

УДК 657

DOI: <https://doi.org/10.32840/2522-4263/2020-2-44>**Коблянська О.І.***кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку і оподаткування
Інституту банківських технологій та бізнесу
Університету банківської справи***Круглік К.М.***студентка
Інституту банківських технологій та бізнесу
Університету банківської справи***Koblyanska Olena***Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Department of Accounting and Taxation
Institute of Banking Technology and Business, «Banking University»***Kruhlik Kateryna***Student
Institute of Banking Technology and Business, «Banking University»*

ОЦІНКИ В ОБЛІКОВІЙ ПОЛІТИЦІ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІД ЧАС ПЕРЕХОДУ НА МСФЗ

ASSESSMENTS IN THE ACCOUNTING POLICIES OF FIXED ASSETS WITH THE TRANSITION TO INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS

АНОТАЦІЯ

У статті розглянуто оцінки в обліковій політиці основних засобів під час переходу на міжнародні стандарти обліку на прикладі підприємства та загалом з урахуванням чинних нормативних актів – П(с)БО та МСФЗ. Визначено облікові аспекти основних засобів під час переходу від наказу на облікову політику суб'єкта господарювання, складену згідно з вимогами вітчизняних стандартів, на міжнародні. Проведений аналіз норм наказу про облікову політику в частині основних засобів згідно з чинним українським законодавством на предмет їх відповідності практичним особливостям використання матеріально-технічної бази підприємства. Сформовано для підприємства чіткий перелік складників для наказу про облікову політику щодо організації обліку основних засобів під час переходу на МСФЗ з урахуванням вже вибраних та використаних облікових оцінок за вітчизняними стандартами. Запропоновано напрями вирішення проблематики та складено алгоритм переходу з оцінок в обліковій політиці для українських підприємств на облік за МСФЗ.

Ключові слова: основні засоби, об'єкт основних засобів, облікова політика, П(с)БО, МСФЗ, IFRS, оцінка, амортизація, первісна вартість, справедлива вартість, переоцінка.

АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрены оценки в учетной политике основных средств при переходе на международные стандарты учета на примере предприятия и в целом с учетом действующих нормативных актов – П(с)БУ и МСФО. Определены учетные аспекты основных средств при переходе от приказа на учетную политику предприятия, составленную в соответствии с требованиями отечественных стандартов, на международные. Проведен анализ норм приказа об учетной политике в части основных средств согласно действующему украинскому законодательству на предмет их соответствия практической особенностям использования материально-технической базы предприятия. Сформирован для предприятия четкий перечень составляющих для приказа об учетной политике по организации учета основных средств при переходе на МСФО с учетом уже выбранных и использованных учетных оценок по отечественным

стандартам. Предложены направления решения проблематики и составлен алгоритм перехода из оценок в учетной политике для украинских предприятий на учет по МСФО.

Ключевые слова: основные средства, объект основных средств, учетная политика, П (с) БУ, МСФО, IFRS, оценка, амортизация, первоначальная стоимость, справедливая стоимость, переоценка.

ANNOTATION

The article considers the estimates in the accounting policy of fixed assets upon transition to international accounting standards – by the example and as a whole, taking into account the current regulatory acts – ukrainian standards of accounting and IFRS. The accounting aspects of fixed assets are determined during the transition from the order to the accounting policy of the enterprise, drawn up in accordance with the requirements of domestic international standards. The analysis of the norms of the order on accounting policies in terms of fixed assets in accordance with the current Ukrainian legislation and the subject of their compliance with the practical features of the use of material and technical base of the enterprise. A clear list of the components for the order on the accounting policy for the organization of accounting for fixed assets during the transition to IFRS, taking into account already selected and used accounting estimates by domestic standards, has been compiled. A comparison is made of the accounting of MNMA in accordance with P (s) BU and IFRS. A comparison is made of P. 1 P (s) BU 7 and IAS, which directs incomplete capital investments in fixed assets to fixed assets, is presented separately from fixed assets as an independent item of fixed assets, and it was also found that IFRS does not have norms for separately accounting for capital investments. It is determined that financial expenses in accordance with P (s) BU 31 and clause 8 P (s) BU 7 are not included in the initial cost of fixed assets acquired (created) in whole or in part through borrowing. The recommendations are formulated when transferring to IFRS to deduct from the balance gratuitously received such fixed assets. It is agreed that adjustments to the gross cost of fixed assets by indexing are practically consistent with clause 17 P (s) BU 17. The directions of solving the problems are proposed and an algorithm for the transition from assessments

in accounting policies for Ukrainian enterprises to IFRS accounting is drawn up. The possible perspectives of further research on the selection and interpretation of estimates in the accounting policy of fixed assets upon the transition to international accounting and reporting standards are summarized.

Key words: property, plant and equipment, accounting policy, standards of accounting, IFRS, valuation, depreciation, property, original cost, fair value, revaluation.

Постановка проблеми. Незважаючи на те, що вітчизняні підприємства ще повністю не застосовують МСФЗ (міжнародні стандарти фінансової звітності) в бухгалтерському обліку та під час складання звітності, в останні роки помітна тенденція зростання їхньої кількості, що пов'язано не лише із прийняттям нових законодавчих актів стосовно акціонерних товариств, підприємств, що мають суспільні інтереси тощо, але й із пошуків розвитку бізнесу та зростанням прямих іноземних інвестицій у розвиток технічної бази – засобів праці, що потребує поетапного переходу з обліку згідно з українськими стандартами на міжнародні. Такий перехід зумовлює проблему процесу та послідовності щодо організації вибору та відбору оцінок в обліковій політиці одного з найбільш важливих матеріальних об'єктів обліку – основних засобів, частка яких у балансі в середньому сягає від 20–30% вартості майна та вище, що нині не вирішена та є актуальною.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням облікових аспектів та організації обліку основних засобів згідно з П(с)БО (положення (стандарту) бухгалтерського обліку) та МСФЗ, від визнання до відображення у фінансовій звітності, систематизацією відмінностей обліку за українськими та міжнародними стандартами займалися такі автори, як А.С. Воронцова [3], С.Ф. Голов [4], В.О. Короленко [5], Л.Л. Гевлич [5], Є.Є. Іонін [6], Л.В. Горбачова [6], О.В. Руденко [7], К.Б. Тесля [8].

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Однак у літературі відсутній зведений алгоритм вибору облікових оцінок основних засобів та переходу з політики П(с)БО на міжнародні стандарти обліку.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою дослідження є відбір та узагальнення оцінок в обліковій політиці основних засобів під час переходу на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. У сучасних умовах ефективно використання матеріально-технічної бази підприємств є одним з найважливіших чинників успіху, що пов'язано з раціональним вибором методів обліку та облікових оцінок основних засобів, що впливають на фінансовий результат.

Облік основних засобів організовується відповідно до МСБО (міжнародного стандарту бухгалтерського обліку) 16 «Основні засоби» [2] та національного стандарту П(С)БО 7 «Основні засоби» [1].

Недоліками сучасного законодавства України з питань обліку основних засобів є:

- неузгодженість П(с)БО та Податковим Кодексом з іншими нормативними актами;
- спірні питання П(с)БО та Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» стосовно переоцінки основних засобів;
- протиріччя з питань ремонту, реконструкції та модернізації основних засобів;
- податковий і бухгалтерський облік основних засобів суттєво різняться.

Ці та інші облікові аспекти можуть впливати також на вибір оцінок основних засобів під час формування політики за МСБО, які розглянемо на прикладі суб'єкта господарювання.

Предметом основної діяльності ТОВ (товариства з обмеженою відповідальністю) «Ренсофт Технолоджис» є діяльність у сфері комп'ютерного програмування, первісна вартість основних засобів якого станом на 31.12.2019 р. становила 94 706 тис. грн. за даними балансу за зносу в 54 994 тис. грн.

1. За вимогами П(с)БО 7 [1] МНМА (малоцінні необоротні матеріальні активи) вирізняють у підгрупу «Інші необоротні матеріальні активи». ТОВ «Ренсофт Технолоджис» встановлює вартісні ознаки предметів МНМА від 3000 грн. (п. 5) та застосовує спрощену методику амортизації (п. 27) без переоцінки (п. 16).

МСБО не містять вимог щодо обліку МНМА, тому цю статтю щодо МНМА можна викреслити з наказу про облікову політику ТОВ «Ренсофт технолоджис».

2. П. 1 П(с)БО 7 [1] спрямовує незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи до складу ОЗ (основних засобів), які в балансі наводять окремо від основних засобів як самостійну статтю необоротних активів.

Згідно з п. 4 П(С)БО 7 [1], капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи – витрати на будівництво, реконструкцію, модернізацію (інші поліпшення, що збільшують первісну (переоцінену) вартість), виготовлення, придбання об'єктів матеріальних необоротних активів (у т.ч. необоротних матеріальних активів, призначених для заміни діючих, і устаткування для монтажу), що здійснюються підприємством. За п. 22 П(с)БО 7 [1] капітальні інвестиції не амортизуються, в примітках до звітності розкривають інформацію про суму таких інвестицій в ОЗ відповідно п. 37.3.

МСБО не має норм щодо обліку окремо капітальних інвестицій.

Таким чином, незавершені капітальні інвестиції під час переходу на МСБО в обліковій політиці ТОВ «Ренсофт технолоджис» можуть не відображатися.

3. Фінансові витрати відповідно до П(с)БО 31 та п. 8 П(с)БО 7 [1] не включають до первісної вартості ОЗ, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень, за винятком фінансових витрат, які включають до собівартості кваліфікаційних активів.

§ 23 МСБО 16 [2] містить норму для операцій купівлі ОЗ із відтермінуванням платежу.

ТОВ «Ренсофт технолоджис» доцільно ввести наступний аспект в облікову політику щодо основних засобів: коли платіж відкладають на строк довший, ніж звичайний строк кредиту, різниця між грошовим еквівалентом ціни і загальними виплатами визнається як відсотки за період кредиту в разі некапіталізації відсотків.

4. Первісна оцінка безоплатно отриманих ОЗ згідно з п. 8 П(с)БО 7 [1] дорівнює їхній справедливій вартості на дату їх отримання з урахуванням витрат. В обліковій політиці ТОВ «Ренсофт технолоджис» залишок додаткового капіталу не зменшується на суму визнаного доходу протягом строку корисного використання безоплатно одержаних основних засобів і під час їх вибуття.

МСБО не містить окремих положень з оцінки безоплатно отриманих ОЗ, тому можна порадити ТОВ «Ренсофт технолоджис» під час переходу на МСФЗ списувати з балансу безоплатно отримані об'єкти основних засобів.

5. В обліковій політиці ТОВ «Ренсофт технолоджис» згідно з п. 12 П(с)БО 7 первісна вартість об'єкта ОЗ, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта ОЗ, а згідно з п. 13 П(с)БО 7 придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний актив – справедливій вартості переданого немонетарного активу, збільшеній (зменшеній) на суму коштів чи їх еквівалентів, що була передана під час обміну.

МСБО не має принципових положень щодо обміну активами, однак на підставі § 24 МСБО 16 [2] для ТОВ «Ренсофт технолоджис» пропонуємо в разі, якщо бартерна угода має комерційну суть, отриманий об'єкт ОЗ оцінювати за справедливою вартістю, щонайменше на рівні балансової вартості переданого активу.

6. Переоцінка ОЗ ТОВ «Ренсофт технолоджис» на підставі п. 17 П(с)БО 7 [1] здійснюється індексаційним методом – коригуванням первісної вартості та суми зносу.

Згідно з § 35 МСБО 16 [2] можна вибрати для підприємства один із варіантів:

- коригування валової вартості ОЗ (у т.ч. за допомогою індексування) та накопиченої амортизації;

- метод «згорання»: виключення накопиченої амортизації з валової вартості ОЗ та подальша переоцінка.

Враховуючи, що коригування валової вартості ОЗ за допомогою індексування практично відповідає п. 17 П(с)БО 17 [1], можна вибрати цей аспект.

7. В обліковій політиці ТОВ «Ренсофт технолоджис» на підставі 23 П(с)БО 7 [1] амортизація, ОЗ, які тимчасово не експлуатують, припиняється на період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

§ 55 МСБО 16 [2] має протилежну вимогу – амортизацію не припиняють, коли актив не використовують або він вибуває з активного використання, доки актив не буде амортизований

повністю, тому така облікова оцінка має бути врахована в наказі про облікову політику підприємства.

8. Відзначимо також, що ТОВ «Ренсофт технолоджис» в обліку витрат на ремонт для підтримання об'єкта в робочому стані включаються до складу витрат, а відповідно до МСБО витрати на сервісне обслуговування і експлуатацію мають зменшувати фінансовий результат.

Отже, для ТОВ «Ренсофт технолоджис» в обліку основних засобів під час переходу на МСБО пропонуємо вибрати такі оцінки:

- безоплатно отримані подібні об'єкти основних засобів списувати з балансу;

- не відображати окремо в обліку малоцінні необоротні активи та капітальні інвестиції, а обліковувати їх у складі ОЗ;

- стосовно фінансових витрат на придбання ОЗ різницю між грошовим еквівалентом ціни і загальними виплатами визначати як відсотки за період кредиту.

- отримані ОЗ оцінювати за справедливою вартістю, як мінімум на суму балансової вартості переданого активу;

- переоцінку ОЗ здійснювати методом коригування валової вартості ОЗ (у т.ч. за допомогою індексування);

- продовжувати нарахування амортизації, коли ОЗ не використовують або він вибуває з активного використання, доки не буде амортизований повністю;

- витрати на ремонт і сервіс списувати на прибутки та збитки.

Висновки. Підсумки відбору та узагальнення оцінок в обліковій політиці основних засобів під час переходу на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку довели, що нині не існує загальноприйнятої послідовності дій у цьому напрямі, що зумовлено певними відмінностями між П(с)БО 7 та МСФЗ 16. Під час вибору оцінок в обліку основних засобів складність переходу з П(с)БО на МСФЗ доцільно вирішити шляхом розробленого алгоритму. Отже, алгоритм відбору та узагальнення оцінок в обліковій політиці основних засобів під час переходу на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку полягає в:

- огляді загальних вимог щодо організації обліку основних засобів згідно з МСФЗ;

- аналізі вже вибраних оцінок та доцільних до застосування в існуючій обліковій політиці відповідно до П(с)БО;

- критичній оцінці механізму практичного застосування в діяльності підприємства об'єктів основних засобів;

- порівнянні чинних вимог обліку основних засобів за МСФЗ та П(с)БО;

- за можливості прямого переходу за відповідності норм обліку основних засобів із вітчизняних стандартів на міжнародні;

- виборі найбільш економічно прийнятних оцінок основних засобів для формування облікової політики на підставі вимог і тлумачень МСФЗ;

– коригуванні тих чи інших суттєвих аспектів обліку основних засобів МСФЗ з урахуванням раніше застосовуваних оцінок та особливостей використання П(с)БО.

Перспективами досліджень цього напрямку, на наш погляд, є:

– пошук методичних підходів гармонізації процедур обліку основних засобів за МСФЗ та П(с)БО;

– відбір облікових оцінок основних засобів згідно з концепцією обліку;

– виділення додаткових узгоджувальних оцінок для обліку основних засобів під час відображення даних звітності вітчизняного формату, адаптованого до МСФЗ.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

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> (дата звернення: 20.03.2020).
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби». URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_014 (дата звернення: 20.03.2020).
3. Воронцова А.С. Справедлива вартість необоротних активів: сутність та процедура оцінювання. *Молодіжний науковий вісник УАБС НБУ. Економічні науки*. 2019. № 6. С. 184–192.
4. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку. Київ : ЦУЛ, 2018. 657 с.
5. Короленко В.О., Гевлич Л.Л. Особливості обліку основних засобів за національними та міжнародними стандартами. *Вісник Донецького національного університету*. 2019. № 3. С. 7–11.
6. Іонін Є.Є., Горбачова Л.В. Облік основних засобів: вітчизняний та зарубіжний досвід. *Вісник студентського наукового товариства ДонНУ імені Василя Стуса*. 2018. № 10. С. 153–157.
7. Руденко О.В. Облік основних засобів за МСФЗ в умовах національної системи оподаткування. *Ефективна економіка*. 2018. № 2. С. 14–16.
8. Тесля К.Б. Облік та оцінка основних засобів за міжнародними стандартами обліку. *МСФЗ: дослідження, наука, практика, імплементація*: матеріали міжнародної інтернет-конференції. URL: <http://konf.amsfo.com.ua> (дата звернення: 20.03.2020).

REFERENCES:

1. Pologhennya (standart) byhgaltepskogo obliky 7 «Osnovny zasoby» [Accounting Regulations (Standard) 7 «Fixed Assets»]: nakaz Ministerstva finansiv Ukraine vid 27.04.2000 r. № 92. Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (accessed: 20 March 2020).
2. Mighnarodniy standart byhgaltepskogo obliky 16 «Osnovny zasoby [International Accounting Standard 16 «Fixed Assets»]. Available at: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_014 (accessed: 20 March 2020).
3. Voroncova A.S. (2019) Spravedliva vaptist neobopotnyh akti-viv: sytnist ta procedypa ocinyuvannya [Fair value of non-current assets: nature and procedure of valuation]. Youth Scientific Bulletin UABS of NBU. Economic sciences, no. 6, pp. 184–192.
4. Golov S.F. (2018) Byhgaltepskiy oblik v Ukraine: analiz stany ta perspektiv rozvitky [Accounting in Ukraine: analysis of the current state and prospects]. Kyiv: The center of educational literature, p. 657. (in Ukrainian)
5. Korolenko V.O., Gevlich L.L. (2019) Osoblyvocti obliku ocnovnyh zacobiv za nacionalnymy ta mighnarodnymy standartamy [Features of accounting for fixed assets by national and international standards]. Bulletin of Donetsk National University, no. 3, pp. 7–11.
6. Ionin E.E. (2018) Gopbachova L.V. Oblik osnovnix zasobiv: vitchiznyany ta zarybighniy dosvid [Accounting for fixed assets: domestic and foreign experience]. Bulletin of the Vasyl Stus Student Scientific Society of DonNU, no. 10, pp. 153–157.
7. Rudenko O.V. (2018) Oblik osnovnyh zacobiv za MCFZ v umovah nacionalnoi sistemy opodatkyvannya [Accounting for fixed assets under IFRS in the context of the national tax system]. Journal an efficient economy, no. 2, pp. 14–16.
8. Teslya K.B. Oblik ta ocinka osnovnix zasobiv za mighnarodnimi standaptami obliky [Accounting and evaluation of fixed assets by international accounting standards]. MSFZ: doslidghennya, nayka, praktika, implementaciy: Materiali Mighnarodnoi Intepnet-konferencii. Available at: <http://konf.amsfo.com.ua> (accessed: 20 March 2020).