

Юлія Уманська

к.е.н., доцент,

Запорізький національний університет,

Світлана Макущенко

слухач магістерської програми,

Запорізький національний університет

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У ПОРІВНЯННІ ЗА П(С)БО ТА МСФЗ

У Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку і звітності облік основних засобів розглядається в МСБО 16 «Основні засоби», а в Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в П(С)БО 7 «Основні засоби».

За П(С)БО основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою 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 яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік). За МСБО основні засоби – це матеріальні об'єкти, які: утримуються для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг, для надання в оренду іншим або для адміністративних цілей; використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду.

За п.7 ПСБО 7 обліковою одиницею є окремий об'єкт основних засобів, нормативне визначення категорії об'єкт основних засобів міститься в ПСБО 7, але на практиці більшість бухгалтерів сприймає основні засоби як цілісний об'єкт.

Необхідно звернути увагу, що у МСБО 16 «Основні засоби» немає визначення поняття об'єкт основних засобів. Натомість підприємства можуть самостійно визначати одиницю обліку основних засобів за МСБО 16. Згідно з параграфом 13 МСБО 16 підприємство визнає в балансовій вартості об'єкта основних засобів собівартість замінюваної частини такого об'єкта, коли витрати понесені, якщо задовольняються критерії визнання. Такі частини називають компонентами. Облік основних засобів у розрізі компонентів дозволяє ефективно обліковувати операції заміни частин основних засобів, а також забезпечує більш достовірні показники амортизаційних витрат.

У системі ПСБО основні засоби розподіляються за певними групами і підгрупами, чіткий перелік яких стандартизовано. У п. 4 ПСБО 7 наведено визначення терміна «група основних засобів», в системі МСФЗ чіткого групування основних засобів за видами немає. У параграфі 37 МСБО 16 наведено перелік найбільш поширених на практиці груп основних засобів.

Слід зазначити, що у МСФЗ не застосовують такі категорії, як інші необоротні матеріальні активи, малоцінні необоротні матеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи, бібліотечні фонди. До них слід застосовувати загальні критерії визнання і визначати їх класифікацію за статтями залежно від обставин.

Також слід акцентувати на тому, що згідно ПСБО 7 у вартості основних засобів капіталізується оціночна сума забезпечення зобов'язання, яке відповідно до законодавства виникає у підприємства щодо демонтажу, переміщення цього об'єкта та приведення земельної ділянки, на якій він розташований, у стан, придатний для подальшого використання. У системі МСФЗ таке забезпечення створюється не лише тоді, коли проведення відповідних робіт вимагає законодавство, а й тоді, коли підприємство бере такі зобов'язання на себе з власної волі.

Далі потребує розгляду п. 17 ПСБО 7, де зазначено алгоритм переоцінки основних засобів, коли пропорційно змінюється первісна вартість та накопичена сума його амортизації. Параграф 35 МСБО 16 натомість передбачає можливість вибору алгоритму переоцінки: або індексаційний спосіб, або алгоритм «згортання» (виключення накопиченої амортизації з валової вартості основного засобу та подальша переоцінка «чистої» балансової вартості основних засобів). Другий варіант матиме наслідком те, що після переоцінки сума накопиченого зносу дорівнюватиме нулю.

Важливо запам'ятати, що згідно п.23 ПСБО 7 на період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації ОЗ нарахування амортизації має призупинятися, а в параграфі 55 МСБО 16 визначено, що коли актив не використовують або він вибуває з активного використання, його амортизацію не припиняють.

Важливим є питання застосування методів амортизації ОЗ, перелік яких наведено в п. 26 ПСБО 7 та включає п'ять методів. Цей перелік є вичерпним, а додатково спрощені способи амортизації передбачені для окремих видів основних засобів в п. 27 ПСБО 7. Звернімо увагу на те, що у системі МСФЗ немає вичерпного переліку методів амортизації. За параграфом 62 МСБО 16 наводиться лише стислий опис трьох методів амортизації. Підприємства можуть застосовувати також і інші методи амортизації основних засобів, але при цьому МСБО 16 містить одне важливе обмеження: метод амортизації, побудований на доході, що генерується діяльністю, яка включає використання активу, не є належним.

Також у системі ПСБО застосовується схема контрактивного нарахування зносу основних засобів за рахунком 13 «Знос (амортизація) необоротних активів». Система МСФЗ не обмежує бухгалтера у виборі облікової механіки нарахування зносу (амортизації), тобто нарахування амортизації прямим списанням вартості не суперечитиме МСФЗ.

Деякі важливі для нарахування амортизації характеристики (метод амортизації, строк експлуатації) в системі національної стандартизації переглядаються лише в разі зміни очікуваних економічних вигід від використання основних засобів. Система МСФЗ у цьому сенсі більш сувора. Вона вимагає перегляду принаймні на кінець кожного фінансового року методу амортизації, строку експлуатації та ліквідаційної вартості основних засобів. Це не означає, що кожного року вказані характеристики слід обов'язково змінювати. Це означає, що їх як мінімум щороку слід аналізувати на предмет виявлення необхідності коригування попередніх облікових оцінок.

Національні положення та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку мають багато спільного, але разом з тим існують розбіжності у термінологічному словнику, у класифікації груп основних засобів, в особливостях обліку амортизації основних засобів, у формуванні первісної вартості основного засобу, у відображенні інформації про основні засоби у фінансовій звітності.

Список використаних джерел

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби». URL : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_014.