

Чистякова Л. І., викладач Донецької філії УДУФМТ

ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ, УТРИМУВАНИХ ДЛЯ ПРОДАЖУ ТА ГРУП ВИБУТТЯ

Розглянуто актуальні питання, пов'язані з тлумаченням поняття «необоротні активи», визнанням та порядком обліку необоротних активів, що утримуються для продажу, та груп вибуття. Зроблено аналіз законодавчо-нормативних документів, що регламентують облік зазначеної групи об'єктів, порівняно з міжнародною практикою бухгалтерського обліку. Наведено методіку визнання та обліку необоротних активів, утримуваних для продажу, яка враховує зміни у нормативних документах.

Ключові слова: необоротні активи, групи вибуття.

Літ. 12. Табл. 3.

Чистякова Л. І., преподаватель Донецкого филиала УДУФМТ

Учет необоротных активов, удерживаемых для продажи и групп выбытия

Рассмотрены актуальные вопросы, связанные с толкованием понятия «необоротные активы», признанием и порядком учета необоротных активов, которые удерживаются для продажи, и групп выбытия. Проанализированы законодательно-нормативные документы, регламентирующие учет указанной группы объектов в сравнении с международной практикой бухгалтерского учета. Приведена методика признания и учета необоротных активов, которые удерживаются для продажи, с учетом изменений в нормативных документах.

Ключевые слова: необоротные активы, группы выбытия.

Chystyakova L. I., teacher Donetsk branch USUFIT

The Account of Long-Term Assets Held for Sale and Groups of Realisation

Relevant issues concerned with the definition of the concept of “long-term assets”, recognition and procedure of account of long-term assets that are held for sale and groups of realisation are disclosed in the article. The legislative and normative documents regulating accounting of the specified group of objects in comparison with the international accounting standards are analyzed. The methodology of recognition and accounting of long-term assets that are held for sale, taking into account the changes in the regulations is described.

Keywords: long-term assets, groups of realisation.

Постановка проблеми. Численні зміни в системі законодавчо-нормативних актів з обліку необоротних активів, утримуваних для продажу, та груп вибуття в результаті операції продажу, а також припинену діяльність, роблять актуальними дослідження питань з ведення бухгалтерського обліку та подання фінансової звітності за цією групою облікових об'єктів. До таких об'єктів відносяться нематеріальні активи, основні засоби та інші види необоротних матеріальних активів.

Методологічні основи формування інформації про необоротні активи, утримувані для продажу в 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 [8], який почав діяти з 1 січня 2008 року, а також НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 року № 73 [7]. До сьогодні у практичній діяльності вітчизняних підприємств все ще виникають питання стосовно порядку визнання та обліку необоротних активів, утримуваних для продажу, та груп вибуття. Підприємства вважають за доцільне користуватися положеннями оновленої Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капі-

талу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [3], яка розкриває норми відображення необоротних активів, утримуваних для продажу на рахунках бухгалтерського обліку. Незважаючи на значні досягнення і напрацювання з цього напрямку, ціла низка питань ще залишається невирішеною.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Зміни до нормативно-правових актів з регулювання бухгалтерського обліку відбуваються з метою приведення нормативної бази бухобліку та фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Науковці, які займаються дослідженням методології бухгалтерського обліку необоротних активів, утримуваних для продажу, та груп вибуття, у своїх працях наводять інформацію стосовно особливостей їх обліку, у результаті чого й вносяться зміни до чинних нормативно-правових актів, що сприяє вдосконаленню обліку цієї специфічної групи об'єктів. За цим напрямком можна зазначити роботи С. В. Хоми [12], О. А. Нікуліна, Я. Д. Крупки, А. В. Максименко, З. В. Задорожного, В. Б. Моссаковського [6], Л. В. Гнилицької [1], В. М. Пархоменко, Я. В. Соколова [11].

Метою статті є аналіз сучасного стану нормативно-правових документів, що регламентують формування інформації з обліку необоротних активів, зокрема необоротних активів, утримуваних для продажу, та груп вибуття, з метою їх пристосування до потреб управління.

Виклад основного матеріалу. Ефективне управління необоротними активами підприємства неможливе без чіткого тлумачення їх економічної сутності. В українському законодавстві відсутнє змістовне визначення терміну «необоротні активи». Спробуємо розглянути визначення поняття «необоротні активи», що надаються в нормативно-правових актах, які регламентують формування інформації про необоротні активи для потреб бухгалтерського обліку (табл. 1). Розглянувши визначення необоротних активів, можна дійти висновку, що відповідно до законодавства їхніми складовими є основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та нематеріальні активи.

Таблиця 1
Визначення поняття «необоротні активи» у різних нормативно-правових документах

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996-XIV [2], НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом МФУ від 07.02.2013р. №73 [7]	Необоротні активи – усі активи, що не є оборотними
Інструкція з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів банку України, затверджена постановою НБУ від 20.12.2005р. № 480	Необоротні активи – основні засоби (необоротні матеріальні активи) та нематеріальні активи
Порядок бухгалтерського обліку, збереження та використання необоротних активів у Федерації профспілок України, затверджений наказом ФПУ від 13.11.2006р. №180	Необоротні активи – це матеріальні та нематеріальні ресурси, які є на балансі ФПУ та надані у розпорядження структурним підрозділам для їх експлуатації і строк корисної експлуатації яких, як очікується, становить більше одного року
	Необоротні активи ФПУ складаються з: - основних засобів; - інших необоротних матеріальних активів; нематеріальних активів (програмне забезпечення)
Положення про порядок віднесення майна до такого, що включається до складу цілісного майнового комплексу державного підприємства затверджене наказом Фонду державного майна України від 29.12.2010р. № 1954	Необоротні активи – матеріальні та нематеріальні ресурси, які закріплюються за підприємством на праві господарського відання чи праві оперативного управління і забезпечують провадження його основної діяльності та строк корисної експлуатації яких становить більше одного року або операційного циклу, якщо він більший ніж рік
МСФЗ 1 «Подання фінансової звітності» [5]	Термін «непоточні активи» включає матеріальні, нематеріальні та фінансові активи довгострокового характеру

Така деталь, як довгострокові фінансові активи, у тлумаченні необоротних активів в чинних нормативно-правових документах не згадується. Тоді як у додатку до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [7] «Баланс (Звіт про фінансовий стан) необоротні активи розшифровуються як матеріальні, нематеріальні та фінансові активи довгострокового характеру.

Слід звернути увагу на визначення терміну «необоротні активи», який сприймається як активи, що не беруть участь у господарському обороті. Російський учений Я.В. Соколов зазначав, що поділ активів на оборотні та необоротні є досить умовним, ще «з часів Л. фон Мізеса стало зрозуміло, що всі засоби, вкладені в господарство, знаходяться в обороті, і вся різниця лише в часі обороту» [11]. Оскільки в чинному законодавстві дефініції бухгалтерських термінів наводяться відповідно до норм МСФЗ, термін «необоротні активи» більш ґрунтовно визначити як «непоточні активи».

Отже, визначення «необоротні активи» потребує конкретизації у чинних нормативно-правових актах. Точніше цю групу облікових об'єктів слід визначити як «непоточні активи».

Визначення групи необоротних активів, що призначені для продажу, та групи вибуття, також потребує уточнення. Більш ґрунтовно було б визначення цієї групи облікових об'єктів як «Непоточні матеріальні та нематеріальні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття».

Окремого розгляду потребують діючі норми визнання та обліку необоротних активів, утримуваних для продажу, та груп вибуття, регламентовані П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».

Відповідно до п. 4 р. I П(С)БО 27 «група вибуття – сукупність активів, які плануються до продажу або відчуження в інший спосіб однією операцією, та зобов'язання, які прямо пов'язані з такими активами, що будуть передані (погашені) в результаті такої операції». До складу групи вибуття також може бути включено гудвіл, придбаний у результаті операції об'єднання бізнесу, за умови, що така група являє собою групу активів, яка генерує грошові кошти та на яку було розподілено гудвіл відповідно до вимог інших положень (стандартів) бухгалтерського обліку (п.5 р. II).

Необоротний актив та група вибуття визнаються утримуваними для продажу у разі (п.1 р. II), якщо:

- економічні вигоди очікується отримати від їхнього продажу, а не від їх використання за призначенням;
- вони готові до продажу у їх теперішньому стані;
- їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу;
- умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів;
- здійснення їх продажу має високу ймовірність, зокрема, якщо керівництвом підприємства підготовлено відповідний план або укладено твердий контракт про продаж, здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості.

Період завершення продажу може бути продовжено на строк більше одного року в разі, якщо це обумовлено обставинами, які перебувають поза контролем підприємства, яке продовжує виконувати план продажу.

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

Первісне визнання необоротних активів та групи вибуття, як утримуваних для продажу, проводиться:

- на дату, коли щодо активів, групи вибуття задовольняються умови, наведені в п.1 р. II;
- на дату оприбуткування активів, придбаних з метою продажу.

Підприємство продовжує визнавати фінансові витрати та інші зобов'язання, що належать до зобов'язань групи вибуття, утримуваної для продажу.

Порядок формування первісної вартості необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття, залежно від способу надходження відповідно до вимог нормативно-законодавчих актів наведений у табл. 2.

Необоротні активи та група вибуття, утримувані для продажу, й пов'язані з ними зобов'язання, а також результати їх продажу (вибуття) відображаються у фінансовій звітності окремо від інших активів, зобов'язань та результатів інших видів діяльності за найменшою з двох величин – балансовою вартістю або чистою вартістю реалізації.

Таблиця 2
Формування первісної вартості необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття

Спосіб надходження необоротних активів, утримуваних для продажу	Складові первісної вартості	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку
Переведені зі складу необоротних активів	Залишкова вартість на момент переведення необоротного активу до складу запасів визначена як різниця між їх первісною вартістю та сумою нарахованого зносу	П(С)БО 7, п. 4 П(С)БО 8, п. 4
Придбання за грошові кошти	Собівартість запасів, яка складається з фактичних витрат на придбання	П(С)БО 9, п. 9
Отримання безоплатно	Справедлива вартість запасів	П(С)БО 9, пп. 9, 12
Отримання в обмін на подібний актив	Балансова вартість переданих запасів. Якщо вона перевищує їх справедливу 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
Отримані в обмін на неподібний актив	Справедлива вартість запасів	П(С)БО 9, п. 13
Отримані як внесок до статутного капіталу	Погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням фактичних витрат на придбання	П(С)БО 19

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, що ефективність активу гірша чи буде гіршою ніж очікувалося.

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. 3 (див. наступну сторінку).

При складанні Балансу інформація про необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття, відображається в підсумку III розділу активу «Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття» в спеціально відведеному для цього рядку 1200 паралельно із сумою зобов'язань, пов'язаних з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття, які показуються в IV розділі пасиву Балансу у рядку 1700.

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».

Висновки. Порівняльний аналіз понять «необоротні активи», що визначені у чинних законодавчо-нормативних документах та у МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» дав змогу встановити, що, оскільки у чинному законодавстві дефініції бухгалтерських термінів наводяться відповідно до норм МСФЗ, термін «необоротні активи» більш ґрунтовно визначити як «непоточні активи».

Таблиця 3
Кореспонденції рахунків з обліку груп вибуття

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1	Прийняте рішення про переведення основних засобів до групи об'єктів, які утримуються для продажу	х	х
1.1.	Списано залишкову вартість основних засобів внаслідок переведення до групи вибуття	286	10
1.2.	Списаний знос основних засобів, нарахований за період експлуатації об'єкта	13	10
1.3.	У сумі отриманих коштів визнане зобов'язання, прямо пов'язане з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу	311	680
1.4.	Відображене податкове зобов'язання з ПДВ у сумі отриманого авансу	643	641
1.5.	Передано об'єкт продажу до покупця	680	712
1.6.	Зараховане податкове зобов'язання з ПДВ	712	643
1.7.	Списана вартість реалізованого об'єкта основних засобів, що утримувався для продажу	943	286
2	Відображене підвищення корисності необоротних активів, що утримуються для продажу, на суму дооцінки	286	742
3	Відображене зменшення корисності необоротних активів, що утримуються для продажу, на суму уцінки	946	286

Визначення групи необоротних активів, що призначені для продажу, та групи вибуття, також потребує уточнення. Більш ґрунтовно було б визначення цієї групи облікових об'єктів, як «Непоточні матеріальні та нематеріальні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття».

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

Перспективою подальших досліджень є вивчення особливостей змістовного тлумачення у бухгалтерському обліку поняття «необоротні активи», шляхів вдосконалення обліку операцій з необоротними активами в Україні та порівняння з практикою обліку провідних зарубіжних країн для виявлення ефективніших процедур з формування інформації про них з метою запровадження у вітчизняну практику.

Література

- Гнилицька Л.В. Особливості визнання та порядок обліку необоротних активів, утримуваних для продажу / Л.В. Гнилицька [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ir.kneu.edu.ua:8080/bitstream/2010/258/1/15_26.pdf
- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996-XIV (у ред. від 24.10.2013 №663-VII) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
- 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 р. №291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
- Міжнародний стандарт фінансової звітності 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfn.gov.ua/document/92417/МСФЗ_5.pdf
- Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 «Подання фінансової звітності». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_004
- Моссаковський В.Б. Невирішені питання обліку непоточних активів / В.Б. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 5. – С. 17–28.
- Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. наказом МФУ № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.11.2003 р. № 617 (у редакції наказу МФУ 27.06.2013 №627) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 27.06.2013 №627) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0288-00>
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2004 р. № 817 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 09.12.2011 №1591) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05>
- Соколов Я.В. Бухгалтерський учет: от истоков до наших дней. Уч. пос. / Я.В. Соколов. – М.: ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
- Хома С.В. Особливості обліку необоротних активів, утримуваних для продажу / С.В. Хома // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 4. – С. 20–24.

Стаття надійшла до редакції 17.04.2004 р.