

Воськало Н.М.

ОСОБЛИВОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ ІНФОРМАЦІЇ ПРО НЕОБОРОТНІ АКТИВИ

Розглянуто особливості віднесення операцій з необоротними активами до різних видів діяльності та відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку. Акцентовано увагу на суперечностях у критеріях, які характеризують види діяльності у стандартах бухгалтерського обліку, методичних і інструктивних матеріалах, внаслідок яких одна і та сама господарська операція (реалізація необоротних активів) у різних формах фінансової звітності відноситься до різних видів діяльності. Наведено пропозиції щодо усунення невідповідностей шляхом запровадження додаткових субрахунків з метою удосконалення ведення обліку необоротних активів та відображення повної інформації про них у фінансовій звітності.

Ключові слова: необоротні активи, види діяльності, необоротні активи, утримувані для продажу, облік, звітність.

Постановка проблеми. Всі господарські операції, які здійснюються на підприємстві, поділяються на різні види. Зокрема, ті операції, які забезпечують отримання основного доходу і з метою здійснення яких і створене підприємство, відносяться до основної діяльності. Крім того, підприємство може здійснювати іншу операційну, інвестиційну чи фінансову діяльність. Такий поділ господарських операцій за видами діяльності необхідний, перш за все, для здійснення аналізу ефективності роботи підприємства і, відповідно, для прийняття своєчасних управлінських рішень. Однак віднесення окремих господарських операцій до того чи іншого виду діяльності обумовлює суперечності у законодавстві. Це стосується і операцій з необоротними активами.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання зміни вартості основних засобів у часі, гармонізації інформації бухгалтерського обліку із даними податкових розрахунків та звітності досліджував М. Лучко [4]; проблеми обліку та амортизації основних засобів, а також відмінностей бухгалтерського і податкового обліку розглянуті у праці О.П. Кропа, Г.Г. Кірейцева [3]; основні шляхи надходження необоротних активів на підприємство, критерії їх визнання та відображення таких операцій в бухгалтерському обліку досліджували С.М. Кафка, О.С. Степанюк [2]; питання сутності, класифікації та обліку основних засобів у сучасних умовах господарювання розглядали І.М. Сафронська, Г.Є. Бесєдина, Т.В. Ковальова [8] та багато інших науковців. Однак окремі питання обліку операцій з необоротними активами залишаються нерозкритими.

Формулювання цілей статті. З'ясувати економічну сутність господарських операцій з необоротними активами в цілях їх віднесення до операційної, фінансової чи інвестиційної діяльності;

відповідність використання рахунків бухгалтерського обліку господарських операцій виду діяльності та запропонувати шляхи усунення виявлених невідповідностей; повноту та достовірність інформації, наведеної у фінансовій звітності про необоротні активи.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Для ведення господарської діяльності підприємства використовують необоротні активи, до яких відносяться: основні засоби, нематеріальні активи та інші необоротні матеріальні активи. Господарська діяльність, у свою чергу, поділяється на: операційну, інвестиційну та фінансову, в розрізі яких складається фінансова звітність підприємства. Операції з надходження, вибуття та використання необоротних активів відображаються в розрізі різних видів діяльності. Розглянемо детальніше характеристики видів діяльності та співвідношення їх для обліку операцій з необоротними активами.

Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [6] операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю. У свою чергу, до основної діяльності відносяться операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу. Таким чином, використання необоротних активів у виробничому процесі відноситься до витрат операційної діяльності. Тобто нарахована амортизація таких активів відноситься до операційних витрат і, відповідно, обліковується на рахунках: 23 «Виробництво», 91 «Загально-виробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів, відповідно НП(С)БО 1, відносяться до інвестиційної діяльності. Однак надходження необоротних активів на підприємство може відбуватись не лише внаслідок придбання за грошові кошти, а й шляхом

© Воськало Наталія Миколаївна, к.е.н., доцент кафедри обліку та аналізу Національного університету «Львівська політехніка», м. Львів, e-mail: voskalo.n@gmail.com

безоплатного отримання чи внесення в статутний капітал. У разі безоплатного отримання – формується додатковий капітал, а у випадку внесення в статутний капітал – погашається заборгованість за внесками до статутного капіталу. Тобто відбуваються зміни у власному капіталі, що відповідає визначенню фінансової діяльності – діяльність, яка приводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталів підприємства.

У бухгалтерському обліку на необоротні активи, які введені в експлуатацію, нараховується амортизація незалежно від того, яким шляхом вони надійшли на підприємство. Нарахування амортизації на необоротні активи, які отримані безоплатно і використовуються у виробничому процесі, відображається проведенням: Дт 23, 91 Кт 13. Одночасно необхідно відобразити дохід від безоплатно одержаних необоротних активів проведенням: Дт 424 Кт 745. Таким чином, одна і та ж господарська операція – нарахування амортизації – відповідає критеріям віднесення і до операційної діяльності (операції, пов'язані з виробництвом) і до фінансової (відбуваються зміни у власному капіталі).

Для обліку необоротних активів, які не використовуються підприємством і підлягають реалізації, використовують рахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу», керуючись П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [7]. На такі активи амортизація не нараховується, із групи необоротні активи вони потрапляють в групу запасів. Відповідно їх подальша реалізація відбувається так само, як і будь-яких інших оборотних активів. Тобто дохід від відвантаження обліковується на рахунок 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів», а залишкова вартість списується на рахунок 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів». Таким чином, для визнання доходів і витрат від реалізації необоротних активів використовуються рахунки, які стосуються операційної, а не інвестиційної діяльності, як це мало б впливати з визначення, наведеного в НП(С)БО 1.

Дискусійним є використання рахунку 680 «Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу» для відображення розрахунків з реалізації необоротних активів, так як при відвантаженні таких активів виникає дебіторська заборгованість, а не поточні зобов'язання. На нашу думку, рахунок 680 доцільно використовувати лише у разі наявності передоплати за такі активи, а для інших розрахунків варто передбачити відповідний субрахунок до рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами», а саме – 378 «Дебіторська заборгованість, пов'язана з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу».

Узагальнено у вигляді схеми відображення в обліку і звітності окремих операцій з необоротними активами в розрізі операційної, інвестиційної та фінансової діяльності (рис. 1).

Щодо відображення необоротних активів, утримуваних для продажу, у звітності, то у Балансі ці об'єкти виділені в окремі розділи:

- III розділ активу Балансу «Необоротні активи, утримувані для продажу та групи вибуття» – оцінка проводиться за найменшою з двох величин – балансовою вартістю або чистою вартістю реалізації таких зазначених об'єктів;

- IV розділ пасиву Балансу «Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу» – ведеться облік визнаних відповідно до П(С)БО 27 зобов'язань, прямо пов'язаних з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу. Однак в пасиві балансу показується лише кредиторська заборгованість за цими операціями. Щодо дебіторської заборгованості, яка виникає при відвантаженні зазначених активів при їх післяоплаті, то вона не виділяється навіть окремим рядком. Її показують у складі іншої поточної дебіторської заборгованості (рядок 1155).

У Звіті про фінансові результати доходи і витрати, які виникають у результаті реалізації необоротних активів, відображаються в складі інших операційних доходів (рядок 2120) та інших операційних витрат (рядок 2180).

У Звіті про рух грошових коштів надходження від реалізації необоротних активів та витрачання на їх придбання відображаються у складі інвестиційної діяльності. Зокрема у рядках:

3205 «Надходження від реалізації необоротних активів» відображається надходження грошових коштів від продажу інвестиційної нерухомості, необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття, а також інших довгострокових необоротних активів (крім фінансових інвестицій).

3260 «Витрачання на придбання необоротних активів» відображаються виплати грошових коштів для придбання (створення) основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів (крім фінансових інвестицій). У цій статті також відображаються суми сплачених відсотків, якщо вони включені до вартості будівництва (створення, вирощування тощо) необоротних активів.

Отже, у двох формах фінансової звітності (Звіті про фінансові результати та Звіті про рух грошових коштів) одна й та сама господарська операція відноситься до різних видів діяльності.

Дискусійними також є питання відображення необоротних активів, утримуваних для продажу у Примітках до річної фінансової звітності. Субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» відноситься до рахунку 28 «Товари», балансова вартість яких на кінець звітного періоду показується у VIII розділі «Запаси» Приміток до річної фінансової звітності. Однак у Балансі цей субрахунок показують окремо. У примітках, які призначені для детальнішого розкриття інформації, наведеної у інших формах фінансової звітності, інформація про необоротні активи, утримувані для продажу, в табличній формі не розкривається взагалі. Навести інформацію про вартість основних засобів, призначених для продажу, вимагається лише у зносі «з рядка 260 графа 8» до II розділу «Основні засоби» як частину загальної вартості основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, які вибули. Однак цей

розділ заповнюється на підставі даних за субрахунками рахунків 10 «Основні засоби» та 11 «Інші необоротні матеріальні активи», а не рахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані

для продажу». П(С)БО 27 ставить наступні вимоги до розкриття інформації про необоротні активи та групу вибуття, утримувані для продажу, у Примітках до річної фінансової звітності:

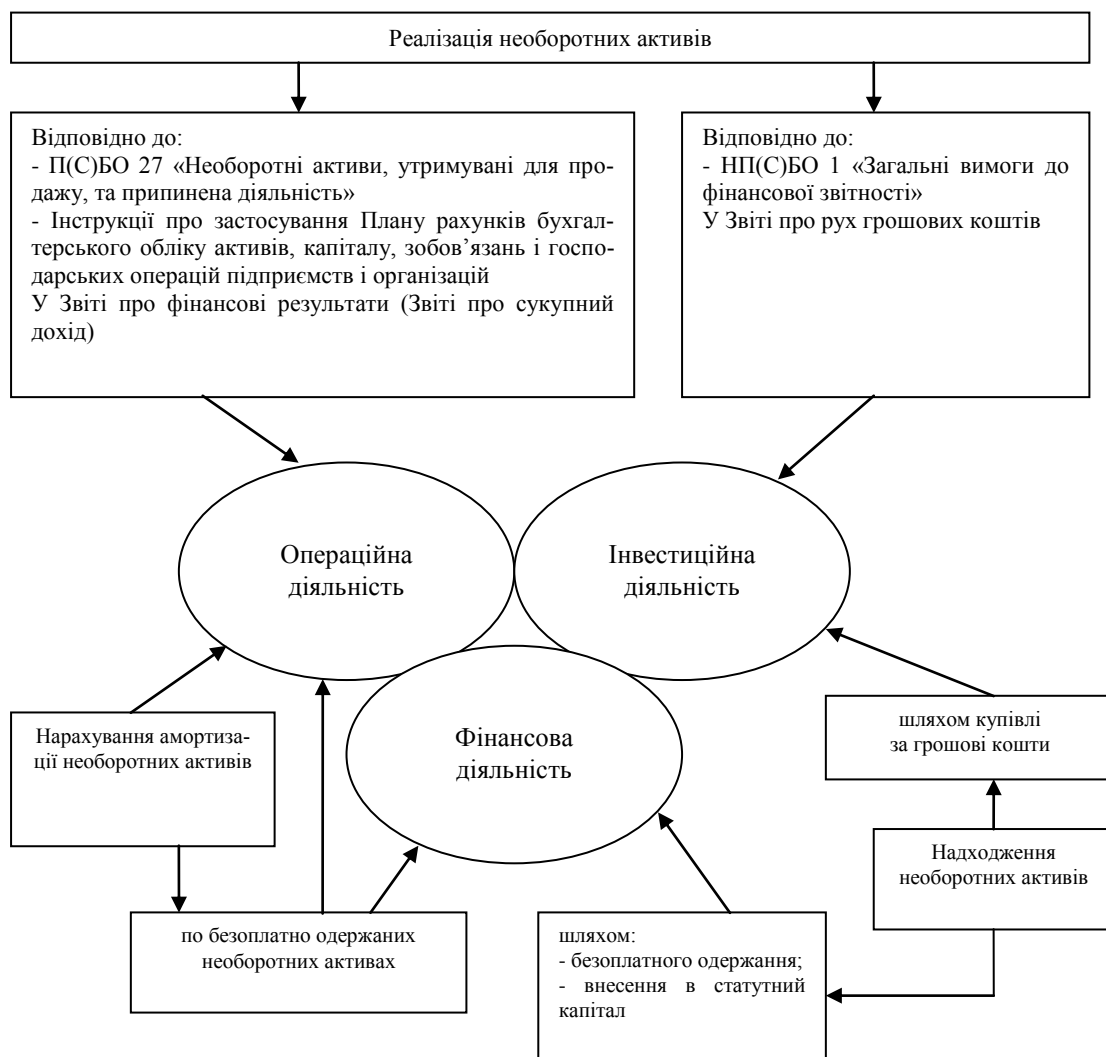


Рис.1. Відображення в обліку і звітності окремих операцій з необоротними активами в розрізі видів діяльності

- необоротні активи та група вибуття, утримувані для продажу, та пов'язані з ними зобов'язання, а також результати їх продажу (вибуття) відображаються у фінансовій звітності окремо від інших активів, зобов'язань та результатів інших видів діяльності;
- у період визнання необоротних активів, групи вибуття як утримуваних для продажу здійснюється: опис необоротних активів, групи вибуття; опис обставин продажу (вибуття), спосіб та час; збитки від зменшення корисності та їх подальше сторнування; сегмент, у якому необоротні активи, група вибуття подаються відповідно до П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами»;
- основні групи активів та зобов'язань, визнаних як утримувані для продажу, що подаються окремо без згортання.

Для усунення зазначених недоліків ми пропонуємо для обліку доходів і витрат, отриманих від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу, використовувати субрахунки рахунків 74 «Інші доходи» та 97 «Інші витрати». Зокрема ввести субрахунок 747 «Дохід від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу» та 978 «Собівартість необоротних активів, утримуваних для продажу». Додати в I та II розділи Приміток до річної фінансової звітності рядок, у якому б відображалась інформація про необоротні активи, утримувані для продажу.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Отже, господарські операції з необоротними активами, в залежності від низки умов, можуть відноситись до операційної, фінансової або інвестиційної діяльності. При цьому окремі господарські операції (нарахування амортизації по безоплатно отриманих

необоротних активах) відносяться одночасно і до операційної, і до фінансової діяльності. Також виникають суперечності між критеріями віднесення господарських операцій з реалізації необоротних активів до певного виду діяльності у відповідності з вимогами НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності. Так, у Звіті про фінансові результати доходу і витрати від реалізації необоротних активів відображаються в складі операційної діяльності, а у Звіті про рух грошових коштів – в складі інвестиційної діяльності.

Вважаємо, що реалізація необоротних активів, незважаючи на те, що вони переведені у групу

вибуття і обліковуються на субрахунок рахунку 28 «Товари», за своєю економічною суттю відносяться до інвестиційної діяльності, що відповідає визначенню НП(С)БО 1.

Для усунення зазначених недоліків пропонується щодо доходів і витрат від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу, використовувати рахунки інших доходів і витрат, додавши відповідні субрахунки до Плану рахунків, а також у Примітки до річної фінансової звітності додати рядки, у яких би відображалась інформація про необоротні активи, утримувані для продажу.

Таким чином, потребують подальшого вдосконалення критерії віднесення господарських операцій до певного виду діяльності і їх узгодження між стандартами бухгалтерського обліку, фінансовою звітністю, інструктивними та методичними матеріалами.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291.
2. Кафка С.М. Методичні підходи до обліку операцій з надходження необоротних активів [Електронний ресурс] / С.М. Кафка, О.С. Степанюк // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2014. – № 797. – С. 225–234. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/VNULPM_2014_797
3. Кроп О.П. Удосконалення організації обліку основних засобів [Електронний ресурс] / О.П. Кроп, Г.Г. Кірейцев // Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси. – 2013. – Вип. 10(3). – С. 380–386. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2013_10\(3\)__64.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2013_10(3)__64.pdf)
4. Лучко М. Складні питання в обліку основних засобів [Електронний ресурс] / М. Лучко // Соціально-економічні проблеми і держава. – 2013. – Вип. 2. – С. 188–194. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Sepid_2013_2_21.pdf
5. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433.
6. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73.
7. П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»: наказ Міністерства фінансів України від 07.11.2003 р. № 1100.
8. Сафронська І.М. Сутність та завдання обліку основних засобів [Електронний ресурс] / І.М. Сафронська, Г.Є. Бесєдина, Т.В. Ковальова // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). – 2013. – № 2(2). – С. 245–251. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/znptdau_2013_2\(2\)__32.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/znptdau_2013_2(2)__32.pdf)