

## Список використаних джерел:

1. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів: затв. наказом Міністерства фінансів України від 16 листопада 2009 р. № 1327. Дата оновлення 30.12.2013. URL: <https://zakon.help/law/1327/>

2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 (МСБО 38). Нематеріальні активи. Дата редакції 01.01.2012. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>

3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. Дата оновлення 20.06.2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: затв. Наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999р. № 242. Дата оновлення 27.06.2013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>

**Лугова О.І.**,  
канд. екон. наук, старший викладач  
кафедри обліку і оподаткування;  
**Галкін В.В.**,  
старший викладач  
кафедри обліку і оподаткування;  
**Горбач С.О.**,  
завідувач кабінетом  
кафедри обліку і оподаткування  
*Миколаївський національний  
аграрний університет  
(м. Миколаїв)*

## **ОБЛІК ЗАМОРТИЗОВАНИХ ОБ'ЄКТІВ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ВІДПОВІДНО ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ**

Облік основних засобів займає одну з ключових позицій як в національних, так і в міжнародних стандартах бухгалтерського обліку. Відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності основним стандартом, що регулює порядок обліку основних засобів є МСБО 16 «Основні засоби».

На практиці часто виникають ситуації, коли деякі об'єкти основних засобів використовуються після закінчення терміну їх корисного використання, вони повністю амортизовані, тобто вартість, що амортизується, зрівнялася із сумою накопиченої амортизації, а їх балансова вартість дорівнює нулю. При цьому, амортизаційні витрати не можна визнавати в складі доходів чи витрат, тому, що балансова вартість об'єкта

основних засобів не може бути від'ємною. Отже, фактично, об'єкт основних засобів використовується, але не можна визнати витрат на амортизацію, тому що залишкова вартість дорівнює нулю. І, як наслідок, принцип відповідності доходів і витрат не працює, оскільки витрати не збігаються з економічними вигодами, отриманими від експлуатації цих об'єктів.

МСБО 16 «Основні засоби» [1] визначає строк корисної експлуатації як:

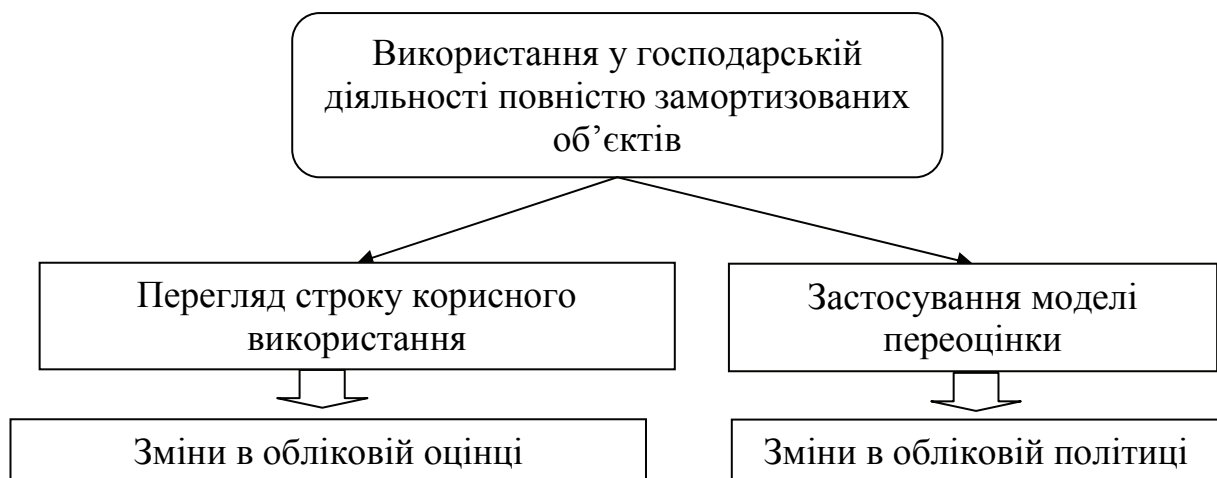
а) період, протягом якого очікується, що актив буде придатний для використання суб'єктом господарювання, або

б) кількість одиниць виробленої продукції чи подібних одиниць, що їх суб'єкт господарювання очікує отримати від активу.

Слід зазначити, що це не потенційний або економічний строк використання активу. Ці два поняття не є тотожними. Наприклад, нормальний економічний термін експлуатації обладнання становить 4 роки, але політика підприємства полягає в тому, щоб оновлювати дане обладнання кожні 2 роки. У цьому випадку корисний термін служби обладнання складає всього 2 роки. Або економічний термін експлуатації машини становить 6 років, але після 3 років експерти підприємства оцінюють, що машину можна використовувати ще 5 років. У цьому випадку загальний термін корисного використання становить 8 років.

Важливо зазначити, що МСБО 16 вимагає переглядати строк корисного використання активів принаймні на кінець кожного звітного року.

Проте, багато суб'єктів господарювання лише нараховують амортизацію на основі ставок, визначених для певної групи активів, при цьому не переглядають строки корисного використання своїх активів і, як наслідок, продовжують використання повністю амортизованих активів у виробничому процесі. Розглянемо два можливі варіанти коригувальних дій для цієї ситуації (рис 1).



**Рис. 1. Варіанти обліку основних засобів, які повністю амортизовані**

Варіант 1: Переглядати строки корисного використання на кінець кожного звітного року.

Строк корисного використання - це облікова оцінка, і якщо виявлено, що він відрізняється від того, який був встановлений спочатку, необхідно зазначити цю зміну. Це означає, що амортизація визначається на основі балансової вартості та нового строку використання. Не допускається перерахування показників фінансової звітності за попередні періоди. Оскільки строк корисного використання не переглядався у попередньому звітному періоді, то це призводить до помилки обліку. Якщо ця помилка є суттєвою, то її необхідно виправити ретроспективно. Це означає перерахування показників попередніх періодів, використовуючи переглянуті очікувані строки корисного використання.

Варіант 2: Переоцінка активи до їхньої справедливої вартості.

МСБО 16 передбачає 2 моделі для подальшої оцінки основних засобів: модель собівартості та модель переоцінки.

Згідно з моделлю собівартості після первісного визнання як активу об'єкт основних засобів повинен обліковуватися за його собівартістю (первісною вартістю) за вирахуванням накопиченої амортизації і накопичених збитків від знецінення. Модель переоцінки передбачає, що після первісного визнання як активу об'єкт основних засобів повинен обліковуватися за переоціненою вартістю, що є його справедливою вартістю на дату переоцінки, за вирахуванням амортизації і накопичених збитків від знецінення. Переоцінки повинні проводитися досить регулярно, щоб балансова вартість істотно не відрізнялася від справедливої вартості на звітну дату.

Якщо підприємство планує використовувати існуючі об'єкти в майбутньому, їх справедлива вартість точно більша нуля. Переоцінка об'єктів з нульовою балансовою вартістю фактично означає, що підприємство змінює свою облікову політику.

Відповідно до п 14. МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [2] суб'єкт господарювання повинен змінити облікову політику, тільки якщо:

- 1) зміна вимагається МСФЗ (очевидно це не той випадок);
- 2) зміна призводить до того, що фінансова звітність надає достовірну та доречнішу інформацію про вплив операцій, інших подій або умов на фінансовий стан, фінансові результати діяльності або грошові потоки суб'єкта господарювання.

Але облікова політика містить деякі правила і норми, які визначають, що необхідно відображати певні операції у фінансовій звітності - не тільки у поточному періоді, але і в майбутньому.

Проте чи дійсно зміна облікової політики з моделі витрат на модель переоцінки допоможе забезпечити достовірну інформацію про виробниче обладнання не тільки у поточному періоді, а й у майбутньому?

Так, для визначення справедливої вартості об'єктів основних засобів

необхідно застосовувати МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» [3]. Проте це дуже важко і непрактично, оскільки неможливо встановити ринкову вартість використовуваного виробничого обладнання (головним чином, якщо воно специфічне для конкретного підприємства). Модель переоцінки використовується для будівель та земельних ділянок у 99,9% випадків, оскільки легко встановити ринкову вартість цих активів регулярно.

Крім того, підприємство повинне переоцінювати свої об'єкти з достатньою регулярністю.

Якщо йдеться про переоцінку окремого об'єкта основних засобів, то переоцінці підлягає, як правило, вся група основних засобів, до якої відноситься цей об'єкт. Підставою для переоцінки всієї групи служить принцип суттєвості.

Якщо після розгляду всіх цих аспектів підприємство все одно обере варіант перейти від моделі собівартості до моделі переоцінки, то згідно МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» не потрібно застосовувати нову політику ретроспективно, лише перспективно.

З точки зору довгострокової перспективи, модель переоцінки дійсно не підходить для об'єктів, що використовуються у виробничому процесі, особливо якщо вони мають спеціалізований характер.

Потенційне виправлення помилки, що виникає внаслідок неможливості перегляду строку корисного використання в минулому, може бути досить складним процесом, тому що потрібно зробити багато обчислень. Але це потрібно зробити тільки один раз. На нашу думку, набагато краще переглянути оцінку строку корисного використання на кінець кожного звітного року та визнати зміни в облікових оцінках, а не змінювати облікову політику.

При організації бухгалтерського обліку основних засобів за міжнародними стандартами особливу увагу потрібно приділити порядку нарахування амортизації, строкам корисної експлуатації і віднесенню витрат на підтримання активу в робочому стані на поточні витрати або балансову вартість основних засобів.

### **Список використаних джерел:**

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_014](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014)

2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/en/929\\_020](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/en/929_020)

3. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Оцінка справедливої вартості» // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_068](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_068)