

ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

У статті розглянуто існуючі облікові підходи до визначення сутності, оцінки, порядку відображення в обліку компанії та розкриття у фінансовій звітності інформації щодо основних засобів як складової необоротних (довгострокових) активів за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (міжнародними стандартами фінансової звітності).

Метою дослідження виступає порівняння існуючих вимог національної та міжнародної практики облікової політики основних засобів підприємства: визначення основних засобів, структури формування первісної вартості, витрат на утримання, методів нарахування амортизації та порядку вибуття, виявлення спільних рис та відмінностей в обліковій системі задля досягнення гармонізації обліку в світовому просторі.

Проведено порівняння вимог вітчизняних законодавчих норм з міжнародними стандартами щодо визнання та визначення основних засобів, порядку формування первісної вартості об'єктів, методів переоцінки, порядку списання активів з балансу підприємства, методів нарахування амортизації та відображення інформації щодо основних засобів у фінансовій звітності компанії. Виявлена залежність виокремлення зі складу основних засобів малоцінних необоротних матеріальних активів від встановленого критерія «суттєвості» та списання їх на витрати підприємства. Встановлена відсутність у міжнародних стандартах поняття «невиробничі основні засоби», які поширені у національному законодавстві, поділу основних засобів на класи для цілей обліку. Розглянуто поділ об'єкта основних засобів на компоненти з метою нарахування амортизації. Проаналізовані відмінності у нарахуванні амортизації за національними та міжнародними стандартами обліку, методи переоцінки та особливості визначення справедливої вартості за міжнародною практикою.

Запропоновано шляхи гармонізації національних та міжнародних стандартів в частині основних засобів, які потребують уточнення та деталізації задля підвищення ефективності діяльності та фінансового стану підприємства. Результати проведеного дослідження мають теоретичну та практичну цінність, оскільки в умовах мобільності молоді, звантаженості бухгалтерів-практиків та інших фахівців виникає необхідність ширшого висвітлення практичних аспектів обліку за міжнародними стандартами та можуть бути використані в обліковому процесі підприємств, що здійснюють перехід на міжнародну облікову практику.

Ключові слова: *основні засоби, суттєвість, компоненти, амортизація, переоцінка.*

Постановка проблеми. В умовах інтеграції вітчизняного бізнесу в світовий простір постає питання виходу компаній та міжнародні ринки, збільшення обсягу іноземного інвестування, що сприяє збільшенню суб'єктів підприємницької діяльності, які застосовують міжнародні стандарти для ведення обліку та

фінансової звітності для існуючих та потенційних користувачів. Можливість самостійно обирати порядок ведення обліку та складання фінансової звітності як за національними, так і міжнародними стандартами обумовлює перехід та формування облікової політики за міжнародними стандартами фінансової звітності. Такі питання потребують пристосування обліку основних засобів до тих відмінностей, що містяться у міжнародній практиці з урахуванням вітчизняної специфіки. Окремі питання обліку довгострокових активів в Україні та закордоном відрізняються за методикою, обліковими підходами тощо та потребують подальших наукових теоретичних та практичних досліджень.

Аналіз досліджень і публікацій. Питання облікової політики основних засобів досліджували у своїх наукових працях такі науковці, як: К. Безверхий, Ф. Бутинець, С. Голов, Б. Засадний, С. Кафки, М. Кужельний, А. Озеран, М. Пушкар та інші. Проте й надалі залишаються положення, що потребують подальшого дослідження, які стосуються гармонізації та впровадження міжнародної облікової практики основних засобів з урахуванням вітчизняної, які обумовлюють необхідність удосконалення.

Метою статті є дослідження існуючих підходів щодо визначення та порядку відображення в обліку та фінансовій звітності інформації щодо основних засобів підприємства: розкриття особливостей визначення та визнання, оцінки основних засобів, нарахування амортизації, враховуючи вимоги податкового законодавства України, практику застосування національних та міжнародних стандартів, а також виявлення відмінностей задля досягнення гармонізації між національними нормативними актами та міжнародною практикою.

Виклад основного матеріалу. В умовах здійснення господарської діяльності разом із предметами праці, людським капіталом значна увага приділяється забезпеченню сучасними засобами праці, серед яких значна питома вага припадає, як правило, на основні засоби компанії. Засновники, інвестори, кредитори, партнери по ринку та інші користувачі зацікавлені в отриманні достовірної інформації щодо стану, зносу, переоцінки, ефективності використання та відновлення цієї складової необоротних активів підприємства.

Основним нормативним документом, яким користується підприємство під час розроблення Наказу про облікову політику в частині основних засобів, є Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [7], Податковий кодекс України [8] та інші нормативно-правові акти, а в міжнародній практиці – міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [4], а також окремі питання обліку основних засобів регламентуються МСБО 1 «Подання фінансової звітності», МСБО 17 «Оренда», МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість», МСБО 36 «Зменшення корисності активів» та інші.

Згідно НП(С)БО 7 основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, виконання робіт і 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) [7]. ПКУ додає до визначення вартість, що перевищує 20000 грн., та «поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом» [8].

За МСБО 16 основні засоби – це матеріальні активи, які одночасно задовольняють двом умовам: їх утримують для використання у виробництві або постачанні товарів (надання послуг), при здаванні в оренду або в адміністративних цілях та їх передбачається використовувати протягом більше одного періоду [4].

Основна відмінність у визначенні основних засобів – це відсутність соціально-культурної функції, тобто відсутнє поняття «невиробничих основних засобів» та їх поділ на виробничі та невикробничі, тобто за вимогами МСФЗ для цілей обліку всі активи, що задовольняють цим двом умовам вважаються основними засобами. Проте, якщо підприємство зможе обґрунтувати достовірну оцінку та ймовірність надходження майбутніх економічних вигід від використання невикробничих основних засобів, то такі об'єкти можна визнавати у складі основних засобів [1]. Також МСФЗ зазначає очікуваний строк корисного використання (експлуатації) об'єктів – більше одного періоду, а НП(С)БО – більше одного року, що впливає з дати подання фінансової звітності у міжнародній практиці, яка не є фіксованою, тобто компанії можуть звітувати за будь-який період, ніж календарний рік.

МСБО на відміну від НП(С)БО не виокремлює чіткого угруповання чи класифікації основних засобів, а наведені приклади окремих класів носять рекомендаційний характер, які підприємство може обрати для обліку з урахуванням специфіки діяльності та інших факторів. Вітчизняне законодавство для цілей організації обліку основних засобів чітко виділяє класифікаційні групи, до складу яких віднесено як основні засоби, так і інші необоротні матеріальні активи [9]. Поділ активів на різні класи основних засобів дозволяє обрати різні моделі оцінки та під час проведення переоцінки проводити її одночасно з метою запобігання вибіркості, а також застосування певного методу нарахування амортизації до класу об'єктів основних засобів [2].

Окрім одночасної відповідності матеріального об'єкта двом критеріям визначення, що наведено в МСБО 16, актив повинен відповідати загальним умовам визнання активів – «існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигід від використання цього об'єкту та первісну його вартість можна визначити достовірно» [3]. В разі невідповідності цим критеріям актив не визнається основним засобом та зараховується до складу запасів або списується на витрати періоду.

Ще однією відмінністю в обліковому підході є відсутність у міжнародній практиці такого класу основних засобів, як малоцінні необоротні матеріальні активи, вартість яких одразу підлягає списанню на витрати підприємства. НП(С)БО 7 встановлює одиницю обліку основних засобів – об'єкт, на відміну МСБО 16 надає право самостійно визначати підприємствам одиницю обліку. НП(С)БО та МСБО не передбачає вартісної межі для визнання основних засобів, на відміну від податкового законодавства. Тому, підприємство самостійно встановлює цей критерій «суттєвості» та закріплює його в наказі про облікову політику.

Вимоги міжнародних стандартів потребують нарахування амортизації окремих компонентів об'єкта основних засобів окремо, тобто всередині об'єкта виділяють окремі елементи з різними строками експлуатації, які можна об'єднувати в групи при визначенні амортизаційних відрахувань. Вітчизняна практика обліковує основний засіб як єдиний комплекс, не виокремлюючи окремі компоненти у його складі.

Порядок формування первісної вартості (собівартості) об'єкта основних засобів залежить від способу його надходження та має спільні риси у вітчизняній та міжнародній практиці за виключенням безоплатного отримання основного засобу, що визначається підприємством самостійно та зазначається в наказі про облікову політику.

Під час експлуатації основні засоби поступово зношуються та переносять свою вартість на виготовлену продукцію, роботи, послуги та супроводжуються нарахуванням амортизації. Для нарахування амортизації за МСБО 16 потрібно звертати увагу на суму об'єкта основного засобу, яка амортизується, враховуючи

критерій суттєвості; період амортизації та метод, за яким підприємство розподілятиме вартість об'єкта на кожен звітний період.

За МСФЗ амортизації підлягають всі об'єкти основних засобів, за виключенням земельних ділянок, що мають необмежений строк корисного використання. Кожну частину об'єкта основних засобів за міжнародною практикою, собівартість якої є суттєвою, амортизують окремо. З цією метою первісну вартість об'єкта розподіляють на його суттєві частини (компоненти), кожен з яких амортизують за своїми правилами, виходячи зі строку використання. За вимогами міжнародних стандартів амортизація нараховується з моменту, коли об'єкт основних засобів став придатним для експлуатації, на відміну від вітчизняної практики, коли амортизацію починають нараховувати з місяця, що настає за місяцем введення в експлуатацію такого об'єкта [1].

Вимоги МСБО 16 передбачають нарахування амортизації протягом всього періоду експлуатації об'єкта, а припиняти лише на одну з двох дат, яка настає раніше – на дату, з якої актив переводять до групи вибуття, як утримуваний для продажу або на дату, з якої він перестає відповідати критеріям активу [4]. Тобто амортизацію не припиняють нараховувати ані на час простою, ані на час ремонту чи поточного обслуговування об'єкта основних засобів. У вітчизняній практиці амортизацію не нараховують на період консервації, ремонту, реконструкції, модернізації тощо, тобто за міжнародними стандартами строк корисного використання об'єкта охоплює весь період, включаючи ремонт, дообладнання тощо. Амортизацію нараховують до тих пір, поки актив не буде замортовано повністю, навіть, якщо його не використовують або він вибуває з активного використання. Якщо об'єкт основних засобів виведено з експлуатації, не використовується та призначений для продажу, то він вибуває зі складу основних засобів, та обліковується згідно вимог МСФЗ 5.

НП(С)БО 7 визначає можливість самостійного обрання підприємством методів нарахування амортизації серед запропонованих 5, проте, МСБО 16 не встановлює вичерпного переліку методів, а надає коротку характеристику сутності та розрахунку трьох: лінійного, зменшення залишку та методу списання вартості пропорційного обсягу продукції. Можна також застосовувати і інші, наприклад, на основі ануїтету та інші, окрім методу, що ґрунтується на величині доходу. Обраний метод застосовують, виходячи з принципу послідовності, проте, щорічно наприкінці року його переглядають. Також міжнародна практика при визначенні строку амортизації об'єктів виокремлює не лише строк очікуваного використання, але й його економічне використання.

Після первісного визнання об'єкта основних засобів настає необхідність регулярного його перегляду оцінки після їх визнання, для чого МСБО 16 передбачає дві моделі оцінки – собівартості та переоціненої вартості, найбільш поширено серед яких є друга модель [3]. Для визначення справедливої (ринкової) вартості об'єкта, яку порівнюють з балансовою, МСБО 16 не зобов'язує залучати професійного оцінювача, на відміну від вимог НП(С)БО 7. Переоцінку проводять індивідуально за кожним об'єктом, але, якщо переоцінюють один об'єкт, то потрібно зробити переоцінку всього класу основних засобів, до якого відноситься цей об'єкт. МСБО 16 надає можливість обрати для переоцінки індексний метод або метод «згорання», на відміну від НП(С)БО 7, який передбачає використання для цієї мети тільки індексний метод.

Визнання вартості об'єкта основних засобів за МСБО 16 припиняється за умови його вибуття або коли підприємство не очікує отримання економічних вигід від його подальшої експлуатації. Доходи і витрати від припинення визнання об'єктів

визнають в обов'язковому порядку і не вважають доходом від операційної діяльності та відображають у звіті про прибуток та збитки [5].

Порядок відображення інформації про основні засоби за національним та міжнародними стандартами відрізняється у складі капітальних інвестицій. Так, за НП(С)БО 7 незавершені капітальні інвестиції включені до необоротних матеріальних активів та в балансі наводяться окремо від основних засобів як самостійна стаття [6]. МСФЗ не стандартизують облік цього об'єкта, та на практиці, компанії, що застосовують міжнародні стандарти, відображають їх у складі основних засобів підприємства.

З метою гармонізації обліку під час переходу підприємства з НП(С)БО на МСФЗ на дату переходу у Звіті про фінансовий стан потрібно визначити всі активи та зобов'язання за вимогами МСФЗ, не визнавати статті, що не передбачені вимогами МСФЗ, перекласифікувати статті за НП(С)БО на статті за МСФЗ та застосовувати при оцінці вимоги міжнародних стандартів. Найбільше питань можуть викликати статті малоцінних необоротних матеріальних активів та об'єкти соціально-культурного призначення. Для уникнення цих розбіжностей можна скористатися критерієм «суттєвості» та встановити в наказі про облікову політику її поріг: всі об'єкти, що мають нижчу вартість визнавати у складі запасів на період зберігання, а з моменту використання списувати на витрати, а у разі перевищення вартості – об'єднати до відповідного класу основних засобів за умови однорідності характеру використання.

Висновки. Для ефективного застосування міжнародних стандартів обліку та звітності потрібно чітко усвідомлювати відмінності, які мають місце у вітчизняній та міжнародній обліковій практиці. Вони стосуються порядку визначення та визнання основних засобів, формування первісної вартості об'єктів, витрат на утримання, переоцінку, особливості нарахування амортизації та періоду визначення строку корисної експлуатації та вибуття. Використання МСФЗ дозволяє залучати більше інвестицій та підвищувати конкурентоздатність вітчизняних підприємств у зв'язку з підвищенням прозорості та зрозумілості фінансової звітності для іноземних компаній. Таке впровадження міжнародного досвіду створюватиме надійне інформаційне підґрунтя для прийняття відповідних ефективних управлінських рішень користувачами у всьому світі, сприятиме розвитку економіки та підвищенню добробуту населення України.

Список літератури:

1. Войтенко Т. Що вважають основними засобами із погляду МСФЗ. *Податки та бухгалтерський облік*. 2020. №69. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2020/august/issue-69/article-110409.html>
2. Волотковська Ю. Облік основних засобів за МСФЗ у запитаннях і відповідях. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-msfo-28-uchet-osnovnykh-sredstv-po-msfo-v-voprosax-i-otvetax>
3. Долішня Т., Медвідь І. Міжнародний досвід обліку основних засобів: порівняльний аспект. *Причорноморські економічні студії*. 2018. Випуск 28-2. URL: http://bses.in.ua/journals/2018/28_2_2018/28.pdf
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-16_ukr_2018.pdf
5. Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності». URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/ifrs1.pdf>.

6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. №73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. №92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text>
8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
9. Руденко О.В., Кондратиук О.М. Облік основних засобів за МСФЗ в умовах національної системи оподаткування. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/2_2018/33.pdf

References:

1. Voitenko, T. (2020). Shcho vvažaiut osnovnymy zasobamy iz pohliadu MSFZ [What are considered main assets from the point of view of IFRS]. *Podatky ta bukhoblik. – Taxes and accounting*, №69, URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2020/august/issue-69/article-110409.html> [in Ukrainian].
2. Volotkovska, Yu. (2014). Oblik osnovnykh zasobiv za MSFZ u zapytanniakh i vidpoviadiakh [Accounting of fixed assets according to IFRS in questions and answers]. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-msfo-28-uchet-osnovnyx-sredstv-po-msfo-v-voprosax-i-otvetax> [in Ukrainian].
3. Dolishnia, T., Medvid, I. (2018). Mizhnarodnyi dosvid obliku osnovnykh zasobiv: porivnialnyi aspekt [International experience of accounting for fixed assets: a comparative aspect]. *Prychornomorski ekonomichni studii – Black Sea Economic Studies*, 28-2. URL: http://bse.in.ua/journals/2018/28_2_2018/28.pdf [in Ukrainian].
4. Mizhnarodnyi standart bukhgalterskoho obliku 16 «Osnovni zasoby» [International accounting standard 16 «Fixed assets»]. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-16_ukr_2018.pdf [in Ukrainian].
5. Mizhnarodnyi standart finansovoi zvitnosti 1 «Pershe zastosuvannia Mizhnarodnykh standartiv finansovoi zvitnosti» [International Financial Reporting Standard 1 «First Application of International Financial Reporting Standards»]. URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/ifrs1.pdf> [in Ukrainian].
6. Natsionalne polozhennia (standart) bukhgalterskoho obliku 1 «Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti»: nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 07.02.2013 r. №73. [National regulation (standard) of accounting 1 «General requirements for financial reporting»: order of the Ministry of Finance of Ukraine dated February 7, 2013 №73]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> [in Ukrainian].
7. Natsionalne polozhennia (standart) bukhgalterskoho obliku 7 «Osnovni zasoby»: nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 27.04.2000 r. №92 [National regulation (standard) of accounting 7 «Fixed assets»: order of the Ministry of Finance of Ukraine dated April 27, 2000 №92]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> [in Ukrainian].
8. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 r. №2755-VI [Tax Code of Ukraine dated 02.12.2010 №2755-VI]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> [in Ukrainian].
9. Rudenko, O.V., Kondratiuk, O.M. (2018). Oblik osnovnykh zasobiv za MSFZ v umovakh natsionalnoi systemy opodatkuвання [Accounting for fixed assets according to IFRS in the conditions of the national taxation system]. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/2_2018/33.pdf. [in Ukrainian].

T.N. Ivanova

Comparative characteristics of accounting of fixed assets according to national and international standards

The article examines the existing accounting approaches to determining the essence, assessment, order of reflection in the accounting records of companies and disclosure in financial statements of information on fixed assets as a component of non-current (long-term) assets according to national and international accounting standards (international financial reporting standards).

The purpose of the study is to compare the existing requirements of the national and international practice of the accounting policy of fixed assets of the enterprise: definition of fixed assets, the structure of the formation of the initial cost, maintenance costs, methods of calculating depreciation and the order of disposal, identifying common features and differences in the accounting system in order to achieve harmonization of accounting in the world spacious

A comparison of the requirements of domestic legislative norms with international standards regarding the recognition and determination of fixed assets, the procedure for forming the initial value of objects, revaluation methods, the procedure for writing off fixed assets from the company's balance sheet, methods for calculating the depreciation of fixed assets and displaying information about fixed assets in the company's financial statements was carried out. The dependence of the separation of low-value non-current material assets from the composition of fixed assets on the established criterion of "materiality" and their write-off for enterprise expenses is established. The absence of the concept of "non-production fixed assets" in the international standards, which is common in national legislation, of the division of fixed assets into classes for accounting purposes was revealed. The division of the object of fixed assets into components for the purpose of calculating depreciation is considered. Differences in methods of calculating depreciation according to national and international accounting standards, revaluation methods and features of determining fair value according to international practice are analyzed.

Ways of harmonizing national and international standards in terms of fixed assets, which require clarification and detailing in order to improve the efficiency of operations and the financial condition of the enterprise, are proposed. The results of the conducted research have theoretical and practical value, because in the conditions of youth mobility, workload of practicing accountants and other specialists, there is a need for a wider coverage of practical aspects of accounting according to international standards and can be used in the accounting process of enterprises making the transition to international accounting practice.

Key words: *fixed assets, materiality, components, depreciation, revaluation.*

Посилання на статтю

АРА: Ivanova, T.N. (2022). Comparative characteristics of accounting of fixed assets according to national and international standards. *Shliakhy pidvyshchennia efektyvnosti budivnytstva v umovakh formuvannia rynkovykh vidnosyn*, 50 (2), 78-84.

ДСТУ: Іванова Т.М. Порівняльна характеристика обліку основних засобів за національними та міжнародними стандартами. *Шляхи підвищення ефективності будівництва в умовах формування ринкових відносин*. 2022. № 50 (2). С. 78-84.