

**В.Я. Плаксієнко, д-р екон. наук, професор
Полтавська державна аграрна академія**

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ ПРОДАЖУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

У статті висвітлені питання методики відображення в бухгалтерському обліку процесу продажу основних засобів. Розглянуто дискусійні питання щодо визнання необоротних активів і груп вибуття з позиції діяльності підприємства та порядок відображення інформації про наявність основних засобів, щодо яких прийнято рішення про продаж, у фінансовій звітності.

***Ключові слова:** основні засоби, необоротні активи, групи вибуття, припинена діяльність.*

Постановка проблеми. Сучасні користувачі фінансової звітності бажають отримати різнопланову інформацію щодо діяльності бізнесу. Перед бухгалтерською службою постає завдання надання повної та правдивої інформації про активи, капітал, зобов'язання підприємства, про фінансові результати і порядок їх формування, рух грошових коштів та зміни у власному капіталі. Інформація про активи підприємства є важливою для користувача, оскільки наявність необоротних активів, їх стан та структура характеризують рівень розвитку підприємства. Коли підприємство починає продавати свої активи у користувача можуть виникнути сумніви щодо стабільності бізнесу. Тому йому необхідна інформація про причини, що викликали таку необхідність.

Бухгалтерський облік і фінансова звітність мають надати інформацію про причини, що викликали необхідність прийняття рішень про продаж основних засобів. Для цього необхідно правильно визначити причини продажу і відобразити ці операції на рахунках бухгалтерського обліку та у звітності підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні та практичні аспекти зазначеного питання обговорюються науковою спільнотою. Зокрема І.А. Дерун, М.В. Єрмолаєва, Ю.Д. Скиданенко, С. Хома присвятили вивченню даної проблеми наукові праці.

Формулювання цілей статті. Метою даної статті є вивчення нормативно-законодавчої бази, що регламентує облік продажу

необоротних активів, виявлення дискусійних питань та формування пропозицій, втілення яких надасть можливість адекватного відображення процесу продажу основних засобів у фінансовому обліку та звітності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Здійснення будь-якої господарської діяльності неможливе без застосування засобів праці – речей або їх комплексів, за допомогою яких виробляються матеріальні блага. Такі засоби праці відносять до основних засобів. В Україні методологія відображення інформації про основні засоби в обліку і звітності регламентується П(С)БО 7 «Основні засоби».

Основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство (установа) утримує з метою використання їх у процесі виробництва (діяльності) або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [1].

Процес створення матеріально-технічної бази підприємства розпочинається з моменту державної реєстрації бізнесу. Засновники розпочинають формувати статутний чи пайовий капітал шляхом внесення грошових коштів або майна. Крім того проводиться закупівля обладнання та матеріалів для здійснення господарської діяльності.

Матеріальна база підприємства формується виходячи з принципу безперервності діяльності підприємства, сутність якого полягає у припущенні того, що оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з того, що його діяльність триватиме і надалі. Але з часом можуть змінюватись обставини ведення бізнесу, податкове законодавство, приймаються рішення про зміни технології виробництва. Крім того, придбані при створенні підприємства основні засоби можуть застаріти технічно або морально, або взагалі виявитися непотрібними. В цьому випадку у підприємця виникає необхідність позбавитись зайвих та непотрібних активів.

Якщо об'єкти фізично зношені і подальше використання їх неможливе або недоцільне, то найкращим виходом є ліквідація таких активів і списання з балансу підприємства. Але найчастіше непотрібні і зайві основні засоби перебувають у задовільному технічному стані і можуть використовуватись. Такі активи підлягають продажу.

Здавалося б, що для бухгалтерської служби немає нічого складного у відображенні процесу продажу основних засобів, що були у використанні, або нових, що взагалі не використовувались в господарському процесі, але на сьогодні існує дискусійне питання щодо порядку відображення в обліку

і звітності реалізації необоротних активів підприємства. Це пов'язане із введенням в дію П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».

В першу чергу в облікову практику введено поняття «припинена діяльність». П(С)БО 27 трактує цей термін як ліквідований або визнаний як утримуваний для продажу компонент підприємства, який являє собою:

- а) відокремлюваний напрям або сегмент діяльності підприємства;
- б) частину єдиного скоординованого плану відмови від окремого напрямку або сегменту діяльності підприємства;
- в) дочірнє підприємство, що було придбане винятково з метою його перепродажу [2].

Звісно, якщо підприємство приймає рішення про припинення діяльності або окремого сегменту діяльності, то у нього виникає необхідність позбавитись тих основних засобів, які вже не будуть використовуватись в процесі виробництва і замінити їх на інші. Відносно таких об'єктів приймається рішення про продаж і основні засоби із необоротних активів перетворюються на оборотні, тобто змінюють свою економічну сутність.

З метою відображення в обліку цих процесів П(С)БО 27 ввело в облікову практику поняття «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 [2].

Згідно п.1 ч. II П(С)БО 27 необоротні активи та групи вибуття визнаються утримуваними для продажу у разі, якщо:

- економічні вигоди очікується отримати від їх 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 [2].

Для відображення в обліку операцій з продажу основних засобів в разі припиненої діяльності в Плані рахунків бухгалтерського обліку введено субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» на якому ведеться облік наявності та руху необоротних активів та груп вибуття, які визнаються утримуваними для продажу відповідно до П(С)БО 27 [3].

Згідно Листа Міністерства фінансів України від 25.7.2008 № 31-34000-10-10/29072 «Щодо застосування Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» необоротні активи при визнанні їх утримуваними для продажу відображаються за кредитом рахунків обліку необоротних активів і дебетом субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» [4]. При цьому такі необоротні активи припиняють визнаватися у складі основних засобів і нарахування амортизації на такі активи припиняється.

Доходи від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу, відображаються за кредитом субрахунку 712 «Інші доходи від операційної діяльності», а собівартість реалізованих необоротних активів, утримуваних для продажу, відображається за дебетом субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» [3].

На думку автора, при відображенні продажу необоротних активів виникає певна методологічна суперечність. Відповідно до П(С)БО 27, якщо прийнято рішення про продаж об'єкту основних засобів, то він змінює свою економічну сутність і перетворюється з необоротного активу на оборотний, тобто на товар. Товари згідно П(С)БО 9 «Запаси» - це матеріальні цінності, що придбані (отримані) та утримуються підприємством (установою) з метою подальшого продажу [5].

Але ж основні засоби стосовно яких прийнято рішення про їх продаж не є товарами. Ці об'єкти купувались і створювались з метою ведення виробництва і створення товарів. З іншого боку покупець, який придбав такий актив планує використовувати його як основний засіб, тобто як актив необоротний.

Тому було б доцільно для обліку необоротних активів і груп вибуття використовувати або субрахунок 109 «Інші основні засоби» як пропонує І.А. Дерун [6] або окремий субрахунок «Необоротні активи, призначені для продажу» до рахунка 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та

інші необоротні активи» як пропонують М.В. Єрмолаєва та Ю.Д. Скиданенко [7].

Крім того, бажано внести зміни до класифікації необоротних активів, яка затверджена п. 5 П(С)БО 7 «Основні засоби». Так, для цілей бухгалтерського обліку основні засоби класифікуються за такими групами:

- земельні ділянки;
- капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом;
- будівлі, споруди та передавальні пристрої;
- машини та обладнання;
- транспортні засоби;
- інструменти, прилади, інвентар (меблі);
- тварини;
- багаторічні насадження;
- інші основні засоби [1].

Уточнена класифікація основних засобів має містити додаткову класифікаційну групу «Необоротні активи, призначені для продажу і групи вибуття». Така класифікація основних засобів буде детальніше відображати їх види і допоможе реальніше оцінити структуру необоротних активів підприємства.

Для правильного відображення в обліку продажу основних засобів необхідно в першу чергу визначити причини продажу – припинення діяльності чи позбавлення від зайвих і непотрібних об'єктів. Якщо продаж основних засобів дійсно відбувається внаслідок припинення діяльності, то в обліку з'являються необоротні активи, призначені для продажу і групи вибуття. Якщо ж припинення діяльності не відбувається, то при продажу основних засобів нової групи об'єктів не передбачається.

Відповідно відображення процесу продажу основних засобів має здійснюватися по-різному. При припиненні діяльності слід керуватися вимогами П(С)БО 27 та Листом Міністерства фінансів України від 25.7.2008 № 31-34000-10-10/29072. В цьому випадку залишкова вартість об'єкта, який підлягає продажу переноситься у дебет субрахунку 286. При цьому дохід від продажу такого об'єкту буде відображено по кредиту субрахунку 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів», а собівартість проданого об'єкту по дебету субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» [3].

Якщо ж припинення діяльності не відбувається, то продаж основних засобів слід відображати по-іншому. Так, залишкову вартість об'єктів, що

підлягають продажу доцільно відображати по дебету субрахунку 973 «Собівартість реалізованих необоротних активів». На сьогодні субрахунок 973 вилучено із Плану рахунків. На нашу думку саме його доцільно буде використати для відображення операцій такого плану. Це пов'язане з тим, що продаж основних засобів відноситься скоріш до інвестиційної діяльності підприємства, чим до операційної, і саме цей субрахунок буде відображати реальну картину здійсненої операції. Дохід від продажу основних засобів слід відображати по кредиту субрахунку 746 «Інші доходи».

Ще одним проблемним питанням обліку реалізації основних засобів є відображення інформації про об'єкти, що чекають продажу, у фінансовій звітності. Сьогодні інформація про наявність таких об'єктів у підприємства відображається у ф. № 1 «Баланс» (Звіт про фінансовий стан) у III розділі активу «Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття по статті з кодом 1200. I. Дерун вважає, що така структура балансу порушує принцип класифікації його статей і пропонує наводити інформацію про необоротні активи і групи вибуття у II розділі активу [6].

На нашу думку при складанні Балансу слід проаналізувати причини вибуття основних засобів підприємства. Якщо відбувається припинення діяльності, то такі основні засоби слід відображати у II розділі активу як сальдо по субрахунку 286. Якщо ж припинення діяльності не відбувається і основні засоби продаються з інших причин, то їх слід відображати у I розділі активу по статті 1090 «Інші необоротні активи».

Висновки. Аналіз нормативної бази та наукової літератури дає підставу зробити висновки, що діюча методика обліку необоротних активів та процесу їх продажу не в повній мірі відповідає принципам бухгалтерського обліку і звітності. Внаслідок цього виникають певні дискусійні питання, пов'язані з необхідністю визначення сутності термінів «припинена діяльність», «необоротні активи і групи вибуття» та порядком відображення цих процесів у фінансовому обліку та звітності. Проблема потребує вирішення на законодавчому рівні. Це надасть можливість бухгалтерській службі надати більш об'єктивну інформацію щодо процесів, які відбуваються на підприємстві.

Бібліографічний список: 1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7 «Основні засоби» № 92 від 27 квіт. 2000 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>. 2. Положення (стандарт)

бухгалтерського обліку № 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» № 617 від 07 листоп. 2003 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03>. 3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 від 30 листоп. 1999 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. 4. Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/page19>. 5. Лист Міністерства фінансів України від 25.7.2008 № 31-34000-10-10/29072 «Щодо застосування Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [Електронний ресурс] / <http://dtk.com.ua/show/2cid06222.html>. 6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 9 «Запаси» № 246 від 20 жовт. 1999 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>. 7. Дерун І.А. Сутність необоротних активів, утримуваних для продажу та шляхи удосконалення методики їх обліку [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.sworld.com.ua/konfer26/136.pdf>. 8. Єрмолаєва М. В. Особливості обліку та відображення у звітності необоротних активів, утримуваних для продажу / М.В. Єрмолаєва, Ю.Д. Скиданенко // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. Вип. 2. Т. 1. Економічні науки. – 2011. – С. 109-112.

В.Я. Плаксиенко. Методические аспекты отображения в учете и отчетности продажи основных средств. Показаны вопросы методики отображения в бухгалтерском учете процесса продажи основных средств. Рассмотрены дискуссионные вопросы относительно признания необоротных активов и групп выбытия с позиции деятельности предприятия и порядок отображения информации о наличие основных средств относительно которых принято решение о продаже, в финансовой отчетности.

Ключевые слова: основные средства, необоротные активы, группы выбытия, приостановленная деятельность.

Plaksiyenko V.Y. Methodical aspects of reflection in accounting and reporting of fixed sales. . For the user, data on the assets of the enterprise is important as long as the presence of non-current assets, their status and structure characterize the level of development of the enterprise. When the enterprise

starts to sell its assets the user may doubt the business stability. That is why the data on the reasons lying behind this need is so required by the client.

Information on the reasons leading to the necessity of making of the decisions on the sale of fixed assets shall be provided by accounting and financial reporting. In this regard, it is necessary to identify the reasons for the sale and display these operations on the business account and reports of the enterprise correctly.

This article deals with the studying of the legal framework that regulates accounting of the sale of fixed assets, identification of debating points and formation of proposals, the implementation of which will provide an opportunity of adequate reflection of the process of sale of fixed assets in financial reporting and accounting.

Resource base of the enterprise is being formed on the enterprise continuity of activity basis, the essence of which is the assumption that the evaluation of assets and liabilities of the enterprise is performed based on the fact that its activity will keep on. But in time the circumstances of running of the business and tax legislation may change, in addition, decisions on changing of the production technology are likely to be made. Furthermore, fixed assets acquired in the course of establishment of the enterprise may become obsolescent or unnecessary. In this case, the entrepreneur comes to the need to get rid of excessive and unnecessary assets.

If the objects are physically worn out and further use is impossible or impractical, liquidation of these assets and writing off is the best solution. But usually unnecessary and excessive fixed assets are in a satisfactory technical state and can be used. Such assets to be sold.

The article presented the order of the process of selling of fixed assets according to the applicable legislation of Ukraine, a critical evaluation of the methodology of maintenance of accounting records has been held and the offers for improvement of the methods of reflection of the process of selling of fixed assets, depending on the reasons of their disposal, have been formed.

Keywords: non-current assets, fixed assets, discontinued operations, disposal group.

Стаття надійшла до редакції 25.04.2016 р.