

Розроблено Комітетом зі стандартів та практики
бухгалтерського обліку ФПБАУ

Погоджено Радою ФПБАУ

Роз'яснення

від 16.08.2019 р. № 5

Щодо обліку активів, отриманих безоплатно

Посилання

МСБО 1 «Подання фінансової звітності» (далі — МСБО 1).

МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» (далі — МСБО 8).

МСБОДС 17 «Основні засоби» (далі — МСБОДС 17).

Концептуальна основа фінансової звітності (далі — Концептуальна основа).

Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України (далі — ФПБАУ).

Загальна характеристика проблеми

Міжнародні стандарти фінансової звітності не містять спеціальних приписів щодо обліку операцій безоплатного отримання одним суб'єктом господарювання (далі — отримувач) активів від іншого суб'єкта господарювання (далі — надавач).

В отримувачів виникає запитання, яким чином обліковувати активи, що були безоплатно отримані від надавача, коли надавач:

- не діє в операції, згідно з повноваженнями власника отримувача, і
- не є контрагентом отримувача за іншими угодами та не накладає на отримувача жодних зобов'язань у зв'язку з наданням активу.

Позиція

Безоплатно отримані активи слід визнавати в обліку отримувача за справедливою вартістю. З одночасним визнанням доходу в періоді отримання таких активів.

Альтернативний підхід, застосування якого є припустимим у разі безоплатного отримання необоротних активів: одночасне з визнанням активу визнання збільшення капіталу з подальшим його списанням на доходи пропорційно нарахуванню амортизації та при вибутті активу.

Обґрунтування

Первісне визнання: вартість

Відповідно до параграфу 4.1.4 Концептуальної основи, «існує тісний зв'язок між понесенням витрат і створенням активів, але обидва процеси не обов'язково збігаються. Отже, коли суб'єкт господарювання несе видатки, це може свідчити, що відбувався пошук майбутніх економічних вигід, але це не є остаточним доказом одержання об'єкта, який відповідає визначенню активу. Так само, 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».*

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.

Параграф 23 МСБОДС 17 містить таке положення: «Якщо актив був придбаний безоплатно або за номінальною вартістю, його собівартість визначається як справедлива вартість такого активу на дату його придбання».

Застосовуючи аналогічний підхід до операції безоплатного отримання активів від надавача, можна зробити висновок про те, що зазначені активи в обліку отримувача слід визнавати за справедливою вартістю.

Первісне визнання: дохід

Відповідно до параграфа 7 МСБО 1, загальний сукупний дохід — це зміна у власному капіталі протягом періоду внаслідок операцій та інших подій, окрім тих змін, що виникли внаслідок операцій із власниками, які діють згідно з їх повноваженнями власників. Загальний сукупний дохід включає всі компоненти «прибутку або збитку» та «іншого сукупного доходу».

Інший сукупний дохід містить статті доходів або витрат (включаючи коригування перекласифікації), які не визнані у прибутку або збитку, як вимагають або дозволяють інші МСФЗ. Вартість безоплатно отриманих активів збільшує вартість активів отримувача, та не збільшує його зобов'язань. Таким чином, за операцією безоплатного отримання активів збільшується власний капітал отримувача. Отже, вказана операція приводить до збільшення загального сукупного доходу отримувача.

При цьому жоден МСФЗ не дозволяє і не вимагає визнавати наслідки цієї операції в складі іншого сукупного доходу.

Таким чином, вартість отриманих активів збільшить загальний сукупний дохід за компонентами «прибутку або збитку», тобто в складі доходу того звітного періоду, в якому відбулося безоплатне отримання.

Дозволений альтернативний підхід

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.

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291, на субрахунку 424 «Безоплатно одержані необоротні активи» відображається вартість необоротних активів, безоплатно одержаних підприємством від інших осіб. Залишок додаткового капіталу на цьому субрахунку зменшується на суму визнаного доходу протягом строку корисного використання безоплатно одержаних об'єктів необоротних активів (окрім землі) і при вибутті таких активів і землі.



Таким чином, отримувач при визнанні безоплатно одержаного необоротного активу може одночасно відобразити збільшення власного капіталу поза іншим сукупним доходом. Надалі залишок капіталу на систематичній основі зменшується, і на відповідну суму визнається дохід:

- пропорційно нарахованій амортизації протягом строку корисного використання безоплатно одержаних об'єктів необоротних активів, і
 - при вибутті таких активів.
-

Увага!

ФПБАУ не приймає та не несе жодної відповідальності за будь-які втрати чи збитки, що можуть виникнути в результаті дій або бездіяльності будь-якої особи в результаті використання матеріалів цієї публікації.

Контакти: (044) 586-40-82 (081); Ел. адреса: ufraa2016@ukr.net