

УДК 657

ОБЛІК БЕЗОПЛАТНИХ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

СЕРГІЙ ГОЛОВ,
доктор екон. наук, професор
ПВНЗ «Міжнародний інститут
менеджменту (МІМ-Київ)»

У статті розглянуто методи обліку безоплатних необоротних активів. Проаналізовано відповідність цих методів міжнародним стандартам фінансової звітності.

Ключові слова: бухгалтерський облік, необоротні активи, безоплатне надходження, фінансова звітність.

ВСТУП

Запровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) в Україні призвело до зростання уваги вчених і практиків до відмінностей між П(С)БО та МСФЗ.

Одною з таких відмінностей є підхід до обліку безоплатно отриманих основних засобів і нематеріальних активів. Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [1] передбачено, що вартість необоротних активів, безоплатно отриманих підприємством від інших осіб, відображується у складі додаткового капіталу на субрахунку 424 «Безоплатно отримані необоротні активи». Залишок додаткового капіталу на цьому субрахунку зменшується на суму визнаного доходу протягом строку корисного використання безоплатно одержаних об'єктів необоротних активів (крім землі) і при вибутті таких активів і землі.

Такий підхід до обліку безоплатно отриманих необоротних активів не відповідає МСФЗ, які не передбачають визнання капіталу доходом.

Поряд з тим, МСФЗ не містять чіткої відповіді на запитання, як слід обліковувати безоплатно отримані необоротні активи (крім випадків отримання таких активів за державним грантом). Внаслідок цього вітчизняні вчені висловлюють різні точки зору щодо обліку таких активів.

На думку О. Губачової та С. Мельник, оскільки отримання основних засобів за державним грантом є формою їх безоплатної передачі (дарування), то методи обліку державних грантів можуть бути застосовані і при відображенні аналогічних операцій [2, с. 239].

В. Гавриленко і Л. Леонова пропонують обліковувати основні засоби, що надійшли безоплатно, з позиції визнання їх власним капіталом, без наступ-

ного списання на доходи. При цьому автори вважають, що нарахування зносу таких основних засобів слід здійснювати одночасно зі зменшенням величини капіталу, а не нарахуванням амортизаційних відрахувань, що відносяться на витрати [3, с. 15].

Невизначеність питання обліку безоплатного руху необоротних активів обумовлює необхідність подальших досліджень методів такого обліку і перспектив їх практичного застосування.

Мета статті – аналіз методів обліку безоплатно отриманих і безоплатно наданих необоротних активів і визначення сфер їх застосування.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Облік безоплатних необоротних активів має свою історію і досі залишається предметом дискусій.

В СРСР до 1936 р. основні засоби відображували в активі балансу за первісною вартістю. Проте у разі безоплатного надходження основних засобів їх обліковували за первісною вартістю з урахуванням фактичного зносу станом на 1 жовтня 1925 р. (дату суцільної переоцінки основних фондів).

У подальшому методологія обліку безоплатного передавання основних засобів в СРСР суттєво не змінювалась. Списання первісної вартості безоплатно наданих основних засобів відображували за дебетом рахунку «Статутний фонд» і кредитом рахунку «Основні засоби» з одночасним списанням суми їх зносу за дебетом рахунку «Знос основних засобів» в кореспонденції з рахунком «Статутний фонд».

Підставою для цього запису були акт приймання-передачі та авізо підприємства-отримувача про оприбуткування отриманого об'єкта. Підприємство-отримувач первісну вартість безоплатних основних засобів відповідно відображало за дебетом рахунку «Основні засоби» і кредитом рахунку «Статутний фонд», а суму зносу – за дебетом рахунку «Статутний фонд» і кредитом рахунку «Знос основних засо-

бів». Витрати на доставку безоплатно отриманих основних засобів відображали у складі витрат виробництва або обігу.

Отже, в умовах єдиного народногосподарського комплексу безоплатне передавання основних засобів фактично означало їх внутрішнє переміщення, що й обумовило відповідне відображення в системі бухгалтерського обліку. В останні роки існування СРСР у зв'язку із створенням акціонерних товариств і спільних підприємств спостерігалася зміна методології обліку, зокрема статутного капіталу і основних засобів на недержавних підприємствах.

У Плані рахунків бухгалтерського обліку [4], затвердженому наприкінці 1991 р., було передбачено відображення безоплатно отриманого майна на рахунку 88 «Фонди спеціального призначення» (субрахунок «Безоплатно отримані цінності»). В свою чергу для обліку будь-якого вибуття основних засобів (зокрема безоплатного передавання) був призначений рахунок 47 «Реалізація та інше вибуття основних засобів».

Проте після розпаду СРСР у незалежній Україні цей план рахунків не було запроваджено. Тому певний час зберігався різний порядок обліку основних засобів для державних і недержавних підприємств.

Підприємства з державною формою власності обліковували безоплатно отримані основні засоби за методологією радянських часів.

Підприємства з недержавною формою власності відображали первісну вартість безоплатно отриманих основних засобів за дебетом рахунку 01 «Основні засоби» і кредитом рахунку 88 «Фонди спеціального призначення» (субрахунок «Фонд безоплатно отриманого майна»), а суму зносу відповідно списували в дебет рахунку 88 в кореспонденції з рахунком 02 «Знос основних засобів».

Як бачимо, в обох випадках отримані безоплатно основні засоби оцінювалися за залишковою вартістю.

Щодо безоплатно наданих основних засобів, то їх залишкову вартість в той час списували у дебет рахунку 81 «Використання прибутку». Принципова зміна обліку безоплатних необоротних активів відбулась з 1 січня 2000 р. у зв'язку з запровадженням П(С)БО та нового плану рахунків. З цього часу безоплатно отримані основні засоби і нематеріальні активи обліковують за справедливою вартістю у складі власного капіталу з поступовим відображенням цього капіталу у складі доходу по мірі нарахування амортизації таких активів.

У цей самий час в Росії було прийнято новий план рахунків, згідно з яким безоплатно отримані

активи відображали у складі інших доходів підприємства.

В англосаксонських країнах (США, Великій Британії тощо) тривалий час була поширена практика відображення безоплатно отриманих основних засобів за справедливою вартістю в кореспонденції з рахунком власного капіталу.

Лише у 1993 р. в США було прийнято Положення стандарту фінансового обліку 116 (SFAS №116) «Облік отриманого внеску і наданого внеску» [5], яким було встановлено, що безоплатно отримані активи слід визнавати доходом у момент отримання за справедливою вартістю. Проте цей стандарт не поширюється на внески, отримані від урядових органів.

Д. Кісо і Дж. Вейгандт вважають, що всі безоплатно отримані активи слід відображувати за справедливою вартістю в кореспонденції з рахунком доходу незалежно від суб'єкта цього внеску [6, с. 516].

У Великій Британії в останні десятиліття немонетарні активи, отримані як дарунок, відображують аналогічно державним грантам, тобто в момент отримання визнають дохід майбутніх періодів, який відображують у складі доходу впродовж терміну використання отриманого активу.

Міжнародні стандарти фінансової звітності містять положення лише щодо обліку активів, отриманих у вигляді державних грантів.

Згідно з МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» [7] **державні гранти** – це допомога держави у формі передачі ресурсів суб'єктові господарювання в обмін на минуле або майбутнє дотримання певних умов, які пов'язані з операційною діяльністю суб'єкта господарювання. МСБО 20 передбачає, що немонетарний актив, отриманий на умовах державного гранту, слід оцінювати за справедливою вартістю або за номінальною сумою.

При цьому гранти, пов'язані з активами, що амортизуються, відображують у балансі у складі доходів майбутніх періодів або вираховують при визначенні балансової вартості цих активів.

Згідно з першим методом грант вважається доходом майбутніх періодів, який визнається доходом у Звіті про прибуток та збиток на систематичній і раціональній основі протягом строку корисної експлуатації активу, що амортизується. За другого метода грант вираховують з первісної вартості активу та визнають доходом протягом строку його корисної експлуатації шляхом зменшення амортизаційних відрахувань. Проілюструємо обидва методи на прикладі.

Приклад 1. У січні 2010 р. підприємство придбало устаткування на суму 4 млн грн, яке має термін корисної експлуатації 5 років і амортизується прямолінійним методом. Цього самого року підприємство отримало державний грант (1 млн грн) для оплати устаткування, за умови, що в 2011–2012 рр. воно забезпечить зайнятість випускників місцевого коледжу.

Варіант 1. Відображення гранту у складі доходів майбутніх періодів

2010 рік, тис. грн:

Доходи майбутніх періодів

Отриманий грант	1 000
Мінус визнаний дохід (1 000:5)	(200)
Залишок доходу майбутніх періодів на кінець року	(800)

Основні засоби

Первісна вартість устаткування	4 000
Мінус накопичена амортизація (4 000 : 5)	(800)
Залишкова вартість на кінець року	3 200.

При цьому варіанті щорічно у Звіті про прибуток чи збиток будуть відображені такі доходи та витрати, пов'язані з грантом:

Дохід	200
Витрати на амортизацію	(800)
Чисті витрати	(600).

Слід звернути увагу, що умови надання гранту не впливають на період, протягом якого він визнається як дохід.

Варіант 2. Вирахування гранту з вартості устаткування

Цей метод означає, що отриманий грант відображується записом:

Д-т рахунку «Грошові кошти»

К-т рахунку «Основні засоби».

Тому на кінець 2011 р. придбане устаткування буде відображене так:

Основні засоби

Первісна вартість устаткування	4 000
Мінус отриманий грант	(1 000)
Чиста первісна вартість	3 000
Мінус накопичена амортизація (3 000 : 5)	(600)
Залишкова вартість на кінець року	2 400.

За цього методу у Звіті про прибуток чи збиток щорічно буде відображено лише амортизацію устаткування в сумі 600 тис. грн.

Отже, обидва методи забезпечують однаковий результат – чисті витрати в сумі 600 тис. грн, хоча підходи до подання інформації суттєво відрізняються. Обираючи метод подання грантів, пов'язаних з активами, слід урахувувати вимоги щодо подання гро-

шових потоків, пов'язаних з грантом. Так, МСБО 7 «Звіти про рух грошових коштів» не передбачає згорання коштів, отриманих у формі грантів і пов'язаних з ними капітальних видатків. Крім того, такі надходження та видатки слід подавати окремими статтями, якщо їх суми є значними. Виходячи з цього, метод відображення грантів у складі доходів майбутніх періодів має певну перевагу та ширше застосовується в практиці.

Більш чітке положення щодо визнання безоплатно отриманих основних засобів містить Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 17 «Основні засоби» (IPSAS 17) [8]. У п. 27 цього стандарту зазначено, що, якщо актив отримано в результаті необмінної операції, його собівартість слід вимірювати за справедливою вартістю на дату отримання.

Проте IPSAS 17 не вказує, який елемент фінансової звітності слід визнавати одночасно з визнанням такого активу.

Дослідження практики та публікацій вітчизняних і зарубіжних авторів дає змоги виокремити такі методи обліку безоплатно отриманих необоротних активів.

Метод 1 не передбачає визнання безоплатних активів у момент їх отримання та має два варіанти залежно від облікової політики підприємства.

Варіант 1.1. Підприємство обліковує основні засоби за первісною вартістю за вирахуванням зносу. В цьому разі безоплатно отримані основні засоби обліковують за нульовою вартістю.

Варіант 1.2. Після первісного визнання основних засобів підприємство застосовує модель переоцінки. Тоді первісно визнані за нульовою вартістю основні засоби будуть дооцінені до їх справедливої вартості з подальшим нарахуванням амортизації.

Прихильники цього методу [9] спираються на п. 6 МСБО 16 «Основні засоби», згідно з яким собівартістю є сума сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на час його придбання або створення, або (якщо прийнятно) сума, яку розподіляють на цей актив при первісному визнанні згідно з конкретними вимогами інших МСФЗ, наприклад, МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій» [10].

З цього визначення випливає, що у разі безоплатного надходження активу, його собівартість дорівнює нулю. Проте у п.4.14 Концептуальної основи фінансової звітності зазначено, що «... відсутність відповідних витрат не виключає можливості, що

об'єкт відповідає визначенню активу і, отже, може визнаватися в балансі. Наприклад, об'єкти, передані суб'єктові господарювання безкоштовно, можуть відповідати визначенню активів [11]». Д. Кісо і Дж. Вейгандт погоджуються, що суворе дотримання принципу собівартості вимагає визнати, що оцінка безоплатних активів дорівнює нулю. Але відсутність запису в цьому випадку означатиме ігнорування економічної реальності зростання багатства і активів підприємства [6, с. 515].

Тому отриманий безоплатно актив слід визнавати у балансі підприємства-отримувача, якщо ймовірним є надходження майбутніх економічних вигід до цього підприємства, і актив має собівартість або вартість, яку можна достовірно виміряти.

Отже, відсутність собівартості не означає, що актив не має вартості, яку можна достовірно виміряти.

Погоджуючись, що безоплатний актив слід визнавати за його справедливою вартістю, науковці та практики висловлюють різні думки відносно кореспондуючого рахунку та підходу щодо подальшого відображення витрат і доходів, пов'язаних з цим активом.

Метод 2 вимагає відображення вартості безоплатно отриманого активу в кореспонденції з рахунком власного капіталу. У США свого часу цей рахунок отримав назву «Дарований капітал» (Donated Capital) і розглядався як додатковий внесений (оплачений) капітал. Недоліком цього підходу вважається те, що капітал можуть вносити лише власники бізнесу. Однак це зауваження стосується більшою мірою класифікації рахунку, а не самого підходу.

Наприклад, у Великій Британії в цьому випадку використовували рахунок «Резерв капіталу». У зв'язку з цим варто нагадати, що дооцінку основних засобів наразі також відображують у складі власного капіталу, хоча вона і не пов'язана із внесками власників.

Метод 3 також допускає використання рахунку власного капіталу, але по суті розглядає його як транзитний.

Варіант 3.1 передбачає поступове визнання вартості безоплатно отриманих необоротних активів доходом по мірі нараховування їх амортизації.

Саме такий підхід застосовується в Україні, починаючи з 2000 р. Його метою є дотримання відповідності доходу, отриманого підприємством від активу, з витратами на його амортизацію. Проте тоді більш логічним було б використання не рахунку влас-

ного капіталу під час визнання такого активу, а рахунку доходів майбутніх періодів.

Варіант 3.2, на відміну від попереднього, припускає списання нарахованої амортизації безоплатно отриманих основних засобів в дебет рахунку власного капіталу (зокрема, субрахунку 424 «Безоплатно отримані необоротні активи»).

Автори цього підходу аргументують це тим, що підприємство не здійснювало власних капітальних інвестицій в безоплатно отриманий об'єкт і тому не повинно збільшувати витрати, пов'язані з нараховуванням амортизації [3, с. 9]. За такою логікою безоплатно отримані матеріали, витрачені на виробництво, також слід списувати в дебет рахунку власного капіталу, а не на витрати виробництва. В цьому разі знову спостерігається абсолютизація принципу собівартості, але вже щодо обліку витрат (амортизації).

Метод 4 є найпоширенішим сьогодні та передбачає визнання доходу одночасно з визнанням безоплатно отриманого активу. Цей метод застосовують компанії США та підприємства, що складають фінансову звітність за МСФЗ. Опоненти такого підходу зазначають, що МСБО 18 «Дохід» не передбачає таку операцію [9] та ці активи незароблені, а є формою заохочення з боку інших осіб [3].

Проте такі аргументи не є вагомими. По-перше, МСБО 18 не поширюється на всі види доходів. По-друге, згідно з Концептуальною основою [11]. **Дохід** – це збільшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді надходження чи збільшення корисності активів або у вигляді зменшення зобов'язань, результатом чого є збільшення власного капіталу, за винятком збільшення, пов'язаного з внесками учасників.

Оскільки безоплатне отримання основних засобів приводить до збільшення активів, яке не пов'язане з внесками учасників, визнання доходу у цій ситуації є цілком виправданим.

Метод 5 вимагає визнавати дохід від безоплатного отримання необоротного активу на систематичній основі впродовж терміну його корисного використання.

Для визначення впливу розглянутих методів на елементи фінансової звітності розглянемо такий приклад.

Приклад 2. Підприємство отримало безоплатно обладнання для виробництва продукції. Справедлива вартість цього обладнання 100 тис. грн, термін корисного використання 5 років, ліквідаційна вартість дорівнює нулю. Амортизацію обладнання нараховують прямолінійним методом.

Обладнання забезпечує щорічний дохід від реалізації виробленої продукції в сумі 200 тис. грн, а щорічні витрати на виробництво, збут і податки (без урахування амортизації обладнання) цієї продукції становлять 130 тис. грн.

Результати роботи обладнання, відображені з використанням різних методів, узагальнено в табл. 1.

Таблиця 1

**ВПЛИВ МЕТОДІВ ОБЛІКУ БЕЗОПЛАТНО ОТРИМАНИХ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ
НА ПОКАЗНИКИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА**

тис. грн

Метод	Показник	Визнання активу	Періоди використання активу (роки)					Разом
			1	2	3	4	5	
1.1	Дохід	0	200	200	200	200	200	1 000
	Витрати	0	130	130	130	130	130	650
	Прибуток	0	70	70	70	70	70	350
	Вплив на капітал	0	+70	+70	+70	+70	+70	+350
1.2	Дохід	0	200	200	200	200	200	1 000
	Витрати	0	150	150	150	150	150	750
	Прибуток	0	50	50	50	50	50	250
	Вплив на капітал	0	+150	+50	+50	+50	+50	+350
2	Дохід	0	200	200	200	200	200	1 000
	Витрати	0	150	150	150	150	150	750
	Прибуток	0	50	50	50	50	50	250
	Вплив на капітал	+100	+50	+50	+50	+50	+50	+350
3.1	Дохід	0	220	220	220	220	220	1 100
	Витрати	0	150	150	150	150	150	750
	Прибуток	0	70	70	70	70	70	350
	Вплив на капітал	+100	-20, +70	-20, +70	-20, +70	-20, +70	-20, +70	+350
3.2	Дохід	0	200	200	200	200	200	1 000
	Витрати	0	130	130	130	130	130	650
	Прибуток	0	70	70	70	70	70	350
	Вплив на капітал	+100	-20, +70	-20, +70	-20, +70	-20, +70	-20, +70	+350
4	Дохід	100	200	200	200	200	200	1 100
	Витрати	0	150	150	150	150	150	750
	Прибуток	100	50	50	50	50	50	350
	Вплив на капітал	+100	+50	+50	+50	+50	+50	+350
5	Дохід	0	220	220	220	220	220	1 100
	Витрати	0	150	150	150	150	150	750
	Прибуток	0	70	70	70	70	70	350
	Вплив на капітал	0	+70	+70	+70	+70	+70	+350

Як бачимо, всі методи забезпечують однаковий кінцевий вплив – збільшення капіталу підприємства на 350 тис. грн, але по різному впливають на дохід, витрати й відповідно на прибуток підприємства. Тому адекватним слід вважати той метод, який відображує сутність явища (операції) та узгоджується з Концептуальною основою, яку використовують для його обліку.

З табл. 2 видно, що лише методи 4 і 5 узгоджуються з Концептуальною основою. Отже, залишається питання, коли саме визнавати дохід: в момент надходження необоротного активу чи упродовж терміну його корисного використання?

**УЗГОДЖЕНІСТЬ МЕТОДІВ ОБЛІКУ БЕЗОПЛАТНО ОТРИМАНИХ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ
З КОНЦЕПТУАЛЬНОЮ ОСНОВОЮ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**

Метод	Узгодженість з Концептуальною основою
1	Не відображення безоплатно отриманого активу не забезпечує правдиве подання явища, яке є основоположною якісною характеристикою фінансової інформації
2	Відображення безоплатно отриманого активу у складі капіталу не відповідає визначенню капіталу як елемента фінансової звітності
3.1	Визнання зменшення капіталу доходом не відповідає визначенню доходу як елемента фінансової звітності
3.2	Визнання витрат на амортизацію зменшенням капіталу не відповідає визначенню витрат як елемента фінансової звітності
4	Збільшення активу, не пов'язане з внеском власників, узгоджується з визнанням доходу як елемента фінансової звітності
5	

Автори публікації [12], за результатами дослідження Групи G4+1, (об'єднує органи, що встановлюють стандарти обліку в Австралії, Новій Зеландії, Канаді, Великій Британії та США) виокремлюють чотири типи операцій безоплатного передавання активів.

	Безумовне	Умовне
Необмежене	1	3
Обмежене	2	4

Типи операцій безоплатного передавання активів.

Обмеження (Restriction) визначає, як слід використовувати отриманий актив, і може бути тимчасовим або постійним. Умова встановлює майбутню подію, після якої реципієнт отримує безумовні права на актив. Наприклад, підприємство безоплатно отримало землю винятково для сільськогосподарської діяльності. Земля перейде у власність підприємства, якщо впродовж трьох років підприємство забезпечить вирощування та постачання на місцевий агропереробний комбінат відповідної кількості моркви. В цьому разі використання землі для сільськогосподарської діяльності є обмеженням, а період і кількість поставки продукції – умовою отримання права власності на землю.

В операціях 1 і 2 типів дохід звичайно визнають одночасно з визнанням безоплатно отриманого активу.

Щодо операцій 3 і 4 типів, то М.Вествуд і Е.Макензі [12] допускають два підходи до їх обліку. Для ілюстрації цих підходів розглянемо приклад.

Приклад 3. Підприємство отримало 2 млн грн від уряду для фінансування будівництва виробництва одноразових шприців. Якщо будівництво не буде завершено впродовж одного року, підприємство має повернути отримані від уряду кошти. Вартість будівництва 10 млн грн. Отже, ця операція відноситься до типу 4 (див. рисунок).

Підхід 1.

1. Отримані кошти від уряду на будівництво, млн грн:

Д-т рахунку «Поточний рахунок» 2

К-т рахунку «Зобов'язання щодо безоплатно отриманого активу» 2.

2. Перераховано підряднику (припускається разовий платіж) за своєчасне завершення будівництва:

Д-т рахунку «Будівля» 10

К-т рахунку «Поточний рахунок» 10

одночасно

Д-т рахунку «Зобов'язання щодо безоплатно отриманого активу» 2

К-т рахунку «Дохід» 2.

Підхід 2.

1. Отримані кошти від уряду на будівництво, млн грн:

Д-т рахунку «Поточний рахунок» 2

К-т рахунку «Дохід» 2.

2. Перераховано підряднику за своєчасно завершене будівництво:

Д-т рахунку «Будівля» 10

К-т рахунку «Поточний рахунок» 10.

У цьому разі, на думку авторів, зобов'язання виникатиме лише, якщо реципієнт не виконав зазначені умови і має повернути кошти. Проте це не означає, що дохід слід визнавати в момент безоплатного отримання активу.

Економічна сутність операції з безоплатного отримання активу полягає в тому, що реципієнт отримує подвійну економічну вигоду. В цьому разі економічна вигода складається з:

1) економії коштів на придбання активу (скорочення чистих інвестицій);

2) очікування надходження коштів унаслідок використання активу.

Вигоду від економії коштів на інвестиції в операціях 3 і 4 типу підприємство отримує лише у разі виконання певної умови. Відповідно таку вигоду можна вважати реалізованою лише після виконання відповідної умови.

Тому негайне визнання доходу (підхід 2) виправ-

дано лише при відображенні операцій 1 і 2 типу. Підхід 1 слід застосовувати до операцій 3 і 4 типів, але замість рахунку «Зобов'язання щодо безоплатно отриманого активу» доречно використовувати рахунок «Доходи майбутніх періодів».

Виходячи з викладеного вище, можна узагальнити підходи до відображення безоплатно отриманих необоротних активів у фінансовій звітності (табл. 3).

Таблиця 3

ВІДОБРАЖЕННЯ БЕЗОПЛАТНО ОТРИМАНИХ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ

Тип операції	Первісне визнання	Подальше визнання	Розкриття
1	Актив і дохід	Витрати на амортизацію (для активів, що амортизуються)	–
2	Актив і дохід	Витрати на амортизацію	Інформація про обмеження щодо використання
3	Актив і доходи майбутніх періодів	Витрати на амортизацію Дохід (в частині реалізованої вигоди)	Інформація про умову набуття права
4	Актив і доходи майбутніх періодів	Витрати на амортизацію Дохід (в частині реалізованої вигоди)	Інформація про обмеження щодо використання і умову набуття права

У наведеній таблиці не враховані можливі варіанти подання у фінансовій звітності немонетарних державних грантів.

Як вже зазначалось, МСБО 20 надає альтернативу щодо відображення немонетарних грантів у звіті про фінансовий стан:

1) *метод «брутто»* – відображення гранту у складі доходів.

2) *метод «нетто»* – вирахування гранту з вартості активу.

Однак слід звернути увагу, що у разі отримання гранту у формі необоротного активу, вирахування гранту з вартості активу призведе до відображення цього активу у звіті про фінансовий стан за нульовою вартістю.

Проілюструємо це на прикладі.

Приклад 4. Припустимо, що у прикладі 3 підприємство отримало від уряду 10 млн грн на будівництво потужності, строк експлуатації якої становить 10 років. Подання вартості будівлі у фінансовій звітності наведено у табл. 4.

Таблиця 4

АЛЬТЕРНАТИВНІ МЕТОДИ ПОДАННЯ У ЗВІТНОСТІ НЕМОНЕТАРНОГО ГРАНТУ

млн грн

Показник	Метод «брутто»	Метод «нетто»
Балансова вартість будівлі	10	0
Дохід від безоплатного отримання будівлі	10	0
Щорічна амортизація будівлі	1	0

Як бачимо, за методом «нетто» у звітності відсутні наслідки отримання немонетарного гранту. Тому цей метод недоречно використовувати для відображення безоплатно отриманих немонетарних активів у фінансовій звітності.

З іншого боку, за методом «брутто» дохід від безоплатного отримання активу було б коректніше визнавати не впродовж терміну використання активу, а протягом періоду дії умови отримання прав на нього.

Тому у прикладі 1 було б доречно визнавати дохід від отриманого гранту не впродовж п'яти років, а протягом 2010–2012 рр.

У разі невиконання реципієнтом умов безоплатного надання активу, зобов'язання щодо його повернення буде відображено записом:

Д-т рахунку «Витрати» (в частині визнаного доходу)

Д-т рахунку «Доходи майбутніх періодів»

К-т рахунку «Зобов'язання щодо безоплатно отриманого активу».

Якщо погашення зобов'язання здійснюється шляхом повернення необоротного активу, що підлягає амортизації, тоді виникатиме питання щодо відображення такої операції.

Приклад 5. Підприємство отримало безоплатно виробниче обладнання справедливою вартістю 60 000 грн через рік (за цей час було нараховано амортизацію 12 000 грн) з'ясувалось, що обладнання підлягає поверненню через невиконання встановлених умов).

Припустимо, що упродовж року дохід від безоплатного отримання обладнання було визнано у сумі нарахованої амортизації.

Тоді записи, пов'язані з цим безоплатним активом, матимуть такий вигляд, грн:

1. Отримання обладнання

<i>Д-т</i> рахунку «Основні засоби»	60 000
<i>К-т</i> рахунку «Доходи майбутніх періодів»	60 000.

2. Визнання доходу за перший рік:

<i>Д-т</i> рахунку «Доходи майбутніх періодів»	12 000
<i>К-т</i> рахунку «Інші доходи»	12 000.

3. Нарахування амортизації обладнання:

<i>Д-т</i> рахунку «Витрати на виробництво»	12 000
<i>К-т</i> рахунку «Знос основних засобів»	12 000.

4. Визнання зобов'язання щодо повернення обладнання:

<i>Д-т</i> рахунку «Інші витрати»	12 000
<i>Д-т</i> рахунку «Доходи майбутніх періодів»	48 000
<i>К-т</i> рахунку «Зобов'язання щодо повернення безоплатного активу»	60 000.

5. Погашення зобов'язання:

<i>Д-т</i> рахунку «Зобов'язання щодо повернення безоплатного активу»	60 000
<i>К-т</i> рахунку «Основні засоби»	60 000.

6. Списання зносу обладнання:

<i>Д-т</i> рахунку «Знос основних засобів»	12 000
<i>К-т</i> рахунку «Інші доходи»	12 000.

В даному випадку визнання зносу доходом зумовлено тим, що зобов'язання оцінено за первісною вартістю обладнання.

Оцінка зобов'язання за залишковою вартістю призвела би до скорочення інших витрат на ту саму суму 12 000 грн. Тому незалежно від кореспонденції рахунків, можна констатувати, що підприємство за рік отримало вигоду від безоплатного обладнання у сумі 12 000 грн.

Розглянуті методи безоплатно отриманих необоротних активів стосуються не лише основних засобів, а й нематеріальних активів.

Проте на практиці визнання безоплатно отриманих нематеріальних активів має певні обмеження,

зумовлені передусім консерватизмом.

Наприклад, у Німеччині Торговельний кодекс містить заборону на відображення у балансі безоплатно отриманих нематеріальних активів [13, с. 109].

Однак навіть за відсутності такої заборони, безоплатно отримані нематеріальні активи часто не визнають у фінансовій звітності через складність визначення їх справедливої вартості за відсутності активного ринку таких активів.

Облік безоплатно наданих активів. У США згідно з SFAS116 безоплатне надане майно відображується як витрати за справедливою вартістю дарованого активу. Різниця між справедливою і балансовою вартістю цього активу визнається прибутком або збитком.

Приклад 6. Компанія «Клайд» безкоштовно передала землю місцевій громаді. Балансова вартість цієї земельної ділянки 700 тис. дол., а її справедлива вартість на дату передачі становила 900 тис. дол.

В обліку компанії «Клайд» ця операція була відображена записом, дол.:

<i>Д-т</i> рахунку «Витрати на благодійний внесок»	900 000
<i>К-т</i> рахунку «Земля»	700 000
<i>К-т</i> рахунку «Прибуток від вибуття землі»	200 000.

Окремі автори [14] вважають, що такий самий підхід передбачений в МСФЗ. При цьому вони посилаються на Тлумачення КТМФЗ 17 «Виплати негрошових активів власникам» [13]. З такою позицією не можна погодитись.

По-перше, КТМФЗ 17 стосується винятково виплат власникам, тобто розподілу частини капіталу у вигляді дивідендів.

По-друге, згідно з п.71 МСБО 16 «Основні засоби» прибуток або збиток, що виникає від припинення визнання об'єкта основних засобів, слід визнавати як різницю між чистими надходженнями від вибуття (якщо вони є) та балансовою вартістю об'єкта [10]. У разі безоплатного надання об'єкту надходження від вибуття відсутні, тому збиток дорівнює балансовій вартості цього об'єкта.

Отже, згідно з МСБО 16 безоплатне надання землі у розглянутому раніше прикладі, має бути відображено записом, дол.:

<i>Д-т</i> рахунку «Витрати на благодійність»	700 000
<i>К-т</i> рахунку «Земля»	700 000.

ВИСНОВКИ

1. Вітчизняний облік безоплатно отриманих активів не узгоджується з Концептуальною основою фінансової звітності за МСФЗ.
2. Облік безоплатно отриманих необоротних активів має враховувати економічну сутність та порядок набуття вигоди підприємством.
Вигоду від безоплатного безумовного отримання необоротних активів слід визнавати доходом одночасно з визнанням таких активів. Вигоду від безоплатного умовного отримання необоротних активів доречно визнавати доходом по мірі виконання умови отримання прав на ці активи.
3. Метод вирахування немонетарного гранту з вартості необоротного активу недоречно використовувати для подання такого гранту у звіті про фінансовий стан. Цей метод необхідно вилучити із МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу».
4. Облік вибуття необоротних активів внаслідок безоплатного надання за їх справедливою вартістю не відповідає положенням МСФЗ.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. *Інструкція* про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом Міністерства фінансів України 30.11.99 р. № 291 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0893-99>
2. *Губачова О.М.* Облік у зарубіжних країнах: [підручник] / О.М. Губачова, С.І. Мельник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 432 с.
3. *Гавриленко В.А.* Удосконалення нормативно-законодавчої бази щодо обліку основних засобів / В.А. Гавриленко, Л.О. Леонова // Економіка та право. – 2003. – № 3. – С. 11–16.
4. *План* счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкция по его применению. Приложение 1 к приказу Министерства финансов СССР от 01.11.91 г. № 56. – М., 1991. – 142 с.
5. *Statement of financial Accounting Standards (SFAS) 116.* Accounting for Contributions Receives and Contribution made. – Norwalk, CT:FASB, 1993.
6. *Kieso D.E.* Intermediate accounting / D.E. Kieso, J.J. Weygandt, – [Ninth edition]. – New York: John Wiley & Sons Inc., 1998. – 1439 p.
7. *Міжнародний* стандарт бухгалтерського обліку 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/364255/file/ias-20.pdf>
8. *IPSAS 17* Property, Plant, and Equipment [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/A25_IPSA_S_17.pdf
9. *Alfredson K.* Applying international accounting standards / K. Alfredson, K. Leo, R. Picker, P. Pacter, I. Radford. – John Wiley & Sons Australia, Ltd., 2005. – 1102 p.
10. *International Accounting Standard 16* “Property, Plant, and Equipment. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2012/ias16.pdf>
11. *Концептуальна* основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/332198/file/buh.pdf>
12. *Westwood M.* Accounting by recipients for non-reciprocal transfers, excluding contributions by owners: their definition, recognition and measurement / M. Westwood, A. Mackenzie. – FASB, 1999. – 70 p.
13. *Бемге Й.* Балансоведение; пер. с нем. / Й. Бемге. – М.: Из-во «Бухгалтерский учет», 2000. – 454с.
14. *Mackenzie B.* IFRS 2011: Interpretation and Application of international Financial Reporting Standards / B.Mackenzie, D.Coetsee, R.Chamboko, B.Colyvas, T.Njikizana. – John Wiley & Sons, Inc., 2011.

В статье рассмотрены методы учета безвозмездных необоротных активов. Проанализировано соответствие этих методов международным стандартам финансовой отчетности.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, необоротные активы, безвозмездное поступление, финансовая отчетность.

The article deals with the methods of accounting for non-reciprocal non-current assets. The correspondance of this methods with the international financial reporting standards has been analyzed.

Key words: accounting, non-current assets, non-reciprocal transfers, financial reporting.