

**ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ:
ВІТЧИЗНЯНА ТА МІЖНАРОДНА ПРАКТИКИ**

Н. В. Ключа

Науковий керівник – д.е.н., професор С. О. Левицька

Київський національний університет ім. Т. Шевченка

У статті досліджено особливості бухгалтерського обліку основних засобів в Україні за П(с)БО 7 «Основні засоби» та за кордоном відповідно до міжнародних стандартів (МСБО 16 «Основні засоби»), розглянуто склад основних засобів, формування первісної та переоціненої вартості, способи розрахунку зносу, запропоновано шляхи вдосконалення процесу обліку основних засобів.

Ключові слова: розрахунок, облік, основні засоби.

В статье исследованы особенности бухгалтерского учета основных средств в Украине по П(С)БУ 7 «Основные средства» и за рубежом в соответствии с международными стандартами (МСФО 16 «Основные средства»), рассмотрен состав основных средств, формирования первоначальной и переоцененной стоимости, способы расчета износа, предложены пути совершенствования процесса учета основных средств.

Ключевые слова: расчет, учет, основные средства.

In the article the peculiarities of accounting of fixed assets in Ukraine for the Provision (Standard) 7 "Fixed Assets" and abroad according to international standards (IAS 16 "Property and equipment") The components of fixed assets, formation initial and revalued amounts, methods of calculation, offer ways of improving the process of fixed assets.

Keywords: calculation, accounting, fixed assets.

Постановка проблеми. Сучасний світ швидко розвивається, з'являються нові технології та можливості. З появленням світової мережі Інтернет все частішими стають узагальнюючі процеси, глобалізація, інтеграція країн в міжнародні спільноти та об'єднання. Такі зміни відбуваються і в бухгалтерському обліку: в Україні впроваджуються Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (далі – МСБО) та Міжнародні стандарти фінансової звітності (далі – МСФЗ). Перехід до системи обліку за міжнародними стандартами повинен забезпечити зручність та відкритість ведення обліку, зрозумілість фінансової звітності, полегшити її порівнянність із звітністю інших країн. Ведення обліку за принципами МСФЗ має внести позитивні зміни в сучасну облікову систему України.

Аналіз досліджень і публікацій. Проблемами визнання та оцінки основних засобів займалися багато вітчизняних та зарубіжних науковців, серед яких Н. Г. Виговська, Т. Г. Гайдук, А. А. Гнатюк, Н. О. Гура, З. Г. Живко, Н. А. Іванова, О. І. Коблянська, С. О. Левицька, О. О. Осадча, І. І. Сахарцева, С. В. Свірко, Л. К. Сук, Н. М. Ткаченко, В. Г. Швець, С. П. Ярошенко тощо. Подальших досліджень потребують методичні підходи щодо класифікації основних засобів як об'єктів обліку, критерії оцінки їх корисності в умовах економічних трансформацій.

Метою дослідження є обґрунтування теоретичних і практичних основ організації бухгалтерського обліку основних засобів, порівняння методології ведення обліку основних засобів за національними та міжнародними стандартами.

Виклад основного матеріалу. Основні засоби – це активи підприємства, що використовуються підприємством під час його господарської діяльності. Кожне підприємство має у складі своїх активів основні засоби. Відтак, на даному етапі розвитку економіки України назріло питання переходу на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності з урахуванням потреб та можливостей національного суспільного розвитку.

На даний момент питання бухгалтерського обліку основних засобів має розгалужене законодавче обґрунтування. Методологічні засади обліку основних засобів викладено в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, методичних рекомендаціях та в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» від 16.07.1999 № 996-XIV [3].

За МСБО основні засоби та питання їх обліку також можна розглядати за декількома стандартами. IAS 16, зокрема, стосується облікового підходу до визнання, первісної оцінки, подальшої оцінки та списання даного виду активів. Багато аспектів їх обліку регулюються іншими стандартами. Таким чином, залежно від обставин, що виникають під час обліку основних засобів, можна керуватись різними стандартами.

Порядок розкриття інформації щодо основних засобів, ведення обліку операцій з такими активами і в Українському законодавстві, і закордоном висвітлено у кількох законодавчих актах (табл. 1).

Для кращого розуміння проаналізуємо наскільки облік основних засобів за П(С)БО узгоджується з відповідним обліком таких активів за МСБО.

Відповідно до П(с)БО 7 основні засоби – це 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) [4].

Відповідно до IAS 16 основні засоби – 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.

Таблиця 1

Законодавче регулювання обліку операцій з основними засобами

Україна	Міжнародні стандарти
1	2
П(с)БО 7 «Основні засоби»	IAS 16 Property, Plant and Equipment – Основні засоби
Методичні рекомендації по бухгалтерському обліку основних засобів, затв. наказом МФУ № 561 від 30.09.2003р.	–
П(с)БО 14 «Оренда»	IAS 17 Leases – Оренда
П(с)БО 28 «Зменшення корисності активів»	IAS 36 Impairment of Assets. – Знецінення активів;
П(с)БО 30 «Біологічні активи»	IAS 41 Agriculture – Сільське господарство
П(с)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»	IAS 40 Investment Property. – Інвестиційне майно
П(С)БО 11 «Зобов'язання»	IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets – Резерви, умовні зобов'язання й умовні активи

1	2
П(с)БО 19 "Об'єднання підприємств"	IFRS 3 Business Combinations. – Об'єднання бізнесу
П(с)БО 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність"	IFRS 5 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations – Вибуття позаоборотних активів, що утримуються для продажу, і припинена діяльність
ПСБО 9 "Запаси"	IFRS 2 Share-based payment – Виплати пайовими інструментами
ПСБО 16 "Витрати"	IAS 23 Borrowing Costs – Витрати за позиками
ПСБО 23 "Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін"	IAS 24 Related Party Disclosures. – Розкриття інформації про пов'язані сторони
ПСБО 12 "Фінансові інвестиції"	IAS 28 Accounting for Investments in Associates. – Облік інвестицій в асоційовані підприємства

Джерело: складено автором

Як в міжнародних, так і в національних стандартах основні засоби мають строк використання більше одного року і використовуються з різною метою в господарській діяльності підприємства.

На відміну від міжнародних стандартів, в національних наведена чітка класифікація основних засобів (рис. 1).

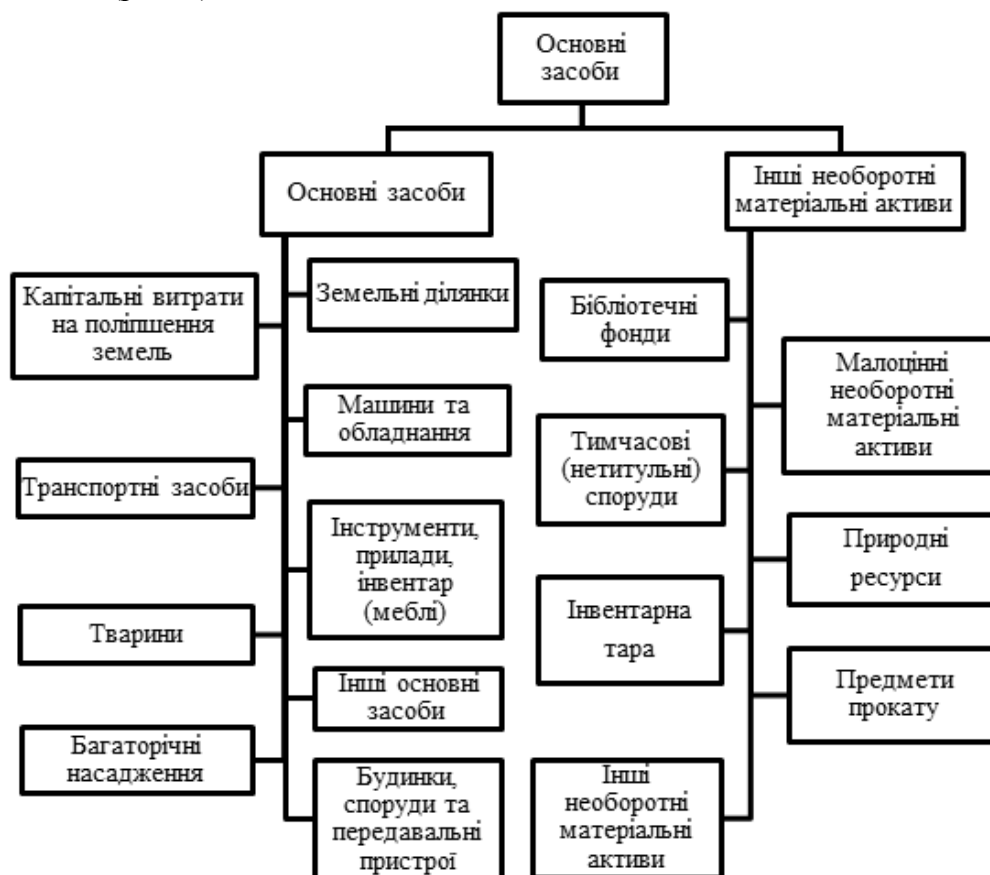


Рис. Класифікація основних засобів

Джерело: розроблено і складено автором на основі джерела [1].

За міжнародним стандартом визначено декілька умов, за яких об'єкт основних засобів слід визнавати активом. До таких умов належить ймовірність надходження у майбутньому економічних вигод, пов'язаних з використанням об'єкта основних засобів, а також можливість достовірно оцінити собівартість об'єкта. Визнання об'єкта основних засобів активом за принципами П(с)БО 7 «Основні засоби» – аналогічне.

Відповідно до стандартів фінансової звітності виокремлено складові елементи витрат, що включаються до первісної вартості об'єкта основних засобів [3]. Як за міжнародними, так і за національними стандартами до складу первісної вартості входять:

1) ціна придбання, включаючи імпортні мита та невідшкодовувані податки на придбання після вирахування торговельних знижок та цінових знижок.

2) витрати, які безпосередньо пов'язані з доставкою активу до місця розташування та приведення його в стан, необхідний для експлуатації.

3) попередня оцінка витрат на демонтаж, переміщення об'єкта та відновлення території, на якій він розташований.

За національними стандартами більш деталізовано витрати на податки та збори. Зазначено також, що до первісної вартості включаються витрати зі страхування ризиків, пов'язаних з доставкою основних засобів.

Таблиця 2

Переоцінка об'єктів основних засобів

	Згідно з П(С)БО 7	Згідно з МСБО 16
Переоцінка первісної вартості	Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу.	Для відображення в обліку основних засобів після визнання підприємство може обирати одну з двох моделей оцінки: модель собівартості або модель переоцінки. Слід застосовувати цю політику до всього класу основних засобів.
Переоцінка зносу	Пропорційний метод коригування накопиченого зносу (множення первісної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки).	Два методи перерахунку суми зносу: пропорційно до зміни валової вартості активу або методом виключення суми зносу з валової вартості активу.

Джерело: складено автором на основі джерела [1, 2].

У разі переоцінки об'єкта основних засобів одразу здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт.

Відповідно до національних стандартів амортизація основних засобів починає нараховуватись після введення об'єкта основних засобів в експлуатацію, за обраним методом (табл. 3). Амортизацію розраховують постійно, якщо не відбудеться подій, що обумовлять зміни в обліковій політиці підприємства.

Вибуття основних засобів у П(С)БО і у МСБО здійснюється на основі продажу. Разом з тим, у національних стандартах є безоплатна передача, невідповідність критеріям визнання активу, у міжнародних – виключення активу з використання без очікування економічних вигід від його вибуття.

Часткова ліквідація об'єкта основних засобів у міжнародних стандартах не визначається, а у П(С)БО первісна (переоцінена) вартість та знос зменшуються відповідно на суму первісної (переоціненої) вартості та зносу ліквідованої частини об'єкта.

Відповідно до МСБО 16 визнання балансової вартості об'єкта основних засобів слід припиняти після вибуття, або коли не очікують майбутніх економічних вигід від його використання або вибуття. У національних стандартах цього моменту не зазначено.

У стандартах зазначені різні причини вибуття об'єктів основних засобів. За міжнародним стандартом причиною може бути продаж, укладання угоди про фінансову оренду, дарування. На противагу за національними об'єкт основних засобів вилучається з активів внаслідок продажу, безоплатної передачі, невідповідності критеріям визнання активом. Деякі з пунктів є тотожними, проте, існує ряд відмінностей у формулюванні.

Таблиця 3

Методи амортизації вартості основних засобів

№ з/п	Згідно з П(С)БО 7	Згідно з МСБО 16
1.	Прямолінійний метод: постійні рівноцінні відрахування протягом строку корисної експлуатації.	Прямолінійний метод: постійні відрахування протягом строку корисної експлуатації, якщо ліквідаційна вартість активу не змінюється.
2.	Метод зменшення залишкової вартості: річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року та річної норми амортизації	Метод зменшення залишку: зменшення суми відрахувань протягом строку корисної експлуатації
3.	Метод прискореного зменшення залишкової вартості: річна сума амортизації – це подвоєний добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року та річної норми амортизації	Метод суми одиниць продукції: відрахування, базовані на очікуваному використанні або продуктивності активу.
4.	Кумулятивний метод: річна сума амортизації – це добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта	
5.	Виробничий метод: місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації	

Джерело: складено автором на основі джерела [1, 2].

Висновки. Дослідивши теоретичні і практичні основи організації обліку основних засобів в контексті порівняння національних та міжнародних стандартів, можна звернути увагу на близький зміст відповідних нормативних документів.

Національні стандарти та міжнародні мають схожу структуру викладення матеріалу, інформація, подана в стандартах, має незначні відмінності (хоча, звичайно, є що удосконалювати і над чим працювати).

За міжнародними стандартами більш узагальнено викладено складові витрат, що ходять до первинної вартості основних засобів. За національними – більш детально викладено способи розрахунку зносу основних засобів. Відмінності між П(С)БО 7 та МСБО 16 можна пояснити тим, що міжнародний стандарт носить загальний рекомендаційний характер та не враховує національних особливостей ведення бухгалтерського обліку.

Для подальшої інтеграції міжнародних стандартів в Українську економіку необхідно узгодити ряд питань, чітко визначити складові основних засобів, елементи, що включаються до первісної вартості, методи переоцінки та її порядок, а також методи розрахунку зносу. Вирішення цих та інших питань дозволить Україні успішно вести господарську діяльність на міжнародному ринку, залучати іноземні інвестиції шляхом досягнення довіри інвесторів до показників звітності щодо використання активів (в тому числі, основних засобів) .

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 за № 92. 2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку від 01.01.2012 року. 3. Жолнер І. Фінансовий облік за міжнародними стандартами : навч. посіб. / І. Жолнер. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – С. 85-134. 4. Войнаренко М. П., Пономарьова Н. А., Замазій О. В. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту: навч. посіб. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 488 с.