

Облік і оподаткування

УДК 657.421

Дорош Ніна Іванівна

*доктор економічних наук, професор,
професор кафедри обліку та аудиту*

Київський національний університет імені Тараса Шевченка

Дорош Нина Ивановна

*доктор экономических наук, профессор,
профессор кафедры учета и аудита*

Киевский национальный университет имени Тараса Шевченко

Dorosh Nina

Doctor of Economics, Professor

Taras Shevchenko National University of Kyiv

Панчоха Ганна Павлівна

магістр

Київського національного університету імені Тараса Шевченка

Панчоха Анна Павловна

магістр

Киевского национального университета имени Тараса Шевченко

Panchokha Hanna

Master of the

Taras Shevchenko National University of Kyiv

**ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОСНОВНИХ
ЗАСОБІВ ТА НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ У
ТЕЛЕКОМУНІКАЦІЙНІЙ ГАЛУЗІ**

ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ В ТЕЛЕКОММУНИКАЦИОННОЙ ОТРАСЛИ

PECULIARITIES OF ACCOUNTING OF FIXED ASSETS AND INTANGIBLE ASSETS IN THE TELECOMMUNICATIONS INDUSTRY

Анотація. У статті розглянуто особливості пов'язані з бухгалтерським обліком основних засобів та нематеріальних активів у сфері телекомунікацій. Доведено, що основні засоби та нематеріальні активи є основою генерування доходів телекомунікаційних підприємств. Окреслено проблеми переходу права власності на придбане телекомунікаційне обладнання та шляхи її вирішення. Визначено складові первісної вартості, які є специфічними для основних засобів та нематеріальних активів, що використовуються у телекомунікаційній сфері. До таких елементів віднесено специфічне програмне забезпечення для обладнання радіозв'язку, витрати на демонтаж, витрати на технічні огляди під час експлуатації. Запропоновано підхід до алокації витрат на заробітну плату, що включаються до первісної вартості основних засобів між об'єктами. Досліджено критерії капіталізації витрат на технічні огляди телекомунікаційного обладнання, а також відображення таких операцій у бухгалтерському обліку. Проаналізовано порядок визначення очікуваних майбутніх витрат на демонтаж телекомунікаційного обладнання, наведено бухгалтерські проведення для відображення даних витрат в бухгалтерському обліку. Зазначено основні джерела інформації для використання у розрахунках очікуваних майбутніх витрат на демонтаж телекомунікаційного обладнання. Розкрито ключові фактори при визначенні строку корисного використання основних засобів та нематеріальних активів

у сфері телекомунікацій. Встановлено причини наявності значної частини повністю амортизованого телекомунікаційного обладнання у складі основних засобів вітчизняних мобільних операторів, яке досі перебуває в експлуатації. Наведено практичні аспекти визначення дати оприбуткування, методу та періоду амортизації ліцензій на користування радіочастотним ресурсом як основних складових нематеріальних активів операторів телекомунікаційного зв'язку.

Ключові слова: *основні засоби, телекомунікації, строк корисного використання, забезпечення під демонтаж, ліцензія на користування радіочастотним ресурсом.*

Аннотація. *В статье рассмотрены особенности, связанные с бухгалтерским учетом основных средств и нематериальных активов в сфере телекоммуникаций. Доказано, что основные средства и нематериальные активы являются основой генерирования доходов телекоммуникационных компаний. Обозначены проблемы перехода права собственности на приобретенное телекоммуникационное оборудование и пути ее решения. Определены составляющие первоначальной стоимости, которые являются специфическими для основных средств и нематериальных активов, используемых в телекоммуникационной сфере. К таким элементам относится специфическое программное обеспечение для оборудования радиосвязи, расходы на демонтаж, расходы на технические осмотры во время эксплуатации. Предложен подход к аллокации расходов на заработную плату, которые включаются в первоначальную стоимость основных средств между объектами. Исследованы критерии капитализации затрат на технические обзоры телекоммуникационного оборудования, а также отражения таких операций в бухгалтерском учете. Проанализирован*

порядок определения ожидаемых будущих расходов на демонтаж телекоммуникационного оборудования, приведены бухгалтерские проводки для отражения данных расходов в бухгалтерском учете. Указаны основные источники информации для использования в расчетах ожидаемых будущих расходов на демонтаж телекоммуникационного оборудования. Раскрыты ключевые факторы при определении срока полезного использования основных средств и нематериальных активов в сфере телекоммуникаций. Установлены причины наличия большого числа полностью амортизированного телекоммуникационного оборудования в составе основных средств отечественных мобильных операторов, которое до сих пор находится в эксплуатации. Приведены практические аспекты определения даты оприходования, метода и периода амортизации лицензий на пользование радиочастотным ресурсом как основных составляющих нематериальных активов операторов телекоммуникационной связи.

Ключевые слова: *основные средства, телекоммуникации, срок полезного использования, обеспечения под демонтаж, лицензия на пользование радиочастотным ресурсом.*

Summary. *The article considers the features related to the accounting of property, plant and equipment (fixed assets) and intangible assets in the field of telecommunications. It is proved that fixed assets and intangible assets are the basis for generating income of telecommunications companies. The problems of transfer of ownership of the purchased telecommunication equipment and ways of its solution are outlined. The components of initial cost that are specific to fixed assets and intangible assets used in the telecommunications sector are identified. Such elements include specific software for radio equipment, dismantling costs, costs of technical inspections during operation. An approach to the allocation of*

wage costs, which are included in the initial cost of fixed assets between objects, is proposed. The criteria of capitalization of expenses for technical inspections of telecommunication equipment, as well as the reflection of such operations in accounting are studied. The procedure for determining the expected future costs for the dismantling of telecommunications equipment is analysed, accounting entries are given to reflect these costs in accounting. The main sources of information for use in the calculation of expected future costs for dismantling of telecommunications equipment are indicated. The key factors in determining the useful life of fixed assets and intangible assets in the field of telecommunications are revealed. The reasons for the presence of a significant part of fully depreciated telecommunications equipment in the fixed assets of domestic mobile operators, which is still in operation, are determined. The practical aspects of determining the date of posting, method of amortization and amortization period of licenses for the use of radio frequency resources as the main components of intangible assets of telecommunications operators are presented.

Key words: *fixed assets, telecommunications, useful life, dismantling costs, license for use of radio frequency resource.*

Постановка проблеми. У телекомунікаційній галузі основою матеріально-технічної бази для генерації доходу є основні засоби та нематеріальні активи. Останні дослідження в Україні показують, що ринок телекомунікаційних послуг значно відстає від світових тенденцій. Оскільки ця галузь є дуже капіталомісткою і потребує ліцензування, входження нових гравців на ринок є повільним. Проте в останні роки спостерігається «розширення телекомунікаційної інфраструктури ринку, поява нових бізнес-моделей ефективного використання ресурсів та інформації, скорочення операційних витрат, структурна зміна ринку праці, збільшення можливостей

для встановлення продуктивної взаємодії зі споживачами та міжнародними партнерами» [1, с. 217], значне стимулювання розвитку послуг зв'язку з боку держави, та поява нових гравців - віртуальних мобільних операторів (MVNO - Mobile Virtual Network Operator) [2], що свідчить про поступове зростання телекомунікаційної індустрії та наближення до рівня зарубіжних країн. Бізнес-модель підприємств у сфері телекомунікацій має певні особливості, що обумовлює особливості обліку їх основних засобів та нематеріальних активів. Саме тому методика відображення руху та використання основних засобів та нематеріальних активів в бухгалтерському обліку телекомунікаційних підприємств потребує дослідження, що дасть можливість отримати об'єктивну інформацію про стан та можливості росту таких підприємств і галузі в цілому.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням розвитку телекомунікаційної галузі в Україні приділяли увагу такі вітчизняні науковці як Зубко Л.В. [3], Лазоренко Л.В. [4], Хрустальова В.В. [2]. Ключові аспекти організації бухгалтерського обліку основних засобів та відображення інформації про них у фінансовій звітності досліджували в своїх працях такі науковці як: Дерун І.А. [5], Довжик О.О. [6], Кудлаєва Н.В. [7], Леонова Ю.О. [8] та інші. Проблеми обліку у телекомунікаційній галузі входили у сферу наукових інтересів Ніколенко Л.М. [9], Патряк О.Т. [10]. Проте, у зв'язку з тим, що ринок телекомунікацій в Україні нещодавно вийшов на етап активного розвитку, існує ряд теоретичних і практичних питань обліку необоротних активів саме в цій галузі, які все ще залишаються дискусійними та невирішеними, що і визначає актуальність даного дослідження.

Метою статті є розкриття особливостей теоретичних та методологічних аспектів бухгалтерського обліку основних засобів та нематеріальних активів у галузі телекомунікацій.

Виклад основного матеріалу. Основні засоби та нематеріальні активи мають ключове значення у діяльності операторів телекомунікаційного зв'язку, оскільки саме вони генерують грошові потоки. Структура активів трьох найбільших мобільних операторів в Україні станом на 31.12.2019р. має такий вигляд (рис.1). Найбільшу частку складають основні засоби (близько 50%) та нематеріальні активи (близько 30%).

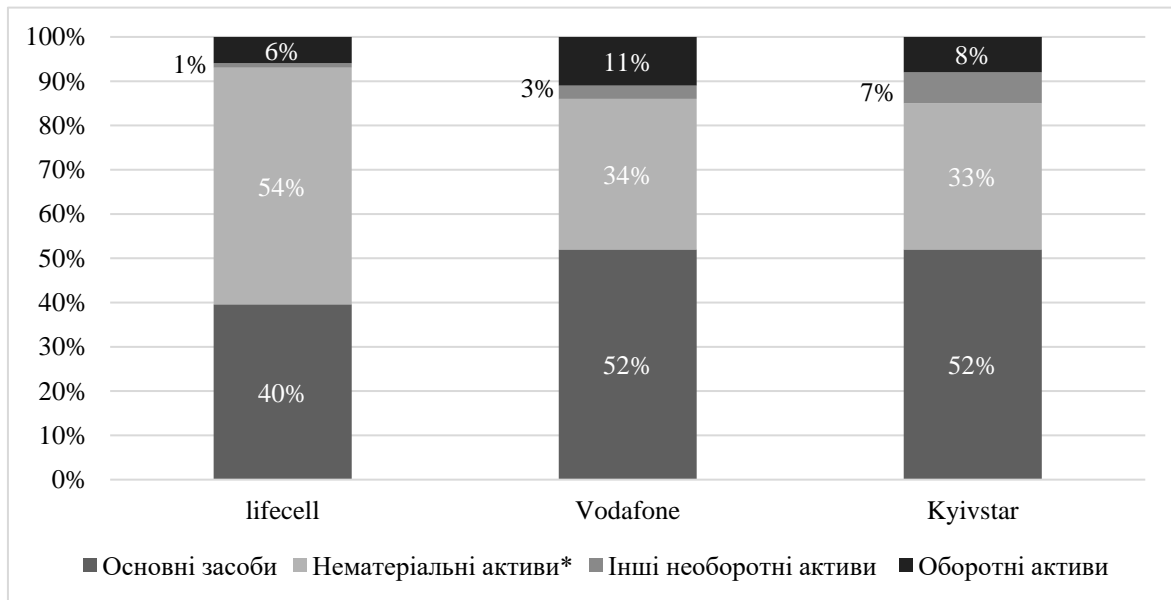


Рис. 1. Структура активів ПрАТ «Київстар», ПрАТ «ВФ Україна», ТОВ «лайфселл» станом на 31.12.2019 р.

Джерело: складено авторами на основі [11-13]

За даними річної фінансової звітності за останні 3 роки залишкова вартість основних засобів мобільних операторів в Україні мала наступну динаміку (рис. 2). Щороку вартість основних засобів зростає досить швидкими темпами за рахунок введення на державному рівні нових стандартів зв'язку, що зобов'язує мобільних операторів модернізувати інфраструктуру мережі, а також зростання конкуренції та збільшення попиту на послуги зв'язку в умовах пандемії COVID-19, яке є поштовхом для підприємств приділяти більше уваги якості наданих послуг та їх

вдосконаленню з точки зору нових інформаційних технологій. Динаміка капітальних інвестицій в основні засоби та нематеріальні активи операторів телекомунікаційного зв'язку за останній роки наведено на рис.3.

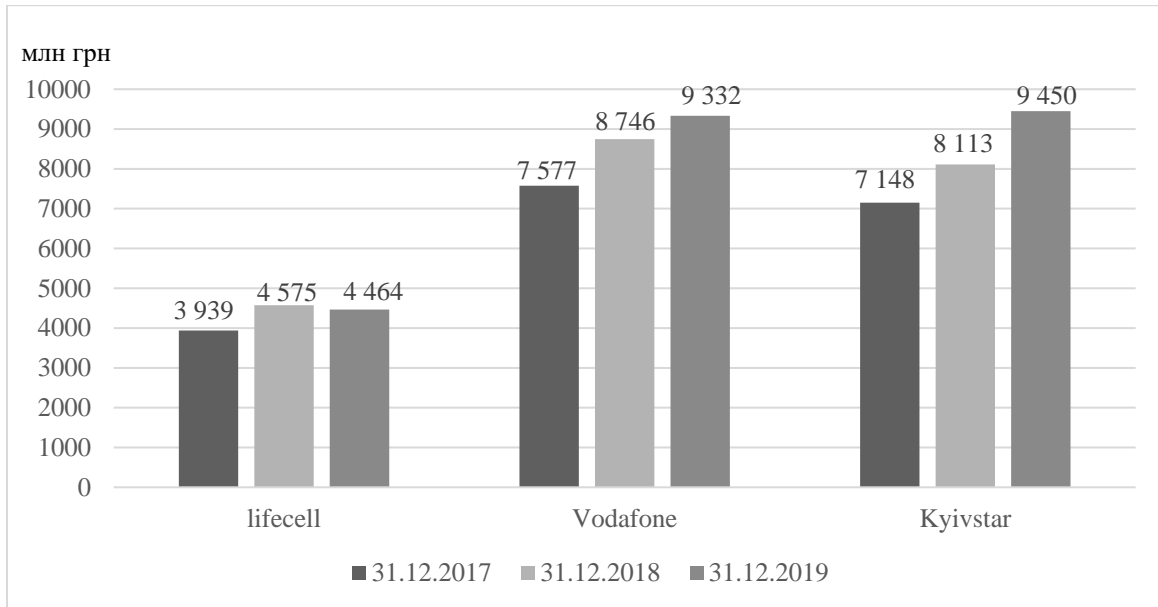


Рис. 2. Зміна залишкової вартості основних засобів ПрАТ «Київстар», ПрАТ «ВФ Україна», ТОВ «лайфселл» за 2017-2019 рр.

Джерело: складено авторами на основі [11-13]

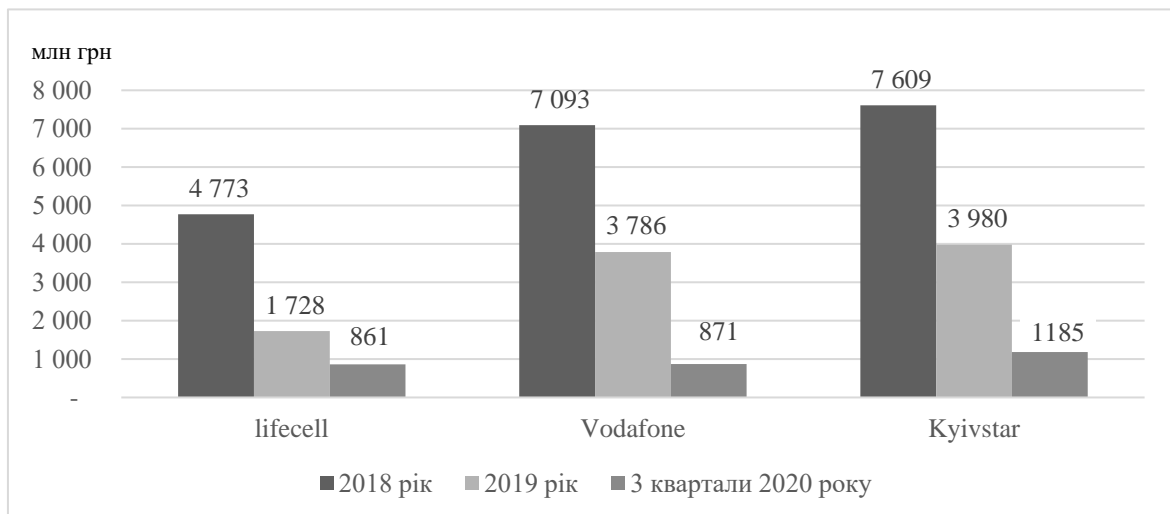


Рис. 3. Динаміка капітальних інвестицій в основні засоби та нематеріальні активи ПрАТ «Київстар», ПрАТ «ВФ Україна», ТОВ «лайфселл» за 2018-2020 рр.

Джерело: складено авторами на основі [11-13]

У 2018 році великий обсяг капітальних інвестицій був здійснений у придбання 4G ліцензій у смугах радіочастот 1800-2600 МГц. (табл. 1). Решта інвестицій була здійснена в розбудову та модернізацію мережі для впровадження даної радіотехнології на всій території України.

Таблиця 1

Вартість ліцензій на користування радіочастотним ресурсом України

Ліцензія в діапазоні радіочастот	Дата видачі ліцензії у розумінні ст. 254 ПКУ	Термін дії	Вартість ліцензії, млн грн		
			Kyivstar	Vodafone	lifecell
3G	19.03.2015	15 років	2,700	2,715	3,355
4G LTE 2600	06.03.2018	15 років	879	572	858
4G LTE 1800	01.07.2018	15 років	2,837	2,067	795
4G LTE 900	01.07.2020	5 років (lifecell) 15 років (Vodafone) 20 років (Kyivstar)	262	230	121
Всього			3,716	2,639	1,653

Джерело: складено авторами на основі [11-14]

Отже, у зв'язку з постійною потребою у капітальних інвестиціях в основні засоби важливою складовою їх обліку постає первісна вартість. Відповідно до п.16 МСБО 16 «Основні засоби» до первісної вартості основних засобів можуть включатися наступні види витрат [15]:

- ціна придбання, включаючи невідшкодовувані податки за вирахуванням знижок;
- витрати, безпосередньо пов'язані з приведенням основного засобу у стан, в якому він придатний до експлуатації;
- витрати на демонтаж, переміщення об'єкта та відновлення території, на якій він розташований.

З огляду на специфіку телекомунікаційного обладнання варто виділити певні особливості визначення окремих елементів по кожній із наведених складових витрат первісної вартості основних засобів.

Оскільки вітчизняний ринко телекомунікаційного обладнання не забезпечує сучасних потреб мобільних операторів та майже всі телекомунікаційні основні засоби придбаються з-за кордону, при обліку варто звернути увагу на те, коли права на об'єкт основного засобу переходять до покупця, а разом із тим всі ризики та вигоди. Як правило усі контракти на поставку укладаються на умовах Інкотермс, однак вітчизняна практика свідчить, що бухгалтери відображають надходження основного засобу лише, коли він фізично потрапив на склад підприємства, або коли документи закупівлі надійшли до бухгалтерії. Такий неправильний підхід буде впливати на вартість основного засобу, якщо розрахунки відбуваються в іноземній валюті, оскільки курс національної валюти відносно інших валют не є стабільним. Крім того на дату складання річної фінансової звітності, квартальної або місячної (якщо підприємство публікує таку), основний засіб може бути визнаний як актив, якщо право власності іще не перейшло до підприємства, або навпаки вартість активів буде занижена, якщо право власності вже перейшло, а документи ще не надійшли до бухгалтерії. Усе це призводить до викривлення показників фінансової звітності та надання недостовірної інформації її користувачам.

Тому в першу чергу потрібно звертати увагу на дату переходу права власності на основний засіб згідно з контрактом, а також створити окремий субрахунок 156 «Основні засоби в дорозі», і обліковувати там обладнання, яке вже знаходиться у власності підприємства, але ще не було фізично доставлено до місця його монтажу, або на склад підприємства. Також варто забезпечити ефективну комунікацію між відділом закупівель та бухгалтерією, аби інформація про придбані основні засоби, документи на купівлю яких ще не були передані в бухгалтерію, вчасно була відображена на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності.

Телекомунікаційні підприємства можуть під час монтажу придбаного обладнання використовувати послуги підрядних організацій, або встановлювати та тестувати нове обладнання на місцях розміщення базових станцій за допомогою власного штату інженерів-розробників і монтажників. Витрати на оплату праці таких працівників відповідно до п.16 МСБО 16 є витратами, безпосередньо пов'язаними з приведенням активу в стан, необхідний для експлуатації [15]. Проте витрати, пов'язані з підготовкою та навчанням технічного персоналу, не повинні включатися до балансової вартості основного засобу згідно з п.19 МСБО 16 [15].

Коли працівник отримує заробітну плату за почасовою формою оплати праці, потрібно визначити скільки часу було витрачено на налаштування програмного забезпечення, тестування або монтаж певного об'єкту основних засобів, аби віднести до первісної вартості лише ту частину заробітної плати, яка стосується цього конкретного об'єкту. Тому облік робочого часу таких працівників необхідно вести максимально деталізовано. З огляду на те, що зазвичай обладнання на одній базовій станції встановлюється і тестується одночасно, а номенклатура такого обладнання досить велика, доцільно буде вести облік робочого часу в розрізі базових станцій, де розташовується обладнання з яким працює працівник. Потім витрати праці цього працівника будуть розподілятися пропорційно між усім обладнанням на базовій станції відповідно до вартості придбання такого обладнання. Аналогічний підхід до алокації витрат можна застосовувати для обліку витрат підрядних організацій, які здійснюють монтаж та налаштування обладнання на базових станціях.

У операторів телекомунікаційного зв'язку є необхідність проводити наступні технічні огляди:

- конструкцій щогли антени, щоб уникнути руйнування або падіння щогли, що може завдати шкоди третім особам і призвести до кримінальної відповідальності;
- системи заземлення, що запобігає потенційному самозайманню, яке призведе до знищення активів підприємства та завдання шкоди третім особам;
- трансформаторної підстанції, яка є обов'язковою вимогою законодавства;
- систем пожежної сигналізації та зачистка від ударів, що є обов'язковими згідно з Правилами пожежної безпеки;
- обладнання та всіх фізичних з'єднань, щоб уникнути погіршення якості сигналу та, як результат, втрати доходу.

Згідно з п. 14 МСБО 16 «умовою подовження експлуатації об'єкта основних засобів може бути виконання регулярних основних технічних оглядів для виявлення несправностей» [15]. Вартість таких технічних оглядів може бути включена до первісної вартості основного засобу, оскільки вони відповідають критеріям визнання згідно з п.7 МСБО 16 [15]:

- є ймовірність, що майбутні економічні вигоди, пов'язані з об'єктом, надійдуть до суб'єкта господарювання (збереження основних засобів у робочому стані, та запобігання їх знищенню продовжить строк корисного використання цих основних засобів і принесе підприємству майбутні економічні вигоди у вигляді покращення якості наданих послуг і відповідно збільшенні доходу);
- собівартість об'єкта можна достовірно оцінити (усі роботи по технічному огляду будуть проведені або підрядними організаціями, які

виставлять рахунок за свої послуги, або працівниками підприємства, яким буде нарахована заробітна плата за години перевірки).

Слід зауважити, що застосовуючи такий підхід до капіталізації витрат необхідно списувати залишкову вартість попередніх технічних оглядів. Тобто, якщо вартість техогляду певного об'єкту була капіталізована, то при здійсненні повторного техогляду через певний проміжок часу, вартість першого техогляду, яка не була повністю амортизована, повинна бути списана. Оскільки технічні огляди роблять одночасно для всього обладнання на одній або декількох базових станціях, розподіляти вартість таких техоглядів на кожний об'єкт основних засобів не є доцільним з точки зору ефективності обліку. Інший підхід – обліковувати вартість технічних оглядів на окремому субрахунку 104.01 «Регулярні технічні огляди» і додавати окремий субрахунок під кожний вид техоглядів. Строк корисного використання для кожного класу цих об'єктів буде визначений як періодичність проведення окремого виду таких оглядів, наприклад 2 або 3 роки.

Телекомунікаційне обладнання досить специфічне і для його роботи необхідно спеціальне програмне забезпечення, яке входить у вартість обладнання при його купівлі. Відповідно п.4 МСБО 38 «Нематеріальні активи» менеджменту необхідно застосувати професійне судження і визначити, який елемент активу (матеріальний чи нематеріальний) є суттєвішим [16]. Оскільки певне обладнання не може функціонувати без програмного забезпечення, розробленого саме постачальником цього обладнання, програмне забезпечення вважається його невіддільною частиною і повинно обліковуватися у складі основних засобів.

Важливим аспектом обліку основних засобів операторів телекомунікаційного зв'язку є забезпечення під демонтаж, переміщення

об'єкта та відновлення ділянки. Базові станції операторів мобільного зв'язку можуть розташовуватися у найрізноманітніших місцях, зазвичай у великих містах місцями розташування є криші будівель або приміщення всередині них, які орендуються у місцевої влади або підприємств, яким належить будівля. Відповідно до умов договору оренди оператори мають зобов'язання демонтувати усе встановлене на цих місцях обладнання після закінчення строку оренди і привести ділянку у такий вигляд, в якому вона була до здачі в оренду.

Відповідно п.7 МСБО 16 оцінені майбутні витрати на демонтаж обладнання мають бути включені у його первісну вартість [15]. Згідно з п.45 МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» [17] оскільки демонтаж обладнання відбудеться після закінчення строку оренди, яке за практикою телекомунікаційної індустрії може бути від 2 до 20 років, вплив вартості грошей у часі на оцінку забезпечення є суттєвим і забезпечення має визнаватися на дату оприбуткування активу за теперішньою вартістю.

У такому випадку перед підприємством постає питання, яку ставку дисконтування та суму очікуваних витрат на демонтаж використовувати для розрахунку суми, що буде включена у первісну вартість основного засобу та при визнанні забезпечення під демонтаж. Практичним підходом для розрахунку очікуваних майбутніх витрат на демонтаж можуть бути реальна сума витрат на демонтаж у поточному періоді (витрати понесені підприємством, або сума витрат озвучена підрядниками при замовленні послуг), скоригована на прогнозний індекс інфляції до кінця періоду, в якому очікується демонтаж. Прогнозний індекс інфляції на довгостроковий період публікують такі відкриті джерела як Міжнародний валютний фонд, Світовий банк, Національний банк України, Міністерство фінансів України, іноземні інформаційно-консультаційні видання економічного спрямування, наприклад

The Economist, платформи даних для інвесторів на фінансових ринках, наприклад Cbonds та багато інших.

Ставку дисконтування кожне підприємство може визначати за своєю унікальною методикою, проте широко поширеною практикою є застосування середньої дохідності довгострокових облігацій внутрішньої державної позики, що обертаються на ринку. Дана інформація щомісяця публікується на сайті Національного банку України. Таке джерело для визначення ставок дисконтування є загальновизнаним, оскільки воно показує реальну вартість фінансування, а термін погашення цих облігацій придатний для створення надійних прогнозів щодо довгострокових витрат на позики.

Також потрібно зауважити, що при зміні у будь-якому припущенні: зміні суми або терміну відтоку грошових коштів або зміні ставки дисконтування, забезпечення має бути перераховане. Ефект від зміни в існуючому забезпеченні, як правило, додається до або вираховується із вартості активу та амортизується протягом терміну корисного використання, що залишився.

Оскільки юридичне зобов'язання за умовами оренди звільнити орендовану ділянку виникає в той момент, коли оператор будує свою мережу, та має бути виконане в кінці договору оренди, термін корисного використання активу (первісної попередньої оцінки витрат на демонтаж) повинен дорівнювати терміну оренди. Враховуючи той факт, що термін корисної експлуатації основного засобу може бути менше за термін оренди, пропонуємо обліковувати даний актив (очікувані витрати на демонтаж) на окремому субрахунку 104.02 «Попередня оцінка витрат на демонтаж», та встановити строк корисного використання певних класів активів відповідно до терміну оренди. Також повинен бути створений окремий субрахунок 131.02 «Знос попередньої оцінки витрат на демонтаж» для обліку амортизації

активу витрат на демонтаж. Підсумовуючи, для обліку очікуваних витрат на демонтаж основних засобів, що капіталізуються, потрібно використовувати бухгалтерські проведення наведені у табл. 2.

Таблиця 2

Облік зобов'язань та активу попередньої оцінки витрат на демонтаж

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденції рахунків	
		Дт	Кт
1	Первісне визнання зобов'язань та активу попередньої оцінки витрат на демонтаж	104.02	478
2	Нарахування щомісячної амортизації	90	131.02
3	Нарахування умовні відсотки внаслідок дисконтування	952	478
4	Отримано послуги з демонтажу	478	631
5	Списано частину зобов'язань на демонтаж в сумі, що не була використана	478	746
6	Відображення витрат на демонтаж в сумі, що перевищує суму створеного резерву	90	631

Джерело: розроблено авторами

Заслуговує на увагу і порядок визначення строків корисного використання телекомунікаційного обладнання. Оскільки телекомунікаційна індустрія швидко розвивається, що ми можемо бачити на прикладі впровадження технології 3G в Україні у 2015 році, 4G технології – у 2018 році, та планах впровадження 5G технології з 2022 року, строк корисного використання рекомендований виробниками обладнання не є практично застосовним через моральне старіння. Отже, при визначенні строку корисного використання для кожної групи обладнання телекомунікаційним підприємствам необхідно спиратися не лише на технічну документацію та рекомендації виробників, а й враховувати власний досвід використання подібних активів, плани підприємства на майбутнє, вплив технологічного розвитку, конкуренції, змін ринкової кон'юнктури та інших чинників.

Досить поширеним явищем серед найбільших телекомунікаційних гравців на ринку України є велика кількість обладнання, що повністю

амортизувалося, проте продовжує використовуватися у діяльності підприємств (рис.4). Це зумовлено тим, що деякі активи для впровадження певної технології, які були придбані раніше, забезпечують базу для нових технологій. Наприклад обладнання придбане для впровадження технології радіозв'язку 3G у 2015 році, шляхом дообладнання та придбання додаткового програмного забезпечення може використовуватися для передачі радіотехнології 4G. Зрозуміло, що точно передбачити тенденцію і динаміку технологічного розвитку, і тим паче одночасно переобладнати всю інфраструктуру під новий стандарт радіотехнології не є можливим. Саме тому на балансі телекомунікаційних підприємств є значна частка повністю амортизованих основних засобів, які ще знаходяться у використанні.

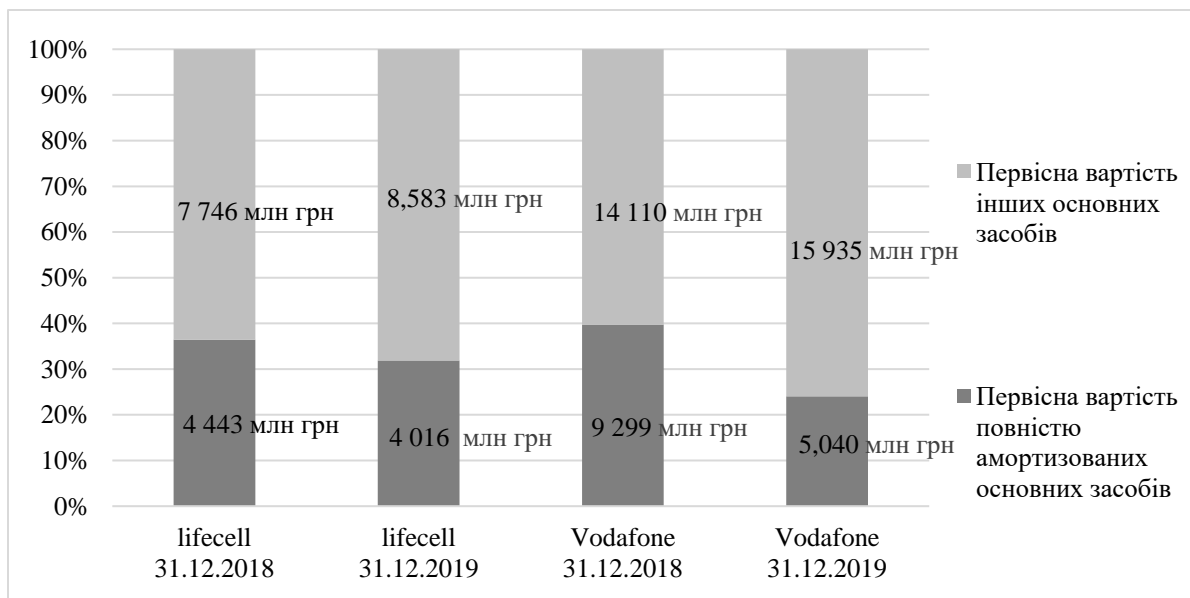


Рис. 4. Частка повністю амортизованих основних засобів на телекомунікаційних підприємствах

Джерело: складено авторами на основі [11; 13]

Згідно з п.51 МСБО 16 підприємство зобов'язане щороку переглядати строк корисного використання [15]. У разі наявності повністю амортизованих основних засобів підприємству також на регулярній основі (принаймні раз на

рік) потрібно проводити їх пооб'єктний аналіз для виявлення та списання активів, які не використовуються та не планують використовуватися у майбутньому, аби надавати користувачам фінансової звітності правдиву інформацію про стан та рух основних засобів на підприємстві. Пункт 79 МСБО 16 наголошує, що інформація у фінансовій звітності про «валову балансову вартість будь-яких повністю амортизованих основних засобів, які ще використовують» [15], може вважатися доречною, однак її розкриття не є вимогою стандарту. Проте на нашу думку, оскільки за даними фінансової звітності вітчизняних телекомунікаційних підприємств основні засоби з нульовою залишковою вартістю, що знаходяться у використанні, мають досить велику питому вагу в структурі основних засобів, розкриття такої інформації є обов'язковим, і може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності.

Телекомунікаційна галузь є достатньо регульованою з боку держави, що обумовлює наявність у підприємств у складі нематеріальних активів ліцензій на використання радіочастотного ресурсу України в різних діапазонах частот. На сьогодні оператори телекомунікаційного зв'язку володіють 3G та декількома 4G ліцензіями, наведеними у табл. 1. Відповідно до п. 27 МСБО 38 до первісної вартості нематеріального активу може бути включена ціна придбання, а також будь-які витрати на підготовку даного активу до використання [16]. У випадку з телекомунікаційними ліцензіями, такими витратами можуть бути витрати на конверсію. Конверсія передбачає процес «вивільнення певного радіочастотного ресурсу та його подальшого використання іншими категоріями користувачів або для впровадження інших стандартів чи радіотехнологій» [14]. Умовами тендеру на отримання 3G та 4G ліцензій було вивільнення радіочастот певними суб'єктами господарювання,

в користуванні яких вони знаходилися, на користь переможців тендеру, за що останні повинні були заплатити заздалегідь визначену вартість конверсії.

Важливі питання, з якими стикається будь-який оператор телекомунікаційного зв'язку, наступні: якою є дата капіталізації ліцензії, з якого моменту починати амортизацію і протягом якого строку її амортизувати.

Датою капіталізації ліцензії є дата, з якої актив переходить у право власності підприємства, тобто дата, коли Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері зв'язку та інформатизації (НКРЗІ) видала суб'єкту господарювання відповідну ліцензію. Однак амортизацію не слід починати саме з цієї дати, оскільки ліцензія ще не придатна до використання. У кожній телекомунікаційній ліцензії вказана дата видачі ліцензії у розумінні ст. 254 Податкового кодексу України (ПКУ). Окрім придбання ліцензії, оператор зобов'язаний платити рентну плату за користування радіочастотним ресурсом України у розмірі визначеному ПКУ з дати видачі ліцензії [18]. Отже, ліцензіат може використовувати радіочастотний ресурс з дати видачі ліцензії, вказаній на бланку ліцензії, і саме ця дата буде вважатися датою початку амортизації.

Проте може бути випадок, коли підприємство отримало ліцензію на користування радіочастотним ресурсом, але мережа радіозв'язку ще не побудована. В такому випадку ліцензія придатна до використання, але не може використовуватися доки мережа радіозв'язку не буде доступна до використання. Відповідно амортизацію ліцензії слід починати з моменту введення в експлуатацію мережі протягом строку корисного використання, що залишився. Також протягом періоду, в якому ліцензія не амортизується, підприємство має проводити щорічне тестування на зменшення корисності активу.

Метод амортизації ліцензії має відображати «очікувану форму споживання економічних вигід від цього активу» [16]. Ліцензія не зазнає фізичного або морального зносу від використання (тобто не залежить від кількості абонентів, які користуються послугою зв'язку). Економічна вигода, що споживається підприємством, пов'язана з тим, що пройшов певний проміжок часу, і що термін корисного використання ліцензії на цей час коротший. Відповідно, актив вичерпується з часом, і прямолінійна основа амортизації є найбільш підходящою. Загалом у МСБО 38 зазначено, що застосування прямолінійного методу амортизації до нематеріальних активів є найбільш прийнятним [16].

Згідно з п. 94 МСБО 38 термін дії ліцензії на користування радіочастотним ресурсом, зазначений на її бланку, можна вважати «строком корисної експлуатації нематеріального активу, який походить від договірних чи інших юридичних прав» [16]. Але перш ніж вводити даний строк використання у облікову систему бухгалтеру слід відповісти на три запитання:

- чи є досвід державного поновлення телекомунікаційних ліцензій?
- чи може підприємство надійно визначити, яка сума, якщо така є, буде виплачена за поновлення ліцензії, ймовірність поновлення або будь-які пов'язані з цим витрати?
- чи відповідатиме підприємство умовам ліцензії на момент поновлення та чи має намір і надалі дотримуватися будь-яких додаткових вимог, встановлених регулятором для отримання даної ліцензії?

Зрозуміло, що відповіді на такі питання повинні узгоджуватися з працівниками юридичного департаменту або особами, відповідальними за дотримання підприємством вимог державного регулювання у телекомунікаційній сфері. Однак на практиці в Україні подовження ліцензій

на користування радіочастотним ресурсом є малоімовірним під впливом низки факторів:

- можливий технічний розвиток у сфері телекомунікацій (наприклад впровадження 5G технології), що потребуватиме отримання нових ліцензій;
- НКРЗІ може не продовжувати ліцензії через зміни планів розподілу радіочастотного ресурсу, політичні рішення тощо;
- невизначеність ринку у довгостроковій перспективі (10-12 років), оскільки важко передбачити будь-які зміни у поведінці конкурентів, зміни в цінах, тарифах на послуги, курсах іноземних валют, поведінці абонентів тощо, що може суттєво вплинути на бізнес-рішення підприємства.

Саме тому термін дії ліцензії в даних ринкових умовах є найкращою оцінкою строку корисного використання цього активу.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Проведене дослідження дає можливість зробити висновки, що основні засоби та нематеріальні активи є основним джерелом генерування грошових потоків суб'єкта господарювання у телекомунікаційній галузі. З огляду на специфіку основних засобів до їх первісної вартості можуть включатися програмне забезпечення до обладнання зв'язку, заробітна плата працівників підприємства, витрати на регулярні технічні огляди, а також сума очікуваних майбутніх витрат на демонтаж. Особливу увагу у телекомунікаційній індустрії слід приділяти визначенню строку корисного використання, оскільки він не завжди обмежується технічними характеристиками обладнання. Серед нематеріальних активів телекомунікаційних підприємств особливим є облік ліцензій на користування радіочастотним ресурсом, які повинні амортизуватися з дати, вказаної на бланку ліцензії як дата видачі, протягом терміну дії ліцензії. Дотримання всіх методологічних засад ведення

обліку основних засобів та нематеріальних активів підприємства допоможе отримати достовірну інформацію щодо ефективності використання основних засобів у телекомунікаційній галузі, та дасть можливість оцінити перспективи розвитку діяльності операторів телекомунікаційного зв'язку в Україні.

Подальшого дослідження потребують питання встановлення більш адекватного терміну корисної експлуатації основних засобів в телекомунікаційній галузі, а також підходи до визначення ставки дисконтування при оцінці витрат на демонтаж, які збільшують первісну вартість основного засобу, а отже і загальну вартість активів підприємства.

Література

1. Савран Н. В. Ринок інформаційно-комунікаційних технологій в Україні: стан, проблеми та перспективи розвитку // Економічний простір. 2020. №156. С. 213–220.
2. Хрустальова В. В. Ринок послуг мобільного зв'язку України: тенденції та перспективи розвитку // Інвестиції: практика та досвід. 2019. №1. С. 37-41.
3. Зубко Л. В. Аналіз конкуренції на ринку мобільного зв'язку України / Л. В. Зубко, Т. Л. Зубко, Я. В. Сапега // Економіка. Менеджмент. Бізнес. 2015. № 3. С. 107-114.
4. Лазоренко Л.В. Аналіз ринку мобільного зв'язку України та напрямки його розвитку // Глобальні та національні проблеми економіки. 2017. №15. С. 246-249.
5. Дерун І. А. Напрями вдосконалення облікової політики в частині необоротних активів промислових підприємств (на прикладі заводів залізобетонних конструкцій) // Облік і фінанси. 2013. № 4. С. 24-31

6. Довжик О. О. Особливості обліку основних засобів у сучасних умовах господарювання // Інфраструктура ринку. 2018. №25. С. 803-807.
7. Кудлаєва Н. В. Визнання та оцінка основних засобів: реалії сьогодення // Проблеми системного підходу в економіці. 2019. №1. С. 108-114.
8. Леонова Ю. О. Особливості обліку основних засобів в умовах дії податкового кодексу України // Глобальні та національні проблеми економіки. 2017. №16. С. 872-876.
9. Ніколенко Л. А. Особливості обліку та розподілу витрат у телекомунікаційній галузі // Фінанси, облік і аудит. 2009. №14. С. 270-277.
10. Патряк О. Т. Телекомунікаційні підприємства України: до питання обліку їх корпоративних прав // Наука молода. 2015. №22. С. 163–174.
11. Річні звіти – Lifecell: веб-сайт. URL: https://www.lifecell.ua/uk/pro_lifecell/finansovi-ta-operacijni-dani/richni-zviti/
12. Фінансова й аналітична інформація | Київстар: веб-сайт. URL: <https://kyivstar.ua/uk/about/about/partners>
13. Фінансові результати Vodafone Україна - Vodafone.ua: веб-сайт. URL: <https://www.vodafone.ua/company/investors/zvity-ta-rezultaty/finansovi-rezultaty>
14. Офіційний веб-портал Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері зв'язку та інформатизації. URL: <https://nkrzi.gov.ua/index.php?r=site/index&pg=1&language=uk>
15. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014
16. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050#Text

17. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_051#Text
18. Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI // Верховна Рада України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/card/2755-17>

References

1. Savran N. V. Rynok informacijno-komunikacijnykh tekhnologij v Ukrajinі: stan, problemy ta perspektyvy rozvytku // Ekonomichnyj prostir. 2020. No 156. P. 213-220.
2. Khrustaljova V. V. Rynok posluh mobilnogho zv'jazku Ukrajinі: tendenciji ta perspektyvy rozvytku // Investyciji: praktyka ta dosvid. 2019. No 1. PP. 37-41.
3. Zubko L. V. Analiz konkurenciji na rynku mobilnogho zv'jazku Ukrajinі / L. V. Zubko, T. L. Zubko, Ja. V. Sapegha // Ekonomika. Menedzhment. Biznes. 2015. No 3. PP. 107-114.
4. Lazorenko L.V. Analiz rynku mobilnogho zv'jazku Ukrajinі ta naprjamky jogho rozvytku. Ghlobaljni ta nacionaljni problemy ekonomiky. 2017. No 15. PP. 246-249.
5. Derun I. A. Naprjamy vdoskonalennja oblikovoji polityky v chastyni neoborotnykh aktyviv promyslovykh pidpryjemstv (na prykladi zavodiv zalizobetonnykh konstrukcij) // Oblik i finansy. 2013. No 4. PP. 24-31
6. Dovzhyk O. O. Osoblyvosti obliku osnovnykh zasobiv u suchasnykh umovakh ghospodarjuvannja // Infrastruktura rynku. 2018. No 25. PP. 803–807.

7. Kudlajeva N. V. Vyznannja ta ocinka osnovnykh zasobiv: realiji sjoghodennja // Problemy systemnogho pidkhodu v ekonomici. 2019. No 1. PP. 108-114.
8. Leonova Ju. O. Osoblyvosti obliku osnovnykh zasobiv v umovakh diji podatkovogho kodeksu Ukrainy // Ghlobaljni ta nacionaljni problemy ekonomiky. 2017. No 16. PP. 872-876.
9. Nikolenko L. A. Osoblyvosti obliku ta rozpodilu vytrat u telekomunikacijnij ghaluzi // Finansy, oblik i audyt. 2009. No 14. PP. 270-277.
10. Patrjak O. T. Telekomunikacijni pidpryjemstva Ukrainy: do pytannja obliku jikh korporatyvnykh prav. Nauka moloda. 2015. #22. S. 163–174.
11. Richni zvity – Lifecell: website. Available at: https://www.lifecell.ua/uk/pro_lifecell/finansovi-ta-operacijni-dani/richni-zviti/
12. Finansova j analitychna informacija | Kyjivstar: website. Available at: <https://kyivstar.ua/uk/about/about/partners>
13. Finansovi rezuljtaty Vodafone Ukraina - Vodafone.ua: website. Available at: <https://www.vodafone.ua/company/investors/zvity-ta-rezultaty/finansovi-rezultaty>
14. Official web-portal of the National commission for the state regulation of communications and informatization. Available at: <https://nkrzi.gov.ua/index.php?r=site/index&pg=1&language=uk>
15. Mizhnarodnyj standart bukhghaltersjkogho obliku 16 «Osnovni zasoby» [International Accounting Standard 16 «Property, Plant and Equipment»]. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014
16. Mizhnarodnyj standart bukhghaltersjkogho obliku 38 «Nematerialjni aktyvy» [International Accounting Standard 38 «Intangible assets»]. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050#Text

17. Mizhnarodnyj standart bukhghaltersjkogho obliku 37 «Zabezpechennja, umovni zobov'jazannja ta umovni aktyvy» [International Accounting Standard 37 «Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets»]. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_051#Text
18. Podatkovyj kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine] Law of Ukraine of 02.12.2010 No. 2755-VI. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>