

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА В РІЗНИХ КРАЇНАХ:
ПОРІВНЯЛЬНИЙ АСПЕКТ**

Здійснено порівняння бухгалтерського обліку активів підприємства в Україні, Республіці Молдова, Російській Федерації та США

Постановка проблеми. В сучасних умовах господарювання стрімко розвиваються інтеграційні процеси, що впливають на характер економічних і соціальних відносин, на загальну політичну ситуацію у світі та відкривають широкі можливості для економічної співпраці. За таких умов постає необхідність адаптації національної системи бухгалтерського обліку до вимог міжнародної практики, що реалізуються головним чином за Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ) та загальними принципами обліку США (GAAP).

Процес реформування системи бухгалтерського обліку відповідно до МСФЗ охопив всі країни СНД. У зв'язку з цим зовнішньоекономічна політика України щодо даних країн спрямована на розширення та поглиблення двосторонніх зв'язків. З цією метою вже підписані Міждержавні програми довгострокового співробітництва з Російською Федерацією, Республікою Молдова, Республікою Білорусь, Казахстаном і Грузією, розробляються аналогічні програми довгострокового економічного співробітництва з Туркменістаном, Азербайджанською Республікою, Республікою Узбекистан і Вірменією [6]. Для удосконалення національних стандартів бухгалтерського обліку в Україні важливим є вивчення досвіду США та країн СНД.

Метою даної публікації є виявлення основних відмінностей у порядку відображення активів за МСФЗ та GAAP, що надасть можливість впровадити дієву та ефективну практику обліку зарубіжних країн в Україні, а також визначити недоліки обліку активів в Україні порівняно з пострадянськими країнами (Республікою Молдова та Російською Федерацією).

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблемним питанням облікового відображення активів підприємств присвячені праці вітчизняних і зарубіжних вчених: С.М. Бичкової, Ф.Ф. Бутинця, А. Велш Глена, Т.В. Герасимової, Л.А. Горецької, Г.В. Григораша, Ш. Даниєла, В.Б. Івашкевича, В.В. Кожарського, Ларсона Керміта, О.А. Левковича, А. Недериці, Я.В. Соколова, Б. Чіапетті. Відсутність наукових досліджень щодо організації і ведення обліку активів як у високо розвинутих країнах (США, Великобританія), так і в країнах СНД обумовлює актуальність даного дослідження.

Викладення основного матеріалу дослідження. Система бухгалтерського обліку як важливий елемент інфраструктури сучасної світової економіки характеризується різними способами підготовки інформації для зовнішніх користувачів. Так, існує три системи підготовки та подання інформації про стан, рух грошових коштів і результати діяльності підприємства: GAAP США (загальновизнані облікові принципи США), Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), система підготовки звітності транснаціональними корпораціями [12, с. 8].

У серпні 2008 р. Комісією з цінних паперів представлений попередній план щодо переходу на міжнародні стандарти та відмову від GAAP. Відповідно до цього плану вже з 2010 р. всі компанії повинні надавати звітність відповідно до МСФЗ. Припускається, що з 2014 р. формування звітності за МСФЗ стане обов'язковим для всіх американських компаній [6]. Крім того, коли у підприємства виникає питання про перехід на міжнародні стандарти, то слід визначити цілі підготовки фінансової звітності за стандартами, відмінними від російських та українських. Наприклад, якщо підприємство вирішить розмістити свої акції на Нью-Йоркській фондовій біржі, то вибір має бути здійснений на користь GAAP (США). Іншим компаніям слід готувати звітність за МСФЗ.

Використання міжнародних стандартів у пострадянських країнах, пов'язано, перш за все, з інтеграцією до світової економіки, становленням фінансового та інвестиційного ринків. Однак, для України, як і для ряду інших країн СНД, характерні особливості облікового відображення активів, зумовлені історичними, економічними, політичними та соціальними умовами ринку цих країн. Вітчизняне П(С)БО 2 "Баланс" трактує активи відповідно до МСФЗ 16 "Основні засоби": активи – це ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигід у майбутньому [6]. Крім того, критерії визнання активів аналогічні в більшості країн. Єдина відмінність полягає в тому, що в окремих країнах виділяється вартісний критерій віднесення активів до оборотних чи необоротних засобів. Зокрема, в Республіці Білорусь ліміт вартості основних засобів становить не більше 30 мінімальних заробітних плат за одиницю, в Республіці Молдова – не більше 1000 леїв, в Україні – 1000 гривень тощо [7, с. 34].

У зарубіжній обліковій практиці поняття "необоротні активи" позначаються різними термінами: постійні активи; власність, споруди та обладнання; матеріальні постійні активи тощо. Так, у Швейцарії необоротні активи в активі балансу об'єднані в єдину групу – основні засоби; в Росії – необоротні активи включають нематеріальні активи, основні засоби та доходи вкладення в матеріальні цінності; в інших країнах – це довгострокові активи [14, с. 199]. Так, в США та Республіці Молдова окремим розділом в активі балансу відображаються довгострокові активи, до яких належать основні засоби, нематеріальні активи, фонди, інвестиції.

У свою чергу, поняття "оборотні активи" застосовується в США та у всіх країнах СНД. Окремо під поняттям "виробничі запаси" в Російській Федерації, Республіці Молдова та Україні розуміють товарно-матеріальні цінності. В англомовних країнах застосовується поняття "товарно-матеріальні запаси", до складу яких включаються матеріальні активи призначені для продажу або використання для виробництва, надання послуг. Товарні матеріальні запаси відображаються в бухгалтерському балансі як поточні активи, тому що використовуються чи перетворюються на грошові кошти протягом року або нормального операційного циклу підприємства (залежно від того, що довше).

Відповідно до міжнародного досвіду кожне підприємство, враховуючи характер діяльності та особливості технології й організації господарських операцій, самостійно вирішує питання класифікації активів на оборотні та необоротні. В Україні відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 "Баланс" поділ активів на оборотні та необоротні є обов'язковим. П(С)БО 2 "Баланс" визначає, що оборотні активи – це грошові кошти та їх еквіваленти, не обмежені у використанні, а також інші активи, які призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу. Усі активи, що не є оборотними, класифікуються як необоротні.

МСФЗ не вимагають дотримуватися визначеного переліку або формату, в якому мають подаватися статті активу в балансі. В різних країнах статті активу балансу традиційно розміщуються або у порядку від найбільш до найменш ліквідних (США, Канада), або у зворотному порядку (Великобританія, країни СНД). Нова форма балансу в Україні зберігає порядок ліквідності статей, що традиційно склався в нашій країні.

Основні засоби відображаються в обліку за первісною або, як її часто перекладають, історичною вартістю. Відповідно до МСФЗ до первісної вартості основних засобів включаються: ціна придбання за вирахуванням отриманих знижок; митні збори; невідшкодовані податки; витрати, що прямо пов'язані з приведенням основних засобів в робочий стан. Формування первісної вартості в інших країнах суттєво не відрізняється. Єдине, що необхідно підкреслити, це те, що в багатьох країнах (на відміну від вітчизняної облікової практики) в окремих

випадках дозволено відносити до вартості основних засобів суму відсотків за позиками, пов'язаними з придбанням останніх [7, с. 34]. Облік нематеріальних активів у національних стандартах країн СНД і запасів (в частині оцінки методів їх списання) повністю відповідають вимогам МСФЗ.

Розглянемо в табл. 1 принципову різницю між GAAP США та МСФЗ у частині регламентації обліку активів, що дозволить розв'язати проблеми конвергенції національних стандартів з міжнародними стандартами.

Таблиця 1. Порядок облікового відображення активів за МСФЗ та GAAP *

Вид активів	МСФЗ	GAAP	Відмінність в обліку активів	Коментарій
Основні засоби	16	144	Оцінка основних засобів за МСФЗ здійснюється за історичною собівартістю або на основі регулярних переоцінок. GAAP переоцінку забороняє	Дана різниця не впливає на облік
Нематеріальні активи	38	142	GAAP, на відміну від МСФЗ, забороняє переоцінку, що збільшує вартість нематеріального активу	Дана різниця не вплине на облік
Грошові кошти	7	CON5-6	Виплати і надходження дивідендів відповідно до МСФЗ відображаються лише в одній з видів діяльності (фінансовій або операційній). Відповідно до GAAP виплата дивідендів відображається у фінансовій діяльності; отримання дивідендів є операційною діяльністю	МСФЗ та GAAP надають повну інформацію про здійснення безготівкових операцій. Проте, GAAP орієнтує звітність на окремі групи інвесторів, а МСФЗ спрощує процеси розкриття інформації для користувачів
Запаси	2	151	За МСФЗ заборонено використовувати метод ЛІФО, а за GAAP метод ЛІФО дозволений	Підприємства змушені готувати два пакети звітності, інформаційна насиченість яких буде відрізнятися
Фінансові інвестиції	39	115 133 140	За МСФЗ зняття з обліку інвестицій пов'язано з переходом прав на отримання прибутку та ризиків, а за GAAP саме юридичний договір є фактором зняття активів з обліку	МСФЗ орієнтується на економічну сутність операцій з інвестиціями, а GAAP – на їх юридичне оформлення

*Власна розробка на основі [6].

Відповідно до табл. 1, можна зробити висновок, що стандарти GAAP та МСФЗ висувають різні вимоги щодо розкриття інформації про наявні активи у фінансовій звітності. Так, міжнародні стандарти не містять суворих вказівок щодо обліку активів; GAAP же суворо регламентують форму, структуру документів, оцінку кожної статті в звітності. Одним із шляхів вирішення даної проблеми може бути перехід від стандартів, що базуються на правилах, до системи стандартів, що базуються на принципах. Для того, щоб здійснити даний перехід, необхідно зблизити стандарти МСФЗ та GAAP. Проте,

на нашу думку, зближення даних стандартів повинно відбуватися в розрізі за кожним об'єктом обліку з метою усунення недоліків, наведених у табл. 1.

Вітчизняна система бухгалтерського обліку за своїм характером і наповненням є близькою до системи бухгалтерського обліку пострадянських країн, що регламентують власний порядок відображення активів. Розглянемо методологічні основи бухгалтерського обліку активів у країнах СНД, які регулюються нормативними документами, наведеними в табл. 2.

Таблиця 2. Нормативні документи України, Республіки Молдова, Російської Федерації, що регламентують облік активів

Країна	Нормативні документи
Україна	<ol style="list-style-type: none"> 1. Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 р. № 996 2. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування № 291 від 30.11.99 р. 3. П(С)БО 7 "Основні засоби" № 92 від 27.04.2000 р. 4. П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" № 242 від 18.10.1999 р. 5. П(С)БО 9 "Запаси" № 246 від 20.10.2000 р. 6. П(С)БО 12 "Фінансові інструменти" № 91 від 26.04.2000 р. 7. П(С)БО 30 "Біологічні активи" № 790 від 18.11.2005 р. 8. Положення про касові операції № 637 від 15.12.2004 р. 9. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів № 561 від 30.09.2003 р.
Російська Федерація	<ol style="list-style-type: none"> 1. Федеральний Закон "Про бухгалтерський облік" від 23.02.96 р. 2. Положення з ведення бухгалтерського обліку і бухгалтерської звітності в РФ № 34н від 29.07.98 р. 3. План рахунків бухгалтерського обліку і інструкція про його застосування № 94н від 31.10.2000 р. 4. ПБО 6/01 "Облік основних засобів" № 26н від 30.03.2001 р. 5. ПБО 14/07 "Облік нематеріальних активів" від 30.03.2001 р. 6. ПБО 5/01 "Облік матеріально-виробничих запасів" від 09.06.2001 р. № 44н 7. "Методичні вказівки з бухгалтерського обліку матеріально-виробничих запасів" від 28.12.2001 р. № 119н 8. "Методичні вказівки з бухгалтерського обліку спеціального інструменту, спеціальних приладів, спеціального обладнання і спеціального одягу" від 26.12.2002 р. № 135н 9. ПБО 2/94 "Облік договорів (контрактів)" від 10.06.1999 р. 10. ПБО 01 "Облік біологічних активів" від 15.11.2005 р. № 119н 11. Інструкція "Про порядок касових розрахунків" від 30.10.1986 р.
Республіка Молдова	<ol style="list-style-type: none"> 1. НСБО 2 "Товарно-матеріальні запаси" від 25.12.97 р. № 174 2. НСБО 16 "Облік довгострокових матеріальних активів" від 25.12.1997 р. № 112 3. НСБО 25 "Облік інвестицій" від 26.10.1997 р. № 345 4. Правила ведення касових операцій в Молдові від 25.12.97 р. № 764 від 25.11.1992 р.

Для розуміння порядку організації обліку операцій з активами підприємств у різних країнах порівняємо наступні складові: основні засоби та нематеріальні активи (табл. 3),

фінансові інвестиції (табл. 4), біологічні активи (табл. 5), товарно-матеріальні цінності (табл. 6), грошові кошти та розрахунки (табл. 7).

Таблиця 3. Бухгалтерський облік основних засобів і нематеріальних активів в Україні, Республіці Молдова, Російській Федерації та США*

Основні ознаки	Країни			
	Україна	Молдова	Росія	США
Класифікація	Основні засоби: за призначенням, характером, належністю, елементами, використанням. Нематеріальні активи: за їх складом, носієм, порядком отримання тощо	Основні засоби: за належністю, терміном використання, складом та однорідністю. Нематеріальні активи: за носієм, порядком отримання	Основні засоби: за видами, належністю, призначенням і використанням. Нематеріальні активи: за носієм, порядком отримання	Основні засоби та нематеріальні активи: за групами, за характером використання, відповідальною особою, видом діяльності. Залежать від креативності бухгалтера
Облікове відображення	Рахунки 10 "Основні засоби" та 12 "Нематеріальні активи" з відповідними субрахунками; гр. 3, 4, 6 розд. 1 Журнал 4, ф. № 1; ф. № 5	Синтетичний облік ведеться на рахунку 123 "Основні засоби"	Рахунок 01 "Основні засоби", 02 "Амортизація основних засобів", 04 "Нематеріальні активи", Журнал – ордер № 13	Відсутні чітко встановлені рахунки
Методи нарахування амортизації	– прямолінійний; – кумулятивний; – виробничий; – зменшення залишкової вартості; – прискореного зменшення вартості; – податковий	– прямолінійний до обсягу продукції; – пропорційно до зменшеного залишку за встановленим підприємством коефіцієнтом; – кумулятивний	– прямолінійний; – кумулятивний; – пропорційно до обсягу продукції; – зменшення залишку (сума зносу розраховується на основі норм)	– лінійний; – кумулятивний; – пропорційно до обсягу продукції; – зменшення залишку

* Розроблено на основі джерел: [1; 2; 3; 4; 13; 16]

Згідно з нормативними документами даних країн під терміном "основні засоби" розуміють матеріальні активи, що діють протягом тривалого періоду часу (більше одного року), які використовуються у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або здійснення адміністративних функцій. Під терміном "нематеріальні активи" розуміють актив, який немає матеріальної форми, може бути ідентифікований, утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік). Крім того, згідно з ПБО 6/01 п. 4 (Російська Федерація) при використанні в бухгалтерському обліку активу як основного засобу необхідні такі умови: "організацією не передбачається наступний перепродаж даних активів".

У країнах СНД чітко встановлені класифікаційні ознаки: нематеріальні активи обов'язково поділяються за носієм і порядком отримання, а в Україні ще й за складом; основні засоби у даних країнах поділяються за призначенням, належністю, характером і порядком використання, а в Республіці Молдова розрізняються активи ще й за терміном використання. На нашу думку, хоча в інших країнах, в т.ч. в Україні, дана класифікаційна ознака окремо не виділяється, проте її доцільно застосувати на практиці.

Щодо документального відображення операцій, то слід відзначити ідентичність документів: акт приймання-передачі основних засобів, картка обліку основних засобів, документи, що підтверджують право на власність,

технічна документація, довіреність, акти приймання-передачі відремонтованих основних засобів, інвентарний список основних засобів, інвентарна книга, акти зі списання основних засобів, акт введення основного засобу в експлуатацію тощо притаманні всім країнам СНД. Їх різниця лише полягає в різній нумерації документів. Так, якщо в Україні Акт зі списання основних засобів (ОЗ-3), то в Російській Федерації – ОЗ-4.

Підприємства України застосовують норми амортизації відповідно до податкового законодавства, при визначенні яких не враховується моральний знос основних засобів, тому українська продукція не конкурентоздатна на світових ринках. Також, всім розглянутим країнам притаманний кумулятивний метод нарахування амортизації та метод зменшення залишкової вартості. У свою чергу, в США нова техніка й технологія впроваджується в різні галузі народного господарства кожні 3-5 років, орієнтуючись переважно на моральне зношування [15, с. 420]. Тому амортизація нараховується за лінійним, кумулятивним методами, пропорційно до обсягу продукції чи шляхом зменшення залишкової вартості.

Отже, в обліковому відображенні основних засобів та нематеріальних активів у вищезазначених країнах немає особливих відмінностей. Різниця лише полягає у нумерації рахунків, класифікації, методах нарахування амортизації.

Порядок організації бухгалтерського обліку за інвестиціями підприємств у різних країнах відображено в табл. 4.

Таблиця 4. Бухгалтерський облік довгострокових і короткострокових інвестицій в Україні, Республіці Молдова, Російській Федерації та США *

Основні ознаки	Україна	Молдова	Росія	США
Визначення	Активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку, зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора строком більше одного року (довгострокові) чи менше одного року (короткострокові)	Активи, якими володіє інвестор, що покращує його фінансове становище в ході отримання доходів від їх вкладання	Активи призначені для створення, збільшення розмірів капіталу, а також придбання необоротних активів довгострокового використання (більше одного року) або короткострокового використання (менше одного року)	Активи, які не можливо легко конвертувати в грошові кошти найближчим часом
Класифікація	– інвестиції пов'язаними сторонами; – інші інвестиції	– за видами; – за напрямками; – за строками вкладання	– інвестиції в непов'язані сторони; – інвестиції в пов'язані сторони	– довгострокові; – поточні; – інвестиції, що не здійснюють вплив на об'єкт інвестування; – інвестиції, що здійснюють вплив на об'єкт інвестування; – за призначенням; – за справедливою

Облікове відображення	Рахунок 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" та 35 "Поточні фінансові інвестиції", графа 3 Журналу 4, ф. № 1 "Баланс", ф. № 5 "Примітки до річної фінансової звітності"	Рахунок 131 "Довгострокові інвестиції в непов'язані сторони", 231 "Поточні інвестиції в непов'язані сторони", 132 "Довгострокові інвестиції в пов'язані сторони", 232 "Поточні інвестиції в пов'язані сторони", Баланс, Примітки до звітності	Рахунок 58 "Фінансові вкладення", Баланс, Примітки до річної фінансової звітності	Відсутні чітко встановлені рахунки в результаті креативної направленості обліку. Результати діяльності відображаються у звітності
-----------------------	--	---	---	---

* Розроблено на основі джерел: [1; 2; 3; 4; 13;16]

Проаналізувавши бухгалтерський облік фінансових інвестицій, можна зробити висновок, що порядок їх облікового відображення в Росії, Молдові, США та Україні відрізняється за такими елементами:

1) визначення інвестицій однакове у Російській Федерації та Україні. Крім того, на нашу думку, дане визначення є найбільш повним порівняно з США та Молдовою, тому що воно приділяє увагу термінам їх вкладення і тим самим класифікує інвестиції на короткострокові та довгострокові. У Республіці Молдова до інвестицій належать всі активи, що покращують фінансовий стан підприємства. У визначенні США взагалі не зазначається про зростання вартості капіталу та отримання вигод для інвестора;

2) класифікаційний поділ інвестицій однаковий як в Україні, так і в Російській Федерації (за пов'язаними сторонами). Проте, на нашу думку, його слід доповнити за такими ознаками, як призначення та справедлива вартість. Такий поділ надасть можливість здійснювати контроль за цільовим використанням фінансових вкладень інвесторів;

3) різниця у документуванні операцій можлива лише за видами облікових регістрів, проте сутність інформації, що в них відображається, є схожою.

Ще однією складовою активів на підприємствах є біологічні активи, порядок організації бухгалтерського обліку яких в різних країнах відображено в табл. 5.

Таблиця 5. Облікове відображення біологічних активів в Україні, Росії та США*

Основні ознаки	Країни		
	Україна	Росія	США
Нормативне регулювання	П(С)БО 30 "Біологічні активи"	ПБУ 01 "Облік біологічних активів"	МСФЗ 41 "Сільське господарство"
Документування	Акт на оприбуткування приплоду, відомість зважування, акт на вибракування тварин з основного стада, рахунок-фактура, рахунок, виписка банку, платіжне доручення тощо		
Рахунки	16 "Довгострокові біологічні активи", 21 "Поточні біологічні активи"	Рахунок 11 "Біологічні активи"	Регулюються GAAP, варіативність обліку
Облікове відображення	ф. № 1 "Баланс", ф. № 5 "Примітки до річної фінансової звітності"	Баланс, Примітки до річної фінансової звітності	Фінансова звітність

* Розроблено на основі джерел: [1; 11]

Таким чином, біологічні активи як об'єкт бухгалтерського обліку заслуговують на значну увагу з боку бухгалтерів. Основні елементи, передбачені міжнародними стандартами, що застосовані в положеннях з бухгалтерського обліку в країнах, розглянутих в табл. 5, призвели до ідентичності класифікаційних ознак (біологічні активи класифікуються на: довгострокові (необоротні); поточні (короткострокові); зрілі; незрілі тощо) та документального відображення. Потреба у розробці П(С)БО 30 "Біологічні активи" зумовлена запровадженням МСБО 41 "Сільське господарство", який рекомендовано застосовувати з початку 2003 р. Цей стандарт прийнятий як національний у Новій Зеландії, а Австралія розробила на його основі власний стандарт 35 "Самостворювані та відтворювані активи".

Республіка Молдова стала першою країною на пострадянському просторі, яка розробила національний стандарт з обліку в сільському господарстві, що передбачає використання окремих положень МСБО 41 "Сільське господарство" [11, с. 38].

Якщо за основу для порівняння облікового відображення біологічних активів у СНД взяти міжнародну практику, то виявиться, що методика визначення фінансових результатів сільськогосподарських підприємств, передбачених у МСБО 41, порівняно з вітчизняним ПСБО 30

та російським ПБУ 01 суттєво відрізняється. У першому стандарті прибуток визначається шляхом порівняння доходу, який складається зі справедливої вартості отриманої продукції при первісному визнанні та прибутків, що виникають від зміни справедливої вартості біологічних активів протягом звітного періоду, з втратами виробництва за елементами. В останніх двох стандартах прибуток визначається як виручка від реалізації продукції з додаванням іншого операційного доходу, до складу якого включається дохід від первісного визначення собівартості продукції та різниця у вартості активів на кінець і початок звітного періоду.

На нашу думку, для запровадження такої методики слід усунути неузгодженості або застосовувати методику планування й калькулювання собівартості продукції, орієнтуючись на облікову практику за часів Радянського Союзу, оскільки попередня практика обліку сільськогосподарської продукції відсутня в розвинених країнах.

Наступним видом активу, без якого неможлива діяльність підприємства, є товарно-матеріальні цінності. Товарно-матеріальні цінності – це запаси, призначені для продажу або використовуються у виробництві продукції, товарів, робіт (послуг) в ході господарської діяльності. Відмінності облікового відображення запасів у Російській Федерації, Республіці Молдова та Україні зображені в табл. 6.

Таблиця 6. Бухгалтерський облік товарно-матеріальних цінностей в Україні, Республіці Молдова та Російській Федерації*

Основні ознаки	Країни		
	Україна	Молдова	Росія
Облікове відображення	20 "Виробничі запаси", 22 "МШП", 23 "Виробництво", 26 "Готова продукція", 28 "Товари", Журнал 5 (А), ф. № 1 та ф. № 5	211 "Матеріали", 213 "МШП", 215 "Незавершене виробництво", 216 "Продукція", 217 "Товари", фінансова звітність	10 "Матеріали", 41 "Товари", 42 "Націнка", 43 "Готова продукція", 15 "Заготівля матеріалів", Баланс, Примітки до річної фінансової звітності
Методи оцінки запасів при їх вибутті	– ідентифікована собівартість; – середньозважена собівартість; – ФІФО;	– нормативні затрати; – ідентифікована собівартість; – ціни продажу;	– ідентифікована собівартість; – середньозважена собівартість; – ФІФО;

	– нормативні затрати; – ціни продажу	– ФІФО	– за кожною групою (видом) запасів
--	---	--------	------------------------------------

* Розроблено на основі джерел: [1; 2; 3; 4; 13; 16]

Отже, як видно з табл. 6, облікове відображення товарно-матеріальних цінностей у вище зазначених країнах відрізняється за кількістю методів оцінки вибуття запасів. Щодо класифікації у всіх країнах СНД з метою збереження майна власника товарно-матеріальні цінності поділяють за призначенням, місцем знаходження, рівнем наявності, обсягом, ступенем ліквідності, сферою використання, складом і структурою, щодо відображення у балансі. Загалом запаси класифікують на: матеріали (документальне оформлення: журнал обліку вантажів, що надійшли; довіреність; журнал реєстрації довіреностей; прибутковий ордер; акт про приймання матеріалів; картка складського обліку матеріалів; відомість обліку залишку матеріалів на складі; матеріальний звіт тощо), незавершене виробництво, готову продукцію (документальне оформлення: накладні; вимоги; приймально-здавальні документи тощо), товари (документальне оформлення: товарно-транспортна

накладна; рахунок-фактура; накладна; свідоцтво про якість товару; приймальний акт тощо). Проте залежно від значення та ролі у виробництві виробничі запаси класифікуються на такі види: сировина, напівфабрикати, паливо, запасні частини, будівельні матеріали, інвентар, тара та тарні матеріали, допоміжні матеріали, спеціальний одяг, інші. Тобто класифікація здійснюється за кожним видом цінностей.

Інтерес до питань забезпечення, раціонального використання та облікового відображення запасів у сучасних умовах пов'язаний, перш за все, зі зростанням рівня витрат на виробництво продукції та обмеженістю і зменшенням ресурсів у співвідношенні зі швидким зростанням потреб суспільства [4, с. 84].

Порядок організації бухгалтерського обліку грошових коштів і розрахунків підприємств у різних країнах відображено в табл. 7.

Таблиця 7. Бухгалтерський облік грошових коштів та розрахунків в Україні, Республіці Молдова та Російській Федерації*

Основні ознаки	Країни		
	Україна	Молдова	Росія
Нормативне регулювання	Положення про касові операції № 637 від 15 грудня 2004 р.	Правила ведення касових операцій в Молдові № 764 від 25 листопада 1992 р.	Інструкція Про порядок розрахунку в касі від 30 жовтня 1986 р.
Класифікація	Залежно від валюти, залежно від місця зберігання, залежно від використання власних грошових коштів		
Облікове відображення	Рахунок 30 "Каса", 31 "Поточний рахунок в банку", 33 "Інші кошти", Журнал 1, відомість 1, Графи 3, 4, 5, 7, 8, 9, 10, 11 розділу III журналу 5 (5А), Головна книга Баланс (ф. № 1), Примітки до річної фінансової звітності (ф. № 5)	Рахунок 241 "Каса", 242 "Розрахунковий рахунок", 243 "Валютний рахунок", рахунок 245 "Грошові кошти в дорозі", 246 "Грошові документи", фінансова звітність	Рахунок 50 "Каса", 51 "Поточний рахунок в банку", 52 "Валютні рахунки", 55 "Спеціальні рахунки в банку", 57 "Грошові кошти в дорозі", Журнал-ордер № 1, відомість № 1, Баланс, Примітки до річної фінансової звітності

* Розроблено на основі джерел: [1; 2; 3; 4; 13; 16]

Проаналізувавши облікове відображення грошових коштів за країнами, можна зробити висновок, що класифікація грошових коштів у всіх країнах СНД є однаковою. Крім того, порядок документування грошових операцій аналогічний:

1) облік готівки ведеться на основі первинних документів: прибутковий касовий ордер, видатковий касовий ордер, журнал реєстрації прибуткових і видаткових касових ордерів, касова книга, книга обліку виданих та прийнятих касиром грошових коштів, розрахунково-платіжні відомості, платіжна відомість, супровідна відомість, звіт касира;

2) облік грошових коштів на рахунках в банку ведеться на основі первинних документів: платіжне доручення, платіжна вимога-доручення, чеки, виписка банку;

Класифікація потоків грошових коштів, наведена в міжнародних стандартах, є не досить деталізованою. Найбільш розгорнуто вона представлена англійськими національними стандартами з бухгалтерського обліку. Зокрема, стандарт IFRS 1 виділяє п'ять джерел і напрямів потоків грошових коштів: 1) операційна (поточна) діяльність; 2) доходи від інвестицій та обслуговування боргу; 3) оподаткування; 4) інвестиційна діяльність; 5) фінансова діяльність. Відповідно до вітчизняних П(С)БО і практики обліку більшості країн рух грошових потоків класифікується за видами діяльності: операційна, інвестиційна, фінансової та надзвичайна [17, с.205].

Грошові документи, такі як поштові марки, оплачені білети, що включаються в Україні до складу грошових документів, за GAAP вважаються авансами. Кошти, що відображаються у вітчизняному балансі як "Грошові кошти в дорозі", за Загальноприйнятими стандартами бухгалтерського обліку (GAAP) США включаються до складу дебіторської заборгованості банку.

Відмінним є також і момент відображення в обліку руху грошових коштів між банком і підприємством. У вітчизняній практиці розрахунки з банком відображаються в обліку на підставі виписки банку з поточного рахунку. В США

отримання коштів відображається в момент депозиту чека, а виплата – в момент видачі чека [4, с. 358].

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Здійснене дослідження надає можливість зробити висновок про те, що запозичення закордонного досвіду облікового відображення активів підприємства сприятиме створенню дієвого механізму для прийняття управлінських рішень, які будуть спрямовані на швидке й правильне орієнтування підприємства в системі сучасних інтеграційних процесів. Від рівня забезпеченості підприємства активами залежить випуск готової продукції та, як наслідок, конкурентоспроможність не тільки на вітчизняному, але й міжнародному ринку. Тому головним завданням для будь-якої країни є здійснення контролю за збереженням та ефективним використанням активів підприємства.

Міжнародні стандарти не містять суворих вказівок щодо обліку активів. Одним із шляхів вирішення даної проблеми може бути перехід від стандартів, що базуються на правилах, до системи стандартів, що базуються на принципах.

Провівши порівняння облікового відображення активів за країнами, можна встановити подібні та відмінні риси організації їх обліку. Схожість проявляється у визначенні основних складових активів, а також в порядку документування. Відмінність полягає у класифікації активів, рахунках, нормативних документах, що регулюють питання обліку цих об'єктів, та в кількості застосованих методів оцінки вибуття запасів чи методів нарахування амортизації. Особливим є облікове відображення активів у США, що пов'язано з високою варіативністю обліку.

У вітчизняній практиці поділ інвестицій необхідно доповнити за призначенням і справедливою вартістю, що надасть можливість здійснювати контроль за цільовим використанням фінансових вкладень інвесторів. Для усунення різниці в методиці обчислення фінансового результату від сільськогосподарської продукції, доцільно

застосовувати досвід планування і калькулювання собівартості даної продукції.

Подальші дослідження зарубіжного досвіду облікового відображення активів забезпечать можливість перейняти позитивний досвід ведення обліку операцій з активами певної країни, що сприятиме ефективному управлінню підприємством.

Список використаної літератури:

1. *Бычкова С.М.* Бухгалтерский финансовый учет: учеб. пособие / С.М. Бычкова, Д.Г. Бадаева; под. ред. С.М. Бычковой. – М.: Эксмо, 2008. – 528 с.
2. *Бутинець Ф.Ф.* Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів [Ф.Ф. Бутинця та ін.] Ф.Ф. Бутинця. – 8-ме видання, доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2009. – 912 с.
3. *Бутинець Ф.Ф.* Бухгалтерський учет в странах мира: [Учебное пособие] / Под. ред. проф. Ф.Ф. Бутинца / Вып. 2. – Житомир: ЖГТУ, 2008. – 484 с.
4. *Велш Глен А., Шорт Деніел Г.* Основы финансового обліку / [пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач]. – К.: Основы, 1999. – 943 с.
5. *Виговська Н.Г.* Ідентифікація об'єктів контролю в різних господарських системах / Н.Г. Виговська // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – 2007. – № 1(39). – С. 35-40.
6. *Генералова Н.В.* Яка необхідність введення та застосування МСФЗ / Н.В. Генералова [електронний ресурс] – режим доступу до журналу: <http://www.buhgalteria.com.ua/Hit.html?id=1480>.
7. *Горецька Л.Л.* Основні підходи до відображення оборотних активів в обліку зарубіжних країн / Л.Л. Горецька // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – 2001. – № 16. – С. 32-43.
8. *Денисюк О.Г.* Система управління майновим потенціалом підприємства / О.Г. Денисюк // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – 2008. – № 1(43). – С. 163-171.
9. *Кожарский В.В.* Теория бухгалтерского учета в вопросах и ответах / В.В. Кожарский, Н.В. Кожарская. – Минск: Изд-во Гревцова, 2009. – 224 с.
10. *Ларсон Керміт Д., Уайлд Джон Дж., Чіалетта Б.* Основні принципи бухгалтерського обліку / у 2-х томах. Том 2. [пер. з англ. Г.В. Григораш, Т.В. Герасимова] – Дніпропетровськ: Баланс Бізнес Букс, 2007. – 1303 с.
11. *Моссаковський В..* Бухгалтерський облік біологічних активів / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 4 – С. 38-48.
12. *Мощенко Н.П.* Международные стандарты учета и финансовой отчетности / Н.П. Мощенко. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 272 с.
13. *Недерица А.* Финансовый учет: Учебник / Коллектив авторов: координатор Александр Недерица. – Кишинэу: АСАР, 2000. – 480 с.
14. *Охрамович О.Р.* Бухгалтерський облік запасів в країнах СНД: правове регулювання / О.Р. Охрамович // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – 2004. – № 4(30). – С. 198-203.
15. *Охрамович О.Р.* Бухгалтерський облік основних засобів в країнах СНД: правове регулювання / О.Р. Охрамович // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – 2004. – № 1(27). – С. 141-151.
16. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: Учебник / И.И. Бочкарева, В.А. Бычков и др.; Под ред. Я.В. Соколова. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004. – 768 с.
17. *Цуркану В.* Международный бухгалтерский учет: Учеб. / Виорел Цуркану, Ирина Голочалова, Ада Штаховски; Молд. Экон. Акад. – К.: Изд. МЭА, 2007. – 305 с.

СЕМЙОН Вікторія Сергіївна – аспірант кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

- методика та організація обліку необоротних активів;
- бухгалтерський облік у зарубіжних країнах