

Валентина М. Якубів, Діана І. Шеленко, Людмила С. Сас
Precarpatian National University, Ivano-Frankivsk, Ukraine

ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ :
НАЦІОНАЛЬНИЙ ТА МІЖНАРОДНИЙ АСПЕКТ

У статті розкрито особливості обліку основних засобів за національними та міжнародними стандартами. Уточнено сутність основних засобів, обґрунтовано порядок їх визнання, визначено напрями класифікації, складові собівартості та наступних витрат об'єкта основних засобів. Обґрунтовано методику обліку основних засобів за моделлю собівартості та моделлю переоцінки.

Ключові слова: основні засоби, об'єкт обліку основних засобів, собівартість основних засобів, модель собівартості, модель переоцінки.

Валентина М. Якубів, Діана І. Шеленко, Людмила С. Сас

УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ:
НАЦИОНАЛЬНЫЙ И МЕЖДУНАРОДНЫЙ АСПЕКТ

В статье раскрыты особенности учета основных средств по национальным и международным стандартам. Уточнено сущность основных средств, обоснованно порядок их признания, определены направления классификации, составляющие себестоимости и последующих расходов объекта основных средств. Обоснованно методику учета основных средств по модели себестоимости и модели переоценки.

Ключевые слова: основные средства, объект учета основных средств, себестоимость основных средств, модель себестоимости, модель переоценки.

Valentyna M. Yakubiv, Diana I. Shelenko, Liudmyla S. Sas

THE ACCOUNT OF THE FIXED ASSETS :
NATIONAL AND INTERNATIONAL ASPECT

In the article the features of account of the fixed assets are exposed on national and international standards. It is argued the essence of fixed assets, reasonable procedure for recognition, the direction of classification, these cost components and cost assets. It is reasonable the technique of fixed assets at cost model and the model of revaluation.

Key words: fixed assets, the object of account of fixed assets, the cost of fixed assets, the cost model, the model of revaluation.

Постановка проблеми. Основні засоби є важливим об'єктом обліку усіх господарюючих суб'єктів, оскільки діють як у сфері матеріального виробництва, так і в невиробничій сфері протягом тривалого часу, використовуються підприємствами для реалізації низки функцій – виробничих, збутових, адміністративних, соціально-культурних, здачі в оренду та ін.

На значущості основних засобів як об'єкта бухгалтерського обліку, зважаючи на вагому частку в активах підприємства, наголошує М. П. Матушкіна [8, с. 153]. Важливою умовою функціонування суб'єкта господарювання називає їх С. Є. Мельник [9, с. 425]. Особливою частиною майна підприємства, яка використовується як засоби праці при виробництві продукції (робіт, послуг) або для управлінських потреб підприємства протягом тривалого часу вважає основні засоби Ю. О. Леонова [7, с. 298].

З огляду на впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в облікову систему України, трактування їх як найперспективнішої системи обліку для масового використання підприємствами на даний час [5, с. 156-158], обов'язковість застосування при складанні фінансової звітності низкою вітчизняних суб'єктів господарювання відповідно до вимог законодавства [2] та одночасне функціонування підприємств, які продовжують вести облік за національними положеннями, актуальним є розгляд особливостей відображення в обліку основних засобів за міжнародними й національними стандартами.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням обліку основних засобів присвячені праці О. Кантаєвої [5], Д. Корнева [12], Д. Кузьміна [6], Ю. Леонової [7], М. Матушкіної [8], С. Мельник [9], Н. Побережної [10], В. Поповича [11], Е. Ретюнских [12], К. Рутковского [12] та ін. Однак, не зважаючи на актуальність цього питання серед науковців, детальнішого розгляду потребують особливості обліку основних засобів за міжнародними та національними стандартами.

Невирішені частини проблеми. Зважаючи на обов'язковість застосування при складанні фінансової звітності окремими суб'єктами господарювання вимог міжнародних стандартів, іншими – національних положень бухгалтерського обліку, часті зміни нормативної бази, питання обліку основних засобів вимагають вивчення та постійного моніторингу.

Метою дослідження є висвітлення особливостей обліку основних засобів за національними та міжнародними стандартами.

Основні результати дослідження. Облік основних засобів за міжнародними стандартами регламентується МСБО 16 “Основні засоби”, за національними – ПСБО 7 “Основні засоби”. Насамперед, з'ясуємо сутність основних засобів за наведеними стандартами. Відповідно до МСБО 16 [4], основні засоби – це матеріальні об'єкти, що їх:

– утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг для надання в оренду або для адміністративних цілей;

– використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду.

Визначення основних засобів у національному законодавстві за суттю відповідає наведеному вище, проте, ПСБО 7, розширює розглянуте щодо функціонального призначення основних засобів, зокрема застосування також для здійснення соціально-культурних функцій та деталізує термін їх використання, а саме: “очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)” [3]. Стосовно останнього, слід зазначити, що згідно міжнародної практики, фінансова звітність подається і публікується, як правило, один раз у рік, тому у міжнародних стандартах мається на увазі звітний період (рік) [13].

На подібності визначень, наведених у національному законодавстві та міжнародних стандартах акцентує увагу і Д.Л. Кузьмін, обумовлюючи це тим, що українські нормативні акти спрямовані до міжнародних стандартів і при їх написанні використовувались МСФЗ [6, с. 155]. Не бачать відмінностей у

наведених визначеннях, і автори журналу “Дебет-Кредит-online”, незважаючи на дещо різну словесну форму їх подання [13].

Варто відзначити, що відповідно до національного податкового законодавства, критерієм віднесення до складу основних засобів є вартість матеріально активу. Так, Податковий кодекс України трактує основні засоби як “матеріальні активи ..., що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2500 гривень і поступово зменшується у зв’язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік)” [1].

Слід зауважити, що МСБО 16 не дає визначення об’єкта основних засобів, яке, проте, наводиться у П(С)БО 7.

ПСБО 7 для цілей бухгалтерського обліку пропонує класифікувати основні засоби на дві групи – основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, деталізуючи кожен із них. Податковий кодекс України [1] об’єднує класифікацію наведену у ПСБО 7 і пропонує основні засоби та інші необоротних активи класифікують за 16 основними групами. Міжнародні стандарти фінансової звітності класифікації основних засобів не передбачають.

Стосовно визнання основних засобів, то як за національними [3], так і за міжнародними [4] стандартами, собівартість об’єкта слід визнавати активом, якщо дотримуються такі дві умови:

- існує ймовірність, що майбутні економічні вигоди, пов’язані з об’єктом, надійдуть до суб’єкта господарювання;

- собівартість об’єкта можна достовірно оцінити.

Передумовою належного обліку основних засобів є правильне визначення їх собівартості. Аналізуючи положення ПСБО 7 та МСБО 16 відзначимо, що у національних стандартах більш конкретно вказано витрати, з яких формується первісна вартість об’єкта основних засобів, проте у міжнародних детальніше наведено перелік окремих витрат. Крім цього, згідно МСБО 16 [4] у

собівартість об'єкта основних засобів включається така складова як “первісна попередня оцінка витрат на демонтаж, переміщення об'єкта та відновлення території, на якій він розташований, зобов'язання за якими суб'єкт господарювання бере або коли купує цей об'єкт, або коли використовує його протягом певного періоду з метою, яка відрізняється від виробництва запасів протягом цього періоду”, що не передбачено згідно ПСБО 7.

За МСБО 16 у разі, якщо об'єкт будується (створюється) за допомогою залучення кредитів, 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. Згідно П(С)БО 7 витрати на виплату відсотків за кредит не включаються до первісної вартості об'єкта.

Відповідно до 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. За національними стандартами 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 [10, с. 112-113; 11, с. 217-218].

МСБО 16 [4] визначає також перелік витрат, які не включаються в собівартість основних засобів. Це зокрема: витрати на збут, адміністративні та інші накладні витрати; встановлені випадки неефективності і початкові операційні збитки, понесені до досягнення планових показників роботи; затрати, раніше віднесені на витрати (напр. на етапі досліджень); витрати на навчання персоналу. ПСБО 7 не надає переліку таких витрат.

Стосовно наступних витрат, то МСБО 16 [4] зазначає, що балансова вартість об'єкта основних засобів не включає витрати на його щоденну експлуатацію. Затрати на сервісне обслуговування і експлуатацію списуються на фінансовий результат по мірі їх виникнення.

Відповідно до ПСБО 7 [3] витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта основних засобів у робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат.

Відповідно до міжнародних стандартів, після визнання об'єкта основних засобів, суб'єкт господарювання має обирати своєю обліковою політикою або модель собівартості, або модель переоцінки, і йому слід застосовувати цю політику до всього класу основних засобів.

За моделлю собівартості, після визнання активом, об'єкт основних засобів слід обліковувати за його собівартістю мінус будь-яка накопичена амортизація та будь-які накопичені збитки від зменшення корисності. За моделлю переоцінки після визнання активом, об'єкт основних засобів (справедливу вартість якого можна достовірно оцінити) слід обліковувати за переоціненою сумою, яка є його справедливою вартістю на дату переоцінки мінус будь-яка подальша накопичена амортизація та подальші накопичені збитки від зменшення корисності [4; 12, с. 47].

У національному положенні зазначено, що підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, тобто передбачено тільки одну модель обліку.

Згідно МСБО 16 [4] визнання витрат у балансовій вартості об'єкта основних засобів припиняється, якщо об'єкт знаходиться в місці розташування та стані, необхідному для його експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом. Національне положення такого твердження не містить.

Висновки. Таким чином, фундаментальні засади обліку основних засобів, зокрема стосовно їх визначення та порядку визнання, однакові за міжнародними та національними стандартами, адже останні побудовані на основі міжнародних і згідно Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” не мають їм суперечити. Однак, національні стандарти бухгалтерського обліку не дублюють міжнародні, тому все ж існують деякі відмінності, на які слід звернути увагу.

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.
2. Порядок подання фінансової звітності [Електронний ресурс] затв. постановою КМУ від 28 лютого 2000 р. № 419. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF>.
3. ПСБО 7 “Основні засоби” // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
4. МСБО 16 “Основні засоби” // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: buhgalter911.com/Res/MSBO/MSBO1.
5. *Кантаєва О.* Креативний облік та МСФЗ: актуальність розвитку і застосування в Україні / *О. Кантаєва* // Розвиток національної економіки: методологія та практика: матеріали міжнар. наук.-практ. конф., 15–16 квітня 2014 р. – Івано-Франківськ. – Тернопіль: Крок, 2014. – С. 156-158.
6. *Кузьмін Д. Л.* Основні засоби і основні фонди: порівняльний аспект / *Д. Л. Кузьмін* // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – Вип. 2 (23). – С. 148-155.
7. *Леонова Ю. О.* Особливості обліку основних засобів на підприємстві / *Ю. О. Леонова* // Бізнесінформ. – 2013. – № 5. – С. 298-302.
8. *Матушкіна М. П.* Генезис категорії “основні засоби” як об’єкта бухгалтерського обліку / *М. П. Матушкіна* // “Young Scientist”. – 2014. – № 5. (08). – С. 153–156.
9. *Мельник С. Є.* Облік операцій з передачі основних засобів іншим особам / *С. Є. Мельник* // Міжнародний збірник наукових праць. – 2014. – Вип. 3(21). – С. 425–431. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://yandex.ua/yandsearch>.

10. *Побережна Н. М.* Спільне та відмінне в обліку основних засобів за МСБО 16 та П(С)БО 7 / Н. М. Побережна, А. В. Яценко // Вісник НТУ “ХПІ”. – 2014. – № 32. – С. 110-113.

11. *Попович В. І.* Облік основних засобів: порівняльний аналіз МСБО та П(С)БО / В. І. Попович // Lviv Polytechnic National University Institutional Repository. – 2012. – С. 216-219. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://yandex.ua/clck/jsreidir?>.

12. *Рутковский К., Корнев Д., Ретюнских Е.* Учебник по курсу АССА ДипИФР (рус.) / К. Рутковский, Д. Корнев, Е. Ретюнских. – Киев. –2014. – 192 с.

13. Сравниваем основные средства в МСФО и в П(С)БУ // Дебет-Кредит. –2006. – № 44. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dtkk.com.ua/show/1cid12797.html>.