



DOI: 10.58423/2786-6742/2024-6-469-477
УДК 657.421

Віктор ШАЦКОВ

аспірант кафедри обліку та консалтингу,
Державний податковий університет,
Ірпінь, Україна
ORCID ID: 0000-0002-0699-0696

ВИЗНАННЯ ТА ОЦІНКА ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВ СУСПІЛЬНОГО ІНТЕРЕСУ

Анотація. В зв'язку з відсутністю чітких і однозначних рекомендацій стосовно визнання та оцінки основних засобів підприємствам суспільного інтересу доводиться покладатися на професійне судження, але підприємства допускають багато помилок в процесі визнання та оцінки основних засобів, не зазначають, в яких випадках і на яких принципах є необхідним застосування професійного судження. Метою статті є дослідження порядку визнання та оцінки основних засобів підприємств суспільного інтересу, які застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності, з визначенням ситуацій, коли потрібно застосовувати професійне судження. У роботі розглянуто критерії визнання основних засобів, з'ясовано, що при визначенні вартісного критерія потрібно базуватися на виду діяльності та технологічних процесах. Вивчено оцінку початкових витрат на придбання або створення об'єкту основних засобів, зокрема складові собівартості основних засобів – витрати на придбання, безпосередньо віднесені витрати, витрати на виведення з експлуатації. Розглянуто витрати, що не включаються до собівартості об'єкта основних засобів та списуються на витрати періоду. Розглянуто подальші витрати, які відносяться до вже визнаного об'єкта основного засобу. Досліджено моделі оцінки основних засобів після їх визнання – модель собівартості та модель переоцінки, досліджено методи переоцінки основних засобів –індексний метод та метод згортання. Досліджено порядок визнання та визначення суми збитків від зменшення корисності, враховуючи, що сумою очікуваного відшкодування активу є більша з двох оцінок активу: справедлива вартість мінус витрати на вибуття та його вартість при використанні. Розглянуто порядок припинення визнання основних засобів після вибуття, коли більше не чекають майбутніх економічних вигід від його використання, після перекласифікації в актив, що утримується для продажу.

Ключові слова: основні засоби, підприємство суспільного інтересу, визнання, оцінка, професійне судження.

JEL Classification: M40

Absztrakt. A tárgyi eszközök kimutatására és értékelésére vonatkozó világos és egyértelmű iránymutatások hiányában a közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó egységeknek szakmai megítélésre kell hagyatkozniuk, de a vállalkozások sok hibát követnek el a tárgyi eszközök kimutatása és értékelése során, és nem határozzák meg, hogy mikor és milyen elvek alapján van szükség szakmai megítélés alkalmazására. A cikk célja a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardokat alkalmazó közérdekű vállalkozások tárgyi eszközeinek elismerési és értékelési eljárásának tanulmányozása, meghatározva azokat a helyzeteket, amikor szakmai megítélést kell alkalmazni. A cikk megvizsgálja a tárgyi eszközök kimutatásának kritériumait, és megállapítja, hogy a bekerülési érték kritériumának meghatározásakor a tevékenység típusát és a technológiai folyamatokat kell alapul venni. Tanulmányozták a tárgyi eszközök beszerzésének vagy létrehozásának kezdeti költségeit, különös



tekintettel a tárgyi eszközök bekerülési értékének összetevőire - beszerzési költségek, közvetlenül hozzárendelhető költségek, leszerelési költségek. Megvizsgálja azokat a költségeket, amelyek nem szerepelnek a tárgyi eszköz bekerülési értékében, és az időszak költségeit terhelik. A már kimutatott tárgyi eszközökhöz kapcsolódó további költségeket figyelembe vesszük. A tárgyi eszközök kimutatás utáni értékelésének modelljeit - a bekerülési érték modell és az átértékelési modell - tanulmányozzák, a tárgyi eszközök átértékelésének módszereit - az index módszer és a roll-up módszer - vizsgálják. Az értékvesztés miatti veszteségek kimutatására és összegének meghatározására vonatkozó eljárást megvizsgáljuk, figyelembe véve, hogy az eszköz várható megtérülésének összege a két eszközértékelés közül a magasabb: az elidegenítési költségekkel csökkentett valós érték és a használati érték. Megvizsgálásra került a tárgyi eszközök kivezetésének eljárása az értékesítésre tartott eszközzé történő átsorolást követően, amikor a használatból nem várható jövőbeni gazdasági haszon.

Kulcsszavak: tárgyi eszközök, közérdekű vállalkozás, besorolás, értékelés, szakmai megítélés

Abstract. Due to the lack of clear and unambiguous recommendations regarding the recognition and measurement of property, plant and equipment, public interest entities have to rely on professional judgment, but entities make many mistakes in the process of recognition and measurement of property, plant and equipment, they do not indicate in which cases and on what principles it is necessary application of professional judgment. The purpose of the article is to study the procedure for recognition and measurement of property, plant and equipment of public interest entities that apply international financial reporting standards, with the determination of situations when professional judgment must be applied. The work considers the criteria for recognition of property, plant and equipment, it is clarified that when determining the cost criterion, it is necessary to base it on the type of activity and technological processes. The measurement of initial costs for the acquisition or creation of an object of property, plant and equipment was studied, in particular the components of the cost of property, plant and equipment – acquisition costs, directly attributable costs, decommissioning costs. The costs that are not included in the cost of the property, plant and equipment and are written off to the expenses of the period are considered. Further expenses related to the already recognized object of the property, plant and equipment are considered. The models of measurement of property, plant and equipment after their recognition were investigated – the cost model and the revaluation model, the methods of revaluation of property, plant and equipment were investigated – the index method and the collapse method. The procedure for recognizing and determining the amount of impairment losses has been studied, taking into account that the amount of the expected recovery of the asset is the greater of the two valuations of the asset: fair value minus disposal costs and its value in use. Considered the procedure for derecognition of property, plant and equipment after disposal, when future economic benefits from its use are no longer expected, after reclassification into an asset held for sale.

Keywords: property, plant and equipment, public interest entity, recognition, measurement, professional judgment.

Постановка проблеми. В останні роки помітна тенденція зростання кількості вітчизняних підприємств, що застосовують міжнародні стандарти при веденні бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності, зокрема підприємств суспільного інтересу. Це зумовлює проблему процесу визнання, вибору та відбору оцінок в обліковій політиці щодо одного з важливих об'єктів обліку – основних засобів. Проблеми можуть виникнути у зв'язку з тлумаченням визначення та з застосуванням концепції суттєвості, оскільки за різними методами бухгалтерського обліку існують різні оцінки суттєвості. В зв'язку з відсутністю чітких і однозначних рекомендацій в багатьох питаннях стосовно оцінки



основних засобів підприємствам суспільного інтересу доводиться покладатися на професійне судження для обґрунтування та вибору найбільш ефективних із погляду результативності варіантів. Але вітчизняні підприємства допускають багато помилок в процесі визнання та оцінки основних засобів, не зазначають, в яких випадках і на яких принципах є необхідним застосування професійного судження. Вивчення цих проблем про деталі визнання і оцінки таких об'єктів обліку, як основні засоби, надасть можливість відобразити повну та достовірну інформацію в фінансовій звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Розкриттю елементів облікової політики щодо основних засобів за міжнародними стандартами присвячено багато наукових праць, зокрема таких фахівців, як Голов С.Ф., Костюченко В.М., Кононова І.В. Белозерцев В.С., Шкуліпа Л.В., Мельник Т.Г., Гречко А.В., Сторожук Т.М., Даниленко О., Рубаненко Л. Більшість праць дослідників присвячено розкриттю особливостей обліку основних засобів згідно з МСБО 16 та порівнянню положень національного та міжнародного стандартів.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Залишається недостатньо дослідженим у науковому середовищі питання застосування професійного судження підприємствами суспільного інтересу щодо основних засобів, це питання ретельно розглянуто лише Сторожук Т.М. [1] при визначенні об'єктів основних засобів та формуванні їх складу та Рубаненко Л. [2] у випадках переоцінки основних засобів.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою дослідження є дослідження порядку визнання та оцінки основних засобів підприємств суспільного інтересу, які застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності, з визначенням ситуацій, коли потрібно застосовувати професійне судження.

Виклад основного матеріалу дослідження. Формуючи облікову політику щодо основних засобів, підприємства суспільного інтересу, які ведуть облік за міжнародними стандартами, мають орієнтуватися на МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» (IAS 8 «Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors») [3], який визначає критерії обрання та зміни облікових політик, та МСБО 16 «Основні засоби» (IAS 16 «Property, plant and equipment») [4], в якому розкриваються такі елементи облікової політики, як визнання об'єктів та визначення балансової вартості, визначення моделі подальшої оцінки, визначення порядку переоцінки, визначення амортизаційних відрахувань, визнання та визначення суми збитків від зменшення корисності. У багатьох ситуаціях в IAS 16 наведено правила, яких підприємства суспільного інтересу мають дотримуватися, проте в деяких ситуаціях надається право на самостійне прийняття рішення, за багатьма аспектами пропонуються варіанти рішення та залишається лише зробити вибір, тому доведеться покладатися на професійне судження.

Основні засоби згідно з IAS 16 визнаються активом, за наступними критеріями (рис. 1):

- за першим критерієм всі ризики та винагороди, пов’язані з використанням об’єкта, переходять до суб’єкта господарювання;
- за другим критерієм наявна інформація про витрати на придбання або створення активу.

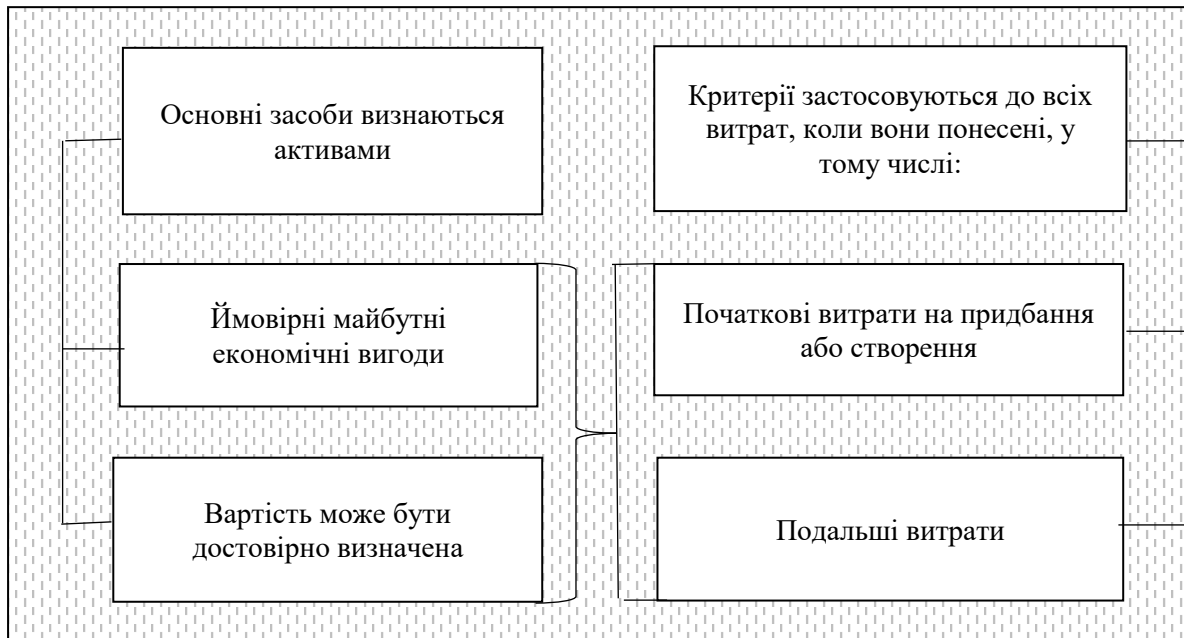


Рис. 1. Визнання та оцінка основних засобів за IAS 16

(складено за джерелом [4])

Міжнародний стандарт обліку не передбачає вартісний критерій визнання основного засобу і його розмір врегульовується підприємством суспільного інтересу виходячи з професійної думки, базуючись на виду діяльності та технологічних процесах. При визнанні основних засобів за міжнародними стандартами враховують критерій суттєвості, тому, як результат, в них не оперують такими категоріями, як інші необоротні матеріальні активи, малоцінні необоротні матеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи, бібліотечні фонди. Їх бухгалтерську природу визначають залежно від обставин.

Оцінкою початкових витрат на придбання або створення об’єкту основних засобів є собівартість, структура якої залежить від способу надходження об’єкта. Згідно з IAS 16 існують три складові собівартості основного засобу (рис. 2):

- перша складова – витрати на придбання;
- друга складова – безпосередньо віднесені витрати, якими є витрати, що безпосередньо пов’язані з доставкою активу до місця розташування та приведення його в стан, необхідний для експлуатації;
- третя складова – витрати на виведення з експлуатації – передбачається одночасне створення забезпечення на об’єкту розраховану суму зобов’язання.

На відміну від міжнародних стандартів згідно з НП(С)БО витрати на виведення з експлуатації включаються до складу інших витрат у період виведення, крім тих витрат, які будуть здійснені згідно з вимогами законодавства, наприклад на рекультивацію порушених земель. За міжнародними стандартами забезпечення створюється не лише тоді, коли вимагає законодавство, а й тоді, коли підприємство бере такі зобов'язання на себе з власної волі – конструктивні зобов'язання.

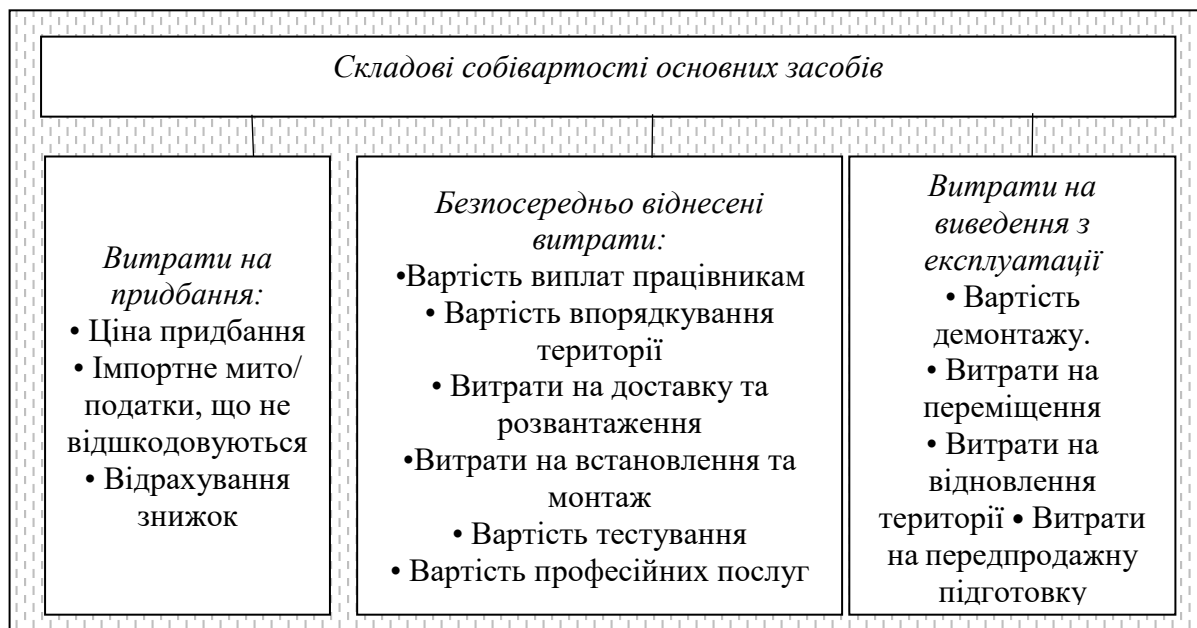


Рис. 2. Складові собівартості основних засобів

В випадку, коли основний засіб будується або створюється суттєвий час та за допомогою залучення кредитів, то включення витрат до собівартості таких об'єктів, які вважаються кваліфікаційними активами, згідно з МСБО 23 «Витрати на позики» (IAS 23 «Borrowing Costs») [5] можливо тільки, якщо ці витрати є неминучими фінансовими витратами, яких можна було б уникнути, якби не здійснювалися витрати на створення цих активів.

В випадку, коли основний засіб, придбається на умовах відстрочення платежу, та платіж за об'єкт відкладають на строк довший, ніж звичайний строк кредиту, згідно з IAS 16 його собівартість приймають на рівні грошового еквіваленту ціни за нього на дату визнання. Різницю між вартістю первісного визнання і загальними виплатами визнають як відсотки впродовж усього періоду відстрочки та не капіталізують.

В випадку, коли основний засіб отримується за обміном на інший актив, його собівартість оцінюється за справедливою вартістю або на рівні балансової вартості переданого активу, якщо справедливу вартість активу не можна достовірно визначити. В випадку, коли основний засіб отримується за державні гранти, його собівартість оцінюється на підставі тих же принципів, що і придбаних об'єктів, проте вартість основного засобу може бути зменшена на суму

отриманого гранту відповідно до норм МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» (IAS 20 «Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance») [6].

Згідно з IAS 16 не включаються до собівартості об'єкта основних засобів та списуються на витрати періоду: витрати на відкриття нових потужностей, на введення нового продукту, послуги, діяльності на новому місці розташування або з новою категорією клієнтів, адміністративні та інші загальні накладні витрати. Після доставлення в місце розташування та приведення основного засобу в стан, необхідний для експлуатації, будь-які витрати не включають до його балансової вартості. Всі подальші витрати, які відносяться до вже визнаного об'єкта основного засобу можуть бути: або витратами на полишення основного засобу та капіталізуються, якщо підприємство з великою імовірністю отримає майбутні економічні вигоди; або витратами на технічне обслуговування та ремонт, які не капіталізуються та списують на витрати періоду у міру їх виникнення. Заміну окремого важливого компонента складного об'єкта відображають як придбання нового об'єкта та списання старого компонента.

Після первісного визнання до об'єкта основних засобів застосовують модель подальшої оцінки, яку закріплюють своєю обліковою політикою, яка існує за двома моделями: модель собівартості та модель переоцінки (для основних засобів, залишкова вартість яких суттєво відрізняється від його справедливої вартості, яку можна достовірно оцінити) (рис. 3). Для різних класів основних засобів можна вибрати різні моделі подальшої оцінки.

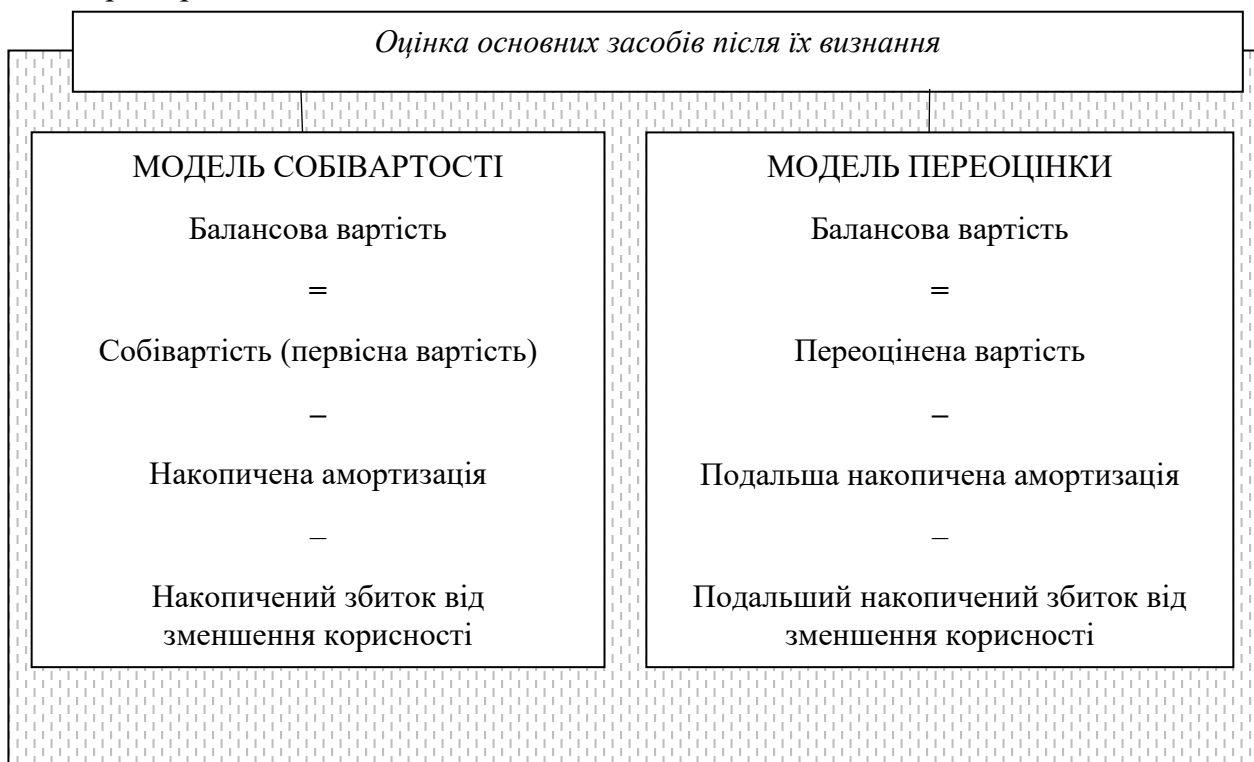


Рис. 3. Оцінка основних засобів після їх визнання



При виборі моделі переоцінки підприємство суспільного інтересу повинне закріпити своєю обліковою політикою поріг суттєвості, оскільки міжнародними стандартами кількісні критерії суттєвості не визначені. Від обраного порогу суттєвості залежить періодичність переоцінки: при незначній зміні і неперевищенні встановленого порога – достатньо здійснювати переоцінку через кожні 3–5 років; при значній зміні та нестабільності ринкових цін – щорічно. При переоцінці об'єкту основних засобів переоцінюють весь клас, до якого належить цей актив. Міжнародними стандартами передбачено два варіанта переоцінки основних засобів: індексний метод – коригування валової вартості основних засобів та накопиченої амортизації за допомогою індексування (співвідношення справедливої вартості об'єкта до його балансової вартості); метод «згортання» (метод «анулювання») – виключення накопиченої амортизації з валової вартості основних засобів та подальша переоцінка до справедливої вартості (для нерухомості).

Незалежно від обраної моделі подальшої оцінки основних засобів підприємство суспільного інтересу за нормами МСБО 36 «Зменшення корисності активів» (IAS 36 «Impairment of Assets») [7] повинно хоча б один раз у кінці кожного фінансового року переглядати балансову вартість об'єкта на предмет зменшення її корисності. Знецінення основних засобів за правилами цього стандарту вимагає застосування професійних суджень у такому значному обсязі й так ретельно обґрунтованих, як не вимагає жоден інший МСФЗ. Підприємство суспільного інтересу самостійно встановлює поріг суттєвості з метою зменшення корисності об'єктів основних засобів. При тестуванні об'єктів на зменшення корисності, як й проведенні переоцінки, підприємству суспільного інтересу також знадобиться власне професійне судження стосовно показників зовнішніх та внутрішніх джерел інформації, які дають підставу вважати, що корисність активу зменшилася.

Здійснюючи оцінку зменшення корисності, визначають збиток, який є перевищенням балансової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування активу, що є більшою з двох оцінок активу: справедливої вартості мінус витрати на вибуття та його вартості при використанні. Оцінка справедливої основною засобу здійснюватися відповідно до вимог МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» (IFRS 13 «Fair Value Measurement») [8] з використанням професійних суджень, вона вимагає здійснення аналізу звичайних операцій на ринку на основі обґрунтованих доказів. Оцінка вартості активу при використанні передбачає дисконтування вартості майбутніх грошових потоків, які будуть отримані від використання цього активу. Існують два підходи до визначення теперішньої вартості на основі потоку грошових коштів: традиційний, зосереджений на виборі ставки дисконту, та очікуваний, зосереджений на аналізі потоків грошових коштів та на чіткішому викладі припущень, застосованих у процесі оцінювання. Якщо в майбутньому у підприємства суспільного інтересу з'являться підтвердження, що раніше визнаний збиток від зменшення корисності зменшився або його вже немає, здійснюють відсторнування збитку.

Об'єкт основних засобів припиняють визнавати: після вибуття об'єкта або коли більше не чекають майбутніх економічних вигід від його використання, а також після його перекласифікації в актив, що утримується для продажу. Фінансовий результат від припинення визнання основного засобу визначається як різниця між сумою чистих надходжень від вибуття та балансовою вартістю об'єкта, та включається до прибутку (збитку), прибуток не класифікується як дохід. Але виключенням є періодичний продаж основного засобу, які утримувався для надання в оренду третім особам: при припиненні надання в оренду, коли актив стає утримуваним для продажу та переводиться до складу запасів за балансовою вартістю, кошти від продажу такого активу визнають у складі доходу відповідно до МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» (IFRS 15 «Revenue from Contracts with Customers») [9].

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, досліджено порядок визнання та оцінки основних засобів підприємств суспільного інтересу, які застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності, з визначенням ситуацій, коли потрібно застосовувати професійне судження: розглянуто критерії визнання основних засобів; вивчено оцінка початкових витрат на придбання або створення об'єкту основних засобів, зокрема складові собівартості основних засобів – витрати на придбання, безпосередньо віднесені витрати, витрати на виведення з експлуатації; розглянуто моделі оцінки основних засобів після їх визнання – модель собівартості та модель переоцінки; досліджено порядок визнання та визначення суми збитків від зменшення корисності; розглянуто порядок припинення визнання основних засобів.

Ефективність використання професійного судження фахівця у складі теорії і методики обліку основних засобів постає одним із першочергових завдань та вимагає вирішення, тому напрямом подальших досліджень є формування моделі застосування професійного судження щодо обліку основних засобів підприємств суспільного інтересу.

Список використаних джерел

1. Сторожук Т.М., Бурдега К.О. Професійне судження бухгалтера при визначенні складу необоротних матеріальних активів у світлі гармонізації з МСФЗ. *Бізнес-Інформ.* 2018. № 3. С. 271-275.
2. Рубаненко Л. Професійні судження оцінювача й аудитора та їх вплив на достовірність фінансової звітності підприємства. *Практика МСФЗ.* 2021. № 5 (29). С. 49-55.
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-8-accounting-policies-changes-in-accounting-estimates-and-errors/> (дата звернення: 19.12.2023).
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби». URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-16-property-plant-and-equipment> (дата звернення: 19.12.2023).
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 «Зменшення корисності активів». URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-36-impairment-of-assets/> (дата звернення: 19.12.2023).



6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 23 «Витрати на позики». URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-23-borrowing-costs/> (дата звернення: 19.12.2023).
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу». URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-20-accounting-for-government-grants-and-disclosure-of-government-assistance/> (дата звернення: 19.12.2023).
8. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Оцінка справедливої вартості». URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-13-fair-value-measurement/> (дата звернення: 19.12.2023).
9. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 «Дохід від договорів з клієнтами». URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers/> (дата звернення: 19.12.2023).

References

1. Storozhuk T.M., Burdega K.O. Profesijne sudzhennya buxgaltera pry` vy`znachenni skladu neoborotny`x material`ny`x akty`viv u svitli garmonizaciyi z MSFZ. *Biznes-Inform.* 2018. No 3. S. 271-275.
2. Rubanenko L. Profesijni sudzhennya ocinyuvacha j audy`tora ta yix vply`v na dostovirnist` finansovoyi zvitnosti pidpry`yemstva. *Prakty`ka MSFZ.* 2021. No 5 (29). S. 49-55.
3. Mizhnarodny`j standart buxgalters`kogo obliku 8 «Oblikovi polity`ky`, zminy` v oblikovy`x ocinkax ta pomy`lky`» [International Accounting Standards 8 “Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors”]. URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-8-accounting-policies-changes-in-accounting-estimates-and-errors/> (data zvernennya: 19.12.2023).
4. Mizhnarodny`j standart buxgalters`kogo obliku 16 «Osnovni zasoby`» [International Accounting Standards 16 “Property, plant and equipment”]. URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-16-property-plant-and-equipment> (data zvernennya: 19.12.2023).
5. Mizhnarodny`j standart buxgalters`kogo obliku 36 «Zmenschennya kory`snosti akty`viv» [International Accounting Standards 36 “Impairment of Assets”]. URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-36-impairment-of-assets/> (data zvernennya: 19.12.2023).
6. Mizhnarodny`j standart buxgalters`kogo obliku 23 «Vy`traty` na pozy`ky`» [International Accounting Standards 23 “Borrowing Costs”]. URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-23-borrowing-costs/> (data zvernennya: 19.12.2023).
7. Mizhnarodny`j standart buxgalters`kogo obliku 20 «Oblik derzhavny`x grantiv i rozkry`ttya informaciyi pro derzhavnu dopomogu» [International Accounting Standards 20 “Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance”]. URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-20-accounting-for-government-grants-and-disclosure-of-government-assistance/> (data zvernennya: 19.12.2023).
8. Mizhnarodny`j standart finansovoyi zvitnosti 13 «Ocinka spravedly`voyi vartosti» [International Financial Reporting Standards 13 “Fair Value Measurement”]. URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-13-fair-value-measurement/> (data zvernennya: 19.12.2023).
9. Mizhnarodny`j standart finansovoyi zvitnosti 15 «Doxid vid dogovoriv z kliyentamy`» [International Financial Reporting Standards 15 “Revenue From Contracts With Customers”]. URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers/> (data zvernennya: 19.12.2023).