

О.О. КНИШЕК**(Університет митної справи та фінансів, м. Дніпро, Україна)***К.С. ПАСІЧНИК*****(Університет митної справи та фінансів, м. Дніпро, Україна)*

Трансформація облікової інформації про основні засоби при впровадженні МСФЗ на підприємстві (на прикладі підприємств гірничо-металургійного комплексу України)

При переході на Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) та першому застосуванні цих стандартів у підприємств гірничо-металургійного комплексу (ГМК) України постає необхідність трансформації даних фінансової звітності, складеної за національними стандартами. Оскільки діяльність підприємств ГМК зазвичай забезпечена великими виробничими потужностями, однією зі статей балансу (звіту про фінансовий стан), якій слід приділити особливу увагу під час трансформації є основні засоби. Метою статті є розкриття особливостей трансформації облікової інформації про основні засоби при впровадженні МСФЗ підприємствами ГМК України. Для досягнення поставленої мети було використано методи порівняння, узагальнення, горизонтального аналізу, діалектичний. На основі аналізу показників фінансової звітності ряду підприємств ГМК України, складених до та після переходу на МСФЗ, визначено, що перехід на МСФЗ по-різному вплинув на зміну балансової вартості основних засобів. Виявлено причини виникнення таких змін та надано рекомендації щодо правильного переведення основних засобів підприємства у облік за МСФЗ. Визначено 3 етапи трансформації облікової та фінансової інформації про основні засоби підприємства: 1) розробка облікової політики; 2) підготовка трансформаційних коригувань; 3) складання фінансової звітності. Проведено аналіз основних засобів ряду підприємств ГМК України на предмет наявності відмінностей їх обліку за П(С)БО та МСФЗ. Розроблено підхід до визначення необхідних трансформаційних коригувань на основі аналізу таких характеристик основних засобів, як їх спосіб надходження та призначення. Проілюстровано основні трансформаційні коригування, з якими можуть зіткнутись підприємства ГМК України при переході на МСФЗ. Наведено особливості основних засобів, на які слід звернути увагу при проведенні трансформації, а також виділено групи ознак основних засобів, щодо яких можливі трансформаційні коригування при переході на МСФЗ.

Ключові слова: трансформація, фінансова звітність, основні засоби, модель переоцінки, модель собівартості, міжнародні стандарти фінансової звітності.

O.O. KNYSHEK*(University of Customs and Finance, Dnipro, Ukraine)***K.S. PASICHNYK***(University of Customs and Finance, Dnipro, Ukraine)*

Transformation of Accounting Data about Fixed Assets While Transition to International Financial Reporting Standards (Case Study: Enterprises of the Mining and Metallurgical Complex of Ukraine)

During the transition to the International Financial Reporting Standards (IFRS) and in view of the first application of these standards, mining and metallurgical enterprises (MMEs) of Ukraine face with the necessity to transform financial reporting data compiled according to national standards. Since the activities of the MMEs are

* **Книшек Оксана Олексіївна**, доцент кафедри обліку, аудиту, аналізу і оподаткування Університету митної справи та фінансів (м. Дніпро), кандидат економічних наук.

** **Пасічник Катерина Сергіївна**, аспірант кафедри обліку, аудиту, аналізу і оподаткування Університету митної справи та фінансів (м. Дніпро).

usually provided with large production facilities, one of the balance sheet items (financial statements), which should be given special attention to during the transformation, is fixed assets. The purpose of the scientific paper is to reveal the peculiarities of the transformation of accounting information about fixed assets for the implementation of the IFRS into the mining and metallurgical enterprises of Ukraine. To achieve this purpose, comparison, generalization, horizontal analysis and dialectic methods were used. Based on the analysis of the financial statements of a number of MMEs of Ukraine, drawn up before and after the transition to IFRS, it has been found out that the transition to IFRS has had a different effect on the change of the balance sheet value of fixed assets. The reasons for such changes have been identified and recommendations on the correct transfer of fixed assets of an enterprise to the accounting system in accordance with the IFRS have been given. Three stages of the transformation of accounting and financial information about the fixed assets of an enterprise are defined: 1) development of accounting policy; 2) preparation of transformation adjustments; 3) preparation of financial statements. The analysis of the fixed assets of a number of MMEs of Ukraine to reveal differences in their accounting in comparison with the Accounting Regulations and Standards and IFRS has been made. The approach to determining the necessary transformation adjustments has been developed on the basis of the analysis of such characteristics of fixed assets as their method of receipt and application. The main transformation adjustments that the MMEs of Ukraine may face during the transition to the IFRS are illustrated. The peculiarities of fixed assets, which should be considered during the transformation are presented, as well as the features of fixed assets that are subject to transformation adjustments during the transition to the IFRS are specified.

Keywords: transformation, financial reporting, fixed assets, revaluation model, cost model, IFRS.

Постановка проблеми. При переході на Міжнародні стандарти фінансової звітності (далі – МСФЗ) та першому застосуванні цих стандартів у підприємств гірничо-металургійного комплексу України (далі – ГМК) постає необхідність трансформації даних фінансової звітності, складеної за національними стандартами. Оскільки діяльність підприємств ГМК зазвичай забезпечена великими виробничими потужностями, однією зі статей балансу (звіту про фінансовий стан), який слід приділити особливу увагу під час трансформації, є основні засоби. У зв'язку з цим актуальним є дослідження основних складових трансформації облікових даних про основні засоби при переході на МСФЗ, а також розробка практичних рекомендацій щодо цього процесу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання обліку основних засобів за міжнародними та національними стандартами (далі – П(С)БО) розглядали в своїх роботах такі дослідники і практики, як Н.В. Клюха, Т.Є. Кучеренко, Н.М. Побережна, А.В. Яценко, С.М. Кафка, О.О. Река. Загальному порядку трансформації фінансової звітності, складеної за П(С)БО, у фінансову звітність за МСФЗ присвячені дослідження К.В. Безвухого, К.О. Утенкової, Н.В. Горицької, О. Жогової та інших. Проте, у науковій літературі

недостатньо розкрито питання щодо аналізу основних засобів та здійснення трансформаційних коригувань щодо цих активів під час трансформації фінансової звітності.

Метою статті є розкриття особливостей трансформації облікової інформації про основні засоби при впровадженні міжнародних стандартів фінансової звітності підприємствами гірничо-металургійного комплексу України.

Методика дослідження. В процесі дослідження було використано такі наукові методи як: методи порівняння, узагальнення, горизонтального аналізу, діалектичний метод.

Виклад основного матеріалу. Найбільші представники ГМК України, які є акціонерними товариствами, були зобов'язані вперше оприлюднити фінансову звітність, складену за МСФЗ, за 2012 рік. Оскільки за 2011 рік ці підприємства подали свою звітність за П(С)БО, кінець 2011 року (31.12.2011 р.) та початок 2012 року (01.01.2012 р.) – єдина дата, на яку можливо порівняти дані фінансової звітності, представлені за національними та міжнародними стандартами.

У таблиці 1 наведено зміни балансової вартості за П(С)БО та за МСФЗ на одну й ту ж дату, а також моделі обліку основних засобів ряду найбільших підприємств ГМК України.

Таблиця 1

Зміна балансової вартості основних засобів підприємств ГМК при переході на МСФЗ

№ з/п	Підприємство	Балансова вартість основних засобів, тис.грн.		Відносне відхилення	Модель обліку основних засобів
		на 31.12.2011 (за ПСБО)	на 01.01.2012 (за МСФЗ)		
1	2	3	4	5	6
1.	ПАТ «Інтерпайп Дніпровтормет»	201 059	195 603	-2,71%	Модель переоцінки
2.	ПАТ «Інтерпайп Нижньодніпровський трубопрокатний завод»	2 366 251	2 366 251	0,00%	Модель переоцінки

1	2	3	4	5	6
3.	ПАТ «Інтерпайп Новомосковський трубний завод»	573 723	575 428	0,30%	Модель переоцінки
4.	ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат»	1 941 113	1 904 016	-1,91%	Модель собівартості
5.	ПрАТ «СУХА БАЛКА»	1 057 110	1 095 286	3,61%	Модель собівартості
6.	ПрАТ «ЄВРАЗ ДМЗ»	2 639 746	2 285 057	-13,44%	Модель собівартості
7.	ПрАТ «ЄВРАЗ ЮЖКОКС»	780 552	512 599	-34,33%	Модель собівартості
8.	ПрАТ «Дніпровський коксохімічний завод»	506 720	509 625	0,57%	Модель собівартості
9.	ПАТ «Південний гірничо-збагачувальний комбінат»	4 001 664	4 001 664	0,00%	Модель переоцінки
10.	ПрАТ «Електрометалургійний завод «ДНІПРОСПЕЦСТАЛЬ»	400 200	1 146 900	186,58%	Обидві моделі
11.	ПрАТ «ММК ім. Ілліча»	9 159 234	8 675 153	-5,29%	Модель переоцінки
12.	ПрАТ «Металургійний комбінат «АЗОВСТАЛЬ»	9 539 422	9 539 422	0,00%	Модель переоцінки
13.	ПАТ «Дніпропетровський металургійний завод ім. Комінтерну»	322 463	328 830	1,97%	Модель собівартості
14.	ПАТ «Донецький металургійний завод»	253 806	394 828	55,56%	Модель переоцінки
15.	ПрАТ «Снаківський металургійний завод»	2 526 885	2 526 885	0,00%	Модель переоцінки

Джерело: складено авторами на основі [13].

З таблиці 1 видно, що перехід на МСФЗ різноманітним вплинув на зміну балансової вартості основних засобів. У шести з п'ятнадцяти аналізованих підприємств балансова вартість основних засобів збільшилась, у п'яти – зменшилась, у чотирьох – залишилась без змін. Отже, спробуємо дослідити, внаслідок чого виникають такі зміни, і що

необхідно зробити, щоб правильно перевести основні засоби підприємства у облік за МСФЗ.

Оскільки задача трансформації полягає у приведенні даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності до міжнародних стандартів, окреслимо основні відмінності П(С)БО та МСФЗ щодо основних засобів (табл. 2).

Таблиця 2

Відмінності підходів щодо обліку основних засобів за П(С)БО та МСФЗ

Критерій	П(С)БО 7	МСБО 16
1	2	3
Класифікація основних засобів	Земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, інструменти та приладдя, інвентар та меблі, транспортні засоби, тварини, багаторічні насадження, машини та обладнання, будинки та споруди.	Офісне обладнання, земля та будівлі, машини та обладнання, кораблі, літаки, меблі та приладдя, автомобілі
Формування первісної вартості	1) Витрати на створення резерву майбутніх витрат	
	Не передбачено	При первісній оцінці об'єктів основних засобів до вартості об'єкта основних засобів може включатися резерв майбутніх витрат на демонтаж, ліквідацію об'єкта і відновлення ділянки після закінчення терміну експлуатації.

1	2	
Формування первісної вартості	2) Витрати на сплату відсотків (придбання в кредит)	
	Поняття «кваліфікований актив» у національних П(С)БО немає. Витрати на виплату відсотків за кредит не включаються до первісної вартості об'єкта у жодному випадку.	У разі якщо об'єкт будується (створюється) за допомогою залучення кредитів, то облік витрат на виплату відсотків здійснюється відповідно до МСБО 23 «Витрати на позики», залежно від того, чи є цей об'єкт кваліфікованим активом, а також від умов і обставин сплати таких відсотків.
	3) Оцінка об'єктів при їх обміні	
	Оцінка активу, отриманого шляхом обміну на інший актив, залежить від того, подібні активи обмінювалися чи не подібні. Ці вимоги відповідають застарілим нормам МСБО 16, що втратили чинність з 01.01.2005 р.	Об'єкт основних засобів, придбаний в обмін на немонетарний актив, з грошовою доплатою або без, оцінюється за справедливою вартістю у тому випадку, якщо обмінна операція визнається комерційно змістовною. Якщо обмінна операція недостатньо комерційно змістова і справедливу вартість як отриманого, так і переданого активу неможливо визначити достовірно, то отриманий об'єкт оцінюється за балансовою вартістю переданого.
	4) Придбання основних засобів за рахунок грантів	
	Альтернативного порядку не передбачено. Тобто при первісному визнанні придбаних за рахунок урядових грантів (коштів цільового фінансування) об'єктів основних засобів вартість цих активів на суму отриманих коштів зменшувати не дозволяється.	Балансова вартість об'єкта основних засобів може бути зменшена на суму отриманих державних грантів, якщо таке фінансування пов'язане з придбанням саме цього об'єкта. Облік отримуваних грантів регулює МСБО 20 «Облік державних грантів та розкриття інформації про державну допомогу».
Методи амортизації	1) прямолінійний; 2) метод зменшення залишкової вартості; 3) метод прискореного зменшення залишкової вартості; 4) кумулятивний; 5) виробничий.	1) прямолінійний; 2) метод зменшення залишку; 3) метод суми одиниць продукції.
Припинення амортизації на час реконструкції, модернізації, консервації.	Нарахування амортизації припиняється, починаючи з наступного місяця.	Амортизацію не припиняють, коли актив не використовують або він вибуває з активного використання.
Моделі обліку	Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, тобто стандартом передбачено тільки одну модель.	Підприємство має право обирати для відображення в обліку одну з двох моделей оцінки основних засобів після визнання: модель собівартості або модель переоцінки.
Індексація	Дозволено застосовувати «індексацію» вартості основних засобів залежно від офіційного рівня інфляції.	Не передбачена
Періодичність перегляду ліквідаційної вартості	Не встановлено	Ліквідаційну вартість та термін корисної експлуатації об'єкта необхідно переглядати, принаймні, на кінець кожного фінансового року.

Джерело: складено авторами на основі [2, 8, 10].

Як видно з таблиці 2, деякі відмінності між МСФЗ та П(С)БО є незначними, як, наприклад, класифікація основних засобів, і можуть вплинути лише на розкриття інформації про такі активи у примітках до фінансової звітності. А деякі – є принциповими і потребують значних змін облікової політики підприємства. Окрім МСБО 16 [8], принципові відмінності обліку основних засобів підприємств ГКМ можуть бути пов'язані також із особливостями МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність» [9], МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» [7], МСБО 23 «Витрати на позики» [4], МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» [6].

Саме тому першим етапом трансформації основних засобів є розробка облікової політики та додаткових внутрішніх стандартів з обліку основних засобів. При цьому, крім стандартних положень щодо порядку класифікації, обліку надходження, амортизації та вибуття основних засобів, необхідно передбачити критерії визначення капіталізації витрат з ремонту та модернізації основних засобів. Оскільки умови визнання подальших витрат на обслуговування та ремонт основних засобів, зазначені у МСБО 16 [8], є досить узагальненими та передбачають застосування бухгалтерського професійного судження, вважаємо, їм слід приділити особливу увагу при складанні облікової політики, або відобразити у окремому внутрішньому документі підприємства. При цьому до обговорення слід залучити не тільки бухгалтерів, а й представників планово-технічних відділів, які займаються питаннями ремонтів, обслуговування та модернізації основних засобів. Це дозволить більш чітко визначити межу (у вартісному та/або якісному вираженні) між витратами на поточні ремонти та обслуговування основних засобів, які відображаються у складі операційних витрат у звіті про фінансові результати (Дт 23, 91, 92 Кт 20, 37, 63, 65, 66, 68), та витратами на модернізацію основних засобів, які капіталізуються та визнаються у складі первісної вартості основних засобів (Дт 15 Кт 20, 37, 63, 65, 66, 68; Дт 10 Кт 15). Такі витрати збільшують необоротні активи у балансі (звіті про фінансовий стан) та потрапляють у звіт про фінансові результати лише у вигляді амортизації.

Важливим питанням при переході на МСФЗ та складанні облікової політики є вибір моделі обліку основних засобів. МСБО 16 [8] розрізняє моделі собівартості (на практиці часто її називають «за історичною вартістю», «за первісною вартістю») та переоцінки (за справедливою вартістю), і надає підприємству можливість самостійно обирати, яку з них застосовувати для кожного класу основних засобів.

Дослідження приміток до фінансової звітності ряду підприємств ГКМ (табл. 1) показало, що 9 з 16 аналізованих підприємств обрали для обліку всіх класів основних засобів модель переоцінки, 6 – модель за історичною собівартістю. І ще одне підприємство (ПрАТ «Електрометалургійний завод «Дніпроспецсталь») застосувало обидві моделі для

різних класів основних засобів: для будівель і споруд, машин і обладнання – облік за справедливою вартістю, для інших основних засобів – облік за історичною вартістю.

Відповідно до приміток до фінансової звітності ПрАТ «Електрометалургійний завод «Дніпроспецсталь» за 2012 рік, «станом на 31 грудня 2011 р. підприємство змінило свою облікову політику стосовно балансової вартості об'єктів основних засобів таких двох груп: 1) будівлі та споруди, 2) машини та обладнання. Балансова вартість об'єктів зазначених груп була змінена на справедливую вартість згідно з переоцінкою, проведеною незалежними оцінювачами. Справедлива вартість об'єктів нерухомості була визначена шляхом порівняння з ринковою ціною аналогічних об'єктів на дату оцінки. Справедлива вартість спеціалізованих машин та обладнання була визначена за принципом залишкової відновлювальної вартості у зв'язку з відсутністю ринкової вартості для таких основних засобів» [13].

Крім моделі обліку, у обліковій політиці або окремому внутрішньому документі слід передбачити процедури з оцінки знецінення основних засобів, які мають проводитись відповідно до МСБО 36 «Зменшення корисності активів» [5].

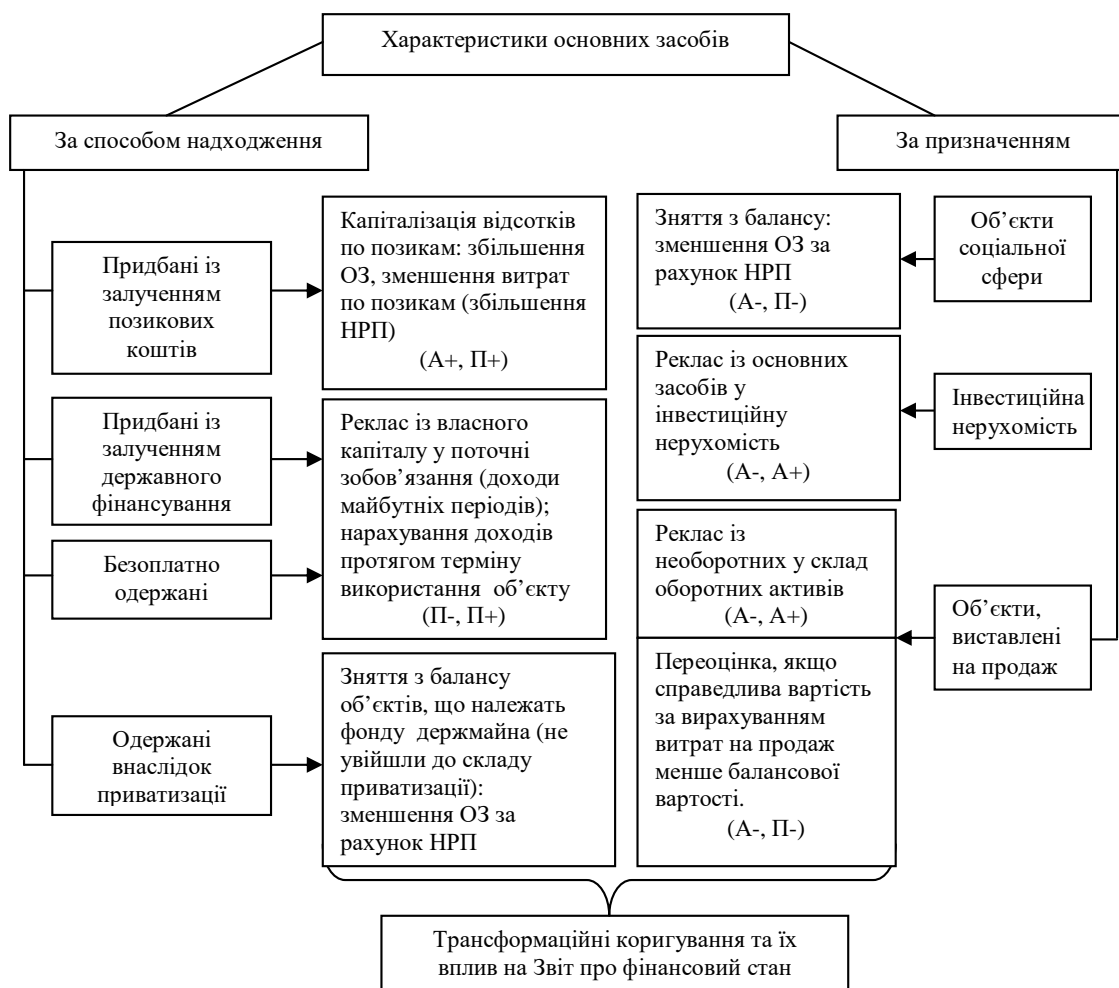
К.В. Безверхий зазначає, що аналіз облікових політик наших підприємств вказує на відсутність процедур з оцінки зменшення корисності (знецінення) необоротних активів, як і відображення відновлення корисності активів. Таке упущення слід виправити під час розробки облікової політики за МСФЗ. Особливо процедури переоцінки важливі стосовно основних засобів, які переоцінювались (індексувались) за рішеннями уряду у 1992-1996 рр. [1, с. 180].

На другому етапі трансформації проводиться основна робота з підготовки трансформаційних коригувань. Для цього необхідно проаналізувати наявність основних засобів, щодо яких існують відмінності обліку за П(С)БО та МСФЗ, про які вже зазначалось раніше. На рис. 1 узагальнено основні трансформаційні коригування, що можуть виникнути в залежності від особливостей окремих характеристик основних засобів.

Таким чином, можна запропонувати застосовувати зазначену схему для виявлення операцій з основними засобами на підприємствах ГКМ, що потребують коригувань під час трансформації даних бухгалтерського обліку.

Отже, перша група ознак основних засобів, на яку слід звернути увагу під час підготовки трансформаційних коригувань, – це спосіб їх надходження на підприємство.

Як влучно відмічає К.О. Утенкова [11], під час трансформації необоротних активів особливу увагу слід приділити шляхам одержання цих активів на підприємство. Зокрема, таким випадкам надходження, як придбання за рахунок кредиту, безоплатна передача, цільове фінансування. Це пов'язано із особливостями відображення в обліку за МСФЗ таких операцій, що не притаманні обліку за національними стандартами [11].



Умовні позначення: А – актив, П – пасив, ОЗ – основні засоби, НРП – нерозподілений прибуток.

Рис. 1. Визначення трансформаційних корегувань на основі аналізу характеристик основних засобів підприємства

Джерело: розроблено авторами.

Якщо для придбання основних засобів були залучені кредитні кошти, то відповідно до вимог МСБО 23 «Витрати на позики», витрати, пов'язані з отриманням позик, що безпосередньо відносяться до придбання, будівництва або виробництва кваліфікованого активу, є частиною собівартості такого активу [4].

До таких витрат можуть відноситись відсотки по кредиту, фінансові витрати, що пов'язані з фінансовою орендою, курсові різниці по позикам в іноземній валюті у тому розмірі, у якому вони компенсують зниження витрат на виплату відсотків. При цьому капіталізації підлягають фактичні витрати по позикам за вирахуванням доходу, отриманого від тимчасового інвестування запозичених коштів.

Як зазначає Н.М. Побережна, облік витрат на виплату відсотків здійснюється відповідно до МСБО 23 «Витрати на позики», залежно від того, чи є цей об'єкт кваліфікованим активом, а також від умов і обставин сплати таких відсотків. Під кваліфікованим активом розуміють актив, підготовка якого до запланованого використання або для продажу зобов'язує потребує значних витрат часу. Поняття «кваліфікований актив» у національних

П(С)БО немає. Згідно п. 8 та п. 11 П(С)БО 7 «Основні засоби» витрати на виплату відсотків за кредит не включаються до первісної вартості об'єкта у жодному випадку [10, с. 112].

Також слід враховувати, що створення або придбання основного засобу або навіть групи основних засобів, що є кваліфікованими активами, може відбуватись із залученням коштів із різних джерел. У такому разі сума витрат, що підлягає включенню до первісної вартості об'єктів основних засобів, визначається шляхом застосування ставки капіталізації до середньої балансової вартості відповідного активу за період.

Ще одна особливість, на яку необхідно звернути увагу під час трансформації основних засобів – їх придбання за рахунок цільового фінансування з боку держави. МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» [7] передбачає визнання грантів, пов'язаних з активами, що амортизуються, у прибутку або збитку протягом тих періодів і в тих пропорціях, у яких визнаються амортизаційні витрати за цими активами. Досліджуючи норми МСФЗ щодо обліку основних засобів, К.О. Утенкова відмічає, що «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» [11]. На нашу думку, таке зауваження некоректне, оскільки джерело походження коштів не може впливати на суму капітальних витрат, понесених на створення основного засобу. До того ж, МСБО 20 не містить прямої норми щодо зменшення первісної вартості основних засобів на суму одержаних грантів – він передбачає, у яких звітних періодах визнавати доходи від їх отримання. Це пов'язано із тим, що визнання гранту у доходах під час його отримання суперечить принципу нарахування. Тому суму державного цільового фінансування на придбання або створення основних засобів необхідно визнавати у складі доходів майбутніх періодів (Дт 31 Кт 37, Дт 37 Кт 69) і паралельно з нарахуванням амортизаційних витрат відносити до складу доходів пропорційно терміну корисної експлуатації такого активу (Дт 69 Кт 71).

Отже, якщо на підприємстві ідентифіковані основні засоби, придбані або побудовані із залученням державного цільового фінансування, під час трансформації необхідно перевірити, як у бухгалтерському обліку було відображено операції з отримання цих грантів. У такому разі потрібно ретроспективно переглянути визнання доходів майбутніх періодів та доходів від одержаних грантів для їх коректного відображення у звітному та попередніх періодах, що розкриваються у порівняльній інформації.

Аналізуючи основні засоби за способом надходження на підприємство, необхідно також звернути увагу на безоплатно отримані. У вітчизняній практиці вартість таких активів зазвичай відображають у складі власного капіталу, тоді як за міжнародними стандартами їх вартість має бути відображена у складі доходів майбутніх періодів (Дт 15 Кт 69) з рівномірним віднесенням на фінансовий результат продовж терміну використання основного засобу (Дт 69 Кт 74). Це означає, що при трансформації фінансової звітності, необхідно провести рекласифікацію вартості безоплатно отриманих основних засобів, що обліковувалась на рахунках власного капіталу у складі поточних зобов'язань.

Особливістю підприємств ГК України є їх значна фондомісткість та застарілість основних фондів. При цьому основна частина будівель, споруд та виробничого обладнання були здобуті підприємствами внаслідок приватизаційних процесів, що відбувались у 90-х роках. Частина основних засобів так і залишилась у власності Фонду держмайна України, однак обліковується на балансі підприємств. Під час здійснення трансформації виявити такі об'єкти основних засобів можна лише шляхом аналізу документів з приватизації та переліку основних засобів, включених до них.

Так, наприклад, згідно з інформацією наведеною у примітках до фінансової звітності за 2012 рік [13],

ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» при першому застосуванні МСФЗ відкорегувало первісну вартість та накопичений знос основних засобів станом на 31.12.2011 р. на суму залишкової вартості об'єктів, що належать Фонду держмайна, на загальну суму 146 537 тис. грн., що становило 7,5 % балансової вартості основних засобів за П(С)БО. Зменшення вартості необоротних активів було відображено за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства.

Друга група ознак основних засобів, щодо яких можливі трансформаційні корегування при переході на МСФЗ, – це призначення основних засобів.

В першу чергу серед таких ознак слід проаналізувати наявність на підприємстві об'єктів соціальної сфери та визначити, чи відповідають вони ознакам активам підприємства. На підприємствах ГК основні засоби соціального призначення зазвичай представлені базами відпочинку для працівників, профілакторіями, дитячими садочками, будинками культури, стадіонами тощо. Ключовим критерієм постановки на баланс таких об'єктів є їх відповідність визначенню актива, а отже вони повинні приводити до отримання економічних вигід у майбутньому. Як зазначає К.В. Кулага [3], володіння об'єктами соціальної сфери зазвичай не призводить безпосередньо до збільшення економічних вигід від їх використання, однак це може бути необхідно для користування інших активів підприємства. Крім того, підприємство може отримувати економічні вигоди у вигляді:

- економії витрат;
- залучення більш кваліфікованого персоналу у порівнянні з іншими підприємствами (наприклад, внаслідок надання додаткової негрошової винагороди у вигляді можливості безоплатного користування соціальною інфраструктурою);
- підвищення ефективності праці;
- зменшення плинності кадрів, що призводить до зниження витрат на підготовку нових спеціалістів;
- підвищення ефективної тривалості робочого дня (наприклад, коли працівники витрачають менше часу на обід завдяки наявності на території столової) та інше [3].

Згідно із примітками до фінансової звітності за 2012 рік ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» при першому застосуванні МСФЗ знецінило основні засоби соціального призначення балансовою вартістю 34 871 тис. грн., що становило 1,8 % балансової вартості основних засобів за П(С)БО.

Наступна особливість основних засобів, на яку слід звернути увагу при проведенні трансформації – наявність ознак інвестиційної нерухомості. Згідно з МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» [6], якщо земля чи будівля, або частина будівлі, або їх поєднання утримуються з метою отримання орендних платежів або збільшення вартості капіталу чи для досягнення обох цілей, то такі активи визнаються інвестиційною нерухомістю. Не можуть відноситись до інвестиційної нерухомості об'єкти, що використовуються у виробництві чи при постачанні товарів, при наданні послуг чи для адміністративних

Бухгалтерський облік

цілей, або призначені для продажу у короткостроковій перспективі. Об'єкти, визнані інвестиційною нерухомістю, обліковуються та розкриваються у фінансовій звітності окремо від основних засобів.

Класичними прикладами інвестиційної нерухомості є земля, якою володіють з метою зростання її вартості, а не для короткострокового продажу; земля, призначення якої не визначено; будівлі, що передаються у операційну оренду (при чому вони можуть бути як власні, так і орендовані на умовах фінансової оренди); будівлі, що не використовуються, але плануються для здачі в оренду; будівлі, у яких здійснюються капітальні ремонти, що покращують характеристики приміщення для його здачі в оренду [12].

Слід зазначити, що саме лише виявлення ознак інвестиційної нерухомості не є підставою для рекласифікації всього об'єкта основних засобів у окремий рядок балансу. Так, наприклад, якщо підприємство здає в оренду один з поверхів своєї адміністративної будівлі, необхідно визначити, яку частину від загальної площі будівлі займає цей поверх і рекласифікувати цю частину зі складу основних засобів у склад інвестиційної нерухомості і провести її переоцінку. У бухгалтерському обліку різні підходи до обліку частин одного основного засобу можна здійснити за допомогою його поділу на компоненти та присвоєння їм окремих інвентарних номерів.

На практиці дуже часто в оренду здаються не цілі поверхи, а лише їх частини чи взагалі лічені квадратні метри (наприклад, для організації буфетів для працівників чи встановлення банкоматів і платіжних терміналів на території підприємства). Важливим при цьому залишається професійне судження, адже на основі нього приймаються рішення щодо суттєвості обліку окремих частин основних засобів у складі інвестиційної нерухомості.

Як зазначає С.Н. Тітова [12], порядок рекласифікації основних засобів у інвестиційну нерухомість залежить і від того, яка звітність готується: консолідована чи окрема. Наприклад, якщо дочірнє підприємство надає в оренду будівлю своїй материнській компанії (чи навпаки), то для цілей складання консолідованої звітності будівля – це актив, що використовується власником, і відображається у складі основних засобів. В той же час в окремій звітності підприємства такий актив необхідно відобразити як інвестиційну нерухомість.

Ще одна ознака основних засобів, що характеризує їх призначення, – наявність намірів керівництва щодо продажу таких об'єктів. Згідно з МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [9], суб'єкт господарювання повинен класифікувати непоточний актив (або ліквідаційну групу) як утримуваний для продажу, якщо його балансова вартість буде в основному відшкодовуватися шляхом операції продажу, а не поточного використання. При цьому стандарт підкреслює, що цей продаж має бути «високо імовірним». МСФЗ 5 [9] також описує ряд дій

керівництва, що свідчать про підвищення імовірності продажу активу. Проаналізувавши їх, можна виділити наступні ознаки, наявність яких слід перевірити під час трансформації для ідентифікації об'єктів основних засобів, призначених для продажу:

1. наявність плану продажу основного засобу (за необхідності – рішення акціонерів);
2. наявність програми щодо визначення покупця і виконання плану продажу;
3. ціна продажу основного засобу встановлена з огляду на його поточну справедливую вартість;
4. активне просування на ринку такого об'єкту;
5. завершення операції продажу очікується протягом одного року, починаючи з дати класифікації об'єкта основних засобів у такі, що призначені для продажу.

Безумовно, на практиці основний засіб, призначений для продажу, не завжди буде відповідати всім переліченим вище ознакам одночасно. Тому при вирішенні цього питання, як і у інших випадках, вирішальну роль має професійне судження.

Стандартом передбачено, що непоточний актив (або ліквідаційна група), класифікований як утримуваний для продажу, оцінюється за нижчою з оцінок: або за балансовою вартістю, або за справедливою вартістю з вирахуванням витрат на продаж. Рекласифікація призначених для продажу необоротних активів при першому застосуванні МСФЗ важлива не тільки для достовірного їх відображення у звіті про фінансовий стан (у розділі IV активів), але й для правильного складання звіту про фінансові результати за попередні періоди (у порівняльній інформації щодо витрат), оскільки з моменту переведення основних засобів у призначені для продажу, на них перестають нараховувати амортизацію.

Зазначений перелік трансформаційних корегувань основних засобів не є вичерпним, оскільки кожне підприємство може мати індивідуальні особливості діяльності чи окремі операції з основними засобами, які також потребують коригувань задля їх приведення до норм МСФЗ.

Завершуючим (третім) етапом трансформації облікової та фінансової інформації про основні засоби підприємства є рознесення корегувань у трансформаційні таблиці та складання на їх основі фінансової звітності за МСФЗ. По суті на цьому етапі важливим є недопущення механічних помилок та дотримання принципу подвійного запису.

Висновки. Отже, при переході на МСФЗ у роботі з ділянкою обліку основних засобів можна виділити три етапи: розробка облікової політики, підготовка трансформаційних коригувань, складання фінансової звітності. Відображення в обліковій політиці або супутніх до неї документах детальних аспектів з обліку основних засобів є запорукою ефективної організації їх обліку у майбутньому. Серед таких аспектів – процедури з оцінки зменшення корисності основних засобів, якісні та вартісні критерії капіталізації витрат на їх ремонт та модернізацію. На

другому етапі трансформації важливо провести глибокий аналіз основних засобів підприємства на предмет наявності відмінностей їх обліку за ПСБО та МСФЗ. Для цього необхідно використовувати запропонований підхід до визначення необхідних трансформаційних корегувань на основі аналізу таких характеристик основних засобів, як їх спосіб надходження та призначення. У розробленій схемі (рис. 1) відображені основні трансформаційні коригування, з якими можуть зіткнутись підприємства ГК України при переході на МСФЗ. Серед таких коригувань: списання з балансу основних засобів, які не відповідають визначенню активів (об'єкти, що належать Фонду держмайна та об'єкти соціального призначення), рекласифікація основних засобів у інші активи (інвестиційна нерухомість, основні засоби, утримувані для продажу), капіталізація відсотків по займах, а також рекласифікації у складі пасиву балансу, пов'язані із обліком безоплатно отриманих або придбаних за рахунок державних грантів основних засобів. При дослідженні зазначених питань виявлено, що у більшості випадків міжнародні стандарти надають велике значення професійному судженню, тому воно має вирішальне значення для визначення необхідних трансформаційних коригувань.

4 Список використаних джерел

1. Безверхий К. В. Трансформація фінансової звітності вітчизняних підприємств: нагальні питання сьогодення. *Фінанси, облік і аудит*. 2013. Вип. 2(22). С. 178-184.
2. Кафка С. М., Река О. О. Особливості обліку операцій з основними засобами за МСБО 16 та П(С)БО 7: порівняльний аспект. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2012. Вип. 3 (24). С.223-229.
3. Кулага Е. В. Учет объектов, относящихся к социальной сфере, в МСФО. *Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты*. 2014. № 10. URL: <http://finotchet.ru/articles/210/>
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 23 «Витрати на позики», поточна редакція від 12.12.2017 року. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_042
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 «Зменшення корисності активів», поточна редакція від 01.01.2014 року. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_047
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 40 «Інвестиційна нерухомість», поточна редакція від 08.12.2016 року. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_026
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу», поточна редакція від 01.01.2009 року. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_041
8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби», поточна редакція від 01.01.2012 року. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_014
9. Міжнародний стандарт фінансової звітності 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», поточна редакція від 25.09.2014 року. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_023
10. Побережна Н. М., Яценко А. В. Спільне та відмінне в обліку основних засобів за МСБО 16 та П(С)БО 7. *Вісник НТУ «ХПИ»*. 2014. № 32(1075). С.110-113.

11. Утенкова К. О. Трансформація бухгалтерського обліку необоротних активів в умовах гармонізації з міжнародними стандартами. *Ефективна економіка*. 2015. № 10. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4384>

12. Титова С. Н. Инвестиционная собственность в МСФО и российской практике. *Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты*. 2009. № 9. URL: <https://finotchet.ru/articles/495/>

13. Сайт Агентства з розвитку інфраструктури фондового ринку України. URL: <https://smida.gov.ua/db/emitent>

4 References

1. Bezverkhyy, K. V. (2013). Transformatsiya finansovoyi zvitnosti vitchyznyanykh pidpryyemstv: nahalni pytannya sohodennya [Transformation of financial reporting of domestic enterprises: urgent issues of the present]. *Finansy, oblik i audit*, (2 (22)), 178-184.
2. Kafka, S. M., Reka, O. O. (2012). Osoblyvosti obliku operatsiy z osnovnymy zasobamy za MSBO 16 ta P(S)BO 7: porivnyalnyi aspekt [River Features of accounting for operations with fixed assets in IAS 16 and National accounting standard 7: Comparative aspect]. *Problemy teorii ta metodolohiyi bukhhalters'koho obliku, kontrolyu i analizu*, (3 (24)), 223-229.
3. Kulaga, Ye. V. (2014). Uchet obyektov, odnosyashchikhsya k sotsialnoy sfere, v MSFO [Accounting for objects related to the social sphere in IFRS.]. *Korporativnaya finansovaya otchetnost. Mezhdunarodnyye standarty*, (10). Retrieved from <http://finotchet.ru/articles/210/>
4. IAS 23 Borrowing costs. (2017). Retrieved from http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_042
5. IAS 36 Impairment of assets. (2014). Retrieved from http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_047
6. IAS 40 Investment property. (2016). Retrieved from http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_026
7. IAS 20 Accounting for government grants and disclosure of government assistance (2009). Retrieved from http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_041
8. IAS 16 Property, plant and equipment. (2012). Retrieved from http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_014
9. IFRS 5 Non-current assets held for sale and discontinued operations. (2014). Retrieved from http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_023
10. Poberezhna, N. M., Yatsenko, A. V. (2014). Spilne ta vidminne v obliku osnovnykh zasobiv za MSBO 16 ta P(S)BO 7. [Joint and excellent in accounting for fixed assets in IAS 16 and National accounting standard 7]. *Visnyk NTU «KHPI»*, (32 (1075)), 110-113.
11. Utenkova, K. O. (2015). Transformatsiya bukhhalterskoho obliku neoborotnykh aktyviv v umovakh harmonizatsiyi z mizhnarodnymy standartamy [Transformation of accounting of non-current assets in conditions of harmonization with international standards]. *Efektivna ekonomika*, (10). Retrieved from <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4384>
12. Titova, S. N. (2009). Investitsionnaya sobstvennost v MSFO i rossiyskoy praktike [Investment property in IFRS and Russian practice]. *Korporativnaya finansovaya otchetnost. Mezhdunarodnyye standarty*, (9). Retrieved from <https://finotchet.ru/articles/495/>
13. Sait Ahentstva z rozvytku infrastruktury fondovoho rynku Ukrainy [The official website of the Stock market infrastructure development agency of Ukraine] Retrieved from <https://smida.gov.ua/db/emitent>