

ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ: ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ МСБО ТА П(С)БО

© Попович В.І., 2012

Розкрито особливості обліку основних засобів згідно з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку порівняно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

The article shows the features of major funds in accordance with international accounting standards in comparison with national guidelines (standards) accounting.

Постановка проблеми. Інтеграція України в європейське середовище вимагає відповідних змін і у бухгалтерській практиці. Як відомо, одним з головних нормативних документів, яким керуються бухгалтери українських підприємств, є положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(с)БО) [1]. З 1 січня 2012 року внесено зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», згідно з якими «публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами» [2]. Світова облікова практика спирається на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО).

На теренах України діють підприємства різних галузей та форм власності, розмірів та обсягів діяльності, але їх бухгалтерів об'єднує спільний факт – наявність основних засобів, що потребують грамотного обліку.

Аналіз публікацій та виділення невирішених проблем. 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. Оскільки основні засоби є однією з головних складових активу балансу, а відповідно впливають на фінансовий результат, то багато науковців приділяють увагу цьому питанню, серед них: Л. Косовиць, Р. Грачова, С. Голов, Н. Крїчка, І. Бланк, М. Баканов та ін.

Питання ведення обліку відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку відображено у роботах С.Ф. Голова, В.М. Костюченко, М.П. Войнаренко, Н.А. Пономарьова, О.В. Замазій.

Тому вважаємо за необхідне ще раз здійснити порівняння МСБО 16 «Основні засоби» та ПсБО 7 «Основні засоби» з метою визначення шляхів удосконалення обліку останніх.

Цілі статті. Метою статті є порівняльний аналіз ведення бухгалтерського обліку основних засобів згідно з національними стандартами та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та розробка рекомендацій стосовно трансформації обліку з національних стандартів на МСБО.

Виклад основного матеріалу. Згідно з 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 іншим або для адміністративних цілей;

б) використовуватимуться протягом більше одного періоду [4].

І хоча визначення терміна можна вважати подібним на визначення національних стандартів, проте при порівнянні цих двох документів можна побачити суттєві відмінності.

Так, 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 [3].

Відповідно до ПБО 7 об'єкт основних засобів також може бути поділений на окремі частини, однак на практиці далеко не кожне підприємство використовує подібний спосіб покращення контролю та коригування амортизаційних відрахувань.

Аналогічно МСБО 16 передбачена можливість об'єднання окремих незначних активів (наприклад, шаблонів, інструментів і штампів тощо) в один об'єкт основних засобів, національні ж стандарти таку можливість виключають.

Також, як відомо, амортизація активу починається з моменту, коли актив можна використати за призначенням. Відповідно до МСБО 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 амортизації подібних активів на період реконструкції, ремонту чи модернізації.

Серед необоротних активів, облік яких регулюється П(С)БО 7, значаться й інші необоротні матеріальні активи. У міжнародних стандартах про такі облікові категорії не згадується. А предмети прокату, що значаться серед цих активів, цілком очевидно, належать до МСФЗ 40 «Інвестиційна нерухомість» як вид довгострокових активів, бо вони явно придбані з метою отримання інвестиційного доходу. Хотілося б ще раз зазначити, 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 [4].

Під первісною вартістю розуміють суму сплачених (або таких, що підлягають сплаті) коштів чи їх еквівалентів або справедливую вартість іншого відшкодування, переданого за той чи інший актив на дату його придбання. Отже, первісна вартість об'єкта основних засобів — це сукупність витрат у грошовому вираженні, що створюють вартість, за якою об'єкт купують (будують, споруджують), доставляють і/або доводять до готовності для експлуатації. Це визначення однаково правильне як для обліку за МСФЗ, так і для обліку за національними П(С)БО. Але, як кажуть, відмінності — у деталях. І їх між МСФЗ та П(С)БО у цьому аспекті досить багато (див. таблицю).

Формування первісної вартості об'єкта ОЗ

Згідно з МСБО 16	Згідно з П(С)БО 7
1	2
Витрати на створення резерву майбутніх витрат	
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	Не передбачено
Витрати на сплату відсотків	
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. Витрати на виплату відсотків за кредит не включаються до первісної вартості об'єкта у жодному випадку. Див. п. 8 П(С)БО 7, п. 11 П(С)БО 8, п. 14 П(С)БО 9. Усі ці норми не дозволяють включати до первісної вартості основних засобів, нематеріальних активів, запасів витрати на сплату відсотків за кредитами і позиками.
Оцінка об'єктів при їх будівництві	
Об'єкти, побудовані/споруджені компанією (як і самостійно виготовлені промисловим способом), оцінюються за тими самими принципами, що й об'єкти, придбані на стороні	Оцінюються аналогічно

11	2
Оцінка об'єктів при їх обміні	
<p>Об'єкт основних засобів, придбаний в обмін на немонетарний актив, з грошовою доплатою або без, оцінюється за справедливою вартістю у тому випадку, якщо обмінна операція визнається комерційно змістовною. Якщо обмінна операція недостатньо комерційно змістовна і справедливу вартість як отриманого, так і переданого активу неможливо визначити достовірно, то отриманий об'єкт оцінюється за балансовою вартістю переданого.</p>	<p>Оцінка активу, отриманого шляхом обміну на інший актив, залежить від того, подібні активи обмінювалися чи не подібні. Ці вимоги відповідають застарілим нормам МСБО 16, що втратили чинність з 01.01.2005 р.</p>
Придбання основних засобів за рахунок грантів	
<p>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.</p> <p>Облік отримуваних грантів регулює МСБО 20 "Облік державних грантів та розкриття інформації про державну допомогу".</p> <p>Метод зменшення вартості активів МСБО 20 не називає як єдиний, а лише як альтернативний іншому методу – методу визнання грантів у доходах.</p>	<p>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.</p>
Придбання ОЗ за рахунок пайових інструментів	
<p>Оцінку об'єктів основних засобів, придбаних в операціях за участю пайових інструментів (акцій, опціонів на акції), регулює МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій».</p> <p>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.</p>	<p>Методики обліку будь-яких операцій, в яких брали б участь пайові інструменти або їх (інструментів) вартість, у національному обліку не опрацьовано.</p> <p>У національних П(С)БО розрахунки з використанням пайових інструментів (або вартості таких) розглядають тільки у контексті виплат працівникам.</p>
Момент припинення формування вартості основних засобів	
<p>Формування вартості, за якою придбаний об'єкт повинен значитися на балансі як основні засоби, припиняється з моменту поміщення його у положення й умови, в яких він стає придатним для експлуатації.</p>	<p>Подібних вимог не міститься, але з тексту П(С)БО 7 іншого не впливає.</p>
Ремонт основних засобів, заміна деталей	
<p>Якщо у процесі поточного ремонту окремі деталі або конструктивні частини замінюються новими, то нова балансова вартість об'єкта визначається за формулою.</p> <p>Витрати на регулярні техогляди обліковуються аналогічно до операцій заміни запчастин: додаються до балансової вартості об'єкта, але при цьому вартість попереднього техогляду віднімається (списується).</p>	<p>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/звітного 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.</p>

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 та перспективи подальших досліджень. Отже, на підставі порівняльної характеристики МСБО 16 та П(С)БО 7 можна сказати, що зазначені нормативні документи, поряд з тотожними, містять відмінні положення. 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 повинні суперечити один одному.

Безумовно, власникам підприємств самостійно вирішувати, чи застосовувати міжнародні стандарти для ведення обліку, чи дотримуватись національних. Але, оскільки МСБО 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.

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 // *Все про бухгалтерський облік.* – № 8 – 9. – 27 січня 2012. – С. 42 – 47. 2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. із змінами і доповненнями // *Все про бухгалтерський облік.* – № 8 – 9. – 27 січня 2012. – С. 5 – 10. 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. Голов С.Ф., Костюченко В.М. *Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами.* – К.: Екаунтінг, 2000. – 384 с. 5. Косовиць Л. *Облік основних засобів за МСФЗ // Головбух.* – 2008. – № 35. – С. 17 – 23. 6. www.dtk.com.ua

УДК 657.1

С.Й. Сажинець

Національний університет “Львівська політехніка”,
кафедра обліку та аналізу

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ РОЗВИТКУ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ОБОРОТНИХ МАЛОЦІННИХ ТА ШВИДКОЗНОШУВАНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Ї Сажинець С.Й., 2012

Охарактеризовано особливості порядку обліку операцій з малоцінними та швидкозношуваними предметами на підприємствах, обґрунтовано необхідність його подальшого удосконалення та висвітлено основні напрями розвитку такої облікової системи.

The article described the business current features of the accounting transactions of low value items. The necessity of further improvement and highlights of development main directions of such an accounting system.

Постановка проблеми. У процесі господарської діяльності підприємства використовують не тільки основні засоби та інші матеріальні необоротні активи, але й аналогічні за призначенням матеріальні активи із передбачуваним (нормативним) терміном їх використання менше від одного року або нормального операційного циклу, якщо він перевищує цей термін. Відповідно до ПСБО 9 “Запаси” [1] та Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку [2], такі активи називають малоцінними та швидкозношуваними предметами (МШП). Їх виділяють в окрему