

МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ: ПОРІВНЯЛЬНИЙ АСПЕКТ

INTERNATIONAL PRACTICE OF FIXED ASSET ACCOUNTING: COMPARATIVE ASPECT

У статті проведено порівняльний аналіз основних положень національних стандартів бухгалтерського обліку (П(С)БО), міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСФЗ/МСБО (IFRS/IAS), а також ЗПБО США (US GAAP), що визначають обліковий підхід до основних засобів, з метою вдосконалення обліку основних засобів. У результаті аналізу встановлено як спільні, так і відмінні облікові аспекти відображення інформації про основні засоби. Вони стосуються визначення та визнання основних засобів, витрат на формування їх первісної вартості, витрат на утримання основних засобів, переоцінки, амортизації та вибуття. Рекомендовано використання стандартів, що базуються на принципах, із доповненням їх стандартами, що базуються на правилах.

Ключові слова: облік, основні засоби, амортизація, види витрат, первісна вартість, витрати на утримання основних засобів, переоцінка.

В статье проведен сравнительный анализ основных положений национальных стандартов бухгалтерского учета (П(С)БУ), международных стандартов бухгалтерского учета (МСФО/МСБУ (IFRS/IAS), а также ОПБУ США (US GAAP), определяющих учетный подход к основным средствам, с целью совершенствования учета основных средств. В результате анализа установлены как общие, так и отличительные учетные аспекты отображения информа-

ции об основных средствах. Они касаются определения и признания основных средств, затрат на формирование их первоначальной стоимости, затрат на содержание основных средств, переоценки, амортизации и выбытия. Рекомендовано использование стандартов, основанных на принципах, с дополнением их стандартами, основанными на правилах.

Ключевые слова: учет, основные средства, амортизация, виды затрат, первоначальная стоимость, затраты на содержание основных средств, переоценка.

The main provisions of national accounting standards (NR(S)AU), international accounting standards (IFRS/IAS) and US Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP), defining the accounting approach to fixed assets, have been analyzed in comparative perspective to improve the accounting of fixed assets. The analysis results show both common and distinctive accounting aspects of representing the information about fixed assets. They concern the definition and recognition of fixed assets, expenditures for their initial value formation, and expenditures for the maintenance, re-evaluation, depreciation and retirement of fixed assets. The authors recommend using principle-based standards supplemented by rule-based standards.

Key words: accounting, fixed assets, depreciation, types of expenditures, initial value, expenditures for the maintenance of fixed assets, re-evaluation.

УДК 657:658.27

Долішня Т.І.

к. е. н., доцент кафедри обліку і аудиту Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу

Медвідь І.Б.

асистент кафедри обліку і аудиту Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу

Постановка проблеми. В структурі господарських засобів підприємств нафтогазової промисловості необоротні активи мають досить велику питому вагу. Як свідчать дані консолідованої звітності ПАТ Національна акціонерна компанія «Нафтогаз України» [1], питома вага необоротних активів впродовж 2014–2016 років складала 91%, 86% та 81% відповідно (рис. 1).

Водночас частка основних засобів у 2014 році складала 88% (445 076 тис. грн.), у 2015 році – 85% (559 796 тис. грн.), а у 2016 році – 78% (551 661 тис. грн.).

Очевидно, що вони відіграють вирішальну роль в господарській діяльності підприємств нафтогазової промисловості. Вдосконалення обліку основних засобів забезпечить управлінський персонал якіснішою інформацією для прийняття ефективних управлінських рішень.

Саме тому питання вдосконалення обліку основних засобів повинні завжди перебувати в полі зору наукової спільноти.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню проблем обліку основних засобів на підприємствах нафтогазової промисловості при-

свячені праці багатьох провідних вчених, зокрема роботи З.-М.В. Задорожного [2], С.М. Кафки [2; 3], В.К. Орлової [3]. Аналіз наукових праць свідчить про потребу подальших досліджень міжнародного досвіду обліку основних засобів.

Постановка завдання. Метою статті є розкриття міжнародного досвіду обліку основних засобів шляхом проведення порівняльного аналізу положень національних стандартів бухгалтерського обліку (П(С)БО) [4], міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСФЗ/МСБО (IFRS/IAS) [5; 6], а також вимог ЗПБО США (US GAAP) [7] для розробки рекомендацій щодо вдосконалення обліку основних засобів на підприємствах нафтогазової промисловості.

Виклад основного матеріалу дослідження. Для досягнення поставленої мети проведено аналіз окремих положень національних стандартів бухгалтерського обліку (П(С)БО) [4], міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСФЗ/МСБО (IFRS/IAS)) [5; 6], а також вимог ЗПБО США (US GAAP) [7]; встановлено як спільні, так і відмінні вимоги-рекомендації щодо обліку основних засобів.

Визначення основних засобів. У МСБО (IAS) 16 «Основні засоби» [5] та у П(С)БО 7 «Основні засоби» [4] основні засоби розглядаються як матеріальні активи, які підприємство буде використовувати у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг, для здавання в оренду або для адміністративних цілей, як очікується, більше одного періоду (одного року). Аналогічно трактують і у ЗПБО США (US GAAP) [7], хоча окремого стандарту немає.

Визнання основних засобів. У всіх трьох системах стандартів однакові критерії визнання основних засобів, а саме основні засоби визнаються активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з об'єктом (від його використання), а його собівартість може бути достовірно оцінена (визначена).

Однак МСБО (IAS) 16 «Основні засоби» [5], на відміну від П(С)БО 7 «Основні засоби» [4], не визначає одиницю оцінки для визнання, тобто те, з чого складається об'єкт основних засобів.

Витрати, що формують первісну вартість основних засобів. Види витрат, що включаються

до первісної вартості основних засобів, є майже однаковими в трьох системах стандартів. Так, це витрати на придбання, включаючи імпортні мита та невідшкодовані податки на придбання; витрати, які безпосередньо пов'язані з доставкою активу до місця розташування та доведення основних засобів до експлуатаційного стану, визначеного управлінським персоналом; витрати на виплати працівникам тощо. Не дають змогу капіталізувати витрати на відкриття нових потужностей; витрати на введення нового продукту чи послуги; адміністративні витрати; витрати на поточний ремонт та періодичне технічне обслуговування тощо.

У всіх системах стандартів до первісної вартості основного засобу включають витрати з демонтажу такого активу і відновлення ділянки, на якій він був розташований.

Відповідно до чинного законодавства досліджувані підприємства, виводячи з експлуатації свердловини чи інші основні засоби, беруть на себе зобов'язання щодо відновлення земельних ділянок. Так, згідно з Постановою від 27 грудня 1989 року № 19, забезпечення своєчасного та якісного виконання ізоляційно-ліквідаційних та рекультиваційних

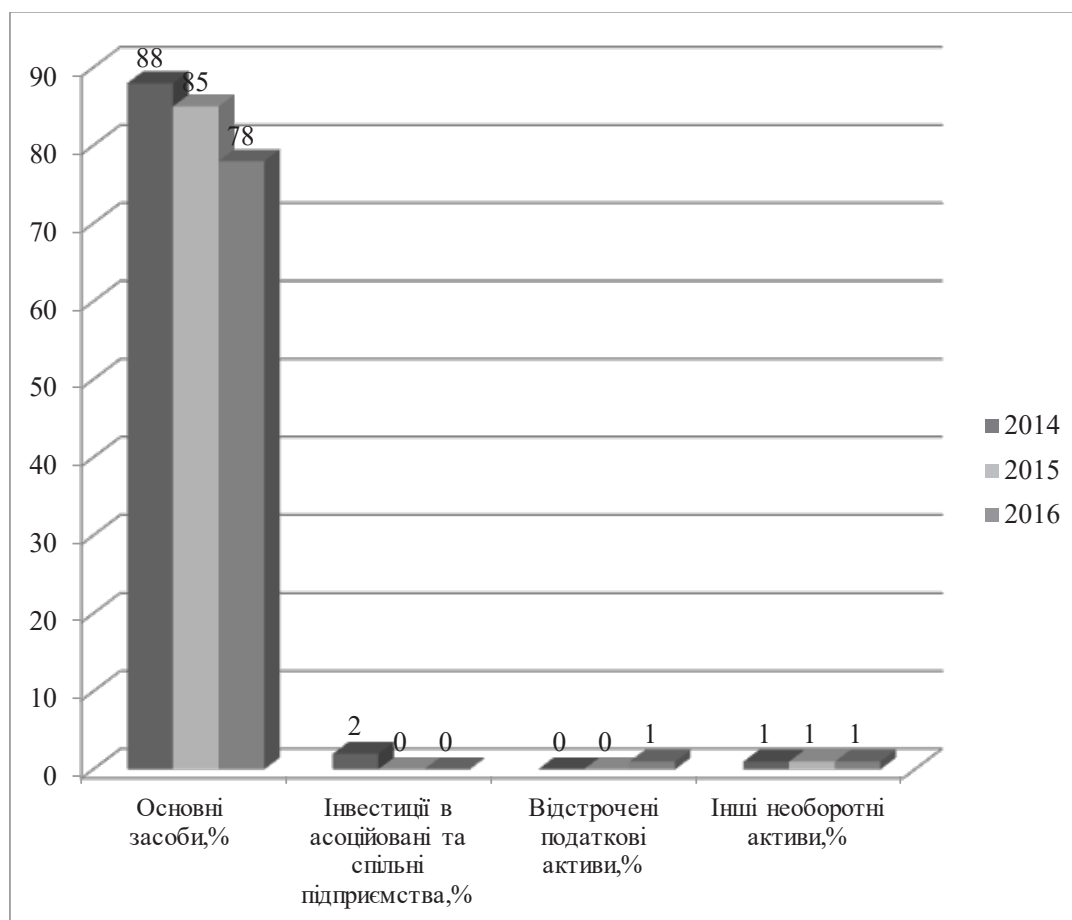


Рис. 1. Динаміка структури активів ПАТ Національна акціонерна компанія «Нафтогаз України»

Джерело: побудовано авторами за джерелом [1]

робіт, а також відповідальність за збереження гирл і стовбурів ліквідованих свердловин, періодичності їх обстеження покладається на виробничі об'єднання, які затвердили їх ліквідацію. Більше того, стаття 54 Кодексу України «Про надра» зобов'язує компанії приводити свердловини у стан, який гарантує безпеку людей, майна та навколишнього природного середовища [8, с. 154].

У стандартах прописано порядок обліку шляхом створення забезпечення витрат на виведення з експлуатації основних засобів та проведення робіт для відновлення земельних ділянок у разі наявності відповідного юридичного зобов'язання та інших обставин.

При цьому первісна вартість основних засобів збільшується з одночасним створенням забезпечення на обґрунтовану розрахунком суму 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.

Згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» [4] до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень, не входять фінансові витрати, за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів.

Капіталізація відсотків за позиками, пов'язаними зі створенням кваліфікаційного активу, регулюється МСБО (IAS) 23 «Витрати на позики» [5], П(С)БО 31 «Фінансові витрати» [4] та СФО (FAS) 34 «Капіталізація відсотків» [7].

Під час отримання позички в іноземній валюті для придбання, будівництва або виробництва кваліфікаційного активу виникають курсові різниці, які, згідно з МСБО (IAS) 23 «Витрати на позики» [5], включаються в склад витрат за позиками та повинні капіталізуватися, на відміну від вітчизняного стандарту та ЗПБО США (US GAAP) [7].

Витрати на утримання основних засобів. Згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» [4] подальші витрати на основні засоби визнаються як актив тільки тоді, коли вони покращують стан активу (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання активу.

МСБО (IAS) 16 «Основні засоби» [5] рекомендує капіталізувати подальші витрати, які пов'язані із заміною ідентифікованого компонента активу, якщо отримання майбутніх економічних вигод є ймовірним, а ці витрати можуть бути оцінені.

У США використовуються кілька моделей обліку, зокрема списання понесених витрат, капіталізація витрат та їх амортизація до наступного капітального ремонту або використання підходу міжнародних стандартів.

Витрати, понесені для підтримання основного засобу в робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо), списуються одразу (в період, коли були понесені) згідно з усіма стандартами.

Амортизація. Всі три системи стандартів вимагають систематичної амортизації активів з тривалим терміном корисної експлуатації.

МСБО (IAS) 16 «Основні засоби» [5] та П(С)БО 7 «Основні засоби» [4] передбачають проведення амортизації за компонентами за умови отримання різної вигоди від цих компонентів, а ЗПБО США (US GAAP) [7] також допускає амортизацію за компонентами, однак це використовується рідко.

Стосовно методів нарахування амортизації, то МСБО (IAS) 16 «Основні засоби» [5] рекомендує до використання тільки прямолінійний метод, метод зменшення залишку та метод суми одиниць продукції. Підприємство вибирає той метод, який найкраще відображає очікувану форму споживання майбутніх економічних вигод, утілених в активі. У П(С)БО 7 «Основні засоби» [4] до перелічених методів додано метод прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивний метод.

Водночас в американській обліковій практиці використовують лінійний метод, кумулятивний метод пропорційно до обсягу продукції та зменшення залишку.

На відміну від вітчизняного П(С)БО 7 «Основні засоби» [4], згідно з яким в період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації призупиняється нарахування амортизації основного засобу, МСБО (IAS) 16 «Основні засоби» [5], коли актив не використовують або коли він вибуває з активного використання, рекомендує продовжувати амортизувати актив, доки він не буде амортизований повністю.

МСФЗ (IFRS) 8 «Облікова політика, зміни в облікових оцінках та помилки» [5] і СФО (FAS) 154 «Зміна методів обліку і виправлення помилок» [7] розглядають зміни методу нарахування амортизації, терміну корисного використання як зміну облікової оцінки, що вимагає перспективного обліку.

Переоцінка основних засобів. МСБО (IAS) 16 «Основні засоби» [5] та П(С)БО 7 «Основні засоби» [4] переоцінку розглядають як альтернативний варіант облікової політики, який може використовуватися до цілого класу основних засобів та вимагає проведення регулярної переоцінки основних засобів за справедливою вартістю. Водночас відзначимо, що у П(С)БО 7 «Основні засоби» [4] є винятки, а саме не підлягають переоцінці малоцінні необоротні активи та бібліотечні фонди, якщо амортизація їх нараховується в першому місяці використання 50% його вартості, а решта 50% – у місяці їх вилучення (або списання) внаслідок невідповідності критеріям визнання активу, або в першому

місяці використання об'єкта нараховуються 100% його вартості. ЗПБО США (US GAAP) [7] не дає змогу проводити переоцінку основних засобів зі зміною їхньої ринкової вартості, за винятком випадків, пов'язаних зі зменшенням їхньої корисності.

Припинення визнання. У вітчизняній практиці припинення визнання основних засобів регламентує П(С)БО 7 «Основні засоби» [4], який визначає, що об'єкт основних засобів вилучається з активів (списується з балансу) в разі його вибуття внаслідок безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом (в разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів його первісна (переоцінена) вартість та знос зменшуються на суму первісної (переоціненої) вартості та зносу ліквідованої частини об'єкта), та П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [4], за яким під час реалізації основні засоби повинні бути переведені до категорії оборотних активів.

Відповідно до МСБО (IAS) 16 «Основні засоби» [5] припинення визнання відбувається після вибуття або коли не очікують майбутніх економічних вигід від його використання або вибуття.

Вибуття об'єкта основних засобів може здійснюватися багатьма різними шляхами, зокрема шляхом продажу, укладання угоди про фінансову оренду або дарування. В усіх трьох системах стандартів практично однакові вимоги щодо припинення визнання.

Нарешті, відзначимо, що існують інші відмінності, зокрема в обліку доходів (витрат) від хеджування, пов'язаних з придбанням активів та змін ліквідаційної вартості [9].

Висновки з проведеного дослідження. Звичайно, не можна автоматично перенести міжнародний досвід обліку основних засобів на вітчизняну практику, оскільки вплив на систему обліку не тільки щодо обліку основних засобів, але й загалом, беззаперечно, має сучасна економічна ситуація в нашій країні. Однак запозичення міжнародного досвіду облікового відображення основних засобів на підприємствах нафтогазової промисловості сприятиме створенню надійного інформаційного підґрунтя для управлінської ланки.

Результати проведеного порівняльного аналізу дали змогу встановити як спільні, так і відмінні облікові аспекти відображення інформації про основні засоби в трьох системах стандартів. Вони стосуються визначення та визнання основних засобів, витрат на формування первісної вартості, витрат

на утримання основних засобів, переоцінку, амортизацію та вибуття.

Міжнародні стандарти фінансової звітності не деталізують всі процедури та механізми фінансового обліку, а віддають перевагу професійному судженню бухгалтерів. Їх характеризують як стандарти, що ґрунтуються на принципах, на відміну від ЗПБО США (US GAAP), які базуються на правилах.

Практично всі підприємства нафтогазової промисловості повинні керуватися міжнародними стандартами фінансової звітності. Це один з напрямів удосконалення обліку основних засобів. Однак, на нашу думку, потрібно запозичити й досвід ЗПБО США (US GAAP) в тій частині, яка не регламентована міжнародними стандартами фінансової звітності.

Подальші дослідження міжнародного досвіду облікового відображення основних засобів уможливають імплементацію найкращих його аспектів з метою створення надійного інформаційного підґрунтя для прийняття ефективних управлінських рішень.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Фінансова звітність. Київ: НАФТОГАЗ група. URL: <http://www.naftogaz.com/www/3/nakweb.nsf/0/C4775D2495121A4AC2257AD90051F66D?OpenDocument&Expand=1&>.
2. Задорожний З.-М.В., Кафка С.М. Особливості діяльності підприємств нафтогазової промисловості та їх вплив на облік необоротних матеріальних активів. Вісник Тернопільського національного економічного університету. 2017. № 3. URL: <http://visnykj.tneuu.edu.ua/index.php/visnykj/issue/view/45>.
3. Орлова В.К., Кафка С.М. Бухгалтерський облік на підприємствах нафтогазової промисловості: навч. посіб. Івано-Франківськ: Нова Зоря, 2013. 783 с.
4. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку. URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=293533.
5. Міжнародні стандарти фінансової звітності. URL: <http://www.minfin.gov.ua>.
6. МСФЗ/МСБО (IFRS/IAS). URL: <http://www.ifrs.org>.
7. ЗПБО США (US GAAP). URL: <http://www.fasb.org>.
8. Долішня Т.І. Облік забезпечення витрат на виведення з експлуатації основних засобів та відновлення земельних ділянок: міжнародний та національний аспект. Вісник Хмельницького національного університету. 2013. № 3. Т. 1 (200). С. 154–159.
9. IFRS and GAAP: Similarities and differences. IFRS readiness series, Pricewaterhouse Coopers. URL: <http://www.pwcinform.com>.