

ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ НАЦІОНАЛЬНИХ ТА МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Лелюк Н. Є., канд. екон. наук, доцент, Малік А. М., магістр, Харківський національний університет міського господарства імені О. М. Бекетова

В умовах активізації інтеграційних процесів економічного середовища в Україні значення прозорості, достовірної та зрозумілої для всіх користувачів бухгалтерської інформації невпинно зростає. На сьогоднішній день постає необхідність адаптації національної системи обліку до вимог міжнародної практики. Впровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) сприяє підвищенню прозорості та зрозумілості інформації про діяльність суб'єктів господарювання для іноземних інвесторів.

Важливим елементом, що забезпечує ефективне функціонування діяльності будь-якого підприємства в будь-якій державі є основні засоби. Вони є основною складовою балансу і значно впливають на фінансовий результат діяльності підприємства, тому правильність ведення їх обліку та врахування міжнародного досвіду є необхідним.

Оцінка основних засобів проводиться трьома способами: первинна оцінка, уцінка та дооцінка. Первинна оцінка за обома положеннями має однаковий зміст щодо витрат, які до неї включаються, а також щодо обміну на подібні та неподібні основні засоби.

Таблиця 1 Елементи первісної вартості (оцінка на дату визнання)

МСБО 16	П(С)БО 7
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	Деталі визначення первісної вартості відсутні, внаслідок чого до первісної вартості об'єкта може потрапити вся сума прогнозованих витрат на демонтаж, а не теперішня вартість цієї суми.

Основні засоби виникають внаслідок наступних подій : придбання за грошові кошти, в кредит, обмін або не грошові операції, як подарунок від іншої юридичної або фізичної особи, шляхом самостійного створення або будівництва, придбання землі. Розглядаючи події, внаслідок яких виникають основні засоби, можна простежити відмінності формування первісної вартості основних засобів за національними та міжнародними стандартами (табл.2) [2].

Таблиця 2 Формування первісної вартості основних засобів за МСБО 16 та П(С)БО 7

Напрямок	МСБО 16	П(С)БО 7
як внесок до статутного капіталу	Не передбачено	Погоджена засновниками (учасниками) підприємства справедлива вартість об'єктів основних засобів

обмін або не грошові операції	Собівартість такого об'єкта основних засобів оцінюється за справедливою вартістю, якщо операція обміну має комерційну сутність та справедливу вартість отриманого активу або відданого активу можна достовірно оцінити. Якщо придбаний об'єкт не оцінюється за справедливою вартістю, його собівартість оцінюють за балансовою вартістю відданого активу.	Справедлива вартість основних засобів на дату отримання (при обміні на неподібний об'єкт). Залишкова вартість переданого основного засобу (при обміні на подібний об'єкт), але якщо вона вища за справедливу вартість отриманого об'єкту, визнається справедлива вартість, а різниця відноситься до витрат звітного періоду
придбання в кредит	У разі якщо об'єкт надходить 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	Витрати на виплату відсотків за кредит не включаються до первісної вартості об'єкта.
за рахунок грантів	Балансова вартість об'єкта основних засобів може бути зменшена на суму отриманих державних грантів (п.28), якщо таке фінансування було пов'язане з придбанням саме цього об'єкта. Облік отримуваних грантів регулюється МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу». Метод зменшення вартості активів не називається МСБО 20 як єдиний, а висувається лише як альтернативний іншому методу – методу визнання грантів у доходах	При первісному визнанні придбаних за рахунок урядових грантів (коштів цільового фінансування) об'єктів вартість цих активів на суму отриманих коштів зменшувати не дозволяється.
за рахунок пайових інструмент	Якщо за отримані активи компанія розраховується пайовими інструментами, в обліку така операція відображається 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. Розрахунки з використанням пайових інструментів (або вартості таких) розглядаються тільки у контексті виплат працівникам

Наступним напрямком дослідження виступає процес переоцінки основних засобів, в якому суттєвих відмінностей між МСБО 16 та П(С)БО 7 не спостерігається, але українські стандарти чіткіше зазначають ту межу (більше 10%), яка призводить до необхідності проведення переоцінки. За міжнародними стандартами ця межа зазначається як така, що «суттєво

відрізняється» від балансової вартості. Порівнюючи міжнародні та національні стандарти все ж можна простежити деякі розбіжності при обліку переоцінки основних засобів, що представлені в табл. 3 [2; 3].

МСБО 16 визначає амортизацію як систематичний розподіл вартості об'єкта основних засобів, яка підлягає амортизації, протягом терміну його корисної експлуатації. Методами нарахування амортизації у П(С)БО і у МСБО є: прямолінійний та виробничий (метод суми одиниць продукції). Проте у П(С)БО є ще три методи: зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, а МСБО включає в себе метод зменшення залишку. МСБО 16 не містить вичерпного переліку методів амортизації основних засобів, які слід використовувати для розрахунку. В ньому зазначено, що головне те, щоб використовуваний метод відображав схему за якої підприємство споживає економічну вигоду, отриману від активу [7].

Поняття зносу основних засобів у даному стандарті взагалі не надається. У П(С)БО 7 вказано, що вартість землі (земельних ділянок) не амортизується. У МСБО 16 є положення про те, що «у деяких випадках сама земля може мати обмежений термін корисної експлуатації, тоді її амортизують методом, який відображає вигоди, що мають бути отримані від неї» [7]. У МСБО не розглядається момент початку нарахування амортизації та момент припинення нарахування амортизації, проте П(С)БО моментом початку нарахування амортизації починає з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання та моментом припинення нарахування амортизації вважає починаючи з місяця, наступного за місяцем: вибуття об'єкта основних засобів.

Таблиця 3 Відображення в обліку переоцінки основних засобів

МСБО 16	П(С)БО 7
Стандарт дає підприємству право обирати для відображення в обліку одну з двох моделей оцінки основних засобів після визнання: модель собівартості або модель переоцінки.	Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, тобто стандартом передбачено тільки одну модель.
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	Другий метод відсутній: передбачено використовувати лише перший (пропорційний) метод коригування накопиченого зносу.
Вказана норма є суто податковою, і, звичайно, не застосовується.	З прийняттям Податкового кодексу України внесено зміни до П(С)БО 7, зокрема, дозволено застосовувати «індексацію» вартості основних засобів залежно від офіційного рівня інфляції.

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

Розглядаючи періодичність перегляду ліквідаційної вартості об'єкта, можна зробити висновок, що деякі норми представлені в МСБО 16, відсутні в П(С)БО 7 (табл. 4) [7].

Таблиця 4 Періодичність перегляду ліквідаційної вартості об'єкта

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

Між вітчизняними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку має місце ряд спільних положень. Та все ж у аспекті оцінки, переоцінки основних засобів, визнання їх первісної вартості, амортизації та вибуття є вагомі відмінності. П(С)БО 7 вимагає змін і доповнень як з боку визначень термінів наведених в ньому, так і з боку сфери його дії. Вирішення цих проблем дозволить гармонізувати національну систему обліку основних засобів відповідно до міжнародного облікового стандарту, в результаті чого будуть подолані певні неузгодженості в обліку основних засобів щодо їх придбання, використання та оцінки.

Список використаних джерел:

1. Азаровська Ю.В. Міжнародна практика та вітчизняний досвід обліку необоротних активів [Електронний ресурс] / Ю.В. Азаровська. – Режим доступу: <http://www.mnau.edu.ua/studentresearchjournal/studentresearchjournal021.pdf> 186
2. Жолнер І. Фінансовий облік за міжнародними стандартами : навч. посіб. / І. Жолнер. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – С. 85-134.
3. Косовиць Л. Облік основних засобів за МСФЗ / Л. Косовиць // Головбух. – 2008. – № 35. – С. 17-23.
4. Міжнародні стандарти фінансової звітності 16 “Основні засоби” [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_014
5. Організація та шляхи вдосконалення обліку та контролю наявності та руху основних засобів [Електронний ресурс] // Бібліофонд. – Режим доступу: <http://bibliofond.ru/view.aspx?id=435009>
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>
7. Руденко Л.М. Відмінності в обліку основних засобів за МСБО 16 і П(С)БО 7 [Електронний ресурс] / Л.М. Руденко // Бизнес и налоги. – Режим доступу: <http://biznesinalogi.com/vidminnosti-v-oblikuosnovnix-zasobiv-za-msbo16-i-psbo-7/>