

УДК: 657.25

JEL Classification: M 4

doi: 10.31767/nasoa.4.2018.10

Л. В. ШКУЛПА,
кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку та оподаткування,
Національна академія статистики, обліку та аудиту
ORCID: 0000-0002-4784-9955

Аналіз методології обліку основних засобів за МСБО 16 “Основні засоби” та П(С)БО 7 “Основні засоби”: теорія і практика

У роботі розкрито спільні та відмінні особливості обліку операцій з основними засобами шляхом порівняння міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку, які регламентують саме цей об'єкт. Наведено порівняльну характеристику теоретичних аспектів, висвітлених у МСБО 16 та П(С)БО 7, щодо визнання, оцінки, відображення в обліку та звітності груп основних засобів, елементів первісної вартості основних засобів (оцінки на дату визнання), формування первісної вартості основних засобів внаслідок різних подій, відображення в обліку переоцінки основних засобів, періодичності перегляду ліквідаційної вартості об'єкта основних засобів. Також розкрито питання практичного характеру щодо розрахунку дооцінки (уцінки) основних засобів, розрахунку амортизації основних засобів, вибуття основних засобів, обміну основних засобів.

Ключові слова: основні засоби, актив, амортизація, первісна вартість, оцінка, міжнародні стандарти, національні стандарти.

Постановка проблеми. В сучасних умовах інтеграції та наближення економічного середовища України до міжнародного неупинно зростає значення прозорості, повної, достовірної, своєчасної та зрозумілої для всіх користувачів фінансової інформації. На сьогоднішній день постає питання перебудови національної системи обліку відповідно до вимог міжнародних стандартів. Впровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку дає змогу підвищити достовірність та зрозумілість фінансової інформації про діяльність підприємства для іноземних інвесторів та кредиторів.

Важливою економічною складовою, що забезпечує ефективне функціонування діяльності будь-якого суб'єкта господарювання в будь-якій країні, є основні засоби. Вони є головною позицією всіх фінансових звітів і значно впливають на фінансовий результат діяльності підприємства, тому правильність їх відображення в обліку з урахуванням міжнародного досвіду є необхідною умовою сьогодення.

З огляду на вищезазначене актуальними є питання порівняльного аналізу методології національних і міжнародних стандартів стосовно основних засобів, спрямованого на виявлення розбіжностей та аналогій у МСБО 16 і П(С)БО 7, з метою наближення національних стандартів до міжнародних.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання розкриття в обліку інформації щодо основних засобів та її впливу на формування фінансового результату та відображення у балансі підприємства є досить проблемним, тому українські вчені (С. Голов, Н. Войнаренко, В. Костюченко, Н. Пономарьова, О. Замазій, І. Бланк, В. Попович та інші) приділяють достатню увагу його дослідженню.

Але недостатньо розкритими залишаються наукові проблеми, пов'язані з наближенням національних стандартів до міжнародних.

Метою статті є аналіз методології обліку основних засобів з визначенням відмінностей в обліку згідно з міжнародними та національними стандартами, надання в табличному вигляді порівняльної характеристики основних позицій (розділів) МСБО 16 та П(С)БО 7, а також практичне їх застосування.

Виклад основного матеріалу. Існує велика кількість документів, які регламентують порядок ведення обліку основних засобів. Вони розробляються на державному рівні та носять як загальнообов’язковий, так і рекомендаційний характер. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в Україні є більш жорстко регламентованими та обов’язковими до застосування всіма суб’єктами господарювання, водночас як міжнародні стандарти бухгалтерського обліку носять більш рекомендаційний характер, і суб’єкти господарювання самі приймають рішення щодо їх застосування. Водночас як національні, так і міжнародні стандарти є важливою ланкою нормативно-правового регулювання обліку основних засобів.

Національні стандарти бухгалтерського обліку розроблялися на основі та з урахуванням міжнародних стандартів, і тому П(С)БО 7 “Основні засоби” містять низку положень і визначень, відповідних за сутністю МСБО 16 “Основні засоби”.

П(С)БО 7 “Основні засоби” визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи (далі – основні засоби), а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності. Норми П(С)БО 7 застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі – підприємства) усіх форм власності (крім бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за МСБО).

У МСБО 16 “Основні засоби” визначається обліковий підхід до основних засобів, щоб користувачі фінансової звітності могли розуміти інформацію про інвестиції суб’єкта господарювання в його основні засоби та зміни в таких інвестиціях. Головні питання обліку основних засобів – це визнання активів, визначення їх балансової вартості та амортизаційних відрахувань, а також збитків від зменшення корисності, які слід визнавати у зв’язку з ними.

Згідно з П(С)БО 7, “основні засоби” – це матеріальні активи, які підприємство/установа утримує з метою використання їх у процесі виробництва/діяльності 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) [1].

Відповідно до МСБО 16, “основні засоби” – це матеріальні об’єкти, які:

- а) утримуються для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг для надання в оренду або для адміністративних цілей;
- б) використовуватимуться, за очікуванням, протягом більше одного періоду [2].

Хоча у наведених вище визначеннях є подібність, вони відрізняються тим, що в МСБО 16 чітко не визначено, що належить до об’єктів основних засобів. Завданням бухгалтера є самостійне визначення належності окремих видів майнових об’єктів до об’єктів основних засобів з урахуванням обставин і умов їх експлуатації та методів нарахування амортизації.

Для покращення контролю та для коригування амортизаційних відрахувань у відповідності до П(С)БО 7 об’єкт основних засобів може бути поділений на окремі частини, та на практиці далеко не всі підприємства використовують цей спосіб поділу. Тобто П(С)БО 7 унеможлиблюють об’єднання окремих незначних активів (шаблони, штампи, інструменти і т. п.) в один об’єкт основних засобів так, як це передбачено в МСБО 16.

Що стосується амортизаційних відрахувань, згідно з МСБО 16 вони починаються з моменту, коли актив визнано і він може використовуватися за призначенням, і тому в МСБО 16 не визначається необхідність амортизувати об’єкт основних засобів у момент його ремонту, реконструкції, добудови, технічного обслуговування [6]. Але у П(С)БО 7 прописано, що амортизація активів у період їх реконструкції, модернізації, ремонту і т. п. не припиняється, що відрізняє їх від міжнародних стандартів.

Визнання основного засобу активом як в міжнародних, так і в національних стандартах відбувається аналогічно – враховуючи ймовірність майбутніх економічних вигід від його використання та достовірність визначення його оцінки (собівартості). Однак між цими стандартами існує певна різниця стосовно включення активу до

основного засобу, яку ми більш детально розглянемо у порівняльній таблиці нижче.

Що стосується первісної вартості основних засобів, її визначення є однаковим як у національних, так і в міжнародних стандартах. Але торкаючись цього питання більш детально, можна знайти низку відмінностей. Так, у міжнародних стандартах під первісною вартістю розуміють суму сплачених (або таких, що підлягають сплаті) грошових коштів або їх еквівалентів, чи справедливую вартість іншого відшкодування, переданого за об'єкт активу на дату придбання; до первісної вартості включають ряд витрат, пов'язаних із придбанням активу.

Згідно з МСБО 37 потрібно створювати резерв можливих майбутніх витрат, пов'язаних із ремонтом, ліквідацією, демонтажем і відновленням ділянки після закінчення терміну експлуатації об'єкта. Тому в МСБО 16 при первісній оцінці об'єкта основних засобів такі резерви оцінюються і визнаються. У П(С)БО 7 такого резерву не передбачено.

Оцінка об'єктів за П(С)БО 7 та МСБО 16 є схожою, тобто аналогічною при будівництві, спорудженні основного засобу, його первісному визнанні; в обох стандартах вона основана на тих самих принципах (правилах), що і при самостійному створенні об'єкта, і визначається так само, як і при придбанні об'єкта на стороні [4].

Придбання за рахунок грантів (державних субсидій) у відповідності до МСБО 16 відбувається так, що вартість (балансова) таких основних засобів зменшується на суму отриманих від держави грантів і регулюється МСБО 20 "Облік державних грантів". Альтернативного порядку зменшення вартості національними стандартами не передбачено.

Придбання основних засобів за рахунок пайових інструментів у П(С)БО 7 розглядається лише у зв'язку з виплатами працівникам, тоді як у МСБО 16 така позиція розглядається та більш детально розкривається у МСФЗ 2 "Платіж на основні акції", де придбання основних засобів може відбуватися за рахунок акцій, облігацій, опціонів, пайових інструментів.

Тепер розглянемо процес переоцінки основних засобів. У національних стандартах більш точно визначається межа суттєвості при переоцінці основних засобів, аніж у міжнародних. Така межа встановлена у розмірі більш ніж 10%. При такому перевищенні справедливої вартості підприємству вже потрібно робити переоцінку об'єктів. Згідно з міжнародними стандартами ця межа суттєвості визначається, коли балансова вартість "суттєво" відрізняється від справедливої.

Національні стандарти передбачають більшу кількість методів амортизації об'єктів основних засобів, ніж міжнародні. Таких методів 5: прямолінійний, метод прискореного зменшення вартості, кумулятивний, виробничий, метод поступового зменшення вартості. У міжнародних стандартах наводяться лише два методи амортизації (прямолінійний і виробничий), але зазначено, що головне, щоб підприємство обирало такий метод, при якому воно отримує максимальну економічну вигоду від використання об'єкта основних засобів з урахуванням специфіки самого підприємства.

Станом на сьогодні П(С)БО 7 доповнено розділом про інвестиційну нерухомість, що обумовило виникнення нового стандарту 32 "Інвестиційна нерухомість". Це дозволило уникнути неузгодженості між національним і міжнародним стандартами. Хоча у МСБО 16 немає окремих посилань на інвестиційну нерухомість, це поняття вже давно використовується в практиці зарубіжних підприємств та відображається в обліковій політиці.

Розглянемо більш детально у табличному вигляді деякі позиції щодо обліку основних засобів, висвітлені в національних та міжнародних стандартах бухгалтерського обліку, для виявлення аналогій та відмінностей між ними, тобто проведемо порівняльну характеристику теоретичних основ, закладених у цих двох стандартах (табл. 1).

Відповідно до табл. 1 розглянемо практичні ситуації, що виникають при придбанні, переоцінці, амортизації, вибутті основних засобів, а також відображення інформації щодо цих об'єктів у фінансовій звітності з точки зору міжнародної практики.

Аналіз методології обліку основних засобів за МСБО 16 та П(С)БО

Позиція у стандартах	МСБО 16	П(С)БО 7
1	2	3
Класифікація ОЗ*	<ul style="list-style-type: none"> – земля та будівлі; – машини та обладнання; – офісне обладнання; – кораблі; – літаки; – меблі та приладдя; – автомобілі; – земля. 	<ul style="list-style-type: none"> – земельні ділянки; – транспортні засоби; – будинки, споруди; – багаторічні насадження; – машини та обладнання; – тварини; – капітальні витрати на поліпшення земель; – інструменти, приладдя, інвентар (меблі); – інші основні засоби.
Елементи первісної вартості ОЗ	<p>До первісної вартості об’єкта ОЗ не слід включати всю суму очікуваних майбутніх витрат на дообладнання, демонтаж, а тільки теперішню вартість об’єкта.</p> <p>Первісну вартість об’єкта ОЗ слід щорічно переглядати, а її збільшення слід включати до витрат на запозичення (фінансові витрати), а не до первісної вартості об’єкта ОЗ.</p>	<p>Детальна процедура оцінки первісної вартості об’єкта ОЗ відсутня. В такому разі до первісної вартості об’єкта ОЗ може бути включена вся сума прогнозованих витрат на дообладнання, демонтаж, а не теперішня вартість об’єкта ОЗ.</p>
Формування первісної вартості ОЗ за напрямками	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Якщо об’єкт ОЗ купується в кредит, тобто за рахунок залучених коштів, тоді облік відсотків за кредитом відбувається згідно з МСБО 23 “Витрати на позики”. Це залежить від умов позики, а також від визнання такого активу кваліфікованим або не кваліфікованим. ➤ Якщо здійснюється обмін або негрошові операції, тоді собівартість об’єкта ОЗ оцінюється за його справедливою вартістю. Якщо справедливу вартість важко визначити, тоді об’єкт ОЗ оцінюється за балансовою вартістю при обміні. ➤ Якщо придбання об’єкта ОЗ відбувається за рахунок державних грантів, тоді його сума (балансова вартість) може бути зменшена на суму таких грантів. ➤ Якщо активи (ОЗ) придбаються за рахунок пайових інструментів, то в обліку проводиться операція: Дт рахунка активу, Кт рахунку акціонерного капіталу. ➤ Не передбачено внесків ОЗ до статутного капіталу. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ До первісної вартості об’єкта ОЗ не включается сума виплат відсотків за кредитом на придбання об’єкта ОЗ. ➤ При обміні на подібний об’єкт, об’єкт ОЗ оцінюється за справедливою вартістю. Якщо залишкова вартість при обміні на неподібний об’єкт вища за справедливу, тоді такий об’єкт оцінюється за справедливою вартістю, а різницю відносять до витрат. ➤ При придбанні об’єктів ОЗ за рахунок коштів цільового фінансування та визнанні їх первісної вартості не дозволяється зменшувати вартість таких об’єктів ОЗ на суму одержаних урядових грантів. ➤ Розглядається лише у зв’язку з виплатами працівникам, а стосовно основних засобів метод ще не опрацьовано. ➤ Якщо відбувається внесок до статутного капіталу основними засобами, це погоджується з учасниками і оцінюється за справедливою вартістю.

1	2	3
Переоцінка ОЗ та відображення її в обліку	Існують два методи оцінки ОЗ після їх визнання: собівартості та переоцінки. Підприємствам дозволяється самостійно обрати один із двох методів. Сума зносу може переоцінюватися також двома методами: пропорційно до зміни валової вартості активу та вирахуванням суми зносу з валової вартості активу.	Стандартом передбачено лише один метод переоцінки ОЗ: пропорційний метод коригування суми накопиченого зносу. Податковим кодексом України передбачено застосування індексації ОЗ враховуючи інфляційні процес (досить актуально у наш час).
Перегляд ліквідаційної вартості ОЗ	Рекомендується переглядати ліквідаційну вартість та термін корисного використання об'єкта ОЗ принаймні на кінець кожного фінансового року. Передбачено, що зміна ліквідаційної вартості та терміну корисного використання об'єкта ОЗ відбуваються не як результат зміни облікової політики, а як результат зміни в облікових оцінках.	Ця норма у національному стандарті відсутня.

Примітка: ОЗ – основні засоби.

Джерело: розробка автора на основі [3; 5; 7; 8]

Розглянемо приклад оцінки первісної вартості об'єкта основних засобів.

У 2018 році компанія здійснювала будівництво заводу з перероблення вторинних відходів на орендованій у держави земельній ділянці. У звітності за договором оренди земельної ділянки термін оренди визначено в 20 років (з 01.01.2018 по 31.12.2037). Договір оренди також передбачає вимоги до компанії демонтувати завод в кінці терміну оренди ділянки і провести роботи з відновлення навколишнього середовища.

За даними бухгалтерського обліку витрати на будівництво заводу становили:

- 1000 тис. дол. на матеріали, з них матеріалів на 150 тис. дол. знищено в результаті пожежі, що виникла на початковій стадії будівництва;
- 250 тис. дол. податків, сплачених у зв'язку з будівництвом заводу. З цієї суми відшкодовано податок на додану вартість 200 тис. дол.;
- 800 тис. дол. – оплата праці робітників, зайнятих на будівництві;
- 270 тис. дол. – частина із загальної суми адміністративних витрат, віднесених на будівництво заводу;
- 300 тис. дол. – амортизація машин і механізмів, використовуваних для будівництва.

Будівництво заводу завершилося 31 грудня 2018 року, і він готовий до експлуатації з 1 січня 2019 року. Керівництво оцінило, що витрати на демонтаж і відновлення довкілля складуть 1500 тис. дол. у цінах на 31 грудня 2037 року. Ставка відсотка, за якою компанія може залучати запозичення, становить 10%. Вартість одного долара до сплати через 20 років становить 14,9 цента, а вартість одного долара до сплати через 19 років – 16,4 цента. Потрібно визначити первісну вартість заводу на 31 грудня 2018 року.

У первісну вартість основного засобу (заводу) включаються:

- Прямі витрати на матеріали – 850 тис. дол. (за винятком понаднормативних витрат в сумі 150 тис. дол.);
- Невідшкодовані податки – 50 тис. дол. (відшкодовані податки в сумі 200 тис. дол. не включаються до первісної вартості);
- Прямі витрати на оплату праці робітників, зайнятих на будівництві – 800 тис. дол.;
- Амортизація машин і механізмів, використовуваних безпосередньо на будівництві – 300 тис. дол.;

- Приведена до 31 грудня 2018 сума витрат на демонтаж і відновлення навколишнього середовища виходячи з 19-річного терміну до закінчення оренди (1500 тис. дол.) включається до первісної вартості у зв'язку з виконанням умови визнання відповідного резерву 246 тис. дол.

Адміністративні витрати до первісної вартості основного засобу не включаються. Разом первісна вартість основного засобу складає 2246 тис. дол.

Розглянемо приклад переоцінки основних засобів.

Відповідно до облікової політики компанія враховує у звітності будівлі за переоціненою вартістю. 1 січня 2018 компанія придбала будівлю для використання в адміністративних цілях за 10 млн дол. Термін корисного використання будівлі – 20 років. Станом на 31 грудня 2018 справедлива вартість будівлі збільшилася до 11,4 млн дол. Первісна оцінка строку корисного використання будівлі залишилася незмінною.

Потрібно:

1. Провести переоцінку основного засобу двома способами:

а) способом пропорційного перерахунку накопиченої амортизації;

б) способом повного списання накопиченої амортизації на дату переоцінки.

2. Виконати необхідні проведення і розрахувати сальдо рахунків бухгалтерського обліку для подання основних засобів і резерву переоцінки у фінансовій звітності на 31 грудня 2018 і 2019 року.

1-й спосіб: пропорційний перерахунок накопиченої амортизації.

Операція 1. Нарахування амортизації за 2018 рік (10000 тис. дол. / 20 років = 500 тис. дол.):

Дт “Витрати по амортизації” 500 тис. дол.

Кт “Накопичена амортизація” 500 тис. дол.

Операція 2. Пропорційний перерахунок первісної вартості на 31 грудня 2018 року.

Балансову вартість будівлі в сумі 9500 тис. дол. необхідно збільшити до 11400 тис. дол., тобто на 20% (10000 тис. дол. x 20% = 2000 тис. дол.):

Дт “Первісна вартість” 2000 тис. дол.;

Кт “Резерв переоцінки” 2000 тис. дол.

Операція 3. Пропорційний перерахунок накопиченої амортизації на 31 грудня 2018 року.

Накопичена амортизація збільшується на 20% (500 тис. дол. x 20% = 100 тис. дол.):

Дт “Резерв переоцінки” 100 тис. дол.;

Кт “Накопичена амортизація” 100 тис. дол.

Операція 4. Нарахування амортизації за 2019 рік (12000 тис. дол. – 600 тис. дол.) / 19 років = 600 тис. дол.):

Дт “Витрати по амортизації” 600 тис. дол.;

Кт “Накопичена амортизація” 600 тис. дол. (табл. 2).

Таблиця 2

Сальдо рахунків бухгалтерського обліку на 31 грудня 2018–2019 рр.

Сальдо рахунків	2018 рік (тис. дол.)	2019 рік (тис. дол.)
Первісна вартість основного засобу (дебет)	12000	12000
Накопичена амортизація (кредит)	600	1200 (операція 1+3+4)
Разом балансова вартість будівлі	11400	10800
Резерв переоцінки (кредит)	1900	1900

Джерело: розрахунок автора.

2-й спосіб: повне списання накопиченої амортизації.

Операція 1. Нарахування амортизації за 2018 рік (10000 тис. дол. / 20 років = 500 тис. дол.):

Дт “Витрати по амортизації” 500 тис. дол.;

Кт “Накопичена амортизація” 500 тис. дол.

Операція 2. Повне списання накопиченої амортизації на рахунок первісної вартості на 31 грудня 2018 року:

Дт “Накопичена амортизація” 500 тис. дол.;

Кт “Первісна вартість” 500 тис. дол.

Операція 3. Переоцінка чистої суми первісної вартості до справедливої вартості на 31 грудня 2018 року (11400 тис. дол. – 9500 тис. дол. = 1900 тис. дол.):

Дт “Первісна вартість” 1900 тис. дол.;

Кт “Резерв переоцінки” 1900 тис. дол.

Операція 4. Нарахування амортизації за 2019 рік (11400 тис. дол. / 19 років = 600 тис. дол.):

Дт “Витрати по амортизації” 600 тис. дол.;

Кт “Накопичена амортизація” 600 тис. дол. (табл. 3).

Таблиця 3

Сальдо рахунків бухгалтерського обліку на 31 грудня 2018–2019 рр.

Сальдо рахунків	2018 рік (тис. дол.)	2019 рік (тис. дол.)
Первісна вартість основного засобу (дебет)	11400	11400
Накопичена амортизація (кредит)	600	– (операція 4)
Разом балансова вартість будівлі	11400	10800
Резерв переоцінки (кредит)	1900	1900

Джерело: розрахунок автора

Розглянемо приклад особливостей розрахунку амортизації.

1 січня 2017 компанія придбала верстат за 1000 тис. дол. На дату придбання технічна служба компанії оцінює, що термін корисного використання верстата становить шість років, а залишкова вартість дорівнює 100 тис. дол. Очікується рівномірне отримання економічних вигод від використання верстата протягом усього строку корисного використання. 31 грудня 2018, оцінюючи результати роботи верстата за два роки, компанія дійшла висновку, що строк корисного використання верстата складе ще сім років починаючи з 1 січня 2019 року, а його залишкова сума у зв’язку з моральним зносом до кінця терміну експлуатації складе 50 тис. дол.

Як цей верстат повинен бути відображений у звітності за 2017 і 2018 роки? Оскільки використання верстата генерує рівномірне отримання економічних вигод, для амортизації верстата необхідно використовувати лінійний метод. Амортизація за 2017 рік дорівнює 150 тис. дол. (1000 тис. дол. – 100 тис. дол. / 6 років).

Балансова вартість верстата на 31 грудня 2017 дорівнює 850 тис. дол. (1000 – 150). Перегляд оцінок на 31 грудня 2018 зачіпає і 2017 рік. Фактично строк корисного використання верстата становить 8 років (7+1) починаючи з 1 січня 2018 року.

Амортизація за 2018 рік дорівнює 100 тис. дол. (850 тис. дол. – 50 тис. дол. / 8 років).

Балансова вартість верстата на 31 грудня 2018 складе 750 тис. дол. (850 – 100).

Розглянемо процедуру вибуття основних засобів.

Приклад 1. При продажі:

Об’єкт ОЗ первісною вартістю 100000 дол. продається за договором купівлі-продажу за 177000 дол. (в т. ч. ПДВ 27000 дол.). Сума нарахованої за час експлуатації амортизації становить 80000 дол.

На рахунках бухгалтерського обліку необхідно зробити такі записи.

Виставлено рахунок покупцям ОЗ:

Дт “Розрахунки з покупцями і замовниками” 177000 дол.

Кт “Інші доходи і витрати” 177000 дол.

Нараховано заборгованість бюджету з ПДВ:

Дт “Інші доходи і витрати” 27000 дол.

Кт “Розрахунки з податків і зборів” 27000 дол.

Списується первісна вартість ОЗ:

Дт “Основні засоби”, субрах. “Вибуття основних засобів” 100000 дол.

Кт “Основні засоби” 100000 дол.

Списується нарахована за час експлуатації амортизація:

Дт “Амортизація основних засобів” 80000 дол.

Кт “Основні засоби”, субрах. “Вибуття основних засобів” 80000 дол.

Списується залишкова вартість ОЗ:

Дт “Інші доходи і витрати” 20000 дол.

Кт “Основні засоби”, субрах. “Вибуття основних засобів” 20000 дол.

Відображається фінансовий результат від продажу ОЗ:

Дт “Інші доходи і витрати” 130000 дол.

Кт “Прибутки та збитки” 130000 дол. (177000 – 27000 – 20000).

Приклад 2. У зв’язку з моральним та фізичним зносом:

Відповідно до рішення керівництва організації об’єкт ОЗ первісною вартістю 100000 дол. підлягає ліквідації у зв’язку з моральним зносом. Строк корисного використання даного об’єкта ОЗ – 5 років. Об’єкт знаходився в експлуатації протягом 3-х років, сума нарахованої амортизації за цей час становить 60000 дол.

Після розбирання об’єкта ОЗ на склад були оприбутковані матеріали вартістю 20000 дол.

Заробітна плата робітників, зайнятих на ліквідації об’єкта ОЗ, складає 10000 дол., відрахування із соціального страхування і забезпечення склали 2600 дол.

У бухгалтерському обліку буде зроблено такі записи.

Списується первісна вартість ОЗ:

Дт “Основні засоби”, субрах. “Вибуття основних засобів” 100000 дол.

Кт “Основні засоби” 100000 дол.

Списується нарахована за час експлуатації амортизація:

Дт “Амортизація основних засобів” 60000 дол.

Кт “Основні засоби”, субрах. “Вибуття основних засобів” 60000 дол.

Списується залишкова вартість ОЗ:

Дт “Інші доходи і витрати” 40000 дол.

Кт “Основні засоби”, субрах. “Вибуття основних засобів” 40000 дол.

Оприбутковано на склад матеріали:

Дт “Матеріали” 20000 дол.

Кт “Інші доходи і витрати” 20000 дол.

Нарахована заробітна плата робітникам:

Дт “Інші доходи і витрати” 10000 дол.

Кт “Розрахунки з персоналом з оплати праці” 10000 дол.

Зроблено відрахування на соціальні потреби:

Дт “Інші доходи і витрати” 2600 дол.

Кт “Розрахунки по соціальному страхуванню і забезпечення” 2600 дол.

Відображається фінансовий результат (збиток), отриманий в результаті ліквідації об’єкта ОЗ:

Дт “Прибутки та збитки” 32600 дол.

Кт “Інші доходи і витрати” 32600 дол. (40000 + 10000 + 2600 – 20000).

Якщо ліквідація об’єкта ОЗ пов’язана з наслідками надзвичайних обставин (наприклад зі стихійним лихом), тоді залишкова вартість об’єкта ОЗ списується на рахунок “Прибутки та збитки”.

Висновок. Здійснивши дослідження національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку з ведення обліку ОЗ на основі порівняльної характеристики та пошуку спільних і відмінних положень цих стандартів можна дійти висновку, що ці два нормативні документи мають вагомий відмінності стосовно оцінки, переоцінки, ліквідації, амортизації, вибуття ОЗ, що свідчить про надання дещо різної інформації користувачам фінансової звітності. Розбіжності між цими двома стандартами можна пояснити врахуванням національних особливостей ведення обліку в Україні та пристосуванням обліку до вимог національної економіки. Водночас метою наближення національних стандартів до міжнародних є узгодження обліку ОЗ щодо їх визнання, придбання, оцінки, використання та вибуття. Така гармонізація дозволить подолати

вищезазначені відмінності, полегшити роботу вітчизняних бухгалтерів, надати більш достовірну інформацію для користувачів і виведе Україну на новий рівень економічного розвитку.

Список використаних джерел

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27.04.2000 р. [Електронний ресурс]. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 “Основні засоби” [Електронний ресурс]. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_014.
3. Войнаренко М. П., Пономарьова Н. А., Замазій О. В. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту: навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2010. 488 с.
4. Азаровська Ю. В. Міжнародна практика та вітчизняний досвід обліку необоротних активів [Електронний ресурс]. URL: <http://www.mnau.edu.ua/studentresearchjournal/studentresearchjournal021.pdf>.
5. Голов С. Ф., Костюченко В. М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами. К.: Екаунтінг, 2000. 384 с.
6. Попович В. І. Облік основних засобів: порівняльний аналіз МСБО та П(с)БО. Вісник Національного університету “Львівська політехніка”. 2012. № 721. С. 216–219.
7. Сфременко О. В. Деякі питання обліку основних засобів [Електронний ресурс]. URL: http://www.rusnauka.com/16_NPRT_2009/Economics/47688.doc.htm.
8. Основні засоби за МСБО та П(С)БО: 7 головних відмінностей. Всеукраїнська професійна бухгалтерська газета “Все про бухгалтерський облік”. 16.04.2018 [Електронний ресурс]. URL: <http://vobu.ua/ukr/analytics/consultations/item/osnovni-zasoby-za-msbo-ta-psbo-7-holovnykh-vidminnostei>

References

1. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 7 “Osnovni zasoby”, zatverdzhene Nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy No 92 vid 27.04.2000 r. [Rule (Standard) for Accounting 7 “Fixed Assets”, approved by Directive of the Ministry of Finance of Ukraine No 92 form 27.04.2000]. Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>. [in Ukrainian].
2. Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 16 “Osnovni zasoby” [International Accounting Standard “Fixed Assets”]. Retrieved from http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_014. [in Ukrainian].
3. Voinarenko M. P., Ponomarova N. A., Zamazii O. V. (2010). *Mizhnarodni standarty finansovoi zvitnosti ta audytu [International standards of financial reporting and audit]*. Kyiv: Center for training materials [in Ukrainian].
4. Azarovska Yu. V. Mizhnarodna praktyka ta vitchyzniani dosvid obliku neoborotnykh aktyviv [The international practice and the domestic experience in recording of non-current assets]. Retrieved from <http://www.mnau.edu.ua/studentresearchjournal/studentresearchjournal021.pdf>.
5. Holov S. F., Kostiuchenko V. M. (2000). *Bukhhalterskyi oblik za mizhnarodnyimi standartami [The accounting by international standards]*. Kyiv: Accounting [in Ukrainian].
6. Popovych V. I. (2012). Oblik osnovnykh zasobiv: porivnialnyi analiz MSBO ta P(s) BO [Recording of fixed assets: a comparative analysis of IAS and R(s)A]. *Visnyk Natsionalnoho universytetu “Lvivska politekhnikha” – Bulletin of National University “Lvivska Politechnika”*, 721, 216–219 [in Ukrainian].
7. Iefremenko O. V. Deiaki pytannia obliku osnovnykh zasobiv [Some issues of fixed asset recording]. Retrieved from http://www.rusnauka.com/16_NPRT_2009/Economics/47688.doc.htm.
8. Osnovni zasoby za MSBO ta P(S)BO: 7 holovnykh vidminnostei [Fixed assets by IAS and R(S)A: seven principal differences]. *Vseukrainska profesiina bukhhalterska hazeta “Vse*

pro bukhhalterskyi oblik – All-Ukrainian professional accounting newspaper “Everything about accounting”. 16.04.2018. Retrieved from <http://vobu.ua/ukr/analytiks/consultations/item/osnovni-zasoby-za-msbo-ta-psbo-7-holovnykh-vidminnostei>

Л. В. ШКУЛИПА,

кандидат экономических наук,
доцент кафедры учета и налогообложения,
Национальная академия статистики, учета и аудита

Анализ методологии учета основных средств в соответствии с МСБУ 16 «Основные средства» И П(С)БУ 7 «Основные средства»: теория и практика

В работе раскрыты общие и отличительные особенности учета операций с основными средствами путем сравнения международных и национальных стандартов бухгалтерского учета, регламентирующих именно этот объект. Приведена сравнительная характеристика теоретических аспектов, освещенных в МСБУ 16 и П(С)БУ 7, о признании, оценке, отражении в учете и отчетности групп основных средств, элементов первоначальной стоимости основных средств (оценки на дату признания), формирования первоначальной стоимости основных средств в результате различных событий, отражения в учете переоценки основных средств, периодичности пересмотра ликвидационной стоимости объекта основных средств. Также раскрыты вопросы практического характера по расчету дооценки (уценки) основных средств, расчету амортизации основных средств, выбытию основных средств, обмену основных средств.

Ключевые слова: основные средства, актив, амортизация, первоначальная стоимость, оценка, международные стандарты, национальные стандарты.

L. V. SHKULIPA,

PhD (Economics),
Associate Professor of Department for Accounting and Taxation,
National Academy of Statistics, Accounting and Audit

Analysis of the Methodology of Fixed Assets in Accordance with IAS 16 “Fixed Assets” AND P(S)BU 7 “Fixed Assets”: Theory and Practice

The importance of transparent, complete, authentic and timely information comprehensible for all the users of financial reporting has grown in the context of Ukraine’s integration in the international economy. The issue of harmonizing the national accounting system with the international standards is, therefore, on the agenda of the national statistics system. Apart from this, introduction of the international accounting standards in the Ukrainian statistics practice is expected to make Ukraine more attractive for foreign investors and lenders. As theoretical and practical problems related with harmonizing the national accounting standards with international ones are not fully elaborated, the article’s purpose is to analyze the methodology of fixed assets recording by international and national standards, with providing, in table form, comparative characteristics of the underlying sections of International Accounting Standards (IAS) 16 and Rules (Standards) of Accounting (R(S)A) enforced in Ukraine, and to illustrate their practical use. The comparison covers recognition, valuation, recording and reporting of fixed assets, elements of the original cost (estimates at the date of recognition), formation of the original value of fixed assets as a result of various events, revaluation of fixed assets, frequency of revaluation of the liquidation value of fixed assets etc. Practical issues related with fixed assets overvaluation (undervaluation), depreciating, disposal and exchange are highlighted.

The comparative analysis shows quite significant differences between the two documents in valuation, revaluation, liquidation, disposal of fixed assets. They can be

explained by national specifics of record keeping in Ukraine, fully considered in the national standards, and, consequently, by adaptation of accounting in Ukraine to the national economy needs.

Keywords: *fixed assets, asset, depreciation, initial cost, valuation, international standards, national standards.*

Посилання на статтю:

Шкуліпа Л. В. Аналіз методології обліку основних засобів за МСБО 16 “Основні засоби” та П(С)БО 7 “Основні засоби”: теорія і практика // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. пр.. 2018. №4. С. 102-112.