

Узагальнення результатів обговорення проекту Позиції № 5

Протягом обговорення проекту Позиції № 5 (далі — Проект) було отримано кілька критичних зауважень та пропозиції щодо доповнень.

Аналіз та відповідні висновки наводимо нижче.

1. Релевантність застосування аналогій із положеннями МСБО 20 викликає сумніви. Адже за умовами загальної характеристики, викладеної в Проекті, надавач не «накладає на отримувача жодних зобов'язань у зв'язку з наданням активу». Тоді як отримання активу на умовах державного гранту накладає на отримувача певні зобов'язання.

Аналіз:

Із цим аргументом слід погодитися. Адже відповідно до параграфу 3 МСБО 20 державні гранти — це допомога держави у формі передання ресурсів суб'єктові господарювання *в обмін на минуле або майбутнє дотримання певних умов*, які пов'язані з операційною діяльністю суб'єкта господарювання.

Висновок:

Виключити з Проекту посилання на МСБО 20.

2. Запропоновано включити до Проекту посилання на аналогію з параграфом 23 МСБОДС 17 «Основні засоби»:

«Якщо актив був придбаний *безоплатно* або за номінальною вартістю, його собівартість *визначається як справедлива вартість* такого активу на дату його придбання».

Аналіз:

Із цим аргументом слід погодитися. Параграф 23 МСБОДС 17 розглядає саме ту операцію, яка є предметом розгляду Проекту. Таким чином, обґрунтованість прямої аналогії є очевидною.

Висновок:

Включити в Проект посилання на аналогію з МСБОДС 17. У результаті цього з Проекту буде виключено опцію про первісну оцінку активу за номінальною вартістю. Таке виключення є також обґрунтованим з точки зору невизначеності категорії «номінальна вартість» у контексті нефінансових активів.

3. Якщо облікова політика підприємства передбачає оцінку основних засобів за собівартістю, то первісна вартість безоплатно отриманих основних

засобів дорівнюватиме нулю. У такому разі застосування справедливої вартості до первісної оцінки буде нерелевантним.

Аналіз:

Формально кажучи, цей аргумент повністю обґрунтований. Втім, згідно з Концептуальною основою відсутність відповідних витрат не виключає можливості, що об'єкт відповідає визначенню активу, отже, може визнаватися в балансі. Балансове визнання за нульовою вартістю позбавлено економічного сенсу. Крім того, згадана вище аналогія з параграфом 23 МСБОДС 17 передбачає первісну балансову оцінку безоплатно отриманих основних засобів за справедливою вартістю. На наш погляд, саме такий підхід забезпечує користувача фінансової звітності найбільш достовірною інформацією про фінансовий стан суб'єкта господарювання.

Висновок:

Не включати в Проект застереження щодо первісної оцінки за нульовою вартістю безоплатно отриманих основних засобів.

4. При визнанні безоплатно одержаного активу слід одночасно на суму його справедливої вартості визнати не дохід, а *відкладений дохід* (з поділом на поточний і довгостроковий компоненти). Надалі одночасно з амортизацією активу визнавати дохід на систематичній основі (або здійснювати сторнування витрат). Підґрунтя для такої схеми обліку — аналогія з *приписами МСБО 20*.

Аналіз:

Нерелевантність аналогій з приписами МСБО 20 описана вище (див. п. 1). Крім того, якщо під відкладеним доходом розуміється стаття доходів майбутніх періодів, то така стаття зазвичай розглядається як стаття зобов'язань. А за умовами загальної характеристики, викладеної в Проекті, надавач не «накладає на отримувача жодних зобов'язань у зв'язку з наданням активу». Отже, визнавати зобов'язання на суму справедливої вартості отриманого активу в балансі отримувача недоречно.

Висновок:

Не включати в Проект положення про визнання *відкладеного доходу*.

5. Позиція не містить варіанта, коли активи надає власник. Це не можна розглядати як дохід, це поповнення капіталу. Необхідно включити до Проекту положення про відображення в обліку операції безоплатного отримання активів, коли надавач діє як власник отримувача.

Аналіз:

Дійсно, Проект не розглядає операції, які є операціями із власником. Дійсно, операції з власником не генерують доходів та витрат. Такі операції можуть бути вельми різноманітними і стосуватися не тільки операції безоплатного передання, а й боргових операцій, операцій купівлі-продажу etc. Тому цій темі необхідно присвятити окрему Позицію, в якій слід розглянути питання деталізації та пояснення загальної суті операцій із власниками, ідентифікувати їх, а також надати рекомендації щодо їхнього обліку.

Висновок:

Не включати в Проект положення про операції з власниками.

6. Проект не надає можливості для обліку операції за схемою, яка застосовується в межах національної стандартизації (далі — UA GAAP): визнання *необоротного* активу з одночасним визнанням збільшення капіталу, подальшою перекласифікацією капіталу і визнанням доходу на систематичній основі.

Аналіз:

Схема обліку операції безоплатного отримання необоротних активів, прийнята в UA GAAP, прямо не суперечить концептам системи МСФЗ.

Згідно з параграфом 10 МСБО 8, якщо немає МСФЗ, який конкретно застосовується до операції, іншої події або умови, управлінський персонал має застосовувати *судження* під час розробки та застосування облікової політики. Параграф 12 МСБО 8 зазначає, що при формуванні судження, згаданого в параграфі 10, управлінський персонал має враховувати найостанніші положення інших органів, що розробляють та затверджують стандарти, які застосовують подібну концептуальну основу для розробки стандартів. Національна система стандартизації застосовує МСФЗ як одну зі своїх основ. Тому аналогія з приписами системи національних стандартів може бути релевантною.

Висновок:

Включити в Проект опис схеми обліку операції безоплатного отримання необоротних активів за алгоритмом, передбаченим UA GAAP, як можливу альтернативу.