

УДК 657.42

Шигун М.М., д.е.н., професор

Мичак Н.О., аспірант

ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОДАЖУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

В результаті зміни напрямку діяльності деякі об'єкти підприємство вивільняє через продаж, оскільки вони стають непотрібними. Облік продажу необоротних активів набуває своєї актуальності через пов'язані з ним ускладнення. Метою дослідження є висвітлення недоліків в обліку реалізації необоротних активів як важливого об'єкта обліку і аналізу. Це дозволить вдосконалити методіку обліку реалізації таких активів шляхом надання пропозицій щодо їх виправлення для забезпечення надійного фінансового стану підприємства.

Досліджуються такі ключові питання як доцільність віднесення необоротних активів, утримуваних для продажу, до товарів; обґрунтованість зарахування таких активів при придбанні до необоротних активів; встановлення рахунків для обліку коригування вартості при перегрупуванні активів. Виявлено, що питання методіки обліку продажу необоротних активів не є дослідженим в повній мірі на даному етапі розвитку бухгалтерського обліку.

Ключові слова: необоротні активи, утримувані для продажу; облікове забезпечення; продаж необоротних активів; відмова від продажу; продаж активів з укладанням угоди про оренду

Shyhun M., Mychak N.

ACCOUNTING PROVISION OF NON-CURRENT ASSETS SALE

As a result of changing activity, enterprise releases some objects by means of sale as they become unnecessary. Accounting of the sale non-current assets obtains its actuality through complication associated with it. The aim of the research is to find out the defects in accounting of the sale non-current assets as an important object of accounting and analysis. This will allow to improve the methodology of sale accounting such assets by means of providing suggestions for correction them in order to ensure a sound financial condition of entity.

There are examines such key issues as the appropriateness of attributing non-current assets held for sale to the goods; the validity of attributing such assets to non-current assets when acquiring; the accounts determination for accounting correction of value when regrouping assets. There is identified that issues of methods sale accounting of non-current assets is not researched completely at this stage of accounting development.

Keywords: non-current assets held for sale; accounting provision; sale of non-current assets; cancellation of sale; sale of assets with the conclusion of the lease agreement

Шигун М.М., Мычак Н.А.

УЧЕТНОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ПРОДАЖИ НЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ

В результате изменения направления деятельности некоторые объекты предприятие высвобождает из-за продажи, поскольку они становятся ненужными. Учёт продажи необоротных активов приобретает свою актуальность из-за связанных с ним осложнений. Целью исследования является выявление недостатков в учете реализации необоротных активов как важного объекта учета и анализа. Это позволит усовершенствовать методіку учета реализации таких активов путем предоставления предложений по их исправлению для обеспечения надежного финансового состояния предприятия.

Исследуются такие ключевые вопросы как целесообразность отнесения необоротных активов, удерживаемых для продажи, к товарам; обоснованность отнесения таких активов при приобретении к необоротным активам; установление счетов для учета корректировки стоимости при перегруппировке активов. Обнаружено, что вопрос методіки учета продажи необоротных активов не является исследованным в полной мере на данном этапе развития бухгалтерского учета.

Ключевые слова: необоротные активы, удерживаемые для продажи; учетное обеспечение; продажа необоротных активов; отказ от продажи; продажа активов с заключением соглашения об аренде.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Необоротні активи є важливою умовою забезпечення безперервного функціонування підприємств. Основна мета управління необоротними активами полягає у забезпеченні їх своєчасного оновлення та ефективного використання, в тому числі й продажу. Перед бухгалтерами більшості підприємств України постають питання, пов'язані з особливостями обліку операцій з передачі необоротних активів іншим особам. В результаті зміни напряму діяльності деякі об'єкти підприємство вивільняє через продаж, оскільки вони стають непотрібними. Поняття відмови від продажу теж доволі широко зустрічається у практиці вітчизняних підприємств.

Інформацію про необоротні активи, що спеціально призначаються для продажу, подає П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність». Якщо до 01.01.2008 р., коли було введено П(С)БО 27, П(С)БО 7 «Основні засоби» дозволяло «прямий» продаж як спосіб вибуття активів, то ще не було необхідності переводити їх до складу товарів, як прийнято в діючій методиці обліку. Такому продажу підлягав будь-який необоротний актив, незалежно від того, придбаний він спеціально для перепродажу чи вже існував на підприємстві. Діючий стандарт перед продажем вимагає перекласифікувати об'єкт до групи товарів за допомогою проведення: Дт 286 Кт 10. Та потребує детальнішого розгляду те, чому придбаний актив зараховують відразу до товарів, відображаючи його по кредиту, якщо він попередньо не дебетувався.

Також заслуговує на підвищену увагу те, чому утримуваний для продажу необоротний актив відносять саме до товарів, які належать до групи оборотних активів. З цього приводу думки авторів розходяться: або відносити до товарів, або залишати в необоротних активах. Зокрема, Л.В. Гнилицька, І.С. Губіна, В.Б. Моссаковський, Г.В. Пчелинська відносять такий актив до складу запасів. Такі автори як О.Ф. Вареник, М.В. Єрмолаєва, З.В. Задорожний, П.М. Кузьмович, О.А. Наумчук, Л.К. Сук, С.В. Хома, І.А. Чалий, А.Г. Швець відносять їх до складу необоротних активів. Виходячи з визначень товару, під ним розуміється результат людської праці – фізичний чи нематеріальний продукт, тобто все, що пропонується до продажу, а не лише ті активи, що зараз фіксуються на рахунку 28 «Товари». При чому фізичну субстанцію має і оборотний, і необоротний актив, а, отже, вони мають вважатися товарами, що насправді є помилковим. Це питання потребує вирішення через віднесення необоротних активів, утримуваних для продажу, до різних груп активів.

Ще одним питанням можна назвати вирішення таких активів серед оборотних і необоротних та відображення їх окремо в обліку і звітності.

Наступним моментом, яке потребує роз'яснення, є облік перевищення однієї вартості над іншою при перекласифікації активу. Така сума зараз відноситься до результатів операційної діяльності, але оскільки переводиться саме необоротний актив, то результат коригування вартостей не може належати до операційної діяльності через належність операції продажу до інвестиційної діяльності (згідно п. 3 р. І НП(С)БО 1).

Так як до операцій з продажу необоротних активів входить і продаж активів з укладенням угоди про подальшу оренду, то варте уваги й це питання. Треба розрізняти ситуації, коли продаж передує оренді, тобто продавець надалі оформлює орендну угоду з покупцем свого активу, та оренда передує продажу, тобто об'єкт зданий продавцем в оренду іншій особі і пізніше прийняте рішення про його подальший продаж. В першій ситуації об'єкт можна взяти в оренду як операційну, так і фінансову, але чи буде об'єкт вважатися проданим за обох видів оренди – варто з'ясувати.

Можна сказати, що введення П(С)БО 27 зумовило ускладнення обліку реалізації необоротних активів, що спричинило непорозуміння, в першу чергу у застосуванні

бухгалтерських рахунків при відображенні операцій вибуття необоротних активів в результаті продажу. Це робить досліджувану тему актуальною.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми.

Питання методики обліку необоротних активів завжди привертало і зараз привертає до себе неабияку увагу різних вчених та науковців, як вітчизняних, так і зарубіжних. Це питання належить до сфери досліджень В.В. Бабича, М.І. Бондара, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, Л.Л. Горецької, Л.В. Городянської, В.М. Дибі, В.І. Єфіменка, Г.Г. Кірейцева, М.В. Кужельного, Ю.А. Кузьмінського, Л.Г. Ловінської, О.А. Петрик, Н.М. Поташкової, В.В. Сопка, Н.М. Ткаченко та інших. Голов С.Ф. та Л.Г. Ловінська займалися такими питаннями обліку необоротних активів у підприємницькій діяльності як: визнання, класифікація, оцінка, переоцінка, надходження, амортизація, вибуття необоротних активів та розкриття інформації про них у звітності [15, с. 166-236; 16, с. 120-169]. Сопко В.В. зазначив, що побудова обліку необоротних активів ґрунтується на їх визначенні та економічній класифікації [21, с. 249]. Ткаченко Н.М. також дотримується думки, що для правильного обліку основних засобів необхідно перш за все їх чітко класифікувати [22, с. 204].

Питанню ж обліку продажу необоротних активів така значна увага хоч і не приділяється, проте недослідженим його також назвати не можна. Крім Ф.Ф. Бутинця та С.Ф. Голова особливості обліку необоротних активів, утримуваних для продажу, як специфічної групи активів, були і є предметом досліджень також таких українських вчених-економістів як Л.В. Гнилицька, І.М. Губіна, В.І. Костюченко, О.В. Кушина, О.В. Нікулін, В.М. Пархоменко, Я.В. Соколов, Л.К. Сук, С.В. Хома, В.Г. Швець. Більшість з цих авторів пропонують обліковувати ці активи або у складі оборотних, або необоротних.

Доцільність перекласифікації таких активів було економічно обґрунтовано в працях О.Ф. Вареника, З.В. Задорожного, Я.Д. Крупки, П.М. Кузьмовича, А.В. Максименко, О.В. Мойсеєвої, В.Б. Моссаковського, О.А. Наумчук та інших авторів. З точки зору О.Ф. Вареника, вимога вести облік досліджуваних об'єктів на будь-якому рахунку класу 2, є нераціональною, оскільки необоротні активи, які підприємство очікує продати, все ще залишаються засобами праці, незалежно від того, коли буде списано на витрати їхню вартість [14, с. 116-120]. Думки про те, що необоротні активи, утримувані для продажу, не можуть класифікуватись як запаси, дотримується і А.В. Максименко. Він стверджує, що об'єднання на одному рахунку різних за економічними характеристиками об'єктів знизить поінформованість користувачів та не дасть їм можливості приймати обґрунтовані управлінські рішення [17, с. 260]. Натомість В.Б. Моссаковський зазначає про логічність переведення об'єктів у товари [19, с. 18]. Мойсеєва О.В. вважає, що не за всяких умов продажу актив треба переводити до групи для вибуття. Якщо об'єкт до моменту продажу використовувався у господарській діяльності підприємства, і більша його частина амортизована, то продаж такого активу повинен відбуватися без переведення його до групи для вибуття [18, с. 7-10].

Інформацію про зміни в обліку продажу необоротних активів з моменту прийняття П(С)БО 27 наводили у своїх наукових працях такі бухгалтери і аудитори як І.А. Чалий, О.М. Кравчук, Т.О. Кушнірук, Н.Г. Протасова та інші.

Чалий І.А. у своїй статті наголошує на тому, що, оскільки за основу нової редакції П(С)БО 27 були взяті базові положення МСФЗ 5, то корені змін варто шукати саме в ньому. Він наводить для порівняння дві методики обліку продажу – діючу до 2008 року та діючу після 2008 року, коли було введено оновлений П(С)БО 27 і стверджує, що користі від таких перетворень в обліку мало. Не всі необоротні активи, які підприємство має намір продати, повинні потрапити на субрахунок 286 [23, с. 63-67].

В ході вивчення наявних наукових праць та вимог сучасної облікової практики виявлено існування ще багатьох невирішених питань з обліку необоротних активів,

утримуваних для продажу. Наприклад, питання вдосконалення обліку продажу необоротних активів все ще залишається недопрацьованим і потребує подальшого наукового дослідження. Нез'ясованим питанням залишається і відмова від продажу, про яку коротко згадано лише у нормативних документах, таких як П(С)БО 27 та МСФЗ 5.

Цілі статті. Висвітлити недоліки в обліку продажу необоротних активів, спеціально утримуваних для цієї цілі, як важливого об'єкта обліку і аналізу, та надати пропозиції щодо їх виправлення.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Методику обліку необоротних активів, утримуваних для цілей продажу, регулює П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [3]. Воно створене на основі МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [8]. Введення П(С)БО 27 кардинально змінило всю систему обліку продажу необоротних активів. Раніше їх продаж регулювався нормами П(С)БО 7 «Основні засоби», яке дозволяло прямий продаж [4], в результаті якого в обліку і звітності збільшувався результат звичайної діяльності. Такому продажу могли підлягати і ті активи, що використовувались в діяльності та щодо яких прийнято рішення про продаж, і ті, які були спеціально придбані для продажу. Оскільки в П(С)БО 7 вимогу списувати об'єкт необоротних активів в результаті їх продажу скасовано, то утримувані для використання в діяльності активи продажу більше не підлягають. Та оглянувшись на вимогу п. 3 р. II П(С)БО 27, можна помітити її прихований зміст: «Первісне визнання необоротних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу проводиться на дату, коли щодо активів, групи вибуття задовольняються умови, наведені в пункті 1 цього розділу, або на дату оприбуткування активів, придбаних з метою продажу». Можна зрозуміти, що ті необоротні активи, які були на підприємстві певний час та які прийнято рішення продати, також можна перекласифікувати на субрахунок утримуваних для продажу, але якщо щодо них задовольняються критерії п. 1 р. II П(С)БО 27. А ті активи, що придбані для продажу та визнані такими на дату оприбуткування, відразу зараховуються на субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» рахунку 28 «Товари» оборотних активів. В п. 8 р. II П(С)БО 27 вказано: «Придбані (отримані, у т.ч. безкоштовно) активи, які визнаються необоротними активами, утримуваними для продажу, зараховуються на Баланс за вартістю придбання, яка визначається відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» [5]. Тому П(С)БО 27 і досі несе в собі прихований зміст нормативних вимог попереднього етапу обліку продажу необоротних активів. До того ж, якщо раніше не було необхідності зараховувати при перегрупованні суму таких активів до складу товарів, то зараз це вимагається. Тому відразу буде формуватися проведення: Дт 286 Кт 10. Щодо доцільності такого підходу існують суперечки серед науковців та фахівців обліку, адже цим проведенням сказано, що перш ніж продати спеціально придбаний необоротний актив, він спочатку має бути зарахований до необоротних, а потім переведений до групи запасів. Проведення буде вірним лиш у випадку, якщо цей необоротний актив вже існував на підприємстві і наразі підлягає продажу. Тому варто було б ставити такий об'єкт спочатку на рахунок необоротних активів в результаті придбання, а потім переводити на спеціальний субрахунок утримуваних для продажу активів. Але наскільки швидко станеться така перекласифікація, залежить від суб'єктивних дій керівництва суб'єкта господарювання. Далі наведено пропоновані нами проведення, які відкоригують описаний недолік П(С)БО 27 (таблиця 1).

За таблицею 1 шосте проведення стосується тих активів, які підприємство, перш ніж перевести в оборотні, вирішило використовувати, оскільки новопридбаний актив ще не підлягає амортизації. Згідно такого підходу, до первісної вартості придбаних

необоротних активів, призначених для продажу, також би входили й реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються в зв'язку з придбанням прав на об'єкт, витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів, про що зазначається в п. 8 П(С)БО 7.

Таблиця 1

Облік операцій з переведення новопридбаного необоротного активу до складу оборотних

№ п/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1	Оприбутковано об'єкт від постачальника, без ПДВ	15	631
2	Відображено податковий кредит	641	631
3	Оплачено постачальнику вартість активу	631	311
4	Зараховано об'єкт до складу необоротних активів	10	15
5	Переведено необоротний актив до складу оборотних	286	10
6	Списано знос переведеного активу (якщо він був у використанні)	13	10

Визнання за вартістю придбання згідно П(С)БО 7 означало б зарахування об'єкта до складу необоротних активів, як і має бути відповідно до функціонального призначення і строку їх використання. Витрати на транспортування, монтаж, налагодження, інші витрати, прямо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою, виникатимуть, якщо не виконуватиметься умова визнання необоротних активів, утримуваними для продажу, щодо готовності їх до продажу у їх теперішньому стані.

Вимога п. 34 П(С)БО 7 говорить: «Фінансовий результат від вибуття об'єктів основних засобів визначається вирахуванням з доходу від вибуття основних засобів їх залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям основних засобів». Це вказує на те, що досі П(С)БО 7 дозволяє можливість отримання доходу від продажу основних засобів, хоч у 2008 році і прибрали цю згадку. Способи вибуття, які передбачені у п. 33 П(С)БО 7, не призводять до виникнення доходу. Крім того МСБО 16 «Основні засоби» [9] в п. 69 передбачає продаж основного засобу. В ньому говориться, що для визнання доходу від продажу товарів застосовують вимоги МСБО 18 «Дохід» [10]. Це мало б зазначатись у МСФЗ 5. Тож виходить, що «прямий» продаж дозволено, хоч і непрямим текстом, а відтак отримання доходів від інвестиційної діяльності також. На вид діяльності вказано в п. 3 р. І НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [2].

На нашу думку, між П(С)БО 7 та П(С)БО 27 немає узгодженості, що й призводить до проблемних ситуацій, в результаті чого можуть здійснюватись навіть викривлення облікових та звітних даних, що часом стає загрозою для нормальної і стабільної діяльності підприємства та його надійного фінансового стану.

Важливо з'ясувати те, чому в бухгалтерському обліку відносять необоротні активи, які підлягають продажу на протязі певного строку, до складу товарів – на субрахунок 286 згідно п. 10.3 пп. 10.3.2 Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку, затверджених Наказом МФУ від 05.03.2008 р. № 353 [1] та на субрахунок пов'язаних з ними зобов'язань 680 «Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу» рахунка 68 «Розрахунки за іншими операціями» згідно п. 10.6 пп. 10.6.2 вищезазначених Змін. Причина криється в тому, що під поняттям «товар» розуміють все, що може бути продане, а це матеріальні і нематеріальні, довгострокові і короткострокові об'єкти. Чітких розмежувань щодо цього в економічній літературі немає. Як наслідок – серед поглядів науковців поширені протилежні думки стосовно правильності віднесення необоротних активів, утримуваних для продажу. Безумовно товар є економічним благом, яке одним із видів класифікації, за визначенням професора В.Д. Базилевича, має поділ на довгострокові (багаторазового використання) та короткострокові (одноразового використання) [13, с. 140]. На основі цієї

класифікації нами пропонується замінити термін «необоротні активи» через недоцільність його використання в обліковій практиці на більш доречний термін «довгострокові оборотні активи», а «оборотні активи» – на «короткострокові оборотні активи» і, таким чином, перейменувати їх у Балансі (Звіт про фінансовий стан). Вважати необоротний актив таким, що не має обороту, неправильно. Вони здійснюють свій оборот на протязі довгострокового періоду так само як поточні активи на протязі року. Ця пропозиція зрівняє всі активи в плані їх оборотності, але в межах свого терміну обороту. Якщо необоротний актив, утримуваний для продажу, зараз є оборотним відносячись до товарів, то так само він може бути оборотним і відносячись до довгострокових активів. Вважаємо, слід виділити ці специфічні активи у складі довгострокових активів, адже первісно вони такими і вважались, оскільки можливим є їх продаж в термін більший за рік, виходячи з дозволу П(С)БО 27 подовжити термін завершення продажу.

Такі активи не можна вважати товаром, адже, згідно Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку [12], на рахунку 28 ведеться облік руху товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою продажу, а необоротний актив придбається для використання в господарській діяльності в довгостроковому періоді і лише згодом може бути проданий, якщо прийметься рішення. Не обов'язково бути лише придбаним для продажу, щоб визнаватись утримуваним для продажу, як то властиво товарам. На це вказує п. 3 р. II П(С)БО 27. Ми не можемо погодитись з віднесенням необоротного активу, утримуваного для продажу, до товарів. На нашу думку, слід вилучити такі активи зі складу товарів і виділити для них окремий рахунок оборотних активів, якщо вони будуть продані в межах року, внівши такі зміни до Інструкції про застосування Плану рахунків. Згідно розділу II Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджених Наказом МФУ від 28.03.2013 р. № 433 [11], відомо, що у статті «Запаси» (рядок 1100) розділу II активу Балансу відображається загальна вартість активів, які визнаються згідно П(С)БО 9. А це такі активи як виробничі запаси, незавершене виробництво, готова продукція та товари. Хоч необоротні активи, призначені для продажу, і належать зараз до товарів, та до рядка 1100 їх сума не повинна включатися, оскільки нормативними актами визначено їх окреме відображення у звітності – розділ III Балансу «Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття» рядок 1200 згідно Наказу МФУ «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 р. № 73 [2]. Включаючи суму товарів до статті «Запаси», є ризик подвійного відображення необоротних активів, утримуваних для продажу, у Балансі. Пропозиція створити окремий рахунок позбавить нас від такої дії.

Облік на субрахунку 286 регулюється П(С)БО 27, а не П(С)БО 9. Тобто рахунок 28 регулюється двома П(С)БО і, до того ж, вважаються товарами активи, які не повинні ними вважатися. Створивши окремий рахунок для необоротних активів, утримуваних для продажу в період одного року, його сума вже не зможе бути помилково зарахованою до статті «Запаси» розділу II активу Балансу точно так, як не значиться там сума поточних біологічних активів, які також регулює окреме П(С)БО 30.

Назвавши ці активи довгостроковими оборотними, ми наголошуємо на відповідності їх одвічній довгостроковій сутності. І віднесенням їх на рахунок довгострокових активів та подальшим перегрупованням буде забезпечено правильність облікових записів, чіткість віднесення їх до відповідного класу Плану рахунків, зокрема віднесення їх до інвестиційної та операційної діяльності одночасно.

Як зазначає І.В. Перезова, доцільним є відображення у Балансі необоротних активів, призначених для продажу, окремим розділом через те, що «дозволяє користувачам фінансової звітності почерпнути інформацію про плани підприємства щодо реалізації основних засобів, які можуть свідчити про зміну структури виробництва підприємства або згорання частини його діяльності» [20, с. 112].

Окремому відображенню таких активів у звітності присвячено п. 1 р. IV П(С)БО 27 та п. 38 МСФЗ 5.

Необхідність відображення таких активів окремо в обліку та у звітності зумовлюється їх особливістю, адже, якщо у складі оборотних є такі, що призначаються для продажу, - на рахунку 28, то й серед необоротних є такі активи. Продаж оборотних активів в межах року відповідає їх сутності, тому окремим розділом рахунок 28 у Балансі не виділяється, а продаж необоротного активу в межах року не є звичним, бо через свою сутність вони не можуть бути продані в такий швидкий термін як товари, і якщо це стається, то в цьому і виявляється їх специфічність.

Якщо поділяти необоротні активи, утримувані для продажу, на такі, що будуть продані в межах року, та ті, що будуть продані в термін більший за рік, подібні зміни мають торкатись і призначених для них зобов'язань. Згідно Інструкції № 291 їх треба обліковувати на субрахунку 680 «Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу» і записувати в рядку 1700 розділу IV пасиву діючого Балансу згідно п. 2.74 розділу II Методичних рекомендацій, затверджених Наказом МФУ від 28.03.2013 р. № 433. Відомо, що поточні зобов'язання мають бути погашені в межах року. Тому в ситуації подовження періоду завершення продажу слід також ввести зобов'язання, які мали б бути погашені у межах терміну більшого, ніж рік.

При переведенні в групу утримуваних для продажу активів обов'язково показується різниця між двома вартостями, балансовою та реалізаційною, серед яких обирається менша згідно п. 9 р. II П(С)БО 27. В обліку існує міркування, що проведення Дт 949 Кт 10 та проведення Дт 10 Кт 719 мають виглядати так: Дт 946 Кт 286, Дт 286 Кт 719. Згідно Інструкції про застосування Плану рахунків, на субрахунку 946 «Втрати від знецінення запасів» ведеться облік втрат, пов'язаних із знеціненням запасів, відповідно до П(С)БО 9 і 27. Але не доцільно вважати ту різницю, яка утворюється при порівнянні залишкової і реалізаційної вартості необоротного активу, витратами чи доходами операційної діяльності та регулювати цю вимогу П(С)БО 27. Адже якщо чиста вартість реалізації є нижчою, то різниця між залишковою вартістю основного засобу та чистою вартістю реалізації списується на інші операційні витрати. Проте, як зазначає І.В. Перезовова, за економічною суттю приведення залишкової вартості до чистої вартості реалізації є зменшенням корисності, порядок визнання якої визначається П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» [20, с. 110]. Згідно п. 4 П(С)БО 28 [7], отримуються або вигоди від відновлення корисності або втрати від її зменшення. Вони якраз і показані у вигляді такої різниці. Тому погоджуємось із думкою І.В. Перезової про те, що доречніше відносити цю суму на спеціально призначений субрахунок 972 «Втрати від зменшення корисності» або 742 «Дохід від відновлення корисності активів».

В окремих випадках продавець відмовляється від плану продажу. Нижче для наочності представлені проведення стосовно відмови від продажу за діючої методики обліку (таблиця 2).

Таблиця 2

Облік операцій з відмови від продажу необоротного активу (довгострокового оборотного активу)

№ п/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт
При умові, що БВ > ЧРВ			
1	Переведено об'єкт утримуваного для продажу активу до складу основних засобів	10	286
2	Нараховано суму амортизації активу за час утримування для продажу (якщо він не новопридбаний)	10	13
3	Відображено перевищення оціночної вартості над балансовою	10	746
При умові, що ЧРВ > БВ			
4	Переведено об'єкт утримуваного для продажу активу до складу основних засобів	10	286
5	Нараховано суму амортизації активу за час утримування для продажу (якщо він не новопридбаний)	10	13
6	Відображено перевищення балансової вартості над оціночною	975	10

Зважаючи на необхідність виконання норм П(С)БО 28, для відображення різниці вартостей як при продажу, так і при відмові мають застосовуватись субрахунки 742 та 972 з тих міркувань, що при переведенні до уваги береться менша вартість саме необоротного активу, операції з якими не можна відносити до операційної діяльності підприємства, адже продаж довгострокових активів не відбувається щоденно, а відноситься до іншої діяльності (рахунки 97 та 74).

При відмові від продажу теж враховується менша вартість із двох можливих (згідно п. 12 р. II П(С)БО 27), при цьому враховується балансова вартість, яка була вказана ще на момент визнання активу утримуваним для продажу, тобто вартість саме необоротного активу, а не оборотного. Тому коригування у вартостях при відмові також відноситься до рахунків 97 та 74.

Якщо визнано відмову, то балансову вартість треба знову відновити у складі необоротних активів, збільшуючи підсумок по розділу I, скоригувавши її з огляду на амортизацію і можливу переоцінку, які могли б бути визнані, якби актив не утримувався для продажу. Якщо спочатку БВ була вищою за ЧРВ, на суми амортизації та переоцінки різниця у вартостях стане меншою та покажеться у складі доходів в тій частині, що раніше відносилась на витрати, – на субрахунок 742. Адже по розділу I активу Балансу зазначати будь-яку іншу вартість не можна, тому до рівня ЧРВ дораховується сума коригування і визначається залишкова вартість. Якщо ж ЧРВ була вищою за БВ, то на суми амортизації та переоцінки різниця у вартостях стане більшою та покажеться у складі витрат в тій частині, що раніше відносилась на доходи, – на субрахунок 972. Тому від рівня чистої вартості реалізації віднімається сума коригування і визначається залишкова вартість.

Зараховуючи вартість об'єкта, який буде продано лише в термін більший за рік, до довгострокових активів, а вартість об'єкта, який буде продано в межах року, до короткострокових, ми збільшимо результат по іншій діяльності, а не лише по операційній, як є в чинній методиці обліку. Відтак ми не залишаємо їх більше у складі товарів, для обліку операцій з продажу яких Планом рахунків передбачені субрахунки 702, 902, а для обліку продажу запасів – субрахунки 712, 943. Цим ми долаємо нормативну недоречність про те, що, якби актив, утримуваний для продажу, обліковувався на 286 субрахунок, дохід від його реалізації мав би обліковуватись на субрахунок 702, а собівартість при списанні – на 902.

Щодо питання продажу об'єкта з наступним отриманням його в оренду, то даному питанню присвячено окремий розділ «Продаж активу з укладанням угоди про його одержання продавцем в оренду» в П(С)БО 14 «Оренда». П. 19 та 20 інформують про отримання об'єкта продавцем у фінансову та операційну оренду. В п. 3 Загальних положень П(С)БО 14 «Оренда» [6] зазначено, що оренда вважається фінансовою, якщо орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення строку оренди та має можливість та намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання. Натомість при операційній оренді право власності залишається у орендодавця. З цього випливає питання, чи обов'язково продавати об'єкт, який передано у фінансову оренду, адже вона вже передбачає автоматичний перехід права власності до орендаря в кінці строку оренди. Якщо об'єкт продається з наступним отриманням продавцем в операційну оренду, то така операція в обліку відображається як реалізація необоротного активу.

Оскільки П(С)БО 27 зумовило ускладнення обліку реалізації необоротних активів, то, на наш погляд, для того, щоб вдосконалити цю методику, не варто: при придбанні активу за кошти відразу відносити їх на рахунок поточних активів; помилково вважати довгостроковий актив товаром; включати такі активи до складу статей активу Балансу,

а показувати окремим розділом; результат коригування вартостей відносити до операційної діяльності через належність операції продажу до інвестиційної діяльності.

Висновки. Неузгодженість між П(С)БО 7 та П(С)БО 27 приводить до проблемних ситуацій, пов'язаних з правильністю відображення продажу. Слід скасувати вимогу п. 34 П(С)БО 7 про можливість отримання фінансового результату від реалізації необоротного активу, яка досі залишається діяти.

Доречним кроком було б перейменувати терміни «необоротні активи» та «оборотні активи» на «довгострокові оборотні активи» та «короткострокові оборотні активи», а разом з цим і «необоротні активи, утримувані для продажу» на «довгострокові оборотні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття у межах річного терміну» та «довгострокові оборотні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття у межах терміну більшого, ніж рік» з метою показати їх первісну належність саме до довгострокових активів та розділити за термінами завершення продажу.

Слід також виділити на окремий рахунок активи, які підлягають продажу в межах року, вилучивши їх зі складу товарів з метою уникнення подвійного включення: у складі запасів по рядку 1100 активу Балансу та в окремому розділі III активу Балансу. Такі активи відображаються окремо у звітності з урахуванням їх специфічності.

Слід вважати утримуваними для продажу необоротними активами як ті, що вже були задіяні в господарському процесі підприємства, так і об'єкти, придбані спеціально з такою метою, ставлячи їх в першу чергу на рахунки в складі необоротних активів, з яких потім здійснювати перегрупування.

Важливо також суму коригування вартостей при перегрупуванні активів до утримуваних для продажу та при поверненні до попереднього складу при відмові від їх продажу зараховувати до іншої (інвестиційної) діяльності.

Список використаних джерел:

1. Наказ МФУ «Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» від 05.03.2008 р. № 353 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0225-08>
2. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»; затверджене Наказом МФУ від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, що утримуються для продажу, та припинена діяльність»; затверджене Наказом МФУ від 02.07.2007 р. № 779 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03>
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»; затверджене Наказом МФУ від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»; затверджене Наказом МФУ від 20.10.1999 р. № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда»; затверджене Наказом МФУ від 28.07.2000 р. № 181 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів»; затверджене Наказом МФУ від 24.12.2004 р. № 817 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05>
8. Міжнародний стандарт фінансової звітності 5 (МСФЗ 5) «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_023
9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (МСФЗ 16) «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_014
10. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 (МСБО 18) «Дохід» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_025
11. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені Наказом МФУ від 28.03.2013 р. № 433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://buhgalter911.com/res/zakoni/metodrek/metod_fin_otch_433.aspx
12. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій; затверджена наказом МФУ від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>
13. Базилевич В.Д. Економічна теорія: Політекономія : підручник / за ред. В.Д. Базилевича. – 6-те вид. перероб. і доп. – К. : Знання-Прес, 2007. – 719 с.
14. Вареник О.Ф. Облік необоротних активів, утримуваних для продажу / О.Ф. Вареник // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу: науковий економічний журнал. – Бердянськ. – 2010. – № 1(9). – С. 116-120
15. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами : практичний посібник / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – К. : Лібра, 2004. – 880 с.

16. Ловінська Л.Г. Бухгалтерський облік для економістів та правознавців у схемах і таблицях : навч. посібник / Л.Г. Ловінська, Я.В. Олійник, Л.О. Галат. – К. : КНЕУ, 2005. – 329 с.
17. Максименко А.В. Проблемні питання обліку основних засобів / А.В. Максименко // Фінанси, облік і аудит : збірник наукових праць. – 2009. – С. 256-261
18. Мойсєєва О. В. Необоротні активи для продажу: операційна чи звичайна діяльність / О. В. Мойсєєва // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. Житомирський державний технологічний університет. – Житомир : ЖДТУ. – 2009. – № 6. – С. 7-10
19. Моссаковський В.Б. Невирішені питання обліку непоточних активів / В.Б. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. - № 5. – С. 17-28
20. Перевозова І.В. Достовірність інформації про необоротні активи, які утримуються для продажу, в контексті детінізації господарської діяльності підприємств України / І. В. Перевозова, А. С. Янчишин, С. В. Шишковський // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. – Івано-Франківськ. – 2011. – Вип. 7(2). – С. 109-113.
21. Сопко В. В. Бухгалтерський облік : навч. посібник / В. В. Сопко. — 3-тє вид., перероб. і доп. — К. : КНЕУ, 2000. — 578 с.
22. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий учет на підприємствах України : Учебник для студ. висш. учеб. завед. екон. спец. – 7-е изд., дополн. и перераб. – К. : А.С.К., 2004. – 864 с.
23. Чалий І.А. Продаж основних засобів: як облік залежить від намірів / І.А. Чалий // Газета «Бухгалтерія». – 2008. – № 37 (816). – С. 63-67