

## ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

*Досліджено особливості ведення обліку основних засобів за міжнародними стандартами. Обґрунтовано доцільність застосування міжнародних стандартів фінансової звітності як принципів ведення управлінського обліку основних засобів. Сформульовано основні переваги ведення обліку відповідно до вимог міжнародних стандартів.*

**Ключові слова:** міжнародні стандарти фінансової звітності, основні засоби, вартість, переоцінка.

Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) в Україні була прийнята Кабінетом Міністрів ще в жовтні 2007 року. Метою Стратегії було визначено удосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні з урахуванням вимог міжнародних стандартів та законодавства Європейського Союзу [3].

Одним з кроків упровадження Стратегії було прийняття змін до українського законодавства. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (стаття 121) визначає, що публічні акціонерні товариства, банки, страхові компанії, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами.

Однак сфера застосування стандартів не звужується лише підприємствами, на які покладено обов'язок складання звітності за міжнародними стандартами. Принципи, закладені в міжнародні стандарти, дозволяють підприємствам інших організаційних форм і напрямів роботи вести якісно новий облік своєї діяльності. Застосування МСФЗ дозволяє під іншим кутом зору оцінити ефективність господарських процесів і сформулювати про них достовірну інформацію.

МСФЗ є важливим інструментом інформативного забезпечення інвестиційної діяльності, розробки та впровадження стратегічних інвестиційних рішень.

На жаль, на питання застосування МСФЗ в наукових дослідженнях звертається недостатньо уваги. Саме тому обрана тема дослідження є актуальною.

Проблемам застосування МСФЗ та гармонізації національних стандартів обліку відповідно до міжнародних присвятили дослідження С. Ф. Голова, Н. О. Голуб, В. М. Жук, В. Ф. Палій, Н. А. Пономарьова, Д. М. Трачова, Л. А. Сахно та інші.

Проведені дослідження комплексно розкривають питання призначення, складу, основних принципів МСФЗ. Однак слід визнати, що актуальними залишаються проблеми впровадження і застосування МСФЗ у вітчизняній практиці обліку, зокрема в обліку основних засобів.

Мета дослідження – вивчити особливості застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в обліку основних засобів. Завдання: 1) проаналізувати формування вартості основних засобів відповідно до МСФЗ; 2) дослідити метод обліку

основних засобів за справедливою вартістю МСФЗ; 3) визначити порядок обліку ремонтів та комплексних перевірок за МСФЗ.

Облік основних засобів регламентується МСФЗ (IAS) 16 «Основні засоби». Основні засоби, згідно зі стандартом, – це матеріальні об'єкти, які: а) утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг для надання в оренду або для адміністративних цілей; б) використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду. Собівартість об'єкта основних засобів містить:

а) ціни його придбання, разом із імпорними митами та невідшкодовуваними податками на придбання після вирахування торговельних 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.

Прикладами безпосередньо пов'язаних витрат є:

а) витрати на виплати працівникам, які виникають безпосередньо від спорудження або придбання об'єкта основних засобів;

б) витрати на впорядкування території;

в) первісні витрати на доставку та розвантаження;

г) витрати на встановлення та монтаж;

г) витрати на перевірку відповідного функціонування активу після вирахування чистих надходжень від продажу будь-яких об'єктів під час доставки активу до теперішнього місця розташування та приведення в теперішній стан (наприклад, зразків, вироблених під час перевірки обладнання);

г) гонорари спеціалістам.

МСФЗ містить визначення основних видів оцінки основних засобів та моделі обліку основних засобів (рисунок 1).

Собівартість (первісна вартість) – це сума сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на час його придбання або створення або (якщо прийнятно) сума, яку розподіляють на цей актив при первісному визнанні згідно з конкретними

вимогами інших МСФЗ. Справедлива вартість – це сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. Балансова вартість – це сума, за якою актив визнають після вирахування будь-якої суми накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення його корисності [1].

Підприємство може обрати одну з двох моделей обліку основних засобів, які пропонуються МСФЗ 16 «Основні засоби»: облік за первісною вартістю та облік за переоціненою вартістю. За першою моделлю основні засоби обліковують за собівартістю мінус будь-яка накопичена амортизація та будь-які накопичені збитки від зменшення корисності.



**Рис. 1. Вартість основних засобів та моделі обліку за МСФЗ 16 “Основні засоби”**

*\*Розроблено автором за [1].*

За другою моделлю проводять регулярні переоцінки основних засобів, корегуючи балансову вартість до справедливої. Критерієм визначення справедливої вартості є ринкова вартість об'єкта. Якщо переоцінюють об'єкт основних засобів, тоді весь клас основних засобів, до якого належить цей актив, слід переоцінювати.

Клас основних засобів – це група активів, однакових за характером і способом використання в діяльності суб'єкта господарювання. МСФЗ пропонують такі класи основних засобів: а) земля; б) земля та будівлі; в) машини та обладнання; г) кораблі; г) літаки; д) автомобілі; е) меблі та приладдя; є) офісне обладнання

[1].

Об'єкти, які входять до одного класу основних засобів, переоцінюються одночасно, щоб запобігти вибірковій переоцінці активів і включенню у фінансову звітність сум, у яких змішані витрати та вартості на різні дати.

Якщо балансова вартість активу змінилася в результаті переоцінки, збільшення або зменшення (уцінка) впливає на рахунок «Дооцінка» або «Резерв переоцінки», залишок по якому відображається у власному капіталі. Приклад проведення при виборі моделі дооцінки активів наведено в таблиці 1.

**Таблиця 1. Формування резерву дооцінки (за методом списання накопиченої амортизації)\***

Рахунок/Показник	Дт	Кт
Початкові залишки на 1.01		
Основні засоби	600	
Накопичена амортизація		400
Балансова вартість основних засобів		200
Переоцінка на 31.12		
Справедлива вартість (ринкова)		700
Основні засоби (700-600)	100	
Накопичена амортизація	400	
Резерв переоцінки (700-200)		500

*\* Розроблено автором*

Переоцінка спричиняє застосування ще одного облікового механізму. Справа в тому, що на дооцінений за справедливою вартістю об'єкт основних засобів буде

нарахована більша амортизація, ніж до переоцінки. Відповідно, ця різниця буде створювати вид доходу у звіті про фінансовий стан (як резерв переоцінки в

капіталі), водночас він знизить резерв нерозподіленого прибутку.

МСФЗ 16 дозволяє дооцінку прямо перенести до нерозподіленого прибутку, коли припиняється визнання активу. Це може бути пов'язано з переносом усієї дооцінки, коли актив вибуває з використання або ліквідується. Проте можна переносити частину дооцінки, коли актив використовується суб'єктом господарювання, тобто в періоді використання, а не при

вибутті активу. У цьому випадку сума перенесеної дооцінки буде різницею між амортизацією, що базується на переоціненій балансовій вартості активу, та амортизацією, що базується на первісній вартості активу. Перенесення з дооцінки до нерозподіленого прибутку не здійснюється через прибуток або збиток. Приклад перенесення дооцінки до складу нерозподіленого прибутку наведено в таблиці 2.

**Таблиця 2. Перенесення резерву при переоцінці до складу нерозподіленого прибутку\***

Рахунок	Дт	Кт
Резерв переоцінки		500
Витрати на амортизацію за рік (до переоцінки)		100
Витрати на амортизацію за рік (після переоцінки)		120
<i>Списання резерву</i>		
Резерв переоцінки (120-100)	20	
Нерозподілений прибуток		20
Резерв переоцінки (після списання)		480

\* Складено автором за даними [1].

Важливим аспектом обліку основних засобів є нарахування амортизації. Методи амортизації, які пропонує застосовувати МСФЗ 16, ті ж, що і в національних стандартах бухгалтерського обліку. Ці методи об'єднують прямолінійний метод, метод зменшення залишку та метод суми одиниць продукції. Суб'єкт господарювання обирає метод, який найкраще відображає очікувану форму споживання майбутніх економічних вигід, утілених в активі.

При амортизації об'єкта основного засобу МСФЗ дозволяє окремо проводити нарахування амортизації на частини такого об'єкта. Наприклад, будівля і ліфти. Термін корисного використання у будівлі – 50 років, а ліфти очікується замінити через 10 років. Тому

нарахування амортизації на ці два об'єкти будуть проводитися окремо.

Ще однією специфікою застосування МСФЗ 16 «Основні засоби» є внесення в балансову вартість об'єкта витрат на технічні огляди. Умовою подовження експлуатації об'єкта основних засобів (наприклад, автомобіля) може бути виконання регулярних основних технічних оглядів для виявлення несправностей, незалежно від того, чи замінюються частини об'єкта. Під час виконання значного огляду витрати на нього визнаються в балансовій вартості об'єкта основних засобів як заміна, якщо задовольняються критерії визнання.

**Таблиця 3. Облік обов'язкових технічних оглядів та комплексних ремонтів відповідно до МСФЗ (IAS) 16 «Основні засоби»\***

Показник	Сума
<i>Дані по рахунках на 31.12</i>	
Основний засіб первісна вартість (об'єкт)	100 000
Основний засіб первісна вартість (перевірка)	12 000
Накопичена амортизація (об'єкт)	20 000
Накопичена амортизація (перевірка)	10 000
Балансова вартість (об'єкт)	80 000
Балансова вартість (перевірка)	2000
<i>Проведення нової перевірки 1.01</i>	
Вартість нової перевірки	14 000
Балансова вартість (об'єкт)	80 000
Балансова вартість (перевірка) (2000+14000-2000)	14 000

\* Складено автором на підставі [1].

Будь-яку балансову вартість витрат на попередній огляд (на відміну від матеріальних частин), яка залишається, визнавати припиняють. Облік капіталізованих витрат на технічний огляд відображено в таблиці 3. Такий підхід в обліку витрат на технічне обслуговування стосується суттєвих комплексних ремонтів, без проведення яких об'єкт не зможе повноцінно функціонувати і приносити економічні

вигоди. Що ж стосується поточних ремонтів, то згідно з МСФЗ 16 суб'єкт господарювання не визнає в балансовій вартості об'єкта основних засобів витрати на щоденне обслуговування об'єкта. Ці витрати слід визнавати в прибутку чи збитку, у тому періоді, коли вони понесені.

З огляду на проведені дослідження, можна зробити висновки про наступне: 1) МСФЗ 16 «Основні засоби» дозволяє здійснювати облік основних засобів за однією

---

з двох моделей: облік за первісною вартістю та облік за переоціненою вартістю. Облік за переоціненою вартістю є більш складним, оскільки вимагає регулярної переоцінки основних засобів з урахуванням їх справедливої (ринкової) вартості. При цьому формується резерв переоцінки, який відображається у складі капіталу; 2) переоцінка, як метод обліку, застосовується до всього класу основних засобів, а не вибірково лише до одного з об'єктів; 3) МСФЗ 16 регламентує нарахування амортизації здійснювати такими методами: прямолінійним методом, методом зменшення залишку та методом суми одиниць продукції; 4) застосування МСФЗ дозволяє витрати на капітальні ремонти основних засобів вносити до складу

основних засобів. Це є важливим, особливо для підприємств, які здійснюють суттєві капітальні ремонти основних засобів; 5) застосування МСФЗ в обліку основних засобів розширює можливості інформаційного забезпечення управлінських рішень, оскільки розкриває у звітності повну, достовірну та об'єктивну інформацію про стан необоротних активів.

Перспективою подальших досліджень є аналіз застосування в практиці інших міжнародних стандартів фінансової звітності, зокрема МСФЗ 40 «Інвестиційна нерухомість», який регламентує облік активів, призначених для використання в інвестиційній, а не в операційній діяльності.

### **Список літератури**

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (IAS 16) «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_014](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_014)
2. Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>
3. Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/911-2007-%D1%80>
4. International Accounting Standard Board [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ifrs.org/Pages/default.aspx>.

### **РЕЗЮМЕ**

**Зима Юлия**

#### **Особенности использования международных стандартов финансовой отчетности в учете основных средств**

Исследованы особенности ведения учета основных средств согласно международным стандартам. Аргументировано использование международных стандартов финансовой отчетности как принципов ведения управленческого учета основных средств.

### **RESUME**

**Zyma Yulia**

#### **Features of use of international financial reporting standards in fixed assets accounting**

The features of asset accounting in accordance with international accounting standards are considered in the article. The use of international financial reporting standards as principles of management accounting, plant and equipment is proved by the author.

**Стаття надійшла до редакції 18.02.2013 р.**