

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2018-18-127>

УДК 657

Порівняльний аналіз визначення основних засобів за міжнародними та національними стандартами

Касич А.О.

доктор економічних наук, професор,
завідувач кафедри менеджменту
Київського національного університету технологій та дизайну

Леуська С.М.

магістрант
Кременчуцького національного університету
імені Михайла Остроградського

У статті порівняно особливості національного бухгалтерського обліку основних засобів (П(С)БО 7 «Основні засоби») з нормами міжнародних стандартів (МСБО 16 «Основні засоби»). Розглянуто подібність та відмінність у трактуванні визначень, складі основних засобів, формуванні вартості, методах розрахунку амортизації. Запропоновано шляхи щодо вдосконалення національного бухгалтерського обліку та наближення його до міжнародного.

Ключові слова: національні стандарти, міжнародні стандарти, бухгалтерський облік, основні засоби, формування вартості, витрати.

Касич А.А., Леуская С.Н. СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ПО МЕЖДУНАРОДНЫМ И НАЦИОНАЛЬНЫМ СТАНДАРТАМ

В статье сравниваются особенности национального бухгалтерского учета основных средств (П(С)БУ 7 «Основные средства») с нормами международных стандартов (МСБУ 16 «Основные средства»). Рассмотрены подобие и отличие в трактовке определений, составе основных средств, формировании стоимости, методах расчета амортизации. Предложены пути усовершенствования национального бухгалтерского учета и приближения его к международному.

Ключевые слова: национальные стандарты, международные стандарты, бухгалтерский учет, основные средства, формирование стоимости, затраты.

Kasych A.O., Leuska S.N. COMPARATIVE ANALYSIS OF DETERMINATION OF BASIC MEANS OF INTERNATIONAL AND NATIONAL STANDARDS

The article compares the features of the national accounting of fixed assets (the Provision (Standard) 7 "Fixed assets") with the norms of international standards (IAS 16 "Fixed assets"); the similarity and difference in treatment of terms, composition of fixed assets, formation of value, methods of calculation of depreciation are considered; ways of improving national accounting and bringing it closer to international ones are proposed.

Keywords: national standards, international standards, accounting, fixed assets, cost formation, expenses.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Нині в Україні відбувається процес перебудови системи бухгалтерського обліку, що пов'язано з інтеграцією країни до Європейського Союзу. Для зняття економічних перешкод, активізації надходження зарубіжних інвестицій, виходу українських товарів на світові ринки необхідно наблизити національні стандарти бухгалтерського обліку до міжнародних та забезпечити більш високий рівень зрозумілості обліково-аналітичної інформації.

Підприємства будь-якої форми власності та господарювання, різних масштабів діяльності і галузей виробництва мають основні

засоби, вартість яких займає значну частину в активах та формує виробничу потужність. Правильне ведення обліку основних засобів забезпечить ефективну і стабільну роботу підприємства. При цьому основні засоби є вагомою частиною балансу, що суттєво впливає на фінансовий результат та техніко-економічні показники діяльності підприємства, тому актуальним є порівняння обліку основних засобів згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 та Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 16, особливо в контексті вдосконалення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Процес уніфікації обліку та складання звітності триває в Україні впродовж декількох років, а тому ці питання певним чином досліджено у працях учених. Так, С.М. Кафка [1], Н.В. Ключа [2], І.В. Ксьонжик [3], Т.Є. Кучеренко [4], Н.М. Пирець [5], Н.М. Побережна [6], В.І. Попович [7], Л.М. Руденко [8], О.С. Яцунська [9] присвятили наукові праці порівнянню обліку основних засобів за міжнародними та національними стандартами, дослідили особливості обліку основних засобів та запропонували шляхи їх удосконалення. Питання аналізу використання основних засобів та впливу їх величини й амортизації на фінансові результати представлено в працях [10–12]. Однак, ураховуючи складність такого об'єкта обліку, як основні засоби, завжди залишаються питання, які потребують упорядкування, особливо з погляду практики.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Мета статті – провести порівняння основних відмінностей відображення в обліку основних засобів за міжнародними та національними стандартами та визначити на цій основі напрями подальшої уніфікації.

Виклад основного матеріалу дослідження. Ефективність управління підприємством залежить від контролю над наявністю та рухом основних засобів, які використовують у виробництві. Міжнародні та національні стандарти бухгалтерського обліку є важливим складником нормативно-правового забезпечення обліку основних засобів.

Згідно з П(С)БО 7, основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує для використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, 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) [13].

Згідно з МСБО 16, основні засоби – матеріальні об'єкти, що їх:

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

б) використовують, за очікуванням, протягом більше одного періоду [14].

Визначення терміна подібні, хоча мають суттєві відмінності. МСБО 16 не уточнює, що є предметом основних засобів. Відповідність певних об'єктів до основних засобів визна-

чає бухгалтер залежно від обставин та умов експлуатації. Подібність та розбіжність інших термінів наведено на рис. 1.

З рис. 1 видно, що спільними у П(С)БО 7 та МСБО 16 є схожі поняття за змістом і назвою: вартість (сума), яка амортизується; амортизація; ліквідаційна вартість; строк корисного використання (експлуатації); основні засоби. Деякі подібні поняття за змістом мають різну назву: чиста вартість реалізації необоротного активу та справедлива вартість; група основних засобів та клас основних засобів; первісна вартість та собівартість.

Є відмінність у класифікації основних засобів за міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку (рис. 2). МСБО 16 наводить класи основних засобів, тоді як П(С)БО 7 класифікує основні засоби за групами. На відміну від міжнародних стандартів у національних інші необоротні матеріальні активи виділено у самостійну групу.

У П(С)БО 7 визначено п'ять методів нарахування амортизації (рис. 3). У міжнародному стандарті запропоновано лише три (рис. 4), але вказано, що метод може бути змінено у сподіванні майбутніх економічних вигід. У МСБО 16 є несуттєвими початок та кінець нарахування амортизації, навіть вартість землі може бути амортизована, а в національному стандарті терміни амортизації чітко прописані, земля не амортизується.

За національними стандартами амортизація призупиняється, якщо відбувається реконструкція, модернізація, добування чи консервація об'єкта основних засобів, що не відповідає вимогам міжнародного стандарту.

Ще один важливий напрям уніфікації – це свобода у виборі методу амортизації, яка існує за П(С)БО і за МСБО. Однак формальний вільний вибір не означає дійсної свободи для українських підприємств, які найчастіше вибирають метод згідно з ПКУ. Як результат, метод прискореного зменшення залишкової вартості, в якому зацікавлені українські підприємства, має обмеження у використанні.

Згідно з П(С)БО 7, якщо об'єкт основних засобів утворено з частин, які мають різний термін використання, то кожна частина може бути визнана окремим основним засобом. У МСБО 16 не вказано склад об'єкту основних засобів та допускається можливість об'єднання декількох незначних об'єктів в один, до якого застосовується критерій визначення сукупної вартості. На нашу думку, норма міжнародного стандарту спрощує ведення обліку основних засобів.

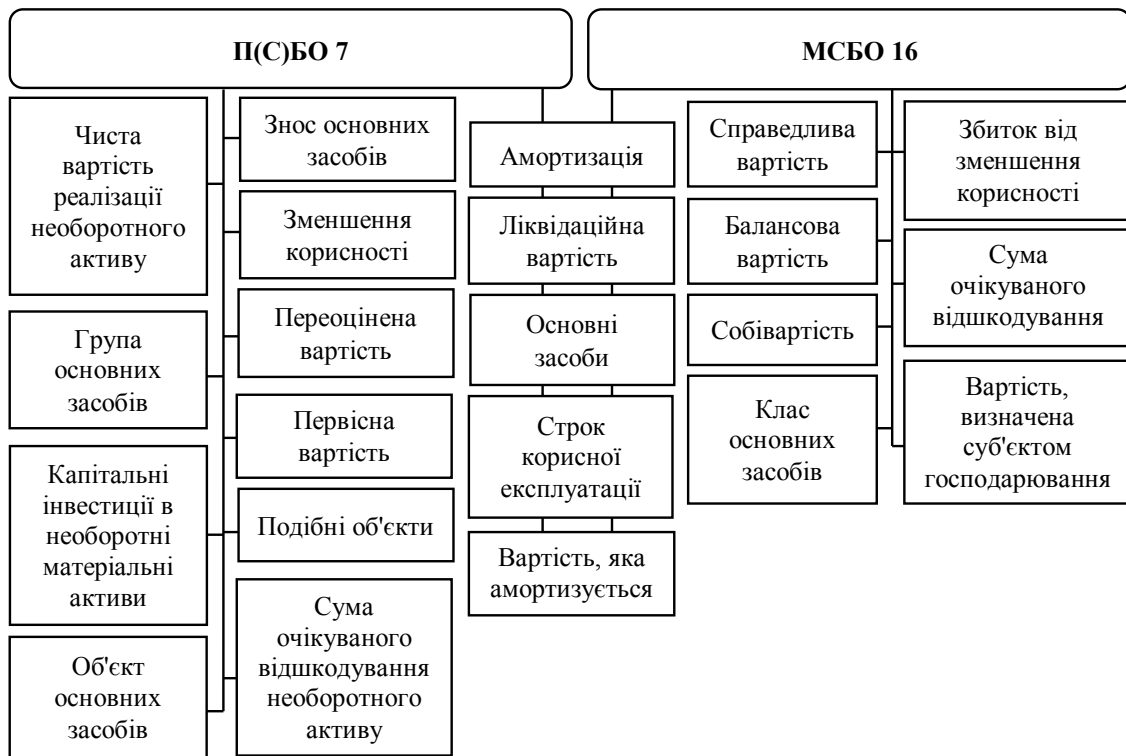


Рис. 1. Терміни в національних та міжнародних стандартах

Джерело: розроблено і складено на основі [5; 8]

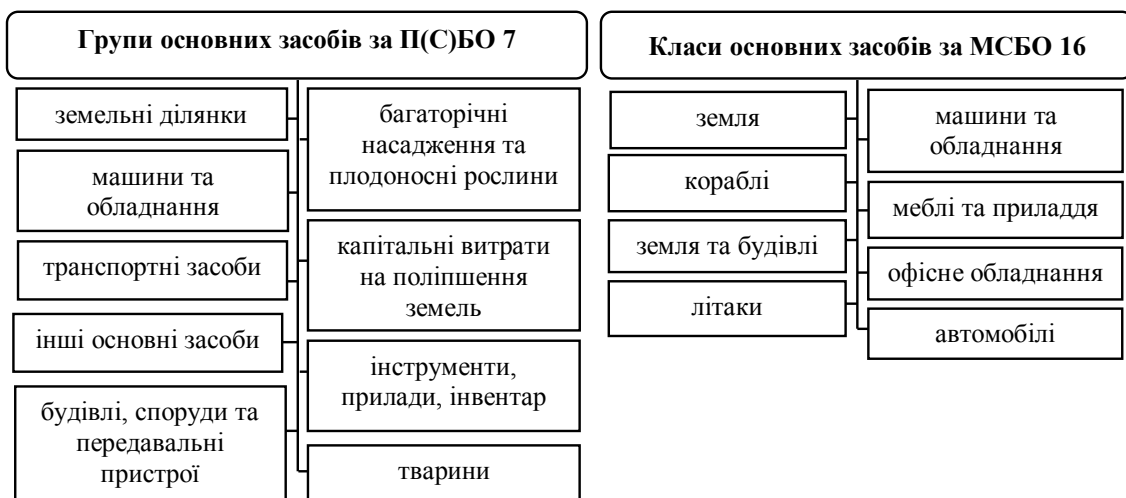


Рис. 2. Класифікація основних засобів у П(С)БО 7 та МСБО 16

Джерело: розроблено і складено на основі [5; 8]

Витрати, які включаються до первісної вартості за обома положеннями, мають однаковий зміст: сукупність грошових витрат на купівлю, будівництво, спорудження, доставку та введення в експлуатацію. У МСБО 16 визначено, що на кінець кожного звітного року слід переглядати ліквідаційну вартість та строк корисної експлуатації об'єкта основних засобів, у П(С)БО 7 такої норми немає.

Ми вважаємо, що в національних стандартах, де строк експлуатації об'єкта переглядається тільки в разі зміни майбутніх економічних вигід, потрібно внести доповнення, де чітко прописати норму перегляду строку використання основних засобів.

До первісної оцінки предмета основних засобів, згідно з міжнародним стандартом, можуть включатися витрати на демонтаж,

Методи нарахування амортизації	
Прямолінійний	постійні рівноцінні відрахування протягом строку використання
Зменшення залишкової вартості	річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року та річної норми амортизації
Прискореного зменшення залишкової вартості	річна сума амортизації – це подвоєний добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року та річної норми амортизації
Кумулятивний	річна сума амортизації – це добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта
Виробничий	місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації

Рис. 3. Методи нарахування амортизації згідно з П(С)БО 7

Джерело: розроблено і складено на основі [5; 8]

Методи нарахування амортизації	
Прямолінійний	постійні відрахування протягом строку корисної експлуатації, якщо ліквідаційна вартість активу не змінюється
Зменшення залишку	зменшення суми відрахувань протягом строку корисної експлуатації
Суми одиниць продукції	відрахування, базовані на очікуваному використанні або продуктивності активу

Рис. 4. Методи нарахування амортизації згідно з МСБО 16

Джерело: розроблено і складено на основі [5; 8]

переміщення об'єкта та відновлення території, на якій він був розташований. У національних стандартах таких витрат немає. За П(С)БО 7 до первісної вартості об'єкта основних засобів, який придбано в кредит, не включаються витрати на виплату відсотків, за МСБО 16 відсотки визнаються як компонент балансової вартості об'єкта основних засобів.

У міжнародному стандарті балансова вартість об'єкта основних засобів, який придбано з використанням урядових грантів, буде знижена на суму отриманого державного гранту. У національному стандарті така норма відсутня, тому вартість об'єкта не зменшується на суму залучених коштів, що, на нашу думку, не зовсім правильно.

Згідно з МСБО 16, після проведеного ремонту основних засобів у разі заміни дета-

лей здійснені витрати додаються до балансової вартості, з якої списується вартість попереднього ремонту. Згідно з національним стандартом, вартість об'єктів основних засобів не змінюється у разі заміни складників об'єкту або проведеного техогляду. Всі витрати на проведення ремонту та вартість придбаних деталей включаються до витрат звітного періоду. Вартість об'єкта основних засобів збільшується лише внаслідок реконструкції або модернізації. Ми переконані, що в національному стандарті потрібно чітко прописати процедуру обліку операцій із заміни старих деталей новими та здійснювати зміну вартості основних засобів залежно від використаних складників.

Не повністю вирішеним є також питання впливу витрат на ремонти основних засобів

на величину первісної вартості. Ключовою проблемою багатьох українських підприємств є вікова структура основних засобів та їх моральний і фізичний знос. Заміна окремих частин таких основних засобів може потребувати значних фінансових ресурсів, які за величиною перевищують визначених 10%, а тому буде призводити до збільшення балансової вартості застарілого об'єкта основних засобів. Ця проблема потребує врегулювання в практичному плані.

Оцінка об'єктів під час будівництва у досліджених стандартах є подібною: об'єкти, які споруджені будівельними фірмами чи власними силами, оцінюються за тими самими критеріями, що й об'єкти, які придбали.

Вибуття об'єкту основних засобів у цих стандартах відбувається шляхом продажу. У П(С)БО 7 можливе вибуття внаслідок безоплатної передачі або у разі невідповідності критеріям визнання активу, а в МСБО 16 – це здійснення укладання угоди про фінансову оренду, дарування, тобто виключення об'єкту з використання без сподівання економічної користі від його вибуття. На нашу думку, у національних стандартах слід чітко прописати процедуру припинення визнання балансової вартості об'єкта основних засобів після вибуття або у разі відсутності майбутніх еко-

номічних вигід від його застосування. Однак не повною мірою вирішеним є питання співпадіння справедливої та балансової вартості основних засобів.

Висновки з цього дослідження. Національні стандарти бухгалтерського обліку розроблялися після вивчення міжнародних, тому П(С)БО 7 має низку подібних пунктів із МСБО 16, але містить деякі відмінності: у термінах, у класифікації груп (класів), у розрахунку амортизації, у формуванні вартості основного засобу.

Для поліпшення роботи підприємства з іноземними фірмами та створення сприятливого інвестиційного середовища потрібно наблизити національні стандарти до міжнародних, у яких закладено позитивний досвід багатьох країн світу.

Як показало наше дослідження, для інтеграції української економіки в міжнародне середовище необхідно узгодити низку питань, таких як: склад основних засобів; витрати, які включаються до первісної вартості; умови переоцінки вартості та методи розрахунку амортизації. Вирішення цих питань дасть змогу українським підприємствам зайняти гідне місце на міжнародному ринку та викличе довіру іноземних партнерів до показників фінансової звітності щодо використання основних засобів.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Кафка С.М., Река О.О. Особливості обліку операцій з основними засобами за МСБО 16 та П(С)БО 7: порівняльний аспект. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/5939/1/223.pdf>.
2. Ключа Н.В. Особливості бухгалтерського обліку основних засобів: вітчизняна та міжнародна практика. Студентський вісник НУВГП. Рівне, 2015. № 2(4). С. 145–149.
3. Ксьонжик І.В., Дяченко Є.С. Облік і структура основних засобів: МСБО та світовий досвід. Економічний форум. 2013. № 3. С. 207–211.
4. Кучеренко Т.Є. МСБО 16 «Основні засоби» відповідно до національних стандартів і податкового законодавства. Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва. 2016. № 88. С. 33–39.
5. Пирець Н.М., Псюк Ю.А. Порівняльний аналіз національних та міжнародних стандартів обліку основних засобів. Інноваційна економіка. 2013. № 6. С. 325–330.
6. Побережна Н.М., Яценко А.В. Спільне та відмінне в обліку основних засобів за МСБО 16 та П(С)БО 7. Вісник Національного технічного університету «ХПІ». Технічний прогрес та ефективність виробництва. 2014. № 32. С. 110–113.
7. Попович В.І. Облік основних засобів: порівняльний аналіз МСБО та П(С)БО. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». 2012. № 721. С. 216–219.
8. Руденко Л.М. Відмінності в обліку основних засобів за МСБО 16 і П(С)БО 7. Бизнес и налоги. URL: <http://biznesinalogi.com/vidminnosti-v-oblikuosnovnix-zasobiv-za-msbo-16-i-psbo-7/>.
9. Яцунська О.С. Класифікація основних засобів в процесі реформування системи вітчизняного обліку. Науковий вісник Херсонського державного університету. 2013. № 1. С. 102–107.
10. Касич А.О., Ткаченко І.В. Відмінності встановлення фінансового результату в бухгалтерському і податковому обліку. Актуальні проблеми економіки. 2011. № 2(116). С. 185–191.
11. Касич А.О., Онищенко О.В. Еволюція наукових підходів до формування облікової політики підприємства. Вісник Кременчуцького національного університету імені Михайла Остроградського. 2013. № 1 (78). С. 172–181.

12. Касич А.О., Романенко Є.В. Проблеми ефективності використання основних засобів сільськогосподарських підприємств. Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. 2012. № 2(46). С. 109–116.

13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92 237 (із змінами і доповненнями). URL: zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00.

14. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби»: затверджено Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку від 01.01.2014. URL: <http://vobu.ua/ukr/documents/item/mizhnarodnij-standart-bukhgalterskogo-obliku-16-osnovni-zasobi>.

REFERENCES:

1. Kafka S. M., Reka O. O. Osoblyvosti obliku operatsii z osnovnymy zasobamy za MSBO 16 ta P(S)BO 7 : porivnialnii aspekt. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/5939/1/223.pdf>

2. Kliukha N. V. Osoblyvosti bukhgalterskoho obliku osnovnykh zasobiv : vitchyzniana ta mizhnarodna praktyka. Studentskyi visnyk NUVHP. Rivne, 2015. № 2(4). S. 145-149.

3. Ksonzhyk I. V., Diachenko Ye. S. Oblik i struktura osnovnykh zasobiv : MSBO ta svitovy dosvid. Ekonomichni forum. 2013. № 3. S. 207 – 211.

4. Kucherenko T. Ye. MSBO 16 “Osnovni zasoby” vidpovidno do natsionalnykh standartiv i podatkovoho zakonodavstva : zb. nauk. pr. Umanskooho natsionalnoho universytetu sadivnytstva. Uman, 2016. № 88. S. 33–39.

5. Pyrets N. M., Psiuk Yu. A. Porivnialnyi analiz natsionalnykh ta mizhnarodnykh standartiv obliku osnovnykh zasobiv. Innovatsiina ekonomika. 2013. № 6. S. 325-330.

6. Poberezhna N. M., Yatsenko A. V. Spilne ta vidminne v obliku osnovnykh zasobiv za MSBO 16 ta P(S)BO 7. Visnyk Natsionalnoho tekhnichnoho universytetu “KhPI”. Tekhnichniy prohres ta efektyvnist vyrobnytstva. Kharkiv, 2014. № 32. S. 110-113.

7. Popovych V. I. Oblik osnovnykh zasobiv: porivnialnyi analiz MSBO ta P(S)BO. Visnyk Natsionalnoho universytetu “Lvivska politehnika”. 2012. № 721. S. 216-219.

8. Rudenko L. M. Vidminnosti v obliku osnovnykh zasobiv za MSBO 16 i P(S)BO 7. Byznes y nalohy. URL: <http://biznesinalogi.com/vidminnosti-v-oblikuosnovnix-zasobiv-za-msbo-16-i-psbo-7/>

9. Yatsunska O. S. Klasyfikatsiia osnovnykh zasobiv v protsesi reformuvannia systemy vitchyznianoho obliku. Naukovyi visnyk Khersonskoho derzhavnoho universytetu. 2013. № 1. S. 102 – 107.

10. Kasych A. O., Tkachenko I. V. Vidminnosti vstanovlennia finansovoho rezultatu v bukhgalterskomu i podatkovomu obliku. Aktualni problemy ekonomiky. 2011. № 2 (116). S. 185–191.

11. Kasych A. O., Onyshchenko O. V. Evoliutsiia naukovykh pidkhodiv do formuvannia oblikovoi polityky pidpriemstva. Visnyk Kremenchutskoho natsionalnoho universytetu imeni Mykhaila Ostrohradskoho. Kremenchuk, 2013. № 1 (78). S. 172–181.

12. Kasych A. O., Romanenko Ye. V. Problemy efektyvnosti vykorystannia osnovnykh zasobiv silskohospodarskykh pidpriemstv. Visnyk Chernivetskoho torhovelno-ekonomichnoho instytutu. Ekonomichni nauky. 2012. № 2 (46). S. 109–116.

13. Polozhennia (standart) bukhgalterskoho obliku 7 “Osnovni zasoby” : zatverdzheno nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 27.04.2000 r. № 92 237 (iz zminamy i dopovnenniamy). URL: zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00.

14. Mizhnarodnyi standart bukhgalterskoho obliku 16 “Osnovni zasoby” : zatverdzheno Radoiu z Mizhnarodnykh standartiv bukhgalterskoho obliku vid 01.01.2014 r. URL: <http://vobu.ua/ukr/documents/item/mizhnarodnij-standart-bukhgalterskogo-obliku-16-osnovni-zasobi>.