

Николишак О.О.  
студ. гр. ЕОАм – 11  
Національний університет «Львівська політехніка»  
Науковий керівник – Височан О.С.,  
к.е.н., доцент кафедри обліку та аналізу

## **ЗАГАЛЬНІ ПРАВИЛА ТА ОСОБЛИВОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ПРОДАЖУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ЗГІДНО П(С)БО 27**

З метою приведення національних нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку і фінансової звітності у відповідність з міжнародними, Наказом Міністерства фінансів України від 3 жовтня 2007 р. було внесено зміни до П(С)БО 27 «Діяльність, що припиняється», нова редакція якого отримала назву «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність». Це положення є вітчизняним аналогом МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність» і регулює порядок оцінки та методику відображення в бухгалтерському обліку необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу [5, с. 20].

Група вибуття – сукупність активів, які плануються до продажу або відчуження в інший спосіб однією операцією, та зобов'язання, які прямо пов'язані з такими активами, що будуть передані (погашені) в результаті такої операції [3].

Відповідно до вимог П(С)БО 27 підприємствам слід класифікувати необоротні активи залежно від того, використовуються вони за призначенням або підлягають подальшій реалізації. При визнанні утримуваними для продажу основні засоби та групи вибуття перестають відображатися у складі необоротних активів та переводяться до складу оборотних.

Необоротний актив та група вибуття визнаються утримуваними для продажу у разі, якщо: економічні вигоди очікується отримати від їх продажу, а не від їх використання за призначенням; вони готові до продажу у їх теперішньому стані; їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу; умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів; здійснення їх продажу має високу ймовірність [3].

З часу введення в дію П(С)БО 27, він став одним із найконтроверсійніших облікових стандартів. Попри роз'яснення, надані спеціалістами Міністерства фінансів України, суперечки щодо деяких його положень не вщухають й досі.

Суперечливим, зокрема, є питання про те, чи можна необоротні активи незалежно від мети їх використання, які за економічною сутністю мають довгостроковий характер, відносити до запасів. Чинним Планом рахунків для обліку необоротних активів, утримуваних для продажу призначено субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу». Даний субрахунок входить до рахунка 28 «Товари», на якому здійснюють облік руху товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою продажу. Проте бувають випадки, коли приймаються рішення про реалізацію активу, який вже перебував у експлуатації і не є придбаним саме з метою його подальшої реалізації. Певні незручності у веденні бухгалтерського обліку зумовлюються також тим, що деякі підприємства використовували 286 субрахунок для обліку транспортно-заготівельних витрат чи товарів, призначених для експорту.

Як наслідок, аналогічні дискусійні питання виникають щодо правильності відображення реалізації таких активів на рахунках 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» та 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»<sup>1</sup>. Зазначені субрахунки використовуються для відображення операцій пов'язаних з операційною діяльністю підприємства, а будь-які операції пов'язані з необоротними активами відносяться до інвестиційної.

---

<sup>1</sup> МФУ ж у своєму Наказі №353 від 05.03.2008р. рекомендує для цих цілей використовувати субрахунки 949 «Інші витрати операційної діяльності» та 719 «Інші доходи від операційної діяльності»

У бухгалтерському обліку всі господарські операції відображаються у реєстрах лише на підставі первинних документів і не виключенням є віднесення необоротних активів до складу груп вибуття. Проте невідомо які саме документи слід використовувати для відображення виведення з експлуатації необоротних активів та зарахування їх до складу запасів. Типові форми первинних документів, призначені для обліку основних засобів передбачені Наказом Міністерства статистики № 352 були прийняті до введення в дію П(С)БО 27, а будь-які інші документи, які б враховували вимоги вказаного П(С)БО ще не затверджено. Враховуючи цю ситуацію, підприємства можуть надалі використовувати ф. ОЗ-1 для відображення вибуття основних засобів із складу необоротних активів, оскільки вона містить необхідну інформацію про актив, яка не відображається у будь-яких інших первинних документах (його опис, технічні характеристики, вартісна оцінка).

Необоротні активи, утримувані для продажу переводяться до групи товарів. Відповідно їх оприбуткування повинно оформлятися тими ж первинними документами що і оприбуткування товарів (прихідною накладною, актом приймання та ін.). Проте застосування цих документів не є доцільним. Це зумовлено тим, що для такого виду «товару» як, наприклад, основні засоби важливу роль відіграє їх опис із технічної та вартісної сторони, який не міститься у первинних документах, призначених для оприбуткування звичайних товарів.

Отже, для вирішення проблеми документального відображення переведення необоротних активів до груп вибуття, необхідно розробити відповідні первинні документи, які б задовольняли потреби у інформації про актив та відповідали його економічній сутності.

Переведення необоротних активів утримуваних для продажу буде відображатися у облікових реєстрах які стосуються обліку як основних засобів так і запасів: Журналі 4 «Облік основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів та зносу необоротних активів», Відомості 5.1 «Відомість аналітичного обліку запасів» та Журналах 5 і 5-А «Аналітичні дані до рахунка 28 «Товари».

Для того, щоб користувач фінансової звітності мав можливість отримати інформацію про наміри підприємства продати необоротні активи, у Балансі передбачено вписуваний рядок 275. Проте, якщо підприємство прийме рішення про реалізацію необоротних активів, тобто переведе їх до групи вибуття та безпосередньо здійснить реалізацію таких активів між датами балансу, їх вартість не буде відображена у цій звітній формі, що ставить під сумнів доцільність перекваліфікації необоротних активів у даному випадку та збільшує ймовірність маніпулювання звітними даними, підвищуючи ризик формування недостовірної інформації.

Отже, дискусійні питання, які виникли навколо практичного застосування П(С)БО 27 потребують врегулювання шляхом доопрацювання стандарту та узгодження з іншими нормативно-правовими актами.

### Література:

1. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 р.

2. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 р.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»: Наказ Міністерства фінансів України №617 від 07.11.2003 р. (у редакції наказу МФУ №1100 від 03.10.2007 р.).

4. Податки та бухгалтерський облік. Спецвипуск. – 2008. – № 9. – С.92-99.

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