

ЗМІНИ У ОБЛІКУ РЕАЛІЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА ЇХ ВПЛИВ НА ФІНАНСОВУ ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВ

У статті розглянуто особливості змін у бухгалтерському обліку продажу основних засобів після введення в дію П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність». Досліджено вплив цих змін на фінансову звітність підприємств.

The article examines the features of changes in the record-keeping of sale of the fixed assets after introduction in an action of position (standard) of record-keeping 27 the «Irreversible assets, intended for a sale, and halted activity». Investigational influence of these changes on the financial reporting of enterprises.

Ключові слова: основні засоби, реалізація необоротних активів, фінансова звітність, інвестиційна, операційна діяльність підприємства.

Постановка проблеми. Вітчизняний бухгалтерський облік протягом останнього десятиліття перебуває у стані динамічних змін, спрямованих на адаптацію обліку до міжнародних стандартів. Насамперед це пов'язане з постійним оновленням нормативно-правового забезпечення, яке регулює ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності підприємств. Останнім часом найчастіше зміни у обліку стосуються необоротних активів з'явилося кілька нових стандартів, які регламентують ведення обліку необоротних активів (П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість», П(С)БО 30 «Біологічні активи», П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»), не кажучи вже про постійне коригування існуючих національних стандартів. Особливо багато дискусійних питань виникає саме навколо застосування в обліку тих змін, які виникли у результаті прийняття П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».

Метою даної статті є дослідити особливості бухгалтерського обліку операцій з продажу основних засобів за сучасного нормативно-правового забезпечення та показати вплив даних операцій на складання фінансової звітності підприємства.

Виклад основного матеріалу. П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [1] було затверджене у новій редакції у 2007 році шляхом внесення змін до П(С)БО 27 «Діяльність, що припиняється», яке діяло з 2003 року. Як зазначено в Наказі Міністерства фінансів № 1100, ці зміни були проведені з метою приведення нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку і фінансової звітності у відповідність до Міжнародного стандарту фінансової звітності (МСФЗ) 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність». Фактично було запроваджено новий стандарт, оскільки від старої редакції майже нічого не залишилося, крім порядкового номера та декількох абзаців тексту [2].

П(С)БО 27 визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про необоротні активи, утримувані для продажу, та групи активів, призначених до вибуття шляхом продажу, а також припинену діяльність та розкриття такої інформації у фінансовій звітності [1].

Аналогічно до МСФЗ 5, вітчизняний стандарт визначає порядок відображення в обліку **та звітності таких активів** протягом певного терміну – після виникнення наміру їх продати до моменту їх списання у зв'язку з реалізацією.

За МСФЗ 5 довгострокові активи та групи активів, що утримуються для продажу, оцінюються за найменшою з двох вартостей: **за балансовою вартістю або за справедливою вартістю, зменшеною на суму витрат, пов'язаних з продажем**; згідно П(С)БО 27 – за балансовою вартістю або за чистою вартістю реалізації, що є тотожним визначенню МСФЗ 5 [2]. Однак, у підпункті 2.10 П(С)БО 27 зазначається, що «у разі оцінки за чистою вартістю реалізації сума коригування балансової вартості необоротних активів або групи вибуття, утримуваних для продажу, за винятком тих активів, на які не поширюються вимоги цього Положення (стандарту) щодо методики оцінки, визнається іншими операційними доходами (витратами) звітного періоду» [1]. Але тоді виникає запитання: якщо використовується принцип використання найменшої із двох вартостей (згідно пп. 2.9 П(С)БО 27) та використано оцінку основних засобів за чистою вартістю реалізації (перша частина речення пп. 2.10 П(С)БО 27), то у якому випадку коригування балансової вартості даних основних засобів призведе до визнання інших операційних доходів? Адже в разі, коли чиста вартість реалізації є меншою балансової вартості об'єкта основних засобів, що переводиться до складу необоротних активів, призначених для продажу, то суму перевищення балансової вартості цього об'єкта основних засобів ми відобразимо як зростання інших операційних витрат підприємства (табл. 1).

Використання для обліку доходів та витрат від реалізації необоротних активів, призначених для продажу, рахунків інших доходів та витрат операційної діяльності здійснене відповідно до листа Міністерства фінансів України «Щодо застосування Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», у якому зазначено, що «доходи від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу, відображаються за кредитом субрахунка 719 "Інші доходи від операційної

діяльності" з наведенням у статті "Інші операційні доходи" (рядок 060) Звіту про фінансові результати (форма № 2), собівартість реалізованих необоротних активів, утримуваних для продажу, відображається за дебетом субрахунка 949 "Інші витрати операційної діяльності" з наведенням у статті "Інші операційні витрати" (рядок 090) Звіту про фінансові результати (форма № 2)» [4].

Таблиця 1

Кореспонденція рахунків обліку операцій з реалізації основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Списання суми зносу об'єкта основних засобів	131	10
2	Списання суми перевищення залишкової вартості об'єкта над його справедливою вартістю (чистою вартістю реалізації)	949	10
3	Переведення об'єкта основних засобів до складу необоротних активів, призначених для продажу (за справедливою вартістю)	286	10
4	Реалізовано об'єкт необоротних активів, призначених для продажу	361	719
5	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	719	641 (ПДВ)
6	Списано собівартість реалізованого об'єкта необоротних активів, призначених для продажу	949	286
7	Списано на фінансові результати дохід від реалізації об'єкта необоротних активів, призначених для продажу	719	791
8	Списано на фінансові результати собівартість реалізації об'єкта необоротних активів, призначених для продажу	791	949

Хоча у додатку 2 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів [5] зазначено, що для обліку доходів та витрат від реалізації необоротних активів, призначених для продажу, потрібно використовувати рахунки 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» та 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» відповідно.

Тепер зосередимося на порядку переведення основних засобів до необоротних активів, призначених для продажу. Згідно П(С)БО 27 необоротний актив та група вибуття визнаються утримуваними для продажу у разі, якщо [1]:

- 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, 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.

Аналізуючи вище перелічене, можна зробити висновок про те, що до необоротних активів, призначених для продажу, можна перевести лише ті основні засоби, які повинні стовідсотково бути реалізовані у майбутньому звітному періоді.

Однак уже наступний абзац П(С)БО 27 змушує засумніватися у подібному висновку, оскільки у ньому йдеться про те, що «період завершення продажу може бути продовжено на строк більше одного року в разі, якщо це обумовлено обставинами, які перебувають поза контролем підприємства, яке продовжує виконувати план продажу» [1].

Таким чином, у підприємств є теоретична можливість утримувати у складі необоротних активів, призначених для продажу, активи протягом терміну і більше одного року, якщо вони зможуть обґрунтувати таку ситуацію зовнішніми причинами. Але подібна ситуація у більшості випадків може призводити до ряду зловживань з боку підприємств, які будуть спрямовані на переформатування структури балансу, а саме зміни питомої ваги окремих його елементів.

Розглянемо подібні ситуації на прикладах.

1. Для підприємств, які шукають потенційного інвестора.

Пошук інвестора для вітчизняного підприємства – потенційного об'єкта інвестування в умовах кризи є досить важким. Причому більшість підприємств наразі страждають від високого ступеня зносу їх основних засобів. В подібних умовах є привід скористатися умовами П(С)БО 27, вивести найбільш зношені основні засоби з експлуатації та перевести їх до складу необоротних активів, призначених для продажу. Таким кроком підприємство залишається у подвійному вииграші – збільшується придатність його основних засобів з одного боку та зменшується питома вага основних засобів у структурі балансу з іншого, що сприяє підвищенню інвестиційної привабливості підприємства для потенційних інвесторів.

2. Для підприємств, що прагнуть зменшити власний прибуток.

Можна розглянути й зовсім протилежну схему, яка характерна для тих підприємств, які прагнуть

зменшити власний прибуток, що знизить у підсумку і податок на прибуток. Якщо на балансі підприємства є основні засоби, залишкова вартість яких є досить висока відносно їх справедливої вартості (тобто потенційної чистої вартості реалізації), то переведення даних основних засобів до складу необоротних активів, призначених для продажу, автоматично збільшить інші операційні витрати підприємства, внаслідок списання різниці між залишковою та справедливою вартістю таких об'єктів основних засобів, що у підсумку зменшить розмір чистого прибутку підприємств.

Стосовно використання подібних схем на даний час суттєво обмежені лише державні підприємства, оскільки «відчужувати майнові об'єкти, що належать до основних фондів, відповідно до статті 75 Господарського кодексу України державне комерційне підприємство має право лише за попередньою згодою органу, до сфери управління якого воно належить, і лише на конкурентних засадах, якщо інше не встановлено законом» [3].

Розглянемо зміни у відображенні в фінансовій звітності операцій, пов'язаних з рухом основних засобів, які викликало введення в дію П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» (табл. 2).

Таблиця 2

Зміни у відображенні в фінансовій звітності операцій, пов'язаних з рухом основних засобів внаслідок впливу П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»

Форма фінансової звітності	Рядки форми фінансової звітності	
	До 2008 року	З 2008 року
Баланс	030 Основні засоби (залишкова вартість)	030 Основні засоби (залишкова вартість)
		275 Необоротні активи та групи вибуття (вписуваний рядок)
		605 Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу (вписуваний рядок)
Звіт про фінансові результати	130 Інші доходи	060 Інші операційні доходи
		176 У т.ч. прибуток від припиненої діяльності та/або прибуток від переоцінки необоротних активів та групи вибуття унаслідок припинення діяльності (вписуваний рядок)
	160 Інші витрати	090 Інші операційні витрати
		177 У т.ч. збиток від припиненої діяльності та/або збиток від переоцінки необоротних активів та групи вибуття унаслідок припинення діяльності (вписуваний рядок)
Звіт про рух грошових коштів	190 Реалізація основних засобів	190 Реалізація основних засобів
	250 Придбання основних засобів	250 Придбання основних засобів
Примітки до фінансової звітності	Розділ 2 Основні засоби	Розділ 2 Основні засоби

Розглядаючи інформацію про основні засоби, яка подається у річній фінансовій звітності підприємств, можна зробити наступні висновки:

1. У балансі підприємства після введення в дію П(С)БО 27 з'явилися два додаткові вписувані рядки, де наводиться інформація про необоротні активи, утримувані підприємством з метою продажу та зобов'язання, пов'язані з такими активами. Як уже зазначалось вище, підприємство за цих умов може на власний розсуд зменшувати розмір власних необоротних активів, таким чином оптимізуючи структуру активу балансу, причому це може призводити до непрямого зменшення власного капіталу підприємства (через виникнення інших операційних витрат, що призведе до зменшення рівня нерозподіленого прибутку). Причому, слід відзначити той факт, що інформація про необоротні активи, призначені для продажу в активі балансу не увійшла до жодного існуючого розділу, а наводиться в окремому рядку, який вважається окремим (четвертим) розділом балансу. Тобто, незважаючи на те, що необоротні активи, призначені для продажу, обліковуються на рахунку 286, який призначений для обліку оборотних активів, у балансі такі активи до складу оборотних не відносяться.

2. У звіті про фінансові результати до внесення змін до бухгалтерського обліку реалізації основних засобів, інформація про їх продаж, як і про будь-який інший спосіб вибуття основних засобів, наводилась у складі інших доходів та витрат діяльності підприємств, які узагальнювали інвестиційну діяльність

підприємства. Однак, після внесення змін до обліку, доходи та витрати від реалізації необоротних активів стали відображатися у складі інших операційних доходів та витрат, причому до кінця не зрозуміло, на яких саме субрахунках відображатися цю інформацію, оскільки різні нормативно-правові акти Міністерства фінансів України дають неоднакову інформацію (що нами вище розглядалось). Таким чином, доходи та витрати від реалізації необоротних активів у звіті про фінансові результати відображаються у складі операційної діяльності.

3. У звіті про рух грошових коштів, як і у рекомендаціях про його заповнення, незважаючи на зміни у обліку реалізації основних засобів, нічого не змінилося. Тобто інформація про реалізацію основних засобів продовжує акумулюватися у рядку 190 «Реалізація основних засобів», який відповідає інвестиційній діяльності підприємства.

Таким чином, у нас виникає парадокс у річній фінансовій звітності підприємства – у складі балансу ми відображаємо необоротні активи, призначені для продажу, окремо від оборотних та необоротних активів, у звіті про фінансові результати доходи та витрати від реалізації таких активів ми відображаємо у складі операційної діяльності, а у звіті про рух грошових коштів наводимо інформацію про рух грошових коштів від реалізації основних засобів у складі інвестиційної діяльності.

Висновки. Інтеграція України у світове господарство стимулює систематичні зміни у нормативно-правових актах держави, які в тому числі стосуються ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності підприємств. Це викликане прагненням привести вітчизняний облік та звітність до міжнародних стандартів, що спростить порядок їх оцінки та аналізу зарубіжними партнерами з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Однак, часті зміни нормативно-правових актів призводять до різного роду непорозумінь, які виникають в ході практичного застосування цих документів. Зокрема, останнім часом виникає багато запитань щодо обліку та відображення у звітності реалізації необоротних активів. Дослідивши цю проблему, було виявлено певну невідповідність у рекомендаціях Міністерства фінансів щодо обліку доходів та витрат від реалізації таких активів, а також суттєву невідповідність при відображенні цих операцій у фінансовій звітності підприємств. Це потребує подальшого вдосконалення нормативно-законодавчої бази регулювання даних питань, що спростить порядок обліку та складання фінансової звітності вітчизняних суб'єктів господарювання.

Література

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»: Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 3 жовтня 2007 р. № 1100 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1030.1004.2>
2. Нова редакція ПСБО № 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://alt.com.ua/ukr/event/non_current_assets_for_sale_10_03
3. Відображення в бухобліку активів при припиненій діяльності // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.glavbuh-audit.com/ua/news/view-1221.html>
4. Лист Міністерства фінансів України «Щодо застосування Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»» від 25.07.2008 N 31-34000-10-10/29072 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.2490.0>
5. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 № 1315 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.2288.3&nobreak=1>

Надійшла 5.9.2010 р.

УДК 338.24

Г.Ф. НАКОНЕЧНА, П.О. МАГДІЙЧУК

Хмельницький національний університет

ФАКТОРНИЙ АНАЛІЗ ПОКАЗНИКІВ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ РЕСУРСІВ НА ОСНОВІ ПЕРЕТВОРЕННЯ АЛГОРИТМУ СПОСОБУ РІЗНИЦЬ ВІДНОСНИХ ПОКАЗНИКІВ

Пропонується алгоритм проведення факторного аналізу показників ефективності використання ресурсів підприємства на основі перетворення формул способу різниць відносних показників. Запропонований метод ілюструється на конкретному числовому прикладі.

The algorithm of factor analysis of indicators of resource efficiency based on a conversion formula method differences relative performance. The proposed method is illustrated on a specific numerical example.

Ключові слова: показники ефективності використання ресурсів, фондівіддача, рентабельність основних засобів, факторний аналіз, спосіб абсолютних різниць, спосіб різниць відносних показників.

Постановка проблеми. Показники ефективності використання ресурсів отримують шляхом