

РОЗДІЛ 9 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.421

Чернишенко Я. Г.

Степаненко О. І.

Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ТА ДОКУМЕНТУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З РЕАЛІЗАЦІЇ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ, ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

Розглянуто проблеми обліку, які виникають під час відображення операцій із реалізації необоротних активів підприємства. Досліджено економічну сутність необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу. Визначено дискусійні та суперечливі питання щодо визнання таких об'єктів, методики їх обліку та узагальнення інформації у фінансовій звітності підприємства. Окреслено альтернативні підходи до відображення операцій із реалізації необоротних активів у системі рахунків бухгалтерського обліку. Запропоновано новий підхід до процесу документування операцій із переведення основних засобів до складу необоротних активів, утримуваних для продажу. Розкрито призначення нового первинного документу, визначено оптимальну облікову інформацію, яка підлягає документуванню. Обґрунтовано доцільність його використання в практичній діяльності підприємств.

Ключові слова: необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу, доходи, собівартість реалізації, вид діяльності, облікова інформація, документування, основні засоби, первинний документ.

Постановка проблеми. Стабільність функціонування господарюючих суб'єктів України значною мірою залежить від застосування ефективних інструментів управління. Їх реалізація потребує використання широкого масиву інформації, можливість формування якої з'являється за умови створення належного обліково-аналітичного забезпечення, особливо в частині обліку основних засобів. Інформація про необоротні активи завжди є цікавою та актуальною для різного кола користувачів, оскільки це найголовніші засоби праці, без яких не здійснюватиметься жодна діяльність і не зможе функціонувати підприємство. Саме ці об'єкти становлять вагомий частку майна будь-якого господарюючого суб'єкта, тому відіграють визначальну роль в його діяльності. Кожен користувач прагне отримати найточнішу та найактуальнішу інформацію на свій запит щодо матеріально-технічного стану підприємства. Але інформація, що представляється у фінансовій звітності щодо необоротних активів, не завжди є такою через недосконалість українського законодавства та постійні зміни в ньому.

Значне місце у кількісній та якісній характеристиці виробничого потенціалу господарюючого суб'єкта займають величина і динаміка необоротних активів, а саме основних засобів. Їх значення в процесі виробництва визначається тим, яке місце вони займають у розвитку продуктивних сил і виробничих відносин. Із розвитком технічного прогресу посилюється залежність суспільного виробництва від стану і рівня використання основних засобів. Вони все більше підкорюють собі не тільки сам процес праці, але й увесь процес виробництва, його діючу технологію й організацію. Нині для бухгалтерів більшості підприємств України актуальним є питання, пов'язані з особливостями облікового відображення та документального оформлення операцій із переведення об'єктів необоротних активів до складу утримуваних для продажу, а також їх подальшої реалізації.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у розробку теоретичних основ і методологічних підходів до проблем обліку основних

засобів зробили провідні вчені, такі як М.І. Бондар, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Й.Я. Даньків, В.А. Дерій, Г.Г. Кірейцев, А.М. Кузьмінський, М.В. Кужельний, В.Г. Лінник, Л.Г. Ловінська, Н.М. Малюга, О.І. Масна, Є.В. Мних, М.М. Матієшин, В.Ф. Палій, А.А. Пилипенко, Н.О. Пронь, М.Г. Чумаченко, В.Г. Швець.

Відзначаючи ґрунтовність проведених наукових досліджень, варто зазначити, що деякі проблеми все ж таки залишаються невирішеними та потребують подальшого наукового та практичного опрацювання.

Економічна сутність необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу, а також методичні суперечності їх обліку були і залишаються дискусійними питаннями як для науковців, так і для професійних бухгалтерів. Вони критично відносяться до введення в дію П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», норми якого не врегульовані з існуючими законодавчими актами, відсутності чіткого тлумачення терміну «необоротні активи та групи вибуття», не погоджуються з існуючою методикою відображення операцій, пов'язаних із реалізацією необоротних активів, у системі рахунків бухгалтерського обліку.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Однією з найбільш проблемних ділянок обліку необоротних активів, особливо в частині основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, є процес їх реалізації. Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про об'єкти необоротних активів, які підлягають продажу, регламентуються П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [1]. Незважаючи на те що період упровадження зазначеного стандарту відносно не великий, проблеми, які виникли у зв'язку з реалізацією його норм, широко обговорюються як серед практикуючих фахівців, так і серед науковців. Дискусійні питання виникають передусім через суперечливі положення Стандарту, відсутності окремих тлумачень, пояснень, класифікації необо-

ротних активів, утримуваних із метою продажу. І це все призводить до низки непорозумінь у методології їх обліку. Також залишається не вирішеною проблема документування операцій, пов'язаних із переведенням основних засобів (інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів) до складу необоротних активів, утримуваних для продажу.

Мета статті полягає у дослідженні економічної сутності необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу з метою віднесення операцій з їх реалізації до операційної, фінансової чи інвестиційної діяльності; розгляді методики обліку таких об'єктів; виділенні проблемних ділянок та шляхів усунення виявлених невідповідностей; гармонізації повноти та достовірності інформації про такі об'єкти у фінансовій звітності; запропонованні альтернативних підходів до вирішення проблеми ув'язки «об'єкт обліку – рахунок обліку – доходи, собівартість реалізації – вид діяльності» та документального оформлення операцій пов'язаних із переведенням об'єктів необоротних активів до складу утримуваних для продажу.

Виклад основного матеріалу дослідження. Необоротні активи та групи вибуття визнаються призначеними для продажу у випадку, якщо виконуються такі умови:

1) економічні вигоди очікується отримати від їх продажу, а не від використання за призначенням;

2) вони готові для продажу в їх теперішньому стані;

3) їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу;

4) умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів;

5) 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 [1].

Незважаючи на те що ці активи не класифікуються як запаси, Планом рахунків [2] та Інструкцією по його застосуванню [3] для ведення їх обліку передбачений субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу», який входить до складу рахунку 28 «Товари». Тобто перед тим як реалізувати об'єкт основних засобів (інших необоротних матеріальних активів чи нематеріальних активів), він повинен бути переведений зі складу необоротних активів до оборотних. Але рахунок 28 «Товари» призначений для обліку товарно-матеріальних цінностей, які придбані з метою перепродажу, та рекомендований для використання підприємствами сфери торгівлі та ресторанного бізнесу.

Підхід у частині переведення об'єктів основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, які підлягають реалізації із складу необоротних до складу оборотних, є економічно не обґрунтованим, адже придбання засобів праці завжди здійснюється з метою подальшого використання та отримання економічних вигід від їх експлуатації, а не продажу, і на момент прийняття рішення про реалізацію ці активи вже були на підприємстві, вони не є новопроданими. Необоротні активи, які підприємство очікує продати протягом дванадцяти календарних місяців, за економічною сутністю мають довгостроковий

характер. Вони залишаються засобами праці і не можуть стати предметами праці: 1) тільки тому, що їх перекласифікували (змінити статус, перевели); 2) незалежно від того, коли буде списано на витрати їхню вартість: чи в результаті продажу від наступної дати балансу, чи шляхом використання впродовж кількох років.

Активи слід включати до тієї чи іншої класифікаційної групи виходячи з їх економічної сутності, призначення, терміну використання. Це підтверджено і нормами Міжнародних стандартів, в яких зазначено: «...не міняти класифікацію тих активів, які в МСБО 1 «Подання фінансових звітів» визнаються як непоточні, на поточні лише через те, що управлінський персонал вирішив їх продати...» [4]. Але незважаючи на це, у МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» і, відповідно, у П(С)БО 27, такі активи виділені в окрему групу з особливими методами оцінки та визнання.

Зміни в порядку відображення вищезазначених активів потягли за собою реформування методики визнання доходів і витрат, які виникають під час продажу таких об'єктів. Раніше, до 2008 р., такі операції відносились до складу інвестиційної діяльності підприємства, а для відображення доходів від реалізації та собівартості реалізації використовувались окремі субрахунки: «Доходи від реалізації необоротних активів», «Собівартість реалізованих необоротних активів». Із 2008 р. підходи до визнання таких доходів і витрат кардинально змінилися – тепер ці операції є операційною діяльністю, доходи від реалізації показуються на субрахунку 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів», собівартість реалізації – на субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів».

На даних субрахунках здійснено об'єднання доходів і витрат, отриманих від реалізації різних за економічною сутністю об'єктів обліку – виробничих запасів, МПП, а також необоротних активів та груп вибуття, до яких відносяться об'єкти основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів. Крім того, назва субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» не відповідає сутності інформації, яка на ньому відображається. Виникає питання: якщо підприємство реалізує нематеріальний актив (право на використання торгової марки), чи є логіка у відображенні собівартості його реалізації на субрахунку з назвою «Собівартість реалізованих виробничих запасів»?

Як зазначалося вище, під час визнання необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу, класифікуються як оборотні активи і показуються у складі товарів. І тут виникає протиріччя в об'єктивності та логічності подання інформації: якщо такі об'єкти визнано у складі товарів, то для відображення доходів і собівартості реалізації повинні використовуватись субрахунки 702 «Дохід від реалізації товарів» та 902 «Собівартість реалізованих товарів». А це вже основна діяльність підприємства (яка прописується установчими документами підприємства).

П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» настановляє на думку, що операції з необоротними активами, які підлягають продажу – це винятково операційна діяльність. Але відомо, що операційна діяльність, а тим більше основна, визначається установчими документами господарюючого суб'єкта і при цьому придбання, перепродаж необоротних

активів складно відділити від інвестиційної діяльності. У цьому випадку виникає риторичне запитання: так до якого виду діяльності відносяться операції, пов'язані з продажем необоротних активів? У частині норм стандарту, Плану рахунків та Інструкції по його застосуванню – операційна; у частині установчих документів підприємства – інвестиційна; у частині логіки, взаємоув'язки рахунків (субрахунків) об'єкта обліку, доходів і собівартості реалізації – основна діяльність. У табл. 1 згруповано інформацію щодо операцій із реалізації активів підприємства на предмет її узгодженості між рахунками обліку та віднесенням до певного виду діяльності.

Аналогічні протиріччя також мають місце в інформації, яка подається у фінансовій звітності підприємства. Після введення в дію П(С)БО 27 інформація про необоротні активи, утримувані з метою продажу, наводиться в Балансі (Звіт про фінансовий стан) окремим розділом в активі, а зобов'язання, що виникають унаслідок здійснення таких операцій, – окремим розділом у пасиві. За цих умов підприємство може на власний розсуд зменшувати розмір власних необоротних активів

і штучно оптимізувати структуру активу балансу. Такі дії можуть призводити до непрямого зменшення власного капіталу (через виникнення інших операційних витрат, що призведе до зменшення рівня нерозподіленого прибутку).

Також залишається незрозумілим підхід до місця таких об'єктів у структурі Балансу. У даній формі звітності вони наводяться окремим розділом, тобто незважаючи на те що вони визнані оборотними активами, але до їх складу не включаються. Крім того, такий підхід порушує принцип побудови Балансу, який базується на збільшенні ліквідності статей. Знову постає запитання: для чого переводити об'єкти основних засобів (інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів) до складу оборотних, якщо у фінансовій звітності показувати їх відокремлено?

У Звіті про фінансові результати до внесення змін інформація про доходи та витрати від реалізації необоротних активів, як і про будь-який інший спосіб вибуття, наводилася у складі інших доходів та витрат, які трактувалися як інвестиційна діяльність суб'єкта господарювання. Однак після внесення змін доходи і витрати від реаліза-

Таблиця 1

Узгодженість облікової інформації в частині операцій із реалізації активів підприємства (об'єкт обліку – рахунок обліку – доходи, собівартість реалізації – вид діяльності)

Об'єкт обліку	Рахунок (субрахунок) обліку	Доходи, собівартість реалізації (субрахунок)	Фінансовий результат (субрахунок), вид діяльності	Коментар
Готова продукція	26 «Готова продукція»	701 «Дохід від реалізації готової продукції» 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	791 «Результат операційної діяльності» <i>Основна, операційна</i>	інформація узгоджена
Товари	28 «Товари» (у частині субрахунків 281 – 285)	702 «Дохід від реалізації товарів» 902 «Собівартість реалізованих товарів»	791 «Результат операційної діяльності» <i>Основна, операційна</i>	інформація узгоджена
Роботи, послуги	23 «Виробництво»	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	791 «Результат операційної діяльності» <i>Основна, операційна</i>	інформація узгоджена
Виробничі запаси, МПП	20 «Виробничі запаси» 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	791 «Результат операційної діяльності» <i>Операційна</i>	інформація узгоджена, але потребує уточнення назва субрахунку 943 – «Собівартість реалізованих інших оборотних активів»
Фінансові інвестиції	14 «Довгострокові фінансові інвестиції» 35 «Поточні фінансові інвестиції»	741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій» 971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій»	793 «Результат іншої діяльності» <i>Інвестиційна</i>	інформація узгоджена
Основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи (в частині операцій з їх реалізації)	286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	791 «Результат операційної діяльності» <i>Вид діяльності – не узгоджено</i>	інформація не узгоджена У відповідності: до норм П(С)БО 27, Інструкції по застосуванню Плану рахунків – рахунок обліку об'єкта показує основну діяльність; доходи, собівартість реалізації, фінансові результати – операційна діяльність; до норм НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та установчих документів підприємств – це інвестиційна діяльність

Джерело: авторська розробка, згруповано за даними [1; 3; 5]

ції необоротних активів стали відображатися як інші операційні доходи і витрати, та, відповідно, у Звіті про фінансові результати показуються у складі операційної діяльності.

Незважаючи на зміни в обліку реалізації основних засобів (інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів), у Звіті про рух грошових коштів нічого не змінилося, тобто така інформація визнається в складі інвестиційної діяльності.

Таким чином, у річній фінансовій звітності виникає потрійний парадокс: у Балансі необоротні активи, призначені для продажу, відображаються окремо від необоротних та оборотних активів (при цьому трактується як «необоротні», визнаються як оборотні, а показуються відокремлено); у Звіті про фінансові результати доходи і витрати від реалізації таких активів наводяться у складі операційної діяльності, а у Звіті про рух грошових коштів інформація про продаж таких об'єктів показується у складі інвестиційної діяльності.

Для вирішення проблеми щодо віднесення операцій із реалізації необоротних активів до операційної чи інвестиційної діяльності звернемось до норм НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [5]. Так, відповідно до наведеного Стандарту, *операційна діяльність* – це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю, а *інвестиційна діяльність* – це придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих

фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентних грошових коштів.

Отже, як показують наведені визначення, дані факти господарського життя більше підпадають під трактування інвестиційної діяльності, ніж операційної, а тому отримані доходи і понесені витрати мають бути показані на рахунках 74 «Інші доходи» та 97 «Інші витрати» за відокремленими субрахунками.

Як зазначалося вище, облік необоротних активів, які підлягають продажу, вести на субрахунок 286 є нелогічним, оскільки міститься багато протиріч у частині відображення такої інформації. Також було вказано, що переведення об'єктів зі складу необоротних до складу оборотних є економічно необґрунтованою операцією, але дана норма чітко прописана в П(С)БО 27. І до внесення офіційних змін у стандарт (у частині переведення) суперечити його нормам не має сенсу, а слід шукати більш раціональні напрями щодо узгодженості облікової інформації про такі об'єкти.

Для вирішення проблеми ув'язки «об'єкт обліку – доходи, собівартість реалізації – вид діяльності» пропонується альтернативний підхід щодо відображення таких операцій у системі рахунків бухгалтерського обліку, а саме:

1) призначити окремий рахунок (із чітким виділенням субрахунків) для обліку об'єктів (цінностей), які підлягатимуть продажу – 29 «Активи зі складу необоротних, які утримуються для продажу».

Таблиця 2

Порівняння діючої методики обліку операцій із реалізації необоротних активів та запропонованого альтернативного підходу

№ з/п	Зміст господарської операції	Діюча методика відображення в обліку		Альтернативний підхід (авторське бачення)	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	Переведено об'єкт основних засобів (<i>верстат</i>) до складу активів, які утримуються для продажу	286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»	104 «Машини та обладнання»	291 «Основні засоби, утримувані для продажу»	104 «Машини та обладнання»
2	Списано нарахований знос за переведеним об'єктом	131 «Знос основних засобів»	104 «Машини та обладнання»	131 «Знос основних засобів»	104 «Машини та обладнання»
3	Реалізовано покупцеві об'єкт основних засобів	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	747 «Дохід від реалізації необоротних активів та груп вибуття»
4	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ у складі реалізованого об'єкту основних засобів	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	641 «Розрахунки за податками»	747 «Дохід від реалізації необоротних активів та груп вибуття»	641 «Розрахунки за податками»
5	Відображено собівартість реалізованого об'єкту основних засобів	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	286 «Необоротні активи утримувані для продажу та групи вибуття»	978 «Собівартість реалізованих необоротних активів та груп вибуття»	291 «Основні засоби, утримувані для продажу»
6	Отримано на поточний рахунок у банку оплату від покупця	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»
7	Списано на фінансовий результат дохід від реалізації об'єкту основних засобів	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	791 «Результат операційної діяльності»	747 «Дохід від реалізації необоротних активів та груп вибуття»	793 «Результат іншої діяльності»
8	Списано на фінансовий результат собівартість реалізованого об'єкту основних засобів	791 «Результат операційної діяльності»	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	793 «Результат іншої діяльності»	978 «Собівартість реалізованих необоротних активів та груп вибуття»

Джерело: авторська розробка

Даний рахунок буде призначений для ведення обліку необоротних активів та груп вибуття, які визнаються утримуваними для продажу, а саме основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів та інших об'єктів, які підпадають під дію П(С)БО 27. За дебетом даного рахунку відображатиметься залишкова вартість об'єктів необоротних активів із приводу яких підприємством було прийнято рішення про продаж (відчуження), за кредитом – їх вибуття (реалізація).

Для рахунку 29 «Активи зі складу необоротних, які утримуються для продажу» з метою деталізації інформації щодо об'єктів, які підлягають продажу, пропонується створити такі субрахунки:

291 «Основні засоби, утримувані для продажу» – призначатиметься для узагальнення інформації про наявність та рух основних засобів, які переведені до складу активів, які утримуються для продажу відповідно до норм П(С)БО 27;

292 «Інші необоротні матеріальні активи, утримувані для продажу» – відображатиметься інформація про наявність та рух інших необоротних матеріальних активів, утримуваних для продажу;

293 «Нематеріальні активи, утримувані для продажу» – призначатиметься для відображення інформації про наявність та рух нематеріальних активів, утримуваних для продажу;

294 «Інші активи та групи вибуття, утримувані для продажу» – призначатиметься для відображення інформації про інші необоротні активи та групи вибуття, що утримуються для продажу, що не знайшли свого відображення на вищезазначених субрахунках та підпадають під дію П(С)БО 27;

2) відділити субрахунки в частині доходів і витрат, які узагальнюватимуть інформацію саме про такі операції та підтверджуватимуть, що це є інвестиційна діяльність підприємства, а саме:

747 «Дохід від реалізації необоротних активів та груп вибуття» – узагальнюватиметься інформація про доходи від реалізації необоротних активів та груп вибуття (основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів та інших активів, груп вибуття), що утримувалися для продажу відповідно до норм П(С)БО 27;

978 «Собівартість реалізованих необоротних активів та груп вибуття» – узагальнюватиметься інформація про собівартість реалізації необоротних активів та груп вибуття (основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів та інших активів, груп вибуття), що утримувалися для продажу відповідно до норм П(С)БО 27.

У табл. 2 наведено порівняння діючої методики обліку операцій із реалізації необоротних активів та запропонованого альтернативного підходу.

Такий підхід дає можливість хоча б частково узгодити ув'язку «об'єкт обліку – доходи, собівартість реалізації – вид діяльності»:

- об'єктом обліку є необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу, які обліковуються на відокремленому рахунку 29 «Активи зі складу необоротних, які утримуються для продажу» у розрізі відповідних субрахунків;

- доходи, собівартість реалізації від продажу таких активів визнаватимуться у складі інших доходів і витрат та відображатимуться на окремих субрахунках – 747 «Дохід від реалізації необоротних активів та груп вибуття», 978 «Собівартість реалізованих необоротних активів та груп вибуття»;

- вид діяльності – у кінці звітного періоду вищезазначені доходи і собівартість реалізації списуватимуться на фінансовий результат у частині субрахунку 793 «Результат іншої діяльності». При цьому у Звіті про фінансові результати таке відображення трактуватиметься як інвестиційна діяльність та узгодиться з інформацією Звіту про рух грошових коштів.

Слід зазначити, що наведений підхід не вирішує всіх економічних протиріч у формуванні облікових даних про необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу, але хоча б частково дає можливість гармонізувати інформацію та надати їй логічного подання у фінансовій звітності підприємства. Проблеми в частині трактування, класифікації, переведення (чи непереведення) таких об'єктів до складу оборотних активів вирішити важко, оскільки мають бути внесені відповідні зміни до П(С)БО 27 та інших нормативних документів.

У сучасних умовах під час ведення господарської діяльності яскраво вираженою є проблема документування господарських операцій, особливо це стосується операцій із переведення об'єктів основних засобів до складу активів, які утримуються для продажу. Так, більшість підприємств оформляють дану операцію за допомогою *Акту приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів*. Даний факт засвідчує проведене серед бухгалтерів українських підприємств опитування з приводу доцільності використання типових форм первинних документів з обліку наявності та руху основних засобів, репрезентативність якого вважається досить широкою через належність до різних галузей господарства, що ними займаються анкетовані підприємства. Результати дослідження наведені на рис. 1.

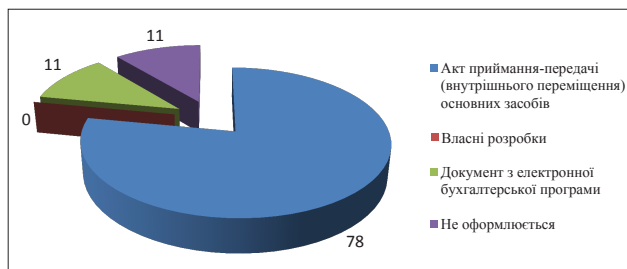


Рис. 1. Використання типових форм первинних документів під час переведення об'єктів основних засобів до складу необоротних активів, які утримуються для продажу

Таким чином, виникає необхідність розробки нової форми первинного документа, який би відображав повну та достовірну облікову інформацію про переведення об'єкту основних засобів до складу необоротних активів, які утримуються для продажу. Пропонується до розгляду *Акт виведення з експлуатації об'єктів основних засобів*, форму якого проілюстровано на рис. 2.

Розроблена форма первинного документа є універсальною та призначена для документального відображення процесу вибуття об'єктів основних засобів із підприємства різними шляхами, а саме: переведення до складу необоротних активів, що утримуються для продажу, безоплатна передача, списання (ліквідація), внесок до статутного капіталу іншого підприємства, обмін на подібні (неподібні) активи. Даний документ фіксує інформацію про об'єкти основних засобів, облік яких ведеться

на рахунку 10 «Основні засоби» (у розрізі відповідних субрахунків). *Акт виведення з експлуатації об'єктів основних засобів* складається бухгалтером на підставі Наказу (розпорядження) керівника підприємства. Головним реквізитом у запропонованій формі є *Шлях (причини) вибуття основних засобів* що відображає інформацію стосовно способу вибуття (відчуження) об'єкту основних засобів із підприємства.

Також у даному документі, у спеціально відведених графах, пропонується наводити конкретну аналітичну інформацію, а саме: *залишкову вартість та накопичений знос* із кореспонденцією

рахунків, за якими вони відображаються; *дату введення в експлуатацію та дату припинення нарахування амортизації* для визначення строку, що його об'єкт відпрацював на підприємстві; *найменування та інвентарний номер об'єкта* для його чіткої ідентифікації на підприємстві. Окреслений підхід до формування облікової інформації в наведеному документі надасть можливість влучніше та ефективніше задовольняти існуючі інформаційні потреби користувачів, що, без сумніву, позитивно позначиться на якості та раціональності прийняття рішень щодо управління основними засобами підприємства.

ТОВ «Люкс-Комфорт» (підприємство, організація)			ЗАТВЕРДЖУЮ: керівник <u>Мельник / Мельник С.С.</u> <u>«16» липня 2015 р.</u>			
Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ		24706884				
АКТ ВИВЕДЕННЯ З ЕКСПЛУАТАЦІЇ ОБ'ЄКТІВ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ			Шляхи (причини) вибуття основних засобів	списання (ліквідація)		
				переведення до складу необоротних активів та груп вибуття утримуваних для продажу		X
				безоплатна передача		
				внесок до статутного капіталу іншого підприємства		
				обмін на подібні активи		
				обмін на не подібні активи		
				інші шляхи вибуття		
<i>Потрібне виділити поміткою «X»</i>						
Номер документа	Дата складання	Найменування об'єкта	Інвентарний номер	Рік випуску (побудови)	Дата введення в експлуатацію (місяць, рік)	Термін перебування в експлуатації (кількість років, місяців)
1	2	3	4	5	6	7
07	16.07.15	верстат для нарізання підвіконників	104.009	2008	жовтень 2008	6 років 9 місяців
Номер заводський –00265116			Номер паспорта –ВВК - 351611			
Складові первісної вартості		Дебет (рахунок, субрахунок)	Кредит (рахунок, субрахунок)	Сума, грн.	Дата припинення нарахування амортизації (місяць, рік)	
1		2	3	4	5	
Залишкова вартість		286 (291)*	104	14 731,64	липень	
Накопичений знос		131	104	835,02	2015	
<i>Наказ (розпорядження) від «15» липня 2015 р., № 135/07 на виведення з експлуатації об'єкта основних засобів</i>						
Результати огляду та висновок комісії (необхідне виділити поміткою «X»)						
Об'єкт технічним вимогам		Проведення ремонту		Об'єкт для експлуатації		Висновок комісії: виведення з експлуатації здійснюється у зв'язку з
відповідає	не відповідає	потрібне	не потрібне	придатний	не придатний	списанням (ліквідацією)
1	2	3	4	5	6	7
X			X	X		8
Голова комісії		<u>менеджер по збуту</u> (посада)		<u>Сотников</u> (підпис)		<u>Сотников А.І.</u> (прізвище, ініціали)
Члени комісії		<u>головний бухгалтер</u> (посада)		<u>Павленко</u> (підпис)		<u>Павленко Л.А.</u> (прізвище, ініціали)
		<u>менеджер по збуту</u> (посада)		<u>Дерека</u> (підпис)		<u>Дерека Є.Є.</u> (прізвище, ініціали)
Об'єкт здав		<u>майстер цеху</u> (посада)		<u>Круцик</u> (підпис)		<u>Круцик Р.Г.</u> (прізвище, ініціали)
		<u>Головний бухгалтер</u> (посада)		<u>Павленко</u> (підпис)		<u>Павленко Л.А.</u> (прізвище, ініціали)

* Зазначено субрахунки відповідно до діючої методики обліку (286) та запропонованого підходу (291).

Рис. 2. Запропонована форма Акту виведення з експлуатації об'єктів основних засобів
Джерело: авторська розробка

Висновки. Інтеграція України у світове господарство стимулює систематичні зміни у нормативно-правових документах, які регламентують ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Це викликано прагненням привести вітчизняний облік і звітність до норм міжнародних стандартів, що дасть змогу спростити порядок їх оцінки зарубіжними партнерами. Однак часті зміни призводять до різного роду непорозумінь та суперечностей, які виникають під час практичного застосування цих документів.

Таким чином, облік необоротних активів, утримуваних для продажу, потребує вдосконалення в методико-організаційних аспектах, а також узгодженості законодавчо-нормативних документів, особливо в частинах методики відображення таких операцій у системі рахунків бухгалтерського обліку, критеріїв їх віднесення до певного виду діяльності. Запропоновані альтернативні підходи до відображення інформації про реалізацію необоротних акти-

вів дадуть змогу уникнути викривлення сутності понять «товари», «виробничі запаси», гармонізувати вітчизняний бухгалтерський облік, зменшити невідповідності та проблемні питання в ньому.

Запропонована форма первинного документу, яка показує інформацію про виведення основних засобів з експлуатації, є унікальною та універсальною, оскільки в Україні не існує офіційних аналогів, які б відображали операції щодо переведення об'єктів до складу активів, які утримуються для продажу. Розроблений документ містить реквізити, що є обов'язковими згідно з законодавством України, а також ілюструє дані, які дають змогу швидко читати та використовувати наведену інформацію для управління підприємством. Даний документ дає змогу систематизувати інформацію про об'єкт основних засобів, що виводиться з експлуатації, таким чином, щоб вона була максимально повною, достовірною та релевантною для її користувачів.

Список літератури:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», затверджене Наказом МФУ від 17.11.2003 р. № 617 (у редакції наказу МФУ від 03.10.2007 р. № 1100), зі змінами.
2. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291, зі змінами.
3. 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, зі змінами.
4. Міжнародний стандарт фінансової звітності 5 (МСФЗ 5) «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене Наказом МФУ від 07.02.2013 р. № 73, зі змінами.

**Чернышенко Я. Г.
Степаненко О. И.**

Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА И ДОКУМЕНТИРОВАНИЯ ОПЕРАЦИЙ ПО РЕАЛИЗАЦИИ НЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ, ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ

Резюме

Рассмотрены проблемы учета, возникающие при отражении операций по реализации необоротных активов предприятия. Исследована экономическая сущность необоротных активов и групп выбытия, удерживаемых для продажи. Определены дискуссионные и спорные вопросы о признании таких объектов, методики их учета и обобщения информации в финансовой отчетности предприятия. Определены альтернативные подходы к отражению операций по реализации необоротных активов в системе счетов бухгалтерского учета. Предложен новый подход к процессу документирования операций по переводу основных средств в состав необоротных активов, удерживаемых для продажи. Раскрыты назначения нового первичного документа, определена оптимальная учетная информация, которая подлежит документированию. Обоснована целесообразность его использования в практической деятельности предприятий.

Ключевые слова: необоротные активы и группы выбытия, удерживаемые для продажи, доходы, себестоимость реализации, вид деятельности, учетная информация, документирование, основные средства, первичный документ.

**Chernyshenko Ya. G.
Stepanenko O. I.**

Vadym Hetman Kyiv National Economic University

PROBLEMS RECORDING AND DOCUMENTING TRANSACTIONS FOR THE SALE OF FIXED ASSETS, THEIR SOLUTIONS

Summary

The article deals with accounting issues arising when displaying operations for the sale of fixed assets. Researched the economic essence of current assets and disposal groups holding for sale. Determined debatable and controversial issues of objects recognition, methods of its calculation and information synthesis in the financial statements. Outlined alternative approaches to displaying of transactions on sales of fixed assets in the system of accounts. A new approach to the documentation process of transactions of the transfer of fixed assets to non-current assets holding for sale is offered. Revealed the appointment of a new primary document, defined the optimal accounting information to be documented. The expediency of its use in practical activity is grounded.

Key words: current assets and disposal groups held for sale, revenue, cost of sales, activity, accounting information, documentation, fixed assets, primary document.