

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ, УТРИМУВАНИХ ДЛЯ ПРОДАЖУ

Досліджено і запропоновано шляхи удосконалення бухгалтерського обліку основних засобів. Основну увагу приділено дискусійним питанням обліку основних засобів, утримуваних для продажу, гармонізації обліку основних засобів із міжнародними стандартами

Постановка проблеми. Економічний розвиток України залежить від ефективності функціонування сфер її народного господарства. Важливе значення приділяється основним засобам як головному елементу матеріально-технічної бази підприємства. Від їх кількості, правильного формування і раціональної структури в значній мірі залежать темпи росту виробництва продукції і національного доходу країни. Ефективність використання основних засобів залежить від організації своєчасного одержання надійної і досить повної обліково-економічної інформації. У цьому зв'язку зростає роль та значення обліку як однієї з найважливіших функцій управління.

Впровадження ринкових механізмів господарювання зумовили необхідність реформування вітчизняного бухгалтерського обліку. З метою приведення нормативної бази бухгалтерського обліку та фінансової звітності у відповідність з міжнародними стандартами фінансової звітності було внесено зміни до чинних нормативно-правових актів з регулювання бухгалтерського обліку. Останні нововведення призвели до виникнення нових проблемних питань, зокрема з обліку основних засобів, утримуваних для продажу, який регулюється П(С)БО 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність" [9].

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Значний внесок у розвиток теоретичних та методологічних засад обліку основних засобів внесли українські вчені Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валусев, Г.Г. Кірейцев, Н.М. Малуго, М.Ф. Огійчук, І.М. Павлюк, Л.К. Сук, В.Г. Швець та ін. Проблеми обліку необоротних активів, утримуваних для продажу розглядали в своїх роботах такі вчені економісти, як О. Нікулін [7], Я.Д. Крупка [2], С.В. Хома [11], А.В. Максименко [3], З.В. Задорожний [1], В.Б. Моссаковський [6]. Незважаючи на значні досягнення і напрацювання, ціла низка питань залишилася невирішеною.

Метою статті є висвітлення методичних засад обліку основних засобів, утримуваних для продажу з метою її удосконалення відповідно до потреб управління.

Викладення основного матеріалу дослідження. П(С)БО 7 "Основні засоби" не поширюється на основні засоби, що утримуються з метою продажу. Питання обліку продажу основних засобів регулюється окремим П(С)БО 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність", який принципово змінює підходи до обліку основних засобів. Це положення є віддзеркаленням МСФЗ 5 "Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність" [5].

П(С)БО 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність" передбачає виділення в окрему класифікаційну групу тих непоточних активів, залишкову вартість яких буде відшкодовано шляхом продажу, а не подальшої експлуатації.

Необоротний актив та група вибуття визнаються утримуваними для продажу, лише якщо виконано всі умови, визначені у п. 1 р. II П(С)БО 27. Ось вони:

- економічні вигоди очікують отримати від продажу необоротних активів, а не від їх використання за призначенням;
- активи готові до продажу в їх теперішньому стані;
- їх продаж, як очікують, завершать впродовж року з дати визнання їх утримуваними для продажу;
- умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів;
- їх реалізація має високу ймовірність. Зокрема, якщо керівництво підприємства підготувало план або уклало твердий контракт про продаж, активно пропонує їх на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості.

МСФЗ 5 з більшими вимогами підходить до критеріїв визнання необоротного активу, утримуваним для продажу. Так, наголосуючи, серед іншого, на необхідності високої ймовірності його реалізації, він вимагає: "Щоб підвищити ймовірність продажу, управлінський персонал відповідного

рівня повинен скласти план продажу активу (або ліквідаційної групи) та ініціювати активну програму щодо визначення покупця і виконання плану. Крім того, актив (або ліквідаційна група) повинен активно просувати на продаж на ринку за ціною, поміркованою з огляду на їх поточну справедливу вартість". Більше того, дії, вчинені для виконання плану продажу, повинні вказувати на неможливість внесення до нього будь-яких важливих змін або скасування цього плану.

Основні засоби, які визнані утримуваними для продажу, припиняють визнаватися у складі необоротних активів і на них припиняє нараховуватися амортизація.

Аналізуючи структуру рахунків, призначених для обліку вибуття необоротних активів, можна стверджувати, що її потрібно вдосконалювати.

Так, чинним Планом рахунків, для обліку цих об'єктів призначено субрахунок 286 "Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу" рахунок 28 "Товари" і субрахунок 680 "Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групи вибуття, утримуваними для продажу" рахунок 68 "Розрахунки за іншими операціями".

Вважаємо вимогу вести облік необоротних активів і груп вибуття, утримуваних для продажу, на субрахунок 286 необґрунтованою, оскільки рахунок класу 2 "Запаси" призначені для обліку оборотних активів, а всі необоротні активи слід відображати на рахунок класу 1 "Необоротні активи". Ми погоджуємося з думкою Хоми С.В., яка пропонує для досліджуваних об'єктів відкрити субрахунок 185 "Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу" рахунок 18 "Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи" [12, 21]. Для розрахункових операцій, пов'язаних з необоротними активами та групами вибуття, утримуваних для продажу непотрібно відводити окремий субрахунок 680 і рядок 605 пасиву Балансу, оскільки за такими операціями, як правило, має виникати дебіторська заборгованість, для обліку якої передбачений субрахунок 377 "Розрахунки з іншими дебіторами". Відображення продажу основних засобів із використанням рахунків 71 "Інший операційний дохід" і 94 "Інші операційні витрати" суперечить вимогам П(С)БО 4 "Звіт про рух грошових коштів" [10], в якому зазначено, що реалізація необоротних активів є інвестиційною діяльністю. У п. 32 цього положення вказується, що в статті "Реалізація необоротних активів" показують надходження грошових коштів від продажу інвестиційної нерухомості, необоротних активів, утримуваних для продажу, та груп вибуття, а також інших довгострокових необоротних активів (крім фінансових інвестицій). Рахунки 71 і 94 є рахунками відповідно доходів і витрат операційної, а не інвестиційної діяльності.

Отже, операції продажу необоротних активів належать до інвестиційної, а не операційної діяльності. Як бачимо, встановлені Планом рахунків, Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів правила обліку реалізації необоротних активів суперечать визначенням видів господарської діяльності підприємства, поданим у П(С)БО.

Задорожний З.В. з цього приводу ставить питання: чи потрібно було так змінювати облік реалізації основних засобів? [1, 13] Використання на практиці вимог П(С)БО 27, як стверджує Крупка Я.Д., суперечить вимогам П(С)БО 4 "Звіт про рух грошових коштів" [2, 27].

Протилежну думку з цього приводу має Моссаковський В.Б. Зокрема, він зазначає: "...процес переведення об'єктів раніше функціонуючого підприємства у товари цілком логічний, адже створена машина з точки зору національного господарства спершу була продукцією підприємства-виробника, потім товаром, засобом виробництва і знову товаром (якщо підприємство перестав існувати або змінюється призначення об'єкта)" [6, 18].

Кореспонденцію рахунків з реалізації основних засобів до і після прийнятих змін подано у таблиці 1.

Таблиця 1. Кореспонденція рахунків з обліку реалізації основних засобів, утримуваних для продажу

| № п/п | Зміст господарської операції | До змін | | Після змін | |
|-------|--|-------------|-------------|------------------|----------------|
| | | Д-т | К-т | Д-т | К-т |
| 1. | Переведено об'єкт основних засобів до групи вибуття: сума зносу об'єкта балансова (залишкова) вартість основних засобів сума перевищення залишкової вартості об'єкта над його справедливою вартості | – – – | – – – | 13 286 949 | 10 10 10 |
| 2. | Відображено дохід від реалізації основних засобів | 377 | 742 | 680 | 712 |
| 3. | Нараховано ПДВ | 742 | 641 | 712 | 641 |
| 4. | Списання вартості реалізованого об'єкта основних засобів сума зносу об'єкта балансова (залишкова) вартість | 13 972 | 10 10 | – 943 | – 10 |

Для основних засобів, утримуваних для продажу, передбачено IV розділ Балансу підприємства "Необоротні активи та групи вибуття". Відображення непоточних активів, утримуваних для продажу в окремому розділі порушує принцип класифікації статей активу Балансу, який побудований за ознакою зростання ліквідності.

Прибуток або збиток від переоцінки необоротних активів за чистою вартістю реалізації згідно з П(С)БО 27 відображають у вписуваному рядку 176 (прибуток) або 177 (збиток) форми 2 "Звіт про фінансові результати".

Що стосується оцінки довгострокових активів, то визнані необоротні активи, утримувани для продажу, згідно з П(С)БО 27 відображають у бухгалтерському обліку і балансі на звітну дату за найменшою з двох величин – балансовою вартістю або чистою реалізаційною вартістю. Незважаючи на пряму вказівку в П(С)БО 27 на те, що згадану вище оцінку "необоротних активів на продаж" здійснюють саме на дату балансу, аналізуючи Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, можна дійти висновку, що правило найменшої оцінки починає діяти з моменту їх первісного визнання. Проте на відміну від МСФЗ у П(С)БО не вказано порядок визначення оцінки необоротних активів та групи вибуття на момент їхньої первісної класифікації. Ми вважаємо, що на дату перекласифікації основні засоби переводять до утримуваних для продажу за балансовою (залишковою) вартістю і тільки потім (на дату балансу) оцінюють за найменшою вартістю (балансовою або чистою реалізаційною).

Якщо підприємство відмовилося від реалізації об'єкта основних засобів, визнаного раніше утримуваним для продажу, його повертають до необоротних активів за нижчою з оцінок: а) балансовою вартістю необоротного активу або групи вибуття на момент їх визнання як утримуваних для продажу, скоригованою на суми амортизації та переоцінки, які було б визнано за період його утримання для продажу; або б) вищою з оцінок – чистою вартістю реалізації необоротного активу або вартістю використання.

Суму коригування включають до інших витрат (доходів) звітного періоду.

Звідси випливає, що в разі непродажу необоротного активу необхідно буде додатково нараховувати його амортизацію і здійснювати переоцінку або визначати чисту вартість реалізації чи вартість використання.

З приводу можливості реалізації основних засобів без їх попереднього переведення в необоротні активи, утримувани для продажу, В. Пархоменко зазначив: "П(С)БО 27 також установлює у випадках прийняття рішення про продаж основних засобів обов'язковість їх переведення зі складу необоротних активів до складу оборотних активів (товарів) у тому періоді, в якому таке рішення про продаж прийнято. Тобто в бухгалтерському обліку здійснюється запис за дебетом рахунків 13 і 28 та кредитом рахунків 10,11,16" [8].

На нашу думку, такі висновки суперечать не тільки МСФЗ 5, але й самому П(С)БО 27. Реалізацію основних засобів можливо обліковувати без переведення їх в необоротні активи, утримувани для продажу, якщо не виконано хоча б однієї з умов п. 1 р. II П(С)БО 27.

На наш погляд, з вирішення даної проблеми, найбільш вдалою є думка, яку висловив Зеновій Задорожний: "Слід не "сліпо" копіювати міжнародні стандарти фінансової звітності, а запозичити те, що є кращим, ніж у вітчизняному обліку.

Кращим можна вважати той облік, інформація якого є необхідною, доступною і зрозумілою для користувача, а витрати на його ведення – мінімальними" [1, 27].

Висновки та перспективи подальших досліджень. На підставі дослідження доведено, що внесені зміни в

нормативно-правові документи, що мали на меті поліпшити облік реалізації основних засобів, утримуваних для продажу, призвели до виникнення ще більш дискусійних питань. Слід переглянути окремі пункти П(С)БО 27 з метою узгодження їх з МСФЗ та чинними нормативними актами з бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Список використаної літератури:

1. Задорожний З.В. Проблемні питання руху матеріальних необоротних активів [Текст] / З.В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 10. – С. 12-16.
2. Крупка Я.Д. Про нормативно-правове регулювання обліку інвестиційної діяльності підприємств [Текст] / Я.Д. Крупка // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 3. – С. 22-29.
3. Максименко А.В. Проблемні питання обліку основних засобів. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Foa/2009_13/index.html
4. Методичні рекомендації бухгалтерського обліку основних засобів, затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 № 561. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.1226.4&nobreak=1>.
5. Міжнародний стандарт фінансової звітності 5 "Непоточні активи, утримувани для продажу, та припинена діяльність". [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/document/92417/МСФЗ_5.pdf.
6. Моссаковський В.Б. Невирішені питання обліку непоточних активів [Текст] / В.Б. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 5. – С. 17-28.
7. Нікулін О. Основні фонди, утримувани для продажу, і відстрочені податки [Текст] / О. Нікулін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 12. – С. 53-57.
8. Пархоменко В.М. Регулювання бухгалтерського обліку як інструмента забезпечення рівноваги інтересів користувачів фінансової звітності. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/article/archive/RehuliuvaR.html>.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 "Необоротні активи, утримувани для продажу, та припинена діяльність", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.11.2003 р. № 617 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 03.10.2007 № 1100). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1054-03>.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 "Звіт про рух грошових коштів", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0398-99>.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0288-00>.
12. Хома С.В. Особливості обліку необоротних активів, утримуваних для продажу [Текст] / С.В. Хома // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 4. – С. 20-24.

КУЗЬМОВИЧ Павло Миронович – старший викладач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту, ВП НУБіП України "Бережанський агротехнічний інститут"

Наукові інтереси:

- облік та контроль біологічних активів;
- методика та організація обліку на малих підприємствах та фермерських господарствах