

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ ЗА МСБО 16 ТА П(С)БО 7: ПОРІВНЯЛЬНИЙ АСПЕКТ

Розглянуто особливості обліку операцій з основними засобами за міжнародними та національними стандартами. Надана порівняльна характеристика поняття "основні засоби", класифікації, визнання, оцінки та відображення в обліку та звітності

Ключові слова: основні засоби, міжнародні стандарти, національні стандарти

Постановка проблеми. Сьогодні на ринку товарів і послуг, як вітчизняному, так і міжнародному конкурує велика кількість підприємств різних розмірів та форм власності. Проте усі ці підприємства об'єднує один суспільний факт – наявність основних засобів, які потребують грамотного ведення обліку. Сьогодні у більшості компаній, вартість основних засобів займає велику частку в активах підприємства, що відповідно впливає на фінансові результати.

Основні засоби є матеріально-технічною базою підприємства, вони формують його виробничу потужність, а більш повне і раціональне їх використання сприяє покращенню техніко-економічних показників роботи підприємства. А це означає, що користувачі, мають бути забезпечені достовірною, повною, а найважливіше прозорою інформацією щодо основних засобів. Для досягнення даної цілі, бухгалтерський облік потребує відповідно чіткого нормативно-правового регулювання обліку основних засобів.

В умовах інтеграції України в світову економічну систему, для багатьох підприємств застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку стало об'єктивною реальністю. Згідно Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [5] публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами.

Саме тому, на нашу думку актуальним є питання порівняння національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку щодо основних засобів, виявлення спільних і відмінних особливостей.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання обліку основних засобів за національними та міжнародними стандартами знайшли своє відображення в наукових працях українських і російських вчених Войнаренко М.П., Голов С.Ф., Замазій О. В., Костюченко В.М., Пиріжок С.Є., Попович В.І., Пономарьова Н. А. та інші

Метою статті є дослідження особливостей обліку операцій з основними засобами за міжнародними та національними стандартами шляхом здійснення порівняльного аналізу поняття, класифікації, визнання, оцінки, відображення в обліку та звітності операцій з основними засобами.

Виклад основного матеріалу дослідження. Сьогодні досить актуальним постає питання нормативно-правового регулювання обліку основних засобів. Вчені виділяють такі основні рівні нормативно-правового регулювання обліку основних засобів, як:

I рівень – Кодекси, Закони (Цивільний, Господарський та Податковий кодекси, Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”)

II рівень – Стандарти бухгалтерського обліку (Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності та Положення (стандарти) бухгалтерського обліку)

III рівень – Інструкції, методичні вказівки, рекомендації (Інструкції та положення Міністерства фінансів)

IV рівень – внутрішні документи (Статут, інші установчі документи, наказ про облікову політику) [7].

Таким чином, ми бачимо, що облік основних засобів регулює велика кількість документів, які несуть як загальнообов’язковий, так і рекомендаційний характер.

Стандарти бухгалтерського обліку, як міжнародні, так і національні є важливою гілкою нормативно-правового регулювання обліку основних засобів.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 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, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 “Основні засоби” визначає 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. Основні 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.

Отже, згідно МСБО 16 [6], основні засоби це – це матеріальні об’єкти, що їх:

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.

Згідно ПСБО 7 [8], 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). Аналізуючи вищенаведені визначення, можна сказати що вони є майже ідентичними, щодо інших тлумачень термінів, слід зауважити, що порівнюючи МСБО 16 та ПСБО 7, ми виявили ряд розбіжностей. На рис. 1. зображено перелік термінів, які виділяються в міжнародних та національних стандартах.

Отже, з рис. 1. видно, що у положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 та у міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 16, щодо наведених термінів є спільне та відмінне. Спільним, тут можна виділити: ідентичні поняття за змістом і назвою (такі як: амортизація, вартість (сума), яка амортизується, ліквідаційна вартість, основні засоби, строк корисного використання (експлуатації)), а також ідентичні поняття за змістом, які мають різну назву (такі як: чиста вартість реалізації необоротного активу та справедлива вартість, первісна вартість та собівартість, група основних засобів та клас основних засобів тощо).

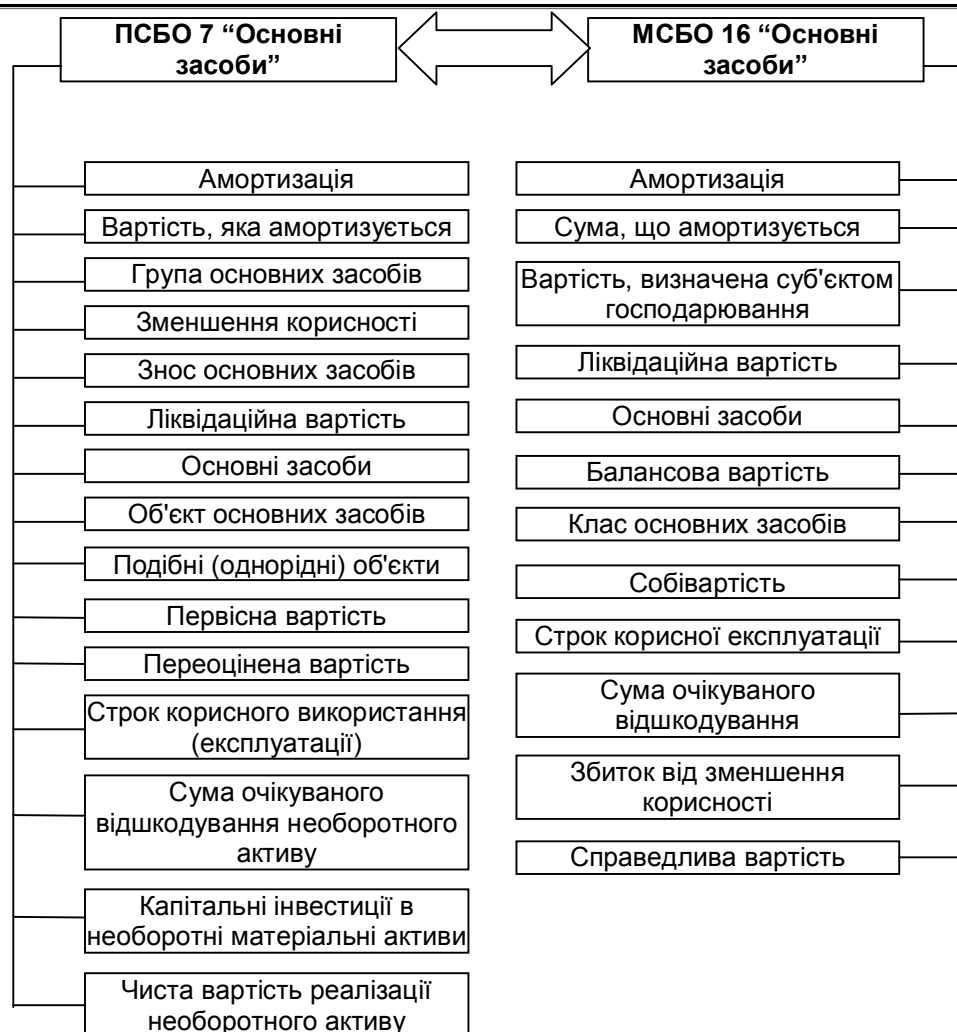


Рис. 1. Порівняльний аналіз понять наведених у національних та міжнародних стандартах

Відмінним є те, що МСБО 16 не уточнює, що є об'єктом основних засобів. Належність окремих видів майна до основних засобів визначається на підставі професійної думки бухгалтера з урахуванням конкретних обставин і умов експлуатації об'єкта, в окремих випадках методів нарахування амортизації [2].

Вартість, визначена суб'єктом господарювання – теперішня вартість грошових потоків, які, за очікуванням суб'єкта господарювання, виникнуть упродовж використання активу і від його вибуття після закінчення строку його корисної експлуатації або які, за очікуванням, виникнуть при погашенні зобов'язання – поняття, яке міститься у МСБО 16, але відсутнє у П(С)БО 7.

Щодо класифікації основних засобів, тут також є деякі відмінності, наприклад у п. 37 МСБО 16 [6] виділяє класи основних засобів: земля; земля та будівлі; машини та обладнання; кораблі; літаки; автомобілі; меблі та приладдя; офісне обладнання.

В той час, як згідно п.5 П(С)БО 7 [8] основні засоби класифікуються за такими групами:

1. основні засоби (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; інші основні засоби);

2. інші необоротні матеріальні активи (бібліотечні фонди; малоцінні необоротні матеріальні активи; тимчасові (нетитульні) споруди; природні ресурси; інвентарна тара; предмети прокату; інші необоротні матеріальні активи)

Отже серед необоротних активів, облік яких регулюється П(С)БО 7, значаться й інші необоротні матеріальні активи. У міжнародних стандартах про такі облікові категорії не згадуються. А предмети прокату, що значаться серед цих активів, належать до МСФЗ 40 "Інвестиційна нерухомість" як вид довгострокових активів, тому що вони придбані з метою отримання інвестиційного доходу

Саме тому варто підкреслити, що такого поняття, як "інші необоротні матеріальні активи", у міжнародній практиці немає, але це не означає, що у традиційному для Західної Європи обліку немає таких активів, як, наприклад, бібліотечні фонди або тимчасові (нетитульні) споруди. Інша річ, що деякі малоцінні активи (наприклад інвентарну тару) взагалі не прийнято обліковувати серед довгострокових активів; як правило, їх не капіталізують, а списують на витрати поточного періоду [3].

Щодо амортизації активу, вона починається з моменту, коли актив можна використати за призначенням. У таблиці 1. здійснено порівняння обліку амортизації за ПСБО та МСБО.

Таблиця 1. Облік амортизації основних засобів згідно ПСБО 7 та МСФЗ 16 *

Згідно ПсБО 7	Згідно МСБО 16
1	2
Ремонт (поліпшення) основного засобу	
Амортизація подібних активів не припиняється на період реконструкції, ремонту чи модернізації	Ремонт або ж будь-яке технічне обслуговування активу не відмінняє необхідності амортизації такого основного засобу
Методи амортизації	
Рекомендовано наступні п'ять методів нарахування амортизації: – прямолінійний; – зменшення залишкової вартості; – прискореного зменшення залишкової вартості; – кумулятивний; – виробничий	Методи нарахування амортизації: – прямолінійний метод; – метод зменшення залишку; – метод суми одиниць продукції. В стандарті вказано, що перелік методів амортизації не є вичерпним.
Амортизація землі	
Вартість землі (земельних ділянок) не амортизується	У деяких випадках сама земля може мати обмежений термін корисної експлуатації, тоді її амортизують методом, який відображає вигоди, що мають бути отримані від неї

* Джерело: розроблено на основі: [6,8]

Виявлено відмінності також у переоцінці основних засобів. МСБО 16 дає підприємству право обирати для відображення в обліку одну з двох моделей оцінки основних засобів після визнання: модель собівартості або модель переоцінки. У ПСБО 7 сказано, що підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, тобто стандартом передбачено тільки одну модель.

Суттєво відрізняється і порядок відображення в обліку переоцінки накопиченого зносу об'єкта під час переоцінки об'єкта. У МСБО 16 передбачено два методи перерахунку суми зносу:

а) сума накопиченого зносу перераховується пропорційно до зміни валової вартості активу;

б) сума зносу виключається з валової вартості активу.

У П(С)БО 7 другий метод відсутній: передбачено використовувати лише перший (пропорційний) метод коригування накопиченого зносу.

МСБО 16 передбачено, що ліквідаційну вартість та термін корисної експлуатації об'єкта необхідно переглядати, принаймні, на кінець кожного фінансового року. У П(С)БО 7 така норма як чітка вказівка відсутня. У МСБО 16 вказано, що зміни ліквідаційної вартості та терміну корисного використання об'єкта основних засобів відображається як зміна облікових оцінок (а не облікової політики). У П(С)БО 7 таке положення відсутнє.

За МСБО 16, як і за П(С)БО 7 (з урахуванням останніх змін) до первісної вартості об'єкта включається сума витрат (за попередньою оцінкою) на демонтаж, переміщення об'єкта та на відновлення довілля. Вказана норма з'явилась у П(С)БО 7 у 2007-му році. Але оцінка суми вказаних зобов'язань щодо здійснення витрат відрізняється у МСБО 16 від П(С)БО 7. Згідно п. 18 МСБО 16 для оцінки витрат на демонтаж слід застосовувати МСБО 2 «Запаси». Зобов'язання щодо вказаних витрат визнаються та оцінюються відповідно до МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи». В свою чергу, згідно МСБО 37 (пункти 45, 46, 59, 60) суми витрат на демонтаж та відповідну суму забезпечень слід наводити за поточною (тобто, дисконтованою) вартістю, оскільки вплив вартості грошей у часі в даному випадку є суттєвим. Таким чином, до первісної вартості об'єкта слід включати не всю суму очікуваних майбутніх витрат на демонтаж, а теперішню вартість цієї суми. Щорічно суму забезпечення слід переглядати, і її збільшення слід відносити до витрат на позики (фінансові витрати), а не до первісної вартості об'єкта. У П(С)БО 7 вказані деталі відсутні, внаслідок чого до первісної вартості об'єкта може потрапити вся сума прогнозованих витрат на демонтаж, а не теперішня вартість цієї суми [1].

Витрати на створення резерву майбутніх витрат: згідно з МСБО 16 при первісній оцінці об'єктів основних засобів до вартості об'єкта 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. ПСБО 7 це не передбачає.

Витрати на сплату відсотків: згідно МСБО 16 У разі якщо об'єкт будується (створюється) за допомогою залучення кредитів, то облік витрат на виплату відсотків здійснюється відповідно до МСБО 23 «Витрати на позики», залежно від того, чи є цей об'єкт кваліфікованим активом, а також від умов і обставин сплати таких відсотків. Під кваліфікованим активом розуміють актив, підготовка якого до запланованого використання або для продажу обов'язково потребує значних витрат часу. Поняття «кваліфікований актив» у національних П(С)БО немає. Згідно пункту 8 та пункту 11 ПСБО 7 витрати на виплату відсотків за кредит не включаються до первісної вартості об'єкта у жодному випадку.

Оцінка об'єктів при їх будівництві у МСБО 16 та ПСБО 7 є аналогічною один одній, так об'єкти, побудовані/споруджені компанією (як і самостійно виготовлені промисловим способом), оцінюються за тими самими принципами, що й об'єкти, придбані на стороні

Придбання основних засобів за рахунок грантів: згідно МСБО 16 балансова вартість об'єкта основних засобів може бути зменшена на суму отриманих державних грантів, якщо таке фінансування пов'язане з придбанням саме цього

об'єкта. Облік отримуваних грантів регулює МСБО 20 "Облік державних грантів та розкриття інформації про державну допомогу". Метод зменшення вартості активів МСБО 20 не називає як єдиний, а лише як альтернативний іншому методу – методу визнання грантів у доходах. У ПСБО 7 Альтернативного порядку не передбачено. Тобто при первісному визнанні придбаних за рахунок урядових грантів (коштів цільового фінансування) об'єктів основних засобів вартість цих активів на суму отриманих коштів зменшувати не дозволяється.

Придбання ОЗ за рахунок пайових інструментів: згідно МСБО 16 Оцінку об'єктів основних засобів, придбаних в операціях за участю пайових інструментів (акцій, опціонів на акції), регулює МСФЗ 2 "Платіж на основі акцій". Так, якщо за отримані активи компанія розраховується пайовими інструментами, в обліку таку операцію відображають за дебетом рахунка відповідних активів і за кредитом рахунка акціонерного капіталу; якщо ж грошовими коштами (сума яких еквівалентна вартості запропонованих пайових інструментів) – дебетується також рахунок відповідних активів, але кредитується у такому разі рахунок зобов'язань. Методики обліку будь-яких операцій, в яких брали б участь пайові інструменти або їх (інструментів) вартість, у національному обліку не опрацьовано. У національних П(С)БО розрахунки з використанням пайових інструментів (або вартості таких) розглядають тільки у контексті виплат працівникам.

Ремонт основних засобів, заміна деталей: згідно МСБО 16, якщо у процесі поточного ремонту окремі деталі або конструктивні частини замінюються новими, то нова балансова вартість об'єкта визначається за формулою. Витрати на регулярні техогляди обліковуються аналогічно до операцій заміни запчастин: додаються до балансової вартості об'єкта, але при цьому вартість попереднього техогляду віднімається (списується). П(С)БО 7 не передбачає зміни вартості об'єкта у разі заміни старих деталей новими під час проведення поточного ремонту і/або регулярного техобслуговування. У таких випадках усі витрати, включаючи вартість нових деталей, однозначно розглядають як витрати поточного/звітнього періоду. Вартість об'єкта, згідно з П(С)БО 7, може збільшитися лише у результаті поліпшення основних засобів (реконструкції, модернізації тощо). Проте навіть для таких випадків процедура обліку операцій із заміни старих деталей новими у П(С)БО 7 не прописана чітко [9].

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

Висновки. Детально дослідивши положення, які містяться у МСБО 16 та ПСБО 7 встановлено, що існує цілий ряд відмінних ознак: у термінологічному словнику; у класифікації груп (класів) основних засобів; в особливостях обліку амортизації основних засобів; у формуванні первісної вартості основного засобу; у відображенні інформації про основні засоби у фінансовій звітності.

Таким чином, можна зробити висновок, що питання уніфікації Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 до Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 16 вимагає суттєвих доопрацювань і доповнень в напрямку пристосування їх до конкретних умов господарювання, з метою удосконалення системи бухгалтерського обліку в Україні.

У статті здійснено порівняльний аналіз поняття, класифікації, визнання, оцінки, відображення в обліку та звітності операцій з основними засобами за міжнародними та національними стандартами.

Список використаних літературних джерел:

1. Бизнес и налоги [Електронний ресурс] / Відмінності в обліку основних засобів за МСБО 16 і П(С)БО 7 // - Режим доступу: <http://biznesinalogi.com/vidminnosti-v-obliku-osnovnix-zasobiv-za-msbo-16-i-psbo-7/>

2. *Войнаренко М.П., Пономарьова Н. А., Замазій О.В.* Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту: навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 488 с.

3. *Голов С.Ф.* Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами./ С.Ф. Голов., В.М. Костюченко – К.: Екаунтінг, 2000. – 384 с.

4. *Голов С.Ф.* Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами./ С.Ф. Голов., В.М. Костюченко – Практичний посібник – К.: Лібра, 2004. – 880 с.

5. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [Електронний ресурс] / Законодавство України // – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

6. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 16 “Основні засоби” [Електронний ресурс] / Законодавство України // – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_014

7. *Пиріжок С.Є.* “Нормативно-правове регулювання обліку експлуатації та вибуття основних засобів” [Електронний ресурс] / Житомирський державний технологічний університет // – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2012_1_1/37.pdf

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” [Електронний ресурс] / Законодавство України // – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

9. *Попович В.І.* “Облік основних засобів: порівняльний аналіз МСБО та ПСБО” [Електронний ресурс] / Мукачівський державний університет, кафедра обліку і контролю у сфері послуг та соціальної культури // – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Vnulp/Management/2012_721/41.pdf

КАФКА С.М. – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту, Івано-Франківського національного технічного університету нафти і газу.

РЕКА Ольга Олегівна – магістрант Житомирського державного технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції 27.10.2012 р.