

Л.А. Дзюба

КРИТИЧНИЙ АНАЛІЗ МЕТОДОЛОГІЇ ОБЛІКУ АКТИВІВ ВІДПОВІДНО ДО ВИМОГ П(С)БО 27 “ДІЯЛЬНІСТЬ, ЩО ПРИПИНЯЄТЬСЯ”

Динамічний розвиток економіки України передбачає періодичний перегляд суб'єктами господарювання мети та стратегії її досягнення, що, в свою чергу, передбачає зміну пріоритетів у визначенні напрямків діяльності підприємства таких, як скорочення обсягів виробництва, введення нових або припинення існуючих напрямків бізнесу.

У відповідності зі статтею 3 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (далі – Закон) метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище підприємства, результати діяльності та рух його грошових коштів. А отже, для відповідного відображення реального фінансового становища підприємства, його грошових потоків та спроможності створювати прибутки дані про нормальну діяльність підприємства мають бути відокремлені від даних про діяльність, що припиняється.

Згідно зі статтею 11 Закону на підставі даних бухгалтерського обліку всі підприємства та організації мають здійснювати фінансову звітність у складі балансу, звітів про фінансові результати, рух грошових коштів та власний капітал, а також приміток до звітів. Відповідно до статті 6 Закону та Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” (далі – П(С)БО 1) фінансова звітність містить статті, зміст яких визначається відповідними П(С)БО.

У даному разі для відповідного відображення у фінансовій звітності підприємства повинні користуватися нормами П(С)БО 27 “Діяльність, що припиняється”, які визначають критерії діяльності, що припиняється. Аналізуючи П(С)БО 27, можна дійти висновку про те, що положення стандарту мають застосовуватися підприємствами при відображенні в обліку двох різних типів активів, які утримуються підприємством для подальшого продажу (далі – активи для продажу), та активів, які використовуються підприємствами в тих сферах діяльності, стосовно яких прийнято рішення про припинення. П(С)БО 27 не розділяє ці два поняття активів, а окреслює лише загальний підхід до оцінки та відображення в обліку. Проте, аналізуючи вимоги усіх П(С)БО та Закону, слід зазначити, що застосування кожного з цих двох понять має свої особливості та, як наслідок, відмінності відображення в обліку.

Сучасна нормативна та методична база України не містить структурованого підходу до класифікації цих двох понять, їх відмінностей та умов, за яких ці поняття не застосовуються.

Метою статті є аналіз таких понять, як активи для продажу та активи, що використовуються у діяльності, яка припиняється, особливостей їх відобра-

ження в обліку та ідентифікація умов, за яких ці поняття не можуть застосовуватися.

Спочатку розглянемо поняття активів для продажу. Для цього потрібно розрізняти поняття оборотних активів, зокрема тих, які за визначенням утримуються підприємством з метою подальшого продажу і відображаються в обліку із дотриманням вимог усіх П(С)БО, за виключенням П(С)БО 27, та поняття необоротних активів, стосовно яких можливе застосування визначення активів для продажу, а, відповідно, і вимог П(С)БО 27. Оборотними активами називаються такі активи, які підлягають використанню протягом нормального операційного циклу, або стосовно яких прийнято рішення про продаж протягом дванадцяти місяців зі звітної дати, або які було придбано виключно з метою подальшого перепродажу, які є грошима чи грошовими еквівалентами. Усі інші активи є необоротними.

Необоротні активи вважаються активами для продажу у тому випадку, якщо підприємство намагається відшкодувати їх поточну вартість виключно через продаж, а не через поступовий знос протягом нормальної виробничої діяльності. Такі необоротні активи визнаються активами для продажу лише тоді, коли вони придатні для миттєвого продажу, якщо знайдено покупця та існує висока ймовірність підписання угоди про продаж активів, причому продаж має відбутися не пізніше одного року від моменту прийняття рішення про продаж. Якщо ж підприємство не впевнено в тому, що певні необоротні активи можна буде реалізувати протягом одного року, то такі активи не визнаються активами для продажу, а з метою відповідного відображення в обліку проводиться їх переоцінка з урахуванням періоду залишкового використання активів.

Існують деякі винятки з наведеного визначення активів для продажу. Зокрема, специфікою діяльності підприємств в деяких галузях економіки є використання необоротних активів, які у майбутньому не використовуватимуться (наприклад, експлуатація нафтових свердловин підприємствами нафтодобувної промисловості). Незважаючи на те, що у підприємств для таких активів є чіткий план припинення їх використання через чітко визначений проміжок часу та план подальшого продажу або виведення з експлуатації, вони не можуть вважатися активами для продажу, тому що відшкодування їх поточної вартості відбуватиметься протягом нормальної життєдіяльності підприємства. У тому випадку, коли для певного виду активів існує значна ймовірність того, що його виведення з експлуатації відбуватиметься через закриття/консервацію, а не через продаж, такі необоротні активи вважатимуться активами, які не використовуватимуться, а не активами для продажу. Для цілей правильного відображення таких активів в обліку підприємства створюють резерв на майбутні витрати, пов'язані з консервацією активу, тощо. Переоцінка таких активів не здійснюється.

Активи для продажу повинні відображатися в обліку за меншою з двох оцінок: поточна вартість або справедлива вартість за мінусом витрат на продаж. Якщо продаж активів очікується більш ніж за дванадцять місяців зі звітної дати, витрати на продаж потрібно відображати за їх теперішньою, а не майбутньою вартістю. У випадку, якщо справедлива вартість активів нижча

за поточну, проводиться зменшення корисної вартості активу для продажу. Активи, які утримуються для продажу, не амортизуються. У разі, коли керівництво компанії прийняло рішення про використання активів у своїй операційній діяльності та скасувало рішення про подальший їх продаж, такі активи відображаються в обліку за меншою з двох оцінок: відновлювальна вартість на дату скасування рішення про продаж або поточна вартість, скоригована на всю суму амортизації, зменшення корисної вартості та переоцінка за той період, коли такий актив обліковувався як актив для продажу. Причому у своїй звітності підприємства не повинні окремо розкривати суми таких активів для продажу, грошових потоків, які вони генерують, тощо.

Визначивши, які саме активи можна класифікувати як активи для продажу та особливості їх відображення в обліку, розглянемо поняття активів, які використовуються у діяльності, стосовно якої підприємство прийняло рішення про її припинення, та особливості відображення таких активів в обліку.

Спочатку проаналізуємо визначення різних напрямків або компонентів діяльності підприємства. Компонент діяльності підприємства – це частина операцій та грошових потоків, які можна відокремити від інших активів підприємства як операційно, так і з метою звітності. Отже, до складу одного компонента діяльності належать такі елементи, як чітко визначені активи та зобов'язання підприємства, специфічні дохід та операційні витрати або їх більша частина.

Звідси діяльність, що припиняється, є окремим цілісним компонентом діяльності підприємства, яке відповідає усім наведеним критеріям і відносно якого прийнято офіційне рішення про його виведення з експлуатації чи продаж. Припинення діяльності може відбуватися як через продаж сегмента підприємства, так і через виведення його з експлуатації.

Прикладами діяльності, що припиняється, можуть бути прийняті рішення про припинення діяльності дочірнього підприємства, виключення географічного або промислового сегмента підприємства тощо. В усіх цих випадках до активів, які використовуються у діяльності, що припиняється, мають застосовуватися вимоги П(С)БО 27.

Однак є цілий клас операцій підприємства, коли вони можуть припинити виробництво певних видів продукції, скорочувати виробничі потужності, які є схожими за своїми ознаками на діяльність, що припиняється, однак не є такими за своєю сутністю. Наприклад, поступове припинення виробництва одного виду продукції та заміна іншим видом виробництва, припинення виробництва деяких видів продукції в межах одного виду виробництва, перенесення виробництва з одного регіону до іншого, закриття виробничих потужностей з метою оптимізації витрат та збільшення інвестицій в інші сфери діяльності підприємства. У таких випадках відображення діяльності підприємства в обліку здійснюється з дотриманням вимог усіх П(С)БО, окрім вимог П(С)БО 27.

Основною ознакою діяльності, що припиняється, є наявність чітко визначеного та затвердженого плану про припинення усього компонента діяльності підприємства в цілому.

Щодо особливостей відображення в обліку активів, що використовуються у діяльності, яка припиняється, то, крім дотримання вимог усіх П(С)БО в частині списання та ліквідації окремих видів активів та зобов'язань, по кожному окремому виду діяльності, стосовно якого прийнято рішення про його припинення, у звітності підприємства з дати прийняття такого рішення повинна наводитися сума доходів, витрат та чистого прибутку від діяльності, що припиняється, а також чиста сума грошових потоків, пов'язаних з такою діяльністю.

Підсумовуючи наведене, слід зазначити, що національні П(С)БО містять різні вимоги до відображення обліку і звітності активів для продажу, та активів, які використовуються у діяльності, стосовно якої підприємством прийнято рішення про припинення. Проте існуючі стандарти не наводять визначення та детальної класифікації цих двох понять, а вимоги до їх відображення в бухгалтерському обліку не викладені в одному П(С)БО 27, частина вимог згадується в інших стандартах, частина — лише впливає з детального аналізу усіх існуючих стандартів. Ці фактори ускладнюють процес класифікації активів та їх відображення в обліку і звітності підприємств.

Тому коректне розмежування понять активів для продажу та активів, що використовуються у діяльності підприємства, стосовно якої прийнято рішення про припинення, є необхідним для правильного відображення в звітності підприємств їх реального фінансового становища. Для цього в існуючих національних стандартах бухгалтерського обліку, зокрема в П(С)БО 27, слід наводити ґрунтовніше визначення цих понять, затвердити основні критерії оцінки обох типів активів та детальні вимоги до їх відображення в обліку та звітності підприємств.

Література

1. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996 зі змінами та доповненнями.
2. Наказ Міністерства фінансів України “Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” від 31.03.1999 р. № 87 зі змінами та доповненнями.
3. Наказ Міністерства фінансів України “Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 “Діяльність, що припиняється” від 07.11.2003 р. № 617 зі змінами та доповненнями.
4. *International Financial Reporting Standard 5 “Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations”*.
5. *Бухгалтерський облік*. — Хрестоматія // Зб. систематизованого законодавства. — № 7. — 2003.