

Цей Стандарт затверджений Комітетом з питань державного сектору Міжнародної федерації бухгалтерів

МСБОДС 17 - ОСНОВНІ ЗАСОБИ

Цей Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору базується в основному на Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (МСБО) 16 (переглянутому в 1998 році) "Основні засоби", опублікованому Комітетом з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО). У 2001 році була створена Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО) і Фонд Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (ФКМСБО), які замінили КМСБО. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО), опубліковані КМСБО, залишаються чинними до їх зміни або вилучення РМСБО. У цьому виданні Комітету з питань державного сектору Міжнародної федерації бухгалтерів витяги з МСБО 16 наводяться з дозволу РМСБО.

Затвердженим текстом Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку (МСБО) є текст, опублікований РМСБО англійською мовою, примірники якого можна отримати безпосередньо у видавничому відділі РМСБО, розташованому за адресою: 7th Floor, 166 Fleet Street, London EC4A 2DY, United Kingdom.

Адреса електронної пошти: publications@iasb.org.uk

Сторінка в Інтернеті: <http://www.iasb.org.uk>

Авторське право на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, на Проекти для обговорення та інші публікації КМСБО та РМСБО належить ФКМСБО.

“МСБО”, “РМСБО”, “КМСБО”, “ФКМСБО” та “Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку” є торговими знаками Фонду Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (ФКМСБО) і не повинні використовуватися без затвердження ФКМСБО.

Інформацію про Міжнародну федерацію бухгалтерів і текст цього Стандарту можна знайти на Інтернет-сторінці за такою адресою: <http://www.ifac.org>.

Затвердженим текстом цього Стандарту є текст, надрукований англійською мовою.

Авторське право © 2001 р. належить Міжнародній федерації бухгалтерів. Усі права застережені. Жодна частина цієї публікації не може бути відтворена, збережена у будь-якій системі вилучення інформації, або передана у будь-якій формі чи будь-яким засобом, включаючи електронні та механічні засоби, фотокопіювання, магнітофонний запис або будь-які інші системи збереження і відтворення інформації, без попереднього письмового дозволу Міжнародної федерації бухгалтерів.

ISBN: 1-887464-73-5

International Federation of Accountants
535 Fifth Avenue, 26th Floor
New York, New York 10017
United States of America
Інтернет-сторінка: <http://www.ifac.org>.

ВСТУП

МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДЛЯ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

Комітет з питань державного сектору (Комітет) Міжнародної федерації бухгалтерів розробляє серію рекомендованих стандартів для суб'єктів господарювання державного сектору, які називаються Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС). Комітет визнає значні переваги досягнення послідовної та порівнюваної фінансової інформації в юрисдикціях та вважає, що МСБОДС відіграватимуть важливу роль, надаючи можливість реалізувати ці переваги.

Прийняття МСБОДС органами державної влади покращить якість і порівнюваність фінансової інформації, наведеної у звітності суб'єктів господарювання державного сектору в усьому світі. Комітет визнає право урядів та національних організацій, які розробляють та затверджують стандарти, встановлювати рекомендації та стандарти бухгалтерського обліку для фінансової звітності державного сектору у своїх юрисдикціях. Комітет сприяє прийняттю МСБОДС та гармонізації національних вимог з МСБОДС. Фінансові звіти слід визначати як такі, що відповідають вимогам МСБОДС, лише якщо вони відповідають усім вимогам кожного застосованого МСБОДС.

Метою поточного етапу робочого плану Комітету є розробка МСБОДС, що базуються на Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку (МСБО), опублікованих Комітетом з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та чинних на 31 серпня 1997 р., або на їхніх варіантах, переглянутих після цієї дати. Деякі проблеми бухгалтерського обліку в державному секторі не повністю вирішені в МСБО. Хоча ці проблеми не входять до стислого викладу поточного етапу робочого плану Комітету, він усвідомлює важливість цих питань та сподівається вирішити їх після публікації першої серії стандартів.

МСБОДС 17 - ОСНОВНІ ЗАСОБИ

ЗМІСТ

	Параграфи
МЕТА	
СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ.....	1–11
АКТИВИ СПАДЩИНИ.....	7-10
ДЕРЖАВНІ КОМЕРЦІЙНІ ПІДПРИЄМСТВА.....	11
ВИЗНАЧЕННЯ.....	12
ВИЗНАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ.....	13 –21
АКТИВИ ІНФРАСТРУКТУРИ.....	21
ПЕРВІСНА ОЦІНКА ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ.....	22–32
КОМПОНЕНТИ СОБІВАРТОСТІ.....	26-30
ОБМІН АКТИВІВ.....	31–32
ПОДАЛЬШІ ВИДАТКИ.....	33–37
ОЦІНКА ПІСЛЯ ПЕРВІСНОГО ВИЗНАННЯ.....	38–65
БАЗОВИЙ ПІДХІД.....	38
ДОЗВОЛЕНИЙ АЛЬТЕРНАТИВНИЙ ПІДХІД.....	39–53
ПЕРЕОЦІНКА.....	40–53
АМОРТИЗАЦІЯ.....	54–65
ПЕРЕГЛЯД СТРОКУ КОРИСНОЇ ЕКСПЛУАТАЦІЇ.....	62–64
ПЕРЕГЛЯД МЕТОДУ АМОРТИЗАЦІЇ.....	65
ВІДШКОДУВАННЯ БАЛАНСОВОЇ ВАРТОСТІ – ЗБИТКИ ВІД ЗМЕНШЕННЯ КОРИСНОСТІ.....	66–67
ВИБУТТЯ ТА ПРОДАЖ.....	68-72
РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ.....	73-79
ПОЛОЖЕННЯ ПЕРЕХІДНОГО ПЕРІОДУ	80-87

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ.....	88–89
ДОДАТОК – ПРИКЛАДИ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ	
ПОРІВНЯННЯ З МСБО 16	

МСБОДС 17 - ОСНОВНІ ЗАСОБИ

Положення стандартів, виділені напівжирним курсивом, слід читати в контексті параграфів з коментарями в цьому Стандарті, наведеними звичайним шрифтом, а також у контексті Передмови до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору не призначені для застосування до несуттєвих статей.

Мета

Метою цього Стандарту є визначення облікового підходу до основних засобів. Основні питання обліку основних засобів – це вибір часу визнання активів, визначення їхньої балансової вартості та амортизаційних відрахувань, визнаних щодо них.

Сфера застосування

1. Цей Стандарт має застосовуватися в обліку основних засобів усіма суб'єктами господарювання, які готують і подають свої фінансові звіти за принципом нарахування в бухгалтерському обліку, за винятком:

а) застосування іншого облікового підходу, прийнятого відповідно до положень іншого Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку для державного сектору;

б) випадків, коли йдеться про активи спадщини. Однак вимоги до розкриття інформації, визначені в параграфах 73, 74 та 77, поширюються на ті активи спадщини, які є визнаними.

2. Цей Стандарт застосовується до всіх суб'єктів державного сектору, за винятком Державних комерційних підприємств.

3. Цей Стандарт застосовують до основних засобів, у тому числі до:

а) спеціалізованого військового обладнання;

б) активів інфраструктури.

Положення перехідного періоду, визначені в параграфах 80-87, звільняють від обов'язкового визнання всіх основних засобів протягом п'ятирічного перехідного періоду.

4. Цей Стандарт не застосовують до:

а) лісів та подібних відтворюваних природних ресурсів;

б) прав на корисні копалини, розвідування та видобування корисних копалин, нафти, природного газу та подібних невідтворюваних ресурсів.

Проте цей Стандарт застосовують до основних засобів, використовуваних для розробки та утримання активів або здійснення діяльності, охопленої пунктами 4 а) або 4 б), але відокремлюваних від цих активів або видів діяльності.

5. Цей Стандарт не застосовують у випадках, коли інші Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору або інші відповідні міжнародні рекомендації (за відсутності Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку

для державного сектору) дозволяють здійснювати первісне визнання балансової вартості основних засобів за іншим підходом до її визначення, який відрізняється від підходу, визначеного цим Стандартом. Наприклад, Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку МСБО 22 “Об’єднання компаній” містить рекомендації для оцінювання основних засобів, придбаних при об’єднанні компаній. Проте в таких випадках усі інші аспекти облікового підходу до таких активів, включаючи амортизацію, визначаються згідно з вимогами цього Стандарту.

6. Цей Стандарт не розглядає певні аспекти застосування комплексної системи, яка відображає вплив зміни цін (див. МСБОДС 10 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції”). Проте суб’єкти господарювання, які застосовують таку систему, повинні дотримуватися всіх аспектів цього Стандарту, за винятком тих аспектів, які розглядають оцінку основних засобів після їхнього первісного визнання.

Активи спадщини

7. Цей Стандарт не вимагає від суб’єкта господарювання визнання активів спадщини, які в іншому випадку відповідали б визначенню і критеріям визнання як основні засоби. У разі визнання активів спадщини суб’єктові господарювання слід дотримуватися вимог до розкриття інформації, наведених у цьому Стандарті. У цьому випадку суб’єкт господарювання може застосовувати вимоги оцінки, визначені цим Стандартом, але їх застосування не є обов’язковим.
8. Деякі активи визначаються як “успадковані” через їх культурне, історичне значення або певне значення для середовища. Прикладами активів спадщини можуть бути історичні будівлі і пам’ятники, місця археологічних розкопок, заповідні зони і природні заповідники, твори мистецтва. Активам спадщини часто притаманні певні характерні риси, у тому числі й такі, які наведено далі (хоча ці характеристики не є притаманними тільки таким активам):
 - а) фінансова вартість таких активів, яка базується лише на ринковій вартості, ймовірно, не відобразатиме їх культурної, освітньої або історичної вартості чи їхнього значення для середовища;
 - б) законодавчі зобов’язання або зобов’язання, визначені статутом, можуть забороняти або суттєво обмежувати вибуття таких активів шляхом їх продажу;
 - в) часто ці активи неможливо замінити, а з часом їхня вартість може збільшуватися, навіть якщо їх фізичний стан погіршується;
 - г) може бути важко визначити строк їх корисної служби, який у деяких випадках може дорівнювати кільком сотням років.

Суб’єкти господарювання державного сектору можуть утримувати значні обсяги активів спадщини, набутих протягом багатьох років і різними способами, у тому числі шляхом придбання, у результаті дарування, заповіту та конфіскації. Ці активи рідко утримують із метою генерування грошових коштів, крім того, можуть існувати певні законодавчі або соціальні перешкоди для їх використання з такою метою.

9. Деякі активи спадщини мають інший потенціал корисності, ніж їх успадкована

вартість, наприклад, якщо історична будова використовується як офісне приміщення. У таких випадках вони можуть підлягати визнанню й оцінюванню подібно до інших основних засобів. Щодо інших активів спадщини, то їх потенціал корисності може обмежуватися характеристиками історичної спадщини, наприклад, якщо йдеться про пам'ятники і руїни. На вибір бази оцінки може впливати існування потенціалу альтернативної корисності.

10. Згідно з вимогами до розкриття інформації, визначеними в параграфах 73-79, суб'єкти господарювання повинні розкривати інформацію про визнані активи. Отже, суб'єкти господарювання, які визнають активи спадщини, повинні розкривати інформацію щодо цих активів, зокрема, такі питання:
- а) застосована база оцінки;
 - б) застосований метод нарахування амортизації, якщо такий використовується;
 - в) валова балансова вартість;
 - г) накопичена амортизація на кінець періоду в разі нарахування амортизації;
 - г) узгодження балансової вартості на початок і на кінець періоду з розкриттям її компонентів.

Державні комерційні підприємства

11. Державні комерційні підприємства (ДКП) повинні дотримуватися Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО), розроблених Комітетом з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. В Рекомендації № 1 "Фінансова звітність державних комерційних підприємств" зазначається, що положення МСБО поширюються на всі комерційні підприємства, незалежно від того, в якому секторі вони працюють – у державному чи в приватному. Рекомендація № 1 зазначає, що ДКП мають подавати фінансові звіти, які відповідають МСБО у всіх суттєвих аспектах.

Визначення

12. *Терміни, використовувані в цьому Стандарті, мають такі значення:*

Амортизація – систематичний розподіл суми активу, що амортизується, протягом строку його корисної експлуатації.

Клас основних засобів – група активів, подібних за характером і способом використання в діяльності суб'єкта господарювання, які відображаються однією статтею для розкриття у фінансових звітах.

Ліквідаційна вартість – чиста сума, що її суб'єкт господарювання очікує отримати за актив по закінченні строку його корисної експлуатації після вирахування очікуваних витрат на вибуття.

Основні засоби – Матеріальні активи, що їх:

- а) утримує суб'єкт господарювання для використання у виробництві або постачанні товарів і наданні послуг, для надання в оренду іншим або для адміністративних цілей;
- б) використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного звітного періоду.

Собівартість – Сума сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на час його придбання або створення.

Справедлива вартість – Сума, за якою можна обміняти актив або погасити зобов'язання в комерційній операції між зацікавленими, обізнаними і незалежними сторонами.

Строк корисної експлуатації основних засобів – це:

а) період, протягом якого суб'єкт господарювання очікує використовувати актив,

або

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

Сума, що амортизується – собівартість активу або інша сума, що замінює собівартість у фінансових звітах, за вирахуванням його ліквідаційної вартості.

Терміни, визначені в інших Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку для державного сектору, вживаються в цьому Стандарті в тому самому значенні, як у цих інших стандартах, та наводяться в Глосарії термінів, який публікується окремо.

Визнання основних засобів

13. Об'єкт основних засобів слід визнавати як актив, коли:

а) існує ймовірність того, що в майбутньому суб'єкт господарювання отримає економічні вигоди, пов'язані з цим активом, або реалізує його потенціал корисності;

б) собівартість або справедливу вартість активу для суб'єкта господарювання можна достовірно оцінити.

14. Основні засоби часто складають найбільшу частину всіх активів суб'єкта господарювання, а отже, є важливими для відображення його фінансового стану. Більше того, визначення, чи є видаток активом або ж витратою, може істотно вплинути на відображений у фінансових звітах суб'єкта господарювання надлишок або дефіцит за результатами операційної діяльності.

15. При визначенні того, чи відповідає стаття першому критерію визнання, суб'єктові господарювання слід оцінити ступінь упевненості щодо надходження майбутніх економічних вигод (або реалізації потенціалу корисності) на підставі наявних на час первісного визнання свідчень. Свою достатню впевненість у тому, що майбутні економічні вигоди надходять до суб'єкта господарювання або що потенціал корисності буде реалізовано, треба підтвердити, показавши, що суб'єкт господарювання отримає винагороду від використання активу і прийме пов'язані з ним ризики. Така впевненість, як правило, існує лише тоді, коли ризики та винагорода вже перейшли до суб'єкта господарювання. Перед тим, як це станеться, операцію з придбання активу можна скасувати без значного штрафу, а отже, цей актив не визнається.

16. Другий критерій для визнання, як правило, задовольнити легко, оскільки

обмінна операція, що підтверджує придбання активу, визначає його собівартість. Якщо суб'єкт господарювання сам створює актив, достовірну оцінку собівартості можна отримати від операцій із зовнішніми сторонами, які здійснюються для придбання матеріалів, праці та інших ресурсів, використовуваних у процесі будівництва активу. Крім того, як зазначено в параграфах 22-25 цього Стандарту, за певних обставин собівартість визначається шляхом посилання на справедливу вартість.

17. При визначенні складників окремого об'єкта основних засобів, слід винести судження щодо застосування критеріїв для визначення конкретних обставин чи конкретних типів суб'єктів господарювання. Буває доцільно об'єднати окремі незначущі об'єкти, такі як книжкові фонди бібліотек, периферійне обладнання комп'ютерів і невеликі предмети обладнання, та застосовувати певний критерій до їх сукупної вартості. Більшість запасних частин та допоміжного обладнання, як правило, відображаються як запаси та визнаються витратами у процесі їхнього споживання. Проте головні запасні частини та резервне обладнання розглядаються як основні засоби, якщо суб'єкт господарювання очікує, що використовуватиме їх більше одного періоду. Так само, якщо запасні частини та допоміжне обладнання можуть використовуватися тільки у зв'язку з об'єктом основних засобів і не очікується їхнє регулярне використання, то їх відображають як основні засоби й амортизують протягом періоду, який не перевищує строк корисної експлуатації відповідного активу.
18. За деяких обставин доцільно розподіляти сукупні видатки на актив за його компонентами з окремим обліком кожного компонента. Це відбувається, коли активи складаються з різних компонентів, які мають різні строки корисної експлуатації або надають вигоди суб'єктові господарювання різними способами, або ж мають різний потенціал корисності, що створює необхідність застосування різних норм і методів амортизації. Наприклад, дорожнє покриття, ґрунтова поверхня, узбіччя тротуару та стоки, пішохідна частина, мости та освітлення треба розглядати як окремі статті єдиної дорожньої системи, якщо вони мають різні строки корисної експлуатації. Подібно до цього літак та його двигуни треба розглядати як окремі активи, що амортизуються, якщо вони мають різні строки корисної експлуатації.
19. Основні засоби можуть бути придбані з метою безпеки чи для охорони довкілля. Придбання основних засобів такого типу безпосередньо не збільшує майбутні економічні вигоди або потенціал корисності будь-якого окремо існуючого активу, але такі засоби можуть бути необхідними для того, щоб суб'єкт господарювання отримав майбутні економічні вигоди або реалізував потенціал корисності від своїх інших активів. У цьому випадку придбання основних засобів відповідає їх визнанню як активів тому, що вони уможливають надходження до суб'єкта господарювання більших майбутніх економічних вигод або кращої реалізації потенціалу корисності пов'язаних активів, ніж у випадку, якби їх не придбали. Проте такі активи визнаються лише доти, доки балансова вартість такого активу та пов'язаних із ним активів не перевищує загальної суми очікуваних економічних вигод або потенціалу корисності, які суб'єкт господарювання очікує відшкодувати в результаті їх тривалої експлуатації та повного вибуття. Наприклад, інструкції з пожежної безпеки можуть вимагати додаткового встановлення систем розбризкування води в лікарні. Такі

вдосконалення визнаються як актив, оскільки без них суб'єкт господарювання не може експлуатувати лікарню відповідно до вимог такої інструкції.

20. Спеціальне військове обладнання, як правило, відповідає визначенню основних засобів і підлягає визнанню як актив згідно з положеннями цього Стандарту.

Активи інфраструктури

21. Деякі активи звичайно описують як “активи інфраструктури”, і, хоча не існує загальноприйнятого визначення активів інфраструктури, ці активи, як правило, характеризуються всіма або деякими з наведених далі рис, а саме:

- а) вони є частиною системи або мережі;
- б) вони є спеціалізованими за своєю суттю і не мають альтернативного застосування;
- в) вони є нерухомими;
- г) після вибуття вони можуть підпадати під певні обмеження.

Хоча володіння активами інфраструктури не обмежується виключно суб'єктами господарювання державного сектору, суттєва частка активів інфраструктури припадає саме на державний сектор. Активи інфраструктури відповідають визначенню основних засобів, а їх облік слід вести з дотриманням положень цього Стандарту. Прикладами активів інфраструктури служать мережі доріг, системи каналізації, системи постачання води і електроенергії, а також системи зв'язку.

Первісна оцінка основних засобів

22. ***Об'єкт основних засобів, який відповідає визнанню його як активу, повинен спочатку оцінюватися за своєю собівартістю.***
23. ***Якщо актив був придбаний безоплатно або за номінальною вартістю, його собівартість визначається як справедлива вартість такого активу на дату його придбання.***
24. Суб'єкт господарювання може отримати об'єкт основних засобів у подарунок або як внесок. Наприклад, земельна ділянка може бути внеском забудовника на користь місцевих органів влади, зробленим безоплатно або з номінальною компенсацією, для створення парків, доріг для транспорту та пішоходів у цій забудові. Актив також може бути отриманий безоплатно або з номінальною компенсацією в разі використання повноважень на конфіскацію. За таких обставин собівартістю цього активу буде його справедлива вартість на дату його придбання.
25. Згідно з цим Стандартом, первісне визнання об'єкта основних засобів, придбаного безоплатно, за номінальною вартістю або за його справедливою вартістю не містить переоцінки (відповідно до вимог параграфу 23). Відповідно, вимоги переоцінки, визначені у параграфі 39, а також супутній коментар у параграфах 40-45, слід застосовувати, тільки якщо суб'єкт господарювання вирішує переоцінити об'єкт основних засобів у наступні звітні періоди.

Компоненти собівартості

26. Собівартість об'єкта основних засобів складається з ціни придбання, включаючи

імпортні мита та податки на покупки, що не підлягають відшкодуванню, а також із витрат, безпосередньо пов'язаних з приведенням активу в робочий стан; будь-які торговельні знижки вираховуються при визначенні ціни придбання. Прикладами таких витрат є:

- а) вартість підготовки будівельного майданчика;
 - б) первісні витрати на доставку та розвантаження;
 - в) витрати на встановлення;
 - г) гонорар спеціалістам – таким, як архітектори та інженери;
 - г) оціночна вартість демонтування активу і відновлення первісного виду ділянки в межах визнаного резерву. Рекомендації щодо обліку резервів містяться в стандартах бухгалтерського обліку “Забезпечення, непередбачені зобов'язання і непередбачені активи”.
27. Коли сплату за об'єкт основних засобів відкладають на строк, довший від звичайного строку кредиту, вартістю об'єкта стає грошовий еквівалент ціни; різниця між цією сумою і загальними виплатами визнається як витрата на сплату відсотків за період кредиту, якщо його не капіталізують згідно з альтернативним підходом, дозволеним у Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку для державного сектору МСБОДС 5 “Витрати на позики”.
28. Адміністративні та інші загальні накладні витрати не є компонентом собівартості основних засобів, якщо їх не можна безпосередньо пов'язати з придбанням активу чи з приведенням його в робочий стан. Так само підготовчі та подібні до них витрати, здійснювані перед початком виробництва, не є частиною собівартості активу, якщо такі витрати не є необхідними для приведення активу в робочий стан. Початкові операційні збитки, зазані перед досягненням активом планової продуктивності, визнаються як витрати.
29. Собівартість активу, створеного власними силами, визначається з використанням тих самих принципів, як і для придбаних активів. Якщо суб'єкт господарювання виробляє подібні активи для продажу в процесі звичайної господарської діяльності, собівартість такого активу звичайно дорівнює собівартості виробництва активу для продажу (див. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору МСБОДС 12 “Запаси”). Отже, при визначенні таких витрат не враховують жодний внутрішній надлишок. Так само витрати, пов'язані з наднормативними обсягами відходів, оплатою праці чи інших ресурсів, понесені при виробництві створюваного власними силами активу, не включаються до собівартості цього активу. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору МСБОДС 5 “Витрати на позики” встановлює критерії, яких слід дотримуватися перед тим, як визнавати витрати на сплату відсотків за компонент собівартості основних засобів.
30. Вартість активу, що ним володіє орендар згідно з фінансовою орендою, визначається із застосуванням принципів, викладених у Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку для державного сектору МСБОДС 13 “Оренда”.

Обмін активів

31. Об'єкт основних засобів може бути придбаний у результаті обміну або

часткового обміну на інший неподібний об'єкт основних засобів чи на інший актив. Вартість об'єкта оцінюється за справедливою вартістю отриманого активу, яка дорівнює справедливій вартості відданого активу, скоригованою на будь-яку суму грошей або грошових еквівалентів, що її було передано.

32. Об'єкт основних засобів може бути придбаний у результаті обміну на подібний актив, який використовується в той самий спосіб у такому самому виробництві та має подібну справедливу вартість. Об'єкт основних засобів може бути проданий за частку капіталу в подібному активі. В обох випадках, оскільки процес отримання прибутку не завершено, ні прибуток, ні збиток за такою операцією не визнається. Замість цього, собівартістю нового активу є балансова вартість відданого активу. Проте справедлива вартість отриманого активу може свідчити про зменшення корисності відданого активу. За таких обставин відданий актив частково списується і ця частково списана вартість приписується новому активу. Прикладами обміну подібних активів є обмін будівель та іншого нерухомого майна, машинного та спеціалізованого обладнання, літаків. Якщо інші активи, такі як грошові кошти, являють собою частину операції обміну, це може вказувати на те, що об'єкти, якими обмінюються, мають різну вартість.

Подальші видатки

33. *Подальші вже визнані видатки, пов'язані з об'єктом основних засобів, повинні додаватися до балансової вартості цього активу, якщо є ймовірність того, що майбутні економічні вигоди або потенціал корисності протягом усього строку корисної експлуатації цього активу, які перевищують первісно оцінений рівень продуктивності існуючого активу, надходять до суб'єкта господарювання. Усі інші подальші видатки слід визнавати як витрати періоду, коли вони були понесені.*
34. Подальші видатки на основні засоби визнаються як актив тільки тоді, коли вони покращують стан активу, підвищуючи первісно оцінений рівень його продуктивності. До прикладів поліпшення, що веде до збільшення майбутніх економічних вигод або потенціалу корисності, можна віднести:
- а) модифікацію об'єкта з метою подовження строку його корисної експлуатації, включаючи збільшення виробничої потужності;
 - б) поновлення частин машин для досягнення значного покращання якості виробленої продукції;
 - в) упровадження нових виробничих процесів, які уможливають значне зменшення операційних витрат за результатами останньої оцінки.
35. Видатки на ремонт та обслуговування основних засобів здійснюються для відновлення або підтримання майбутніх економічних вигод або потенціалу корисності, що їх суб'єкт господарювання може очікувати від рівня продуктивності активу, визначеного за результатами останньої оцінки. У такому разі вони звичайно визнаються як витрати тоді, коли вони понесені. Наприклад, собівартість обслуговування або капітального ремонту основних засобів – це, як правило, витрати, оскільки вони скоріше відновлюють, а не підвищують рівень продуктивності, визначений за результатами останньої оцінки.
36. Відповідний обліковий підхід до видатків, понесених після придбання об'єкта

основних засобів, залежить від обставин, що їх брали до уваги при первісній оцінці та визнанні відповідного об'єкта основних засобів, а також від того, чи можуть подальші видатки бути відшкодованими. Наприклад, якщо балансова вартість об'єкта основних засобів уже враховує зменшення економічних вигод або потенціалу корисності, то подальші видатки для відновлення майбутніх економічних вигод, очікуваних від використання активу (або потенціалу корисності) капіталізуються за умови, що балансова вартість не перевищує загальної суми економічних вигод (або потенціалу корисності), які суб'єкт господарювання очікує відшкодувати в результаті тривалої експлуатації та повного вибуття об'єкта основних засобів. Це також відбувається, коли ціна придбання активу вже відображає зобов'язання суб'єкта господарювання понести в майбутньому видатки, потрібні для приведення активу в робочий стан. Прикладом цього може бути придбання будівлі, яка потребує ремонту. За таких обставин подальші видатки додаються до балансової вартості активу у тому розмірі, який може бути відшкодованим від використання активу в майбутньому.

ПРИКЛАД

Суб'єкт господарювання проводить модернізацію заводу з очистки стічних вод. Нещодавно було оцінено завод, за результатами цього оцінювання строк його загальної експлуатації становить 20000 годин операційного часу. Цей завод відпрацював 6000 годин протягом року, отже, строк експлуатації, що залишився, становить 14000 годин. У результаті загального ремонту строк його загальної експлуатації було подовжено на 4000 додаткових годин операційного часу. Таким чином, після завершення ремонту можна вважати, що загальний строк експлуатації цього заводу становить 24000 годин, що являє собою вдосконалення порівняно з попередньою оцінкою строку його служби на рівні 20000 годин, а значить видатки, пов'язані з ремонтом та модернізацією, підлягають капіталізації.

37. Головні компоненти деяких об'єктів основних засобів можуть потребувати регулярної заміни. Наприклад, покриття дороги може вимагати регулярного оновлення через кілька років, або піч треба облицьовувати після певної кількості годин використання; частини салону літака (такі, як сидіння чи кухня) потребують кількаразової заміни протягом строку корисної експлуатації літального апарата. Такі компоненти обліковуються як окремі активи, оскільки їхній строк корисної експлуатації відрізняється від строку корисної експлуатації тих активів, до яких вони відносяться. Отже, за умови відповідності критерію визнання в параграфі 13, облік видатків, понесених при заміні або відновленні компонента, ведеться як придбання окремого активу, а замінений актив списується.

Оцінка після первісного визнання

Базовий підхід

- 38. Після первісного визнання об'єкта основних засобів як активу його облік слід вести за собівартістю за вирахуванням суми будь-якої накопиченої амортизації і будь-яких накопичених збитків від зменшення корисності.**

Дозволений альтернативний підхід

- 39. Після початкового визнання об'єкта основних засобів як активу його облік слід вести за переоціненою сумою, яка є його справедливою вартістю на дату переоцінки за вирахуванням суми будь-якої подальшої накопиченої амортизації та подальших накопичених збитків від зменшення корисності. Переоцінку слід проводити з достатньою регулярністю, так щоб балансова вартість суттєво не відрізнялася від тієї балансової вартості, що була визначена із застосуванням справедливої вартості на дату підготовки звіту. Відображення переоцінки в обліку визначається в параграфах 49-51.**

Переоцінки

40. Справедливою вартістю об'єктів основних засобів, як правило, є їхня ринкова вартість, визначена шляхом експертної оцінки. Експертна оцінка вартості активу звичайно здійснюється професійними оцінювачами, які мають відповідну визнану кваліфікацію. Для багатьох активів справедливу вартість можна легко визначити шляхом посилання на ціни, об'явлені на активному і ліквідному ринку. Наприклад, поточні ринкові ціни можна отримати на такі активи, як земля, неспеціалізовані будівлі, транспортні засоби та на інші види основних засобів.
41. Визначення ринкової вартості для деяких активів державного сектору може виявитися складним через відсутність ринкових операцій з такими активами. Деякі суб'єкти господарювання державного сектору можуть утримувати суттєві обсяги активів такого типу.
42. За відсутності свідчення для визначення ринкової вартості об'єкта основних засобів на активному й ліквідному ринку, його справедлива вартість може бути визначена шляхом посилання на інші об'єкти з подібними характеристиками, які використовують за подібних обставин і місцезнаходження. Наприклад, справедлива вартість вільної державної земельної ділянки, яка утримується значний період часу, протягом якого було здійснено мало операцій, може бути визначена шляхом посилання на ринкову вартість земельних ділянок із подібними характеристиками і топографією, розташованих у подібній місцевості, для яких існують свідчення ринку. Якщо ж ідеться про спеціалізовані будівлі або інші рукотворні споруди, їх справедливу вартість можна оцінити за амортизованою відновлюваною собівартістю. У багатьох випадках амортизована відновлювана собівартість активу може бути визначена шляхом посилання на вартість придбання подібного активу з подібним потенціалом корисності, що залишився, на активному й ліквідному ринку. В деяких випадках найкращим показником відновлюваної собівартості активу буде вартість його відтворення. Наприклад, у разі руйнування будівлі парламенту вона може бути скоріше відтворена з огляду на її значення для громади, ніж замінена іншою, яка слугуватиме альтернативним місцем роботи законодавчого органу.
43. Справедлива вартість об'єктів основних засобів спеціалізованого характеру може базуватися, скажімо, на собівартості відтворення або на амортизованій відновлюваній собівартості. Амортизована відновлювана собівартість об'єкта основних засобів може визначатися шляхом посилання на ринкову вартість придбання компонентів, що застосовуються для виробництва такого активу, або

на індексовану ціну такого ж або подібного активу на основі ціни за попередній період. У разі використання методу індексованої ціни слід застосовувати судження для визначення суттєвості змін у технології виробництва, що могли статися протягом періоду, а також для порівняння потужності активу, який використовується для посилення, з активом, який оцінюється.

44. Частота переоцінок залежить від коливань справедливої вартості об'єктів основних засобів, що підлягають переоцінці. Якщо справедлива вартість переоціненого активу суттєво відрізняється від його балансової вартості, слід проводити подальшу переоцінку. Деякі об'єкти основних засобів можуть зазнавати значних і непостійних коливань справедливої вартості, потребуючи щорічної переоцінки. Такі часті переоцінки не потрібні для об'єктів основних засобів з незначними коливаннями справедливої ринкової вартості. Натомість їх достатньо оцінювати кожні три або п'ять років.

45. Коли об'єкт основних засобів переоцінюють, будь-яка сума накопиченої амортизації на дату переоцінки:

а) перераховується пропорційно до зміни валової балансової вартості активу так, що балансова вартість активу після переоцінки дорівнює сумі переоцінки. Цей метод часто застосовують, коли актив переоцінюється за допомогою індексу до його амортизованої відновлюваної собівартості,

або

б) виключається з валової балансової вартості активу та чистої суми, перерахованої до переоціненої суми активу. Цей метод використовується, наприклад, для будівель, що їх переоцінюють до їхньої ринкової вартості.

Сума коригування, яка з'являється внаслідок перерахунку або виключення накопиченої амортизації, формує частину збільшення або зменшення балансової вартості, яка розглядається згідно з параграфами 49 та 50.

46. У разі переоцінки об'єкта основних засобів, слід переоцінювати весь клас основних засобів, до якого належить цей актив.

47. Клас основних засобів – це група активів, подібних за характером і способом використання в діяльності суб'єкта господарювання. Прикладами окремих класів активів є:

а) земля;

б) операційні будівлі;

в) дороги;

г) машини та обладнання;

д) мережі ліній електропередачі;

е) кораблі;

ж) літаки;

з) спеціалізоване військове обладнання;

и) транспортні засоби;

к) меблі та приладдя;

- з) офісне обладнання;
- и) установки для буріння нафтових свердловин.
48. Об'єкти, які входять до одного класу основних засобів, переоцінюються одночасно, щоб запобігти вибірковій переоцінці активів і включенню у фінансові звіти сум, у яких змішані витрати та вартість на різні дати. Проте клас активів можна переоцінювати на безперервній основі – за умови, що переоцінка класу активів завершується за короткий проміжок часу і переоцінка відбувається вчасно.
- 49. Якщо балансова вартість класу активів збільшилася в результаті переоцінки, таке збільшення відображається безпосередньо в кредиті (рахунку) дооцінки. Однак збільшення від переоцінки має визнаватися як дохід, якщо воно сторнує зниження від переоцінки того самого класу активів, яке раніше було визнане як витрати.**
- 50. Якщо балансова вартість класу активів зменшилася в результаті переоцінки, зменшення має визнаватися як витрата. Однак зменшення від переоцінки слід безпосередньо вираховувати з будь-якої дооцінки, що з ним пов'язана, якщо це зменшення не перевищує суми дооцінки цього самого класу активів.**
- 51. Збільшення (дооцінка) та зменшення (уцінка), що виникають у результаті переоцінки і пов'язані з окремим активами, що належать до одного класу основних засобів, слід взаємно згортати всередині цього класу. У випадках, коли такі активи належать до різних класів, згортання не допускається.**
52. Деякі або всі відповідні результати дооцінки, включені у чисті активи, можна прямо перенести до накопиченого надлишку або дефіциту, коли цей надлишок реалізовано. Усю дооцінку можна реалізувати (частково або повністю) при вибутті та продажу деяких або всіх активів, що належать до одного класу основних засобів, з яким пов'язана ця дооцінка. Проте можлива й реалізація частини дооцінки під час використання активу суб'єктом господарювання; у цьому випадку сума реалізованої дооцінки є різницею між амортизацією, що базується на переоціненій балансовій вартості активів, та амортизацією, що базується на первісній вартості активу. Перенесення з дооцінки до акумульованого надлишку або дефіциту не відображається в звіті про фінансовий результат.
53. Рекомендації щодо тлумачення впливів на податки на надлишок (якщо він є), що виникає в результаті переоцінки основних засобів, розглядається в Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (МСБО) 12 “Податки на прибуток”.

Амортизація

- 54. Суму об'єкта основних засобів, що амортизується, треба розподіляти на систематичній основі протягом строку його корисної експлуатації. Використовуваний метод амортизації повинен відображати модель, за якою економічні вигоди або потенціал корисності активу споживаються суб'єктом господарювання. Амортизаційні відрахування за кожен період треба визнавати як витрати, якщо вони не включені до балансової вартості іншого активу.**

55. Оскільки суб'єкт господарювання споживає економічні вигоди або потенціал корисності, втілені в активі, балансова вартість цього активу зменшується для відображення споживання, як правило, нарахуванням витрат для амортизації. Амортизаційні відрахування здійснюються, навіть якщо вартість активу перевищує його балансову вартість.
56. Суб'єкт господарювання споживає економічні вигоди або потенціал корисності, втілені в об'єкті основних засобів, переважно шляхом використання активу. Проте інші фактори, такі як моральний і фізичний знос активу (в той час, коли цей актив не використовують), часто призводять до зменшення очікуваних від активу економічних вигод або потенціалу корисності. Відповідно, при визначенні корисного строку експлуатації активу треба брати до уваги всі наведені далі чинники:
- а) очікуване використання активу суб'єктом господарювання. Використання оцінюють, посилаючись на очікувану потужність або фізичну продуктивність активу;
 - б) очікуваний фізичний знос, який залежить від операційних чинників, таких як кількість змін, протягом яких має використовуватися актив, програма ремонту та технічного обслуговування суб'єкта господарювання, а також догляд за активом та його обслуговування в той час, коли актив не використовують;
 - в) моральний знос, який виникає через зміни та вдосконалення виробництва або від зміни ринкового попиту на продукт чи надавані активом послуги;
 - г) правові або подібні обмеження на використання активу, такі як закінчення строку пов'язаної з ним оренди.
57. Строк корисної експлуатації активу визначають, виходячи з очікуваної корисності активу для суб'єкта господарювання. Політика управління активами суб'єкта господарювання може включати в себе їхнє вибуття після певного часу або після отримання деякої частки економічних вигод або частково реалізованого потенціалу корисності, втілених в активі. Унаслідок цього строк корисної експлуатації активу може бути меншим, ніж його строк економічного використання. Оцінка строку корисної експлуатації об'єкта основних засобів має спиратися на судження, яке ґрунтується на досвіді використання подібних активів суб'єктом господарювання.
58. Земля та будівлі є відокремлюваними активами і в бухгалтерському обліку розглядаються окремо, навіть якщо їх придбали разом. Земля, як правило, має необмежений строк експлуатації і, внаслідок цього, не підлягає амортизації. Будівлі мають обмежений строк експлуатації, а тому є амортизованими активами. Збільшення вартості землі, на якій стоїть будівля, не впливає на визначення строку корисної експлуатації будівлі.
59. Суму активу, яка амортизується, визначають після вирахування його ліквідаційної вартості. На практиці ліквідаційна вартість активу часто не має великого значення і, внаслідок цього, є несуттєвою при обчисленні суми, що амортизується. Коли застосовується базовий підхід і ймовірно, що ліквідаційна вартість буде істотною, ліквідаційну вартість оцінюють на дату придбання і після цього не збільшують через зміни цін. Проте, коли застосовується

дозволений альтернативний підхід, здійснюється нова оцінка на дату будь-якої подальшої переоцінки активу. Ця оцінка ґрунтується на ліквідаційній вартості, що превалює на дату оцінки подібних активів, які досягли кінця строку своєї корисної експлуатації та які були в експлуатації за умов, подібних до тих, за яких використовуватиметься актив.

60. Для розподілення суми активу, що амортизується, на систематичній основі протягом строку його корисної експлуатації можна використовувати різні методи амортизації. Ці методи включають метод прямолінійного списання, метод зменшення залишку та метод суми одиниць продукції. Результатом застосування прямолінійного методу амортизації є постійні відрахування протягом строку корисної експлуатації активу. Результатом застосування методу зменшення залишку є зменшення суми відрахувань протягом строку корисної експлуатації активу. Результатом застосування методу суми одиниць продукції є відрахування, базовані на очікуваному використанні або продуктивності активу. Метод, що його застосовують щодо активу, обирають на основі очікуваної форми економічних вигод або потенціалу корисності і застосовують постійно від періоду до періоду, якщо не трапляється змін в очікуваній моделі економічних вигод від цього активу або потенціалу його корисності.
61. Суму амортизаційних відрахувань за період, як правило, визнають як витрату. Однак за деяких обставин економічні вигоди або потенціал корисності, втілені в активі, поглинаються суб'єктом господарювання швидше в ході виробництва інших активів, ніж для виникнення видатків. У цьому випадку сума амортизаційних відрахувань включає частину вартості іншого активу та включається до його балансової вартості. Наприклад, амортизацію заводу-виробника й обладнання включають у витрати на переробку запасів (див. МСБОДС 12). Так само амортизацію основних засобів, використовуваних для розвитку суб'єкта господарювання, можна включати в собівартість нематеріальних активів, що їх визнають згідно з вимогами відповідних міжнародних або національних стандартів бухгалтерського обліку, що стосуються нематеріальних активів.

Перегляд строку корисної експлуатації

62. ***Треба періодично переглядати строк корисної експлуатації об'єкта основних засобів, а якщо очікування суттєво відрізняються від попередніх оцінок, суму накопиченої амортизації поточного та майбутнього періодів слід коригувати.***
63. Протягом строку експлуатації активу може стати очевидним, що оцінка строку корисної експлуатації не є відповідною. Наприклад, строк корисної експлуатації активу можна продовжити подальшими витратами, які покращують його стан порівняно з останньою оцінкою його рівня продуктивності. З іншого боку, зміни технології або зміни на ринку продукції можуть зменшити строк корисної експлуатації активу. В таких випадках строк корисної експлуатації і, внаслідок цього, норма амортизації коригуються для поточного і майбутніх періодів.
64. Політика суб'єкта господарювання щодо ремонту та обслуговування активів також може вплинути на строк корисної експлуатації активу. Результатом такої політики може стати подовження строку корисної експлуатації активу або збільшення його ліквідаційної вартості. Проте проведення такої політики не

звільняє від необхідності нараховувати амортизацію. І навпаки, деякі активи можуть погано обслуговуватися або їх обслуговування може бути відстроченим на невизначений час через обмеження бюджетних коштів. У випадках, коли політика управління активами погіршує фізичний знос активу, строк його корисної експлуатації підлягає відповідній переоцінці і коригуванню.

Перегляд методу амортизації

65. Метод амортизації, застосований до основних засобів, слід періодично переглядати, а в разі суттєвих змін в очікуваній формі економічних вигод від цих активів або в потенціалі їх корисності, цей метод необхідно змінювати для належного відображення зміненої форми. Якщо виникає потреба змінити метод амортизації, в бухгалтерському обліку таку зміну відображають як зміну в обліковій оцінці, а суму амортизаційних відрахувань на поточний та майбутній періоди коригують.

Відшкодування балансової вартості: збитки від зменшення корисності

66. Щоб визначити, чи зменшилася корисність об'єктів основних засобів, суб'єкт господарювання застосовує відповідний міжнародний або національний стандарт бухгалтерського обліку, що стосуються зменшення корисності активів¹. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 36 "Зменшення корисності активів" містить керівництво щодо перегляду балансової вартості активів, утримуваних для генерування позитивних потоків грошових коштів, визначення суми відшкодування таких активів і визнання зменшення їх корисності.

67. МСБО 22 "Об'єднання компаній" містить керівництво щодо облікового тлумачення збитку від зменшення корисності, визнаного до завершення першого річного облікового періоду, який починається після об'єднання компаній, яке є придбанням.

Вибуття та продаж

68. Об'єкт основних засобів слід виключати зі звіту суб'єкта господарювання про фінансовий стан у разі продажу або якщо актив назавжди виключають із використання і не очікують жодних економічних вигод або реалізації потенціалу корисності від його вибуття.

69. Прибутки та збитки, що виникають від ліквідації та продажу об'єктів основних засобів, треба визначати як різницю між очікуваними чистими надходженнями від продажу та балансовою вартістю активу. З метою відображення у фінансовій звітності такі прибутки або збитки слід включати до звіту про фінансовий результат, відповідно, як дохід або витрати.

70. Коли відбувається обмін об'єкта основних засобів на подібний актив, за обставин, наведених у параграфі 31, собівартість придбаного активу дорівнює

¹ Наразі Комітет розробляє Стандарт щодо зменшення корисності активів і в ході цієї роботи оприлюднив Запрошення до подання коментарів (ЗПК) щодо "Зменшення корисності активів". Відповіді, отримані на ЗПК, допоможуть Комітетові в розробці Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку для державного сектору з питань зменшення корисності активів.

балансовій вартості вибулого активу і в результаті не виникає ні прибутку, ні збитку.

71. Операції з продажу і зі зворотної оренди відображаються в обліку згідно з МСБОДС 13.
72. Основні засоби, які вибувають з активного використання та зберігаються для продажу, відображаються за балансовою вартістю на дату вибуття активу з активного використання. Щонайменше наприкінці кожної дати звітності суб'єкт господарювання перевіряє актив щодо зменшення його корисності згідно з відповідним міжнародним або національним стандартом бухгалтерського обліку, прийнятим для визначення облікових підходів до зменшення корисності активів і, відповідно, визнає будь-які збитки від зменшення корисності.

Розкриття інформації

73. Фінансові звіти мають також розкривати для кожного класу основних засобів, визнаних у фінансових звітах, таку інформацію:

- а) бази оцінки, що їх застосовували для визначення валової балансової вартості. Якщо застосовували більше ніж одну базу, треба розкривати валову балансову вартість за цією базою в кожній категорії;*
- б) застосовані методи амортизації;*
- в) застосовані строки корисної експлуатації або норми амортизації;*
- г) валову балансову вартість та суму накопиченої амортизації (разом з накопиченим збитком від зменшення корисності активів) на початок та кінець звітного періоду;*
- г) узгодження балансової вартості на початок і кінець періоду, що відображає:*
 - i) надходження основних засобів;*
 - ii) вибуття;*
 - iii) придбання в результаті об'єднання компаній;*
 - iv) збільшення або зменшення протягом певного періоду, які виникають у результаті переоцінок, за параграфами 39, 49 та 50, а також у результаті збитків від зменшення корисності (за наявності), визнаних або сторнованих безпосередньо в чистих активах / власному капіталі згідно з прийнятим міжнародним або національним стандартом бухгалтерського обліку;*
 - v) збитки від зменшення корисності, визнані у звіті про фінансовий результат протягом певного періоду відповідно до прийнятого міжнародного або національного стандарту бухгалтерського обліку (за наявності);*
 - vi) збитки від зменшення корисності, сторновані в звіті про фінансовий результат протягом певного періоду відповідно до прийнятого міжнародного або національного стандарту бухгалтерського обліку (за наявності);*
 - vii) амортизацію;*

viii) чисті курсові різниці, що виникають при переведенні фінансових звітів закордонного суб'єкта господарювання;

ix) інші зміни.

74. Фінансові звіти мають також розкривати за кожним класом основних засобів, визнаних у фінансових звітах, таку інформацію:

а) наявність та суми обмежень права власності на основні засоби в заставі для забезпечення зобов'язання;

б) облікову політику щодо прогнозованих витрат на об'єкти основних засобів;

в) суму видатків на рахунку основних засобів у процесі будівництва;

г) суму зобов'язань згідно з угодами, пов'язаними з придбанням основних засобів.

75. Вибір методу амортизації та оцінка строку корисної експлуатації активів залежать від судження. Унаслідок цього розкриття обраних методів амортизації та очікуваних строків корисної експлуатації або норм амортизації забезпечує користувачів фінансових звітів інформацією, яка дає їм змогу переглядати методи, якими користується керівництво, та порівнювати певний суб'єкт господарювання з іншими суб'єктами господарювання. Тому слід розкривати й амортизацію, розподілену протягом періоду, і накопичену амортизацію на кінець цього періоду.

76. Суб'єкт господарювання розкриває характер і вплив змін в обліковій оцінці, які суттєво вплинули протягом поточного періоду, або які, як очікується, істотно вплинуть у подальших періодах відповідно до МСБОДС 3 "Чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці". Таке розкриття слід робити, якщо зміни в оцінці стосувалися:

а) сум ліквідаційної вартості;

б) прогнозованих витрат на демонтаж, переміщення об'єктів основних засобів та на відтворення первісного вигляду майданчика;

в) строків корисної експлуатації;

г) методу амортизації.

77. Якщо клас основних засобів наведено за переоціненими сумами, необхідно розкривати:

а) базу, застосовану для переоцінки активів;

б) дати набрання чинності переоцінки;

в) залучення незалежного оцінювача;

г) сутність будь-яких показників, що їх застосовували для визначення відновленої собівартості;

д) дооцінки, що вказують на зміни протягом звітнього періоду і на будь-які обмеження щодо розподілення залишку серед акціонерів або інших власників капіталу.

- д) суму всіх дооцінок за окремими об'єктами основних засобів, що входять до цього класу;
- ж) суму всіх зменшень від переоцінки окремих об'єктів основних засобів, що входять до цього класу.
78. Суб'єкт господарювання розкриває інформацію щодо основних засобів, корисність яких зменшилася згідно з міжнародним або національним стандартом бухгалтерського обліку, додатково до інформації, що її вимагають у параграфі 73 г) від iv) до vi).
79. Зазначена нижче інформація також буде корисною для потреб користувачів фінансових звітів:
- а) балансова вартість основних засобів, що їх тимчасово не використовують;
 - б) валова балансова вартість будь-якого повністю амортизованого основного засобу, який ще використовують;
 - в) балансова вартість основних засобів, які вибули з активного використання та утримуються для продажу;
 - г) справедлива вартість основних засобів при застосуванні базового підходу в разі, коли вона суттєво відрізняється від балансової вартості.
- Отже, суб'єкти господарювання заохочуються до розкриття цих сум.

Положення перехідного періоду

80. *Від суб'єктів господарювання не вимагається визнання основних засобів для звітних періодів, які починаються на дату в межах п'ятирічного періоду після дати першого застосування цього Стандарту.*
81. *Суб'єкт господарювання, який вперше застосовує принцип нарахування відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору, може первісно визнавати основні засоби за собівартістю або за справедливою вартістю. Для об'єктів основних засобів, які були отримані безоплатно або придбані за номінальною вартістю, собівартість визначається за справедливою вартістю такого об'єкта на дату його придбання.*
82. Параграф 13 цього Стандарту вимагає визнання об'єктів основних засобів як активу, коли:
- а) існує ймовірність того, що в майбутньому суб'єкт господарювання отримає економічні вигоди, пов'язані з цим активом, або реалізує його потенціал корисності;
 - б) собівартість або справедливу вартість активу для суб'єкта господарювання можна достовірно оцінити.
83. Положення перехідного періоду, визначені в параграфах 80 та 81, спрямовані на допомогу в ситуаціях, коли суб'єкт господарювання прагне дотримуватися положень цього Стандарту, вперше застосовуючи принцип нарахування згідно з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектору, який набирає силу після дати набрання чинності цим Стандартом або після неї. Коли суб'єкти господарювання впроваджують принцип нарахування відповідно

до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору, вони часто стикаються з труднощами в підготовці всеохоплюючої інформації щодо існування та оцінки активів. З цієї причини протягом перших п'яти років від дати прийняття цього Стандарту від суб'єктів господарювання не вимагається повне дотримання вимог, визначених у параграфі 13.

84. Незважаючи на положення перехідного періоду, наведені в параграфах 80 та 82, суб'єкти господарювання, які перебувають у процесі прийняття принципу нарахування, заохочуються до повного і якнайскорішого дотримання положень цього Стандарту.
85. Звільнення від виконання вимог, зазначених у параграфі 13, означає відсутність необхідності виконувати пов'язані з ними положення цього Стандарту щодо оцінки та розкриття у звітності тих активів або класів активів, які не визнаються відповідно до параграфів 80 та 81.
86. На момент прийняття цього Стандарту суб'єкт господарювання може контролювати активи, які він не визнавав раніше. Цей Стандарт дозволяє суб'єктам господарювання первісно визнавати основні засоби за собівартістю або за справедливою вартістю. Якщо активи первісно визнаються за собівартістю і були придбані безоплатно або за номінальною вартістю, їх собівартість слід визначати шляхом посилання на справедливую вартість таких активів на дату їх придбання. Якщо вартість придбання активу невідома, його собівартість може бути оцінена шляхом посилання на його справедливую вартість на дату їх придбання.
87. ***Якщо суб'єкт господарювання вирішує скористатися перевагами перехідного періоду, визначеними в параграфах 80 та 81, цей факт слід розкривати. Інформація щодо основних класів активу, які не були визнані відповідно до параграфа 80, також підлягає розкриттю. Якщо суб'єкт господарювання користується перевагами перехідного періоду вдруге або в наступних звітних періодах, слід розкривати детальну інформацію щодо активів або їх класів, що не були визнані на попередню дату подання звіту, але які визнані тепер.***

Дата набрання чинності

88. ***Цей Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору набирає чинності для річних фінансових звітів за періоди, що починаються з 1 січня 2003 року або пізніше. Застосування до цієї дати заохочується.***
89. Якщо суб'єкт господарювання приймає для цілей фінансової звітності принцип нарахування (визначений Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектору) після цієї дати набрання чинності, то цей Стандарт застосовується до річних фінансових звітів суб'єкта господарювання, що охоплюють періоди, які починаються з дати прийняття облікової політики або пізніше.

Приклади розкриття інформації

Цей Додаток є лише прикладом і не входить до стандартів. Мета цього Додатка – показати на прикладі застосування стандартів та допомогти зрозуміти їхній зміст.

Управління внутрішніх справ є суб'єктом господарювання, який контролює низку основних засобів і відповідає за утримання та заміну цієї власності. Далі наводимо уривки з приміток до Звіту про фінансовий стан за рік, що закінчився 31 грудня 20X1 року, які ілюструють основні аспекти розкриття інформації відповідно до вимог цього Стандарту.

Примітки.

1. Земля:

а) загальна площа землі становить 20000 га, вона включає кілька земельних ділянок з різним розташуванням. Земля була оцінена за справедливою вартістю за станом на 31 грудня 20X1 року. Оцінювання здійснено незалежним оцінювачем – Національною оцінювальною палатою;

б) обмеження прав власності:

500 га землі (балансова вартість якої становить 62500 національних грошових одиниць) визнані ділянками національного значення, а отже, не підлягають продажу без спеціальної ухвали законодавчого органу. 200 га (балансова вартість – 25000 національних грошових одиниць) з цих ділянок національного значення, а також 2000 га (балансова вартість яких дорівнює 250000 національних грошових одиниць) іншої землі є предметом спору, оскільки на право володіння ними претендують колишні власники, які подали позов до міжнародного суду із захисту прав людини і відстоюють свої права у судовому порядку. До затвердження його ухвали суд наклав заборону на продаж цієї землі. Управління визнає повноваження суду на розгляд цих справ.

2. Споруди:

а) споруди складаються з офісного приміщення та виробничих приміщень з різним місцезнаходженням;

б) споруди були первісно визнані за собівартістю, але зараз вони є предметом переоцінки за справедливою вартістю на постійній основі. Їх вартість на постійній основі визначають фахівці Національної оцінювальної палати через короткі проміжки часу. Переоцінка постійно оновлюється;

в) амортизація нараховується за методом прямолінійного списання протягом строку корисної експлуатації будівлі. Строк корисної експлуатації офісного приміщення становить двадцять п'ять років, а виробничих приміщень – п'ятнадцять років;

г) управління визнає оціночну вартість відновлення будівельного майданчика у собівартості цих споруд, і ці витрати відповідають критеріям визнання зобов'язання;

г) управління уклало п'ять контрактів на будівництво нових споруд, загальна вартість контракту становить 250000 національних грошових одиниць.

3. Обладнання:

- а) обладнання оцінюється за собівартістю за вирахуванням амортизації;
- б) амортизація нараховується за методом прямолінійного списання протягом строку корисної експлуатації обладнання;
- в) обладнання має різні строки корисної експлуатації, а саме:

трактори *10 років*

миюче обладнання *4 роки*

крани *15 років;*

г) управління уклало угоду на заміну кранів, які воно використовує для миття та обслуговування будівель – вартість контракту становить 100000 національних грошових одиниць.

4. Меблі та приладдя:

- а) меблі та приладдя оцінюються за собівартістю за вирахуванням амортизації;
- б) амортизація нараховується за методом прямолінійного списання протягом строку корисної експлуатації меблів та приладдя;
- в) усі об'єкти цього класу мають строк корисної експлуатації п'ять років.

Узгодження

(в 1000 грошових одиниць)

Звітний період	Земля		Споруди		Обладнання		Меблі та устаткування	
	20X1	20X0	20X1	20X0	20X1	20X0	20X1	20X0
Залишок на початок періоду	2250	2025	2090	2260	1085	1100	200	150
Надходження	-	-	250	100	120	200	20	100
Вибуття	-	-	150	40	60	80	20	-
Амортизація (за звітом про фінансовий результат)	-	-	160	180	145	135	50	50
Результат переоцінки (чистий)	250	225	30	50	-	-	-	-
Залишок на кінець періоду (за звітом про фінансовий стан)	2500	2250	2000	2090	1000	1085	150	200

Сума дооцінки (збільшення від переоцінки) (параграф 77 (д))	750	500	250	250	-	-	-	-
Сума уцінки (зменшення від переоцінки) (параграф 77 (ж))	25	25	380	350	-	-	-	-

Валова балансова вартість	2500	2250	2500	2430	1500	1440	250	250
Накопичена амортизація	-	-	500	340	500	355	100	50
Чиста балансова вартість	2500	2250	1000	2090	1000	1085	150	200

Порівняння з МСБО 16

В основу Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС) 17 "Основні засоби" покладено переважно Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 16 (переглянутий у 1998 році), "Основні засоби". Основні відмінності між МСБОДС 17 та МСБО 16 такі:

- На момент виходу цього Стандарту Комітет з питань державного сектору не розглядав застосування МСБО 41 "Сільське господарство" до суб'єктів господарювання державного сектору, а отже, МСБОДС 17 не відображає поправок, унесених до МСБО 16 після запровадження Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку МСБО 41.
- МСБОДС 16 не вимагає і не забороняє визнання активів спадщини. Суб'єкти господарювання, які визнають активи спадщини, повинні дотримуватися вимог до їх розкриття, визначених у цьому Стандарті стосовно визнаних активів спадщини. Такі суб'єкти господарювання можуть дотримуватися інших вимог цього Стандарту щодо активів спадщини, але це дотримання не є обов'язковим. МСБО 16 не містить подібних винятків.
- МСБО 16 вимагає первісної оцінки об'єктів основних засобів за їх собівартістю. МСБОДС 17 визначає, що в разі безоплатного придбання об'єкта основних засобів або у випадку його придбання за номінальною вартістю, собівартість такого об'єкта дорівнює його справедливій вартості на дату придбання.
- МСБО 16 вимагає відображення в статті капіталу подальших видатків, пов'язаних з основними засобами, якщо існує ймовірність того, що майбутні економічні вигоди, які перевищують первісно оцінений рівень продуктивності існуючого активу, надходять до суб'єкта господарювання. МСБОДС 17 застосовує подібний підхід, але як індикативний показник використовує останню оцінку рівня продуктивності активу.
- Якщо підприємство застосовує дозволений альтернативний підхід і відображає об'єкти основних засобів за сумами їх переоцінки, то МСБО 16 вимагає розкриття еквівалентних сум історичної собівартості. МСБОДС 17 не містить такої вимоги.
- Згідно з МСБО 16, збільшення або зменшення в результаті дооцінки можуть згортатися тільки на постатейній основі. Згідно з МСБОДС 17, збільшення або зменшення в результаті дооцінки можуть згортатися на основі класу активів.
- МСБОДС 17 не звільняє від вимоги розкривати порівняльну інформацію відповідно до положень параграфу 73, тимчасом як МСБО 16 надає такий дозвіл.
- МСБОДС 17 містить положення перехідного періоду, які дозволяють суб'єктам господарювання не визнавати основні засоби у звітні періоди, які припадають на п'ятирічний період від дати першого застосування цього Стандарту. Положення перехідного періоду також дозволяють суб'єктам господарювання визнавати основні засоби за справедливою вартістю при першому застосуванні Стандарту.

- Список технічних термінів, визначення яких міститься в МСБОДС 17, відрізняється від списку термінів, розміщених у МСБО 16.
- Концептуальна основа МСБО визначає активи як ресурс, контрольований підприємством у результаті минулих подій, від якого це підприємство очікує надходження економічних вигод у майбутньому. МСБОДС 17 приймає дещо інше визначення, яке включає поняття потенціалу корисності.
- У МСБО 17 включено додатковий, порівняно з МСБОДС 16, коментар для роз'яснення застосовності стандартів для обліку суб'єктами господарювання державного сектору.
- У деяких випадках у МСБОДС 17 використовується інша, відмінна від МСБО 16 термінологія. Найбільш важливими прикладами є використання в МСБОДС 17 термінів як “суб'єкт господарювання”, “звіт про фінансові результати”, “звіт про фінансовий стан”, “чисті активи / власний капітал” (за винятком посилань на “інструменти капіталу”). Еквівалентні терміни в МСБО 16 такі: “підприємство”, “звіт про прибутки та збитки”, “баланс”, “капітал”.