

УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В КОМПАРАТИВНОМ ДИСКУРСЕ: ПРЕДПОСЫЛКИ ИНВЕСТИЦИОННОГО АНАЛИЗА

Н. А. Лобода

Львовский национальный университет им. И. Франко,
г. Львов, Украина

Основные средства представляют собой неотъемлемую часть активов предприятия. Главной целью приобретения основных средств является использование их в процессе производства продукции, оказания услуг или реализации товаров. Каждая страна учитывает основные средства по своим стандартам или нормам.

Целью настоящего исследования является сравнение международных стандартов финансовой отчетности (далее – МСФО) с нормативными правовыми актами различных стран в разрезе учета основных средств и поиск оптимального решения относительно его ведения.

Вопросы учета и отражения долгосрочных активов в финансовой отчетности субъектов хозяйствования на международном уровне регулируют МСБУ 16 «Основные средства», МСБУ 38 «Нематериальные активы», МСФО 36 «Обесценение активов», МСФО 3 «Объединение бизнеса», а в Украине – П(С)БУ 7 «Основные средства», П(С)БУ 8 «Нематериальные активы» и П(С)БУ 28 «Обесценение активов».

Согласно П(С)БУ 7, основные средства – это материальные активы, которые предприятие содержит с целью использования их в процессе производства или поставки товаров, предоставления услуг, сдачи в аренду другим лицам или для осуществления административных и социально-культурных функций, ожидаемый срок полезного использования (эксплуатации) которых больше одного года (или операционного цикла, если он больше года). Основные средства признаются активом, если: существует вероятность того, что в будущем предприятие по-

лучит экономические выгоды от его использования; его стоимость может быть достоверно определена [1]. Следует заметить, что международными стандартами не детализируются виды активов, относящихся к основным средствам и нематериальным активам. Материальные активы имеют физическую, материальную форму. Здания, сооружения, оборудование, офисное оборудование подлежат амортизации. В западной учетной практике их еще называют внеоборотными или постоянными активами (Fixed Assets), что примерно соответствует термину «основные средства». Земля является материальным активом, и поскольку срок ее использования не ограничен – это единственный материальный актив, не подлежащий амортизации.

Разница в стандартах бухгалтерского учета стран между собой и с МСФО в частности весьма различна. Например, каждая страна по-своему определяет состав основных средств. Эти различия приведены в таблице 1.

Общим для всех систем является то, что основные средства зачисляются на баланс по первоначальной стоимости, которая включает в себя расходы, связанные с перевозкой, установкой основных средств, расходы таможенных платежей и косвенных налогов. В случае изготовления вручную – еще и стоимость материалов.

Практика оценки основных средств в учете европейских стран (Германии, Швеции, Франции, Дании, Италии, Испании, Португалии, Греции и других) свидетельствует о том, что введенные объекты включаются в баланс по первоначальной стоимости.

Таблица 1 – Элементы основных средств у разных стран и МСФО [1–5]

Элементы основных средств	Страны для сравнения				МСФО 16
	Украина (П(С)БО 7)	Беларусь	США (ASC 360)	Великобритания (FRS 102)	
Земельные участки	+	–	+	+	+
Капитальные затраты на улучшение земель, не связанные со строительством	+	–	–	–	–
Здания, сооружения и передаточные устройства	+	+	+	+	+
Машины и оборудование	+	+	–	+	+
Транспортные средства	+	+	–	+	+
Инструменты, приборы, инвентарь	+	+	–	+	+
Животные	+	+	–	–	–
Многолетние насаждения	+	+	–	–	–
Прочие основные средства	+	+	+	+	+

Например, в Нидерландах и Великобритании разрешено ставить на учет такие активы по текущей рыночной стоимости, дооценивать или уценять их стоимость в момент приобретения. Бельгия требует включать в баланс введенные объекты по более низкому значению показателей первоначальной или рыночной стоимости. Анализируя практику оценки и учета, можно утверждать, что в большинстве европейских стран при использовании основных средств в основу первичной учетной цены положены фактические затраты на приобретение, строительство, включая транспортировку, монтаж и другие расходы по их доведению до эксплуатационного состояния. В некоторых странах разрешено включать в первоначальную стоимость основных средств сумму заемных процентов, связанных с приобретением объектов. В Германии проценты за кредит разрешается включать в расходы на строительство основных средств только тогда, когда существует тесная взаимосвязь между средствами и заемным капиталом.

Каждая страна имеет свои методы амортизации основных средств (таблица 2). В некоторых случаях они называются по-разному, но имеют одну и ту же суть. Например, в Международном стандарте бухгалтерского учета 16 «Основные средства» от 01.01.2012 г. указан такой метод, как «сумма единиц

продукции», но в других странах, таких как Украина (раньше), Беларусь и Великобритания, он называется производственным. В учете Польши амортизация начисляется по определенной схеме с использованием срока и коэффициентов для конкретных групп основных средств. В Бельгии используют прямолинейный, или принцип снижения отчислений, в Дании и Франции – прямолинейный, в Германии – линейный и метод уменьшения остаточной стоимости (например, Министерство финансов Германии обнародовало таблицу, в которой указано более 500 групп основных фондов, каждой из которых определен фиксированный срок амортизации от 3 до 33 лет).

Методы в перечисленных странах похожи по составу между собой и МСБУ 16 «Основные средства». Это свидетельствует о сходстве систем учета и начисления амортизации независимо от территориального нахождения стран, а следовательно, и о родстве учета в целом.

Итак, учитывая результаты проведенного исследования, можно сделать вывод, что учет основных средств в Украине имеет много общего с зарубежной практикой, а интеграция Украины в мировое хозяйство требует соответствия учета основных средств, согласно МСФО.

Таблица 2 – Методы начисления амортизации [1–5]

Украина	Беларусь	США	Великобритания	МСФО
Прямолинейный	Прямолинейный	Прямолинейный	Прямолинейный	Прямолинейный
Уменьшение остатков	Нелинейный	Уменьшение	Уменьшение	Уменьшение остатков
Ускор. уменш. остатк. стоим.	Производственный	остатков	остатков	Суммы единиц
Кумулятивный		Суммы цифр лет	Производственный	продукции

Литература

1. П(С)БО 7 «Основні засоби» [Электронный ресурс] : затв. наказом МФУ від 27 квітня 2000 р. № 92.
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (МСБО 16) «Основні засоби» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
3. Financial Reporting Standard 102 [Electronic recourse]. – Mode of access: <https://www.frc.org.uk/>.
4. Accounting Standards Codification 360, Property, Plant, and Equipment [Electronic recourse]. – Mode of access: <https://www.iasplus.com/en-us/standards/fasb/assets>.
5. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 30 апр. 2012 г., № 26. – Режим доступа: <http://pravo.by/document/?guid=12551&p0=W21226355&p1=1>.