

УДК 657.1

DOI: 10.31891/2307-5740-2018-260-4-125-128

ЦЕБЕНЬ Р. Л.

Хмельницький національний університет

АСПЕКТИ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

В статті висвітлюються аспекти обліку основних засобів за міжнародними стандартами фінансової звітності. Розглянуто підходи до визнання основних засобів за МСБО. Проаналізовано принципи формування первісної вартості за МСБО, виокремлено додаткові витрати, що її збільшують. Запропоновано рекомендації щодо представлення інформації про основні засоби в примітках до фінансової звітності.

Ключові слова: активи, основні засоби, визнання основних засобів, собівартість, первісна вартість, подальші витрати, ремонт, класифікація.

TSEBEN R.

Khmelnitsky National University

ASPECTS OF FIXED ASSETS ACCORDING TO INTERNATIONAL FINANCIAL STATEMENTS STANDARDS

The article covers aspects of the accounting of fixed assets according to international financial reporting standards in the conditions of Ukraine's integration into the world economic system. The main issues of accounting for fixed assets according to international standards are recognizing assets, determining their book value, depreciation, and impairment losses. The users of financial reporting need complete and unbiased information about the company's main assets according to international financial reporting standards. Considerable attention is dedicated to approaches to recognition of fixed assets under IAS as an important prerequisite for proper accounting of fixed assets. The ways of receipt of future economic benefits from the use of fixed assets are considered. Features of recognition of assets from which the enterprise receives indirect economic benefits is considered. The principles of formation of the initial cost according to IAS during the receipt of fixed assets are analyzed. The expenses, which are included in the cost price of the object of fixed assets, are determined, the additional expenses that increase it are separated. The list of expenses which are not included in the initial cost of fixed assets is considered. Forms of financial reporting and their impact on the need for additional articles on fixed assets. Classification of fixed assets and its influence on the achievement of the ultimate goal in the analysis, interpretation and provision of useful accounting information. Classification provides an opportunity to meet the needs of information about the main means of enterprises, both internal and external users. Features of the formation of classification characteristics by various articles Branch features of the classification of fixed assets. Considered costs that increase the cost of fixed assets. Capital repairs of fixed assets. Costs for repairs and daily maintenance of fixed assets. Recommendations for the presentation of information about fixed assets in the notes to the financial statements are offered.

Keywords: assets, fixed assets, fixed assets cost, initial cost, further expenses, repair, classification.

Актуальність теми. Ефективний розвиток підприємств України неможливий поза межами міжнародного співробітництва. В цих умовах особливого значення набуває зрозуміла фінансова звітність, підготовлена за міжнародними стандартами. Публічні акціонерні товариства, підприємства, що становлять суспільний інтерес, банки, страховики, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами. Крім того, підприємства можуть складати фінансову звітність згідно з МСФЗ на вимогу іноземних інвесторів, для покращення інвестиційної привабливості чи з власної ініціативи.

Основні засоби в переважній більшості займають значну частку в активах підприємства, є його матеріально-технічною базою, формують виробничу потужність, раціональне їх використання сприяє покращенню техніко-економічних показників роботи підприємства. Тому, користувачі фінансової звітності мають бути забезпечені повною, правдивою та неупередженою інформацією щодо основних засобів у фінансовій звітності.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблеми обліку основних засобів на підприємствах викликають достатній інтерес вітчизняних науковців та практиків. Значний внесок у розвиток концептуальних теоретичних та методологічних засад і підходів до обліку основних засобів внесли українські вчені: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, В.П. Завгородній, Г.Г. Кірейцев, І.М. Павлюк, В.В. Сопко та ін. Але не зважаючи на це, недостатньо висвітлені питання обліку основних засобів згідно з МСФЗ.

Метою статті є розгляд особливостей обліку основних засобів за міжнародними стандартами фінансової звітності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Нормативним документом, який визначає обліковий підхід до основних засобів, є МСБО 16 «Основні засоби». Основними питаннями обліку основних засобів згідно з МСБО 16 є визнання активів, визначення їх балансової вартості, амортизаційних відрахувань, а також збитків від зменшення корисності [1].

Економічне визначення основних засобів є основоположним та узагальнює всю множину основних засобів. Керівній ланці підприємства для втілення в життя поточних та перспективних планів і складання

фінансової звітності потрібна доречна інформація про натурально-речовий, кількісний та вартісний склад основних засобів.

Згідно з МСБО 16 основні засоби визнаються при виконанні двох умов. По-перше, якщо існує ймовірність, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням таких активів. Якщо виявиться, що від наявних об'єктів отримання вигод не очікується, то балансова вартість таких активів підлягає списанню за рахунок нерозподіленого прибутку. По-друге, собівартість (первісна вартість) таких активів повинна бути достовірно визначена.

Майбутні економічні вигоди можуть надходити на підприємство різними шляхами. Актив можна використовувати окремо або разом з іншими активами у виробництві товарів чи наданні послуг, призначених для реалізації підприємством; обміняти на інші активи; використати для погашення заборгованості; розподілити між власниками підприємства.

Необхідно відзначити, що для визнання об'єкта активом, підприємство може отримувати не тільки прямі, а й опосередковані економічні вигоди. Придбання основних засобів такого типу безпосередньо не збільшує майбутні економічні вигоди від будь-якого окремо існуючого об'єкта основних засобів, але такі засоби можуть бути необхідними для того, щоб підприємство отримало майбутні економічні вигоди від інших активів. Такі основні засоби утримуються з метою охорони праці, навколишнього середовища, безпеки.

Важливою передумовою правильного обліку основних засобів є достовірне визначення їх собівартості. Об'єкт основних засобів, визнаний активом, первісно оцінюється за собівартістю. Собівартість – це сума сплачених коштів чи їх еквівалентів або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на час його придбання або створення, або (якщо це прийнятно) сума, яку розподіляють на цей актив при первісному визнанні згідно з конкретними вимогами інших МСФЗ, наприклад МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій» [1].

Собівартість основних засобів формується з таких витрат: ціна придбання об'єкта, включаючи сплачені при цьому імпорتنі мита і податки, які не відшкодовуються підприємству, за вирахуванням торговельних та цінових знижок; будь-які витрати, які безпосередньо пов'язані з доставкою об'єкта до його місця розташування і доведення його до стану, придатного до експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом; первісна попередня оцінка витрат на демонтаж, переміщення об'єкта і відновлення території, де він розташований, які підприємство бере на себе в момент придбання об'єкта або якщо об'єкт використовується протягом певного періоду з метою, що відрізняється від виробництва запасів.

До витрат, які вважаються безпосередньо пов'язаними з доставкою об'єкта і доведенням його до придатного до експлуатації стану належать: витрати на виплати працівникам, що виникають у процесі спорудження або придбання об'єкта основних засобів; витрати на впорядкування території; первісні витрати на доставку та розвантаження; витрати на установку і монтаж; витрати на перевірку відповідного функціонування активу після вирахування сум чистих надходжень від продажу будь-яких активів під час доставки активу до передбаченого місця розміщення і приведення у відповідний стан; гонорари фахівцям.

Об'єкт основних засобів вважається приведеним у стан, необхідний для його експлуатації за рішенням управлінського персоналу. Наприклад, у випадках, коли завершено будівництво кваліфікаційного активу; завершено тестування технічної і фізичної ефективності об'єкта; встановлено, що об'єкт здатний проводити продукцію, яку можна продати у процесі звичайної діяльності.

До витрат, які не включаються до первісної вартості основних засобів відносяться: витрати на відкриття нових потужностей; витрати на впровадження нового продукту або послуги, включаючи витрати на рекламу і просування; витрати на ведення бізнесу в новому місці розміщення або з новою категорією клієнтів, включаючи витрати на підготовку персоналу; адміністративні та інші загальні накладні витрати; витрати, здійснені за вже готовим до експлуатації об'єктом до моменту введення його в експлуатацію або в разі його експлуатації не на повну потужність; первісні операційні витрати, здійснені під час формування попиту на продукцію, що виробляється об'єктом; витрати на переміщення або реорганізацію частини або всієї діяльності підприємства.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку визначають методологічні засади формування інформації про основні засоби у бухгалтерському обліку, представлення та розкриття даної інформації у фінансовій звітності. В МСБО 16 відсутня класифікація основних засобів, стандарт містить тільки умовні групи активів: земля, будинки, машини та обладнання, судна, повітряні судна, автомобілі, меблі та приладдя, офісне обладнання.

Крім того, П(С)БО чітко регламентують форми фінансової звітності, що має негативні наслідки. Так, С.Ф.Голов відмічає, що використання уніфікованих форм фінансової звітності призводить до того, що:

металургійний комбінат, сільськогосподарське підприємство, страхова компанія тощо надають звітність, яка не відображує специфіку їх діяльності та не забезпечує прозорість інформації для власників (акціонерів) та інших користувачів звітності;

стримується розвиток повноцінного капіталу внаслідок розбіжностей в методології формування інформації про діяльність його учасників [2, с.7, 8].

Згідно з МСБО в балансі крім обов'язкових статей, необхідно наводити додаткові статті, якщо це потрібно для правдивого відображення фінансового становища підприємства. Необхідність додаткових

статей у балансі ґрунтується на аналізі характеру, ліквідності, суттєвості активів та їхніх функцій у межах підприємства; сум, характеру, термінів і умов погашення зобов'язань; однорідності оцінки активів і зобов'язань [2, с.48].

В Україні форми фінансової звітності за МСФЗ регламентовані законодавчо, тому інформацію про основні засоби необхідно належним чином розкривати у примітках до фінансової звітності.

Для розподілу об'єктів за певними ознаками на певній логічній основі існує метод класифікації. Як зазначає К.М. Нарібаєв, класифікація забезпечує досягнення кінцевої мети в аналізі, інтерпретації і наданні корисної облікової інформації [3, с.48].

Основні засоби підприємств є досить неоднорідними за своїм складом та структурою. В рамках економічної класифікації основних засобів їх розподіляють за такими класифікаційними ознаками:

1. За приналежністю: власні та орендовані.
2. За функціональним призначенням: виробничі та невиробничі.
3. За мірою використання у господарській діяльності: діючі, тимчасово недіючі, недіючі.
4. За галузями національної економіки: енергетики, промисловості, транспорту, торгівлі, зв'язку, будівництва.

5. За видами основних засобів: земельні ділянки, будинки, споруди, передавальні пристрої, машини та обладнання, транспортні засоби, виробничий та господарський інвентар.

6. Розподіл згідно П(С)БО 7 "Основні засоби": земельні ділянки; будинки та споруди; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади, інвентар; інші основні засоби; бібліотечні фонди; малоцінні необоротні матеріальні активи.

Зазначена класифікація дає можливість задовольняти потреби в інформації про основні засоби підприємств як внутрішніх, так і зовнішніх її користувачів.

Питання класифікації стосується методології бухгалтерського обліку. Як зазначає М.С. Пушкар: "методологія не є застиглою формою знання, а знаходиться в постійному розвитку, відшліфовуючи понятійний апарат, моделюючи нові концепції для глибокого пізнання навколишнього світу" [4, с.184]. Свідченням цього є розвиток класифікації основних засобів.

Так, перша класифікація основних засобів в СРСР була здійснена у 1925 році і містила лише три класифікаційні групи: будівлі і споруди; машини і обладнання; транспортні засоби. Сучасна класифікація значно ширша. П(С)БО 7 "Основні засоби" визнає в складі основних засобів земельні ділянки, які є окремою класифікаційною одиницею.

У статті «Капітальні витрати на поліпшення земель» необхідно відображати вартість капітальних витрат на проведення культурно-технічних заходів поверхневого поліпшення земель сільськогосподарського використання.

Стаття «Будинки та споруди» є доволі широкою, в якій обліковуються будівлі цехів, майстерень, офісів, будинків відпочинку та господарські призначення (котельні, гаражі та інші). Інвентарним об'єктом обліку є кожна будівля та надвірні будови, що прилягають до неї. За рішенням підприємства, до вартості будівлі можуть входити всі комунікації, що забезпечують її експлуатацію, або виділяться в окремий об'єкт обліку через менш тривалий час експлуатації.

Споруди – це інженерно-будівельні об'єкти, призначені для забезпечення виробничого процесу (мости, колії, трансформаторні підстанції тощо) або для досягнення невиробничих цілей.

До групи «Машини та обладнання» включаються: силові машини й обладнання; робочі машини й обладнання; вимірювальні і регулювальні прилади; обчислювальна та офісна техніка; інші машини та обладнання.

Силові машини й обладнання забезпечують перетворення різноманітної енергії в енергію руху в ході виробничого процесу для отримання необхідного результату. Об'єктом обліку силових машин і обладнання є кожна силова машина з фундаментом і всіма пристосуваннями до неї, приладдями й індивідуальною огорожею.

Робочі машини й обладнання забезпечують виконання заданих функцій шляхом здійснення механічного, термічного та хімічного впливу на предмет у ході здійснення виробничого процесу для отримання необхідного результату. Об'єктом обліку виступає кожен верстат або апарат, включаючи пристосування, що входять до його складу, прилади, пристрої, загорожу та фундамент.

Вимірювальні та регулювальні прилади дозволяють визначити відповідність різноманітних характеристик об'єкта визначеним нормативам та в окремих випадках здійснити регулювання до визначених нормативів (касові апарати, лічильники, барометри та ін.). Об'єктом обліку виступає кожна самостійна одиниця техніки з програмним забезпеченням до неї.

В статтю «Транспортні засоби» включаються усі види транспорту, який призначений для перевезення вантажів та пасажирів. Об'єктом обліку виступає кожна одиниця з приладдям та пристосуваннями до неї (вантажний автомобіль включаючи колеса з камерою та покришкою і набір інструментів до нього).

В статті «Інструменти, прилади та інвентар» відображається вартість інструментів, що мають довготермінове використання, вимірювальних та регулювальних приладів, виробничого та господарського

інвентарю. Інструменти – знаряддя праці загального призначення (електродрилі, молотки, зубила, штампи та ін.). Прилади – засоби вимірювання та обробки (системи управління, світлокопіювальні рами та ін.). Інвентар – предмети офісного та виробничого облаштування (меблі, килими, жалюзі та ін.). Об'єктом виступає кожен предмет, що має самостійне призначення і не є складовою частиною іншого інвентарного об'єкта.

Отже, підприємства при розподілі основних засобів для цілей подання у вигляді окремої класифікації у балансі повинні враховувати галузеві особливості.

Після визнання основних засобів на підприємстві можуть виникати витрати, що збільшують вартість основних засобів. Додаткові витрати, що підлягають капіталізації, формують балансову вартість об'єкта основних засобів. До таких витрат відносяться витрати, які можуть дати додатковий економічний ефект, наприклад, у вигляді:

- збільшення експлуатаційної цінності активу, в цьому випадку на суму таких витрат збільшується вартість активу;

- збільшення строку експлуатації активу, в такому випадку зменшується амортизація активу.

Витрати на капітальний ремонт основних засобів капіталізуються, якщо їх можна визнати активом, та амортизуються протягом середнього очікуваного проміжку часу між капітальними ремонтами. Витрати на ремонт і повсякденне технічне обслуговування визнаються витратами поточного періоду. Витрати на повсякденне техобслуговування включають витрати на заробітну плату і придбання витратних матеріалів, також це можуть бути витрати на придбання дрібних комплектуючих. Витрати, пов'язані з заміною деяких частин об'єкта, капіталізуються як частина основних засобів. Це частини об'єкта, які потребують регулярної заміни. При цьому балансову вартість замінюваних частин припиняють визнавати і списують з балансу.

Висновки. Застосування міжнародних стандартів фінансової звітності вимагає від підприємств врахування відповідних підходів до їх визнання, класифікації, оцінки та розкриття інформації у фінансовій звітності. МСФЗ 16 визначає широкий перелік витрат, які включаються до собівартості об'єкта основних засобів у разі його придбання або створення. Способи представлення основних засобів у примітках до фінансової звітності згідно МСФЗ залежать від галузевої специфіки підприємств, що має стати напрямом подальших наукових досліджень.

Література

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_014
2. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами : практичний посібник / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – К. : Лібра, 2004. – 880 с.
3. Нарібаєв К. Н. Организация и методология бухгалтерского учета в условиях АСУ : монография / Нарібаєв К. Н. – М. : Финансы и статистика, 1983. – 135 с.
4. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Економічна думка, 1999. – 422 с.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 року № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

References

1. Mizhnarodnyi standart bukhgalterskoho obliku 16 «Osnovni zasoby» [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_014
2. Holov S. F. Bukhgalterskyi oblik ta finansova zvitnist za mizhnarodnymi standartamy : praktychnyi posibnyk / S. F. Holov, V. M. Kostiuhenko. – K. : Libra, 2004. – 880 s.
3. Naribaev K. N. Organizatsiya i metodologiya buhgalterskogo ucheta v usloviyah ASU : monografiya / Naribaev K. N. – M. : Finansy i statistika, 1983. – 135 s.
4. Pushkar M. S. Tendentsii ta zakonimosti rozvytku bukhgalterskoho obliku v Ukraini : monografiya / M.S. Pushkar. – Ternopil : Ekonomichna dumka, 1999. – 422 s.
5. Polozhennia (standart) bukhgalterskoho obliku 7 “Osnovni zasoby” : zatv. nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 27.04.2000 roku № 92 [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

Рецензія/Peer review : 07.08.2018

Надрукована/Printed : 12.09.2018

Рецензент: д. е. н., проф. Войнаренко М. П.