

НЕОБОРОТНІ АКТИВИ ДЛЯ ПРОДАЖУ: ОПЕРАЦІЙНА ЧИ ЗВИЧАЙНА ДІЯЛЬНІСТЬ

МОЙСЕЄВА О. В.

Стаття присвячена аналізу основних принципів обліку необоротних активів у групі для вибуття за національними і міжнародними стандартами та розробці рекомендацій щодо порядку визнання необоротних активів у такій групі і відображення в обліку процесу реалізації необоротних активів.

Ключові слова: *групи вибуття, операційна діяльність, звичайна діяльність, альтернативний облік*

Підприємства в процесі своєї діяльності можуть змінювати її напрямки, що приводить до вивільнення тих необоротних активів, які були придбані в момент створення підприємства, але через зміну виду діяльності перестали використовуватися. Для компенсування вартості таких активів і отримання коштів на придбання нових активів, підприємства організують їх продаж. Зміни у процесі планування, визнання та обліку необоротних активів, призначених для продажу роблять тему обліку продажу необоротних активів актуальною.

Із введенням у 2008 році П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність» перед бухгалтерами постала проблема розділити активи на ті, що утримуються для продажу, і ті, що використовуються у господарській діяльності. Такий захід був проведений для відокремлення активів, що фізично не зношуються, а відповідно і не амортизуються, тобто утримуваних для продажу, щоб забезпечити дотримання однієї з якісних характеристик звітної інформації – зіставність. Згідно із стандартом для того, щоб актив класифікувався як утримуваний для продажу, необхідно проводити ряд заходів з планування продажу і активного просування активу на ринку, але порядок документального фіксування факту планування і просування у стандарті не наводиться. Гострою проблемою залишається порядок відображення реалізації активу, адже відповідно до П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність» її результати у будь – якому випадку наводяться у складі операційної діяльності, а не у складі звичайної, як це було раніше, хоча міжнародні стандарти фінансової звітності містять конкретний критерій переведення активів до групи для вибуття.

Проблемі обліку активів, утримуваних для продажу, приділяли увагу такі автори, як Голов С.Ф., Костюченко В.І., Чалий І., Швець В.Г., Бутинець Ф.Ф., Хома С.В., Нікулін О. У

своїх роботах автори рекомендують обліковувати необоротні активи, утримувані для продажу, або у складі оборотних, або у складі необоротних активів, не приділяючи уваги способу відшкодування вартості реалізує мого активу. Окрім того, основними критеріями переведення необоротного активу у групу для вибуття усі дослідники вважають планування продажу і активне просування активу на ринку, хоча ці умови є додатковими.

Метою статті є аналіз основних принципів обліку необоротних активів у групі для вибуття за національними і міжнародними стандартами та надання рекомендацій щодо порядку визнання необоротних активів у такій групі і відображення в обліку процесу реалізації необоротних активів.

П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність» має за основу МСФО 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», однак, між ними існують деякі відмінності, наприклад, можливість обміну необоротних активів, утримуваних для продажу, на інші активи. МСФО 5 дозволяє такий обмін, якщо він має комерційну сутність. Відповідно до МСБО 16 «Основні засоби» операція обміну має комерційну сутність, якщо [1]:

- а) конфігурація (ризик, визначення часу та сума) грошових потоків від отриманого активу відрізняється від конфігурації грошових потоків від переданого активу; або
- б) вартість частини діяльності суб'єкта господарювання, визначена суб'єктом господарювання, на яку впливає операція, змінюється внаслідок обміну;
- в) різниця між першим і другим пунктами є значною стосовно справедливої вартості активів, що обмінюються.

Тобто різниця між справедливою вартістю активів, що обмінюються повинна бути істотною. П(С)БО 27 наголошує, що необоротні активи, відчуження яких планується іншим способом, ніж продаж, не визнаються утримуваними для продажу, відповідно не визнаються у складі операційної діяльності.[2] Бачимо, що Міністерство фінансів України, визначило тільки один випадок, коли реалізація необоротних активів повинна відбуватися не через групу для вибуття. У всіх інших випадках реалізація відбувається через таку групу, і її результати відображаються у складі операційної діяльності. Така позиція підтверджується змінами до Інструкції з обліку основних засобів, у якій відсутні рахунки 742 «дохід від реалізації необоротних активів» і 972 «Собівартість реалізованих необоротних активів». Замість них з'явилися нові рахунки 742 «Доходи від відновлення корисності» і 972 «Втрати від зменшення корисності».[3] Звідси виходить, що будь – яка реалізація необоротного активу за грошові кошти повинна відбуватися шляхом його переведення до групи до вибуття. Швець А.Г. у своїй статті наголошує на тому, що операції з продажу необоротних активів відносити до операційної діяльності підприємства неправомірно, оскільки на

жодному з підприємств продаж основних засобів та інших необоротних активів не вважається основною статутною діяльністю.[4] Але як справедливо відмітила Неженська Т., ведення обліку необоротних активів, що не заплановано вибули з активного використання у звітному періоді, на рахунок 10 «Основні засоби» до моменту реалізації суперечить П(С)БО 7 «Основні засоби», з якого вилучено вимогу списання з балансу об'єкта основних засобів у разі його вибуття внаслідок продажу. Тобто об'єкти, що утримуються для використання, продажу підлягати не можуть. Реалізувати можна тільки ті об'єкти, що утримуються для продажу.[5] Вимога перекласифікації у необоротні активи, утримувані для продажу, є очевидною.

Однак, позиція Міністерства фінансів стосовно відображення у будь – якому випадку реалізації необоротних активів через групу для вибуття необоротних активів протиречить основному положенню МСФО 5: суб'єкт господарювання повинен класифікувати непоточний актив як утримуваний для продажу, якщо його балансова вартість буде в основному відшкодовуватися шляхом операції продажу, а не поточного використання.[6] П(С)БО 27 містить подібний текст: економічні вигоди очікується отримати від продажу необоротних активів, а не від їх використання за призначенням. То ж зміни, внесені Міністерством фінансів до Інструкції з обліку основних засобів протиречать П(С)БО 27.

Виходячи з головної умови переведення необоротних активів до групи вибуття, можна зробити висновок, 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. Складність викликає розуміння «більшої частини вартості». Вирішення цього питання полягає у терміні корисної експлуатації або обсязі виробленої продукції за допомогою цього обладнання (якщо використовується виробничий метод нарахування амортизації): якщо необоротний актив експлуатувався більше, ніж половина терміну корисної експлуатації, або за його допомогою вироблено більше, ніж половину запланованого обсягу продукції, то продаж такого об'єкта не може розглядатися як операційний, його треба відображати у складі звичайної діяльності, в іншому випадку – у складі операційної діяльності. То ж у бухгалтерському обліку повинні бути передбачені записи на два випадки – операційний і неопераційний продаж. Розглянемо спочатку відображення реалізації необоротного активу у складі звичайної діяльності. До 2008 року для відображення результатів реалізації були призначені рахунки 742 «Дохід від реалізації необоротних активів» і 972 «Собівартість реалізованих необоротних активів», однак, на даний момент ці рахунки використовуються для відображення відновлення і зменшення корисності необоротних активів відповідно. [7] У

такій ситуації залишається один вихід – використання рахунків 746 «Інші доходи від звичайної діяльності» і 977 «Інші витрати звичайної діяльності». Чалий І. у своїй статті запропонував доцільний цикл проведень для відображення не операційного продажу [8] :

1. відображено дохід від реалізації необоротного активу – дебет рахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» і кредит рахунку 746 «Інші доходи від звичайної діяльності»;
2. відображено податкове зобов'язання з ПДВ – дебет рахунку 746 «Інші доходи від звичайної діяльності» і кредит рахунку 641 «розрахунки за податками»;
3. списано знос активу, що реалізується – дебет рахунку 13 «Знос необоротних активів» і кредит рахунків 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи»;
4. списана на витрати залишкова вартість об'єкта, що реалізується – дебет рахунку 977 «Інші витрати звичайної діяльності» і кредит рахунків 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи».

У тому випадку, коли основна вимога МСФО 5 і П(С)БО 27 щодо переведення до групи для вибуття задовольняється, і виконуються додаткові умови, то цикл проведень з реалізації необоротного активу має виглядати наступним чином:

1. Списано знос необоротного активу, що реалізується – дебет рахунку 13 «Знос необоротних активів» і кредит рахунків 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи»;
2. необоротний актив за залишковою вартістю переведений до складу групи для вибуття – дебет рахунку 286 «Необоротні активи і групи для вибуття, які утримуються для продажу» і кредит рахунків 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи».

Далі необхідно відобразити операції з нарахування доходів та витрат, але і тут існує невизначеність, причому створена Міністерством фінансів України. Справа в тому, що відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку для обліку доходів і витрат від продажу необоротних активів передбачені рахунки 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» і 943 «Собівартість реалізованих запасів», але згідно із Листом Міністерства фінансів від 25.07.2008 р. № 31-34000-10-10/29072 результати від продажу необоротного активу відображаються на рахунках 719 «Інші доходи від операційної діяльності» і 949 «Інші витрати операційної діяльності». [9] Істотної помилки при використанні першого або другого способу не виникає, але, якщо вже вирішено відокремлювати активи, що реалізуються від активів, які використовуються у господарській діяльності, тоді необхідно відокремити реалізацію запасів від реалізації необоротних активів

у групі для вибуття. На наш погляд, більш доцільним є використання проведення, закріплених у Листі Мінфіна. Продовжимо цикл проведення:

3. відображено дохід від реалізації необоротного активу – дебет рахунку 680 «Розрахунки, пов'язані з необоротними активами і групами вибуття, що утримуються для продажу» і кредит рахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності»;

4. відображено податкове зобов'язання з ПДВ – дебет рахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності» і кредит рахунку 641 «Розрахунки за податками»;

5. списана на витрати залишкова вартість об'єкта, що реалізується – дебет рахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» і кредит рахунку 286 «Необоротні активи і групи для вибуття, які утримуються для продажу».

Обмін неподібними активами відображається, як продаж активу, але відповідно до П(С)БО 27 необоротні активи, відчуження яких планується іншим способом, ніж продаж, не визнаються утримуваними для продажу. Це означає, що у такій ситуації для відображення результатів обміну можна використовувати лише рахунки 746 «Інші доходи від звичайної діяльності» і 977 «Інші витрати звичайної діяльності». Бухгалтерські записи мають бути наступними:

1. списаний знос необоротного активу, що передається – дебет рахунку 13 «Знос необоротних активів» і кредит рахунків 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи»;

2. списана на витрати залишкова вартість об'єкта, що передається – дебет рахунку 977 «Інші витрати звичайної діяльності» і кредит рахунків 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи».

3. відображено дохід від обміну необоротного активу, що передається – дебет рахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» і кредит рахунку 746 «Інші доходи від звичайної діяльності»;

4. відображено податкове зобов'язання з ПДВ – дебет рахунку 746 «Інші доходи від звичайної діяльності» і кредит рахунку 641 «розрахунки за податками»;

5. оприбуткований актив від іншої сторони в обмін на переданий необоротний актив – дебет рахунків 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи», 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні швидкозношувані предмети», 28 «Товари» і кредит рахунку 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками і підрядниками»;

6. відображений податковий кредит з ПДВ – дебет рахунку 641 «Розрахунки за податками» і кредит рахунку 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками і підрядниками»;

7. проведений залік заборгованостей – дебет рахунку 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками і підрядниками» і кредит рахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».

Окрім головного критерію визнання об'єкта утримуваним для продажу є ще і додаткові, яким більшість авторів надає особливу увагу:

1. актив повинен бути придатним для негайного продажу в тому стані, в якому він знаходиться на момент продажу;
2. продаж повинен бути високоймовірним;
3. для підвищення ймовірності продажу повинен бути складений план продажу активу, ініційована програма щодо визначення покупця і виконання плану;
4. актив повинен активно просуватися на ринку за справедливою ціною;
5. очікується, що продаж буде визнано завершеним протягом одного року, починаючи з дати класифікації як активу, утримуваного для продажу.

Розглянемо ці умови докладніше. Процес реалізації необоротного активу виглядає так: приймається рішення про продаж необоротного активу, виконується пошук покупця, підписується з покупцем угода про продаж, об'єкт передається покупцю. Це означає, що програма пошуку покупця завжди виконується, просто не фіксується на папері. Що стосується справедливої ціни, то, якщо підприємство застосовує модель переоцінки, на момент продажу балансова вартість необоротного активу буде дорівнювати справедливій ціні. Установлений термін продажу (один рік) відповідно до МСФО 5 може подовжуватися, якщо затримка була викликана подіями чи обставинами, що є поза контролем суб'єкта господарювання. Умова придатності до негайного продажу буде також виконана: якщо угода підписана, то продавець виконає усі роботи задля передачі об'єкта покупцю, мова йде про виконання технічних заходів щодо виведення необоротних активів з експлуатації. Швець А.Г. вважає, що на практиці такі передпродажні заходи вживаються безпосередньо перед передачею об'єкта покупцю, а отже, період часу між технічною підготовкою об'єкта до продажу та його списанням не є суттєвим. З вищесказаного виходить, що усі додаткові умови на практиці виконуються, то ж основною умовою переведення активу до групи для вибуття залишається спосіб відшкодування активу, що планується реалізувати: за рахунок амортизації або за рахунок компенсації вартості покупцем.

ВИСНОВКИ

При реалізації необоротного активу головним критерієм має бути строк корисної експлуатації об'єкту або обсяг виробленої за його допомогою продукції, бо саме ці

показники впливають на визначення вартості об'єкта на момент реалізації. Якщо на даному етапі основна вимога МСФО 5 щодо компенсації більшої частини вартості об'єкта за рахунок продажу порушується, то розгляд додаткових умов таких, як план продажу, активне просування на ринку і т. і., є недоречним. Оскільки для кожного підприємства продаж необоротного активу супроводжується специфічними умовами, в обліку повинна надаватися альтернатива: відображення реалізації необоротного активу через групу вибуття необоротних активів у складі операційної діяльності або без використання групи для вибуття необоротних активів у складі звичайної діяльності.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Основные средства: Международный стандарт бухгалтерского учёта 16// www.pro-u4ot.info
2. Необоротные активы, содержащиеся для продажи, и прекращённая деятельность: положение (стандарт) бухгалтерского учёта 27, утверждён Приказом Министерства финансов Украины от 7.11.2003г. № 617//Национальные положения (стандарты) бухгалтерского учёта: нормативная база. – Харьков: Курсор, 2009. – 293 с.
3. Инструкция о применении Плана счетов бухгалтерского учёта ативов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций, утверждена Приказом Министерства финансов Украины от 30.11.1999 г. № 291 9с изменениями и дополнениями//План счетов бухгалтерского учёта ативов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций. Инструкция по применению. – Харьков: Курсор, 2009. – 108 с.
4. Швець А.Г. Облік необоротних активів// Економічні науки / 7.Облік і аудит//http://www.rusnauka.com/12_KPSN_2010/Economics/63529.doc.htm
5. Неженська Т. Актуальні питання обліку необоротних активів, утримуваних для продажу// <http://udau.edu.ua/library.php?pid=937>
6. Нетекующие активы, содержащиеся для продажи, и прекращённая деятельность: Международный стандарт финансовой отчётности 5// www.pro-u4ot.info
7. Про затвердження Змін до деяких нормативно – правових актів міністерства фінансів Україниз бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 5 березня 2008 р. № 353//www.rada.gov.ua
8. Чалый И. Продажа основных средств: как учёт зависит от намерений.//Бухгалтерия. – 2008. - №37 (816) – с.63-67
9. Учёт необоротных активов, предназначенных для продажи: Письмо Министерства финансов Украины 25.07.2008 г. № 31-34000-10-10/29072// Бухгалтерия. – 2008. - №37 (816) – с. 67