

УДК 657:006.033

Ксьонжик І.В., к.е.н, доцент

кафедри бухгалтерського обліку

Дяченко О.С., магістр обліково – фінансового факультету

Миколаївський національний аграрний університет

ОБЛІК І СТРУКТУРА ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ: МСБО ТА СВІТОВИЙ ДОСВІД

Проаналізовано структуру і критерії визнання основних засобів у країнах світу. Розкрито особливості обліку основних засобів згідно з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку порівняно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Ключові слова: основні засоби, бухгалтерський облік, податковий облік, міжнародні стандарти, національні стандарти.

Ksonzhyk I.V., Dyachenko E.S.

ACCOUNTING AND STRUCTURE OF FIXED ASSETS: INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS AND INTERNATIONAL EXPERIENCE

Examination of the criteria for recognition of fixed assets in the world. The features of fixed assets in accordance with international accounting standards compared with national guidelines (standards) of accounting.

Keywords: basic tools, accounting, tax accounting, international standards, national standards

Ксьонжик И.В., Дьяченко Е.С.

УЧЕТ И СТРУКТУРА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ: МСФО И МИРОВОЙ ОПЫТ

Анализ структуры и критерии признания основных средств в странах мира. Раскрыты особенности учета основных средств в соответствии с международными стандартами бухгалтерского учета по сравнению с национальными положениями (стандартами) бухгалтерского учета.

Ключевые слова: основные средства, бухгалтерский учет, налоговый учет, международные стандарты, национальные стандарты.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Глобалізаційні та інтеграційні процеси, що супроводжують розвиток людства, активно впливають на економічне життя країн, регіонів і окремих підприємств. В умовах активної співпраці та взаємодії суб'єктів господарювання інтереси таких зацікавлених сторін, як держава, інвестори, кредитори, контрагенти перетинаються і виходять за державні кордони. Інформаційною базою для прийняття рішень зацікавленими сторонами є бухгалтерський облік, а саме виникає потреба в удосконаленні нормативної бази регулювання господарської діяльності підприємств у відповідності з міжнародними стандартами.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Щороку все більше вітчизняних підприємств виходять на світовий ринок торгівлі, в пошуках додаткових джерел прибутку, а це вимагає складання фінансової звітності відповідно до міжнародних вимог.

Оскільки основні засоби є однією з головних складових активу балансу, і відповідно, здійснюють істотний вплив на формування фінансового результату, то багато науковців приділяють увагу цьому питанню, серед них: М.П. Войнаренко [6], С.Ф. Голов, В.М. Костюченко [7], Л. Косовиць [8], А.В. Максименко [10].

Невирішені частини проблеми. Об'єктивною необхідністю методології бухгалтерського обліку є конвергенція та уніфікація його принципів і стандартів бухгалтерського обліку для забезпечення порівнянності фінансових звітів і показників діяльності підприємств різних країн. Інтеграція України в європейське середовище

вимагає відповідних змін і у бухгалтерській практиці. Як відомо, одним з головних нормативних документів, яким керуються бухгалтери українських підприємств, є положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(с)БО) [5].

Цілі статті. Метою є аналіз основних спільних та відмінних рис та виявлення специфіки ведення бухгалтерського обліку основних засобів згідно з національними стандартами і міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Основні засоби є основою господарської діяльності підприємства. За їх допомогою, здійснюючи основну діяльність, суб'єкти господарювання виготовляють готову продукцію, здійснюють продаж товарів, робіт та послуг.

В умовах розвитку нових технологій, ускладнення форм організації бізнесу та появи нових чинників виробництва ускладнюється діяльність підприємства. Змінюється склад та структура основних засобів, виникає потреба у їх більш гнучкому та адекватному обліку, для отримання інформації, відповідної вимогам ринку і потребам користувачів інформації.

Під основними засобами розуміють матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх 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) [2].

Відповідно до П(С)БО 7 « Основні засоби » до складу основних засобів відносять: земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом; будівлі, споруди та передавальні пристрої; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади, інвентар (меблі); тварини; багаторічні насадження.

Для українських підприємств цей перелік основних засобів є вичерпним, але в інших країнах спостерігаються певні відмінності щодо складу таких активів. У більшості розглянутих країн земельні ділянки не відносять до основних засобів, що пов'язано із неможливістю амортизації землі та перенесення її вартості на вартість виготовленої продукції. Також у різних країнах існують відмінності у критеріях визнання активу основним засобом. Такі розбіжності унеможливають отримання достовірних результатів порівняння складу і структури основних засобів підприємств різних країн. У цьому контексті доцільним вважаємо розглянути склад основних засобів у різних країнах світу.

Виходячи із результатів аналізу нормативних актів різних країн світу [6], можна зробити висновок, що найчастіше у структурі основних засобів виділяються такі складові, як: будівлі, споруди та передавальні пристрої; транспортні засоби; інструменти, прилади, інвентар (у 77 % розглянутих країн). У 66 % в окрему групу віднесено машини та обладнання, у 44 % – багаторічні насадження, у 44 % – капітальні витрати на поліпшення земель та тварини. Найменше із усіх складових основних засобів виділяють земельні ділянки – у 33 % розглянутих країн.

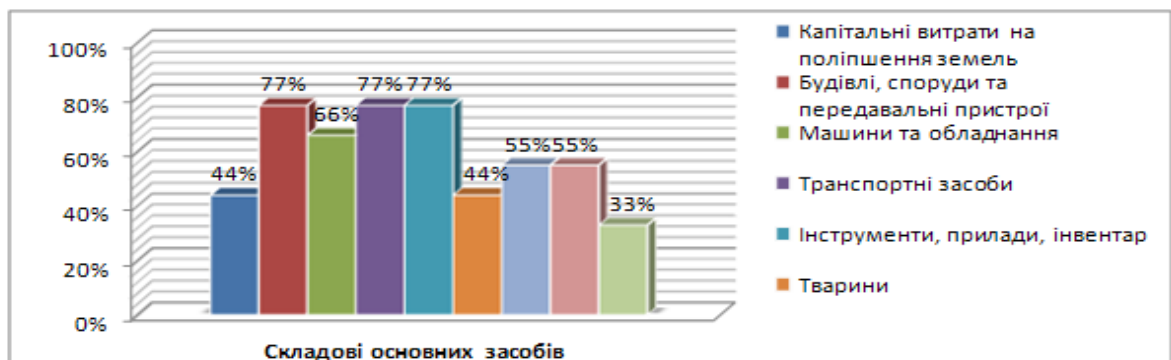


Рис. 1. Структура основних засобів країнах світу згідно з нормативними вимогами
*розроблено за [4]

Ще одним важливим елементом для визначення відмінностей в обліковому відображенні основних засобів є критерії їх визнання. У ході дослідження було проаналізовано нормативні документи, що регулюють визнання активів основними засобами таких країн, як Україна, Білорусь, Казахстан, Латвія, Молдова, Росія, США, Великобританія. Було встановлено, що використовуються шість основних критеріїв визнання активів основними засобами: наявність матеріально-речової форми; термін використання; вартісна межа; сфера використання; мета створення або придбання; здатність активу приносити економічні вигоди. У кожній країні значення цих критеріїв відрізняються.

У різних країнах використовуються не всі зазначені критерії. Так, у США для визнання активу основним засобом достатньо лише, щоб він приносив економічні вигоди. В Молдові та Росії актив повинен відповідати майже усім зазначеним критеріям. МСФЗ 16 « Основні засоби » визначено три критерії, відповідно до яких активи визнаються основними засобами: вони повинні мати матеріальну форму, термін їх використання повинен перевищувати один операційний цикл, сфера застосування – здійснення основної діяльності підприємства [1, п. 6]. У кожній країні визначаються власні критерії визнання основних засобів (рис. 2).

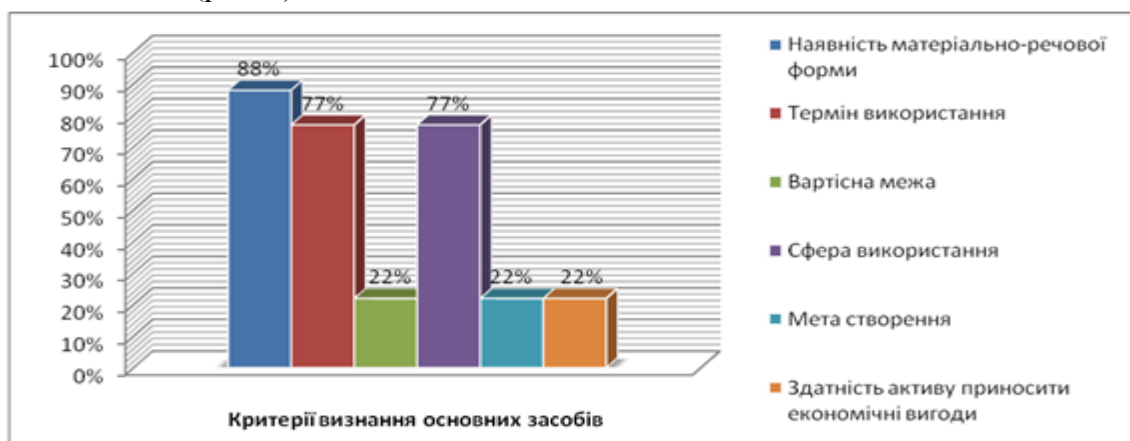


Рис. 2. Критерії визнання основних засобів у країнах світу згідно з законодавчими вимогами
* розроблено за [4]

Таким чином, у 88 % розглянутих країн виділяють такий критерій, як наявність матеріально-речової форми; у 77 % – встановлюють мінімальний термін використання та сферу використання; у 22 % країн встановлюють мінімальну вартісну межу, мету використання та здатність активу приносити економічні вигоди [10].

Таблиця 1

Формування вартості об'єкта основних засобів	
Згідно з МСБО 16	Згідно з П(С)БО 7
1	2
Витрати на створення резерву майбутніх витрат	
При первісній оцінці об'єктів основних засобів до вартості основних засобів може включатися резерв майбутніх витрат на демонтаж, ліквідацію об'єкта і відновлення ділянки після закінчення терміну експлуатації. Такі резерви нараховуються (визнаються й оцінюються) відповідно до МСБО 37	Не передбачено
Витрати на сплату відсотків	

<p>У разі якщо об'єкт будується (створюється) за допомогою залучення кредитів, то облік витрат на виплату відсотків здійснюється відповідно до МСБО 23 «Витрат на позики», залежно від того, чи є цей об'єкт кваліфікованим активом, а також від умов і обставин сплати таких відсотків.</p> <p>Під активом розуміють актив, підготовка якого до запланованого використання або для продажу обов'язково потребує значних витрат часу.</p>	<p>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. Див. п.8 П(С)БО 7, п.11 П(С)БО 8, п.14 П(С)БО 9. Усі ці норми не дозволяють включати до первісної вартості основних засобів, нематеріальних активів, запасів витрати на сплату відсотків за кредитами і позиками.</p>
<p>Оцінка об'єктів при їх будівництві</p>	
<p>Об'єкти, побудовані/споруджені компанією (як і самостійно виготовлені промисловим способом), оцінюються за тими самими принципами, що й об'єкти, придбані на стороні.</p>	<p>Оцінюються аналогічно</p>

* розроблено за [10]

Отже, витрати, що формують вартість об'єкта основних засобів, — це грошове вираження вартості, за якою об'єкт купують (будують, споруджують), доставляють і доводять до готовності для експлуатації плюс передбачувані витрати на його ліквідацію після закінчення терміну експлуатації.

В бухгалтерському обліку основні засоби відображаються у деталізованому вигляді відповідно до національних положень бухгалтерського обліку і плану рахунків. У звітності така інформація відображається у зведеному, синтетичному, вигляді. Так, у Білорусі, Росії, Великобританії у фінансовій звітності інформація про основні засоби представлена однією статтею «Основні засоби». В США ця стаття називається «Машини, обладнання». Проведене дослідження свідчить про подібність методик відображення основних засобів у фінансовій звітності, що передбачає зведення усіх груп таких активів в одну та відображення їх однією статтею на загальну суму.

Висновки. Отже, на підставі порівняльної характеристики МСБО 16 та П(С)БО 7 можна сказати, що зазначені нормативні документи, поряд з тотожними, містять відмінні положення. Крім того, ці документи мають надавати користувачам інформацію щодо змін у складі основних засобів протягом періоду та розкриття інформації про залишки на звітну дату, тому вони не повинні суперечити один одному.

МСБО містять позитивний досвід багатьох країн, на нашу думку, було б доречним продовжувати удосконалювати національні стандарти, або ж надати міжнародним стандартам статус національних. Це б полегшило роботу бухгалтерів, підприємства яких мають справу з іноземними партнерами, і покращило імідж країни. Таким чином, проведений аналіз складу і порядку визнання основних засобів показав, що у різних країнах світу вони не містять суттєвих відмінностей. Це пояснюється тим, що основою для національних стандартів у більшості країн є МСФЗ, які у ході розвитку глобалізаційних процесів, що супроводжуються конвергенцією облікових систем, допомагають гармонізувати національні облікові системи шляхом приведення їх до спільних принципів і методик.

Орієнтація національних облікових систем на міжнародні стандарти забезпечує можливість співставлення звітних показників підприємств різних країн. Це забезпечує інвесторів необхідною інформацією при прийнятті рішень щодо реалізації міжнародних інвестиційних проектів, сприяє переміщенню капіталів та інтеграції національних економік.

Список використаних джерел:

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/document/92427/МСБО_16.pdf.

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 « Основні засоби »: затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27.04.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.
3. Типовой план счетов бухгалтерского учета: утвержден Приказом Министерства финансов Республики Казахстан № 185 от 23.05.2007 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.kazlands.kz/docs/akts/buhuchet/plan_schetov.doc.
4. Statement of Financial Accounting Concepts № 6 Elements of Financial Statements [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.fasb.org.pdf>.
5. Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».
6. Войнаренко М.П., Пономарьова Н. А., Замазій О. В. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту: навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 488 с.
7. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами. – К. : Екаунтінг, 2000. – 384 с.
8. Косовиць Л. Облік основних засобів за МСФЗ // Головбух. – 2008. – № 35. – С.17 – 23
9. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій, затв.наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291.
10. Максименко А.В. Проблемні питання обліку основних засобів [Електронний ресурс] // Фінанси, облік і аудит: Збірник наукових праць / Режим доступу: [www.nbuv.gov.ua / portal / Soc_Gum / Foa /2009_13 / index. html](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Foa/2009_13/index.html).