

УДК 657.37

Р.Л. Цебень, Ю.І. Николишин

Хмельницький кооперативний торговельно-економічний інститут

ЗВІТНІСТЬ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ: ОСОБЛИВОСТІ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ОСНОВНІ ЗАСОБИ

Стаття присвячена особливостям надання інформації про основні засоби у фінансовій звітності згідно Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Авторами запропоновано рекомендації щодо представлення в балансі, складеному згідно міжнародних стандартів фінансової звітності, інформації про основні засоби.

Ключові слова: звітність, основні засоби, класифікація, міжнародні стандарти фінансової звітності.

Статья посвящена особенностям предоставления информации об основных средствах в финансовой отчетности согласно Международных стандартов бухгалтерского учета. Авторами предложены рекомендации по предоставлению в балансе, составленному согласно международных стандартов финансовой отчетности, информации об основных средствах.

Ключевые слова: отчетность, основные средства, классификация, международные стандарты финансовой отчетности.

The article is devoted to the problems of presentation of the fixed assets in the financial reporting in obedience to the International accounting standards. Authors are offer recommendations in relation to information about the fixed assets presentation in balance made in obedience to the international standards of the financial reporting.

Key words: reporting, fixed assets, classification, International accounting standards.

Згідно Закону України від 12.05.2011 року «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» з 1 січня 2012 року для складання звітності застосовуються міжнародні стандарти фінансової звітності. Публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами.

Згідно з МСБО 1 «Подання фінансових звітів» кожному підприємству, враховуючи характер своєї діяльності, необхідно вирішити: подавати чи не подавати непоточні активи у вигляді окремої класифікації в балансі [1]. Тому питання класифікації основних засобів переважної більшості підприємств для потреб відображення в балансі згідно МСБО з урахуванням специфіки їх діяльності набуває значення і є актуальним.

Проблеми обліку основних засобів на підприємствах викликають достатній інтерес вітчизняних науковців та практиків. Значний внесок у розвиток концептуальних теоретичних та методологічних засад і підходів до обліку основних засобів внесли українські вчені М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, В.П. Завгородній, Г.Г. Кірейцев, І.М. Павлюк, В.В. Сопко та ін. Але не зважаючи на це, недостатньо висвітлені питання розкриття інформації про основні засоби у фінансовій звітності згідно МСФЗ.

Метою статті є розробка рекомендацій щодо представлення основних засобів в балансі підприємства, який складений згідно Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, з урахуванням специфіки його діяльності.

Економічне визначення основних засобів є основоположним та узагальнює всю

множину основних засобів. Керівній ланці підприємства для втілення в життя поточних та перспективних планів і складання фінансової звітності потрібна доречна інформація про натурально-речовий, кількісний та вартісний склад основних засобів.

Положення (стандарти) бухгалтерського обліку визначають методологічні засади формування інформації про основні засоби у бухгалтерському обліку, представлення та розкриття даної інформації у фінансовій звітності. Крім того, П(С)БО жорстко регламентують форми фінансової звітності, що має негативні наслідки.

С.Ф.Голов відмічає, що використання уніфікованих форм фінансової звітності призводить до того, що:

- металургійний комбінат, сільськогосподарське підприємство, страхова компанія тощо надають звітність, яка не відображає специфіку їх діяльності та не забезпечує прозорість інформації для власників (акціонерів) та інших користувачів звітності;

- стримується розвиток повноцінного капіталу внаслідок розбіжностей в методології формування інформації про діяльність його учасників [2, с. 7; 8].

Згідно МСБО в балансі крім обов'язкових статей, необхідно наводити додаткові статті, якщо це потрібно для правдивого відображення фінансового становища підприємства. Необхідність додаткових статей у балансі ґрунтується на аналізі:

- характеру, ліквідності, суттєвості активів та їхніх функцій у межах підприємства;

- сум, характеру, термінів і умов погашення зобов'язань;

- однорідності оцінки активів і зобов'язань [2, с. 48].

Для розподілу об'єктів за певними ознаками на певній логічній основі існує метод класифікації. Як зазначає К.М.Нарібаєв, класифікація забезпечує досягнення кінцевої мети в аналізі, інтерпретації і наданні корисної облікової інформації [3, с. 48].

Основні засоби підприємств є досить неоднорідними за своїм складом та структурою. В рамках економічної класифікації основних засобів їх розподіляють за такими класифікаційними ознаками:

1. За належністю: власні та орендовані.

2. За функціональним призначенням: виробничі та невиробничі.

3. За мірою використання у господарській діяльності: діючі, тимчасово недіючі, недіючі.

4. За галузями національної економіки: енергетики, промисловості, транспорту, торгівлі, зв'язку, будівництва.

5. За видами основних засобів: земельні ділянки, будинки, споруди, передавальні пристрої, машини та обладнання, транспортні засоби, виробничий та господарський інвентар.

6. Розподіл згідно П(С)БО 7 “Основні засоби”: земельні ділянки; будинки та споруди; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади, інвентар; інші основні засоби; бібліотечні фонди; малоцінні необоротні матеріальні активи.

Зазначена класифікація дає можливість задовольняти потреби в інформації про основні засоби підприємств як внутрішніх, так і зовнішніх її користувачів.

Питання класифікації стосується методології бухгалтерського обліку. Як зазначає М.С.Пушкар, “методологія не є застиглою формою знання, а знаходиться в постійному розвитку, відшліфовуючи понятійний апарат, моделюючи нові концепції

для глибинного пізнання навколишнього світу” [5, с. 184]. Свідченням цього є розвиток класифікації основних засобів.

Так, перша класифікація основних засобів в СРСР була здійснена у 1925 році і містила лише три класифікаційні групи: будівлі і споруди; машини і обладнання; транспортні засоби. Сучасна класифікація значно ширша. П(С)БО 7 “Основні засоби” визнає в складі основних засобів земельні ділянки, які є окремою класифікаційною одиницею.

В бухгалтерському обліку земля визнається об'єктом основних засобів, і відповідно, активом. Як відомо, активи – це ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому [6, с.76]. Тому для того, щоб відповідати вимогам визнання активом, об'єкт повинен:

- контролюватися підприємством;
- призвести до отримання економічних вигод у майбутньому.

Контроль над активом є важливим аспектом його визнання, оскільки показує, що саме це підприємство використовуватиме об'єкт для задоволення своїх інтересів.

В природному стані земля не має меж. Тому для набуття права власності на неї, земля розподіляється на окремі земельні ділянки. В бухгалтерському обліку об'єктом основних засобів, як відомо, є закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування, єдиний фундамент, внаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством [7, с. 101]. Тому, об'єктом основних засобів є “земельна ділянка”.

Згідно Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, для обліку і узагальнення інформації про наявність та рух основних засобів призначено рахунок 10 “Основні засоби”. Даний рахунок має субрахунок для обліку земельних ділянок 101 “Земельні ділянки” [7, с. 22].

На субрахунку 101 «Земельні ділянки» обліковуються земельні ділянки, які перебувають на підприємстві на правах власності; земельні ділянки, які перебувають на правах оренди, але лише в складі цілісних майнових комплексів; земельні ділянки, які перебувають на підприємстві на правах постійного користування. Земельні ділянки, які перебувають на підприємстві на правах оренди і не є складовою цілісних майнових комплексів, відображаються на позабалансовому рахунку 01 “Орендовані необоротні активи”.

Іншим критерієм визнання активом є відповідність вимозі отримання економічних вигод від його використання. Звичайно, якщо земельна ділянка не може бути джерелом вигоди, то відсутня потреба її утримання на підприємстві.

Для розкриття даного питання необхідно відмітити наступне. По-перше, земля за своєю природою вічна.

По-друге, вартість земельних ділянок не підлягає амортизації.

По-третє, у відповідності до класифікації активів згідно ГААР земельні ділянки

відносяться до активів, вартість яких не зменшується внаслідок виробничої діяльності.

По-четверте, як відмічають провідні американські оцінювачі Д.Фрідман, Н.Ордуей, однією з важливих характеристик землі є потенційна можливість збільшення її вартості. Причинами такої можливості можуть стати зміни в системі землекористування, відносний дефіцит ділянок із схожим місцезнаходженням тощо [8, с. 4]. Тому на практиці підприємство може продати земельну ділянку та отримати вигоду.

Таким чином, земельна ділянка є специфічним об'єктом та має ознаки, що відрізняють її від решти основних засобів, а саме, її вартість не підлягає амортизації, через що в будь-якому випадку може приносити економічну вигоду. Тому за наявності на підприємстві земельних ділянок, ці об'єкти мають бути представлені в окремій статті в балансі, який складений згідно Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Підприємствам при розподілі основних засобів для цілей подання у вигляді окремої класифікації у балансі необхідно враховувати галузеві особливості.

У статті «Капітальні витрати на поліпшення земель» необхідно відобразити вартість капітальних витрат на проведення культурно-технічних заходів поверхневого поліпшення земель сільськогосподарського використання.

Стаття «Будинки та споруди» є доволі широкою. В цій статті обліковуються будівлі цехів, майстерень, офісів, будинків відпочинку та будівлі господарського призначення (котельні, гаражі та інші). Інвентарним об'єктом обліку є кожна будівля та надвірні будови, що прилягають до неї. За рішенням підприємства всі комунікації, що забезпечують експлуатацію будівлі, можуть входити до її вартості, або виділятися в окремий об'єкт обліку через менш тривалий час експлуатації.

Споруди – це інженерно-будівельні об'єкти, призначені для забезпечення виробничого процесу (мости, колії, трансформаторні підстанції тощо) або для досягнення невиробничих цілей.

До групи «Машини та обладнання» включаються:

- силові машини й обладнання;
- робочі машини й обладнання;
- вимірювальні і регулювальні прилади;
- обчислювальна та офісна техніка;
- інші машини та обладнання.

Силові машини й обладнання забезпечують перетворення різноманітної енергії в енергію руху в ході виробничого процесу для отримання необхідного результату. Об'єктом обліку силових машин і обладнання є кожна силова машина з фундаментом і всіма пристосуваннями до неї, приладдям й індивідуальною огорожею.

Робочі машини й обладнання забезпечують виконання заданих функцій шляхом здійснення механічного, термічного та хімічного впливу на предмет у ході здійснення виробничого процесу для отримання необхідного результату. Об'єктом обліку виступає кожен верстат або апарат, включаючи пристосування, що входять до його складу, прилади, пристрої, огорожу та фундамент.

Вимірювальні та регулювальні прилади дозволяють визначити відповідність різноманітних характеристик об'єкта визначеним нормативам та в окремих випадках здійснити регулювання до визначених нормативів (касові апарати, лічильники, барометри та ін.). Об'єктом обліку виступає кожна самостійна одиниця техніки з програмним забезпеченням до неї.

В статтю «Транспортні засоби» включаються усі види транспорту, який призначений для перевезення вантажів та пасажирів. Об'єктом обліку виступає кожна одиниця з приладдям та пристосуваннями до неї (наприклад, вантажний автомобіль, включаючи колеса з камерою та покриттями і набір інструментів до нього).

В статті «Інструменти, прилади та інвентар» відображається вартість інструментів, що мають довготермінове використання, вимірювальних та регулювальних приладів, виробничого та господарського інвентарю.

Інструменти – знаряддя праці загального призначення (електродрилі, молотки, зубила, штампи та ін.).

Прилади – засоби вимірювання та обробки (системи управління, світлокопіювальні рами та ін.).

Інвентар – предмети офісного та виробничого облаштування (меблі, килими, жалюзі та ін.).

Об'єктом виступає кожен предмет, що має самостійне призначення і не є складовою частиною іншого інвентарного об'єкта.

В енергетичних компаніях провідне місце в сукупності засобів праці посідають електричні мережі. Галузевий керівний документ 34.20.661-2003 «Правила організації технічного обслуговування та ремонту обладнання, будівель і споруд електричних станцій і мереж Міненерго України» до складу електричних мереж зараховує наступні об'єкти:

1. Повітряні лінії електропередач напругою 0,4-20 кВ.
2. Трансформаторні підстанції напругою 6-20/0,4 кВ, розподільні пункти напругою 6-20 кВ.
3. Повітряні лінії електропередач напругою 35-150 кВ.
4. Кабельні лінії електропередач напругою 0,4-150 кВ.
5. Електричні підстанції напругою 35 кВ і вище.
6. Повітряні лінії електропередач напругою 220-800 кВ.
7. Виробничі будівлі і споруди.
8. Засоби релейного захисту і автоматики.
9. Засоби диспетчерського і технологічного управління [9, с. 57].

Крім того, що електричні мережі відрізняються від решти основних засобів за ознакою галузі застосування, дані об'єкти розташовані на земельних ділянках та згідно Національного стандарту №2 «Оцінка нерухомого майна» відносяться до земельних поліпшень. Електричні мережі за ознаками віднесення до земельних поліпшень відносяться до будівель, споруд та передавальних пристроїв.

Так, згідно Національного стандарту №2 «Оцінка нерухомого майна»:

- будівлями є земельні поліпшення, в яких розташовані приміщення, призначені для перебування людини, розміщення нерухомого майна, збереження матеріальних цінностей, здійснення виробництва тощо;
- спорудами визначаються земельні поліпшення, що не належать до будівель та приміщень, призначені для використання спеціальних технічних функцій (дамби, тунелі, естакади, мости тощо);
- передавальні пристрої – це земельні поліпшення, створені для виконання спеціальних функцій з передачі енергії, речовини, сигналу, інформації тощо будь-якого походження та виду на відстань (лінії електропередач, трубопроводи, водопроводи, теплові та газові мережі, лінії зв'язку тощо) [10, с. 71].

Отже, електричні мережі мають бути представлені в окремій статті в балансі енергопостачальної компанії, складеної згідно МСБО.

Висновки. Із загальної сукупності основних засобів можна виділити ті, що в переважній більшості будуть представлені на підприємствах різних видів економічної діяльності. Але способи представлення основних засобів у фінансовій звітності, яка складена згідно МСФЗ, залежать від галузевої специфіки підприємств, що має стати напрямом подальших наукових досліджень.

Бібліографічні посилання і примітки

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.
2. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами: практ. посіб. / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – К.: Лібра, 2004. – 880 с.
3. Нарібаєв К.Н. Организация и методология бухгалтерского учета в условиях АСУ: монографія / К.Н. Нарібаєв. – М.: Финансы и статистика, 1983. – 135 с.
4. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні: монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 422 с.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.09.1999 року №87 // Бухгалтерія: збірник систематизованого законодавства. – 2007. – № 1. – С. 76-78.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 року №92 // Бухгалтерія: збірник систематизованого законодавства. – 2007. – № 1. – С. 101-105.
7. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 року №291 (із змінами і доповненнями) // Бухгалтерія: збірник систематизованого законодавства. – 2007. – № 1. – С. 21-75.
8. Фридман Дж. Анализ и оценка приносящей доход недвижимости: пер. с англ. / Дж. Фридман, Ник Ордуей. – М.: Дело ЛТД, 1995. – 480 с.
9. ГКД 34.20.661 Правила організації технічного обслуговування і ремонту обладнання, будівель і споруд електростанцій і мереж Міненерго України. – К.: ОЕП «ГРІФРЕ», 2003. – 224 с.
10. Національний стандарт №2 «Оцінка нерухомого майна» затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 28.10.2004 р. №1442 // Бухгалтерія: збірник систематизованого законодавства. – 2007. – № 2. – С. 71-76.

Надійшла до редколегії 5.09.2011