

Валентина М. Якубів, Діана І. Шеленко, Людмила С. Сас
**ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ: НАЦІОНАЛЬНИЙ
ТА МІЖНАРОДНИЙ АСПЕКТИ**

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 подальших витрат об'єкта основних засобів. Обґрунтовано методiku обліку основних засобів за моделлю собівартості та моделлю переоцінки.

Ключові слова: основні засоби; об'єкт обліку; собівартість; переоцінка.

Літ. 15.

Валентина М. Якубив, Диана И. Шеленко, Людмила С. Сас
**УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ: НАЦИОНАЛЬНЫЙ
И МЕЖДУНАРОДНЫЙ АСПЕКТЫ**

В статье раскрыты особенности учета основных средств по национальным и международным стандартам. Уточнена сущность основных средств, обоснован порядок их признания, определены направления классификации, составляющие себестоимости и последующих расходов объекта основных средств. Обоснована методика учета основных средств по модели себестоимости и модели переоценки.

Ключевые слова: основные средства; объект учета; себестоимость; переоценка.

Valentyna M. Yakubiv¹, Diana I. Shelenko², Liudmyla S. Sas³
**FIXED ASSETS ACCOUNTING: NATIONAL
AND INTERNATIONAL ASPECTS**

The article reveals the peculiarities of fixed assets accounting according to national and international standards. The essence of fixed assets is explained, along with the components of prime cost and follow-up spending. A new method of fixed assets accounting is offered using the two models – the model of prime cost and the model of revaluation.

Keywords: fixed assets; accounting object; prime cost; revaluation.

Постановка проблеми. Основні засоби є важливим об'єктом обліку всіх 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 [10, 153]. Важливою умовою функціонування суб'єкта господарювання називає їх С.Є. Мельник [11, 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 [9, 298].

З огляду на впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в облікову систему України трактування їх як найперспективнішої системи

¹ Vasył Stefanyk Precarpatation National University, Ivano-Frankivsk, Ukraine.

² Vasył Stefanyk Precarpatation National University, Ivano-Frankivsk, Ukraine.

³ Vasył Stefanyk Precarpatation National University, Ivano-Frankivsk, Ukraine.

обліку для масового використання підприємствами на даний час [7, 156–158], обов'язковість застосування при складанні фінансової звітності низкою вітчизняних суб'єктів господарювання відповідно до вимог законодавства [3] 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 присвячено праці О. Кантаєвої [7], Д. Корнева [14], Д. Кузьміна [8], Ю. Леоніної [9], М. Матушкіної [10], С. Мельник [11], Н. Побережної [12], В. Поповича [13], Е. Ретюнських [14], К. Рутковського [14] та ін. Однак, незважаючи 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» [5], за національними – П(С)БО 7 «Основні засоби» [4]. Насамперед з'ясуємо сутність основних засобів за наведеними стандартами. Відповідно до МСБО 16 [5], 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 П(С)БО 7 розширює розглянуте функціональне 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)» [4]. Стосовно останнього слід зазначити, що у міжнародній практиці фінансова звітність подається і публікується, як правило, один раз на рік, тому в міжнародних стандартах мається на увазі звітний період (рік) [15].

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 [8, 155]. Не бачать відмінностей у наведених визначеннях і автори журналу «Дебет-Кредит-online», незважаючи на дещо різну словесну форму їх подання [15].

Варто відзначити, що відповідно до національного податкового законодавства критерієм віднесення до складу основних засобів є вартість матеріаль-

ного 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 [5] не дає визначення об'єкта основних засобів, яке, проте, наводиться у П(С)БО 7 [4].

П(С)БО 7 [4] для цілей бухгалтерського обліку пропонує класифікувати основні засоби на дві групи – основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, деталізуючи кожну з них. Податковий кодекс України [1] об'єднує класифікацію, наведену у П(С)БО 7 [4], і пропонує основні засоби та інші необоротні активи класифікувати за 16 основними групами. Міжнародні стандарти фінансової звітності класифікації основних засобів не передбачають.

Стосовно визнання основних засобів, то як за національними [4], так і за міжнародними [5] 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 П(С)БО 7 [4] та МСБО 16 [5], відзначимо, що в 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 з МСБО 16 до собівартості 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» [5], що не передбачено П(С)БО 7 [4].

За МСБО 16 [5] у разі, якщо об'єкт будується (створюється) за допомогою залучення кредитів, облік витрат на виплату відсотків здійснюється відповідно до МСБО 23 «Витрати на позики» [6], залежно від того, чи є цей об'єкт кваліфікованим активом, а також від умов і обставин сплати таких відсотків. Згідно з П(С)БО 7 [4] витрати на виплату відсотків за кредит не включаються до первісної вартості об'єкта.

Відповідно до МСБО 16 [5] 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 [12, 112–113; 13, 217–218].

МСБО 16 [5] 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 (наприклад, на етапі досліджень); витрати на навчання персоналу. П(С)БО 7 [4] не надає переліку таких витрат.

Стосовно наступних витрат, МСБО 16 [5] 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 відповідно до їх виникнення.

Згідно з П(С)БО 7 [4] 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 необхідно застосовувати цю політику до всього класу основних засобів.

За моделлю собівартості, після визнання активом об'єкт основних засобів потрібно 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) потрібно 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 [5; 14, 47].

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

Згідно МСБО 16 [5] 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 з Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [2] не мають їм суперечити. Однак національні стандарти бухгалтерського обліку не дублюють міжнародні, тому все ж існують деякі відмінності, на які необхідно звернути увагу.

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // zakon.rada.gov.ua.
2. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV // zakon.rada.gov.ua.
3. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності: Постанова Кабінету міністрів України від 28.02.2000 № 419 // zakon.rada.gov.ua.
4. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92 // zakon.rada.gov.ua.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби»: Міжнародний документ від 01.01.2012 // zakon.rada.gov.ua.
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 23 «Витрати на позики»: Міжнародний документ від 01.01.2012 // zakon.rada.gov.ua.

7. *Кантасва О.* Креативний облік та МСФЗ: актуальність розвитку і застосування в Україні // Розвиток національної економіки: методологія та практика: Матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (15–16 квітня 2014 р., Івано-Франківськ). – Тернопіль: Крок, 2014. – С. 156–158.
8. *Кузьмін Д.Л.* Основні засоби і основні фонди: порівняльний аспект // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу.– 2012.– Вип. 2. – С. 148–155.
9. *Леонова Ю.О.* Особливості обліку основних засобів на підприємстві // Бізнес Інформ.– 2013.– №5. – С. 298–302.
10. *Матушкіна М.П.* Генезис категорії «основні засоби» як об'єкта бухгалтерського обліку // Young Scientist.– 2014.– №5. – С. 153–156.
11. *Мельник С.Є.* Облік операцій з передачі основних засобів іншим особам // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу.– 2014.– Вип. 3, Ч. 1. – С. 425–431.
12. *Побережна Н.М., Яценко А.В.* Спільне та відмінне в обліку основних засобів за МСБО 16 та П(С)БО 7 // Вісник НТУ «ХПІ».– 2014.– №32. – С. 110–113.
13. *Попович В.І.* Облік основних засобів: порівняльний аналіз МСБО та П(С)БО // Вісник Національного університету «Львівська політехніка».– 2012.– №721. – С. 216–219.
14. *Рутковский К., Корнев Д., Ретюнских Е.* Учебник по курсу АССА ДипИФР. – К.,2014. – 192 с.
15. Сравниваем основные средства в МСФО и в П(С)БУ // Дебет-Кредит.– 2006.– №44 // dtkt.com.ua.

Стаття надійшла до редакції 17.04.2015.