

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ

РУХУ МАТЕРІАЛЬНИХ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

ЗЕНОВІЙ ЗАДОРЖНИЙ,
доктор екон. наук, завідувач
кафедри обліку і аудиту
в інвестиційній сфері
Тернопільського національного
економічного університету

В умовах ринкових відносин результати діяльності кожного підприємства значною мірою залежать від наявності та стану основних засобів, які забезпечують економічну самостійність суб'єкта господарювання й конкурентоспроможність його продукції (робіт, послуг). Завдання ефективного управління основними засобами можна вирішити за умови якісної організації обліку таких активів, оскільки саме облік є інформаційним джерелом про їх стан і рух.

Проблеми обліку основних засобів розглядали в своїх роботах такі вчені-економісти, як С.Голов [1], Л.Городянська [2], Я.Крупка [3], О.Нікулін [4], В.Пархоменко [5], М.Пономаренко [6] та ін. Водночас питання зміни методики обліку цих активів після набуття чинності П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [7], П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» [8], П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» [9] ще не повною мірою проаналізовані.

Мета статті – аналіз змісту нормативних та інструктивних документів, що регламентують облік основних засобів, виявлення неузгодженості між ними, розкриття шляхів виходу із нинішньої ситуації та вдосконалення чинної методики обліку таких активів.

Після набуття чинності з 01.01.2000 р. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [10] на вітчизняних підприємствах докорінно змінилася методика однієї із найважливіших ділянок обліку – обліку основних засобів. Цей національний стандарт є значно «демократичнішим» порівняно із нормативними та інструктивними документами з обліку основних засобів, які діяли до 2000 р., оскільки дає право підприємствам самостійно вибирати методи нарахування амортизації таких активів, проведення їх переоцінки тощо.

На основі прийнятих стандартів обліку наказом

Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561 були затверджені Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів (далі – *Методичні рекомендації № 561*) [11]. Аналіз їх змісту свідчить про те, що вони не є тим інструктивним документом, в якому узагальнені всі положення щодо обліку зазначених вище активів. Зокрема, вони не поширюються на:

- 1) інвестиційну нерухомість;
- 2) основні засоби, що утримуються з метою продажу;
- 3) операції з біологічними активами, які пов'язані із сільськогосподарською діяльністю та оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, та на невідтворювані природні ресурси, особливості обліку яких визначаються іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Якщо ще можна погодитися з тим, що третя група названих активів не повною мірою відповідає сутності основних засобів, то про перші дві цього сказати не можна. Інвестиційна нерухомість узагальнюється на одному із субрахунків (100) рахунку 10 «Основні засоби». Крім цього, у визначенні терміна «*основні засоби*», наведеного в П(С)БО 7, зазначено, що вони є матеріальними активами, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам, або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Із наведеного визначення випливає, що матеріальні активи, які здаються в оренду іншим особам, є одночасно основними засобами та інвестиційною нерухомістю, тому їх облік має регламентуватися

однаковими узагальненими методичними рекомендаціями.

До чинних Методичних рекомендацій № 561 доцільно було б внести доповнення, в яких описувався б порядок обліку інвестиційної нерухомості та основних засобів, утримуваних для продажу. Частково методика обліку продажу основних засобів описано в розділі 8 цього документа. Водночас вона потребує суттєвої конкретизації. Крім того, в додатку до рекомендацій, де наведена кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку операцій з основними засобами, потрібно відобразити операції з інвестиційною нерухомістю та продажем основних засобів. Щодо кореспонденції рахунків з обліку реалізації основних засобів, рекомендованої Міністерством фінансів України, то вона, на нашу думку, є неповністю обґрунтованою. Облік необоротних активів і груп вибуття, утримуваних для продажу, на субрахунку 286 є неаргументованим, оскільки суперечить назві класу 2 «Заласи», рахунки якого призначені для обліку оборотних активів, а всі необоротні активи слід узагальнювати на рахунках класу 1 «Необоротні активи». Відображення продажу основних засобів із використанням рахунків 71 «Інший операційний дохід» і 94 «Інші витрати операційної діяльності» суперечить вимогам П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів» [12], в якому зазначено, що реалізація необоротних активів є інвестиційною діяльністю. Рахунки 71 і 94 є рахунками обліку відповідно доходів і витрат операційної, а не інвестиційної діяльності.

Звичайно, тут є свої контраргументи. Відповідно до вимог п.6 П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» необоротні активи, групи вибуття, які визнані утримуваними для продажу, припиняють визнаватися у складі необоротних активів і амортизація по них не нараховується. Проте виникає запитання: чи потрібно було так змінювати облік реалізації основних засобів? Використання на практиці вимог П(С)БО 27, як правильно стверджує Я. Крупка, суперечить вимогам П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів» [12, с. 27]. Зокрема, у визначенні терміна «інвестиційна діяльність» зазначено, що вона є придбанням та реалізацією тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною жвівалентів грошових коштів.

Водночас у п.32 цього Положення зазначено, що в статті «Реалізація необоротних активів» показують надходження грошових коштів від продажу основних засобів, нематеріальних активів, а також інших довгострокових необоротних активів (крім фінансових інвестицій). На наш погляд, більш логічними та обґрунтованими є вимоги П(С)БО 4 щодо обліку реалізації основних засобів, оскільки немає потреби ускладнювати їх облік зайвими бухгалтерськими записами із переведення основних засобів зі складу необоротних активів до оборотних. Дуже мало буде відмінностей також між інвестиційною і операційною діяльністю, а в разі непродажу необоротних активів, утримуваних для продажу, їх знову потрібно буде переводити до складу основних засобів. Слід зазначити, що цей процес є досить трудомістким.

Так, зокрема, в п.12 П(С)БО 27 зазначено, що в разі відмови від реалізації необоротного активу, групи вибуття підприємство оцінює необоротний актив, який більше не визнається як утримуваний для продажу або виключається з групи вибуття, утримуваної для продажу, за нижчою з оцінок:

а) балансовою вартістю необоротного активу або групи вибуття на момент їх визнання як утримуваних для продажу, скоригованою на суми амортизації та переоцінки, які було б визнано за період його утримання для продажу;

або

б) вищою з оцінок – чистою вартістю реалізації необоротного активу або вартістю використання.

Суму коригування включають до інших витрат (доходів) звітного періоду.

Звідси випливає, що в разі непродажу необоротного активу необхідно буде додатково нараховувати його амортизацію і здійснювати переоцінку або визначати чисту вартість реалізації чи вартість використання. Крім того, виникнуть ще більші розбіжності між бухгалтерським і податковим обліком основних засобів, адже в податковому обліку не передбачено припинення нарахування їх амортизації у зв'язку з майбутньою реалізацією таких активів. Це стосується насамперед основних фондів груп 2, 3, 4.

Вважаємо, що слід не «сліпо» копіювати міжнародні стандарти фінансової звітності, а запозичити те, що є кращим, ніж у вітчизняному обліку.

Кращим можна вважати той облік, інформація

якого є необхідною, доступною і зрозумілою для користувача, а витрати на його ведення – мінімальними. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку мають бути написані «доступною» мовою для пересічного бухгалтера, а не містити інколи незрозумілі терміни із не зовсім вдалим перекладом із англійської мови. Прикладами таких термінів можуть бути «хеджування» (П(С)БО 13 «Фінансові інструменти»), «припинена діяльність» (П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність») та ін.

Наприклад, відповідно до П(С)БО 27 *припинена діяльність* – це ліквідований або визнаний як утримуваний для продажу компонент підприємства, який являє собою:

- а) відокремлюваний напрям або сегмент діяльності підприємства;
- б) частину єдиного скоординованого плану відмови від окремого напрямку або сегмента діяльності підприємства;
- в) дочірнє підприємство, що було придбане винятково з метою його перепродажу.

Звідси виникає запитання: як припинена діяльність може бути дочірнім підприємством, навіть якщо воно було придбане винятково з метою його перепродажу? Діяльність – це процес, а дочірнє підприємство – юридична особа. Отже, процес не може бути юридичною особою. Вважаємо, що замість терміна «припинена діяльність» слід використовувати термін *«об'єкти припиненої діяльності»*.

Аналізуючи структуру рахунків, призначених для обліку наявності та вибуття необоротних активів, можна констатувати, що її потрібно вдосконалювати. Так, інвестиційну нерухомість, яка сьогодні узагальнюється на субрахунку 100 «Інвестиційна нерухомість», можна відображувати на аналітичних рахунках до субрахунків 101 «Земельні ділянки» і 103 «Будівлі та споруди»: 1011 «Земельні ділянки, утримувані як операційна нерухомість» і 1012 «Земельні ділянки, утримувані як інвестиційна нерухомість», 1031 «Будівлі та споруди, утримувані як операційна нерухомість» і 1032 «Будівлі та споруди, утримувані як інвестиційна нерухомість». Таку саму ідею ще до наявності окремого субрахунку висував С. Голов [1,

с.11]. Поясненням такого підходу до структури субрахунків є те, що земельні ділянки, будинки і споруди незалежно від їх призначення є названими вище активами за їх змістом.

Характеризуючи призначення субрахунку 205 «Будівельні матеріали», наведене в Інструкції № 291 [13], не можна погодитися із тим, що на ньому слід відображувати рух обладнання і комплектуючих виробів, призначених для монтажу. Таке обладнання, так само як і обладнання, яке не потребує монтажу, до моменту його введення в експлуатацію має узагальнюватися на окремому субрахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» до рахунку 15 «Капітальні інвестиції».

Субрахунок 151 «Капітальне будівництво» слід використовувати, на нашу думку, лише для узагальнення витрат на проведення будівельно-монтажних робіт у замовника. Ведення обліку обладнання, яке потребує монтажу, на субрахунку 205 «Будівельні матеріали» спотворює економічний його зміст, адже це обладнання є необоротним, а не оборотним активом. Адже за такого підходу в разі придбання цього обладнання і невстановлення його до закінчення звітного періоду сума за розділом I активу Балансу знижується, а за розділом II – завищується. Звідси неправильно будуть розраховані показники фінансового стану підприємства.

Внесення змін до Інструкції № 291 щодо обліку обладнання, яке потребує монтажу, автоматично вимагає також внесення змін до кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку операцій з основними засобами, наведеної в Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів № 561 (п.1 і п.3).

Потребує вдосконалення також перелік субрахунків до рахунків 74 «Інші доходи» та 97 «Інші витрати», призначених для відображення операцій, пов'язаних із вибуттям, дооцінкою (уцінкою) необоротних активів тощо. Це твердження впливає з вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», зокрема принципу нарахування та відповідності доходів і витрат.

Зіставимо рахунки обліку доходів і витрат інвестиційної діяльності у таблиці.

ВІДПОВІДНІСТЬ РАХУНКІВ ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Код рахунку	Назва рахунку	Код субрахунку	Назва субрахунку	Відповідність доходів і витрат	Назва субрахунку	Код субрахунку	Назва рахунку	Код рахунку
74	Інші доходи	741	Дохід від реалізації фінансових інвестицій	+	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій	971	Інші витрати	97
		742	Дохід від відновлення корисності активів	+	Втрати від зменшення корисності активів	972		
		743	Виключено	-	Виключено	973		
		744	Дохід від неопераційної курсової різниці	+	Втрати від неопераційних курсових різниць	974		
		745	Дохід від безоплатно одержаних активів	-	-	-		
		-	-	-	Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій	975		
		-	-	-	Списання необоротних активів	976		
		746	Інші доходи від звичайної діяльності	+	Інші витрати звичайної діяльності	977		

Дані таблиці свідчать, що вимогам зазначеного вище принципу відповідають чотири субрахунки рахунків 74 і 97 (971–741, 972–742, 974–744, 977–746). Якщо на субрахунку 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій» відображувати втрати від уцінки майна, то такий самий субрахунок, але призначений для обліку дооцінки, має бути в складі рахунку 74.

Що стосується субрахунків «Дохід від неопераційної курсової різниці» і «Втрати від неопераційної курсової різниці», то їх доцільно було б перейменувати на «Дохід від курсової різниці від інвестиційної діяльності» та «Втрати від курсової різниці від інвестиційної діяльності».

Відображувати курсову різницю від фінансової діяльності (зміна курсу іноземної валюти за валютними кредитами) на субрахунках 744 і 944 є помилковим. Це твердження пояснюється тим, що кожен вид діяльності повинен мати свої об'єкти обліку. В першому реченні коментарів до рахунку 74 «Інші доходи» в Інструкції № 291 зазначено, що цей рахунок призначено для обліку доходів, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства. Водночас у коментарі до субрахунку 744 йдеться про те, що на ньому узагальнюються інформація про курсові різниці за активами та зобов'язаннями в іноземній валюті, які пов'язані з фінансовою та інвестиційною діяльністю підприємства. Тобто у змісті зазначених речень простежується суперечність.

У зв'язку із цим пропонуємо внести зміни до

роз'яснення щодо призначення субрахунку 744, яке полягає у вилученні із нього слів «фінансовою та». Для цього необхідно відкрити субрахунок «Дохід від курсової різниці, пов'язаної із фінансовою діяльністю» до рахунку 73 «Інші фінансові доходи».

Після внесення змін структура субрахунків рахунку 73 «Інші фінансові доходи» може мати такий вигляд:

731 «Дивіденди одержані»;

732 «Відсотки одержані»;

733 «Дохід від курсової різниці, пов'язаної із фінансовою діяльністю»;

734 «Інші доходи від фінансової діяльності».

Як видно із запропонованого переліку субрахунків, у ньому змінено назву нині чинного субрахунку «Інші доходи від фінансових операцій» на «Інші доходи від фінансової діяльності». На наш погляд, терміни «фінансові операції» та «фінансова діяльність» не є тотожними за економічним змістом. Фінансовою операцією може бути звичайне погашення заборгованості постачальникам за придбані матеріальні цінності, тому використовувати це словосполучення у назві субрахунку до рахунку 73 недоречно.

До рахунку 74 доцільно було б відкрити субрахунки, на яких узагальнювалися б доходи від дооцінки необоротних активів і їх списання. Аргументом необхідності таких змін, як було вже зазначено раніше, є те, що якщо є зазначені витрати на рахунку 97, то їм мають відповідати доходи на рахунку 74. Крім цього, в назві субрахунку 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій» доцільно внести

деякі корективи. Вважаємо, що слова «і фінансових інвестицій» у цій назві є зайвими, оскільки довгострокові фінансові інвестиції є необоротними активами. Щодо понять, які за своєю економічною при-

родою є оборотними активами, то їх уцінку правомірніше відображувати на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» разом з іншими оборотними активами.

ВИСНОВКИ

1. З метою узагальнення методики обліку основних засобів в одному нормативному документі потрібно внести зміни до Методичних рекомендацій № 561, в яких була б докладно описана методика обліку інвестиційної нерухомості, вибуття основних засобів та інших необоротних матеріальних активів із зазначенням кореспондуючих рахунків.
2. Оскільки обладнання, яке потребує монтажу, є необоротним активом, то обліковувати його доцільно на субрахунку 152 «Придбання (створення) основних засобів», а не на субрахунку 205 «Будівельні матеріали», як це передбачено Інструкцією № 291. В останню доцільно внести відповідні зміни.
3. Дотриманню основних принципів бухгалтерського обліку має сприяти внесення змін та доповнень до Плану рахунків бухгалтерського обліку щодо запропонованої у статті структури субрахунків до рахунків 97 «Інші витрати» та 74 «Інші доходи».
4. При прийнятті нових вітчизняних стандартів бухгалтерського обліку не потрібно «сліпо» копіювати міжнародні, оскільки останні не завжди є кращими. Вітчизняним професійним бухгалтерським організаціям та науковцям слід переконувати міжнародні інституції та наукову спільноту в окремих перевагах вітчизняного обліку і подавати пропозиції щодо використання його здобутків у міжнародних стандартах фінансової звітності.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. *Голов С.* Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку «Інвестиційна нерухомість» у вітчизняному форматі (коментар до П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість») // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 9. – С. 9–17.
2. *Городянська Л.* Відтворення необоротних матеріальних ресурсів у вітчизняній обліково-аналітичній системі // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 9. – С. 4–8.
3. *Крунка Я.* Про нормативно-правове регулювання обліку інвестиційної діяльності підприємств // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 3. – С. 22–29.
4. *Нікулін О.* Основні фонди, що утримуються для продажу, і відстрочені податки // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 12. – С. 53–57.
5. *Пархоменко В.* Бухгалтерський облік основних засобів в оренді // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 9. – С. 3–5.
6. *Пономаренко Н.* Особливості взаємовідносин між учасниками орендних операцій та порядок оподаткування орендних платежів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 5. – С. 53.
7. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.11.2003 р. № 617, в редакції наказу від 03.10.2007 р. № 1100.
8. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів», затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2004 р. № 817.
9. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість», затв. наказом Міністерства фінансів України від 02.07.2007 р. № 779.
10. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92, із змінами та доповненнями.
11. *Методичні рекомендації* з бухгалтерського обліку основних засобів, затв. наказом Міністерства фінансів від 30.09.2003 р. № 561, із змінами та доповненнями.
12. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87, із змінами та доповненнями.
13. *Інструкція* про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291, із змінами та доповненнями.