

3. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку. К.: ЦУЛ, 2007. 522 с.
4. Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. Бухгалтерський учет: управленческий аспект: пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2000. 416 с.

Степаненко О.І.
*кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і оподаткування
Київського національного економічного університету
імені Вадима Гетьмана
м. Київ, Україна*

ДИСКУСІЙНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ УТРИМУВАНИХ ДЛЯ ПРОДАЖУ

Значне місце у кількісній і якісній характеристиці виробничого потенціалу господарюючого суб'єкту займає величина і динаміка необоротних активів, а саме основних засобів. Їх значення в процесі виробництва визначається тим, яке місце вони займають в розвитку продуктивних сил і виробничих відносин. З розвитком технічного прогресу посилюється залежність суспільного виробництва від стану і рівня використання основних засобів. Вони все більше підкорюють собі не тільки сам процес праці, але й увесь процес виробництва, його діючу технологію й організацію. На даний час для бухгалтерів більшості підприємств України актуальним є питання пов'язані з особливостями облікового відображення операцій з переведення об'єктів необоротних активів до складу утримуваних для продажу, а також їх подальшої реалізації.

Не дивлячись на те, що ці активи не класифікуються як запаси, Планом рахунків [1] та Інструкцією по його застосуванню [2] для ведення їх обліку передбачений субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу», який входить до складу рахунку 28 «Товари». Тобто, перед тим як реалізувати об'єкт основних засобів (інших необоротних матеріальних активів чи нематеріальних активів) він повинен бути переведений із складу необоротних активів до оборотних. Але, рахунок 28 «Товари» призначений для обліку товарно-матеріальних цінностей, які придбані з метою перепродажу та рекомендований для використання підприємствами сфери торгівлі й ресторанного бізнесу.

Підхід в частині переведення об'єктів основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, які підлягають реалізації із складу необоротних до складу оборотних є економічно не обґрунтований. Адже придбання засобів праці завжди здійснюється з метою подальшого використання та отримання економічних вигід від їх експлуатації, а не продажу, і на момент прийняття рішення про реалізацію ці активи уже були на підприємстві, вони не є новопридбаними. Необоротні активи, які підприємство очікує продати протягом дванадцяти календарних місяців, за економічною сутністю мають довгостроковий характер. Вони залишаються засобами праці і не можуть стати предметами праці: 1) тільки тому, що їх перекласифікували (змінити статус, перевели); 2) незалежно від того,

коли буде списано на витрати їхню вартість: чи в результаті продажу від наступної дати балансу, чи шляхом використання впродовж кількох років.

Активи слід включати до тієї чи іншої класифікаційної групи виходячи з їх економічної сутності, призначення, терміну використання. Це підтверджено і нормами міжнародних стандартів, в яких зазначено «... не міняти класифікацію тих активів, які в МСБО 1 «Подання фінансових звітів» визнаються як непоточні, на поточні лише через те, що управлінський персонал вирішив їх продати...» [3]. Але не дивлячись на це, в МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» і відповідно в П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [4] такі активи виділені в окрему групу з особливими методами оцінки та визнання.

Зміни у порядку відображення вище зазначених активів, потягли за собою реформування методики визнання доходів і витрат, які виникають при продажу таких об'єктів. Раніше, до 2008 року, такі операції відносилися до складу інвестиційної діяльності підприємства, а для відображення доходів від реалізації та собівартості реалізації використовувалися окремі субрахунки: «Доходи від реалізації необоротних активів», «Собівартість реалізованих необоротних активів». З 2008 року підходи до визнання таких доходів і витрат кардинально змінилися – тепер ці операції є операційною діяльністю, доходи від реалізації показуються на субрахунку 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів», собівартість реалізації – на субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів».

На даних субрахунках здійснено об'єднання доходів і витрат отриманих від реалізації різних за економічною сутністю об'єктів обліку – виробничих запасів, МШП, а також необоротних активів та груп вибуття до яких відносяться об'єкти основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів. Крім того, назва субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» не відповідає сутності інформації, яка на ньому відображається. Виникає питання – якщо підприємство реалізує нематеріальний актив (право на використання торгової марки) чи є логіка у відображенні собівартості його реалізації на субрахунку з назвою «Собівартість реалізованих виробничих запасів»?

Як зазначалося вище, при визнанні необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу класифікуються як оборотні активи і показуються в складі товарів. І тут виникає протиріччя в об'єктивності та логічності подання інформації – якщо такі об'єкти визнано в складі товарів, то для відображення доходів і собівартості реалізації повинні використовуватись субрахунки 702 «Дохід від реалізації товарів» та 902 «Собівартість реалізованих товарів». А це вже основна діяльність підприємства (яка прописується установчими документами підприємства).

П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [4] нашою думкою, що операції з необоротними активами, які підлягають продажу – це винятково операційна діяльність. Але відомо, що операційна діяльність, а тим більше основна, визначається установчими документами господарюючого суб'єкта і при цьому придбання, перепродаж необоротних активів складно відділити від інвестиційної діяльності. В цьому випадку виникає риторичне запитання: так до якого виду діяльності відносяться операції пов'язані з продажем необоротних активів? В частині норм стандарту, Плану рахунків та Інструкції по його застосуванню – операційна; в частині установчих документів підприємства – інвестиційна; в частині логіки, взаємоув'язки

рахунків (субрахунків) об'єкта обліку, доходів і собівартості реалізації – основна діяльність.

Аналогічні протиріччя також мають місце в інформації, яка подається у фінансовій звітності підприємства. Після введення в дію П(С)БО 27, інформація про необоротні активи, утримувані з метою продажу, наводиться в Балансі (Звіт про фінансовий стан) окремим розділом в активі, а зобов'язання, що виникають в наслідок здійснення таких операцій – окремим розділом в пасиві. За цих умов підприємство може на власний розсуд зменшувати розмір власних необоротних активів, і штучно оптимізувати структуру активу балансу. Такі дії можуть призводити до непрямого зменшення власного капіталу (через виникнення інших операційних витрат, що призведе до зменшення рівня нерозподіленого прибутку).

Також залишається незрозумілим підхід до місця таких об'єктів в структурі Балансу. В даній формі звітності вони наводяться окремим розділом, тобто не зважаючи на те, що вони визнані оборотними активами, але до їх складу не включаються. Крім того, такий підхід порушує принцип побудови Балансу, який базується на збільшенні ліквідності статей. Знову постає запитання – для чого переводити об'єкти основних засобів (інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів) до складу оборотних, якщо у фінансовій звітності показувати їх відокремлено?

У Звіті про фінансові результати до внесення змін, інформація про доходи та витрати від реалізації необоротних активів, як і про будь-який інший спосіб вибуття, наводилася у складі інших доходів та витрат, які трактувалися як інвестиційна діяльність суб'єкта господарювання. Однак, після внесення змін – доходи і витрати від реалізації необоротних активів стали відображатися як інші операційні доходи і витрати та відповідно у Звіті про фінансові результати показуються в складі операційної діяльності. Не зважаючи на зміни в обліку реалізації основних засобів (інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів), у Звіті про рух грошових коштів нічого не змінилося. Тобто, така інформація визнається в складі інвестиційної діяльності.

Таким чином, у річній фінансовій звітності виникає потрійний парадокс: в Балансі необоротні активи, призначені для продажу, відображаються окремо від оборотних та оборотних активів (при цьому трактуються як «необоротні», визнаються як оборотні, а показуються відокремлено); у Звіті про фінансові результати доходи і витрати від реалізації таких активів наводяться в складі операційної діяльності, а у Звіті про рух грошових коштів інформація про продаж таких об'єктів показується в складі інвестиційної діяльності.

Часті зміни в законодавчих актах призводять до різного роду непорозумінь та суперечностей, які виникають під час практичного застосування цих документів. Тому, облік необоротних активів, утримуваних для продажу, потребує удосконалення в методико-організаційних аспектах, а також узгодженості законодавчо-нормативних документів, особливо в частинах методики відображення таких операцій в системі рахунків бухгалтерського обліку, критеріїв їх віднесення до певного виду діяльності.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ:

1. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. наказом МФУ від 30.11.1999. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>.
2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. наказом МФУ від 30.11.1999. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>.
3. Міжнародний стандарт фінансової звітності 5 (МСФЗ 5) «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність». URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»: затв. наказом МФУ від 17.11.2003. № 617. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>.