

МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА СТАДІЇ НАДХОДЖЕННЯ

© Яцунська О. С., 2017

У статті досліджено методологічні аспекти обліку основних засобів на стадії надходження. Зазначено нормативну розбіжність та неврегульованість облікового відображення операцій із формування первісної вартості об'єктів основних засобів щодо фінансових витрат, пов'язаних зі створенням кваліфікаційних активів; забезпечень на суму зобов'язань підприємства щодо вибуття об'єктів основних засобів та відновлення довкілля. Уточнено та доповнено типову кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку при створенні відповідних забезпечень та подальшому їх коригуванні під впливом змін оцінки.

Ключові слова: актив, основні засоби, життєвий цикл основних засобів, первісна вартість, кваліфікаційний актив, зобов'язання, забезпечення, МСФЗ.

O. S. Iatsunska

Odessa National Economic University

METHODOLOGICAL ASPECTS OF FIXED ASSETS ACCOUNTING AT THE STAGE OF RECEIPT

© Iatsunska O. S., 2017

The article is concerned with studying the methodological aspects of fixed assets accounting at the stage of receipt in terms of bringing the national accounting system to International financial reporting standards. The regulatory divergence and lack of resolution to the accounting reflection of operations on formation of historical cost of fixed assets at the national level and their inconsistency with international requirements, particularly in terms of financial costs, provisions for liabilities for the conclusion of fixed assets retirement and environmental restoration, were designated. A typical correspondence of accounts of accounting in the creation of relevant provisions, and their subsequent adjustment under the influence of changes in assessment, were updated and expanded. The necessity of the changes in the name of the second order account 478 "Provision on the recovery of land", that becomes relevant in the modern conditions of increasing environmental orientation records, was grounded. The allocation subaccount 479 "Provision on the disposal of fixed assets", due to its other content, was proved. A perspective direction for further research in this area is studying the order of formation of historical cost of fixed assets on the conditions of the advance payment.

Key words: asset, fixed assets, life cycle of the fixed assets, historical cost, qualifying asset, liability, provision, IFRS.

Постановка проблеми. Однією з найбільш досліджених і регламентованих виступає оцінка за первісною вартістю, яка формується на стадії надходження за результатами минулих подій і відображається на всіх стадіях життєвого циклу об'єкта обліку, зокрема основних засобів як одного з найвагоміших елементів майна суб'єктів господарювання. Але, незважаючи на ґрунтовну розробленість поняття і складу первісної вартості, в умовах наближення змісту вітчизняних стандартів до Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі МСФЗ), зазначаються деякі їх нормативні розбіжності, які впливають на формування показників фінансової звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання вдосконалення обліку основних засобів завжди були під пильною увагою багатьох вчених: М. І. Бондаря, І. А. Деруна, О. О. Жарікової, М. М. Зюкової, Н. В. Кравчук, В. О. Лесняка, Л. Г. Ловінської, О. В. Макеєвої, Т. П. Мац, О. А. Наумчук, О. Ю. Омельченко, О. А. Петрик, Н. І. Самбурської, В. А. Шпака та багатьох інших.

Аналізу проблем бухгалтерського відображення операцій з основними засобами в умовах упровадження МСФЗ присвячено дослідження зарубіжних учених: І. Ю. Баймуратова, Е. С. Борониної, М. О. Вахрушиної, Н. В. Малиновської, Д. В. Тихомирова та інших; та вітчизняних науковців, серед яких: С. Ф. Голов, С. Я. Зубілевич, Н. М. Костюченко, Р. В. Кузіна, Н. О. Лоханова, А. В. Озеран тощо.

Однак, беручи до уваги вагомі наукові здобутки попередників, зазначимо, що сучасні умови розвитку вітчизняної системи бухгалтерського обліку, а саме конвергенції з МСФЗ, визначають нові аспекти та дискусійні питання теоретичного і практичного характеру щодо обліку основних засобів за стадіями життєвого циклу. Зокрема, на стадії надходження недостатньо з'ясованими виступають методологічні аспекти бухгалтерського відображення фінансових витрат, пов'язаних зі створенням кваліфікаційних активів; забезпечень на суму зобов'язань підприємства щодо вибуття об'єктів основних засобів та відновлення довкілля як складових первісної вартості тощо.

Постановка цілей. Спираючись на викладене, метою статті постає дослідження методологічних аспектів обліку основних засобів на стадії надходження в умовах наближення вітчизняної системи бухгалтерського обліку до МСФЗ. Усе це зумовлює виконання таких завдань:

- проаналізувати стан проблеми в наукових дослідженнях вчених;
- дослідити стан регулювання обліку основних засобів на нормативному рівні;
- виробити та обґрунтувати заходи вдосконалення синтетичного та аналітичного обліку основних засобів на стадії надходження.

Виклад основного матеріалу. Першою стадією життєвого циклу основних засобів виступає стадія «надходження» [1, с. 34]. Головною метою обліку на цій стадії виступає формування первісної вартості об'єктів основних засобів. Однак, незважаючи на достатньо регламентований порядок оцінки такого виду вартості, існують деякі нерегульовані методологічні аспекти.

Зокрема, А. В. Озеран під час контент-аналізу текстів П(С)БО 7 «Основні засоби» (далі П(С)БО 7) [2] та МСБО 16 «Основні засоби» (далі МСБО 16) [3] відзначено такі неузгодженості, які, на думку автора, необхідно подолати через внесення змін до П(С)БО: відсутність урахування впливу торговельних і цінових знижок та відстрочення платежу під час оцінки первісної вартості; відсутність порядку оцінки первісної вартості основних засобів, що надійшли у вигляді державного гранту [4, с. 519]; різні підходи до оцінки первісної вартості, які надходять у результаті бартерних операцій [4, с. 208, 519].

Також варто зазначити, що в міжнародних і вітчизняних стандартах залишився нерозглянутим порядок оцінки первісної вартості об'єктів основних засобів, які були придбані на умовах попередньої оплати, якщо термін оплати і надходження об'єкта суттєво розірвані в часі. Присутній у цій господарській операції часовий лаг може спричинити, з одного боку, вплив на розмір справедливої вартості об'єкта, з іншого – зміну вартості грошей у часі; наслідки яких потребують відображення в обліку.

Іншим дискусійним питанням оцінки первісної вартості виступає вартісне вимірювання складової об'єкта основних засобів – забезпечення на суму зобов'язання щодо демонтажу, переміщення такого об'єкта та приведення земельної ділянки у стан, придатний для подальшого використання (п. 8 П(С)БО 7) [2].

При цьому слід зазначити, що недотримання визнаної норми стандарту призведе до нехтування принципу «нарахування та відповідності доходів і витрат». Адже такі витрати безпосередньо пов'язані з отриманням майбутніх економічних вигод від використання такого об'єкта як активу, та відповідно до п. 8 П(С)БО 16 «Витрати» повинні визнаватися через системний розподіл його вартості між звітними періодами [5].

Порядок визнання та оцінки таких забезпечень регламентований п. 13 П(С)БО 11 «Зобов'язання» (далі П(С)БО 11) [6]. Ураховуючи значний термін використання об'єктів основних засобів, такі забезпечення слід зараховувати до складу довгострокових, які визнаються у сумі їх теперішньої вартості. Однак, як справедливо констатує А. В. Озеран [4, с. 219], у П(С)БО 11 не розкрито «порядок обліку збільшення балансової вартості забезпечення після його первинного визнання в разі застосування дисконтування». При цьому таке приращення балансової вартості забезпечення відповідно до п. 30 МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» (далі МСБО 37) треба розглядати як витрати на позики [7].

Звертає на себе увагу також нормативна неузгодженість між МСБО 16 та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів № 561 від 30.09.2003 р. (далі Методичні рекомендації № 561) [8], з одного боку, та П(С)БО 7, з іншого. Зокрема, вітчизняний стандарт чітко зазначає у складі витрат, що входять до первісної вартості, витрати на створення забезпечення для цілей приведення у відповідний стан лише земельної ділянки. Своєю чергою, МСБО 16 та Методичні рекомендації № 561 дещо розширюють цей перелік, визначаючи «відновлення території», яка, наприклад, може включати не лише землю, а й акваторію, довкілля тощо. У зв'язку з цим вважаємо за доцільне привести у відповідність до вимог МСБО 16 та Методичних рекомендацій № 561 п. 8 чинного П(С)БО 7, та внести відповідні зміни до назви субрахунка 478 «Забезпечення відновлення земельних ділянок», що дозволить подолати визначену неузгодженість та враховувати відновлення інших видів природних ресурсів.

Наступним дискусійним питанням постають умови капіталізації фінансових витрат згідно з П(С)БО 31 «Фінансові витрати» (далі П(С)БО 31) та МСБО 23 «Витрати на позики» [9; 10]. Зокрема, чітко не з'ясовано критерій суттєвості – довготривалості – часу, який необхідний для створення кваліфікаційного активу. Адже, як відомо, кваліфікаційними активами можуть виступати запаси, виробничі об'єкти, нематеріальні активи, інвестиції у нерухомість; які включаються до складу оборотних та необоротних активів [10; 11]. Стислу відповідь на це питання надало Міністерство фінансів України у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку фінансових витрат № 1300 від 01.11.2010 р. Отже, на думку нормотворчого інституту, суттєвим необхідно вважати час, що становить більше трьох місяців. Вважаємо, що було б доцільно в самому тексті П(С)БО 31 окреслити відповідний термін для того, щоб уникнути різних тлумачень із цього приводу [11].

Надалі розглянемо відображення на рахунках бухгалтерського обліку операції з формування первісної вартості об'єктів основних засобів, а саме зосередимо увагу на кореспонденції рахунків щодо створення забезпечення на демонтаж, переміщення об'єкта основних засобів та відновлення земельної ділянки. Вибір даної господарської операції обумовлений відсутністю її відображення в Методичних рекомендаціях № 561.

Як уже зазначалося раніше, відповідно до п. 8 П(С)БО 7, суб'єкти господарювання мають право збільшувати первісну вартість на суму забезпечення щодо таких зобов'язань. Ураховуючи те, що узагальнення витрат на придбання та створення активів здійснюється на рахунку 15 «Капітальні інвестиції», а для обліку такого виду активів передбачено рахунок 10 «Основні засоби», звернемося до їх характеристик та типової кореспонденції.

Зокрема, згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 від 30.11.1999 р. (далі Інструкція № 291) [12], за дебетом рахунка 10 «Основні засоби» «...відображається сума створеного забезпечення, зокрема на передбачувану законодавством рекультивацію порушених земель» у кореспонденції з кредитом рахунка 47 «Забезпечення майбутніх витрат та платежів». У свою чергу рахунок 15 «Капітальні інвестиції» також кореспондує з кредитом рахунка 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів». Отже, це питання потребує уточнення.

Відправною точкою в дослідженні у цьому випадку слід визнати сутність забезпечень. Відповідно до П(С)БО 11 метою створення забезпечень є відшкодування майбутніх витрат і

платежів. Отже, спираючись на визначене в Інструкції № 291 призначення та характеристику рахунка 15 «Капітальні інвестиції», вважаємо, що більш коректним є відображення операції зі створення такого забезпечення з використанням рахунка 15 «Капітальні інвестиції».

Однак звертає на себе увагу нормативна розбіжність П(С)БО 11 та МСБО 37 щодо подальшої оцінки таких забезпечень. Отже, на відміну від вітчизняного стандарту, п. 59 МСБО 37 зазначає необхідність перегляду на кінець кожного звітного року та коригування суми забезпечення з метою відображення поточної найкращої оцінки [6; 7].

Отже, у разі зміни суми очікуваних витрат на дату складання фінансової звітності така операція розглядається як коригування його вартості, що обумовлює в цьому випадку застосування рахунка 10 «Основні засоби».

Ураховуючи довгостроковий характер досліджуваних забезпечень та їхню значну суму, ефект дисконтування може бути суттєвим, що потребує його відображення. Однак, ураховуючи цю розбіжність та недоопрацювання вітчизняного стандарту, зазначений вид господарської операції, як наслідок, відсутній у Методичних рекомендаціях № 561 та Інструкції № 291.

Для подолання цієї неузгодженості вважаємо за необхідне доповнити Інструкцію № 219 у частині кореспонденції за кредитом рахунка 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» дебетом рахунка 95 «Фінансові витрати» та здійснити відповідні доповнення за кореспонденцією рахунка 95 «Фінансові витрати».

Доповнення до типової кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку операцій з основними засобами

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Облік капітальних інвестицій		
Створено забезпечення на виведення із експлуатації об'єкта основного засобу	15 «Капітальні інвестиції»	479 «Забезпечення вибуття основних засобів»
Створення забезпечення на відновлення довілля	15 «Капітальні інвестиції»	478 «Забезпечення відновлення довілля»
Переоцінка та зменшення корисності основних засобів		
Коригування вартості забезпечення на виведення з експлуатації об'єкта основних засобів	10 «Основні засоби»	479 «Забезпечення вибуття основних засобів»
Коригування вартості забезпечення на відновлення довілля	10 «Основні засоби»	478 «Забезпечення відновлення довілля»
Облік вибуття основних засобів		
Демонтаж та переміщення об'єкта основних засобів	479 «Забезпечення вибуття основних засобів»	66 «Розрахунки за виплатами працівника»
		65 «Розрахунки за страхуванням»
		68 «Розрахунки за іншими операціями»

Джерело: власна розробка автора.

Як було зазначено вище, дискусійною є назва субрахунка 478 «Забезпечення відновлення земельних ділянок», а саме: згідно з Інструкцією № 291 за цим рахунком, окрім витрат щодо земельних ділянок, відображаються й витрати на виведення з експлуатації об'єктів основних засобів. До того ж, спираючись на вимоги МСБО 37, забезпечення необхідно створювати «на очищення протиправного забрудненого довілля» (українська версія перекладу). За мовою оригіналу – *«unlawful environmental damage»* (*environmental* – англ. навколишнє середовище). Такий

підхід є цілком обґрунтованим, особливо в сучасних умовах погіршення екологічних умов та, як наслідок, необхідності підвищення екологічної спрямованості обліку [7].

Таким чином, вважаємо за доцільне внести такі зміни до Інструкції № 291:

– по-перше, змінити назву субрахунка 478 «Забезпечення відновлення земельних ділянок» на «Забезпечення відновлення довкілля», що буде передумовою будування системи аналітичного обліку забезпечень за видами природних ресурсів, які визнали погіршення за результатами діяльності підприємства;

– по-друге, виокремити як субрахунок 479 «Забезпечення вибуття основних засобів», що обумовлено його іншим змістовим наповненням.

Підсумовуючи викладене, пропонуємо доповнити Методичні рекомендації № 561 такою кореспонденцією рахунків з обліку операцій з основними засобами (табл. 1).

Отже, розгляд теоретичних і методологічних аспектів визнання та оцінки основних засобів на стадії надходження дозволив упорядкувати елементи витрат, що входять до їх первісної вартості, зокрема забезпечень на суму зобов'язання щодо вибуття основних засобів та відновлення довкілля, суми фінансових витрат при надходженні кваліфікаційних активів тощо.

Висновки. З метою розвитку системи синтетичного та аналітичного обліку основних засобів уточнено та доповнено типову кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку з відображення операцій зі створення забезпечень на суму зобов'язань щодо виведення об'єктів основних засобів із експлуатації та відновлення довкілля як складових первісної вартості, подальшого їх коригування та використання.

Доведено необхідність зміни назви субрахунка 478 «Забезпечення відновлення земельних ділянок» на «Забезпечення відновлення довкілля», що набуває актуальності в сучасних умовах підвищення економічної спрямованості обліку, а також виокремлення субрахунка 479 «Забезпечення вибуття основних засобів», що обумовлено його змістовним наповненням.

Впровадження відповідних наукових результатів покликано створити умови для подальшого удосконалення методичного інструментарію і нормативно-правової бази бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні.

Перспективи подальших досліджень. Відповідно до отриманих в статті результатів до перспектив подальших досліджень слід віднести підготовку проектів змін щодо Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку № 561 від 30.09.2003 р. та Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій № 291 від 30.11.1999 р. щодо створення, подальшого коригування та використання забезпечень на вибуття об'єктів основних засобів та відновлення довкілля; а також дослідження порядку формування первісної вартості об'єктів основних засобів на умовах попередньої оплати, що є особливо актуальним в умовах прийняття та впровадження з 1 січня 2017 року МСФЗ 15 «Виручка за контрактами з клієнтами», в якому підіймаються ці аспекти.

1. Яцунська О. С. *Сучасний стан проблеми оцінки об'єктів основних засобів на різних етапах їх життєвого циклу* / О. С. Яцунська // *Облік і контроль в управлінні економічною стійкістю підприємств в умовах глобалізації* : монографія / під ред. В. Ф. Максимової. – Одеса, 2014. – С. 30–52.

2. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»* [Електронний ресурс]: затв. Наказом М-ва фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0288-00>. – Назва з екрана.

3. *Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби»* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://195.78.68.18/minfin/file/link/394616/file/IAS%2016%20\(ed_2013\)ua.pdf](http://195.78.68.18/minfin/file/link/394616/file/IAS%2016%20(ed_2013)ua.pdf). – Назва з екрана.

4. Озеран А. В. *Гармонізація фінансової звітності підприємств з міжнародними стандартами та потребами управління:*

дис.. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / Озеран Алла Володимирівна. – Київ, 2016. – 392 с. 5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс]: затв. Наказом М-ва фінансів України від 31.12.1999 р. № 18. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0027-00>. – Назва з екрана. 6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» [Електронний ресурс]: затв. Наказом М-ва фінансів України від 31.01.2000 р. № 20. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0085-00>. — Назва з екрана. 7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://195.78.68.18/minfin/file/link/394632/file/IAS%2037%20%20\(ed_2013\)ua.pdf](http://195.78.68.18/minfin/file/link/394632/file/IAS%2037%20%20(ed_2013)ua.pdf). – Назва з екрана. 8. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів [Електронний ресурс]: затв. Наказом М-ва фінансів України від 30.09.2003 р. № 561. — Режим доступу: <http://dtk.com.ua/documents/ukr/2003/46/46nov1.html>. – Назва з екрана. 9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати» [Електронний ресурс] : затв. Наказом М-ва фінансів України від 28.04.2006 р. № 415 – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0610-06>. – Назва з екрана. 10. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 23 «Витрати на позики» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://195.78.68.18/minfin/file/link/394622/file/IAS%2023%20%20\(ed_2013\)ua.pdf](http://195.78.68.18/minfin/file/link/394622/file/IAS%2023%20%20(ed_2013)ua.pdf). – Назва з екрана. 11. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку фінансових витрат [Електронний ресурс]: затв. Наказом М-ва фінансів України від 01.11.2010 р. № 1300. – Режим доступу: http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293635&cat_id=293536 12. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] : затв. Наказом М-ва фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0893-99>. – Назва з екрана.