

УДК 657.1

Белозерцев В.С.

кандидат економічних наук, доцент кафедри статистики,
обліку та економічної інформатики
Дніпровського національного університету імені Олеся Гончара

П'ятіна А.Г.

студентка
Дніпровського національного університету імені Олеся Гончара

МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ОЦІНКИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

METHODOLOGICAL ASPECTS OF ACCOUNTING OFFIXED ASSETS UNDER INTERNATIONAL STANDARDS

АНОТАЦІЯ

У статті здійснено порівняння методологічних аспектів обліку основних засобів за національними та міжнародними стандартами в частині їх визнання, класифікації, первісної та подальшої оцінок. Установлено спільні риси та відмінності П(С)БО та МСФЗ щодо обліку основних засобів. З'ясовано причини незначного розповсюдження у вітчизняній обліковій практиці моделі обліку за справедливою вартістю. Розглянуто сутність справедливої вартості, систематизовано етапи й основні методики її визначення за МСФЗ (IFRS) 13. Окреслено основні переваги використання справедливої вартості для обліку основних засобів.

Ключові слова: бухгалтерський облік, основні засоби, оцінка, первісна вартість, справедлива вартість, переоцінка, міжнародні стандарти фінансової звітності.

АННОТАЦИЯ

В статье проведено сравнение методологических аспектов учета основных средств по национальным и международным стандартам в части их признания, классификации, первоначальной и последующей оценок. Установлены общие черты и различия П(С)БУ и МСФО по учету основных средств. Выявлены причины незначительного распространения в отечественной учетной практике модели учета по справедливой стоимости. Рассмотрена сущность справедливой стоимости, систематизированы этапы и основные методики ее определения по МСФО (IFRS) 13. Определены основные преимущества использования справедливой стоимости для учета основных средств.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, основные средства, оценка, первоначальная стоимость, справедливая стоимость, переоценка, международные стандарты финансовой отчетности.

ANNOTATION

The article compares the methodological aspects of accounting for fixed assets in accordance with national and international standards in terms of their recognition, classification, initial and further evaluation. The common features and differences between the Ukrainian Accounting Standards and the IFRS for the accounting of fixed assets are established. The reasons for the insignificant use in the national accounting practice of the accounting model for fair value are revealed. The essence of fair value, the systematized stages and the main methods of its determination in accordance with IFRS 13 are considered. The main advantages of using fair value for the accounting of fixed assets are presented.

Keywords: accounting, fixed assets, valuation, historical cost, fair value, international financial reporting standards.

Постановка проблеми. Незважаючи на те що реформування національної системи бухгалтерського обліку розпочалося ще наприкінці 90-х років минулого століття, сьогодні Україна значно відстає від провідних країн світу за рівнем

наближення та комплексного впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності.

В умовах євроінтеграції України важливим завданням є подальше впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) та гармонізація національного облікового законодавства з міжнародними нормами. Це пояснюється тим фактом, що впровадження МСФЗ може стати інструментом забезпечення прозорості вітчизняного бізнесу та достовірності інформації щодо вартості активів підприємств, що буде сприяти зростанню довіри іноземних інвесторів та кредиторів до України.

Недостатність дослідження даної проблематики в умовах сучасних змін, відсутність розроблених методик та рекомендацій щодо практичного застосування МСФЗ з урахуванням особливостей національного законодавства є свідченнями необхідності її подальшого дослідження.

У національному обліковому законодавстві методологічні засади формування в обліку та відображення у фінансовій звітності інформації про основні засоби визначаються, перш за все, П(С)БО 7 «Основні засоби», а також П(С)БО 14 «Оренда», П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» [1]. Міжнародними аналогами вищезгаданих документів є МСБО (IAS) 16 «Основні засоби», МСБО (IAS) 17 «Оренда», МСФЗ (IFRS) 5 «Непоточні активи, призначені для продажу та діяльність, що припиняється», МСБО (IAS) 40 «Інвестиційна нерухомість» [2]. Окрім того, певні аспекти щодо обліку основних засобів врегульовано МСБО (IAS) 20 «Облік державних грантів» та МСФЗ (IFRS) 13 «Оцінка справедливої вартості», аналогів яких в Україні не існує. У рамках даного дослідження розглянемо методологічні аспекти обліку основних засобів за МСБО (IAS) 16 у контексті вимог МСФЗ (IFRS) 13 [2].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання використання МСФЗ в Україні, порівняння національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО) з МСФЗ неодноразово розглядалося різними дослідниками,

серед яких: С.Ф. Голов [3], Ю. Волотковська [4], Н. Глушко [5], С. Касаткін [6], К. Тесля [7], В. Свіцельська [8], І. Чалий [9] та ін. Проте залишилися невирішеними проблеми методологічного характеру, до яких, зокрема, слід віднести питання обліку та оцінки основних засобів за МСФЗ у контексті застосування справедливої вартості.

Мета статті полягає у дослідженні методологічних аспектів обліку операцій з основними засобами та відображення інформації про них у звітності відповідно до МСФЗ.

Виклад основного матеріалу дослідження. Основні засоби є основою здійснення господарської діяльності підприємств, необхідним ресурсом не тільки для виробництва продукції, надання послуг, виконання робіт, збуту продукції і товарів, а й для реалізації адміністративних, соціально-культурних функцій управління. Без основних засобів важко собі уявити жодне підприємство.

Основними критеріями визнання певного активу основним засобом за МСБО 16 є такі:

1) він буде використовуватися у виробничому процесі або під час постачання товарів чи надання послуг, здачі в оренду чи в адміністративних цілях;

2) строк використання – протягом більш ніж одного звітного періоду;

3) існує ймовірність того, що підприємство отримає від даного активу майбутні економічні вигоди;

4) вартість активу може бути достовірно оцінена [2].

На відміну від П(С)БО 7 у МСБО 16 не визначено, що вважати одиницею основних засобів для їх бухгалтерського обліку. Тобто підприємство повинне застосовувати професійне судження, визначаючи в кожному конкретному випадку, що приймати за одиницю обліку ОЗ – окремий об'єкт, його вагомий компонент або групу однорідних об'єктів. Так, у міжнародній практиці розповсюдженим є визнання окремими об'єктами ОЗ істотних запчастин або резервного обладнання, якщо підприємство планує отримувати від них економічний зиск та використовувати їх більше ніж один період [6].

Також у МСБО 16 відсутня класифікація основних засобів, у § 37 приведено тільки умовні групи активів: земля, будинки, машини та обладнання, судна, повітряні судна, автомобілі, меблі та приладдя, офісне обладнання. До речі, у П(С)БО 7 розмежовані такі групи основних засобів:

1. Основні засоби.

2. Інші необоротні матеріальні активи [1].

У сучасних нестабільних економічних умовах, що супроводжуються постійною інфляцією, важливим питанням в обліку активів, особливо необоротних, є їх оцінка, а саме наближення їх вартості, наведеної у фінансовій звітності до реальної. Від достовірності оцінки вартості основних засобів, які, як правило,

становлять суттєву частку в загальних активах підприємства, залежить правильність тлумачення результатів фінансового стану, платоспроможності та ліквідності підприємства. Користувачі фінансової звітності (особливо зовнішні: потенційні інвестори, кредитори, а також фіскальні органи) зацікавлені у правдивій інформації про активи підприємства. Вартість чистих активів підприємства (загальна сума активів за вирахуванням зобов'язань) виступає одним із ключових показників реальної вартості підприємства.

Як за П(С)БО 7, так і за МСБО 16 під час надходження основні засоби приймаються на баланс за первісною вартістю, яка є їх фактичною собівартістю, або історичною собівартістю (historical cost), і складається з усіх витрат, пов'язаних із придбанням чи виготовленням цього активу.

У МСБО 16 не розглядаються такі способи надходження основних засобів, як внесок у статутний капітал та безоплатне отримання.

Якщо основні засоби повністю або частково придбаваються чи створюються за рахунок позикових коштів, то їхня первісна вартість формується за нормами МСБО 23 «Витрати за позиками»: якщо актив визнається кваліфікованим, то витрати за позиками дозволено включати до первісної вартості (капіталізувати їх), в іншому разі такі витрати відносять до витрат поточного періоду [2].

У П(С)БО 7 також зазначено, що «фінансові витрати не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) за рахунок запозичень», але за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО 31 «Фінансові витрати» [3].

МСБО 23 (§ 5) кваліфікований актив (Qualifying asset) визначає як актив, який обов'язково потребує значного періоду для підготовки його до використання із запланованими цілями чи для реалізації [2]. Аналогічне визначення кваліфікованого активу містить П(С)БО 31. Проте в жодному міжнародному стандарті не вказано тривалість такого «значного періоду», на практиці він приймається підприємствами самостійно з урахуванням особливостей своєї діяльності, тоді як відповідно до Методичних рекомендацій із бухгалтерського обліку фінансових витрат істотним рекомендовано вважати період понад три місяці [7]. У МСФЗ та П(С)БО до кваліфікованих активів переважно належать:

1) капітальні інвестиції в будівництво;

2) капітальні інвестиції у створення нематеріальних активів;

3) витрати на реконструкцію або модернізацію інвестиційної нерухомості;

4) незавершене виробництво (якщо продукція має тривалий операційний цикл) [9].

Як видно, безпосередньо до основних засобів належать тільки ті, що передбачають зведення

будівель та споруд та модернізацію інвестиційної нерухомості.

Необхідно також відзначити, що, відповідно до МСБО 16, до первісної вартості основні засоби слід відносити теперішню вартість прогнозованих витрат на демонтаж, переміщення основних засобів, усунення негативних наслідків їх експлуатації (відновлення довкілля). Подібна норма є й у п. 8 П(С)БО 7, але у цьому документі не конкретизовано методику визначення суми очікуваних витрат на демонтаж, рекультивацію земель, тому до складу первісної вартості може потрапити вся сума таких витрат, а не тільки теперішня їхня вартість.

У міжнародних стандартах відсутні будь-які вартісні розмежування основних засобів, немає такого поняття, як «малоцінні необоротні матеріальні активи». Хоча в Концептуальній основі фінансової звітності розглянуте питання рівня суттєвості, який повинні підприємства затвердити у своїх облікових політиках. Нагадаємо, що вартісні критерії віднесення активів до основних засобів в Україні з 01.09.2015 встановлені Податковим кодексом на рівні 6 тис. грн. і застосовуються в системі обліку для зручності його ведення, у тому числі в частині визначення амортизації для цілей оподаткування прибутку (рис. 1).

Після первинного визнання за МСФЗ суб'єкти господарювання в обліковій політиці обирають одну з моделей обліку основних засобів:

- модель собівартості;
- модель переоцінки [4].

На відміну від України в зарубіжних країнах останнім часом усе більшого розповсюдження отримує саме модель переоцінки. Суть даної моделі полягає у тому, що після первісного визнання об'єкт ОЗ повинен обліковуватися за переоціненою вартістю, що й є його справедливою вартістю на дату переоцінки за вирахуванням амортизації, витрат на зменшення корисності на дату переоцінки.

Об'єктивними причинами невикористання оцінки активів за справедливою вартістю в Україні, на нашу думку, є:

- 1) відсутність чіткої методики визначення справедливої вартості;
- 2) недостатня кількість суб'єктів незалежної оцінки;
- 3) значна вартість послуг незалежних спеціалістів з оцінки;
- 4) складність визначення достовірних ринкових даних про основні засоби [4].

Своєю чергою, у § 35 МСБО 16 встановлено два методи переоцінки ОЗ:

- 1) метод пропорційної переоцінки (індексації);

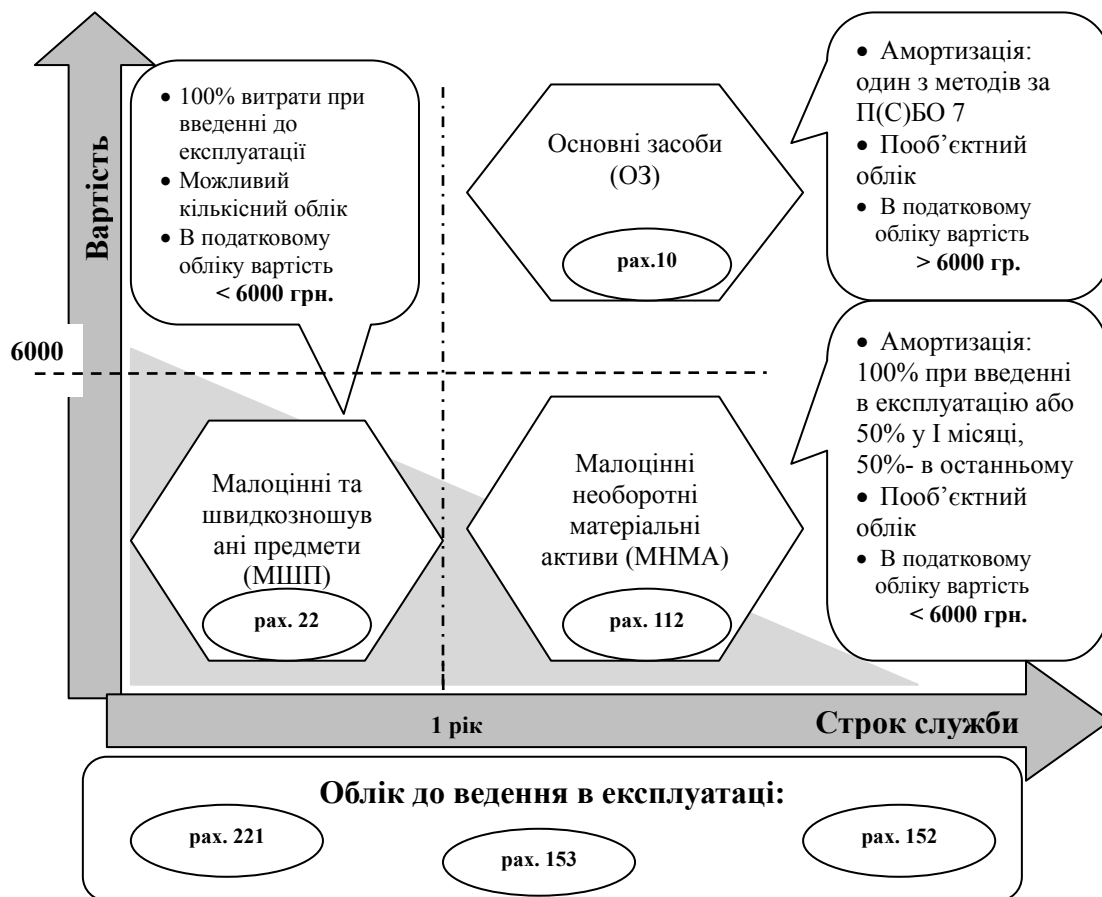


Рис. 1. Критерії визнання та облік основних засобів, малоцінних необоротних матеріальних активів і швидкозношуваних предметів в Україні

Джерело: авторська розробка

2) метод списання накопиченої амортизації.

Натомість у П(С)БО 7 запропоновано тільки метод пропорційної переоцінки, що базується на розрахунку індексу для пропорційної переоцінки і первісної вартості, і накопиченого зносу. А метод списання накопиченої амортизації передбачає, що після переоцінки накопичена амортизація прирівнюється до нуля [8].

У МСФЗ 13 справедлива вартість визначена як «ціна, яка була б отримана за продаж активу або сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки».

У літературі часто справедливу вартість вважають синонімом ринкової вартості, але ми вважаємо, що їх не можна ототожнювати, адже ринкова вартість є більш вузьким поняттям [10].

Ураховуючи вимоги МСФЗ 13, процес визначення справедливої вартості може бути розділений на декілька етапів, представлених на рис. 2.

Згідно з МСФЗ (IFRS) 13, головний ринок – це ринок із найбільшим обсягом та рівнем активності для даного активу. А найсприятливішим ринком слід вважати ринок, який максимізує суму, що була б отримана за продаж активу, або мінімізує суму, що була б

сплачена за передачу зобов'язання після вирахування всіх витрат на операцію та транспортних витрат [2].

Підприємства повинні застосовувати такі методики визначення справедливої вартості, для яких зібрано достатньо даних та які відповідають конкретним обставинам.

У МСФЗ 13 приведено три методики визначення справедливої вартості, при цьому жодних обмежень щодо їх застосування немає, тобто підприємство самостійно обирає певні методики на свій розсуд [8]. Методики визначення справедливої вартості коротко охарактеризовано в табл. 1.

Подібні до наведених у МСФЗ 13 підходи містяться у Національному стандарті оцінки № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» (НСО 1) [11]. У НСО 1 методи більш широко розкриті, наприклад дохідний підхід передбачає застосування методів прямої та непрямої капіталізації.

Хоча цей підхід ураховує і ринковий фактор, і майбутні очікувані економічні вигоди від використання основних засобів, він є досить трудомістким. Окрім того, під час застосування ринкового підходу виникає проблема точності визначення майбутніх грошових потоків,



Рис. 2. Етапи визначення справедливої вартості за МСФЗ (IFRS) 13

Джерело: розроблено автором на підставі МСФЗ (IFRS) 13

Таблиця 1

Методики визначення справедливої вартості за МСФЗ (IFRS) 13

Назва методики	Методи	Коротка характеристика
Ринковий підхід	Ринкові показники, матричне ціноутворення	Використовує ціни та іншу доречну інформацію, що генерується операціями ринку з ідентичними або подібними активами або групою активів
Витратний підхід	Методи на основі поточної вартості заміщення	Відображає суму, яка потрібна була б зараз, щоб замінити експлуатаційну потужність активу
Дохідний підхід	Методи на основі теперішньої вартості, надлишкових доходів, моделі опціонного ціноутворення	Перетворює майбутні суми (наприклад, грошові потоки або доходи та витрати) в одну поточну (тобто дисконтовану) величину. Оцінка справедливої вартості відображає нинішні ринкові очікування стосовно таких майбутніх величин

Джерело: складено автором на підставі МСФЗ (IFRS) 13

вибору ставки дисконту та ін., тому спеціалісти радять комбінувати використання ринкового та витратного підходів.

До переваг ринкового підходу слід, перше за все, віднести врахування ринкових факторів (співвідношення попиту та пропозиції на подібні об'єкти основних засобів), а перевагою витратного методу є коригування вартості з урахуванням зношеності, знецінення.

Хоча процес визначення справедливої вартості є досить складним, її використання для оцінки статей фінансової звітності сприятиме формуванню більш доречної облікової інформації про основні засоби, зростанню її надійності і забезпеченню повноти завдяки врахуванню поточної економічної ситуації.

Висновки. Таким чином, однією з головних умов визнання в обліку активів, у тому числі основних засобів, є можливість їх достовірної оцінки. Оцінка активів опосередковано впливає не тільки на фінансовий стан, а й на фінансові результати діяльності підприємств.

Модель оцінки основних засобів за історичною (фактичною) собівартістю є більш зручною та традиційною в Україні, проте в сучасних умовах постійних інфляційних процесів така оцінка спотворює реальну картину щодо їх вартості. Перспективними є подальше впровадження МСФЗ, зокрема МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості», розроблення належних практичних рекомендацій щодо застосування методик визначення справедливої вартості для вітчизняних суб'єктів господарювання.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/onemanuals/35131>.
2. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (IAS та IFRS) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti>.
3. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку / С.Ф. Голов. – К. : ЦУЛ, 2015. – 522 с.
4. Волотковська Ю. Облік основних засобів за МСФЗ в запитаннях і відповідях / Ю. Волотковська [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://uteka.ua/ua/publication/Uchet-osnovnykh-sredstv-po-MSFO-v-voprosax-i-otveta>.
5. Глушко Н.О. Впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні / Н.О. Глушко // Відкрита Міжнародна Інтернет-конференція «МСФЗ: дослідження, наука, практика, імплементація». – 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://konf.amsfo.com.ua>.
6. Касаткін С. Основні засоби в міжнародній звітності / С. Касаткін // Дебет-кредит. – 2012. – № 49 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://online.dtki.ua/>.
7. Тесля К.Б. Облік та оцінка основних засобів за міжнародними стандартами обліку / К.Б. Тесля // Матеріали Міжнародної Інтернет-конференції «МСФЗ: дослідження, наука, практика, імплементація» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://konf.amsfo.com.ua>.
8. Свіцельська В.В. Справедлива вартість у контексті МСФЗ 13 «Оцінка за справедливою вартістю» / В.В. Свіцельська // Вісник ЖДТУ. – 2015. – С. 56–61.
9. Чалий І. Оцінка основних засобів: дві моделі, два образи звітності / І. Чалий // Вісник МСФЗ. – 2015. – № 26 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ifrs.ligazakon.ua/magazine/900088>.
10. Воронцова А.С. Справедлива вартість необоротних активів: сутність та процедура оцінювання / А.С. Воронцова // Молодіжний науковий вісник УАБС НБУ. Економічні науки. – 2016. – № 3(5). – С. 277–288.
11. Національний стандарт оцінки № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» : Постанова Кабінету Міністрів України від 10.09.2003 № 1440. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1440>.