

Облік основних засобів за національними і міжнародними стандартами

Стаття присвячена визначенню ступеню відповідності обліку основних засобів за національними стандартами на підприємствах України вимогам Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Проаналізовано основні норми національного та міжнародного стандартів, які регулюють облік основних засобів (П(С)БО 7 «Основні засоби», МСБО 16 «Основні засоби»). Виявлено, що перелік об'єктів основних засобів, облік яких регулюють обидва стандарти не є ідентичним. Розкрито особливості визнання основних засобів, їх класифікацію, оцінку та переоцінку, надходження й вибуття, порядок нарахування амортизації, відображення інформації про основні засоби у фінансовій звітності.

Як свідчать результати дослідження, сучасний стан обліку основних засобів в Україні певною мірою відповідає вимогам Міжнародних стандартів фінансової звітності, та все ж має окремі розбіжності. Ці розбіжності стосуються, як обліку основних засобів (в аспектах щодо формування первісної вартості, переоцінки, нарахування амортизації), так і відображення інформації про них у фінансовій звітності. Як вважає автор, така ситуація є цілком закономірною, адже процес адаптації нормативної бази України до вимог міжнародних стандартів обліку і звітності триває.

Ключові слова: бухгалтерський облік, Міжнародні стандарти фінансової звітності, реформування, національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, основні засоби.

Учет основных средств по национальным и международным стандартам

Статья посвящена определению степени соответствия учета основных средств по национальным стандартам на предприятиях Украины требованиям Международных стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Проанализированы основные нормы национального и международного стандартов, регулирующих учет основных средств (П(С)БУ 7 «Основные средства», МСБО 16 «Основные средства»). Выявлено, что перечень объектов основных средств, учет которых регулируют оба стандарта, не является идентичным. Раскрыты особенности признания основных средств, их классификация, оценка и переоценка, поступление и выбытие, порядок начисления амортизации, отражение информации об основных средствах в финансовой отчетности.

Как свидетельствуют результаты исследования, современное состояние учета основных средств в Украине в определенной степени соответствует требованиям Международных стандартов финансовой отчетности, при этом все же имеются отдельные разногласия. Эти различия касаются, как учета основных средств (в аспектах по формированию первоначальной стоимости, переоценки, начисления амортизации), так и отображения информации о них в финансовой отчетности. Как считает автор, такая ситуация вполне закономерна, ведь процесс адаптации нормативной базы Украины к требованиям международных стандартов учета и отчетности продолжается.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, Международные стандарты финансовой отчетности, реформирование, национальные Положения (стандарты) бухгалтерского учета, основные средства.

Asset Accounting According to National and International Standards

The Article overviews the issues of complying National Accounting Standards at the enterprises of Ukraine with International Financial Reporting Standards. Key provisions of national and international standards governing the accounting of fixed assets (NP(S)A 7 'Property, Plant, Equipment', IFRS 16 'Fixed Assets') have been analyzed. It has been found that the list of PPE regulated by both accounting standard frameworks is not identical.

Specifics of fixed assets recognition, their classification, assessment and reassessment, delivery and disposal, depreciation procedure, reflecting information on fixed assets in financial statements have been overviewed.

As the results of the study suggest, current status of fixed assets in Ukraine to some extent corresponds to the requirements of International Financial Reporting Standards, whereas still there exist some differences. These differences concern both fixed assets accounting (in aspects involving initial cost formation, revaluation and depreciation charge) and disclose of information on them in financial statements. According to the author, such situation is quite natural because the process of adjusting the regulatory framework of Ukraine to the international standards of accounting and reporting is on.

Keywords: *accounting, International Financial Reporting Standards, reform, National Provisions (Standards) of Accounting, fixed assets.*

Постановка проблеми. Реформування облікової системи України триває, а процеси адаптації вітчизняної нормативної бази у сфері регулювання обліку до вимог міжнародних стандартів набирають обертів. Запровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності у практику вітчизняних підприємств пов'язано з необхідністю формування в Україні сприятливих умов для участі у міжнародному співробітництві, виходу на міжнародні ринки. В цьому аспекті актуальним є дослідження сучасного стану обліку основних засобів в Україні та оцінка його відповідності вимогам міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Відображення повної та достовірної інформації про основні засоби в обліку і звітності – одне із першочергових завдань кожного бухгалтера. Це питання завжди було одним із центральних об'єктів наукових досліджень С. Голова, В. Жука, В. Пархоменка [1-3, 8] та інших вчених і набуло особливої актуальності у зв'язку з впровадженням МСФЗ в Україні. Погляди науковців засвідчують відсутність єдиної думки щодо впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні та їх адаптації до вітчизняних реалій.

Незважаючи на значну кількість наукових досліджень, сьогодні залишаються невирішеними ряд питань щодо відображення в обліку окремих об'єктів основних засобів за національними і міжнародними стандартами, що зумовлює необхідність подальшого вивчення цієї проблеми.

Метою статті є визначення ступеню відповідності обліку основних засобів підприємствами України вимогам міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Виклад основного матеріалу. Основним нормативним документом, що регламентує облік основних засобів підприємств приватного сектору в нашій країні, є П(С)БО 7 «Основні засоби» [9]. Аналогом вітчизняного стандарту вважають Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» (IAS 16 «Property, Plant and Equipment») [5]. Однак, перелік об'єктів основних засобів, облік яких регулюють обидва стандарти не є ідентичним. Щоб зрозуміти, до обліку яких довгострокових матеріальних активів слід застосовувати МСБО 16, спочатку визначимо, на які активи цей стандарт не поширюється.

Зокрема, П(С)БО 7 «Основні засоби» (як і МСБО 16 «Основні засоби») не поширюється на:

- операції з біологічними активами, які пов'язані

із сільськогосподарською діяльністю та оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, особливості обліку яких визначаються іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;

- невідтворювані природні ресурси, особливості обліку яких визначаються іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;

- основні засоби, що утримуються з метою продажу, особливості обліку яких визначаються іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;

- інвестиційну нерухомість, особливості обліку якої визначаються іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Зазначимо, що серед необоротних активів, облік яких регулюється П(С)БО 7, є інші необоротні матеріальні активи. У МСБО 16 «Основні засоби» подібні облікові категорії не згадуються. Однак, це не означає, що в обліку немає таких активів, як бібліотечні фонди, інвентарна тара або тимчасові (нетитульні) споруди. Справа в тому, що деякі малоцінні активи взагалі не прийнято обліковувати серед довгострокових активів, адже їх списують на витрати поточного періоду.

Крім МСБО 16 «Основні засоби» існує ряд інших стандартів, що регулюють окремі аспекти обліку основних засобів, а саме:

- 1) IFRS 2 «Share-based payment» (Платіж на основі акцій);

- 2) IFRS 3 «Business Combinations» (Об'єднання бізнесу);

- 3) IFRS 5 «Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations» (Непоточні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність);

- 4) IAS 17 «Leases» (Оренда);

- 5) IAS 20 «Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance» (Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу);

- 6) IAS 23 «Borrowing Costs» (Витрати на позики);

- 7) IAS 24 «Related Party Disclosures» (Розкриття інформації про пов'язані сторони);

- 8) IAS 28 «Accounting for Investments in Associates» (Інвестиції в асоційовані підприємства);

- 9) IAS 36 «Impairment of Assets» (Зменшення корисності активів);

- 10) IAS 37 «Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets» (Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи);

- 11) IAS 40 «Investment Property» (Інвестиційна нерухомість) [6].

Бухгалтерський облік

З ціллю порівняння обліку основних засобів за національними і міжнародними стандартами розглянемо особливості визнання основних засобів, їх класифікацію, оцінку та переоцінку, надходження й вибуття, порядок нарахування амортизації, відображення інформації про основні засоби у фінансовій звітності.

Згідно з П(С)БО 7, основними засобами визнаються матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [9].

За МСБО 16 «Основні засоби» об'єкти беруться на облік як основні засоби, якщо є намір експлуатувати їх понад один звітний період (рік) у виробництві продукції або в процесі продажу товарів, надання послуг, а також з адміністративною метою, і якщо ці об'єкти (кожен окремо) відповідають одночасно двом умовам: по-перше, є ймовірність отримання економічних вигід від їх використання; по-друге, можливість надійно (достовірно) оцінити їх у вартісному вимірі. Таким чином, незважаючи на різницю у формулюванні, жодних відмінностей по суті у цьому питанні немає [5].

Існують певні відмінності в підходах до класифікації основних засобів. В міжнародних стандартах здійснюється поділ основних засобів за класами, під якими розуміють групу активів, однакових за характером і способом використання в діяльності суб'єкта господарювання.

У МСБО 16 «Основні засоби» виділено наступні класи основних засобів: земля; земля та будівлі; машини та обладнання; кораблі; літаки; автомобілі; меблі та приладдя; офісне обладнання.

П(С)БО 7 «Основні засоби» виділяє наступні групи основних засобів: земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель; будинки, споруди; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, приладдя, інвентар (меблі); тварини; багаторічні насадження; інші основні засоби.

При цьому, під групою основних засобів розуміють сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів. Тобто суттєвої різниці між групою і класом у даному випадку немає, проте набір цих груп (класів) є різним.

Важливим аспектом обліку основних засобів є їх оцінка при надходженні. Відомо, що придбані або створені основні засоби зараховують на баланс за первісною вартістю. Це положення наведене як в національних, так і в міжнародних стандартах. З'ясуємо, з яких витрат складається первісна вартість за національними та міжнародними вимогами.

Згідно з МСБО 16 «Основні засоби» собівартість об'єкта основних засобів складається з [5]:

а) ціни його придбання, включаючи імпортні мита та невідшкодовувані податки на придбання після вирахування торговельних знижок та цінових знижок.

б) будь-яких витрат, які безпосередньо пов'язані з доставкою активу до місця розташування та приведення його в стан, необхідний для експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом.

в) первісної попередньої оцінки витрат на демонтаж, переміщення об'єкта та відновлення території, на якій він розташований, зобов'язання за якими суб'єкт господарювання бере або коли купує цей об'єкт, або коли використовує його протягом певного періоду з метою, яка відрізняється від виробництва запасів протягом цього періоду.

При первісній оцінці об'єктів основних засобів за міжнародними стандартами до їх вартості може включатися резерв майбутніх витрат на демонтаж, ліквідацію об'єкта і відновлення ділянки після закінчення терміну експлуатації (облік резервів здійснюють відповідно до МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи» [6]).

Ще однією особливістю є те, що при використанні кредитів на придбання або створення основних засобів вартість цих кредитів (відсотки за кредитами) включають до первісної вартості об'єкта. Облік витрат на виплату відсотків здійснюється відповідно до МСБО 23 «Витрати на позики» [6], залежно від того, чи є цей об'єкт кваліфікованим активом, а також від умов і обставин сплати таких відсотків. Норми вітчизняного законодавства не дозволяють включати до первісної вартості основних засобів витрати на сплату відсотків за кредитами.

Придбання основних засобів за рахунок державних коштів також має свої відмінності. Балансова вартість об'єкта основних засобів може бути зменшена на суму отриманих державних грантів (субсидій) за міжнародними стандартами, якщо таке фінансування було пов'язане з придбанням саме цього об'єкта.

Облік отримуваних грантів регулюється МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» [6]. Даний стандарт передбачає інший метод обліку державних грантів - відображення їх у доходах майбутніх періодів з подальшим визнанням протягом терміну експлуатації активів, придбаних за рахунок цих коштів. За українським законодавством при первісному визнанні придбаних за рахунок державних грантів (коштів цільового фінансування) основних засобів зменшувати вартість цих активів на суму отриманих коштів не дозволяється.

Після визнання активу у складі основних засобів, згідно з МСБО 16, суб'єкт господарювання має право обрати у своїй обліковій політиці або модель собівартості (п. 30 МСБО 16), або модель переоцінки (п. 31 МСБО 16) і застосовувати цю модель до всього класу основних засобів.

Модель собівартості передбачає, що після визнання активом об'єкт основних засобів слід обліковувати за його собівартістю мінус накопичена амортизація та збитки від зменшення корисності.

Модель переоцінки передбачає, що після визнання активом об'єкт основних засобів слід обліковувати за переоціненою сумою, яка є його справедливою вартістю на дату переоцінки мінус подальша

накопичена амортизація та подальші збитки від зменшення корисності. Ця модель застосовується до тієї групи об'єктів основних засобів, справедлива вартість яких може бути достовірно визначена. Надалі переоцінка повинна проводитися регулярно, щоб балансова вартість істотно не відрізнялася від справедливої вартості на звітну дату. Переоцінена вартість, як і фактична, показується в балансі за мінусом накопиченої амортизації і накопичених втрат від знецінення.

Суттєво відрізняється порядок відображення в обліку переоцінки накопиченого зносу під час переоцінки вартості об'єкта. МСБО 16 передбачає два методи переоцінки суми зносу:

а) сума накопиченого зносу перераховується пропорційно до зміни валової вартості активу;

б) сума зносу виключається з вартості активу.

У П(С)БО 7 другий метод відсутній: передбачено використовувати лише перший (пропорційний) метод коригування накопиченого зносу.

На особливу увагу заслуговує такий аспект обліку основних засобів як амортизація. Визначення цього терміну за національними та міжнародними варіантами, по-суті, є тотожними. Так, згідно П(С)БО 7, «амортизація - це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації)» [9]. МСБО 16 дає таке визначення: «амортизація - систематичний розподіл суми активу, що амортизується, протягом строку його корисної експлуатації» [5].

Зауважимо, що існують певні відмінності щодо використання методів нарахування амортизація. П(С)БО 7 пропонує п'ять методів нарахування амортизації, з яких підприємство має право обрати будь-який, а саме [9]:

1) *прямолінійний*, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів;

2) *зменшення залишкової вартості*, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість;

3) *прискореного зменшення залишкової вартості*, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об'єкта, і подвоюється;

4) *кумулятивний*, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного

використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання;

5) *виробничий*, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів.

До 2011 року існував також метод, передбачений податковим законодавством. З прийняттям Податкового кодексу цю норму формально було скасовано, але реально нарахування амортизації може здійснюватися з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів, встановлених податковим законодавством (крім випадку застосування виробничого методу).

Для нарахування амортизації МСБО 16 пропонує використовувати такі методи [5]:

- прямолінійний метод;
- метод зменшення залишку;
- метод суми одиниць продукції.

Метод суми одиниць продукції є аналогом вітчизняного виробничого методу. В міжнародному стандарті зазначено, що перелік методів амортизації не є вичерпним.

Згідно П(С)БО 7, вартість землі (земельних ділянок) не амортизується. Однак, як зазначено в МСБО 16 «у деяких випадках сама земля може мати обмежений термін корисної експлуатації, тоді її амортизують методом, який відображає вигоди, що мають бути отримані від неї» [5].

Крім того, за міжнародними стандартами кожен частину об'єкта основних засобів, собівартість якої є суттєвою стосовно загальної собівартості об'єкта, необхідно амортизувати окремо.

МСБО 16 визначає вимогу стосовно того, що ліквідаційну вартість та термін корисної експлуатації об'єкта необхідно переглядати, щонайменше, на кінець кожного фінансового року. Зміни ліквідаційної вартості та терміну корисного використання об'єкта основних засобів відображаються як зміна облікових оцінок (а не облікової політики). В національному П(С)БО 7 такі норми відсутні.

Припинення визнання балансової вартості основного засобу можливе у випадках:

- 1) вибуття;
- 2) припинення очікування економічних вигід від його використання або вибуття.

Облік основних засобів, що утримуються для продажу (а не їх продаж), регулюється МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність». Цей стандарт застосовується до необоротних активів або груп активів, що вибувають, які кваліфікуються як такі, що утримуються для продажу, і операцій, що кваліфікуються як такі, що припиняються. Активи, які планують продати єдиною операцією (п. 4 МСФЗ 5), обліковують разом і кваліфікуються як «*disposal group*» (група, що вибуває). До цієї ж групи активів, належать і пов'язані з такими активами зобов'язання.

Бухгалтерський облік

За законодавством України облік цієї категорії активів регулює П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність». Відповідно до П(С)БО 27 група вибуття - це сукупність активів, які плануються до продажу або відчуження в інший спосіб однією операцією, та зобов'язання, які прямо пов'язані з такими активами, що будуть передані (погашені) в результаті такої операції [10].

Після визнання певних активів (або активів, що становлять групу) призначеними для продажу нарахування амортизації на вартість цих активів припиняється, у цьому вимоги міжнародного і вітчизняного законодавства єдині. Відсотки й інші зобов'язання, пов'язані з утриманням активів, призначених для продажу, й обслуговуванням пов'язаних з ними зобов'язань, продовжують визнаватися у витратах, що відповідають операціям, які проводяться (п. 25 МСФЗ 5).

Фінансовий результат від вибуття основних засобів згідно з МСФЗ визначається як різниця між чистими надходженнями, якщо такі мали місце, і балансовою вартістю об'єкта (п. 71 МСБО 16). Під чистими надходженнями слід розуміти номінальну виручку від продажу, тобто суму, обумовлену договором, без урахування відсотків за відстрочення й інших доплат понад це. Аналогічна норма закріплена і пунктом 34 П(С)БО 7 «Основні засоби».

Завершальним етапом бухгалтерської обробки інформації, як відомо, є складання фінансової звітності. Слід відмітити, що згідно вимог МСБО №16 «Основні засоби», незавершені капітальні інвестиції у звітності показують у складі основних засобів, у той час як вітчизняний «Звіт про фінансовий стан», згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [7], містить окрему передбачену для цього статтю (рядок 1005). Крім того, міжнародні стандарти не передбачають окремого відображення розміру накопиченої амортизації (зносу). Цю інформацію доцільно надати у примітках до рядків 1000 «Нематеріальні активи» і 1010 «Основні засоби» [5]. Відповідно до МСФЗ, підприємства мають право відображати основні засоби і нематеріальні активи або за їх залишковою вартістю, або за первісною вартістю і сумою зносу, поданою в дужках. Вітчизняним суб'єктам господарювання така альтернатива не надається.

Висновки. Сучасний стан обліку основних засобів в Україні певною мірою відповідає вимогам міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і звітності, але має окремі розбіжності. Ці розбіжності

стосуються, як обліку основних засобів (в аспектах щодо формування первісної вартості, переоцінки, нарахування амортизації тощо), так і відображення інформації про них у фінансовій звітності. Така ситуація є цілком закономірною, адже процес адаптації нормативної бази України до вимог міжнародних стандартів обліку і звітності триває. На нашу думку, на даному етапі важливим є розуміння необхідності безпосередньої участі України у процесі формування міжнародних стандартів з метою врахування національних інтересів.

4 Список використаних джерел

1. *Голов С.Ф.* Присмак МСФЗ вітчизняної звітності / С.Ф. Голов // Вісник МСФЗ. – № 8/13. – ТОВ «ЛІГА ЗАКОН», 2013.
2. *Жук В.М.* Бухгалтерський облік: шляхи вирішення практики і науки: [монографія] / В.М. Жук. – К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2012. – 454 с.
3. *Жук В.М.* До проблем стратегії запровадження МСФЗ в Україні / В.М. Жук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. - № 10. – С.16-22.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.
6. Міністерство Фінансів України. Міжнародні стандарти фінансової звітності. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://msfz.minfin.gov.ua>.
7. Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>
8. *Пархоменко В.* Финансовая отчетность по международным стандартам / В. Пархоменко // Вестник налоговой службы Украины. - 2012. - № 11. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/ru/pubs/id/944>.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nibu.factor.ua>.