

відбувається із урахуванням міжнародних стандартів, а відтак кращого практичного досвіду.

Список використаних інформаційних джерел

1. НП(С)БОДС 123 «Запаси» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10#n18>
2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору, затверджені наказом Мінфіну України від 23.01.15 р. № 11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=405830&cat_id=392447
3. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Мінфіну України від 31.12.13 р. № 1203 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13/para16#n16>
4. Методичні рекомендації бухгалтерського обліку запасів бюджетних установ, затверджене наказом Мінфіну України від 26.06.13 р. № 611 (утратило чинність) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13/ed20140506/para614#n614>
5. Калюга Є.В. Застосування методу нарахувань для визначення доходів і витрат у державному секторі / Є.В. Калюга / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://elibrary.nubir.edu.ua/15880/1/12kev.pdf>
6. Заячківська О.В. Визнання та оцінка витрат суб'єктами державного сектору/ О.В. Заячківська / Збірник наукових праць «Інтеграція та інноваційна трансформація». Випуск ХІХ, № 1, 2013. – с. 33-38 Р
7. Джога Р.Т., Сінельник Л.М., Дунаєва М.В. Облік у бюджетних установах / Р.Т.Джога. – Київ: КНЕУ, 2006. – 480 с.

УДК 657.42:330.322.5

Яцунська О.С.

к.е.н.

викладач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту

Одеський національний економічний університет

м. Одеса, Україна

Аскерова І. Г.

викладач кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки

Одеський національний економічний університет

м. Одеса, Україна

ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯК СКЛADOVA ПЕРВІСНОЇ ВАРТОСТІ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Головною метою обліку на стадії надходження основних засобів виступає формування первісної вартості. Однак, незважаючи на достатньо

регламентований порядок оцінки даного виду вартості, існують деякі не врегульовані методологічні аспекти – створення забезпечень на суму зобов'язань щодо демонтажу, переміщення об'єкта основних засобів та приведення земельної ділянки у стан, придатний для подальшого використання.

Порядок визнання та оцінки таких забезпечень регламентований п. 13 П(С)БО 11 «Зобов'язання» [1]. Ураховуючи значний термін використання об'єктів основних засобів такі забезпечення слід відносити до складу довгострокових, які визнаються у сумі їх теперішньої вартості. Однак, як справедливо констатує А. В. Озеран, у П(С)БО 11 не розкрито «порядок обліку збільшення балансової вартості забезпечення після його первинного визнання в разі застосування дисконтування» [2, с. 219]. При цьому таке приращення балансової вартості забезпечення відповідно до п. 30 МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» слід розглядати як витрати на позики [3].

Звертає на себе увагу також нормативна неузгодженість між МСБО 16 «Основні засоби» та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів № 561 від 30.09.2003 р. з одного боку, та П(С)БО 7 «Основні засоби», з іншого [4; 5; 6]. Так, 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. У свою чергу 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.

Надалі розглянемо відображення на рахунках бухгалтерського обліку операції 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 необоротних 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.

Так, 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. [7], 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 характеристики рахунка 15 «Капітальні інвестиції», вважаємо, що більш коректним є відображення операції зі створення такого забезпечення з використанням рахунка 15 «Капітальні інвестиції».

Однак звертає на 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. Таким чином, 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 їх 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».

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 довкілля» (українська версія перекладу). За мовою оригіналу - *«unlawful environmental*

damage» (environmental – англ. оточуюче середовище). Такий підхід є цілком обґрунтованим, особливо в сучасних умовах погіршення екологічних умов та, як наслідок, необхідності підвищення екологічної спрямованості обліку.

Таким чином, вважаємо за доцільне внесення таких змін 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 змістовним наповненням.

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

Таблиця 1.

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 довкілля	15 «Капітальні інвестиції»	478 «Забезпечення відновлення довкілля»
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 довкілля	10 «Основні засоби»	478 «Забезпечення відновлення довкілля»
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

Підводячи підсумки проведеного дослідження можна зробити такі висновки:

1. 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.

2. 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.

Список використаних інформаційних джерел

1. 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 екрану.

2. 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.

3. 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 екрану.

4. 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 екрану.

5. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів [Електронний ресурс] : затв. Наказом М-ва фінансів України від 30.09.2003 р. № 561. — Режим доступу: <http://dtkt.com.ua/documents/ukr/2003/46/46nov1.html>. — Назва з екрану.

6. 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 екрану.

7. 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 екрану.