

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ

FEATURES OF ACCOUNTING OF FIXED ASSETS IN MODERN CONDITIONS OF MANAGEMENT

УДК 657:006

Довжик О.О.

к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку

Сумський національний аграрний університет

Гапонюк А.І.

студент

Сумський національний аграрний університет

У статті зазначено особливості організації обліку основних засобів на підприємствах з урахуванням сучасних умов господарювання. Наведено визначення групи «основні засоби». Розглянуто головні нормативні акти, якими регулюється облік основних засобів, бухгалтерська класифікація основних засобів та рахунки для їх обліку.

Ключові слова: облік, визначення, визнання, оцінка основних засобів, МСФО

В статье указаны особенности организации учета основных средств на предприятиях с учетом современных условий хозяйствования. Приведены определения группы «основные средства». Рассмотрены глав-

ные нормативные акты, которыми регулируется учет основных средств, бухгалтерская классификация основных средств и счета для их учета.

Ключевые слова: учет, определение, признание, оценка основных средств, МСФО

The article describes the features of accounting of fixed assets at enterprises, taking into account modern conditions of management. The definition of the group "fixed assets" is given. The basic normative acts, which regulate the accounting of fixed assets, the accounting classification of fixed assets and accounts for their accounting, are considered.
Key words: accounting, determination, recognition, evaluation of fixed assets, IFRS

Постановка проблеми. Однією з важливих проблем, що стоять перед системою управління сільськогосподарським підприємством, є створення на підприємстві дієвої системи управління його майном. Ефективність такої системи напряму визначається якістю інформації, що використовується для управління. Тому одним з найважливіших завдань, що впливають на побудову системи ефективного та результативного використання майна сільськогосподарських підприємств, є формування на підприємстві достовірної інформації про рівень забезпеченості використання основних засобів. Визначальне місце в такій системі належить бухгалтерській інформації. В історичному плані принципи та завдання бухгалтерського обліку основних засобів постійно змінювалися, що визначалося зміною економічної ситуації та політичної системи в країні. Нині можна констатувати новий етап у розвитку бухгалтерського обліку, що пов'язаний з запровадженням Міжнародних стандартів фінансової звітності, переорієнтацією пріоритетів при підготовці фінансової звітності загалом і про майновий стан зокрема, появою справедливої вартості та поступовим впровадженням її в господарський та обліковий процеси підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Великий внесок у розроблення теоретичних основ і методологічних підходів до розв'язання проблеми обліку й контролю основних засобів та їх використання внесли Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, А. Г. Загородній, З. В. Задорожний, Я.Д. Крупка, М.Ф. Огійчук, Г.М., В.С. Рудницький, В.В. СопкоЛ.К. Сук, Н. О. Ткач, Б.Ф. Усач та інші вітчизняні і зарубіжні провідні вчені й економісти. Однак, дослідження щодо пристосування наявних принципів та завдань бухгалтерського обліку до потреб ефективного та раціонального використання основних засобів потребують поглиблення

в напрямі їх адаптації до міжнародних принципів та вимог.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження організаційних та методичних аспектів обліку основних засобів, аналіз ведення бухгалтерського обліку основних засобів згідно з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, розроблення рекомендацій стосовно обліку основних засобів за МСБО.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Основні засоби є важливою і невід'ємною складовою частиною фінансово-господарської діяльності підприємства, вони відіграють важливу роль, зокрема, в економічних процесах, саме через це термінологія відіграє значну роль у відображенні основних засобів у синтетичному й аналітичному обліку та зрештою у звітності. Сутність категорії «основні засоби» неодноразово ставали предметом дослідження науковців України та зарубіжних країн. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, порядок розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (далі П(С)БО 7) [1]. Використання МСФЗ в світі та застосування в Україні продовжує розширюватися. Це пов'язано зі збільшенням обсягів міжнародних інвестицій та державною політикою в сфері бухгалтерського обліку, відповідно до якої міжнародні стандарти приймаються як національні або національні стандарти розробляються на основі міжнародних. Представляють значний інтерес дослідження науковців і практиків, в яких автори широко висвітлюють порівняння міжнародних і національних стандартів [4,5]. Згідно з П(С)БО 7, основні засоби – 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 (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Критерії визнання основних засобів аналогічні критеріям визнання, які застосовуються для всіх активів, а саме:

Об'єкт основних засобів визнається активом, коли:

- є ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням цього об'єкта, і

- його вартість може бути достовірно визначена.

Крім того, у визначенні основних засобів наведені такі критерії їх визнання, як:

- матеріальність (мають матеріальну форму);

- призначення (утримуються 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);

- термін корисного використання (більше року або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Додатковий критерій визнання – критерій вартості – використовується під час виділення тільки однієї групи основних засобів: малоцінних необоротних матеріальних активів, які обліковуються на рахунку 112. Відповідно до П(С)БО 7 підприємства можуть самостійно установлювати вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів. До основних засобів, які визнані малоцінними, підприємства можуть застосовувати спрощені методи нарахування амортизації.

Одиницею обліку основних засобів, відповідно до П(С)БО 7, є об'єкт основних засобів. Об'єкт основних засобів – це закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього або окремих конструктивно відокремлених предметів, що призначений для виконання певних самостійних функцій, чи відокремлений комплекс конструктивно об'єднаних предметів одного або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно або інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством. [6].

Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, що мають різний строк корисного використання, то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремих об'єкт основних засобів.

Правильність обліку та контролю за збереженням та ефективним використанням цього виду майна на кожному підприємстві забезпечується наказом про облікову політику, який обов'язково повинен містити розділ щодо обліку основних засобів. У цьому розділі необхідно передбачити:

- перелік первинних документів з обліку основних засобів, якими повинні користуватися на даному підприємстві;

- список осіб, які мають право підписувати документи, що підтверджують рух основних засобів та порядок контролю за матеріально відповідальними особами;

- порядок оцінювання основних засобів;

- метод та порядок нарахування амортизації;

- визначення ліквідаційної вартості основних засобів;

- термін корисної експлуатації основних засобів;

- облік орендованих основних засобів

Залежно від цільового призначення засоби поділяють на виробничі і невиробничі. Виробничі основні засоби функціонують у сфері матеріального виробництва, неодноразово беруть участь у виробничому процесі, поступово зношуються і переносять свою вартість на створюваний продукт частинами в міру зношення.

Невиробничі основні засоби функціонують в галузях невиробничої сфери. Вони безпосередньо не беруть участі в процесі виробництва і призначені для невиробничого споживання.

Зокрема, для обліку основних засобів застосовують таку низку первинних документів.

- Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (ф. № ОЗ-1) – Акт приймання-здавання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів (ф. № ОЗ-2)

- Акт на списання основних засобів (ф. № ОЗ-3)

- Акт на списання транспортних засобів (ф. ОЗ-4)

Акт складають у двох примірниках комісією, призначеною керівником, потім затверджується керівником господарства або особою на те уповноваженою.

Основні аспекти та методологічні засади ведення бухгалтерського обліку викладено у Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби». Основні засоби відповідно до МСБО 16 «Основні засоби» є матеріальними об'єктами, що їх 1) утримують для використання у виробництві або постачання товарів чи наданні послуг для надання в оренду або для адміністративних цілей; 2) використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного року. Основні засоби надходять на підприємство, більшим чином, від постачальників, придбані за грошові кошти. Такі активи оцінюються за собівартістю придбання. Основні засоби можуть бути отримані/оприбутковані в результаті будівництва, обміну на подібні та

неподібні активи (в результаті комерційних і некомерційних операцій), від власників при обміні на корпоративні права, за рахунок державних коштів/допомоги або грантів. Особливостями оприбуткування основних засобів, придбаних за кошти державної допомоги або грантів застосовується у використанні методу капіталу або чистої вартості та методу відкладених доходів або відсточення. В першому випадку сума отриманої допомоги/гранту скорочують первісну вартість основного засобу, в іншому – сума допомоги/гранта відображається як доходи майбутніх періодів, котрі підлягають оподаткуванню в наступних звітних періодах протягом експлуатації основних засобів.

Під первісною вартістю розуміють суму сплачених (або таких, що підлягають сплаті) коштів чи їх еквівалентів або справедливу вартість іншого відшкодування, переданого за той чи інший актив на дату його придбання. Отже, первісна вартість об'єкта основних засобів – це сукупність витрат у грошовому вираженні, що створюють вартість, за якою об'єкт купують (будують, споруджують), доставляють і/або доводять до готовності для експлуатації. Це визначення однаково правильне як для обліку за МСФЗ, так і для обліку за національними П(С)БО. Але, як кажуть, відмінності – у деталях. І їх між МСФЗ та П(С)БО у цьому аспекті досить багато.

Якщо розглядати витрати на створення резерву майбутніх витрат згідно з МСБО 16 при первісній оцінці об'єктів основних засобів до вартості об'єкта основних засобів може включатися резерв майбутніх витрат на демонтаж, ліквідацію об'єкта і відновлення ділянки після закінчення терміну експлуатації. Такі резерви нараховуються (визначаються й оцінюються) відповідно до МСБО 37.

Згідно з П(С)БО 7, витрати на створення резерву майбутніх витрат не передбачено.

Витрати на сплату відсотків згідно з МСБО 16 об'єкт будується (створюється) за допомогою залучення кредитів, то облік витрат на виплату відсотків здійснюється відповідно до МСБО 23 «Витрати на позики», залежно від того, чи є цей об'єкт кваліфікованим активом, а також від умов і обставин сплати таких відсотків. Під кваліфікованим активом розуміють актив, підготовка якого до запланованого використання або для продажу обов'язково потребує значних витрат часу.

Згідно з П(С)БО 7 витрати на сплату відсотків визначається поняттям «кваліфікований актив» у національних П(С)БО немає. Витрати на виплату відсотків за кредит не включаються до первісної вартості об'єкта у жодному випадку. Усі ці норми не дозволяють включати до первісної вартості основних засобів, нематеріальних активів, запасів витрати на сплату відсотків за кредитами і позиками.

Оцінка об'єктів при їх будівництві відповідно до МСБО 16 та з П(С)БО 7 оцінюються аналогічно.

Об'єкти, побудовані/споруджені компанією (як і самостійно виготовлені промисловим способом), оцінюються за тими самими принципами, що й об'єкти, придбані на стороні.

Придбання основних засобів за рахунок грантів згідно з МСБО 16 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. Облік отримуваних грантів регулює МСБО 20 «Облік державних грантів та розкриття інформації про державну допомогу». Метод зменшення вартості активів МСБО 20 не називає як єдиний, а лише як альтернативний іншому методу – методу визнання грантів у доходах.

Згідно ж з П(С)БО 7, 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.

Оцінка об'єктів при їх обміні відповідно до МСБО 16 об'єкт основних засобів, придбаний в обмін на немонетарний актив, з грошовою доплатою або без, оцінюється за справедливою вартістю у тому випадку, якщо обмінна операція визнається комерційно змістовною. Якщо обмінна операція недостатньо комерційно змістовна і справедливу вартість як отриманого, так і переданого активу неможливо визначити достовірно, то отриманий об'єкт оцінюється за балансовою вартістю переданого. Стосовно оцінки об'єктів при їх обміні за П(С)БО 7 – оцінка активу, отриманого шляхом обміну на інший актив, залежить від того, подібні активи обмінювалися чи не подібні. Ці вимоги відповідають застарілим нормам МСБО 16, що втратили чинність з 01.01.2005 р.

Ремонт основних засобів та заміна деталей згідно з МСБО 16 відбувається, якщо у процесі поточного ремонту окремі деталі або конструктивні частини замінюються новими, то нова балансова вартість об'єкта визначається за формулою. Витрати на регулярні техогляди обліковуються аналогічно до операцій заміни запчастин: додаються до балансової вартості об'єкта, але при цьому вартість попереднього техогляду віднімається (списується).

В свою чергу П(С)БО 7 не передбачає зміни вартості об'єкта у разі заміни старих деталей новими під час проведення поточного ремонту і/або регулярного техобслуговування. У таких випадках усі витрати, включаючи вартість нових деталей, однозначно розглядають як витрати поточного/звітного періоду. Вартість об'єкта, згідно з П(С)БО 7, може збільшитися лише у результаті поліпшення основних засобів (реконструкції, модернізації тощо). Проте навіть для таких випадків процедура обліку операцій із заміни старих деталей новими у П(С)БО 7 не прописана чітко.

Придбання ОЗ за рахунок пайових інструментів відбувається при оцінці об'єктів основних засобів згідно з МСБО 16, придбаних в операціях за участю пайових інструментів (акцій, опціонів на акції), регулює МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій». Так, якщо за отримані активи компанія розраховується пайовими інструментами, в обліку таку операцію відображають за дебетом рахунка відповідних активів і за кредитом рахунка акціонерного капіталу; якщо ж грошовими коштами (сума яких еквівалентна вартості запропонованих пайових інструментів) – дебетується також рахунок відповідних активів, але кредитується у такому разі рахунок зобов'язань.

Придбання ОЗ за рахунок пайових інструментів відповідно до МСБО 16, відбувається за допомогою методики обліку будь-яких операцій, в яких брали б участь пайові інструменти або їх (інструментів) вартість, у національному обліку не опрацьовано. У національних П(С)БО розрахунки з використанням пайових інструментів (або вартості таких) розглядають тільки у контексті виплат працівникам.

Момент припинення формування вартості основних засобів регламентується за МСБО 16, а саме формування вартості, за якою придбаний об'єкт повинен значитися на балансі як основні засоби, припиняється з моменту поміщення його у положення й умови, в яких він стає придатним для експлуатації. Припинення формування вартості основних засобів подібних вимог не міститься, але з тексту П(С)БО 7 іншого не впливає. [2,3].

Отже, витрати, що формують вартість об'єкта основних засобів, – це грошове вираження вартості, за якою об'єкт купують (будують, споруджують), доставляють і/або доводять до готовності для експлуатації плюс передбачувані витрати на його ліквідацію після закінчення терміну експлуатації.

Висновки з проведеного дослідження.

Отже, на підставі порівняльної характеристики МСБО 16 та П(С)БО 7 можна сказати, що зазначені нормативні документи, поряд з тотожними, містять відмінні положення. Крім того, ці документи мають надавати користувачам інформацію щодо змін у складі основних засобів протягом періоду та розкриття інформації про залишки на звітну дату, тому вони не повинні суперечити один одному. Безумовно, власникам підприємств самостійно вирішувати, чи застосовувати міжнародні стандарти для ведення обліку, чи дотримуватись національних. Але, оскільки МСБО вбирають в себе позитивний досвід багатьох країн, на нашу думку, було б доречним почати удосконалювати національні стандарти, або ж надати міжнародним

стандартам статус національних. Це б полегшило роботу бухгалтерів, підприємства яких мають справу з іноземними партнерами, і покращило імідж країни.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 // Все про бухгалтерський облік. № 8 9. 27 січня 2012. С. 42–47.
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. із змінами і доповненнями // Все про бухгалтерський облік. № 8–9. – 27 січня 2012. – С. 5 – 10.
3. Войнаренко М.П., Пономарьова Н.А., Замазій О.В. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту: навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2010. – 488 с.
4. Озеран А. В. Гармонізація вимог П(С)БО України із МСФЗ щодо обліку основних засобів / А.В Озеран, Р.С. Коршикова // Науково-практичне видання «Незалежний АУДИТОР» № 15 (I) 2016. С. 54–61.
5. Пирець Н.М. Порівняльний аналіз національних та міжнародних стандартів обліку основних засобів / Н.М. Пирець Ю.А. Псюк // Всеукраїнський науково-виробничий журнал Інноваційна економіка, 2013. № 6. С. 325–330. URL: file:///C:/Users/Mather/Downloads/inek_2013_6_79%20(1).
6. Косовиць Л. Облік основних засобів за МСФЗ // Голоvbух. 2008. № 35. С. 17–23.

REFERENCES:

1. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 7 «Osnovni zasoby», zatverdzhene nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 27.04.2000 r. № 92 // Vse pro bukhhalterskyi oblik. – № 8–9. – 27 sichnia 2012. S. 42–47.
2. Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy vid 16.07.1999 r. iz zminamy i dpovnenniamy // Vse pro bukhhalterskyi oblik. № 8–9. 27 sichnia 2012. S. 5–10.
3. Voinarenko M.P., Ponomarova N.A., Zamazii O.V. Mizhnarodni standarty finansovoi zvitnosti ta audytu: navch. posib. – K.: Tsentr uchbovoi literatury, 2010. – 488 s.
4. Ozeran A. V. Harmonizatsiia vymoh P(S)BO Ukrainy iz MSFZ shchodo obliku osnovnykh zasobiv / A.V Ozeran, R.S. Korshykova // Naukovo-praktychne vydannia «Nezaleznyi AUDYTOR» № 15 (I) 2016. S. 54–61.
5. Pyrets N.M. Porivnialnyi analiz natsionalnykh ta mizhnarodnykh standartiv obliku osnovnykh zasobiv / N.M. Pyrets Yu.A. Psiuk // Vseukrainskyi naukovo-vyrobnychiy zhurnal Innovatsiina ekonomika, 2013. – № 6. – S. 325–330. – [Elektroni resurs]. – Rezhym dostupu: file:///C:/Users/Mather/Downloads/inek_2013_6_79%20(1).
6. Kosovyts L. Oblik osnovnykh zasobiv za MSFZ // Holovbukh. 2008. № 35. –S. 17–23.

Dovzhyk O.O.Candidate of Economic Sciences,
Senior Lecturer at Department of accounting
National Agrarian University of Sumy**Gaponyuk A.I.**Student
National Agrarian University of Sumy

FEATURES OF ACCOUNTING OF FIXED ASSETS IN MODERN CONDITIONS OF MANAGEMENT

One of the important problems faced by the management system of an agricultural enterprise is the creation of an effective system of management of its property at the enterprise. Therefore, one of the most important tasks affecting the construction of an effective and efficient use of property of agricultural enterprises is the formation of reliable information on the level of availability of the fixed assets at the enterprise. The determining place in such a system belongs to the accounting information. Studies on adapting existing accounting principles and objectives to the needs of efficient and rational use of the fixed assets need to be deepened in the direction of their adaptation to international principles and requirements.

The methodological principles for the formation of information on fixed assets and other non-negotiable tangible assets in the accounting, and the procedure for disclosing information about them in the financial statements are determined by the Standard (accounting) 7 "Fixed assets". The use of the IFRS in the world and its application in Ukraine continues to expand. This is due to the increase in international investments and the public accounting policies, according to which the international standards are adopted as national or national standards developed on the basis of the international ones. The main aspects and methodological principles of accounting are set out in International Accounting Standard 16 "Fixed Assets".

Based on the comparative characteristics of IAS 16 and P(S)BO 7, these normative documents, along with the identical, contain excellent provisions. In addition, these documents should provide users with information on changes in fixed assets during the period and disclosure of balances at the reporting date, so they should not contradict each other. Of course, it depends on business owners to independently decide whether to apply the international accounting standards or to comply with the national ones. But, since the IAS take on the positive experience of well-developed countries, in our opinion, it would be appropriate to begin to improve the national standards, or to give the international standards a national status. This would facilitate the work of accountants, businesses that deal with foreign partners, and improved the image of the country.