effective interest value calculation using all the above mentioned elements is not made in practice as it is rather difficult to calculate each of them. Effective interest rate is practically chosen from the existing interest rates depending on the object of accounting. In particular, average market interest rate is used for long-term financial assets and commitments, which are made under similar conditions.

The method of money flows discounting as well as the method of compound interest are the methods of evaluation that take into consideration the change of money value with time. It should be noted that inflation is not the main course for this change. Money value can be changed under the condition of zero inflation in case future profits from investing are calculated as missed profit.

Money flows discounting is used also in situations when there are reasons to doubt as for the correctness of the calculations for the financial assets having delayed payments.

The most important and difficult component of discounting is fixing the rate as there is no right or wrong discounting rate. The discounting rate is different for different companies, for different operations, for different time and tasks. Fixing rate is crucially important for discounting as it significantly influences the calculation results.

Література

1. Коробейников Д. «Расчет дисконтированной стоимости для целей МСФО» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://aktbuh.ru/msfo/uchet-i-otchetnost/raschet-diskontirovannoy-stoimosti>.
2. МСФЗ (IAS) 27 — «Консолідована та окрема фінансова звітність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneregulations/7125>

Пузенко С.А.

Директор ООО «СВК»,
Заслуженный оценщик УТО, MRICS

Справедливая стоимость

Для того, чтобы правильно понять термин «справедливая стоимость» в Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО) надо начать с более простых вещей, отталкиваясь от которых, сторонники гипотезы свободного рынка пришли к понятию справедливой стоимости. Для начала они договорились о более простых терминах. Возможно, я сейчас буду излагать банальные вещи, но именно их последовательное изложение помогает достичь понимания на уровне МСФО.

Следует также заметить, что МСФО достаточно скупо обсуждает справедливую стоимость, предполагая, с одной стороны, что относительно базовых терминов существует полное понимание, а, с другой стороны, тщательно обходит многочисленные спорные и противоречивые утверждения в надежде на будущие прозрения. Судя по публикациям в украинской профессиональной среде, понимание даже самых простых понятий, касающихся справедливой стоимости, ещё чётко не сформировано, не говоря уже о более тонких нюансах.

Наиболее понятное, на мой взгляд, изложение простых понятий применительно к концепции справедливой стоимости содержалось в 7 издании Международных стандартах оценки (МСО) 2008 года. Мой учебник, который основывался на этом изложении, по признанию соискателей, очень им помог в сдаче общей части сертификационного экзамена оценщика, где как раз и требуется знание основных экономических концепций. Так что мое мнение подтверждено экспериментальным путем. Поэтому здесь я попытаюсь объяснить концепцию справедливой стоимости, основываясь на трактовке МСО.

Стандарты оценки оперируют концепцией рыночной, а не справедливой стоимости, но сами же признают, что применительно к оценке для финансовой отчетности справедливая стоимость в определении МСФО совпадает с рыночной стоимостью в определении МСО. Поскольку оценка для финансовой отчетности - одна из самых распространенных сфер применения оценки, МСО создавались в тесном и как бы подчинен-

ном взаимодействи с МСФО. На сегодня влияние стандартов МСО и МСФО становится взаимным.

Поскольку справедливая и рыночная стоимость – категории рыночной экономики, начнем сначала.

Рынок

«Рынок – это среда, в которой покупатели и продавцы обмениваются (торгуют) товарами и услугами посредством ценовых механизмов.» (МСО)

Для целей оценки предполагается, что рынок является открытым и конкурентным, т.е.:

- покупатели и продавцы могут покупать и продавать товары и услуги без чрезмерных ограничений в своих действиях
- все желающие имеют доступ на рынок и к информации о сделках, которые на нем совершаются.

Рынок может быть локальным, региональным, национальным, или международным, оптовым или розничным и т.д.

МСФО предписывает измерение стоимости на основном или наиболее благоприятном рынке для субъекта хозяйствования.

Основной рынок – это рынок, на котором субъект хозяйствования, как правило, осуществляет операции в отсутствие свидетельств об обратном.

Наиболее благоприятный рынок – это рынок, который максимизирует сумму, которая была бы получена при продаже актива, за вычетом затрат, на доставку актива на рынок и при условии, что субъект хозяйствования имеет на него доступ.

Помимо этого МСФО требует, чтобы выбранный рынок был по возможности активным:

Активный рынок – это рынок, на котором операции происходят с достаточной частотой и в достаточном объеме, чтобы предоставлять информацию о ценах на непрерывной основе.

Цена и себестоимость

Понятие ценового механизма в рыночном обмене подразумевает, что каждому товару или услуге может быть поставлено в соответствие некоторое количество денег, за которое происходит продажа этого товара или услуги на рынке. Такое количество денег обычно называют ценой товара или услуги. Подчеркнем, что и цена и себестоимость относятся к фактически объявленным на рынке суммам денег.

Продавцы на рынке формируют предложение по ценам, которые называют ценой предложения. Покупатели, формирующие спрос, имеют свое представление о цене, которая, соответственно, называется ценой спроса. Когда представления покупателя и продавца о цене совпадают, происходит сделка по цене, которая называется ценой сделки.

Когда предложение о продаже или покупке объявлено, или сделка совершена – цена становится фактом, независимо от того оглашено ли эта информация публично или нет.

С понятием цены неразрывно связано и другое не менее важное понятие себестоимости (МСО):

Себестоимость – это цена, оплаченная за товара или услуги или сумма денег, необходимая для создания или производства товара или услуг. Когда этот товар (услуга) произведен, себестоимость его создания становится историческим фактом. Цена, оплаченная за товар (услугу) становится для покупателя себестоимостью его приобретения.

Необходимость введения дополнительного, по отношению к цене, термина себестоимость вызвана тем, что товары и услуги не только покупаются и продаются, но и производятся. Концепция себестоимости как раз и оперирует затратами и на приобретение, и на производство товаров и услуг.

Рыночные отношения

Цена, как и себестоимость, относится к фактическому обмену товарами или услугами. При этом мы имеем дело с конкретными покупателями, продавцами и производителями, которым присущи индивидуальные черты поведения в рыночной среде.

С другой стороны, рынок как обособленная социальная среда, имеет свои характерные черты (уровень доходов участников рынка, учетные банковские ставки, условия налогообложения, уровень технологий и т.п.), которые вырабатываются путем сложного взаимодействия между элементами рыночной среды. Поэтому должны существовать понятия, которые характеризуют не отдельное взаимодействие, каковым является каждая сделка, а состояние рынка в целом. Одним из таких понятий и есть стоимость.

Концепция стоимости

Подобно тому, как температура, являясь внутренней интегральной характеристикой тела, определяется интенсивностью движения большого количества частиц, из которого оно состоит, должна существовать такая же интегральная характеристика рынка, определяемая большим количеством фактических сделок. Индивидуальные черты сделок обобщаются (усредняются), превращаясь в искомую интегральную характеристику рыночной среды, которая называется стоимостью. Таким образом, экономическая концепция стоимости отражает обобщенную точку зрения рыночной среды на выгоды, приобретаемые вместе с активом.

Стоимость – это экономическая концепция, описывающая наиболее вероятную цену за данный актив, с которой согласятся и продавец и покупатель в данный момент времени.

Слова о наиболее вероятной цене в определении стоимости лишней раз подтверждают вероятностный подход к описанию общих рыночных характеристик.

В таком случае стандартным методом исследования становится использование аппарата теории вероятностей. Основная идея заключается в том, что большое количество разнородных факторов (которые прак-

тически не поддаются формальному описанию) между собой не связаны (или не очень сильно связаны). В этом случае предполагают, что процессы, которые ими обусловлены, носят случайный характер. Тогда с помощью аппарата теории вероятностей из набора имеющихся фактических сведений о том или ином явлении можно с определённой точностью высчитать общие тенденции (средние значения, коэффициенты корреляции, отклонения и пр.). На самом деле такой подход приблизительно описывает действительность только в условиях рыночного равновесия, в условиях, далеких от равновесия, такой подход не применим. Правда и другого общеупотребительного еще не придумали.

Термин «концепция» означает, что стоимость, в отличие от цены не является фактической (т.е., наблюдаемой) величиной. Это экспертное суждение о вероятной цене гипотетической сделки.

Высказывание этого суждения (измерение стоимости) связано с определёнными предположениями о природе предполагаемой сделки и мотивации сторон. Варьирование подобных предположений имеет количественное влияние на стоимость, приписываемую активу. Поэтому для численного измерения стоимости крайне важна дефиниция.

Задача стандартов (одна из) как раз и заключается в том, чтобы сформулировать исходные предположения настолько возможно обще и однозначно, чтобы гарантировать единообразие и максимальную объективность суждений.

Для измерения стоимости необходимо «усреднить» не только индивидуальные ценовые характеристики каждой сделки, но и индивидуальные черты продавцов и покупателей, а также существенные условия сделки (условия, сроки и валюта платежа, гарантии, страховки, доставка и т.п.). Владельцы предприятий, инвесторы, страховщики, сотрудники налоговых органов, арбитражные управляющие или судебные исполнители, а также нестандартно мотивированные или особые покупатели могут приписывать одному и тому же имуществу разные стоимости по одинаково рациональным и справедливым соображениям. Поэтому были разработаны специальные определения, открывающие перспективу для альтернативных взглядов на стоимость, которая может быть приписана товару или услуге. При этом появилось большое количество разных видов стоимости (например, стоимость в пользовании, ликвидационная инвестиционная стоимости), которые описывают мотивацию тех или иных групп участников рынка. Позже в стандартах от этого начали отказываться. Поэтому все иные виды стоимости, оставшиеся в МСФО, следует рассматривать скорее как атавизмы. Помимо стоимости англичане оперируют еще и термином ценность (worth). Некоторые не делают различия между стоимостью и ценностью, а некоторые эти отличия стараются подчеркнуть.

Ценность и стоимость (worth vs value)

В качестве примера рассмотрим стоимость в пользовании и стоимость в обмене

Стоимость в пользовании отражает взгляд конкретного субъекта хозяйствования на полезность актива (эту стоимость иногда называют ценностью - worth).

Стоимость в обмене (value) – это вероятная цена продажи актива на рынке, которая отражает взгляды участников рынка на полезность актива.

Если собственник использует актив с большей эффективностью, чем остальные участники рынка, то стоимость в пользовании выше, чем стоимость в обмене и наоборот.

Справедливая стоимость (МСФО)

Справедливая стоимость, как и любой другой вид стоимости, также предполагает определенные конвенции о природе сделки и мотивации предполагаемых продавцов и покупателей:

Справедливая стоимость – это цена, которая была бы получена при продаже актива или оплачена при передаче обязательства в:

- обычной (orderly) сделке;
- между участниками рынка;
- на основном (или самом благоприятном) рынке;
- на дату оценки.

Каждый из перечисленных терминов имеет строго определенный смысл, а их сочетание как раз и характеризует основные предположения, положенные в основу измерения справедливой стоимости.

Обычная сделка

Обычная сделка – это сделка, которая происходит на основном или самом благоприятном рынке.

Предполагается, что расчет по сделке происходит обычным для данного рынка способом, который исключает какие либо варианты бартерного обмена, индивидуальных дисконтов (для конкретного покупателя), рассрочек платежа и т.п.

Стороны сделки

Очевидно, что стороны сделки – участники рынка.

Предполагается, что сделка происходит между независимыми сторонами. Связи между сторонами сделки (например, например, между материнской и дочерней компанией, или арендодателем и арендатором) могут сделать уровень цен нехарактерным для рынка.

МСФО также подчеркивает, что это не конкретные лица, а «участники рынка в целом, действующие в своих экономических интересах». Надобно заметить, что написано достаточно коряво. Более понятным является термин, используемый в МСО – типично мотивированные участники рынка, что означает следующее:

- Стороны действуют без принуждения (т.е., варианты вынужденной продажи, как, например, при

банкротстве или в исполнительном производстве сразу отсекаются);

- Стороны осведомлены о всех существенных характеристиках актива и обстоятельствах сделки;
- Стороны исходят из рыночной конъюнктура, которая сложилась на момент сделки. Ни одна из сторон не стремится заключить сделку во чтобы то ни стало и по любой цене.
- Сделке предшествует время, в течение которого объект экспонируется на рынке для привлечения внимания как можно большего числа покупателей.

Типично мотивированный покупатель (МСО, 2007)

Это покупатель, который не горит желанием и не преисполнен решимости покупать по любой цене. Он покупает с учётом существующих рыночных реалий и в соответствии с текущими рыночными прогнозами, а не исходя из воображаемого или гипотетического рынка, который невозможно продемонстрировать и существование которого нельзя ожидать. Предполагаемый покупатель не заплатит более высокую цену, чем та, которую требует рынок. Справедливая (рыночная) стоимость – это максимальная цена, которую согласен заплатить на рынке типично мотивированный покупатель.

Типично мотивированный продавец (МСО, 2007)

Это продавец, который не горит желанием и не преисполнен решимости продать по любой цене, равно как и не настроен на получение цены, которая не может считаться обоснованной в текущих условиях на рынке. Типично мотивированный продавец желает продать имущество в рыночных условиях за лучшую цену, достижимую на (открытом) рынке. Существенные обстоятельства фактического владельца имущества не рассматриваются, т.е., «типично мотивированный продавец» является гипотетическим собственником. Справедливая (рыночная) стоимость – это минимальная цена, которую согласен получить типично мотивированный продавец.

Дата оценки

Это дата, на которую измеряется стоимость. Измерение справедливой стоимости не предполагает использование усредненных временных трендов. Например, справедливая стоимость ценных бумаг, котируемых на фондовой бирже – это цена закрытия (цена последней сделки) на дату оценки.

Также предполагается, что период экспозиции объект на рынке предшествует дате оценки.

Весь этот текст – это очень краткий и достаточно банальный ответ на вопрос что же мы измеряем в качестве справедливой стоимости актива для целей финансовой отчетности. Есть еще пара «непересічних» вопросов:

- что такое актив как объект измерения справедливой стоимости, и как организовывать бухгалтерский учет так, чтобы справедливую стоимость было удобно измерять;
- как собственно измеряют справедливую стоимость и что такое иерархия входных данных.

Августова О.О.

Київський національний торговельно-економічний університет, аспірант

Облік витрат за національними та міжнародними стандартами

Анотація. Співставлення поняття «витрати» за національними та міжнародними стандартами; проведено порівняльну характеристику оцінки та визнання витрат згідно з П(С)БО та МСБО

За умов загострення економічної кризи облік витрат набуває стратегічного значення для підприємств. Оскільки на кожному підприємстві, результати його діяльності (прибуток чи збиток) ставляться на перше місце. Достовірно оцінити результати діяльності можливо лише за даними бухгалтерського обліку.

Так, в обліку фінансових результатів існує багато спірних питань. Це стосується насамперед, витрат, які формують фінансовий результат діяльності підприємства.

Відповідно до Закону України № 3332-VI від 12.05.2011р. [1] публічні акціонерні товариства, банки та інші підприємства, визначені відповідним переліком Кабінету Міністрів України зобов'язані складати фінансову звітність за міжнародними стандартами.

Такий перехід спричиняє необхідність в дослідження відмінностей в умов визнання, оцінки та класифікації витрат на підприємствах відповідно до національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку(МСБО).

Проблеми та перспективи удосконалення бухгалтерського обліку в Україні на основі МСБО досліджували такі науковці, як: Бутинець, С. Голов, О. Губачова, В. Костюченко, Ю. Кузьмінський, В. Пархоменко, В. Сопко, В. Швець та інші.

Однак ряд важливих питань методології й організації бухгалтерського обліку в сучасних умовах залишаються не вирішеними повною мірою.

Метою дослідження є проведення порівняльної характеристики визнання, оцінки та класифікації витрат за національними та міжнародними стандартами

Проаналізувавши нормативно-правові та законодавчі документи України та МСБО, які регламентують процес формування, визнання та оцінку витрат, насамперед було виявлено, що поняття «витрати» мають певні відмінності у трактовці. Так, у п.1 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» витрати визначаються як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок вилучення або розподілення власниками) [2].

Відповідно до Податкового кодексу України [3] витратами є сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаваються (виготовляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності. Так, спостерігається відмінності у трактуваннях, це пояснюється різними цілями систем: бухгалтерського обліку та податкового.

В міжнародній практиці витратам не присвячено окреме МСБО. Певні основи даного поняття розкриті у МСБО 1 «Подання фінансових звітів», МСБО 2 «Запаси», МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 18 «Дохід», МСБО 23 «Витрати на позики», МСБО 38 «Нематеріальні активи» та ін.

Однак, відповідно до п. 4.25 Концептуальної основи складання і подання фінансових звітів (яка не є міжнародним стандартом бухгалтерського обліку), витрати – це зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам [4]. Це означає, що національний та міжнародний підходи до оцінки та визначення витрат ідентичні.

МСБО 1 «Подання фінансових звітів» рекомендує здійснювати класифікацію витрат за характером (наприклад, амортизація, придбання матеріалів, транспортні витрати, виплати працівникам, витрати на рекламу), або за функціями як частини «собівартості продажу» (наприклад, витрати на збут або адміністративну діяльність) [5].

Це відповідає класифікації витрат за економічними елементами та статтями калькуляції у вітчизняній практиці, що передбачено ПБО 16 «Витрати» [6].

Під час проведеного дослідження також було виявлено, що у визначенні постійних і змінних загальнови-робничих витрат, формуванні їх баз розподілу в П(С)БО 16 «Витрати» та в МСБО 2 «Запаси» немає жодних відмінностей. Лише в П(С)БО 16 «Витрати» наводиться детальний перелік складу загальнови-робничих витрат, що значно полегшує працю бухгалтера зі складання їх класифікації на підприємстві. Водночас різниця полягає в тому, що згідно з П(С)БО 16 «Витрати» загальнови-робничі витрати включаються до складу виробничої собівартості продукції робіт, послуг, а відповідно до МСБО 2 «Запаси» – до оцінки запасів, а саме до витрат на їх переробку [5,6].

Узагальнюючи викладений вище матеріал, порівняємо умови визнання витрат, наведених у П(С)БО 16

«Витрати» та Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів у таблиці 1.

Таким чином, за результатами критичного аналізу методологічних аспектів обліку процесів виробництва та реалізації продукції (робіт, послуг), згідно національних та міжнародних стандартів не виявлено суттєвих відмінностей у підходах до їх оцінки та обліку. Разом з тим, певні питання, що стосуються практичного застосування стандартів дещо відрізняються від прийнятих на міжнародному рівні, оскільки враховують вітчизняну специфіку, тому деякі аспекти обліку доходів та витрат від реалізації продукції (робіт, послуг) за міжнародними стандартами не висвітлюються у ПБО.

Варто також зазначити, що МСБО, так само як і ПБО, не визначають порядок ведення бухгалтерського обліку. Вони описують загальні правила оцінки та подання інформації у фінансових звітах.

Таблиця 1

Порівняльна характеристика витрат по МСБО та П(С)БО

Ознака порівняння	МСБО	П(С)БО
Стандарт який регламентує	Єдиного спеціалізованого стандарту немає	(С)БО 16 «Витрати», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»
Визначення терміну	Витрати – це зменшення економічних вигід протягом звітного періоду, що відбувається у формі відтоку або зменшення активів або збільшення зобов'язань, які ведуть до зменшення капіталу, не пов'язаних з його розподілу між учасниками акціонерного капіталу	Витрати – зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу
Класифікація та групування витрат	МСБО виходять із існування загально-прийнятої практики розмежування в звітності статей витрат, які виникають в процесі звичайної діяльності та статтями витрат, які не пов'язані із звичайною діяльністю	Витрати класифікуються в залежності від виду діяльності, від якого вони виникли по економічним елементам і статтям витрат. А також виділяють прямі й непрямі витрати, змінні й постійні, одноелементні і комплексні, поточні витрати, витрати минулих і майбутніх періодів, продуктивні, не продуктивні й надзвичайні витрати
Визнання витрат	По МСБО витрати визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками по конкретних статтях доходів, що припускає одночасне визнання прибутків і витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій бо інших подій	Витрати визнаються у звітності в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди
Оцінка витрат	У МСФЗ відсутні спеціально викладені в окремому стандарті правила відносно оцінки витрат організації, але в деяких стандартах містяться положення, що визначають оцінку відповідних витрат, що визначаються і звіті про прибутки і збитки	У П(С)БО відсутні спеціальні, викладені в окремому узятому стандарті, правила відносно оцінки витрат організації, але стандарти указують на деякі особливості оцінки витрат

Література

1. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»: Закон України від 12.05.2011 р. № 3332-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3332-17>

2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звіт-

ності» [Електронний ресурс]:положення : затверджено наказом Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. № 73 (зі змінами і доповненнями). – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI // Голос України. – №229-230 (4979-4980) від 04.12.2010 року.

4. Conceptual Framework Financial Reporting 2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.aasb.com.au/admin/file/content102/c3/Oct_2010_AP_9.3_Conceptual_Framework_Financial_Reporting_2010.pdf

5. МСБО 1 «Подання фінансових звітів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : затв. наказом Міністерства Фінансів України від 31.12.1999 року № 318. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua

Безверхий К.В.

канд.екон.наук,

Київський національний університет технологій та дизайну

Виплати працівникам підприємства за МСФЗ в контексті соціальної складової фінансової звітності

Анотація. Досліджено порядок відображення виплати працівникам за МСФЗ в контексті соціальної складової фінансової звітності вітчизняних підприємств.

Захист соціальних інтересів суспільства в контексті сталого розвитку України забезпечує новий формат економічних відносин.

Бухгалтерський облік стає інструментом генерування такої (соціально важливої) інформації, а його продукт звітність – виступає джерелом інформації для широкого кола зацікавлених користувачів такої інформації.

Перш за все, це стосується відображення соціальних показників діяльності підприємства у своїй звітності. Одним з яких є показник виплат працівникам підприємства. В наших попередніх дослідженнях було зроблено висновок, що досі немає адаптованих форм фінансової звітності під вимоги МСФЗ, які б повністю відповідали їхнім вимогам [1, с. 11].

Тому питання відображення інформації про виплати працівникам підприємства за МСФЗ в контексті соціальної складової фінансової звітності набуває актуальності.

Розкриття інформації щодо виплат працівникам підприємства за МСФЗ регулюється МСБО 19 «Виплати працівникам» [2], а за національними стандартами – П(С)БО 26 «Виплати працівникам» [3].

Провідний вітчизняний вчений С. Голов, зазначає, що ступінь невідповідності МСБО 19 «Виплати працівникам» та П(С)БО 26 «Виплати працівникам» є помірною [4, с. 204]. І. Жолнер зазначає, що вищенаведені стандарти майже не мають відмінностей [5, с. 336].

На протигагу Н.Овсюк та О.Радченко зазначають, що в П(С)БО 26 «Виплати працівникам» інформація представлена у більш стислому вигляді, що дозволяє скоротити час на вивчення стандарту, але це не завжди полегшує роботу бухгалтера, адже все, що не описано в даному стандарті можна тлумачити по-різному, що може в подальшому призвести до неоднозначності обліку та виникнення помилок [6, с. 368].

Відповідно до п. 8 МСБО 19 «Виплати працівникам»:

а) виплати працівникам – це всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками, або при звільненні;

б) короткострокові виплати працівникам – це виплати працівникам (окрім виплат при звільненні працівників), що, як очікується, будуть сплачені у повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення річного звітного періоду, у якому працівники надають відповідні послуги;

в) виплати по закінченні трудової діяльності – це виплати працівникам (окрім виплат при звільненні працівників та короткострокових виплат працівникам), які підлягають сплаті після закінчення трудової діяльності;

г) інші довгострокові виплати працівникам – це виплати працівникам (окрім виплат по закінченні трудової діяльності та виплат при звільненні), які не підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги [2].

Виходячи із складу виплат працівникам підприємства за МСБО 19 «Виплати працівникам» [2], пропонується доповнити форму № 5 „Примітки до річної фінансової звітності” [7] відповідним розділом – «Виплати працівникам» за відповідними категоріями працівників з метою інформаційного забезпечення соціальної відповідальності суб'єктів господарювання, що наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Відображення інформації щодо виплат працівникам у формі № 5 „Примітки до річної фінансової звітності” (Авторська розробка)

XVI. Виплати працівникам						
Назва показників	Код рядка	На початок/кінець звітного періоду				
		Категорії працівників				
		Адміністративно-господарський персонал	Виробничий персонал	Інженерно-технічний персонал	Службовці	Допоміжний персонал
1	2	3	4	5	6	7
XVI.I. Короткострокові виплати працівникам						
Короткострокові виплати працівникам	1600					
Заробітна плата, тис. грн.	1601					
Внески на соціальне забезпечення, тис. грн.	1602					
Оплачувана щорічна відпустка, тис. грн.:	1610					
– накопичувальні	1611					
– ненакопичувальні 1612	1612					
Оплачувана відпустка у зв'язку з хворобою, тис. грн.:	1620					
– накопичувальні	1621					
– ненакопичувальні	1622					
Участь у прибутку, тис. грн.	1630					
Преміювання, тис. грн.:	1640					
– за поточні результати роботи	1641					
– за результатами звітного періоду	1642					
– за винахід	1643					
– за раціоналізаторську пропозицію	1644					
– інше	1645					
Негрошові виплати, тис. грн.	1650					
– професійне навчання	1651					
– цінні подарунки	1652					
– туристичні путівки	1653					
– нагороди	1654					
– медичне забезпечення	1655					
– надання житла	1656					
– надання автомобілів	1657					
– надання санаторно-курортного лікування	1658					
XVI.II. Довгострокові виплати працівникам						

Пенсії та разові виплати при виході на пенсію, тис. грн.	1660					
Інші виплати по закінченні трудової діяльності, тис. грн.:	1670					
– страхування життя по закінченні трудової діяльності	1671					
– медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності	1672					
XVI.III. Інші довгострокові виплати працівникам						
Додаткові оплачувані періоди відсутності на роботі, тис. грн.:	1680					
– довгострокові відпустки за вислугу років	1681					
– оплачувану академічну відпустку	1682					
Виплати з нагоди ювілеїв чи інші виплати за вислугу років, тис. грн.	1690					
Виплати за тривалою непрацездатністю, тис. грн.	1691					
Виплати при звільненні, тис. грн.	1692					

В процесі дослідження наведено авторську пропозицію щодо відображення інформації щодо виплат працівникам за МСФЗ у формі № 5 „Примітки до річної фінансової звітності“, а саме:

- а) розмежовано виплати працівникам на короткострокові та довгострокові виплати;
- б) до короткострокових виплат включено наступні показники:
 1. заробітна плата;
 2. внески на соціальне забезпечення;
 3. оплачувана щорічна відпустка;
 4. оплачувана відпустка у зв'язку з хворобою;
 5. участь у прибутку;
 6. преміювання;
 7. негрошові виплати;
- в) до довгострокових виплат працівникам підприємства включаються:
 1. пенсії та разові виплати при виході на пенсію;
 2. інші виплати по закінченні трудової діяльності;
- г) до інших довгострокових виплат працівникам належать:
 1. додаткові оплачувані періоди відсутності на роботі;
 2. виплати з нагоди ювілеїв чи інші виплати за вислугу років;
 3. виплати за тривалою непрацездатністю; 4) виплати при звільненні.

Література

1. Безверхий К. Фінансова звітність за МСФЗ: міфологія від мінфіну / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 2. – С.8 – 11.
2. International Accounting Standard 19 “Employee Benefits” [Electronic resource]. – Mode of access to the resource: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2015/ias19.pdf>.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03/print1434128201263901>.
4. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: [Моногр.] / С. Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

5. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами: [Навч. посіб.] / І. В. Жолнер. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 368 с.
6. Овсюк Н. В. Виплати працівникам за ПСБО 26 та МСФЗ (IAS) 19: порівняльний аспект / Н. В. Овсюк, О. Ю. Радченко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – 3 (24). – С. 360 – 368.
7. Наказ Міністерства фінансів України «Про Примітки до річної фінансової звітності» № 302 від 29.11.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00/print1385933432887969>.

Кучеренко Т.Є.

доктор екон. наук, професор
Уманський національний університет садівництва

МСБО 16 «Основні засоби» в контексті національних стандартів і податкового законодавства

Анотація. Проаналізовано сучасні підходи до визначення, визнання, оцінки основних засобів відповідно до МСБО 16 «Основні засоби» та П(С)БО 7 «Основні засоби» і чинного податкового законодавства щодо оподаткування прибутку підприємства.

Глобалізація світового економічного простору поступово перетворює МСФЗ на уніфікатора бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які уможливають реформування національної системи обліку за двома напрямками розвитку: імплементація Міжнародних стандартів фінансової звітності на національному рівні та адаптація її до вимог податкового законодавства, кожний із яких втілює інтереси вітчизняних та іноземних суб'єктів економіки.

Процес реформування системи бухгалтерського обліку вимагає узгодження й доповнення чинних вітчизняних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності в руслі загальноприйнятих принципів і правил міжнародних стандартів фінансової звітності.

Проблемні аспекти обліку основних засобів в світлі обов'язкового використання норм Міжнародних стандартів фінансової звітності потребують особливої уваги, оскільки різні підходи до визначення, визнання та їх оцінки впливають на витрати, доходи і, в підсумку, на фінансові результати суб'єкта економіки.

Окресленій проблемі приділяли увагу такі українські науковці, як: М.І. Бондар, М.П. Войнаренко, С.Ф. Голов С. В., Й.Я. Даньків, В.П. Карєва, Костюченко В. М., Ю.А. Кузьмінський, А.В. Максименко, О.А. Наумчук, О.А. Петрик, Н.М. Пирець, О.С. Яцунська.

Орієнтація національних облікових систем на міжнародні стандарти уможливорює співставлення звітних показників підприємств різних країн, що забезпечує інвесторів необхідною інформацією при прийнятті рішень щодо реалізації міжнародних інвестиційних проектів, сприяє переміщенню капіталів та інтеграції національних економік.

Порівняння міжнародного і національного стандартів з обліку основних засобів у наукових дослідженнях встановило ряд розбіжностей між ними у визначенні, визнанні та їх оцінці. Так, дослідники відзначають відмінності в класифікації основних засобів, особливості визначення первісної вартості (собівартості) основних засобів, методи переоцінки, амортизації, порядок визначення ліквідаційної вартості об'єктів основних засобів [1,2,3,4].

Основа відмінності П(С)БО 7 «Основні засоби» і МСБО 16 «Основні засоби» полягає у спробі детальної унормованості основних суджень обліку основних засобів, його прив'язки до податкового законодавства України з метою досягнення єдиної системи обліку та проведення статистичних обстежень економічної діяльності суб'єктів економіки на макrorівні. МСФЗ регламентують основні правила обліку основних засобів, допускаючи професійні судження, які базуються на особливостях використання основних засобів, їх оцінці в процесі визнання доходів і витрат звітного періоду, а в окремих випадках методів нарахування амортизації тощо.

Професійне судження спрямоване на визначення об'єкт основних засобів, не зважаючи на відмінності у терміні корисного використання його складових частин.

Розглянемо окремі аспекти формування облікової політики щодо основних засобів та її узгодженість із МСФЗ.

Нині в Україні існує єдина класифікація основних засобів наведена у П(С) БО 7 «Основні засоби» [5], Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів [6] та Податковому кодексі України [7], в основу якої покладена видова ознака основних засобів. Цей факт свідчить про спрямованість чинних нормативних актів на складання фінансової, податкової та статистичної звітності, а не на створення інфор-

маційної бази для управління об'єктами, які генерують економічні вигоди.

Податковим кодексом України (далі – ПКУ) передбачено поділ основних засобів на виробничі та не-виробничі, що протирічить вимогам МСФЗ визнавати активи в контексті отримання економічних вигід за видами економічної діяльності. «Термін «невиробничі основні засоби» означає основні засоби, які не використовуються в господарській діяльності платника податку» [7].

Наведене визначення невикористаних основних засобів суперечить визнанню основних засобів активами, оскільки останні відображаються у балансі (звіті про фінансовий стан) за умови отримання економічних вигід від їх використання.

Поняття господарської діяльності наводиться в ст. 3 Господарського Кодексу України. Під господарською діяльністю розуміють діяльність суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, спрямовану на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність.

Господарська діяльність, що здійснюється для досягнення економічних і соціальних результатів та з метою одержання прибутку, є підприємництвом, а суб'єкти підприємництва – підприємцями [8].

Таким чином, визначення об'єктів соціальної інфраструктури, які ПКУ класифікуються як невикористані, в умовах сьогодення не відповідають законодавчому полю, оскільки створені (придбані) власником для отримання економічних вигід, тобто для здійснення господарської діяльності.

МСБО 16 «Основні засоби» дає простір для професійного судження на відміну від чітких норм П(С)БО, оскільки при використанні критеріїв визнання об'єктів основних засобів як активів, які забезпечують економічні вигоди, слід врахувати і вимоги п. 11 МСБО 16 «Основні засоби», згідно якого придбання основних засобів такого типу, хоча безпосередньо не збільшує майбутні економічні вигоди від будь-якого окремо існуючого об'єкта основних засобів, може бути необхідним суб'єктові господарювання для отримання майбутніх економічних вигід від його інших активів.

Такі об'єкти основних засобів відповідають визнанню як активів тому, що вони уможливають надходження більших майбутніх економічних вигід від пов'язаних з ними активів, ніж у випадку, якби їх не придбали [9]. Тобто підприємство має право самостійно визначати об'єкт основних засобів, не зважаючи на відмінності у способах їх корисного використання, наприклад, об'єкти соціальної інфраструктури сприяють підвищенню продуктивності праці робітників підприємства, зміцненню їх здоров'я тощо і одночасно генерують грошові кошти, отримані від реалізації таких послуг.

МСБО 16 «Основні засоби» розглядає приклад придбання та використання основних засобів з охорони довкілля, які безпосередньо не використовуються у процесі виробництва, проте впливають на економічні вигоди суб'єкта господарювання.

Національні суб'єкти економіки, які складають звітність за МСФЗ, вимушені додатково вести бухгалтерський облік основних засобів окремо для складання податкової звітності.

Ця ситуація спричинена як амортизаційною політикою, так і визнанням об'єкта, який підлягає амортизації, переоцінці та строками корисного використання основних засобів (рис.1).

Визнання об'єктів основних засобів	Строки корисного використання об'єктів основних засобів	Методи нарахування амортизації основних засобів	Переоцінка основних засобів
------------------------------------	---	---	-----------------------------

Рис. 1. Різниця, що виникають в обліку основних засобів за МСБО та ПКУ

МСБО 16 не уточнює, що є об'єктом основних засобів. Належність окремих видів майна до основних засобів визначається на підставі професійної думки бухгалтера з урахуванням конкретних обставин і умов експлуатації об'єкта, а в окремих випадках методів нарахування амортизації. В П(С)БО 7 «Основні засоби» детально уточнюються об'єкти основних засобів встановлених груп, а ПКУ деталізуються мінімальні строки експлуатації об'єктів, що впливає на суму нарахованої амортизації. МСБО 16 не містить вичерпного переліку методів амортизації основних засобів, які слід використовувати для розрахунку. В ньому зазначено, що головне те, щоб використовуваний метод відображав схему за якої підприємство споживає економічну вигоду, отриману від активу. Метод амортизації, застосований до активу, слід переглядати принаймні на кінець кожного фінансового року, а якщо відбулася значна зміна в очікуваній формі споживання майбутніх економічних вигід, утілених в активі, метод слід змінити для відображення зміненої форми.

Таку зміну слід обліковувати як зміну в обліковій оцінці відповідно до МСБО 8. При цьому амортизацію не припиняють нараховувати, коли актив не використовують або він вибуває з активного використання, доки актив не буде амортизований повністю [9].

Згідно П(С)БО 7 «Основні засоби» зміна методу нарахування амортизації розглядається як зміна облікової політики, а ПКУ взагалі не передбачає таких ситуацій, оскільки в основу нарахування амортизації покладено строк корисного використання об'єктів окремих груп. Амортизація призупиняється на період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації об'єктів основних засобів, що суперечить вимогам МСБО 16.

Суттєві відмінності у бухгалтерському та податковому законодавстві спостерігаються і щодо переоцінки основних засобів. Як за міжнародним, так і національним стандартом суми переоцінки основних засобів впливають на фінансові результати діяльності, то в податковому законодавстві такі операції підлягають коригуванню з метою уникнення впливу на фінансовий результат.

Таким чином, вимоги сьогодення диктують суб'єктам економіки застосовувати міжнародні стандарти фінансової звітності, що сприяє уніфікації фінансової звітності, додатковому залученню інвестицій, підвищенню прозорості та зрозумілості інформації для прийняття управлінських рішень. Проте, чинне податкове законодавство України з оподаткування прибутку, а також П(С)БО 7 «Основні засоби», яке використовується при визначенні оподаткованого прибутку підприємства, містять ряд відмінностей від МСБО 7 «Основні засоби», що призводить до збільшення прибутку до оподаткування, а отже вилучаються оборотні кошти підприємства, потребує розрахунку різниць, які виникають при нарахуванні амортизації і переоцінки основних засобів.

Література

1. Ксьонжик І.В. Облік і структура основних засобів: МСБО та світовий досвід / І.В. Ксьонжик, Є.С. Дяченко //
2. Максименко А.В. Проблемні питання обліку основних засобів: [Електронний ресурс] // Фінанси, облік і аудит: Збірник наукових праць / Режим доступу: [www.nbuv.gov.ua / portal / Soc_Gum / Foa /2009_13 / index. html](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Foa/2009_13/index.html).
3. Пирець Н.М. Порівняльний аналіз національних та міжнародних стандартів обліку основних засобів / Н.М. Пирець // Інноваційна економіка. – 201. – № 6 (44). – С. 325 – 330.
4. Яцунська О.С. Класифікація основних засобів в процесі реформування системи вітчизняного обліку / О.С. Яцунська // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2013. – № 1. – С. 102 – 107.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/ z0288-00](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00).
6. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.1226 .0>.
7. Податковий кодекс України: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
8. Господарський кодекс України: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби»: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/ 929 _014.

Мельянова Л.В.

Котік О.П.

канд.екон.наук, доцент

Національний університет біоресурсів і природокористування України

Особливості бухгалтерського обліку оплати праці за П(С)БО та МСФЗ

Анотація. Досліджено особливості бухгалтерського обліку оплати праці за П(С)БО та МСФЗ. Виділено деякі особливості бухгалтерського обліку оплати праці, які помірно відрізняють облік за національними стандартами від міжнародних.

Оплата праці – це економічна категорія, що відображає відносини між власником підприємства і найманим працівником з приводу розміру доходу, це елемент ринку, що виступає як ціна, за якою найманий працівник продає свою робочу силу, тобто вона виражає ринкову вартість використання робочої сили.

Для найманого працівника оплата праці є трудовим доходом, який він отримує в результаті реалізації своїх здібностей до праці, а для підприємства – це елемент витрат на виробництво, що включається до собівартості продукції, послуг і водночас є головним чинником забезпечення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих кінцевих результатів у праці.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і негрошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності підприємствами, організаціями іншими юридичними особами незалежно від форм власності визначені П(С)БО 26 «Виплати працівникам», який затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28 жовтня 2003 р. № 601.

Відповідно до П(С)БО 26 є п'ять видів виплат працівникам, згрупованих за подібними ознаками, а саме:

поточні виплати; виплати при звільненні; виплати по закінченні трудової діяльності; виплати інструментами власного капіталу підприємства; інші довгострокові виплати.

Поточні виплати працівнику – виплати працівнику (окрім виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу.

До цієї категорії належать будь-які виплати персоналу, передбачені в Інструкції зі статистики заробітної плати, яка затверджена наказом Державного комітету статистики України від 13 січня 2004 р. № 5.

Виплати при звільненні – виплати працівнику, які підлягають сплаті за рішенням підприємства про звільнення працівника до досягнення ним пенсійного віку або за рішенням працівника про звільнення за власним бажанням до досягнення ним пенсійного віку.

Виплати по закінченні трудової діяльності – виплати працівнику (окрім виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які підлягають сплаті по закінченні трудової діяльності працівника.

Виплати інструментами власного капіталу підприємства – виплати працівнику, за якими йому надається право на отримання фінансових інструментів власного капіталу, емітованих підприємством (або його материнським підприємством), або сума зобов'язань підприємства працівнику залежить від майбутньої ціни фінансових інструментів власного капіталу, емітованих підприємством.

Інші довгострокові виплати працівнику – виплати працівнику (окрім виплат по закінченні трудової діяльності, виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які не підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу.

Облік виплат персоналу у міжнародному досвіді, як в аспекті витрат, так і в аспекті зобов'язань, регулюється IAS 19 «Employee Benefits» (МСФЗ 19). Наказом № 1591 внесено зміни до всіх Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, Плану рахунків та Інструкції про його застосування, затверджених наказом № 291.

Аналізуючи МСФЗ та П(С)БО можна виявити кілька відмінностей між ними.

Насамперед, на відміну від національних стандартів, МСФЗ 19 до короткострокових виплат долучає участь у прибутках підприємства (одержання частки прибутку в рахунок оплати праці) і негрошові пільги.

В П(С)БО 26 є поділ виплат працівникам на певні категорії, але правила визнання, оцінки та відображення в обліку освітлені поверхнево.

Деякі виплати, зокрема виплати по закінченню трудової діяльності і компенсаційні виплати інструментами власного капіталу, в Україні надаються лише на одиницях підприємств, які засновані на іноземному капіталі. Тому П(С)БО 26 є складним для використання в бухгалтерській практиці.

МСФЗ 19, на відміну від національного П(С)БО, розглядає всі аспекти обліку виплат працівникам, включаючи пенсійні програми, негрошові розрахунки і виплати, що витікають із ділової практики.

Щодо складу короткострокових виплат, МСФЗ 19 на відміну від вітчизняного П(С)БО 26, окрім заробітної плати, виплат за невідпрацьований час та премій включає до них виплати пов'язані з участю працівників у прибутках підприємства, різні винагороди в негрошовій формі і внески на соціальне забезпечення.

У відповідності з МСФЗ 19 до одної із статей короткострокових виплат працівникам відносять короткострокові компенсації за відсутність працівника, такі як оплачувана щорічна відпустка.

Отже, наближення національного стандарту до МСФЗ є дуже доречним, адже Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку служать орієнтиром для системи бухгалтерського обліку і звітності України.

Харламова Е.В.

канд.екон.наук, доцент кафедри финансово-экономической безопасности, учета и аудита
Харьковский национальный университет городского хозяйства им.А.Н.Бекетова

Переоценка основных средств по МСФО: актуальные требования

Аннотация. Рассмотрены требования МСБУ 16 «Основные средства» к проведению переоценки основных средств. Проанализированы актуальные изменения в переоценке основных средств. Раскрыты особенности методов индексирования и аннулирования, используемые при переоценке основных средств.

МСБУ 16 «Основные средства» является достаточно стабильным стандартом и нечасто подвергался изменениям и поправкам, чего не скажешь про последние несколько лет.

Поправки в МСБУ 16 коснулись справедливой стоимости (в связи с принятием МСФО 13 «Оценки по справедливой стоимости»), классификации запасных частей, резервного и вспомогательного оборудования, допустимых методов амортизации, классификации в качестве основных средств некоторых растений,

переоценок основных средств.

Среди всех поправок изменения в учете и отражении в отчетности переоценок основных средств занимают достаточно существенное положение и являются актуальными для широкого круга составителей МСФО-отчетности.

Прежде, чем рассматривать новшества переоценок, следует отметить, что переоценка (дооценка) основных средств предусмотрена исключительно (!) для модели учета по переоцененной стоимости, которая регламентирована п. 31 МСБУ 16, в соответствии с которым после признания в качестве актива объект основных средств, справедливая стоимость которого может быть надежно оценена, подлежит учету по переоцененной стоимости, представляющей собой **справедливую стоимость этого объекта на дату переоценки за вычетом накопленной впоследствии амортизации и убытков от обесценения**.

Указанный п.31 МСБУ 16 требует достаточной регулярности переоценок, что должно исключать существенные отличия балансовой стоимости от той, которая была бы определена с использованием справедливой стоимости на конец отчетного периода.

Важно отметить, что с принятием МСФО 13 «Оценки по справедливой стоимости» из МСБУ 16 **исключены положения**, в соответствии с которыми справедливая стоимость земельных участков и зданий должна была определяться, как правило, на основе рыночных данных путем оценки, которая обычно выполнялась профессиональными оценщиками (отмененный п.32). Кроме того, в настоящее время из актуальной редакции МСБУ 16 исключен п.33, в соответствии с которым при отсутствии рыночных данных о справедливой стоимости, обусловленном специфическим характером объекта основных средств и тем, что подобные объекты, являясь частью имущественного комплекса предприятия, редко продаются отдельно, предприятию, возможно, требовалось выполнять расчетную оценку справедливой стоимости на основе метода доходности или метода учета на основе стоимости замещения с учетом накопленной амортизации.

Итак, переоценка (дооценка) основных средств, учитываемых по переоцененной стоимости, возможна и основной проблемный вопрос при такой переоценке – как поступать с накопленной амортизацией. МСБУ 16 (п.35) для этой цели предлагает два варианта (метода отражения у учете): **индексирование и аннулирование**.

Метод индексирования предполагал пересчет накопленной на дату переоценки амортизации пропорционально изменению балансовой стоимости актива в брутто-оценке таким образом, чтобы балансовая стоимость актива после переоценки была равна его переоцененной стоимости.

Метод аннулирования предполагал вычет накопленной на дату переоценки амортизации из валовой балансовой стоимости актива, и пересчет нетто-величины до переоцененной стоимости актива.

Пример 1

Компания согласно учетной политике применяет метод учета основных средств по переоцененной стоимости. На 31.12.2014 компания имеет основное средство первоначальной стоимостью 1000 тыс.грн., накопленной амортизацией 600 тыс.грн. По данным независимой экспертной оценки справедливая стоимость здания составляет 700 тыс.грн.

Метод индексирования	Метод аннулирования
$K_{\text{переоценки}} = 700/400 = 1,75$ Индексированная первоначальная стоимость $1000 \times 1,75 = 1750$ тыс.грн. Индексированная накопленная амортизация $600 \times 1,75 = 1050$ тыс.грн.	Перерасчет не осуществляется, разница балансовой стоимости до переоценки и после – 300 тыс.грн.
Дт Основное средство 750 Кт Накопленная амортизация 450 Кт Прочий совокупный доход 300	Дт Накопленная амортизация 300 Кт Прочий совокупный доход 300

За кажущейся простотой приведенных расчётов и бухгалтерских проводок кроется серьезная проблема – насколько правомерным является именно пропорциональный пересчет при методе индексирования. Ведь на практике накопленная амортизация – это контрактивный резерв, который зачастую не отражает физический износ, а его величина формируется не только и даже не столько за счет физического износа, сколько вследствие бухгалтерских оценок относительно конфигурации экономических выгод, срока использования, ликвидационной стоимости и других оценок, которые базируются на профессиональном суждении, имеющем немалую долю субъективизма.

Совет по МСФО пришел к выводу, что требования пункта 35а МСБУ (IAS) 16, которым предусмотрен метод индексирования, могут быть восприняты как вступающие в противоречие с определением балансовой стоимости (поскольку балансовая стоимость определяется в том числе и за вычетом убытков от обесценения), а определение величины накопленной амортизации не должно зависеть от используемого метода переоценки основного средства.

Дискусии по данному вопросу привели к принятию поправок в п.35а МСБУ 16, суть которых представлена ниже:

Преыдущая редакция	Действующая редакция
35 (а) сумму накопленной амортизации пересчитывают пропорционально изменению валовой балансовой стоимости актива, так что балансовая стоимость актива после переоценки равна переоцененной сумме. Этот метод часто применяют, когда актив переоценивается с помощью индекса, чтобы определить амортизируемую восстановительную себестоимость (см. МСФО 13);	35 (а) Валовая балансовая стоимость корректируется в соответствии с результатом переоценки балансовой стоимости актива. Например, валовая балансовая стоимость может быть пересчитана на основе наблюдаемых рыночных данных либо она может быть пересчитана пропорционально изменению балансовой стоимости. Накопленная амортизация на дату переоценки корректируется таким образом, чтобы она была равна разнице между валовой балансовой стоимостью и балансовой стоимостью актива после учета накопленных убытков от обесценения;

Пример 2

Компания согласно учетной политике применяет метод учета основных средств по переоцененной стоимости. На 31.12.2014 компания имеет основное средство первоначальной стоимостью 1000 тыс.грн., накопленной амортизацией 600 тыс.грн. По данным независимой экспертной оценки справедливая стоимость здания составляет 700 тыс.грн. Балансовая стоимость в брутто-оценке в соответствии с наблюдаемыми данными рынка недвижимости составляет 850 тыс.грн. Следовательно, амортизация составляет 150 тыс. грн. (850 – 700), т.е. на 450 тыс.грн. меньше, нежели до переоценки.

Метод индексирования	Метод аннулирования
Дт Накопленная амортизация 450 Кт Основное средство 150 Кт Прочий совокупный доход 300	Дт Накопленная амортизация 300 Кт Прочий совокупный доход 300

По сути, первый метод теперь неправомерно называть «методом индексирования», поскольку индекс переоценки не рассчитывается, если имеется надежная информация о стоимости в брутто-оценке в соответствии с наблюдаемыми данными рынка. Целесообразно данный метод называть «метод непропорциональной переоценки». При этом метод пропорциональной переоценки новой редакцией п.35а МСБУ 16 также не запрещен.

В заключение отметим, что эффективной датой рассмотренных поправок является 1 июля 2014 года, т.е. они обязательны к применению в финансовой отчетности за отчетные периоды, которые начались на указанную эффективную дату или позднее. Соответственно в 2015 году для соблюдения действующих МСФО при переоценке должен применяться новый метод. При этом нельзя не отметить, что официально опубликованная на сайте Министерства финансов Украины редакция МСБУ 16 пока ещё не содержит данных изменений. Так что решение принимать составителям финансовой отчётности, и такое решение должно быть закреплено в Примечаниях к финансовой отчётности в части ссылки на Концептуальную основу, которой являются МСФО, действующие на конкретную дату и принятые за базис для составления МСФО-отчетности. Важно, что данные поправки должны применяться и в отношении всех переоценок основных средств, признанных как минимум в одном годовом периоде, непосредственно предшествующем периоду первоначального применения (разрешено представлять пересчитанную сравнительную информацию и за более ранние периоды).

УМОВИ УЧАСТІ

1. Робочі мови конференції – українська, російська, англійська (розміщення матеріалів іншими мовами обговорюється в індивідуальному порядку).
 2. Для участі у відкритій інтернет-конференції "МСФЗ: дослідження, наука, практика, імплементація" необхідно зареєструватись на сайті. У формі реєстрації заповніть всі (!) необхідні поля даними, які будуть доступні іншим учасникам конференції (такі персональні дані як електронна адреса і телефон гарантовано не доступні для відвідувачів сайту конференції). На вказаний E-mail Вам буде відправлений пароль для входу.
 3. Після реєстрації Ви зможете: мати повний доступ до всіх розміщених публікацій; залишати коментарі до публікацій; відслідковувати коментарі інших авторів; зв'язатися з авторами публікацій за допомогою форми зворотнього зв'язку; розширювати особисті зв'язки і контакти з провідними фахівцями; підписатися на розсилку новин, актуальних публікацій і коментарів; сплатити участь у конференції; відправити на публікацію матеріали.
 4. До публікації приймаються тези, підготовлені у відповідності до правил оформлення публікації.
- Важливо: до публікації приймаються матеріали тільки за заявленою тематикою! У разі невідповідності, оплата не повертається, але можлива заміна матеріалів на такі, що відповідають тематиці МСФЗ.**
5. З метою компенсації редакційних і коректорських витрат, витрат на утримання інтернет-ресурсу авторам необхідно сплатити організаційний внесок у розмірі: для учасників з України – 90 грн.; для учасників з країн СНД – еквівалент 10 дол.; для учасників з інших країн – еквівалент 15 дол. Організаційний внесок для студентів – 50 грн.
 6. Після відправки матеріалів та сплати участі, якщо всі правила оформлення дотримані, на протязі 2-3-х робочих днів на Ваш E-mail буде відправлене посилання на опублікований матеріал. З метою розширення Ваших наукових досягнень до публікації приймаються матеріали надруковані в інших виданнях.
 7. За результатами Інтернет-конференції щоквартально формуватиметься електронний збірник матеріалів, який можна завантажити у PDF-форматі.
 8. Учасники конференцій можуть за попереднім замовленням отримати довідку і сертифікат учасника конференції. Про бажання отримати сертифікат учасника необхідно вказати в заявці.

Джерело: <http://konf.amsfo.com.ua/umovi-uchasti/>

© Відкрита Міжнародна інтернет-конференція "МСФЗ: дослідження, наука, практика, імплементація"

