

Мичак Н.О., аспірант кафедри обліку і оподаткування
Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана

ПОРЯДОК РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО НЕОБОРОТНІ АКТИВИ, УТРИМУВАНІ ДЛЯ ПРОДАЖУ, У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

Мичак Н.О. Порядок розкриття інформації про необоротні активи, утримувані для продажу, у фінансовій звітності підприємств. У статті розглянуто порядок розкриття інформації про необоротні активи, утримувані для продажу, у фінансовій звітності підприємств з урахуванням вимог національних та міжнародних стандартів. Підкреслено роль якісної фінансової звітності для успішної діяльності підприємства. Наголошено на важливості окремого відображення необоротних активів, утримуваних для продажу. Запропоновано шляхи вдосконалення форм звітності в частині відображення необоротних активів, утримуваних для продажу, для усунення неузгодженостей між статтями звітних форм та нормативними актами.

Ключові слова: фінансова звітність, розкриття інформації у звітності, відображення необоротних активів, утримуваних для продажу, національні та міжнародні стандарти, вдосконалення фінансової звітності.

Мычак Н.А. Порядок раскрытия информации о необоротных активах, удерживаемых для продажи, в финансовой отчетности предприятий. В статье рассмотрен порядок раскрытия информации о необоротных активах, удерживаемых для продажи, в финансовой отчетности предприятий с учетом требований национальных и международных стандартов. Подчеркнута роль качественной финансовой отчетности для успешной деятельности предприятия. Отмечена важность отдельного отображения необоротных активов, удерживаемых для продажи. Предложены пути совершенствования форм отчетности в части отображения необоротных активов, удерживаемых для продажи, для устранения несогласованностей между статьями отчетных форм и нормативными актами.

Ключевые слова: финансовая отчетность, раскрытие информации в отчетности, отображение необоротных активов, удерживаемых для продажи, национальные и международные стандарты, совершенствование финансовой отчетности.

Mychak N.O. Disclosure of information about non-current assets held for sale in financial statements of enterprises. The article deals with the procedure for disclosure of information about non-current assets held for sale in the financial statements of enterprises taking into account the requirements of national and international standards. The role of qualitative financial statements for successful business activity is emphasized. It is stressed the importance of a separate representation of non-current assets held for sale in the financial statements. The ways of improving financial statements in terms of representation of non-current assets held for sale are proposed for eliminating mismatches in financial statements accounts and legal acts.

Key words: financial statements, disclosure of information in statements, representation of non-current assets held for sale, national and international standards, improving financial statements.

Постановка проблеми. Фінансова звітність підприємств є основним джерелом інформації про фінансовий стан, результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання, яка є корисною для широкого кола користувачів під час прийняття ними економічних рішень. На відміну від звітності, складеної за національними стандартами, користувачами якої, зокрема, виступають державні органи, до яких вона подається, складання звітності за міжнародними стандартами передусім є корисним для інвесторів, кредиторів, акціонерів, постачальників, які на її основі формують уявлення про підприємство, приймають певні рішення та прогнозують подальший розвиток підприємства. Запровадження в Україні гармонізації П(С)БО з МСФЗ, що про-

водиться для отримання якісної та неупередженої звітної інформації та має велике значення для підвищення інвестиційної привабливості підприємств, спричинило низку питань, пов'язаних зі звітністю, у тому числі стосовно необоротних активів, утримуваних для продажу. Згідно з діючими правилами відображення необоротних активів, утримуваних для продажу, у звітності варто виділити як проблему недостатнє висвітлення даних. Окрім того, віднесення операцій із необоротними активами, утримуваними для продажу, до різних видів діяльності, як показують форми № 2 та № 3, потребує врегулювання, оскільки те, в складі якої діяльності буде відображено інформацію про необоротні активи, утримувані для продажу, у цих звітах, залежить

від того, на якому рахунку обліку відображаються доходи та витрати від їх продажу. Тобто є неузгодженості між статтями форм звітності. Вимога окремого відображення таких активів у звітності також потребує більш детального розгляду, оскільки одна стаття звітності може об'єднувати кілька показників, у т. ч. показник необоротних активів, утримуваних для продажу. Потреба у вирішенні питань звітності зумовлює актуальність теми дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Дослідженню особливостей складання фінансової звітності, вимог до неї та розкриття інформації у ній приділяли увагу у своїх працях такі науковці, як: І.Д. Бенько, М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, В.М. Жук, З.В. Задорожний, Л.М. Кіндрацька, Я.Д. Крупка, М.В. Кужельний, Ю.А. Кузьмінський, М.Р. Лучко, Р.В. Сидоренко, В.В. Сопко, М.Г. Чумаченко, В.Г. Швець та ін. Вивченням фінансової звітності за міжнародними стандартами займалися М.Р. Лучко та І.Д. Бенько [1]. Роль звітності, передумови гармонізації, стандартизації, консолідації звітності є предметом наукових досліджень Ю.А. Вериги, В.І. Єфименка, В.М. Костюченка, О.А. Петрик, Л.В. Чижевської. Особливості формування показників фінансової звітності в сучасних умовах господарювання досліджував Р.В. Сидоренко [2, с. 128-131].

Віднесення операцій із необоротними активами до різних видів діяльності розглядала Н.М. Воськало [3, с. 317-320]. Розробленням рекомендацій формування достовірної інформації щодо необоротних активів підприємства, які утримуються для продажу, у звітності займалася І.В. Перезова [4, с. 109-113]. Але слід відзначити, що попри значну кількість досліджень фінансової звітності залишаються недостатньо розглянутими питання відповідності вимог до фінансової звітності підприємства згідно з П(С)БО та МСФЗ у частині необоротних активів, утримуваних для продажу, а також окремого відображення у звітності інформації щодо таких активів та віднесення операцій із такими активами до певного виду діяльності.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження фінансової звітності підприємства на предмет повноти розкриття інформації щодо необоротних активів, утримуваних для продажу, з урахуванням вимог міжнародних та вітчизняних нормативних актів та надання пропозицій щодо її вдосконалення.

Виклад основних результатів. За результатами поточного обліку необоротних активів, утримуваних для продажу формуються облікові реєстри та слідує групування інформації про них у фінансовій звітності. Основними нормативними актами, що регулюють розкриття інформації про необоротні активи, утримувани для продажу, у фінансовій звітності є Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» № 996 (далі – ЗУ № 996) [5, р. IV], Наказ МФУ «Про Примітки до річ-

ної фінансової звітності» № 302 (далі – наказ № 302) [6], НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (далі – НП(С)БО 1) [7], П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» (далі – П(С)БО 6) [8], П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» (далі – П(С)БО 27) [9, р. IV], Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності № 433 (розкриття інформації за статтями) (далі – Методичні рекомендації № 433) [10]. Згідно з визначенням терміну «національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку» в ЗУ № 996 [5, ст. 1 р. I], вітчизняні положення розроблені на основі міжнародних стандартів, тобто враховують їхні вимоги, що стосується й вимог щодо звітності.

У міжнародній практиці регулювання здійснюється такими документами: МСФЗ 1 «Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності» (далі – МСФЗ 1) [11], МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» (п. 38-42) (далі – МСФЗ 5) [12], МСБО 1 «Подання фінансової звітності» (далі – МСБО 1) [13], МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» (далі – МСБО 7) [14], МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках і помилки» [15], МСБО 10 «Події після звітного періоду» [16], МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність» [17]. Міжнародні стандарти встановлюють більш суворі вимоги до розкриття інформації про об'єкти обліку, зокрема необоротні активи, утримувані для продажу. Щодо вимог стосовно форм звітності, МСБО 1 наводить їх перелік, що становить повний комплект звітності [13, п. 10], який є аналогічним вітчизняному, але в міжнародній практиці обліку їх жорсткої регламентації не передбачено й їх складання на підприємствах є довільним. На відміну від МСБО, згідно з Н(П)СБО 1, складання звітності відбувається за встановленими цим Положенням [7] формами із можливим заповненням вписуваних рядків, а додаткова інформація, яка має бути розкрита за міжнародними стандартами, висвітлюється у примітках до фінансової звітності. Але з моменту набрання чинності НП(С)БО 1 [7] змінилася структура форм фінансової звітності, що дещо вплинуло на порядок відображення інформації про необоротні активи, утримувані для продажу.

Незважаючи на те що П(С)БО 27 установлює вимоги до відображення інформації про необоротні активи, утримувані для продажу, у Примітках до фінансової звітності, п. 1 розділу IV цього Положення вимагає відображати вартість утримуваних для продажу активів та пов'язані з ними зобов'язання окремо від інших активів та зобов'язань [9, п. 1 р. IV], що означає не тільки Примітки, а й Баланс (Звіт про фінансовий стан), чим створює деяку невідповідність назви розділу IV П(С)БО 27 [9] змісту його вимог. У такому разі розділ IV слід називати «Розкриття інформації про необоротні активи та групи вибуття, утримувані для

продажу, а також припинену діяльність у фінансовій звітності та примітках до неї».

На відміну від П(С)БО 27 [9] МСФЗ 5 [12] регулює порядок розкриття інформації про вартість необоротних активів, утримуваних для продажу, у Балансі (Звіт про фінансовий стан) (п. 38-40 розділу «Подання непоточного активу або ліквідаційної групи, класифікованих як утримувані для продажу»). Їхня вартість у Балансі відображається згідно з п. 2.39, а інформація про зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, – згідно з п. 2.74 розділу II Методичних рекомендацій № 433 [10] та НП(С)БО 1 [7].

Вимога нормативних документів щодо окремого відображення у звітності даних про утримувані для продажу активи є справедливою, оскільки для користувачів фінансової звітності доречною є інформація про довгострокові активи, які очікується реалізувати впродовж дванадцяти місяців, через те, що дає користувачам фінансової звітності змогу в майбутньому приймати ефективні управлінські рішення щодо таких активів. Як висловлюється І.В. Перезова, доцільним є відображення у Балансі необоротних активів, призначених для продажу, окремим розділом через те, що «дає змогу користувачам фінансової звітності отримати інформацію про наміри підприємства щодо реалізації основних засобів, які можуть свідчити про зміну структури виробництва підприємства або згортання частини його діяльності» [4, с. 112]. Завдяки виділенню в окремий розділ таких активів стає зручним отримання інформації про реалізацію необоротних активів, яка є важливою не лише для державних органів, а й для постачальників таких активів, інвесторів і кредиторів, також її потребують власники, покупці. Незважаючи на значення участі широкого кола користувачів звітності в діяльності підприємства та корисність звітної інформації під час прийняття ними економічних рішень [13, п. 9], М.Р. Лучко наголошує на існуванні проблеми використання звітності зовнішніми користувачами, оскільки в Україні доступ до публічної інформації обмежується такими користувачами, як власники, засновники, керівники підприємств та інших організацій [1, с. 43].

Щоб полегшити формування висновків про необоротні активи, утримувані для продажу, власниками, кредиторами, постачальниками, покупцями, інвесторами та персоналом підприємства, а також підкреслити роль необоротних активів, утримуваних для продажу, серед інших об'єктів обліку на підприємстві, рекомендуємо розширити розділ «Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття» Балансу (Звіт про фінансовий стан), включивши до нього статті, на основі яких кожен користувач зможе скласти чітке уявлення відповідно до цілей участі в діяльності звітуючого підприємства. Зокрема, до розділу слід включити складники необоротних активів, утримуваних для продажу, а також

статтю «Дебіторська заборгованість за відвантажені необоротні активи, утримувані для продажу», де буде узагальнена сума за субрахунком 370 «Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу».

Доходи та витрати від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу, у Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) відображаються згідно п. 3.10 та 3.13 розділу III Методичних рекомендацій № 433 [10] та згідно з НП(С)БО 1 [7]. Сьогодні недостатньо чітко визначено, в якому саме рядку звітності за формою № 2 потрібно відображувати результат реалізації необоротних активів, не говорячи про результат, який буде отримано за відмови від продажу. Спеціального рядка у формі № 2 для таких активів не відведено, вони відображаються статтею сукупно з іншими фінансовими результатами від операційної діяльності. Це підтверджується у Листі МФУ «Щодо застосування Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» № 31-34000-10-10/29072 [18], а також в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 (далі – Інструкція № 291) [19]. Тобто для групування інформації у цьому звіті застосовуються рахунки доходів та витрат від реалізації необоротних активів, які стосуються операційної діяльності, але виходячи з визначень видів діяльності, які надає НП(С)БО 1 [7, п. 3 р. І], операція продажу належить до інвестиційної діяльності, що свідчить про неузгодженість нормативних актів.

Згідно з вимогою нормативних актів щодо окремого відображення доходів і витрат від реалізації необоротних активів (п. 1 р. IV П(С)БО 27, п. 38 МСФЗ 5), від результатів інших видів діяльності пропонуємо у формі № 2 результати від продажу необоротних активів виділяти окремими статтями, що посилить поінформованість про доходи і витрати від продажу необоротних активів персоналу підприємства та зовнішніх користувачів звітності.

Надходження від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу, у Звіті про рух грошових коштів (за непрямим методом) (форма № 3) відображається згідно з пп. 4.7.5 п. 4.7 та п. 4.11, а у Звіті про рух грошових коштів (за прямим методом) – згідно з п. 4.11 розділу IV Методичних рекомендацій № 433 [10] та НП(С)БО 1 [7]. У цьому звіті надходження від реалізації необоротних активів належать до інвестиційної діяльності. До інвестиційної діяльності відносить грошові потоки від продажу основних засобів та інших довгострокових активів і МСБО 7 [14, абз. 2 п. 14; б) п. 16]. Для гармонізації цієї форми звітності з іншими формами, зокрема формою № 2, та можливості вирізняти грошові потоки від продажу необоротних активів серед

інших потоків було б доцільно відображати надходження від реалізації необоротних активів окремою статтею у розділі I «Рух коштів у результаті операційної діяльності», що свідчило б про врахування результатів продажу необоротних активів у складі операційної діяльності, а не інвестиційної.

У Звіті про власний капітал відображення даних про необоротні активи, утримувані для продажу, не відбувається.

Вирішення проблем, пов'язаних із розкриттям у звітності необоротних активів, утримуваних для продажу, дасть змогу відображати реальний стан таких активів, що підвищить контроль над ними, полегшить роботу бухгалтерів, поліпшить нормативно-правову базу з погляду звітування за показниками необоротних активів, утримуваних для продажу, та дасть змогу внутрішнім і зовнішнім користувачам приймати конструктивні рішення, які позитивно вплинуть на фінансово-господарський стан підприємства.

Висновки. Для забезпечення достовірності фінансової звітності повинні бути врегульовані неузгодженості у нормативних актах стосовно виду діяльності, до якої належить продаж необоротних активів (МСБО 1 та НП(С)БО 1; МСФЗ 5 та П(С)БО 27; НП(С)БО 1 та Інструкція № 291).

Зважаючи на важливість окремого відображення у звітності активів, зобов'язань, доходів і витрат від реалізації необоротних активів (п. 1 р. IV

П(С)БО 27; п. 38 МСФЗ 5) від інших активів, зобов'язань та результатів інших видів діяльності та для гармонізації звітності, на нашу думку, є доречним у Балансі (Звіт про фінансовий стан) розширити розділ, присвячений необоротним активам, утримуваним для продажу, а у Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) та Звіті про рух грошових коштів результати від реалізації необоротних активів виділяти окремими статтями у складі показників операційної діяльності.

У зв'язку з невідповідністю назви розділу IV П(С)БО 27 його вимогам розділ слід називати «Розкриття інформації про необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу, а також припинену діяльність у фінансовій звітності та примітках до неї».

Пропонованими змінами в структурі форм звітності буде підкреслено роль необоротних активів, утримуваних для продажу, серед інших об'єктів обліку на підприємстві; забезпечено можливість вирізняти грошові потоки від продажу необоротних активів серед інших потоків; забезпечено гармонізацію між формами звітності та нормативними актами в частині інформації про необоротні активи, утримувані для продажу; вдосконалено нормативно-правову базу в частині звітування за показниками необоротних активів, утримуваних для продажу, та надано можливість прийняття користувачами ефективних рішень, що вплинуть на фінансово-господарський стан підприємства.

Список літератури:

1. Лучко М.Р. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами. Економічна думка ТНЕУ. 2016. 360 с.
2. Сидоренко Р.В. Вимоги до фінансової звітності в сучасних умовах господарювання. Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка». 2013. Вип. 24. С. 128-131.
3. Воськало Н.М. Особливості відображення в обліку та звітності інформації про необоротні активи. Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка». 2015. Вип. 1(45). Т. 2. С. 317-320.
4. Перезова І.В., Янчишин А.С., Шишковський С.В. Достовірність інформації про необоротні активи, які утримуються для продажу, у контексті детінізації господарської діяльності підприємств України. Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. 2011. Вип. 7(2). С. 109-113.
5. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
6. Наказ МФУ «Про Примітки до річної фінансової звітності» від 29.11.2000 № 302. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00>.
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 № 73. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» від 28.05.1999 № 137. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» від 18.03.2014. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03>.
10. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності від 28.03.2013 № 433. URL: http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?art_id=382859&cat_id=293536.
11. Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 «Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності» від 01.01.2012. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_004.
12. Міжнародний стандарт фінансової звітності 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» від 01.01.2012. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_023.
13. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» від 01.01.2012. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_013/page.
14. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 7 «Звіт про рух грошових коштів» від 01.01.2012. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_019.
15. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» від 01.01.2012. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_020.
16. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 10 «Події після звітного періоду» від 01.01.2012. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_024.

17. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 34 «Проміжна фінансова звітність» від 01.01.2012. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_049.

18. Лист МФУ «Щодо застосування Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» від 25.07.2008 № 31-34000-10-10/29072. URL: <http://consultant.parus.ua/?doc=04YBM0259D>.

19. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 № 291. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.