

С. ЯЦИШИН,
А. МАТВІЙЧУК,
ТНЕУ

УДК 657.421

ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ: ПОРІВНЯННЯ П(С)БО З МСФЗ

Вступ. В останнє десятиріччя в Україні відбуваються складні процеси реформування системи бухгалтерського обліку, зумовлені зміною економічної системи й інтеграцією країни до Європейського Союзу. Це потребує запровадження єдиних світових стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що дасть змогу усунути економічні й торговельні бар'єри, активізувати надходження іноземних інвестицій, виходити на світові ринки капіталу, формувати конкурентоспроможне ринкове середовище. Ця проблема актуальна для всіх країн світу, особливо для нашої країни, оскільки бухгалтерський облік є необхідним засобом ведення міжнародного бізнесу й формування сучасної економічної політики.

На теренах України діють підприємства різних галузей та форм власності, розмірів та обсягів діяльності, але їх об'єднує спільний факт – наявність основних засобів, що потребують грамотного обліку. Щороку все більше національних підприємств виходять на світовий ринок торгівлі, в пошуках додаткових джерел прибутку, а це вимагає складання фінансової звітності відповідно до міжнародних вимог. Виходячи з цього дослідження, гармонізації вітчизняного бухгалтерського обліку і звітності з міжнародними стандартами й обґрунтування напрямів їх розвитку набуває важливого значення.

Аналіз останніх досліджень. Оскільки, основні засоби є однією з вагомих складових активу балансу, то чимала кількість науко-

вців приділяють цьому питанню свою увагу, серед них: М. Баканов, І. Бланк, С. Голов, Р. Грачова, Л. Косовиць, Н. Крічка та ін.

Виходячи з цього, вважаємо за необхідне, здійснити порівняння МСФЗ 16 «Основні засоби» та П(С)БО 7 «Основні засоби» з метою винайдення шляхів удосконалення обліку останніх.

Мета статті. Поглиблення теоретичних та розробка методичних засад та практичних рекомендацій щодо вдосконалення бухгалтерського обліку основних засобів у порівнянні з міжнародними стандартами фінансової звітності.

Виклад основного матеріалу. В обліку основних засобів, згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [7], відповідно до Міжнародного стандарту фінансової звітності 16 «Основні засоби» [6] (IFRS 16 «Property, Plant and Equipment»), існують певні відмінності.

Зокрема, МСФЗ 16 «Основні засоби» визначає три основні задачі в обліку основних засобів:

- 1) визнання їх активом в певний момент часу;
- 2) визначення їхньої початкової, чи як сказано в МСФЗ – балансової вартості;
- 3) питання, пов'язані з нарахуванням амортизації.

Перелік основних засобів, як відомо, досить широкий. Але не все, що під основними засобами розуміє національний стандарт 7 «Основні засоби», охоплює міжнародний стандарт IFRS 16 «Property, Plant and Equipment». Щоб зрозуміти, до обліку яких довгострокових матеріальних активів слід застосовувати МСФЗ 16, спочатку з'ясуємо все з активами, на облік яких цей стандарт не поширюється (табл. 1).

МСФЗ 16, на відміну від П(С)БО 7, не застосовується до таких видів основних засобів, як багаторічні насадження, а також робоча і продуктивна худоба. Облік таких активів, як і інших, що належать до сільськогосподарської діяльності, регулюється спеціальним галузевим стандартом – IFRS 41 Agriculture.

Не застосовується МСФЗ 16 і до природних ресурсів, а також до прав на їх використання (розвідування та видобування корисних копалин, нафти, природного газу та подібних невідтворюваних ресурсів). Регулювати облік таких активів покликаний інший стан-

дарт, що набрав чинності з 01. 01. 2006 р., – IFRS 6 Exploration for and Evaluation of Mineral Resources.

Таблиця 1

Групи основних засобів, визначені П(С)БО 7

Класифікація за П(С)БО 7	МСФЗ 16
1. Основні засоби	Поширюється
1.1. Інвестиційна нерухомість	Поширюється
1.2. Земельні ділянки	Поширюється
1.3. Капітальні витрати на поліпшення земель	Поширюється
1.4. Будівлі, споруди і передавальні пристрої	Поширюється
1.5. Машини й обладнання	Поширюється
1.6. Транспортні засоби	Поширюється
1.7. Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	Поширюється
1.8. Робоча і продуктивна худоба	МСБО 41
1.9. Багаторічні насадження	МСБО 41
1.10. Інші основні засоби	–

Визначення терміна «основні засоби» в МСФЗ 16 і П(С)БО 7 «Основні засоби» подібні. Згідно з МСФЗ 16, основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів і надання послуг, здавання в оренду іншим особам, або для адміністративних цілей, та які, як очікується, використовуватимуться протягом більш ніж одного року (або операційного циклу) [6].

Визнання активом основних засобів у МСФЗ здійснюється на тих самих умовах, що й у П(С)БО:

а) існує імовірність того, що в майбутньому підприємство одержить економічні вигоди, пов'язані з цим активом;

б) вартість активу для підприємства можна вірогідно оцінити.

Упевненість у тому, що об'єкт основних засобів відповідає першому критерию, ґрунтується на наявності підтвердження, що всі ризики та винагороди, пов'язані з його використанням, вже перейшли до підприємства.

Другий критерій у більшості випадків зумовлюється наявністю інформації про витрати на придбання або виробництва об'єкта.

Жодної відповідності щодо одержання можливих вигод від експлуатації об'єкта не може бути доти, поки до підприємства не перейдуть всі вигоди та ризики, пов'язані з даним об'єктом. Простіше говорячи, доти, поки підприємство не придбає (одержить у власність) об'єкт основних засобів, він не може бути визнаний активом. Саме на цьому й акцентує свою увагу МСФЗ 16. Але, як відомо, не всі придбані основні засоби здатні давати таку вигоду. Наприклад, основні засоби, придбані з метою посилення безпеки чи захисту навколишнього середовища. Дійсно, такі основні засоби прямих вигод підприємству не дають, однак вони можуть бути необхідні для експлуатації інших основних засобів і одержання уже від їхньої експлуатації вигод. У цьому випадку МСФЗ 16 визнає такі основні засоби, що не дають прямих економічних вигод, але дають можливість очікувати одержання у майбутньому економічних вигод від експлуатації інших основних засобів, активами. Причому, вони визнаються активами доти, поки балансова вартість такого активу і пов'язаних з ним активів не перевищить загальну суму очікуваного відшкодування такого активу й активів, з ним пов'язаних.

Вище не раз згадувався термін «об'єкт», маючи на увазі облікову одиницю основних засобів. Чітке розуміння того, що являє собою «об'єкт» і що являє собою «облікова одиниця», і наскільки перше збігається з другим, важливо не тільки в момент визнання основного засобу активом, але і надалі, в процесі експлуатації та нарахування амортизації.

МСФЗ 16, наприклад, рекомендує активи (у розумінні П(С)БО – об'єкти), що складаються з декількох компонентів, що мають різні терміни корисної експлуатації чи тих, що приносять вигоду підприємству різними способами (що у свою чергу вимагає застосування по відношенню до них різних норм і методів амортизації), враховувати окремо. Відповідно до даних вимог МСФЗ 16, якщо, наприклад, літак і його двигун мають різні терміни експлуатації, то вони повинні враховуватися окремо як окремі активи (самостійні облікові одиниці). Згідно з П(С)БО 7 літак обліковується, як правило, не частинами, а як єдиний об'єкт [4, с. 18].

Згідно з П(С)БО 7 об'єкт основних засобів також може бути поділений на окремі частини, проте на практиці така можливість зазвичай не використовується.

Аналогічно МСФЗ 16 передбачено можливість об'єднання окремих незначних активів (наприклад, шаблонів, інструментів і штампів) в один об'єкт основних засобів, чого не скажеш про П(С)БО 7 [4, с. 18].

Крім цього необхідно звернути увагу на те, що відповідно до вимог МСФЗ 16 головні (основні) запасні частини, які підприємство очікує експлуатувати більше одного періоду (у розумінні П(С)БО – операційного циклу), враховуються як основні засоби. Якщо такі запасні частини, враховані як основні засоби, можуть використовуватися тільки разом з об'єктом основних засобів і не очікується їхнє регулярне використання, то вони амортизуються протягом терміну корисного використання відповідного активу.

Для правильної організації обліку основних засобів важливе значення має єдиний принцип їх оцінки. Розрізняють такі види оцінки основних засобів: первісну, залишкову, відновну та ліквідаційну. Основні засоби підприємства й організації в бухгалтерському обліку відображають за первинною вартістю, під якою розуміють фактичну собівартість спорудження, виготовлення або придбання об'єктів основних засобів, включно із витратами на транспортування й встановлення на місці використання з урахуванням страхових платежів під час перевезення, державну реєстрацію та інші витрати, тобто фактичну собівартість, яку об'єкти основних засобів мали на час введення в експлуатацію.

Зміна первинної вартості основних засобів допускається тільки у разі реконструкції, добудови, дообладнання, технічного переозброєння, переоцінки балансової вартості основних засобів та часткової ліквідації відповідних об'єктів.

В МСФЗ 16 «Основні засоби», у відмінності від П(С)БО 7 питанням визнання й оцінки основних засобів відведені окремі розділи стандарту. Мало того, в МСФЗ 16 питання первісної оцінки основних засобів і оцінки після первісного визнання дані окремо.

Суттєвою особливістю оцінки основних засобів відповідно до МСФЗ є той факт, що їх балансова вартість може бути зменшена відповідними державними грантами [2]. Порядок цього зменшення розкривається в МСФЗ 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу».

Міжнародні стандарти, окрім основної рекомендованої оцінки основних засобів за первісною вартістю, дозволяють альтернативний підхід: основні засоби можуть відображатись у звітності за переоціненою вартістю [2].

Процес переоцінки основних засобів за МСФЗ та П(С)БО України майже не відрізняється, але вітчизняні стандарти чіткіше зазначають ту межу (більше 10%), яка призводить до необхідності проведення переоцінки. За міжнародними стандартами ця межа зазначається як така, що «суттєво відрізняється» від балансової вартості.

Первісна оцінка основних засобів на момент їх придбання або спорудження відповідно до вимог МСФЗ 16 повинна здійснюватися за собівартістю. Компонентами собівартості основних засобів є:

- а) ціна придбання, включаючи імпортне мито і податки, що не відшкодовуються, у зв'язку з придбанням;
- б) витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням активу до робочого стану;
- в) первісна оцінка вартості демонтажу, ліквідації активу та відновлення території, на якій він був розташований.

Витрати на кредит (у розумінні П(С)БО – відсотки за кредит) включаються до собівартості основних засобів тільки в тому випадку, якщо їхня капіталізація передбачена альтернативним методом, визначеним у МСФЗ 23 «Витрати на кредит».

Необхідно відзначити, що відповідно до останнього абзацу п. 8 П(С)БО 7, витрати на оплату відсотків за користування кредитом не включаються в первісну вартість основних засобів, придбаних цілком або частково за рахунок позикового капіталу. У Німеччині відсотки за кредит дозволяється включати до витрат на будівництво основних засобів тільки тоді, коли існує тісний взаємозв'язок між засобами та позичковим капіталом [1].

Наступним компонентом собівартості основних засобів є адміністративні й інші загальні накладні витрати. МСФЗ 16 підкреслює, що такі витрати можуть включатися до собівартості об'єкта основних засобів тільки в тому випадку, якщо вони безпосередньо пов'язані з його придбанням або доведенням до робочого стану. В П(С)БО 7 щодо включення чи не включення адміністративних витрат й інших накладних витрат конкретно нічого не сказано. Однак в тому ж п. 8 П(С)БО 7 читаємо: інші витрати, безпосередньо

пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання в запланованих цілях.

Виходячи з цього, можна стверджувати, що відносно адміністративних й інших накладних витрат основних засобів, що включаються до собівартості, розбіжностей між МСФЗ і П(С)БО немає.

Об'єкт основних засобів може бути не тільки куплений за кошти, але і придбаний у результаті обміну, виготовлений (побудований) власними силами підприємства і т. д. Усе це впливає на порядок визначення собівартості основних засобів.

Зокрема, у випадку виготовлення основних засобів власними силами визначення їхньої собівартості хоч і ґрунтується на тих же принципах, що і при їхньому придбанні, але тим не менш має свої особливості. Наприклад, якщо підприємство здійснює в рамках своєї звичайної діяльності виробництво продукції, призначеної для продажу, аналогічної виготовленому об'єкту основних засобів, то визначення його собівартості здійснюється точно так само, як і продукції, призначеної на продаж. Тобто в цьому випадку в собівартість не повинен бути включений внутрішній прибуток підприємства.

У випадку придбання об'єкта основних засобів шляхом обміну насамперед необхідно розділити два різних види обміну:

- 1) обмін на подібний актив;
- 2) обмін на неподібний актив.

У першому випадку собівартість придбаного активу (об'єкта основних засобів) буде дорівнює балансовій вартості переданого. При цьому можлива ситуація, коли справедлива вартість отриманого активу менше балансовій вартості переданого, що свідчить про зменшення корисності переданого активу. П(С)БО 7 у даній ситуації рекомендує отриману різницю списувати на витрати звітного періоду. МСФЗ 16 у цьому випадку рекомендує інше: переданий актив частково списується і ця, частково списана вартість приписується новому активу.

При обміні неподібними активами (основними засобами) визначення собівартості придбаного активу здійснюється в аналогічному порядку, що й у П(С)БО 7 (за справедливою вартістю переданого активу (плюс (мінус) сума коштів (чи їхніх еквівалентів) переданих (отриманих) у процесі обміну)): вартість об'єкта оцінюється

за справедливою вартістю отриманого активу, що дорівнює справедливій вартості переданого активу, скоригованої на будь-яку суму коштів або грошових еквівалентів, яку було передано [2].

Амортизація основних засобів – поступове систематичне списання вартості основних засобів у процесі їх корисного використання, пов'язане з їх фізичним і моральним зносом. Згідно МСФЗ 16, активи передусім слід поділити на такі, що підлягають амортизації, та активи, за якими амортизацію не нараховують.

Відповідно до п. 47 МСФЗ 16 «Основні засоби» для розподілу суми, що амортизується на систематичній основі протягом строку корисної експлуатації можна використовувати різні методи амортизації: прямолінійного списання, зменшення залишку, суми одиниць продукції.

Так, в обліку Польщі, як і в колишньому вітчизняному обліку, амортизація нараховується за певною схемою з використанням терміну та коефіцієнтів для конкретних груп основних засобів. Величина нарахованого зносу може коліватись залежно від кількості робочих змін; рівня технологічного та економічного прогресу; виробничих потужностей; строку експлуатації попередньо встановленої ліквідаційної вартості; коефіцієнтів зносу відповідно до податкового законодавства.

У Португалії взагалі дозволяється використовувати лише лінійний метод нарахування. У Люксембурзі амортизаційні відрахування не нараховуються по активах, які мають невизначений термін експлуатації.

У законодавстві Німеччини не передбачено жодних конкретних методів амортизації. На практиці найчастіше застосовуються прямолінійний метод і метод зменшення залишку. Строки служби активів, як правило, зазвичай встановлюються за спеціальними галузевими податковими таблицями.

У Франції також використовується переважно прямолінійний метод, але ліквідаційна вартість при цьому не зазначається.

Комерційна амортизація за індивідуальними рахунками у Франції включається до результату по звичайних операціях, тоді як додаткові суми амортизації з метою оподаткування включаються до складу екстраординарних операцій. При консолідації, як правило,

відображається тільки комерційна амортизація. З 1960 р. у Франції дозволяється використання методу прискореного списання вартості.

У Нідерландах та Іспанії норми амортизації не співпадають з нормами, передбаченими податковим законодавством.

У той же час в американській обліковій практиці застосовується багатоваріантність вибору методу визначення величини зносу, причому вибір такого методу і строк корисного функціонування активу, що амортизується, здійснює саме керівництво підприємства, тобто рішення приймається на підставі професійного судження бухгалтера про це питання.

Важливо підкреслити, що в системі США можуть переглядатися норми амортизації, але сама оцінка об'єкта перегляду не підлягає. Це пов'язано з тим, що, змінюючи оцінку, бухгалтер порушує принцип відповідності – співставлення раніше понесених витрат з отриманими в даному звітному періоді доходами, – що викривляє фінансовий результат і призводить до необґрунтованої зміни оподаткованого прибутку.

У Данії амортизаційні ставки існують окремо для фінансового та податкового обліку. Зазвичай тут використовують прямолінійний метод. Проводити капіталізацію фінансових витрат на створення власних активів протягом періоду, коли вони стають придатними для використання, в Данії законом дозволяється, однак широко вона не застосовується [5].

В українському законодавстві до перелічених методів додається також метод прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивний метод, а методологічні засади цих процесів визначені в П(С)БО 7 «Основні засоби».

Період корисного використання основних засобів повинен визначатися кожним підприємством, виходячи із особливостей та потреб його господарювання, а також морального та фізичного старіння того чи іншого об'єкта основних засобів. Цей термін корисного використання основних засобів може суттєво відрізнитися для одних і тих же їх видів у різних користувачів за різних умов та напрямів використання. Регулюючим показником нарахованого зносу може бути ліквідаційна вартість основних засобів, яка є величиною, обернено пропорційною до тривалості терміну корисного використання цього засобу. Як строк експлуатації, так і ліквідаційна вар-

тість впливає на суму бухгалтерської амортизації. Її нараховують щомісяця, починаючи з місяця, наступного за місяцем введення об'єкта в експлуатацію, і закінчуючи місяцем, наступним після його зупинення.

Відповідно до МСФЗ 16 ремонт або ж будь-яке технічне обслуговування активу не відміняє необхідності амортизації такого основного засобу. Національні ж стандарти, на відміну від міжнародних, не припиняють амортизацію подібних активів на період реконструкції, ремонту чи модернізації.

На суму нарахованої амортизації усі підприємства збільшують витрати на суму зносу основних засобів.

Для амортизації одних і тих же основних засобів у різних користувачів можуть застосовуватись різні методи амортизації, при виборі більш адекватного з яких необхідно користуватись моделлю, що описує надходження економічних вигід на підприємство від використання цього основного засобу.

Будь-які з перелічених вище методів для різних об'єктів основних засобів підприємство обирає самостійно. Ліквідаційна вартість і строк їх корисного використання встановлює спеціальна комісія, яку призначає керівник підприємства. Тут враховують не лише вид об'єкта, але й місце, умови використання, а також інші фактори.

Амортизацію нараховують поквартально, використовуючи як базу балансову (залишкову) вартість групи основних фондів на початок розрахункового кварталу.

Висновки. У сучасних економічних, політичних та соціальних умовах розвитку вітчизняної економіки за наявності недостатньо розвинутого фондового ринку, активного залучення іноземного капіталу, виходу підприємств на регіональний і міжнаціональний рівень вагомую роль відіграє наявність достовірної, неупередженої та якісної інформації про фінансовий стан підприємства з метою прийняття управлінських рішень. Тому перехід національної системи бухгалтерського обліку та складання звітності на міжнародні стандарти (МСФЗ) набуває особливої актуальності.

На підставі порівняльної характеристики МСФЗ 16 та П(С)БО 7, можна сказати, що зазначені нормативні документи поряд з тотожністю мають ряд відмінностей. 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 мають суперечити один одному.

Безумовно, власникам підприємств необхідно самостійно вирішувати, чи застосовувати міжнародні стандарти для ведення обліку, чи дотримуватись національних. Але виходячи з того, що МСФЗ вбирають в себе позитивний досвід багатьох країн, на нашу думку, було б доречним почати 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.

Література

1. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах. [Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів] / Ф. Ф. Бутинець, Л. Л. Горецька. – Житомир: Рута, 2002. – 544 с.
2. Голов, С. Ф. Міжнародні стандарти фінансової звітності: вдосконалення та застосування / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007 – № 11. – С. 43–58.
3. Грачова Р. Облік основних засобів за МСФЗ // Дебет-Кредит. – 2006. – № 20. – С. 43–45.
4. Косовець Л. Облік основних засобів за МСФЗ // Головбух. – 2008. – № 35. – С. 17–23.
5. Лучко М. Р., Бенько І. Д. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах. – К.: Знання, 2006. – 312 с.
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [<http://www.minfin.gov.ua>].
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» від 25 листопада 2002 р. № 989 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 12. – С. 33–36.

Тернопільський національний економічний університет

Науковий журнал

Випуск 23
2010 рік

ЕКОНОМІКА І РИНОК:
ОБЛІК,
АНАЛІЗ,
КОНТРОЛЬ

Тернопіль
Економічна думка
2010

Економіка і ринок: облік, аналіз, контроль
Випуск 23
2010 рік

Науковий журнал
Тернопільського національного економічного університету,
заснований у жовтні 1997 р.

Затверджений рішенням Вченої ради ТАНГ,
протокол № 7 від 31 червня 1999 р.

Свідоцтво про державну реєстрацію
друкованого засобу масової інформації
ТР № 273 від 14 травня 1999 р.

Головний редактор:

Фаріон І. Д., докт. екон. наук, проф., ТНЕУ

Заступник головного редактора:

Дупай М. М., канд. екон. наук, доц., ТНЕУ

Редакційна колегія:

Доманчук Д. П., докт. екон. наук, проф., ТНЕУ

Дудар Т. Г., докт. екон. наук, проф., ТНЕУ

Журавель Г. П., канд. екон. наук, проф., ТНЕУ

Кириленко О. П., докт. екон. наук, проф., ТНЕУ

Крупка Я. Д., докт. екон. наук, проф., ТНЕУ

Мех Я. В., канд. екон. наук, проф., ТНЕУ

Пушкар М. С., докт. екон. наук, проф., ТНЕУ

Шкарабан С. І., докт. екон. наук, проф., ТНЕУ

Штефанич Д. А., докт. екон. наук, проф., ТНЕУ

*Відповідальність за достовірність
фактів, власних імен, цитат, цифр та інших відомостей
несуть автори публікації*

*Відповідно до Закону про авторські права,
при використанні наукових ідей та матеріалів цього випуску
посилання на авторів і видання є обов'язковим*

Т. ШЕВЧУК

Обліково-аналітичне забезпечення надання готельних послуг...259

Віктор ЯРОЦЬУК, Оксана ГАЛЬКО

Особливості обліку необоротних активів
у бюджетних установах.....272

С. ЯЦИШИН, А. МАТВІЙЧУК

Облік основних засобів: порівняння П(С)БО з МСФЗ.....286

