

МЕТОДИЧЕСКИЕ ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА РЕАЛИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

У статті розглядається доцільність відокремлення в окремі групи основних засобів, призначених для продажу.

Ключеві слова: *основні засоби, продаж, інвестиційна діяльність, бухгалтерський облік, активи.*

В статье рассматривается обоснованность выделения в отдельную группу основных средств, предназначенных для реализации.

Ключевые слова: *основные средства, продажа, инвестиционная деятельность, бухгалтерский учет, активи.*

The article discusses the validity of the selection in a separate group of fixed assets held for sale.

Keywords: *fixed assets, sale, investment activities, accounting, assets.*

Постановка проблемы. Экономические реформы в Украине обусловили необходимость пересмотра многих нормативных положений в области бухгалтерского учета. Одним из них является Приказ Министерства Финансов Украины № 1100 от 03.10.2007 г. «О внесении изменений в Приказ Министерства Финансов Украины № 617 от 07.11.2003г. [1]. Согласно этому приказу, основные средства, выделенные для продажи, должны предварительно отражаться в составе оборотных активов и в последующем реализовываться как товары. Такая перестройка в учете противоречит сущности инвестиционной деятельности предприятия. Вместе с этим возникли и другие проблемы в учете основных средств.

Анализ литературы. Основные средства являются основой любого предприятия. В условиях рыночной экономики их роль становится еще более значимой. Однако в экономической науке ученые, практики и работники правительственных органов почему-то отождествляют их с основными фондами. В одном из основных нормативных актов Налогового Кодекса в п.14.1.97, при определении оперативного лизинга использован термин «основные фонды», а при определении финансового лизинга – «основные средства» [2]. По мнению Л.К. Сук, Н.Г. Выговской и др. так не должно быть, так

как эти категории имеют разное значение. Основные средства – это совокупность материально-вещественных ценностей, а основные фонды – это, как отмечается в словаре Даля, источник, резерв. Вопросам совершенствования учета основных средств посвящены работы многих отечественных ученых и практиков-экономистов, в частности, Н. Чумаченко, С. Головы, С. Мочерного, И. Лесной, А. Солтан, С. Хома, З. Задорожного, И. Чалого, В. Прокопенко, О. Никулина, И. Шершун и др. Новая редакция П(С)БУ 27 «Необоротные активи, содержащиеся для продажи, и прекращенная деятельность» вызвали целый ряд критических откликов ученых и практиков: З. Задорожного, И. Чалого, И. Шершуна, С. Хома, И. Лесной и др. [3–6].

Целью статьи является рассмотрение обоснованности выделения в состав оборотных активов основных средств, предназначенных для реализации.

Изложение основного материала. Стабильное функционирование предприятия во многом, если не в основном, зависит от степени его обеспеченности основными средствами, их составом и состоянием каждого объекта. Они изнашиваются и морально устаревают. Поэтому предприятие периодически их обновляет и повышает оснащенность ими посредством приобретения, изготовления и строительства.

Процесс обновления и оснащения ими осуществляется посредством капитальных инвестиций.

Основным источником воспроизводства основных средств являются собственные и заемные средства. К собственным относятся средства прибыли от реализации продукции, работ и услуг, а также амортизации основных средств, компенсированных в выручке от реализации продукции, работ и услуг. Кроме этого, до 03.03.2008 года к средствам финансирования капитальных инвестиций относились и средства, полученные вследствие реализации основных средств.

С учетом этого, согласно п.32 П(С)БУ 4 «Отчет о движении денежных средств» в бухгалтерском отчете (№3) с аналогичным по статье «Реализация необоротных активов» отражалось «...поступление денежных средств от продажи основных средств, нематериальных активов, а также других долгосрочных активов (кроме финансовых инвестиций)». Такое содержание отчета вполне соответствовало сущности инвестиционной деятельности. Согласно п.4 П(С)БУ 4, инвестиционная деятельность – приобретение и реализация тех необоротных активов, а также тех финансовых инвестиций, которые не являются составной частью эквивалентов денежных средств.

Согласно Приказу Министерства финансов Украины от 03.10.2007 г. №1100 «О внесении изменений в Приказ Министерства финансов Украины от 07.11.2003 г. №617» внесены изменения в Положение (стандарт) бухгалтерского учета 27 «Необоротные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность», который вступил в силу с 01.01.2008 г.[7]. Поэтому начиная с отчетности за I квартал 2008 года, объекты групп выбытия и необоротных активов, удерживаемых для продажи, надлежит учитывать и отражать в отчетности в соответствии с требованиями этого стандарта.

П(С)БУ 27 определяет методологические принципы формирования в бухгалтерском учете информации о необоротных активах, удерживаемых для продажи, и групп активов, предназначенных к выбытию путем продажи, а также прекращенной деятельности и раскрытии такой информации в финансовой отчетности. Согласно данному П(С)БУ, основные средства, предназначенные для продажи, должны быть переведены в состав необоротных активов, предназначенных для продажи. Эти основные средства рекомендуется учитывать в составе запасов на субсчете 286 «Необоротные средства, предназначенные для продажи». Согласно П(С)БУ 27, актив признается предназначенным для продажи только при выполнении ряда условий:

- экономические выгоды ожидается получить от их продажи, а не от их использования по назначению;
- они готовы к продаже в их теперешнем состоянии;
- продажа актива, как ожидается, будет завершена в течение года (то есть двенадцати месяцев) с даты признания его необоротным активом, предназначенным для продажи;
- условия их продажи отвечают обычным условиям продажи для подобных активов;
- осуществление их продажи имеет высокую вероятность, в частности, если руководством предприятия подготовлен соответствующий план или заключен жесткий контракт о продаже, осуществляется их активное предложение на рынке по цене, отвечающей справедливой стоимости.

Период завершения продажи может быть продлен на срок более одного года в случае, если это обусловлено обстоятельствами, находящимися вне контроля предприятия, продолжающего выполнять план продажи.

Необоротные активы, группа выбытия, отчуждение которых планируется другим способом, чем продажа на дату баланса, не признаются удерживаемыми для продажи.

Приобретенные (полученные, в том числе бесплатно) активы, которые признаются необоротными активами, удерживаемыми для продажи, зачисляются на баланс по стоимости приобретения, определяемой в соответствии с Положением (стандартом) бухгалтерского учета 9 «Запасы», утвержденным приказом Министерства финансов Украины от 20.10.99 г. № 246, зарегистрированным в Министерстве юстиции Украины 02.11.99 г. под № 751/4044.

Приказ Министерства финансов Украины от 05.03.2008 г. № 353 «Об утверждении Изменений в некоторые нормативно-правовые акты Министерства финансов Украины по бухгалтерскому учету» существенно изменил учет основных средств[8].

С момента внесения данным Приказом изменений в п.3 П(С)БУ 7 «Основные средства» Министерства финансов однозначно определило, что инвестиционная недвижимость и основные средства, которые предназначены для продажи, уже не являются основными средствами в понимании П(С)БУ 7 и являются отдельными объектами, бухгалтерский учет которых регулируется специальными стандартами. Согласно этому приказу, реализация основных средств, которые переводятся в состав оборотных, не является инвестиционной деятельностью. Такой подход к учету основных средств вряд ли можно назвать научным.

Согласно вышеперечисленным приказам, основные средства, учтенные на счетах 10 «Основные средства» и 11 «Прочие необоротные материальные активы», выделенные для продажи, предварительно списываются с названных счетов и отражаются по дебету счета 286 «Необоротные активы и группы выбытия, предназначенные для продажи».

Таким образом, ранее осуществленные капитальные инвестиции перешли из инвестиций в основные средства в инвестиции в оборотные средства (в товар). И поэтому характер доходов и расходов, вызванный корректировкой их балансовой стоимости становится операционным. Согласно П(С)БУ 27, доход от реализации таких оборотных средств считается прочим доходом от операционной деятельности. До приказа Минфина доход от реализации основных средств считался прочим доходом от обычной деятельности. В письме Министерства финансов Украины от 25.07.2008 г. №31-32000-10-10/29072 рекомендуется применять счет 719 «Прочие доходы от операционной деятельности»[9].

Отразить таким образом операции по реализации основных средств не сложно, но при составлении финансового отчета за год возникает целый ряд вопросов, не раскрытых названными приказами, а именно:

- как отражать реализацию основных средств в отчете о движении основных средств;
- как отражать в учете и отчетности суммы дооценки и уценки объекта таких основных средств;
- как отражать в учете и отчетности основные средства, поступившие безвозмездно, но после этого выделенные для продажи.

Кроме этого, если не отражать реализацию основных средств на строке 190 отчета формы №3, то наблюдается парадоксальное явление – финансовые инвестиции, закрепленные ценной бумагой, отражаются в строке 180 отчета о движении денежных средств, а основные средства, представленные объектами, нет. Такой подход к изменению методики отражения операции по реализации основных средств вряд ли можно признать обоснованным.

По объектам основных средств, выделенных для реализации, возможно была сделана дооценка, сумма которой отражена по кредиту счета 423 «Дооценка активов». При признании основных средств, предназначенных для реализации по действующей методике учета, она должна быть списана на увеличение дохода. Министерство финансов Украины на этот счет никаких рекомендаций не предлагает. Поэтому основные средства, переведенные для реализа-

ции, отражаются на счете 286, а сумма дооценки их остается не списанной со счета 423 «Дооценка активов» или может быть списана в порядке, установленном главным бухгалтером предприятия. Дооцененный объект в данном случае переходит в состав оборотных активов, следовательно, и сумма дооценки его должна списываться на увеличение прочего операционного дохода (кредит счета 719) «Прочие доходы от операционной деятельности».

Безвозмездно полученные, но выделенные для реализации основные средства, учтенные на счете 286 «необоротные активы и группы выбытия, удерживаемые для продажи», следует рассматривать как безвозмездно полученные оборотные активы в оценке не амортизированной стоимости, учтенной на счете 424 «безвозмездно полученные необоротные активы». Поэтому не амортизованную сумму со счета 424, по нашему мнению, следует списать на увеличение дохода от прочей операционной деятельности бухгалтерской проводкой: дебет 424-кредит 718 «Доход от безвозмездно полученных активов». Доход от продажи объекта будет отражен по кредиту счета 719 «Прочие доходы операционной деятельности».

Выводы. Такие недоработки со стороны Министерства финансов замедляют процесс внедрения данных нововведений в бухгалтерский учет многих предприятий. Нормативно-правовые документы, имевшие целью улучшить учет реализации основных средств, предназначенных для продажи, привели к возникновению еще более дискуссионным вопросам.

По нашему мнению, чтобы упростить порядок учета и составления финансовой отчетности отечественных субъектов хозяйствования следует, строго придерживаться условиям, указанным в п.1 раздела П(С)БУ 27 о порядке перехода основных средств в состав необоротных активов, предназначенных для продажи, поскольку не все основные средства могут учитываться на счете 286 «необоротные активы и группы выбытия, удерживаемые для продажи».

Результаты выполненного исследования показали, что Министерству финансов Украины необходимо пересмотреть принятые решения, изложенные в приказах № 1100 и № 353 и внести изменения в методику отражения реализации основных средств в бухгалтерской отчетности.

ЛИТЕРАТУРА

1. Приказ Министерства финансов Украины «О внесении изменений в приказ Министерства финансов Украины от 07.11.2003 г. № 617» № 1100 от 03.10.2007 г.

2. Налоговый кодекс Украины [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://netgo.com.ua/nalogovi-kodeks.html>.
3. Задорожный З. Проблемные вопросы учета движения материальных необоротных активов/З. Задорожный // Бухгалтерский учет и аудит. – 2009. – № 10. – С.12–16.
4. Чалый И. Продажа основных средств: как учет зависит от намерений / И. Чалый // Бухгалтерия. – 2008. – №37. – С. 63–65.
5. Хома С. Особенности учета необоротных активов, содержащихся для продажи / С. Хома// Бухгалтерский учет и аудит. – 2009. – № 11. – С.20–24.
6. Лесная И. Нюансы составления отчетности за 2008 год / И. Лесная // Все о бухгалтерском учете. – 2009. – № 7. – С.5–6.
7. П(С) БУ 27 «Необоротные активы, удерживаемые для продажи, и прекращенная деятельность», утв. Приказом Министерства финансов Украины от 07.11.2003 г. № 617, в редакции приказа от 03.10.2007 г. № 1100 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.nibu.factor.ua/info/instrbuh/psbu27/>.
8. Приказ Министерства финансов Украины от 05.03.2008 г. № 353 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.dtkt.com.ua/show/2cid15894.html>.
9. Письмо Министерства финансов Украины от 25.07.2008 г. № 31-34000-10-10/29072//Бухгалтерия. – 2008. – № 37. – 41с.
10. Солтан А. Продажа основных средств: когда предварительный перевод в запасы не обязателен/ А. Солтан//Все о бухгалтерском учете. – 2008. – № 69. –С. 10–13.