

## ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ У ЗВІТНОСТІ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ, УТРИМУВАНИХ ДЛЯ ПРОДАЖУ

*Єрмолаєва М.В., к.е.н., доцент, Скиданенко Ю.Д., к.філол.н., доцент  
Полтавська державна аграрна академія*

*У статті висвітлюються зміни, які відбулися в обліку необоротних активів внаслідок внесення змін до П(С)БО 27 та проблемні питання в обліку реалізації необоротних активів. Крім того, відображаються основні зміни і проблеми, виявлені при складанні фінансової звітності щодо основних засобів.*

*In the article describes the changes, what occurred in the accounting of non-current assets as a result of National standard 27 and the problems in the accounting of realization of non-current assets. Besides appear the changes and challenges, identifying the financial reporting for fixed assets.*

**Постановка проблеми.** Одним із завдань, що виконує сучасний бухгалтерський облік, є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про господарські процеси, які відбуваються на підприємстві, фінансові результати його діяльності та, зокрема, про наявність і структуру необоротних та оборотних матеріальних активів. Для того, щоб інформація була вірною, необхідно чітко розмежовувати поняття оборотних і необоротних матеріальних активів, щоб користувач бухгалтерської інформації мав можливість оцінити доходи і фінансові результати від основної та інших видів діяльності підприємства. Сучасний підхід до визначення сутності необоротних матеріальних активів виділяє в окрему облікову групу необоротні активи, утримувані для продажу. Згідно з П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [2] необоротні активи, щодо яких прийнято рішення про продаж, змінюють свою сутність і перетворюються на оборотні. Такий підхід є досить суперечливим і має як позитивні, так і спірні моменти.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Теоретичні та прикладні аспекти досліджуваного питання жваво обговорюються науковцями та бухгалтерами – практиками, зокрема С. Хомою [3], Е. Кушиною, І. Губиною [1]. Це свідчить про те, що дане питання потребує подальшого вивчення та вдосконалення.

**Постановка завдання.** Метою статті є висвітлення методичних аспектів обліку та відображення у звітності необоротних матеріальних активів, які утримуються для продажу та розкриття окремих суперечностей у чинному законодавстві, яке регламентує їх облік.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» передбачає виділення в окрему класифікаційну групу тих необоротних активів, балансову вартість яких буде відшкодовано шляхом продажу, а не шляхом подальшої

експлуатації. Це положення розроблено на основі Міжнародного стандарту фінансової звітності 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [2].

Чинним Планом рахунків для обліку таких об'єктів введено субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу». Ми вважаємо, що віднесення непоточних активів, утримуваних для продажу до складу товарних запасів є суперечливим. Згідно Інструкції про застосування Плану рахунків на рахунку 28 «Товари» здійснюють облік руху товарно – матеріальних цінностей, які надійшли на підприємство з метою продажу. На нашу думку, таке визначення не можна застосовувати до операцій переведення основних засобів зі складу необоротних активів до оборотних.

Можна погодитись з думкою про те, що основні засоби чи інші непоточні активи, які підприємство очікує продати протягом 12 місяців або в яких закінчується дванадцятимісячний термін корисного використання, за економічною сутністю мають довгостроковий характер. Вони залишаються засобами праці незалежно від того, коли буде списано на витрати їх вартість: чи в результаті продажу до наступної дати балансу, чи шляхом використання впродовж кількох років. Виходячи з цього, вимога вести облік таких об'єктів на рахунках 2-го класу, призначених для обліку оборотних активів, не може бути визнана доцільною. Водночас у МСБО 1 «Подання фінансових звітів» наведено приклад класифікації запасів як поточних активів навіть у тому випадку, коли вони будуть відшкодовані через дванадцять місяців з дати балансу. Тому активи необхідно включати до кожної класифікаційної групи, виходячи з їх сутності [3].

З одного боку, віднесення необоротних активів до складу оборотних в разі прийняття рішення про їх продаж є обґрунтованим, оскільки такі активи змінюють свою економічну сутність і фактично перетворюються на товар. Згідно з вимогами П(С)БО 27, такі необоротні активи знімаються зі складу основних засобів і зараховуються на субрахунок 286. При цьому нарахування амортизації на такі об'єкти припиняється. Актив має бути реалізований протягом 12 місяців. Саме тут і з'являється проблема.

Наприклад, рішення про продаж об'єкта необоротних активів прийнято і його реалізація відбулася протягом звітного періоду. В цьому випадку, на нашу думку, взагалі немає необхідності відображати в обліку необоротні активи і групи вибуття.

З іншого боку, якщо протягом 12-ти місяців покупець на об'єкт не знайшовся або з інших причин продаж не відбувся, ми отримуємо актив, що відноситься до складу оборотних активів і відображається на субрахунку 286.

У даному випадку підприємство має можливість продовжувати використовувати об'єкт за призначенням, не нараховуючи на нього амортизацію. Фактично такий об'єкт не змінить своєї економічної сутності. Виникає питання про доцільність переведення його до складу іншої класифікаційної групи.

На нашу думку, у випадку, коли підприємство приймає рішення про продаж об'єкта основних засобів до моменту його фактичного вибуття, такий об'єкт доцільно відображати у складі інших необоротних активів на

окремому субрахунку «Необоротні активи, призначені для продажу» до рахунку 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи». В цьому випадку інформація про склад необоротних активів буде більш достовірною.

Зміни, які відбулися в обліку необоротних активів, викликали необхідність внесення змін до форм фінансової звітності. Зокрема у балансі з'явився новий, 4-й розділ активу «Необоротні активи і групи вибуття» і нова балансова стаття за кодом 275. Тут відображається залишок по синтетичному рахунку 286 на кінець звітного періоду. На нашу думку, інформація про такі активи повинна відображатись у першому розділі активу, оскільки сучасна послідовність відображення інформації в активі балансу порушує принцип відображення балансових статей від найменш ліквідних до найбільш ліквідних.

Згідно з п. 9 р. 2 П(С)БО 27, необоротні активи і групи вибуття оцінюються за найменшою з двох величин – або за балансовою вартістю, або за чистою вартістю реалізації. Виходячи з цього, згідно з п. 10 р. 2 П(С)БО 27, у підприємства можуть виникнути або інші операційні доходи, або інші витрати операційної діяльності, пов'язані з коригуванням балансової вартості такого активу. Для відображення таких доходів і витрат застосовуються субрахунки 719 та 949 відповідно.

Це викликало необхідність внесення змін до Звіту про фінансові результати ф.№2. Причому у рядку 176 відображається прибуток від припиненої діяльності або від переоцінки необоротних активів і груп вибуття внаслідок припинення діяльності, а у рядку 177 наводиться збиток від припиненої діяльності або від переоцінки необоротних активів і груп вибуття внаслідок припинення діяльності. Слід зазначити, що ці рядки носять статус вписуваних і заповнюються лише за наявності факту припинення діяльності або переоцінки необоротних активів і груп вибуття, що утворюють припинену діяльність згідно з п. 4 П(С)БО 27.

У випадку, коли у звітному періоді все ж відбувається продаж необоротних активів і груп вибуття, виникає питання достовірного відображення у фінансовому обліку доходів від їх реалізації та собівартості реалізованих об'єктів. Діюча Інструкція про застосування Плану рахунків рекомендує для відображення доходу від реалізації таких активів застосовувати субрахунок 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» та 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів». Згідно з П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів», діяльність з придбання та реалізації тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів, є інвестиційною діяльністю підприємства. Отже, операції з продажу необоротних активів та груп вибуття відносяться до інвестиційної діяльності, а не до операційної. Тому доходи і витрати, пов'язані з їх продажем, слід відображати на субрахунках 746 «Інші доходи від звичайної діяльності» та 977 «Інші витрати звичайної діяльності».

Сьогодні перед складанням фінансової звітності бухгалтер повинен провести суттєву підготовчу роботу щодо правильності відображення інформації про необоротні активи. По-перше, необхідно проаналізувати склад

основних засобів підприємства і впевнитись в тому, що вони відповідають визначенню активів як таких. По-друге, слід провести перекласифікацію об'єктів згідно з вимогами П(С)БО 7, П(С)БО 27 та П(С)БО 32. Особливу увагу при цьому слід приділити саме визначенню переліку об'єктів, призначених для продажу, керуючись п.1 р.2 П(С)БО 27. При цьому слід звернути увагу на наявність укладених договорів купівлі-продажу щодо конкретних об'єктів або на надходження попередньої оплати на рахунки підприємства.

Тестування необоротних активів, які призначені для продажу, необхідно проводити на кожен поточну дату балансу. Під час аналізу об'єктів, призначених для продажу, слід застосувати перспективний підхід до застосування П(С)БО 27. Тобто враховувати, чи є впевненість в тому, що даний об'єкт буде реалізовано протягом 12 місяців [1].

**Висновки.** Запровадження оновленого П(С)БО 27 ввело у фінансовий облік нові об'єкти обліку – необоротні активи і групи вибуття. Запропоновані підходи до визнання та обліку таких активів не в повному обсязі відповідають основним принципам обліку та звітності, затвердженим П(С)БО. Тому це проблемне питання потребує глибокого вивчення і вдосконалення з урахуванням думки вітчизняних бухгалтерів і діючих нормативно-правових актів.

#### **Література:**

1. Губина И. Финансовая отчетность - 2008: середина пути /И.Губина // Бухгалтерия. – 2008.- № 26 (805). – С. 80.

2. Положення (Стандарт) Бухгалтерського Обліку № 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», затв. Наказом Міністерства України від 7.11.2003 р. № 617 (в редакції наказу Міністерства України від 3.10.2007 р. № 1100). [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>

3. Хома С. Особливості обліку необоротних активів, утримуваних для продажу / С.Хома // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. - № 4. – Сс. 20-24.

УДК 631.1.027:631.11:636.002.6

## **РОЗРОБКА СТРАТЕГІЇ РОЗВИТКУ ГАЛУЗІ ТВАРИННИЦТВА В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ**

*Зоря О.П., к.е.н.,  
Полтавська державна аграрна академія*

*Стаття присвячена дослідженню теоретичних і методичних основ та прикладних питань формування й розробки стратегії розвитку галузі тваринництва в сільськогосподарських підприємствах. На основі аналізу ефективності існуючої системи стратегічного управління галуззю тваринництва в досліджуваних підприємствах проведена розробка стратегії розвитку даної галузі, яка має забезпечити її успішний розвиток в сучасних ринкових умовах.*