

УДК 658.14

Гавриловський О.С.*кандидат економічних наук, доцент
Київського національного економічного університету
імені Вадима Гетьмана***Сташенко Ю.В.***кандидат економічних наук, доцент
Київського національного економічного університету
імені Вадима Гетьмана***ПОНЯТТЯ «НЕОБОРОТНІ АКТИВИ» В ОБЛІКОВІЙ ПРАКТИЦІ****THE CONCEPT OF «NON-CURRENT ASSETS» IN ACCOUNTING PRACTICE****АНОТАЦІЯ**

Розкрито економічну сутність та роль необоротних активів. Проаналізовано сучасний стан наукової думки щодо обліку необоротних активів. Здійснено аналіз нормативно-методичної бази обліку необоротних активів. Досліджено організацію обліку необоротних активів на міжнародному рівні. Виділено висновки та пропозиції по необоротних активах.

Ключові слова: необоротні активи, активи, засоби довгострокового користування, капітал, фіксовані активи, постійні активи, матеріальні активи.

АННОТАЦИЯ

Раскрыта экономическая сущность и роль необоротных активов. Проанализировано современное состояние научной мысли по учету необоротных активов. Осуществлен анализ нормативно-методической базы учета необоротных активов. Исследована организация учета необоротных активов на международном уровне. Сделаны выводы и предложения по необоротным активам.

Ключевые слова: внеоборотные активы, активы, средства долгосрочного пользования, капитал, фиксированные активы, постоянные активы, материальные активы.

ANNOTATION

The economic essence and role of non-current assets is disclosed; analyzed the current state of scientific thought on accounting for non-current assets; an analysis of the regulatory and methodological base for accounting for non-current assets was carried out; the organization of the accounting of non-negotiable assets at the international level; highlighted the conclusions and proposals for non-negotiable assets.

Keywords: non-current assets, assets, long-term assets, capital, fixed assets, fixed assets, material assets.

Постановка проблеми. Необоротні активи є одним із найважливіших об'єктів економічних наук, зокрема бухгалтерського обліку. Необоротні активи в сучасних умовах господарювання відіграють визначальну роль, оскільки вони становлять вагомую частину майна будь-якого суб'єкта господарювання. Від їх якості, вартості, технічного рівня, ефективності використання багато в чому залежать кінцеві результати діяльності підприємства: виготовлення товарів та надання послуг, їх собівартість, прибуток, рентабельність, стійкість фінансового становища. В умовах ринкової економіки зростає потреба в достовірній обліковій та звітній інформації про діяльність підприємств, установ і організацій, яка дає змогу їх керівництву підвищити ефективність своєї роботи. Нині цю інформацію можливо отримати лише в процесі здійснення аналізу та контролю господарюючих

суб'єктів. Інформація про необоротні активи може зацікавити різних користувачів: менеджерів – під час розроблення альтернативних варіантів фінансової стратегії підприємства; постачальників – під час прийняття рішень про умови розрахунків; кредитні установи – під час визначення кредитування діяльності підприємств; потенційних інвесторів – під час вибору об'єкта інвестування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми обліку, аналізу, контролю необоротних активів є предметом особливої уваги економічної науки. Значний внесок у розроблення теоретичних і практичних аспектів обліку необоротних активів зробили провідні вітчизняні дослідники: І.О. Бланк, Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, О.П. Гаценко, А.Г. Загородній, Л.Г. Ловінська, Н.М. Малюга, М.В. Півторак та ін., а також зарубіжні вчені: В.С. Ванкевич, Л.В. Зубарева, І.П. Ламанов, Б. Нідлз, М.Р. Метьюс, М.Х.Б. Перера, Н.М. Поташкова, Я.В. Соколов тощо. Значний внесок у розвиток теорії та методології бухгалтерського обліку необоротних активів зробили українські вчені А.А. Белоусов, М.І. Бондар, А.М. Герасимович, С.Ф. Голов, О.М. Десятнюк, В.М. Діба, М.М. Зюкова, В.В. Жук, В.П. Карєв, Г.Г. Кірейцев, А.М. Кузьмінський, Н.М. Малюга, О.Ю. Омельченко, Ю.І. Осадчий, М.В. Півторак, П.Т. Саблук, В.Г. Швець, Л.В. Чижевська. Незважаючи на цінність одержаних дослідниками результатів, у рамках вирішення питань інформування зацікавлених осіб особливе місце займають такі питання, як економічна сутність необоротних активів та їх класифікація в міжнародній економіці.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Щодо необоротних активів існує низка невирішених проблемних питань. Особливої уваги потребує питання трактування терміну «необоротні активи» та їх класифікації. Сьогодні різко виділяються розбіжності у назві та визначенні засобів, під якими в бухгалтерському обліку розуміють необоротні активи. Системи бухгалтерського обліку країн світу мають особливості, що призводить до неоднозначного сприйняття фахівцями інфор-

мації про необоротні активи. За цих умов у межах системи бухгалтерського обліку операцій із необоротними активами постає коло питань, вирішення яких можливе із застосуванням компаративного аналізу з урахуванням умов глобалізації. В умовах реформування господарських процесів проблеми обліку необоротних активів набувають виняткової актуальності у зв'язку з необхідністю отримання користувачами достовірної інформації про наявність, стан та ефективність використання основних засобів, нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів тощо.

Мета статті полягає в аналізі теоретичних основ та стану системи обліку необоротних активів та наданні пропозицій щодо їх удосконалення.

Виклад основного матеріалу дослідження. На сучасному етапі розвитку продуктивних сил необоротні активи, як і раніше, залишаються чи не найголовнішим фактором виробництва. Від рівня технічної озброєності залежать і якість продукції, і продуктивність праці, і навіть показники рентабельності. Сьогодні будь-яке виробниче підприємство використовує досить широку номенклатуру необоротних активів. Розвиток необоротних активів як знарядь праці, засобів виробництва, призвів до необхідності класифікації їх за спільними ознаками. Необоротні активи вимагають чіткого і точного обліку, причому відображаються вони не лише у бухгалтерських регістрах, а й у фінансовій звітності.

Для правильного визначення поняття «необоротні активи» та розкриття їх сутності слід передусім дослідити, що розуміють під цим терміном в різних економічних науках. В економічній теорії, фінансах, бухгалтерському обліку по-різному розглядають їх, по-різному трактують поняття, навіть можна зустріти різну назву терміну, який є об'єднуючим для засобів довгострокового користування. Для правильного розуміння поняття необоротних активів необхідно дослідити поняття активу.

Активи – це сукупність матеріальних і нематеріальних ресурсів і прав, виражених у грошовій вартості, які контролюються підприємством і використовуються з певною метою. У наукових працях із питань фінансового менеджменту І.О. Бланк під активами підприємства розуміє контрольовані ним економічні ресурси, сформовані за рахунок інвестованого в них капіталу, які характеризуються детермінованою вартістю, продуктивністю і здатністю генерувати дохід, постійний оборот яких у процесі використання зв'язаний із факторами часу, ризику і ліквідності [1, с. 157].

Зарубіжні вчені-бухгалтери М.Р. Метьюс, М.Х.Б. Перера зазначають, що «поділ активів на основні й оборотні прийшов у практику бухгалтерського обліку з економіки через судову сферу в кінці XIX або на початку XX століття» [4, с. 274].

Варто наголосити на тому, що те, що в економіці та юриспруденції називають капіталом, у бухгалтерському обліку називають активами, тому однією з теорій походження поділу активів на оборотні та необоротні (основні) є класичний поділ капіталу визначним економістом К. Марксом на оборотний і основний.

На думку М.В. Півторака, застосування у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» терміну «необоротні активи» є не досить коректним стосовно тих об'єктів, які він об'єднує [7, с. 6]. Автор зазначає, що єдиним активом, який не є оборотним, є земля. Виходячи із цього, він пропонує поділяти активи на основні й оборотні, що відповідає класичному принципу поділу капіталу. Отже, необоротні активи, тобто основний капітал, є складником активу (майна) підприємства.

В іноземній економічній та обліковій практиці поняття «необоротні активи» позначають різними термінами, що впливає з особливостей перекладу з різних мов світу. Наприклад, англійською мовою необоротні активи можуть називатися *non-current assets* (необоротні активи), *fixed assets* (фіксовані активи), *long-term assets* (довгострокові активи) тощо.

Розглядаючи визначення, бачимо, що, дійсно, поняття необоротних активів є неоднозначним. Зокрема, в іноземній літературі часто немає об'єднуючого терміну, а відображаються окремі складники довгострокових засобів: основні засоби, нематеріальні активи тощо. У радянський період розвитку економіки нематеріальні активи як такі не існували, тому необоротні активи носили назву основних засобів, чи основних фондів, особливістю яких була матеріально-речова форма. Велика кількість авторів називають необоротні активи основним капіталом, який включає матеріальні цінності, фінансові вкладення та нематеріальні активи.

У зарубіжній обліковій практиці поняття «необоротні активи» позначається різними термінами: «постійні активи», «власність», «споруди й обладнання», «матеріальні активи» тощо. Так, у Швейцарії необоротні активи в активі балансу об'єднані в одну групу – основні засоби; в Росії – позаоборотні активи, які включають нематеріальні активи, основні засоби, доходні вкладення в матеріальні цінності; у Німеччині – основний капітал та фінансові активи; у країнах англо-американської групи – це довгострокові активи, що об'єднують у собі основні засоби або власність; в Естонії – основний (основні засоби), моральний (нематеріальні активи) та ресурсний капітал (природні багатства). У країнах англо-американської системи обліку це – довгострокові активи, що об'єднують у собі основні засоби або власність, будівлі та обладнання, невідчутні (нематеріальні) активи.

Так, у США окремим розділом в активі балансу відображаються довгострокові активи, до яких належать основні засоби, нематері-

альні активи, інвестиції, фонди та інші активи [3, с. 297].

Групування засобів довгострокового користування за статтями балансу «матеріальні активи», «нематеріальні активи» та «фінансові активи» є не зовсім коректним, оскільки фінансові активи можуть бути як матеріальними, так і нематеріальними, тому для визначення найоптимальнішого складу необоротних активів потрібно дослідити балансові звіти інших країн світу [2, с. 287].

У законодавстві з бухгалтерського обліку більшості країн світу необоротні активи поділяють за основними функціональними видами, або за статтями балансу.

Отже, в більшості країн необоротні активи можна поділити на такі загальні групи:

- матеріальні довгострокові активи;
- нематеріальні довгострокові активи
- довгострокові фінансові інвестиції

[3, с. 300].

Питання обліку та відображення довгострокових активів у фінансовій звітності суб'єктів господарювання на міжнародному рівні регулюють МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 38 «Нематеріальні активи», МСБО 36 «Зменшення корисності активів», МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу», а в Україні – П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів».

Згідно з МСБО 16 «Основні засоби», основні засоби – це матеріальні активи, що їх:

- підприємство утримує для використання у виробництві або постачанні товарів і наданні послуг, для надання в оренду іншим особам або для адміністративних цілей;
- використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду.

Нематеріальні активи, відповідно до МСБО 38 «Нематеріальні активи», – це немонетарні активи, які не мають фізичної субстанції та можуть бути ідентифіковані [3]. Відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», нематеріальні активи – це теж немонетарні активи, які не мають матеріальної форми і можуть бути ідентифіковані.

Слід зауважити, що міжнародними стандартами не деталізуються види активів, які належать до основних засобів і нематеріальних активів.

Будівлі, споруди, устаткування, офісне обладнання підлягають амортизації. У західній обліковій практиці їх ще називають позаоборотними, або постійними, активами (fixed assets), що приблизно відповідає терміну «основні засоби». На відміну від вітчизняної практики у балансах західних компаній не виділяється стаття «Основні засоби». У фінансовій звітності довгострокові матеріальні активи відображаються як матеріальні основні фонди (tangible fixed assets), або основні виробничі фонди (plant assets). Стандарти GAAP рекомендують відображати такі активи під рубрикою

«Власність, будівлі і обладнання» (Property, Plants and Equipment).

У західних компаніях довгострокові матеріальні активи представляються у Балансі більш деталізовано, що дає можливість визначити їх структуру [5, с. 123].

У квітні 2011 року було внесено зміни до українського законодавства, і відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби», первісна (переоцінена) вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних із поліпшенням та ремонтом об'єкта, визначену у порядку, встановленому податковим законодавством [8].

Ця норма вносить альтернативний метод капіталізації витрат на поліпшення основних засобів, але суперечить логіці Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), а отже, й Закону України «Про бухгалтерський облік». Ця норма була введена для зменшення тимчасових різниць.

Ще одна зміна до П(С)БО 7 «Основні засоби» полягає у тому, що первісна (переоцінена) вартість об'єкта основних засобів може бути збільшена на суму індексації, проведеної у порядку, встановленому податковим законодавством, із відображенням у бухгалтерському обліку в порядку, передбаченому для переоцінки в П(С)БО 7 «Основні засоби» [8]. Це також відхил від норм МСФЗ та усунення тимчасових різниць.

Ці зміни є негативними, оскільки ми повинні орієнтуватися на міжнародні стандарти задля співпраці із зарубіжними країнами, але вони є необхідними для узгодження фінансового та податкового обліку в Україні.

Існують певні розбіжності в країнах ЄС у підходах до оцінки основних активів. У Данії, Франції, Німеччині, Ірландії, Португалії та Великій Британії вимагається враховувати ліквідну вартість під час визначення щорічної суми амортизації. Аналогічний підхід дозволяється в Австрії, Фінляндії, Італії, Іспанії та Нідерландах, але відсутній у Бельгії, Греції, Швеції та Люксембурзі.

Процес переоцінки основних засобів за МСБО і П(С)БО України майже не відрізняється, але українські стандарти чіткіше зазначають ту межу (більше 10%), яка призводить до необхідності проведення переоцінки. За міжнародними стандартами ця межа зазначається як така, що «суттєво відрізняється» від балансової вартості. Що стосується амортизації основних засобів, то в міжнародному обліку використовуються такі методи нарахування амортизації: прямолінійне списання, зменшення залишку, метод суми одиниць продукції. В обліку Польщі амортизація нараховується за певною схемою з використанням терміну та коефіцієнтів для конкретних груп основних засобів. У Бельгії використовують прямолінійний, або принцип зниження відрахувань, у Великобританії – норму податкового законодавства, у Греції – норму податкового законодавства, у Данії та Франції – прямолі-

нійний, у Німеччині – лінійний та зменшення залишкової вартості.

В Україні застосовують п'ять різних методів нарахування амортизації: прямолінійний, метод зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний і виробничий методи. Облік необоротних активів здійснюється за кожним об'єктом окремо і потім групується в 16 груп для основних фондів і шість груп для нематеріальних активів. Разом із тим, у Податковому кодексі України визначено мінімальний строк корисного використання.

Щодо обліку основних засобів в Україні, то Міністерство фінансів оприлюднило таблицю (Afa:Tabelle), в якій зазначено більш ніж 500 груп основних фондів. Для кожної групи визначено фіксований термін амортизації – від 3 до 33 років [6].

Позитивним кроком нашого законодавства є переймання досвіду краще економічно розвинутої країни – Німеччини, оскільки прийняття рішення про використання обліку за кожним об'єктом надає платнику податку більшу гнучкість щодо вибору методу нарахування амортизації, який відповідає реальній експлуатації відповідного виду основних фондів

Щодо відображення в обліку основних засобів, то у більшості країн списуються початкова вартість та накопичений знос засобів, що вибувають, обліковуються будь-які доходи та прибуток чи збиток від вибуття. Ця інформація оформлюється складним записом, складовим елементом якого буде запис за дебетом чи кредитом відповідного субрахунку збитку чи прибутку від вибуття. Обов'язково здійснюється донарахування зносу основного засобу, що вибув упродовж року, а знос нараховується в кінці року.

У країнах ЄС зберігаються значні розбіжності щодо капіталізації витрат на нематеріальні активи, термінів амортизації капіталізованих витрат та методів відображення гудвілу у фінансових звітах. Капіталізація організаційних витрат дозволена у Данії, Швеції та Великій Британії. Максимальний термін амортизації капіталізованих організаційних витрат у всіх державах становить п'ять років.

В Австрії, Бельгії, Німеччині, Греції, Люксембурзі та Іспанії капіталізовані організаційні витрати відображаються окремою статтею балансу, а у Фінляндії, Франції, Італії, Нідерландах та Португалії такі витрати включаються до складу статті «Нематеріальні активи».

У Бельгії, Фінляндії, Франції, Греції, Італії, Люксембурзі, Нідерландах, Іспанії, Португалії, Швеції дозволяється капіталізація витрат на дослідження та розробки, у Данії, Ірландії та Великій Британії – лише на розробки. А в Австрії та Німеччині жоден з аспектів не здійснюється.

В Ірландії та Великій Британії максимальний термін амортизації капіталізованих витрат

не встановлено. У Португалії він залежить від витрат. В інших державах він становить п'ять років, у Фінляндії – 20 років у виняткових випадках.

Одним із важливих питань є облік гудвілу. За кордоном склалися три підходи до визначення вартості гудвілу: оцінка репутації фірми; поточна дисконтована оцінка; оцінка за залишковою вартістю.

Методологія визначення позитивного гудвілу, рекомендована в МСБО 32, виходить із визначення різниці між купівельною вартістю та оціночною вартістю придбаних активів і зобов'язань на час здійснення угоди. Гудвіл підприємства підлягає амортизації впродовж строку його корисного використання.

Списання гудвілу безпосередньо за рахунок власного капіталу дозволяється у Данії, Ірландії, Великій Британії, Нідерландах та Португалії. Крім того, у Бельгії, Данії, Греції, Нідерландах, Німеччині дозволяється списувати гудвіл на витрати звітного періоду. Максимальний період амортизації гудвілу становить: в Іспанії – 10 років; у Фінляндії, Португалії, Швеції, Великій Британії – 20 років; в інших державах він не визначений.

У країнах ЄС є відмінності також у підходах до капіталізації витрат на інші нематеріальні активи. У більшості держав вимагається капіталізувати витрати на придбання нематеріальних активів. Винятком є заборона стосовно капіталізації витрат на придбання програмного забезпечення фірмової марки та бази даних в Італії.

Отже, система обліку потребує суттєвої трансформації щодо нематеріальних невідчутних активів у складі інтелектуального капіталу з огляду на те, що облік таких активів найбільш уразливий стосовно визначення їх поточної та майбутньої дохідності.

Висновки. Отже, з аналізу організації обліку необоротних активів у зарубіжних країнах стає очевидною необхідність внесення змін до Національних стандартів бухгалтерського обліку необоротних активів для відповідності Міжнародним стандартам, оскільки зміни, що були зроблені, характеризуються як позитивні, але все ж таки є недоліки, які полягають у відхиленні від МСБО. Нашій країні потрібно орієнтуватися на досвід економічно розвинутих країн для вдосконалення вітчизняного обліку, для узгодженості та порівнюваності облікових документів, оскільки наша держава прагне співпрацювати із зарубіжними країнами.

Необоротні активи є найменш мобільною частиною активів підприємства. У процесі формування й управління необоротними активами необхідно враховувати їх переваги і недоліки порівняно з оборотними активами. Основними перевагами необоротних активів: менший ризик інфляційного зменшення та можливе збільшення ринкових цін на нерухомість швидшими темпами, ніж темпи інфляції; здатність приносити стабільний прибуток у разі неспри-

ятливої господарської діяльності щодо орендних та лізингових платежів. Можливість більш інтенсивного використання в періоди підйому ринкової інфраструктури.

До недоліків слід віднести: низький рівень маневреності, неможливість швидко змінити структуру вкладених коштів; низький рівень ліквідності і неспроможність забезпечити потік платежів у разі погіршення платоспроможності підприємства.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бланк И.А. Финансовый менеджмент : [учебный курс] / И.А. Бланк; 2-е изд., перераб. и доп. – К. : Эльга, Ника-Центр, 2010. – 656 с.
2. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку / С.Ф. Голов. – К., 2007. – 522 с.
3. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку / За ред. С.Ф. Голова. – К. : ФПБАУ, 2004. – 880 с.
4. Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета : [учебник] / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера ; пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
5. Лучко М.Р. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : [навч. посіб.] / М.Р. Лучко, І.Д. Бенько. – К. : Знання, 2006. – 311 с.
6. Ошмарін Я.В. Облікове забезпечення амортизаційної політики підприємств АПК : автореф. дис. ... канд. економ. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит» / Я.В. Ошмарін. – К., 2008.
7. Півторак М.В. Облік основних засобів у рибному господарстві : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / М.В. Півторак. – Київ, 2006. – 19 с.
8. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.