

чорної металургії України) : дис. ... канд. екон. наук : 08.06.01 / Соколов Сергій Анатолійович. — К., 2002. — 179 с.

8. Мартынов А. И. Сущность и механизм планирования реинвестиционного процесса на крупном промышленном предприятии / А. И. Мартынов // Финансовый менеджмент. — 2006. — № 4. — С. 60—73.

9. Газман В. Д. Рынок лизинговых услуг / Газман В. Д. — М.: Фонд «Правовая культура», 1999. — 376 с.

10. Жуков В. Н. Учет операций по договору финансового лизинга / В. Н. Жуков // Бухгалтерский учет. — 2001. — № 7. — С. 33—40.

*Стаття надійшла до редакції 15.01.2010 р.*

УДК 657

**Л. В. Гнилицька**

канд. екон. наук, доц.,  
доцент кафедри обліку підприємницької діяльності,  
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

## **ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАННЯ ТА ПОРЯДОК ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ, УТРИМУВАНИХ ДЛЯ ПРОДАЖУ**

| В статье рассмотрены актуальные вопросы признания и порядка учета необоротных активов, которые удерживаются для продажи. |

| The article deals with topical issues of recognition and the treatment of fixed assets that are held for sale. |

| У статті розглянуто актуальні питання визнання та порядку обліку необоротних активів, що утримуються для продажу. |

**Ключевые слова:** *учет, необоротные активы, первичная стоимость, продажа.*

**Keywords:** *accounting, fixed assets, primary value, sale.*

**Ключові слова:** *облік, необоротні активи, первісна вартість, продаж.*

Одними із «наймолодших» об'єктів обліку, що з'явилися у вітчизняній практиці порівняно недавно є необоротні активи, утримувані для продажу. До таких активів відносять основні засоби, нематеріальні активи та інші види необоротних матеріаль-

них активів підприємства, що належать до вибуття в результаті операції продажу.

Методологічні основи формування інформації про необоротні активи, утримувані для продажу у бухгалтерському обліку, а також її розкриття у фінансовій звітності регламентовані нормами П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 7 листопада 2003 року № 617, який почав діяти з 1 січня 2008 року [2].

Незважаючи на досить тривалу дію даного Положення, сьогодні у практичній діяльності вітчизняних підприємств все ще виникають питання стосовно порядку визнання та обліку необоротних активів, утримуваних для продажу. У першу чергу, це пояснюється невизначеністю нормативного регулювання операцій з цим видом активів на законодавчому рівні. Єдиним документом, що тлумачив порядок застосування норм П(С)БО 27 був лист Міністерства фінансів України від 25 липня 2008 року № 31-34000-10-10/29072 «Щодо застосування Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», який носив суто інформаційний та рекомендаційний характер [6]. Тому більшість підприємств вважають за доцільне користуватися положеннями оновленої Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, яка починаючи з квітня 2008 року розкриває норми відображення необоротних активів, утримуваних для продажу на рахунках бухгалтерського обліку [5].

Коротко зупинимося на окремих нормах порядку визнання та обліку необоротних активів, утримуваних для продажу.

Відповідно до п. 1 р. II П(С)БО 27 необоротні активи визнаються утримуваними для продажу за наступних умов.

По-перше, підприємство очікує отримати економічні вигоди від продажу необоротних активів, а не від їх використання за призначенням. Якщо ж реалізація необоротних активів попередньо не планується і здійснюється стихійно їх продовжують обліковувати у складі необоротних активів.

По-друге, необоротні активи повинні бути готовими до продажу у їх теперішньому стані, тобто підприємством вжито усіх технічних заходів, пов'язаних з підготовкою необоротних активів

до продажу, наприклад, проведено технічний огляд, поточний ремонт тощо.

По-третє, продаж необоротних активів, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу. Цей критерій пов'язаний з тим, що не зважаючи на той факт, що необоротні активи, утримувані для продажу, за своєю сутністю є засобами праці, з моменту визнання їх такими вони набувають властивостей запасів тобто перетворюються на високоліквідні активи. Тому на них поширюється загальний критерій визнання оборотних активів — перетворення на грошові кошти протягом одного року чи одного операційного циклу. Період завершення продажу може бути подовжений на термін більше одного року чи одного операційного циклу лише в тому випадку, якщо це обумовлено обставинами, які знаходяться поза контролем підприємства.

По-четверте, умови продажу необоротних активів, утримуваних для продажу, відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів тобто щодо даних об'єктів існує активний ринок.

По-п'яте, здійснення процедури реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу, має високу ймовірність, наприклад, керівництвом підприємства підготовлено відповідний план або укладено угоду про продаж, здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості.

Якщо необоротні активи відповідають одночасно усім п'яти критеріям визнання, їх переводять зі складу відповідних груп необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів, інших необоротних матеріальних активів) до складу запасів (товарів) з умовною назвою «необоротні активи, утримувані для продажу», при цьому амортизація на такі необоротні активи нараховуватися припиняється.

Первісне визнання необоротних активів, утримуваних для продажу, здійснюється на одну із дат:

— дату, коли щодо цих активів задовольняються усі критерії надані п.1 р. II П(С)БО 27, чи

— дату оприбуткування необоротних активів, придбаних з метою їх подальшої реалізації.

Залежно від способу надходження необоротних активів, утримуваних для продажу їх первісна вартість визначається в порядку наданому в табл. 1.

Таблиця 1

**ПОРЯДОК ФОРМУВАННЯ ПЕРВІСНОЇ ВАРТОСТІ  
НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ, УТРИМУВАНИХ ДЛЯ ПРОДАЖУ  
ВІДПОВІДНО ДО ВИМОГ НАЦІОНАЛЬНИХ П(С)БО**

№ п/п	Спосіб надходження необоротних активів, утримуваних для продажу	Склад первісної вартості	Пункт П(С)БО
1	2	3	4
1	Придбання за грошові кошти	<i>Історична собівартість</i> , що включає: — суми, сплачені відповідно до укладених угод постачальнику за мінусом непрямих податків, а також суми ввізного мита та суми непрямих податків, сплачених у зв'язку з придбанням активів, які не відшкодовуються підприємству; — інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням активів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях	П(С)БО 9 п. 9
2	Переведені зі складу необоротних активів	<i>Залишкова вартість</i> на момент переведення необоротного активу до складу запасів, визначена відповідно до вимог П(С)БО 7 «Основні засоби» та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», що розраховується як різниця між їх первісною вартістю та сумою нарахованого зносу	П(С)БО 27 п.3 р. II
3	Отримані в обмін на подібний актив	<i>Балансова вартість</i> переданих запасів. Якщо вона перевищує їх справедливую вартість, то первісною вартістю отриманих необоротних активів, утримуваних для продажу є справедлива вартість, а різниця включається до витрат звітного періоду	П(С)БО 9 п. 13
4	Отримані в обмін на неподібний актив	<i>Справедлива вартість</i> запасів	П(С)БО 9 п. 13

Закінчення табл. 1

№ п/п	Спосіб надходження необоротних активів, утримуваних для продажу	Склад первісної вартості	Пункт П(С)БО
1	2	3	4
5	Отримані як внесок до статутного капіталу	Узгоджена з засновниками (учасниками) <b>справедлива вартість</b> запасів з урахуванням витрат, передбачених п. 9 П(С)БО 9. Порядок визначення справедливої вартості запасів розкрито нормами П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств». Він передбачає, що для запасів справедливою є відновлювальна вартість тобто сучасна вартість їх придбання	Додаток до П(С)БО 19
6	Отримані безкоштовно	<b>Справедлива вартість</b> з урахуванням витрат, передбачених п. 9 П(С)БО 9	П(С)БО 9 п. 12

При складанні фінансової звітності необоротні активи, утримувані для продажу, на дату балансу відображаються за найменшою з двох оцінок — вартістю придбання (первісною вартістю) чи чистою вартістю реалізації.

У разі підвищення корисності необоротного активу, що утримується для продажу тобто перевищення чистої вартості його реалізації (можливої ринкової вартості) над первісною вартістю проводять дооцінку такого активу, а в разі зменшення його корисності — уцінку.

Основними причинами, що відповідно до П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» призводять до зниження можливої ринкової вартості необоротних активів, утримуваних для продажу є:

- моральне старіння чи фізичні пошкодження активу;
- суттєві негативні зміни в технологічному, ринковому, економічному чи правовому середовищі, в якому діє підприємство;
- інші свідчення того, що ефективність активу гірша чи буде гіршою ніж попередньо очікувалося [3].

Сума, на яку первісна вартість необоротних активів, утримуваних для продажу, перевищує чисту вартість їх реалізації відповідно до вимог Інструкції по застосуванню Плану рахунків списується на витрати операційної діяльності підприємства із відображенням на рахунку 946 «Втрати від знецінення запасів».

Якщо ринкова вартість раніше уцінених необоротних активів, утримуваних для продажу збільшилася, то на суму такого збільшення проводиться дооцінка, але лише в межах попередньої уцінки. Дооцінка необоротних активів, утримуваних для продажу призводить до отримання іншого доходу операційної діяльності і відображається по кредиту рахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності» але лише в сумі, що не перевищує попередньо визнаних втрат від зменшення їх корисності.

У тому випадку, якщо підприємство вважає недоцільним подальшу реалізацію необоротних активів, їх більше не визнають як утримувані для продажу та виключають зі складу запасів. Відповідно до п.12 П(С)БО 27 таке виключення може бути здійснено за найменшою з оцінок:

— балансовою вартістю необоротного активу на момент його визнання як утримуваного для продажу за мінусом сум амортизації та переоцінки, які могли б бути здійсненими за період утримання такого активу для продажу чи

— чистою вартістю реалізації необоротного активу або вартістю його використання залежно від того, яка з них вища.

Бухгалтерський облік необоротних активів, утримуваних для продажу здійснюють на субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» до рахунку 28 «Товари». Розрахунки, пов'язані з реалізацією таких необоротних активів відповідно до вимог Інструкції по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку показують на субрахунку 680 «Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу».

Операція з реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу призводить з, одного боку, до утворення доходу від реалізації, який обліковують на рахунку 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів», а з іншого — до виникнення у підприємства витрат операційної діяльності, пов'язаних зі списанням вартості реалізованих необоротних активів, утримуваних для продажу, які обліковують по дебету рахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів». Порівняння отриманих дохо-

дів і понесених витрат дає можливість визначити фінансовий результат (прибуток чи збиток) від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу.

Якщо підприємство-продавець необоротних активів, утримуваних для продажу зареєстроване як платник податку на додану вартість, у нього процес реалізації призводить до виникнення податкового зобов'язання з ПДВ.

Відобразимо порядок обліку необоротних активів, утримуваних для продажу на прикладі окремого об'єкта основних засобів, за яким прийняте рішення про його реалізацію та укладено угоду про це з покупцем у табл. 2.

Таблиця 2

**КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ З ОБЛІКУ  
НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ, УТРИМУВАНИХ ДЛЯ ПРОДАЖУ**

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображено передоплату за необоротні активи, утримувані для продажу, що як планується будуть реалізованими	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	680 «Розрахунки пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу»
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ у складі передоплати	643 «Податкові зобов'язання»	641 «Розрахунки за податками»
3	Списано залишкову вартість основного засобу, що переводиться до складу необоротних активів, утримуваних для продажу	286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»	10 «Основні засоби»
4	Списано знос основного засобу, що переводиться до складу необоротних активів, утримуваних для продажу	131 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»

Закінчення табл. 2

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
5	Відображено дохід від реалізації необоротного активу, утримуваного для продажу	680 «Розрахунки пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу»	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»
6	Закрито податкове зобов'язання з ПДВ	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	641 «Розрахунки за податками»
7	Списано вартість реалізованого необоротного активу, утримуваного для продажу	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»

При складанні Балансу необоротні активи, утримувані для продажу не збільшують розділ II «Оборотні активи» так як інші представники товарів, а відображаються у спеціально відведеному для цього вписуваному рядку 275 активу Балансу. У Примітках до річної фінансової звітності здійснюється конкретизація інформації про стан необоротних активів, утримуваних для продажу, в розрізі наступних даних:

- характеристика необоротних активів, що утримуються для продажу;
- опис обставин продажу необоротних активів (спосіб реалізації та час);
- сегмент діяльності, до якого відносяться необоротні активи та група вибуття відповідно до П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами».

Отже, вважаємо, що наведена в даній статті методика визнання та обліку необоротних активів, утримуваних для продажу буде корисною для використання у практичній діяльності вітчизняних підприємств.

### Література

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»: Затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 07.11.2003 р. № 617.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів»: Затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2004 р. № 817.
4. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» від 05.03.2008 р. № 353.
5. Інструкція про застосування «Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій»: Затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 року № 291 зі змінами та доповненнями.
6. Лист Міністерства фінансів України «Щодо застосування Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» №31-34000-10-10/29072 від 25. 07. 2008 р.

*Стаття надійшла до редакції 15.01.2010 р.*

УДК 657.421.3

**В. М. Диба**

канд. екон. наук, доцент кафедри обліку  
підприємницької діяльності,  
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

## ІНТЕЛЕКТУАЛЬНИЙ КАПІТАЛ: ОЦІНЮВАННЯ, СТРУКТУРА ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ

Рассматриваются экономические подходы к оценке нематериальных активов знаний в составе интеллектуального капитала и ценообразованию знаниеемкой продукции современного предприятия.

Economic approaches to evaluation of know ledge intangible assets in the structure of intellectual capital and know ledge products pricing of modern enterprise are analysed.

Розглядаються економічні підходи до оцінювання знанневих нематеріальних активів у складі інтелектуального капіталу й ціноутворення знаннемісткої продукції сучасного підприємства.