

ФІНАНСИ. БАНКІВСЬКА СПРАВА

УДК 657

Ю. М. Перетятко, к. е. н.,
доцент,
Л. Б. Іванова, к. е. н.,
доцент

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ПРОДАЖУ
ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В РІЗНИХ УМОВАХ
ГОСПОДАРЮВАННЯ**

Актуальність теми дослідження. Прийняття Стандарту (положення) бухгалтерського обліку № 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність" суттєво змінило методичку формування інформації про вибуття основних засобів шляхом продажу у бухгалтерському обліку.

Постановка проблеми. У зв'язку із цим, у практичній діяльності суб'єкт господарювання може зіткнутися із рядом проблем облікового характеру.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання облікових операцій з необоротними активами є предметом дослідження багатьох науковців. Однак, низка питань залишаються дискусійними.

Виділення недосліджених частин загальної проблеми. До таких проблем відноситься відображення у бухгалтерському обліку інформації щодо продажу основних засобів, які не відповідають умовам визнання необоротних активів утримуваних для продажу.

Постановка завдання. Нагальним завданням є розробка рекомендацій щодо облікового відображення таких операцій в різних умовах господарювання, у тому числі у процедурі банкрутства.

Виклад основного матеріалу. Якщо основний засіб не відповідає умовам визнання необоротного активу для продажу, то у бухгалтерському обліку продаж такого майна ми рекомендуємо відображати як пряму реалізацію.

Висновки. В результаті дослідження дійшли висновку, що така пропозиція не суперечить міжнародним рекомендаціям бухгалтерського обліку.

Ключові слова: основний засіб, необоротні активи утримувані для продажу, антикризове управління.

DOI: 10.25140/2410-9576-2017-2-4(12)-79-83

UDC 657

Yu. M. Peretiakko, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
L. B. Ivanova, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor

**ACCOUNTING SALE OF FIXED ASSETS IN
DIFFERENT CONDITIONS OF BUSINESS**

Urgency of the research. The adoption of the Standard (accounting statement) No. 27 "Non-current assets held for sale and discontinued operations" substantially changed the method generation the information about the disposal of fixed assets through sale in accounting.

Target setting. Regarding to this, in practice, a business entity may face a number of accounting problems.

Actual scientific researches and issues analysis. The issue of accounting operations with non-current assets is the subject of research by many scholars. However, a number of questions remain controversial.

Uninvestigated parts of general matters defining. Such problems include the disclosure of accounting information regarding the sale of fixed assets that do not meet the conditions for recognizing non-current assets held for sale.

The research objective. An important task is to develop recommendations for the disclosure of such operations in accounting in different economic condition including the bankruptcy procedure.

The statement of basic materials. If the tangible asset does not meet the conditions of recognizing as the non-current asset for sale, we recommend that the sale of such property to be disclosed as a direct sale in the accounting.

Conclusions. As a result of the study, we came to the conclusion that such proposal does not contradict international accounting recommendations.

Keywords: fixed asset, non-current assets held for sale, anti-crisis management.

Актуальність теми дослідження. Значну частину грошових коштів суб'єктів господарювання при здійсненні підприємницької діяльності становлять доходи від реалізації готової продукції або товарів, надання послуг чи виконання робіт. Також мають місце випадки отримання доходу із інших джерел – продаж основних засобів, отримання дивідендів, надходження відсотків за депозитами, доходи від участі в капіталі тощо. Визнання та оцінка доходів та витрат при вибутті основних засобів шляхом продажу пов'язане із вимогами Стандарту (положення) бухгалтерського обліку № 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність" (далі – П(с)БО № 27), прийняття якого змінило методичку бухгалтерського відображення вибуття основних засобів шляхом їх продажу.

Постановка проблеми. По окремим положенням прийнятого стандарту виникла суперечність з уже діючими вітчизняними стандартами, в зв'язку з чим в теоретичному та практичному аспектах на теперішній час залишається низка як дискусійних, так і проблемних питань, у тому числі пов'язаних з відсутністю нормативного забезпечення певних облікових

ФІНАНСИ. БАНКІВСЬКА СПРАВА

процесів з основними засобами у різних умовах господарювання, включаючи антикризове управління боржника.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням відображення у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності інформації про необоротні активи приділяється значна увага з боку таких науковців як: Л. Г. Ловінська, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, В. С. Лень, Н. М. Ткаченко та інших видатних вчених. Проблема обліку необоротних активів утримуваних для продажу присвячені наукові статті авторів: М. М. Шигун [1], Н. М. Воськало [2], І. В. Перезовова, Я. Г. Чернишенко, О. І. Степаненко, І. А. Чалий та ін., де дискутуються питання щодо перекласифікації об'єкту продажу основних засобів до групи товарів та відображення їх в обліку і звітності.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Не применшуючи значення отриманих результатів слід відмітити, що у науковій літературі не достатньо вивчені проблеми відображення у бухгалтерському обліку інформації щодо продажу основних засобів, які не відповідають умовам визнання необоротних активів утримуваних для продажу. Зокрема це стосується діяльності підприємств в умовах антикризового управління, саме на етапах (досудової санації, судових реабілітаційних процедур та ліквідації), що регулюється Законом України "Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом" від 14.05.1992 № 2343-XII. (далі Закон 2343-XII)

Метою статті є розробка рекомендацій щодо відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з вибуття основних засобів шляхом продажу, якщо основний засіб не відповідає умовам необоротного активу утримуваного для продажу.

Виклад основного матеріалу. Методологічною основою формування інформації у бухгалтерському обліку та розкритті її у фінансовій звітності про основні засоби, які належать до вибуття шляхом продажу, є П(с)БО №27. Згідно з цим положенням майно, яке використовувалося у господарській діяльності, але планується до вибуття шляхом продажу має визнаватися таким, що утримується для продажу за умови:

- 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 [3, п. 1 розділу II].

У випадку виконання вищенаведених умов, основний засіб, який планується до вибуття шляхом продажу має бути виведений зі складу необоротних активів, тобто на рахунку 10 "Основні засоби" таке майно більше не обліковується. Водночас зупиняється процес нарахування амортизації.

Згідно з Інструкцією до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (затвердженій Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999) основний засіб, який визнано утримуваним для продажу, буде обліковуватися у складі оборотних активів на субрахунку 286 "Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу" та відобразатиметься у бухгалтерському обліку на дату балансу за найменшою з двох величин – балансовою вартістю або чистою вартістю реалізації [3, п. 9 розділу II]. У таблиці 1 наведено субрахунки, на яких будуть відобразатися доходи та витрати від продажу основних засобів утримуваних для продажу (Табл. 1).

ФІНАНСИ. БАНКІВСЬКА СПРАВА

Таблиця 1

Субрахунки для обліку доходів та витрат, які виникають під час продажу основних засобів утримуваних для продажу

Найменування показника	До введення в дію Наказу № 353 від 05.03.2008	Після введення в дію Наказу № 353 від 05.03.2008
Субрахунок для обліку майна, який планується для вибуття шляхом продажу	10х "Основні засоби"	286 "Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу"
Субрахунок для обліку доходу	742 "Дохід від реалізації необоротних активів"	712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів"
Субрахунок для обліку витрат	972 "Собівартість реалізованих необоротних активів"	943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів"
Вид діяльності	Інша діяльність	Операційна діяльність

Не зважаючи на те, що П(с)БО № 27 містить методологію стосовно визнання необоротного активу утримуваним для продажу та рекомендації щодо його оцінки, на практиці можуть існувати випадки, коли необоротний актив не може бути визнаним утримуваним для продажу з об'єктивних причин. До таких випадків відносяться діяльність підприємств в умовах антикризового управління, зокрема у процедурі банкрутства, на будь-якому з етапів якого відбувається продаж майна. На останньому етапі цієї процедури – ліквідації боржника як суб'єкта господарювання, продаж майна не можна віднести до звичайних умов продажу для подібних активів, які часто реалізуються за вартістю нижчою, ніж справедлива.

Також не завжди відповідає умовам цього стандарту обліку діяльність боржника до ліквідаційної процедури, тобто під час судових реабілітаційних заходів з причини того, що вони можуть продовжуватись більше року. Так, процедура розпорядження майном боржника вводиться строком на сто п'ятнадцять календарних днів і може продовжена на два місяці. Введення процедури санації передбачається на строк 6 місяців, проте за вмотивованим клопотанням керівника санації чи комітету кредиторів цей строк може бути продовжено на дванадцять місяців. Строк дії процедури санації боржника до порушення провадження у справі про банкрутство, що регулюються законодавством про банкрутство, не може перевищувати 12 місяців, але з дня затвердження судом відповідного плану санації, тобто коли процедура уже відбувається (ст. 6, 23, 28 Закону 2343-XII). До вживання антикризових заходів, що регулюються законодавством, фінансовий стан таких підприємств може погіршитись раптово, що вимагає термінових заходів по реалізації майна з метою відновлення платоспроможності. В силу цього продаж майна може відбуватися спонтанно або коли основний засіб не готовий до вибуття шляхом продажу у його теперішньому стані. Такі ситуації (не підготовлено план продаж; спонтанний продаж; не укладено твердий контракт; основний засіб не готовий для продажу у його теперішньому стані) можуть виникнути і під час звичайної господарської діяльності. Якщо з тих чи інших причин основний засіб не відповідає хоча б одній умові П(с)БО № 27, керуватися його нормами не можна. У зв'язку з тим, що вітчизняні положення (стандарт) бухгалтерського обліку не містять рекомендацій щодо формування у бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, які не відповідають умовам визнання необоротних активів утримуваними для продажу, дослідимо, яким чином суб'єкт господарювання має обліковувати такий процес.

На рисунку 1 пропонується алгоритм для відображення наслідків господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку у випадку продажу основного засобу, який відповідає та який не відповідає умовам необоротного активу утримуваним для продажу.

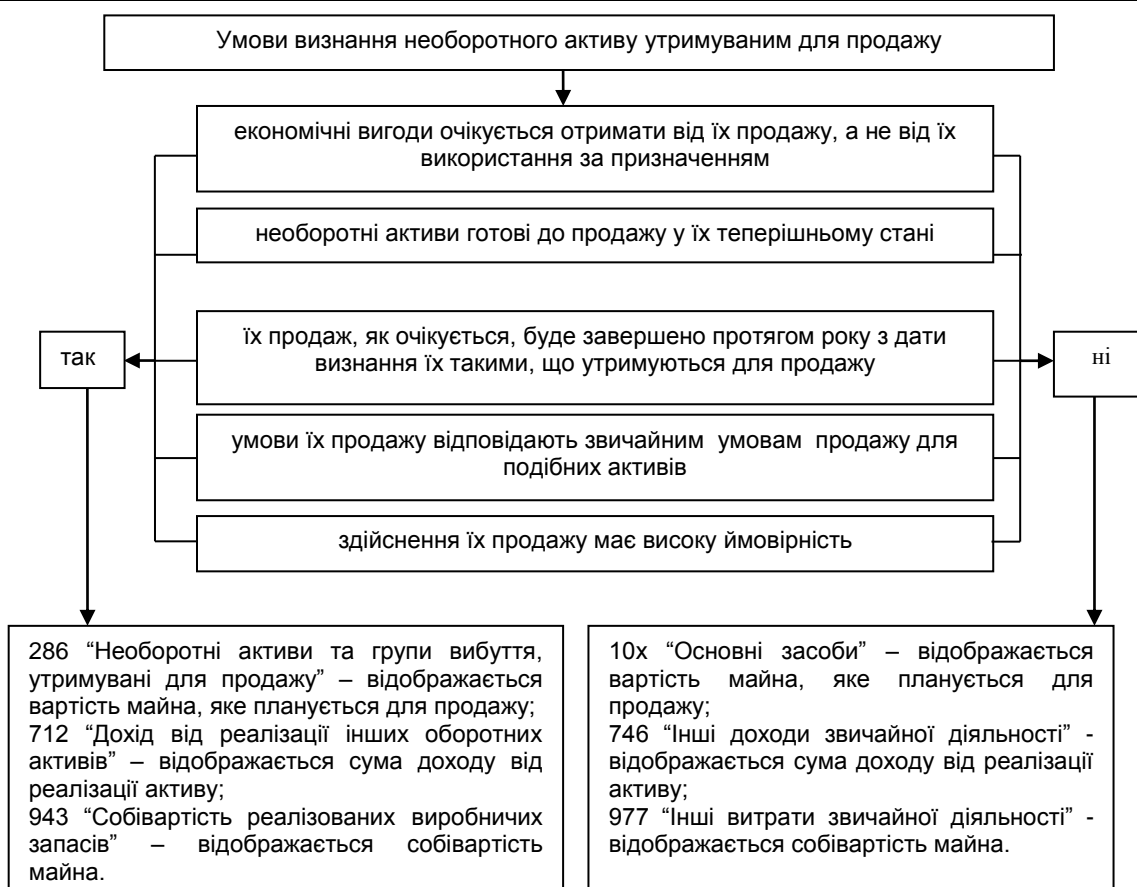
ФІНАНСИ. БАНКІВСЬКА СПРАВА

Рис. 1. Алгоритм відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з продажу основного засобу

Вважаємо слушним відображати у бухгалтерському обліку продаж основного засобу, який не визнаний утримуваним для продажу, як пряму реалізацію основних засобів. Тобто з балансу підприємства основний засіб списувати із рахунку 10 "Основні засоби", де він обліковувався до моменту продажу. Слід відзначити, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №7 "Основні засоби" не містить норми щодо прямого продажу основних засобів, визначаючи, що об'єкт основних засобів може бути вилучено з активів шляхом безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом [5, п. 33]. Згідно з Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 № 996-14 принципи та методи ведення бухгалтерського обліку, які визначені національними положеннями бухгалтерського обліку мають не суперечити міжнародним стандартам (абз. 8 ст.1). Наша пропозиція відповідає рекомендації Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку № 16 "Основні засоби", який дозволяє різні шляхи вибуття основних засобів, зокрема і продаж основних засобів [6, п. 69].

Висновки. Прийняття П(с)БО № 27 суттєво змінило методику формування інформації про вибуття основних засобів шляхом продажу у бухгалтерському обліку. Незважаючи, на розроблений механізм визнання необоротного активу утримуваним для продажу та рекомендації щодо його оцінки, на практиці можуть існувати випадки, зокрема в антикризовому управлінні боржника, коли необоротний актив не може бути визнаний утримуваним для продажу, а тому дія положень та норм П(с)БО № 27 не будуть поширюватися на такі господарські операції. Якщо основний засіб не визнано утримуваним для продажу, то у

ФІНАНСИ. БАНКІВСЬКА СПРАВА

бухгалтерському обліку продаж такого майна, ми рекомендуємо, відобразити як пряму реалізацію. В цьому випадку основний засобів буде списуватися із рахунку 10 "Основні засоби", дохід від реалізації буде обліковуватися на субрахунку 746 "Інші доходи звичайної діяльності", а собівартість – на субрахунку 977 "Інші витрати звичайної діяльності". Слід відмітити, що наша пропозиція не суперечить нормам Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку № 16 "Основні засоби".

Література

1. Шигун, М. М. Облікове забезпечення продажу необоротних активів / М. М. Шигун, Н. О. Мичак // Науковий вісник Ужгородського університету. – 2016. - № 3. – С. 312-321;
2. Воськало, Н. М. особливості відображення в обліку та звітності інформації про необоротні активи / Н. М. Воськало // Науковий вісник Ужгородського університету. – 2015. - № 1. – Т.2. – С. 317-320;
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність" [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Верховної ради України // Режим доступу. – www.zakon.rada.gov.ua;
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7 "Основні засоби" [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Верховної ради України // Режим доступу. – www.zakon.rada.gov.ua
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 16 "Основні засоби" [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Верховної ради України // Режим доступу. – www.zakon.rada.gov.ua

References

1. Shygun, M. M., Mychak, N. O. (2016). Oblikove zabezpechennia prodazhu neoborotnykh aktyviv [Accounting support for the sale of non-current assets]. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho universytetu – Scientific Bulletin of Uzhgorod University*, 3, 312-321 [in Ukrainian].
2. Voskalo, N. M. (2015). Osoblyvosti vidobrazhennia v obliku ta zvitnosti informatsii pro neoborotni aktyvy [Features of the Listing and Reporting of Information About Non-current Assets]. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho universytetu – Scientific Bulletin of Uzhgorod University*, 1(2), 317-320 [in Ukrainian].
3. Nakaz Ministerstva Finansiv Ukrainy Pro zatverdzhennia Polozhennia (standartu) bukhhalterskoho obliku № 27 "Neoborotni aktyvy, utrymuvani dlia prodazhu, ta pryypnena diialnist" vid 07.11.2003, № 617 [Order of The Ministry of Finances of Ukraine On Approval Regulation (Standard) of Accounting № 27 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations from 07.11.2003, № 617]. [zakon.rada.gov.ua](http://zakon3.rada.gov.ua). Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03> [in Ukrainian].
4. Nakaz Ministerstva Finansiv Ukrainy Pro zatverdzhennia Polozhennia (standartu) bukhhalterskoho obliku 7 "Osnovni zasoby": vid 27.04.2000, № 92 [Order of The Ministry of Finances of Ukraine On Approval of the Regulation (Standard) of Accounting 7 "Property, Plant and Equipment" from 27.04.2000, № 92]. [zakon.rada.gov.ua](http://zakon3.rada.gov.ua). Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> [in Ukrainian].
5. Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 16 (MSBO 16) : vid 01.01.2012 [International Accounting Standard 16 (IAS 16): from 01.01.2012]. [zakon.rada.gov.ua](http://zakon3.rada.gov.ua). Retrieved from http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_014 [in Ukrainian]

Надійшла 19.10.2017

Бібліографічний опис для цитування :

Перетятко, Ю. М. Бухгалтерський облік продажу основних засобів в різних умовах господарювання / Ю. М. Перетятко, Л. Б. Іванова // Науковий вісник Полісся. – 2017. – 4 (12). Ч. 2. – С. 79-83.