

О.М. КРАВЦОВА, к.е.н.,
Донецкий национальный технический университет

**ДОЦІЛЬНІСТЬ ЗАСТОСУВАННЯ НОРМ П(С)БО 27 «НЕОБОРОТНІ АКТИВИ,
УТРИМУВАНІ ДЛЯ ПРОДАЖУ, ТА ПРИПИНЕНА ДІЯЛЬНІСТЬ»
ПРИ ЛІКВІДАЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА-БАНКРУТА**

Інститут банкрутства в Україні розвивається разом із ринковими відносинами. Як інструмент регулювання господарських відносин, банкрутство має сприяти оздоровленню або ліквідації неплатоспроможних підприємств.

Господарська діяльність будь-якого підприємства пов'язана із безліччю ризиків. Незважаючи на досить широкий набір запропонованих антикризових заходів, передбачити усі кризові ситуації повною мірою неможливо. Тільки за період з 2002 р. по 2005 р. припинили своє існування близько 70 тисяч підприємств, майже 18 тисяч підприємств збанкрутували.

Світова криза значно підвищила вірогідність банкрутства багатьох підприємств, фінансовий стан яких вже був незадовільним або мав ознаки стійкої неплатоспроможності. Санація таких підприємств в нинішніх умовах скорочення ринків збуту і втрати потенційних покупців, а, внаслідок цього, скорочення обсягів виробництва, навряд чи можлива за рахунок тільки власних коштів підприємств через замалий створений запас «міцності». Тотальна нестача кредитних ресурсів та відсутність реальних інвесторів взагалі унеможливають відновлення платоспроможності багатьох суб'єктів господарювання, особливо коли ініціаторами процедури банкрутства виступають державні органи: податкова інспекція або фонди соціального страхування. Такі заходи відновлення платоспроможності боржника, як розстрочка, прощення (або списання) боргів у 2009 році заборонені Законом України «Про державний бюджет на 2009 рік», як і у 2008 р., 2007 р. і раніше. Якщо санація підприємства-боржника неможлива, підприємство визнається банкрутом. Згідно ст.1 Закону «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» банкрутство – це визнана господарським судом нездатність боржника відновити свою платоспроможність і задовольнити визнані судом вимоги не інакше як через застосування ліквідаційної процедури [1]. Отже, загроза ліквідації будь-якого підприємства є об'єктивною реальією сьогодення.

Кожне підприємство у своїй діяльності

керується діючою законодавчою базою. Новий Цивільний кодекс України, який набув чинності 1 січня 2004 р., містить загальні положення про банкрутство юридичних та фізичних осіб – підприємців. Господарський кодекс України, який прийнятий разом із Цивільним кодексом, містить розділ про банкрутство, котрий будується переважно на загальних положеннях Закону України “Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом”. Саме він є базовим юридичним нормативним актом у сфері регулювання відносин банкрутства. Бухгалтерський облік на підприємстві формується за П(С)БО. Податковий облік є дуже специфічним. На думку багатьох практикуючих юристів, підприємство, яке визнано банкрутом, має здати до податкової інспекції свідоцтво платника ПДВ, тобто надалі не вести облік податкових зобов'язань та податкового кредиту за податком на додану вартість. Стосовно податку на прибуток, здається усе зрозуміло: збанкрутілий суб'єкт підприємницької діяльності підприємницьку діяльність не проводить й отримує збитки. Але податкова інспекція вимагає здачі декларації про прибуток, і, обов'язково, із позитивним результатом.

Відображення в обліку операцій з припинення діяльності підприємств висвітлено у працях провідних науковців: Ф.Ф. Бутинця, В.М. Пархоменка, С.В. Долгіна[7;8], російських вчених М.Б. Чиркової, Н.А. Бреславцевої[6] та інших. Що стосується обліку при ліквідації підприємства у судовій процедурі банкрутства, то спеціальних нормативних документів у цій сфері немає. Практичний досвід показує, що вирішення проблем щодо відображення в обліку операцій з ліквідації вимагає детального теоретичного дослідження та розробки специфічних методичних підходів.

Метою даного дослідження є аналіз нової редакції П(С)БО 27, який набрав чинності з 01.01.2008 р. і змінив назву із старої – «Діяльність, що припиняється» на нову – «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» на предмет можливості застосування норм цього стандарту у процедурі ліквідації підприємства, яке визнане банкрутом за

© О.М. Кравцова, 2009

рішенням суду.

За П(С)БО 27 у новій редакції, починаючи зі звітності за I квартал 2008 року, об'єкти груп вибуття та необоротних активів, утримуваних для продажу, належить обліковувати та відображати у звітності відповідно до вимог цього стандарту. Також на базі нового стандарту відбулися зміни у Плані рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції №291, щодо його застосування було доповнено, зокрема, субрахунком 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу». Змінено назви і призначення субрахунків 742 і 972, на яких раніше підлягали обліку доходи і витрати від відчуження необоротних активів. Тепер вони мають такі назви 742 «Дохід від відновлення корисності активів» та 972 «Втрати від зменшення корисності активів». Із Плану рахунків вилучено субрахунок 973 «Собівартість реалізованих майнових комплексів». Крім того, аналізуємо ці зміни. Для початку звернемо увагу на субрахунок 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів», до пояснення якого в Інструкції №291 також були внесені зміни. На цьому субрахунку тепер ведеться облік собівартості реалізованих виробничих запасів (сировини, матеріалів, відходів тощо) і необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу. На субрахунку 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів», відповідно до внесених змін, узагальнюється інформація про доходи від реалізації оборотних активів (виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів тощо), а також необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу.

У новій редакції П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність» не визначено, що необоротні активи, утримувані для продажу, підлягають обліку у складі запасів. Відповідно до п. 8 П(С)БО 27 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». Але це й раніше не викликало сумнівів, адже об'єкти, що за економічним змістом є основними засобами, але придбаються підприємством з метою продажу, ніколи не визнавалися необоротними активами (наприклад, автомобіль для фірми-автотрейдера є товаром, а не транспортним засобом). Віднесення того чи іншого матеріального об'єкта до оборотних чи необоротних активів, виходячи зі строків їх очікуваного кори-

сного використання - один із ключових принципів їх обліку, а саме принцип бухгалтерського обліку превалювання сутності над формою.

Для обліку необоротних об'єктів, які вирішено продати, у Плані рахунків та Інструкції №291 тепер передбачено 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. Цей субрахунок входить до рахунку 28 «Товари», який відповідно до Інструкції №291 призначений для обліку руху товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою продажу. Цей рахунок згідно з Інструкцією використовують в основному збутові, торгові та заготівельні підприємства й організації, а також підприємства громадського харчування. На промислових та інших виробничих підприємствах рахунок 28 «Товари» застосовується для обліку будь-яких виробів, матеріалів, продуктів, які спеціально придбані для продажу. Включення необоротних активів, утримуваних для продажу, до складу товарів (рахунок 28) викликає певне методологічне неузгодження. Адже доходи і втрати від їх реалізації, як зазначалося вище, обліковуються як доходи і втрати від реалізації виробничих запасів. Для обліку операцій з реалізації товарів Планом рахунків передбачені субрахунки 702, 902; а для обліку реалізації виробничих запасів – субрахунки 712, 943.

При цьому п. 33 П(С)БО 7 «Основні засоби» не передбачає списання з балансу об'єктів основних засобів при переведенні їх до складу запасів, а навпаки, встановлює, що основні засоби можуть вибувати, зокрема, при їх продажу. Відповідно, в Інструкції №291 передбачено, що вибуття основних засобів унаслідок продажу відображається в бухгалтерському обліку за кредитом рахунку 10 «Основні засоби».

Доходи від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу, мають відображатися за кредитом субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності» з наведенням у статті «Інші операційні доходи» (рядок 060) Звіту про фінансові результати (форма №2), собівартість реалізованих необоротних активів, утримуваних для продажу, відображатися за дебетом субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» з наведенням у статті «Інші операційні витрати» (рядок 090) Звіту про фінансові результати (форма №2). Такий порядок не зовсім узгоджується з Інструкцією

№291 та змінами, внесеними наказом Міністерства №353 до пояснень щодо відображення на субрахунках 712 та 943. Така позиція, на думку багатьох практиків, не відповідає пунктам 28, 31 П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», відповідно до яких дохід від реалізації необоротних активів показується в статті «Інші доходи», а собівартість реалізації необоротних активів – у статті «Інші витрати». До того ж цей підхід суперечить статті 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо визначення одним із основних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності принцип превальювання сутності над формою – адже відчуження необоротних активів не є операційною діяльніс-

тю підприємства. Відповідно до П(С)БО 3 операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю. Згідно з П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів» інвестиційна діяльність – придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів. Отже, придбання та реалізація необоротних активів є інвестиційною діяльністю.

Згідно норм П(С)БО 27 відображення реалізації необоротних активів у бухгалтерському обліку має бути таким, що наведено у табл. 1.

Таблиця 1

Облік реалізації об'єкта основних засобів за П(С)БО 27

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Визнано об'єкт основних засобів утримуваним для продажу		
1.1	Списано знос об'єкту	131 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»
1.2	Відображено залишкову вартість об'єкту, що визнано необоротним активом, який утримується для продажу	286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»	10 «Основні засоби»
2	Реалізовано об'єкт основних засобів, що утримується для продажу		
2.1	Списана балансова вартість реалізованого необоротного активу, що утримувався для продажу	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»
2.2	Відображено дохід від продажу об'єкту	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	712 «Дохід від реалізації оборотних активів»
	Відображена сума податкових зобов'язань з ПДВ	712 «Дохід від реалізації оборотних активів»	641 «Розрахунки за податками»

Слід зазначити, що між подією визнання об'єкту основних засобів таким, що утримується для продажу, та подією реалізації такого об'єкту може пройти час, на який припадає одна чи декілька дат балансу. На дату балансу такі об'єкти основних засобів мають відображатися у бухгалтерському обліку за найменшою із оцінок: балансовою вартістю або чистою вартістю реалізації. Нагадаймо, що чи-

ста вартість реалізації – це різниця між очікуваною ціною реалізації та очікуваними витратами, пов'язаними з цією реалізацією. У цьому випадку П(С)БО 27 передбачено на кожен дату балансу відбивати коригування балансової вартості таких об'єктів із зарахуванням суми коригування до складу інших операційних доходів або витрат звітного періоду, як показано у табл. 2.

Таблиця 2

Оцінка об'єкту основних засобів, визнаного необоротним активом, утримуваним для продажу, на дату балансу

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображено коригування балансової вартості необоротного активу, утримуваного для продажу у випадку, коли чиста вартість реалізації нижча за його балансову вартість	949 «Інші витрати операційної діяльності» або 946 «Втрати від знецінення запасів»	286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»
2	Проведена дооцінка об'єкту необоротного активу, утримуваного для продажу у випадку збільшення чистої вартості його реалізації (збільшення балансової вартості можливе лише у межах сум визнання витрат від попередніх уцінок)	286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»

Отже, якщо підприємство-банкрот у процедурі ліквідації буде застосовувати норми П(С)БО 27, то бухгалтеру слід виконувати такі дії:

1. За наказом ліквідатора підприємства-банкрута провести інвентаризацію усіх активів з метою виявлення і формування ліквідаційної маси, тобто переліку активів, які мають спрямовуватися на продаж. Що стосується необоротних активів, то ті об'єкти необоротних активів, що не відповідають критеріям визнання активу, мають бути списані з балансу (з обов'язковим оприбуткуванням активів, отриманих при списанні цих об'єктів), а ті об'єкти, які ввійдуть у склад ліквідаційної маси, мають бути визнаними об'єктами необоротних активів, утримуваними для продажу. Тобто аналітичний облік за рахунком 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» має показати рух ліквідаційної маси, складеної із об'єктів необоротних активів.

2. На кожну дату балансу вартість вищезазначених об'єктів має відбиватися по найменшій з оцінок: балансовій вартості або чистій вартості реалізації, що має знаходити своє відображення у відповідному коригуванні за табл. 2. Але усі активи підприємства-банкрута реалізуються на конкурсній основі та у порядку, що передбачає проведення їх експертної оцінки, термін дії якої – один рік. До речі, термін ліквідації підприємства-банкрута законодавством обмежений – 1,5 роки. Питається, навіщо на кожну дату балансу малювати собі доходи або витрати, якщо ліквідація – це процедура, не пов'язана з операційною діяльністю?

3. При реалізації вищезазначених активів бухгалтер має користуватися кореспонденцією рахунків бухгалтерського обліку, викладеною у табл. 1.

Отже «головний біль» бухгалтеру забезпечено як у бухгалтерському, так і у податковому обліку, сенсу відбивати доходи ніякого немає, бо поточний податок на прибуток сплачувати підприємство-банкрот буде не за термінами, встановленими податковим законодавством, а за нормами спеціального закону – Законом України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом». Позитивний момент – бухгалтеру зручно користуватися відомістю аналітичного обліку рахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу».

П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» є аналогом МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність». Проаналізуємо обидва на предмет, чи можна застосувати їх норми для підприємства-банкрута, у табл. 3.

Таким чином, аналіз норм П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» на предмет можливості їх застосування при ліквідації підприємства-банкрута дозволяє зробити такий висновок: незважаючи на те, що за критеріями визнання, сферою застосування необоротні активи підприємства-банкрута, що увійшли до ліквідаційної маси, підходять до норм цих стандартів, рекомендована стандартами методика їх оцінки для банк-

рота застосовуватися не може. Пропонується банкрута при ліквідації проводити за допомогою господарських операцій, зведених у табл. 4.

Таблиця 3

Характеристика П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»

П(С)БО 27	МСФЗ 5	Ліквідація при банкрутстві
1. Сфера застосування:		
<p>Регулює облік необоротних (довгострокових) активів, утримуваних для продажу, і груп активів, призначених для вибуття тільки шляхом продажу (відчуження яких планується в інший спосіб, ніж продаж на дату балансу, не визнаються утримуваними для продажу), а також визначає методологічні засади формування у фінансовій звітності інформації про припинену діяльність</p>	<p>Регулює облік необоротних (довгострокових) активів, утримуваних для продажу, і груп активів, призначених для вибуття тільки шляхом продажу, а також визначає методологічні засади формування у фінансовій звітності інформації про припинену діяльність</p>	<p>Усі активи призначені для продажу з метою отримання грошових коштів, що направляються на задоволення вимог кредиторів</p>
<p>Висновок: В обох стандартах йдеться про те, як обліковувати і за якими статтями звіту про фінансові результати показувати активи, якщо виник намір їх продати протягом певного терміну, тобто доти продовжується визнання цих активів, до їх списання у зв'язку з продажем. При ліквідації збанкрутілого підприємства усі активи мають бути реалізовані. Отже, за цією ознакою норми стандартів можна застосовувати при ліквідації підприємства-банкрута.</p>		
2. Норми стандартів не поширюються:		
<p>На оцінку таких активів, утримуваних для продажу, як відстрочені податкові зобов'язання; активи, що пов'язані з виплатами працівникам по закінченні їх трудової діяльності; довгострокові фінансові активи, які оцінюються за справедливою вартістю; довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу; інвестиційна нерухомість, що оцінюється за справедливою вартістю</p>	<p>На оцінку наступних активів: відстрочені податкові активи (МСБО 12 «Податки на прибуток»); активи, що виникають з виплат працівникам (МСБО 19 «Виплати працівникам»); фінансові активи в межах застосування МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»; непоточні активи, що обліковуються відповідно до моделі справедливої вартості, викладеної в МСФО 40 «Інвестиційна нерухомість»; непоточні активи, які оцінюються за справедливою вартістю мінус очікувані витрати на місці продажу за МСФО 41 «Сільське господарство»; договірні права за страховими контрактами за МСФО 4 «Страхові контракти»</p>	<p>-</p>
<p>Висновок: до активів, на які не поширюються норми П(С)БО 27 активи підприємства-банкрута не відносяться. Стосовно міжнародного стандарту МСФЗ 5, активи підприємства-банкрута з деяким припущенням можна віднести до складу непоточних активів, що розглядаються відповідно до моделі справедливої вартості «Інвестиційна нерухомість», але підприємство-банкрут збирається продавати не тільки об'єкти нерухомості, але й рухоме майно. Отже, активи підприємства-банкрута прямо не виключені за складу активів, на які не поширюються норми П(С)БО 27 та норми МСФЗ 5</p>		

3. Критерії визнання активів такими, що утримуються для продажу		
Акцент робиться саме на продаж, не допускаються інші способи вибуття (обмін, інша компенсація).	Дані активи визнаються як утримувані для продажу, якщо їх балансову вартість буде відшкодовано (частіше – за допомогою продажу на сторону), але не подальшою їх експлуатацією. При цьому, за очікуваннями, вибуття цих активів має відбутися в межах одного року з дати визнання їх такими, що вибувають, якщо тільки продовження періоду вибуття не викликане об'єктивними обставинами, що є невідконтрольними компанією.	Термін ліквідації підприємства-банкрута обмежений - до 1,5 років. Активи мають вивувати тільки шляхом продажу, ніяка інша форма компенсації не допускається
Висновок: необоротні активи підприємства-банкрута, які входять до ліквідаційної маси, можна визнати такими, що утримуються для продажу		
4. Оцінка активів і груп, що вибувають		
Оцінюються за найменшою з двох вартостей: за балансовою або за чистою вартістю реалізації	Оцінюються за найменшою з двох вартостей: за балансовою або справедливою вартістю з вирахуванням витрат на продаж	На практиці: оцінюються за балансовою вартістю
Висновок: необоротні активи підприємства-банкрута, що увійшли до ліквідаційної маси, незручно переоцінювати щокварталу, тому справедлива вартість цих активів встановлюється за експертною оцінкою, яка є початковою при продажу, а фактична грошова компенсація їх вартості встановлюється за результатами конкурсного продажу об'єкту і може відрізнятись від його балансової вартості, як у бік зменшення, так і в бік збільшення. Тому запропонована нормами П(С)БО 27 та МСФЗ 5 оцінка активів і груп, що вибувають, для підприємства-банкрута є нелогічною і незручною.		

Таблиця 4

Облік реалізації об'єкта основних засобів у підприємства-банкрута при ліквідації

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Списано об'єкт основних засобів при реалізації		
1.1	Списано знос об'єкту	131 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»
1.2	Списано залишкову вартість об'єкту	977 «Інші витрати звичайної діяльності» або доцільніше 993 «Інші надзвичайні витрати», субрахунок «Витрати при ліквідації»	10 «Основні засоби»
2	Відображено дохід від продажу об'єкту основних засобів	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	746 «Інші доходи від звичайної діяльності» або 752 «Інші надзвичайні доходи», субрахунок «Доходи від ліквідації»
3	Відображена сума податкових зобов'язань з ПДВ	746 або 752	641 «Розрахунки за податками»

Крім того, рекомендується для запобігання некоректного тлумачення норм П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» чітко визначити,

що норми цього стандарту не поширюються на продаж необоротних активів підприємства-банкрута у процедурі ліквідації.

Література

1. Закон України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» в редакції Закону від 30.06.99 р. № 784-XIV із змінами і доповненнями.

2. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV, із змінами і доповненнями

3. П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».

4. МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».

5. Учет и анализ банкротств. / Чиркова

М.Б., Коновалова Е.М., Малицкая В.Б. – М.: Эксмо. – 2008. – 240 с.

6. Бреславцева Н.А. Банкротство организаций: основные положения, бухгалтерский учет – Ростов н/Д: Феникс. – 2007. – 160 с.

7. Долгин С.В. Оценка активов предприятия в условиях банкротства // Финансы. – 2005. – № 6. – С. 72-74.

8. Долгин С.В. Оценка активов предприятия в условиях банкротства // Финансы. – 2005. – № 8. – С. 69-71.

Статья поступила в редакцию 20.04.2009