Наталія Каткова
к.е.н., доцент,
Національний університет кораблебудування імені адмірала Макарова,
Ганна Глущенко
слухач магістерської програми,
Національний університет кораблебудування імені адмірала Макарова

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ВИЗНАННЯ І ОЦІНКИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ЗА П(С)БО І МСФЗ

Основні засоби є важливою умовою функціонування суб'єкта господарювання, вони становлять найбільшу питому вагу активів підприємства. У зв'язку з цим, облік основних засобів є однією із трудомістких ділянок облікової роботи не зважаючи на те, за якими стандартами ведеться облік на підприємстві: за національними чи міжнародними. Разом з тим, П(С)БО і МСФЗ містять різні вимоги до обліку основних засобів.

По-перше, це стосується визнання і оцінки основних засобів. Так, згідно п. 7 ПСБО 7 «Основні засоби» обліковою одиницею є окремий об'єкт основних засобів — закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством/установою [1].

В МСБО 16 «Основні засоби» немає поняття об'єкту основних засобів. Натомість підприємства можуть самостійно визначати одиницю обліку основних засобів (§ 9 МСБО 16). Згідно з § 13 МСБО 16 підприємство визнає в балансовій вартості об'єкта основних засобів собівартість замінюваної частини такого об'єкта, коли витрати понесені, якщо задовольняються критерії визнання [2]. Такі частини зазвичай називають компонентами. Облік основних засобів у розрізі компонентів дозволяє ефективно обліковувати операції заміни частин основних засобів, а також забезпечує більш достовірні показники амортизаційних витрат. Саме тому МСБО 16 фактично пропагує компонентну систему обліку основних засобів [3].

У системі ПСБО основні засоби розподіляються за певними групами і підгрупами, чіткий перелік яких стандартизовано. У п. 4 ПСБО 7 навіть наведено визначення терміну «група основних засобів». І хоча класифікація груп основних засобів, що міститься в ПСБО 7, є методологічно суперечливою, вона впливає як на облікові регістри (відповідні рахунки і субрахунки Плану рахунків), так і на формат подання інформації в балансі.

У МСБО відсутня класифікація основних засобів, а в § 37 МСБО 16 як приклад наведена тільки умовна група активів.

МСФЗ не оперують такими звичними категоріями, як інші необоротні матеріальні активи, малоцінні необоротні матеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи, бібліотечні фонди [3].

За приписами П(С)БО 7 малоцінні необоротні матеріальні активи (МНМА) вирізняють в окрему підгрупу, що входить до складу групи «Інші необоротні матеріальні активи». Підприємства можуть встановлювати вартісні ознаки предметів, що входять до складу МНМА (п. 5 П(С)БО 7). Можливе використання спрощеної методики амортизації (п. 27 П(С)БО 7); у такому разі МНМА переоцінці не підлягають (п. 16 П(С)БО 7). Міжнародні стандарти не містять спеціальних вимог щодо обліку МНМА. Ознака "малоцінності", задекларована в назві підгрупи, може свідчити про несуттєвість даної статті. Отже, керівництво підприємства, яке звітує за МСФЗ, може самостійно визначити облікову політику щодо МНМА.

П(С)БО 7 відносить незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи до складу основних засобів (п. 1 П(С)БО 7). У балансі їх наводять окремо від основних засобів як самостійну статтю необоротних активів. У бухобліку такі капітальні інвестиції відокремлені від основних засобів: їх обліковують не на рахунку 10 "Основні засоби", а на рахунку 15 "Капітальні інвестиції".

Крім того, у п. 4 П(С)БО 7 наведено спеціальну дефініцію терміну «капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи» - це витрати на будівництво, реконструкцію, модернізацію (інші поліпшення, що збільшують первісну (переоцінену) вартість), виготовлення, придбання об'єктів матеріальних необоротних активів (у т.ч. необоротних матеріальних активів, призначених для заміни діючих, і устаткування для монтажу), що здійснюються підприємством. Облік та звітування за цією статтею в міжнародних стандартах не стандартизовано [4].

Національна система стандартизації традиційно схильна до відображення запчастин у складі оборотних (поточних) активів за статтею запасів. У Плані рахунків для цього є окремий субрахунок — 207 «Запасні частини». Така традиція прямо суперечить стандартизованому розподілу активів на поточні/непоточні. Адже якщо запчастина призначена не для продажу, а для встановлення на необоротний актив, то її необоротна бухгалтерська природа є очевидною. Саме тому параграф 8 МСБО 16 вказує, що запчастини обліковуються як основні засоби за умови, що задовольняються відповідні вимоги визнання [3].

Ще одне актуальне питання стосовно визнання основних засобів - чи вважаються основними засобами і активом невиробничі основні засоби в розумінні МСФЗ.

Виходячи з визначення, наведеного в § 6 МСБО 16, до основних засобів відносяться матеріальні об'єкти, строк служби яких перевищує рік і які використовуються: у виробництві; при постачанні товарів; наданні послуг; передачі в оренду; для адміністративних цілей. Іншими словами, актив визнається основними засобами за рядом критеріїв, але перш за все повинна існувати вірогідність того, що він приносить економічні вигоди зараз або приноситиме в майбутньому (§ 7 МСБО 16). Невиробничі основні засоби не задовольняють цій вимозі. Актив – це ресурс, який контролюється суб'єктом господарювання в результаті минулих подій, від якого підприємство чекає надходження майбутніх економічних вигід (§ 4.4 Концептуальної основи фінансової звітності). Актив не визнається в балансі, якщо були витрати, які не привели до отримання економічних вигід і в майбутньому, після завершення поточного облікового періоду, отримання економічних вигід суб'єктом господарювання вважається малоймовірним. Результатом такої операції є визнання витрат у Звіті про прибутки і збитки (§ 4.45 Концептуальної основи фінансової звітності).

Таким чином, невиробничі основні засоби не визнаються ні основними засобами, ні активом і підлягають списанню на поточні витрати звітного періоду. Проте невиробничі основні засоби можна визнати активом і основними засобами у розумінні МСБО 16, якщо як аргумент навести той факт, що існує не пряма, а опосередкована вигода. Наприклад, холодильник на підприємстві, як і приміщення безплатної їдальні для співробітників, є невиробничими основним засобом, якщо економічно обґрунтувати, що без холодильника або їдальні продуктивність працівників підприємства знизиться, то можна підтвердити появу непрямої вигоди і згідно з МСБО відобразити в обліку холодильник або їдальню як основні засоби із зазначенням строку служби і методу амортизації [5].

Наступний аспект, що має різне відображення в обліку за МСФЗ і ПСБО – облік безоплатно отриманих основних засобів та отриманих в обмін на подібний об'єкт. Згідно з п. 10 П(С)БО 7 первісна вартість безоплатно отриманих ОЗ дорівнює їх справедливій вартості на дату їх отримання з урахуванням витрат, передбачених п. 8 П(С)БО 7. При цьому Інструкція № 291 визначає: при отриманні активу збільшується додатковий капітал. Залишок додаткового капіталу на цьому субрахунку зменшується на суму визнаного доходу протягом строку корисного використання безоплатно одержаних об'єктів необоротних активів (окрім землі) і при вибутті таких активів і землі. Списання капіталу визнається за статтею інших доходів.

В МСБО спеціальних положень щодо оцінки немає. Відповідно до § 15 МСБО 16 об'єкт основних засобів, який відповідає критеріям визнання активу, слід оцінювати за його собівартістю. Елементи собівартості наведено в § 16 МСБО 16: витрати на придбання, доставку та встановлення плюс оцінка рекультиваційного забезпечення. Оскільки витрат при придбанні безоплатних основних засобів не було, то, формально кажучи, у них може й не бути собівартості. [чалий] Підприємство має самостійно сформувати облікову політику щодо зазначених операцій.

Згідно П(С)БО 7 первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів (п. 12 П(С)БО 7). Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду.

Первісна вартість об'єкта основних засобів, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний актив, дорівнює справедливій вартості переданого немонетарного активу, збільшеній (зменшеній) на суму коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну (п. 13 П(С)БО 7).

МСБО 16 не оперує поняттям «подібності» основних засобів. Собівартість основних засобів, отриманих у результаті обміну, ґрунтується на аналізі комерційної сутності операції обміну (§§ 24—26 МСБО 16). Якщо операція обміну не має комерційної суті, то вартість придбаного за таким бартерним контрактом об'єкта визнають за балансовою вартістю переданого активу (§ 24 МСБО 16). Якщо ж бартерна угода має комерційну суть, то отриманий об'єкт основних засобів доведеться оцінити за справедливою вартістю. Та якщо останню визначити неможливо, то вартість отриманого об'єкта оцінюють на рівні балансової вартості переданого активу (§ 24 МСБО 16) [4].

Таким чином, в обліку основних засобів за національними положеннями та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку існують розбіжності у питаннях визнання, класифікації, оцінки. Зокрема, МСФЗ не оперують такими категоріями, як інші необоротні матеріальні активи, малоцінні необоротні матеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції, бібліотечні фонди; не вважаються основними засобами і активом невиробничі основні засоби в розумінні МСФЗ; у МСБО спеціальних положень щодо оцінки безоплатно отриманих основних засобів та отриманих в обмін на подібний об'єкт немає.

Список використаних джерел

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000р. № 92. URL:https://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00.
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби». URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/ show/929_014/paran2#n2.
3. Чучупака В. ОЗ-шпаргалка: ПСБО vs МСФЗ. URL: https://ibuhgalter.net/articles/76.
4. Чалий І. Основні засоби за МСБО та П(С)БО: 7 головних відмінностей. Все про бухгалтерський облік. 2018. URL: http://vobu.ua/ukr/analytics/consultations/item/osnovni-zasoby-za-msbo-ta-psbo-7-holovnykh-vidminnostei.
5. Волотковська Ю. Облік основних засобів за МСФЗ у запитаннях і відповідях. URL: https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-msfo-28-uchet-osnovnyx-sredstv-po-msfo-v-voprosax-i-otvetax.