

## ПРОБЛЕМИ УЗГОДЖЕНОСТІ ІНФОРМАЦІЇ ПРО НЕОБОРОТНІ АКТИВИ УТРИМУВАНІ ДЛЯ ПРОДАЖУ В ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ

Інформація про необоротні активи завжди є цікавою та актуальною для різного кола користувачів, оскільки це найголовніші засоби праці, без яких не здійснюватиметься жодна діяльність і не зможе функціонувати підприємство. Саме ці об'єкти становлять вагому частку майна будь-якого господарюючого суб'єкта, тому відіграють визначальну роль в його діяльності. Кожен користувач, на свій запит, прагне отримати найточніші та найактуальніші дані щодо матеріально-технічного стану підприємства. Але інформація, що представляється у фінансовій звітності, особливо щодо необоротних активів, не завжди є такою через недосконалість українського законодавства та постійні зміни в ньому.

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про об'єкти необоротних активів, які підлягають продажу регламентуються П(С)БО 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність" [1]. Не зважаючи на те, що період впровадження зазначеного стандарту відносно не великий, проблеми, які виникли у зв'язку з реалізацією його норм, широко обговорюються як серед практикуючих фахівців, так і серед науковців. До таких проблем можна віднести: визнання необоротних активів в момент їх переведення до групи реалізації; необґрунтований підхід до місця таких активів в структурі Балансу та Примітках до річної фінансової звітності; неузгодженість облікової інформації в частині "об'єкта обліку – рахунку на якому він обліковується – рахунків доходів, витрат, фінансового результату – виду діяльності".

Для вирішення окреслених проблем було досліджено порядок групування інформації за операціями з реалізації активів підприємства на предмет її узгодженості між рахунками обліку та віднесенням до конкретного виду діяльності. І як результат, побудовано модель взаємозв'язку її елементів, а саме: кожен актив, як об'єкт обліку має свій рахунок з унікальною власною назвою. При здійсненні реалізації активу виникають доходи і витрати, які знаходять своє відображення у фінансовому результаті та показують вид діяльності підприємства внаслідок здійснених фактів господарського життя. Якщо розглядати активи (готова продукція, товари, роботи (послуги), виробничі запаси, фінансові інвестиції), які можуть бути реалізовані господарюючим суб'єктом, слід відмітити, що їх інформаційні потоки узгоджені. Виключення складають необоротні активи, які підлягатимуть продажу.

При цьому слід чітко усвідомлювати, що переведені об'єкти зі складу необоротних до оборотних набувають характеру сфери обігу. Одночасно ці активи зберігають довгостроковий характер, однак, їх не варто ототожнювати з групою товарів. Складність визнання обумовлюється відсутністю узгодження сутності таких активів та формою їх використання. Фактично спостерігається збереження сутності, але зміна форми лише через суб'єктивні фактори. В частині доходів і собівартості реалізації простежується та ж сама проблема. Крім того, використання субрахунків 712 та 943 не ув'язується та не відповідає ряду законодавчих документів, які визначають операції з придбання й реалізації необоротних активів інвестиційною діяльністю.

Аналогічні протиріччя мають місце в інформації, яка подається у фінансовій звітності підприємства. Залишається незрозумілим підхід до місця таких об'єктів в структурі Балансу – вони наводяться окремим розділом, не зважаючи на те, що визнані оборотними активами, а до їх складу не включаються. Такий підхід порушує принцип побудови Балансу, який базується на збільшенні ліквідності статей. В Примітках до фінансового звіту інформація про необоротні активи, які будуть реалізовані, наводиться вписуваними рядками: в частині розділу 2 – як "основні засоби", а в розділі 8 – "запаси".

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 в складі інших

доходів та витрат, які трактувалися як інвестиційна діяльність суб'єкта господарювання. Однак, після внесення змін вони почали визнаватись як інші операційні, і відповідно, в даній формі звітності відображаються в складі операційної діяльності. При цьому в Звіті про рух грошових коштів нічого не змінилося. Отримані кошти від реалізації необоротних активів показуються як інвестиційна діяльність.

Таким чином, у річній фінансовій звітності виникає парадокс:

- в Балансі необоротні активи, призначені для продажу, відображаються окремо від необоротних та оборотних (при цьому трактуються як “необоротні”, визнаються як “оборотні”, а показуються відокремлено);
- в Примітках – одночасно як основні засоби і як запаси, хоча були визнані як “необоротні активи, утримувані для продажу”;
- у Звіті про фінансові результати доходи і витрати від реалізації таких активів наводяться в складі операційної діяльності, а у Звіті про рух грошових коштів надходження коштів від продажу – як інвестиційна.

Для вирішення проблеми ув'язки “об'єкт обліку – доходи, собівартість реалізації – вид діяльності” пропонується альтернативний підхід щодо відображення таких операцій в системі рахунків бухгалтерського обліку. Об'єктом обліку є необоротні активи, утримувані для продажу, які слід обліковувати на відокремленому рахунку із власною назвою – “Активи зі складу необоротних, які утримуються для продажу” в розрізі субрахунків. Доходи, собівартість реалізації від продажу таких об'єктів визнавати у складі інших доходів і витрат та обліковувати на окремих субрахунках: “Дохід від реалізації необоротних активів та груп вибуття”, “Собівартість реалізованих необоротних активів та груп вибуття”. А в кінці звітного періоду списувати на фінансовий результат в частині субрахунку 793 “Результат іншої діяльності”. При цьому, в Звіті про фінансові результати таке відображення трактуватиметься як інвестиційна діяльність та узгодиться з інформацією Звіту про рух грошових коштів. Таким чином, порядок відображення операцій не порушиться, він залишиться таким як є, але запропоновані рахунки дають можливість чітко показати, що це є інвестиційна діяльність підприємства.

Слід зазначити, що наведений підхід не вирішує всіх економічних протиріч у формуванні облікових даних про необоротні активи, які утримуються для продажу, але хоча б частково дає можливість гармонізувати інформацію та надати їй логічного подання у фінансовій звітності. Проблеми в частині трактування, класифікації, переведення (чи не переведення) таких об'єктів до складу оборотних вирішити важко, оскільки мають бути внесені зміни до відповідних нормативно-правових актів. При подальших наукових дослідженнях вирішення зазначених питань будуть пріоритетними.

Інтеграція України у світове господарство стимулює систематичні зміни у нормативно-правових актах, які регламентують ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Це викликано прагненням привести вітчизняний облік і звітність до норм міжнародних стандартів, що надасть змогу спростити порядок їх оцінки зарубіжними партнерами. Однак, часті зміни призводять до різного роду непорозумінь та суперечностей, які виникають під час їх практичного застосування. З цього приводу вдалою та актуальною є думка професора Тернопільського національного економічного університету *Зеновія Васильовича Задорожнього*: “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” [2].

*1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 “Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність”, затверджене наказом МФУ від 17.11.2003 р. № 617 (у редакції наказу МФУ від 03.10.2007 р. № 1100), зі змінами; 2. Задорожній З.В. Проблемні питання обліку руху матеріальних необоротних активів / З.В. Задорожній // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 10. – С. 12-16.*