

Мичак Н. О.

*аспірант кафедри обліку і оподаткування
Київського національного економічного університету
імені Вадима Гетьмана*

Mychak N. O.

*Postgraduate of Accounting and Taxation Department
Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman*

СУТНІСТЬ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ, УТРИМУВАНИХ ДЛЯ ПРОДАЖУ: ОБЛІКОВА ТА ЕКОНОМІЧНА ТОЧКИ ЗОРУ

THE ESSENCE OF NON-CURRENT ASSETS HELD FOR SALE: ACCOUNTING AND ECONOMIC POINT OF VIEW

Анотація. У статті досліджено сутність необоротних активів, утримуваних для продажу, як об'єкта, що відокремився від необоротних активів і сформувався на їх основі. Автор зосереджує увагу на тлумаченнях понять необоротних активів та необоротних активів, утримуваних для продажу, через різні категорії, які сформувалися в результаті змін у ході історичного розвитку починаючи з поняття капіталу та існують нині. Автор підкреслює вплив таких тлумачень на чіткість формування сутностей необоротних активів та необоротних активів, утримуваних для продажу. Представлено загальні підходи до трактування сутностей цих активів. У зв'язку із цим автор заявляє про відсутність змістовних бухгалтерських визначень цих понять та наголошує на необхідності введення чіткого тлумачення необоротних активів як основи для подальшого розуміння сутності необоротних активів, утримуваних для продажу. Наведено думки авторів щодо перейменування групи необоротних активів для внесення коректив до формування їх сутності.

Ключові слова: капітал, основний капітал, засоби праці, необоротні активи, необоротні активи, утримувані для продажу, облікова та економічна сутність, облікова та економічна категорія.

Постановка проблеми. Необоротні активи є одним із найважливіших об'єктів в економічній та обліковій літературі та практиці. Це об'єкт, історичний розвиток якого починається з праць видатних творців економічної теорії і триває в дослідженнях сучасної облікової літератури, а тому несе в собі як економічну, так і облікову сутність, що засвідчує зв'язок бухгалтерської науки та економічної теорії. Поява такого об'єкта, як необоротні активи, утримувані для продажу, призвела до поширення різних складнощів у тлумаченні необоротних активів як у бухгалтерському обліку, так і в економічній літературі. Пізнання економічної та облікової сутності необоротних активів, утримуваних для продажу, потребує вірного визначення поняття «необоротні активи», оскільки природа цих двох об'єктів тісно пов'язана між собою.

Ускладнює розуміння сутності цих об'єктів й те, що для тлумачення поняття «необоротні активи» автори застосовують різні облікові та економічні категорії та дають їм різне пояснення, а також те, що кожний складник необоротних активів у бухгалтерському обліку має окремий рахунок, завдяки яким інформація про них деталізується, тому визначення необоротних активів є узагальненим, через що майже не використовується в бухгалтерській практиці. Все це призводить до неоднозначного розуміння сутності необоротних активів та необоротних активів, утримуваних для продажу, що впливає на вибір кожним автором своєї методики обліку у вигляді різноманітних пропозицій, чим спричиняє розвиток численних дискусій серед дослідників та науковців і вимагає подальших досліджень. Цим підтверджується актуальність теми.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження поняття та сутності необоротних активів та необоротних активів, утримуваних для продажу, здійснило вагомий внесок у науковий доробок авторів.

Проблемні питання необоротних активів досліджували такі вітчизняні та зарубіжні вчені і науковці, як А.М. Азріліян, В.В. Бабич, М.О. Барсукова, І.О. Бланк, М.І. Бондар, Н.Г. Виговська, І.В. Дем'янюк, В.М. Діба, В.І. Єфименко, А.Г. Загородній, Л.В. Зубарева, С.М. Кафка, М.В. Кужельний, Ю.А. Кузьмінський, Н.М. Малуґа, М.Р. Метьюс, С.В. Мочерний, Н.Ф. Огійчук, О.А. Петрик, Н.М. Поташкова, М.С. Пушкар, О.Є. Румянцева, Г.В. Савицька, Є.І. Свідерський, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко, Е.С. Хендриксен та ін. Для позначення поняття необоротних активів науковці застосовували різні терміни, зокрема: А.М. Азріліян – «активи капітальні», «основний капітал», І.О. Бланк – «основні засоби», «нематеріальні активи», А.Г. Загородній – «матеріальні активи», «необоротні активи», В.І. Єфименко – «довгострокові активи», В.В. Сопко – «засоби праці», «основні засоби», Е.С. Хендриксен – «споруди й обладнання», «нематеріальні активи».

Увагу дослідженню обліку необоротних активів, утримуваних для продажу, приділяли такі науковці, як: Т.А. Бутинець, О.Ф. Вареник, С.Ф. Голов, І.М. Гур'єва, І.В. Дем'янюк, М.В. Єрмолаєва, В.Г. Жила, З.В. Задорожний, О.В. Зінкевич, С.М. Кафка, П.М. Кузьмович, Л.Г. Ловінська, А.В. Максименко, О.В. Мойсеева, В.Б. Моссаковський, О.А. Наумчук, В.Ф. Палій, Г.В. Пчелинська, О.І. Степаненко, Л.К. Сук, С.В. Хома, І.А. Чалий, Л.І. Чистякова та ін. Зокрема, поняття та економічна й облікова сутність необоротних активів, утримуваних для продажу, належать до сфери досліджень І.М. Гур'євої [1, с. 312-317], І.В. Дем'янюка [2, с. 61-66]. Економічну суть процесу вибуття необоротних активів досліджувала С.М. Кафка [3, с. 127-136].

Незважаючи на істотний науковий доробок авторів, огляд наукової літератури та законодавства дає можли-

вість зробити висновок про відсутність цілісної системи поглядів на природу необоротних активів, що дає підстави для спірного тлумачення їх авторами та не може вплинути на розуміння сутності необоротних активів, утримуваних для продажу.

Мета статті полягає у з'ясуванні сутності необоротних активів, утримуваних для продажу, яка формується на основі знання про сутність необоротних активів як економічного та облікового об'єкта, для подолання дискусійних питань щодо продажу необоротних активів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Зміни до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, внесені у 2008 р. у зв'язку з уведенням до наукового обігу в Україні об'єкта необоротних активів, утримуваних для продажу, започаткували новий порядок відображення в обліку та фінансовій звітності операцій щодо продажу необоротних активів, які тепер поділяють на необоротні активи, що утримуються для продажу, і необоротні активи, що використовуються у господарській діяльності [4, пп. 6.2, пп. 10.3]. Новий порядок обліку продажу необоротних активів пояснюється тим, що облік продажу необоротних активів, який існував до змін, регулювався П(С)БО 7 «Основні засоби» та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», де одним із способів вибуття було вказано «продаж» [5, п. 33; 6, п. 34]. Чинне до 2008 р. П(С)БО 27 «Діяльність, що припиняється» не містило жодної норми про необоротні активи, утримувані для продажу, через відсутність цього терміну в науковому обігу.

Чинне вітчизняне нормативне забезпечення обліку необоротних активів, що використовуються в діяльності, становить П(С)БО 7 «Основні засоби» та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [5; 6]. У міжнародній обліковій практиці облік необоротних активів, що використовуються у господарській діяльності, регулюється МСБО 16 «Основні засоби» та МСБО 38 «Нематеріальні активи» [7; 8], проте в них відсутнє визначення поняття необоротних активів, а надається визначення окремих їх складників. Інші

нормативні документи (Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996 [9], НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [10], Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів № 561 [11], Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів № 1327 [12]) також не надають ґрунтовного тлумачення необоротних активів, яке висвітлить їхню сутність повною мірою.

Вітчизняне нормативне забезпечення обліку необоротних активів, утримуваних для продажу, міститься в окремому П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [13]. У міжнародній обліковій практиці облік необоротних активів, утримуваних для продажу, регулюється нормами МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», положення якого є базовими під час розроблення нової редакції П(С)БО 27 [14].

Чіткого визначення поняття необоротних активів, утримуваних для продажу, П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» та МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» не надають й обмежують його визначенням умов визнання [13, п. 1 р. П; 14, п. 6-9] (табл. 1).

Для більш точного розуміння сутності необоротних активів, утримуваних для продажу, слід урахувати зміст категорії «необоротні активи».

Поняття «необоротні активи» формувалося разом із розвитком економічної науки та бухгалтерського обліку, тому в усіх наукових працях та нормативних документах передбачаються як бухгалтерські, так і економічні категорії, якими позначають поняття необоротних активів. Воно походить від категорії «капітал», яку описували у своїх працях економісти – творці економічної теорії (Ф. Кене, О.І. Волков, Н.Л. Зайцев, Дж. Кларк, К. Маркс, А. Маршалл, С.В. Мочерний, У. Петті, Д. Рікардо, П. Самуельсон, А. Сміт, І. Фішер). Зокрема, автори дотримуються таких підходів:

Таблиця 1

Умови визнання необоротних активів утримуваними для продажу

№ з/п	Умови визнання необоротних активів утримуваними для продажу	
	Згідно з п. 1 р. П П(С)БО 27	Згідно з п. 6-9 МСФЗ 5
1	Економічні вигоди очікується отримати від їх продажу, а не від їх використання за призначенням	Відшкодування балансової вартості переважно шляхом операції продажу, а не поточного використання
2	Вони готові до продажу в їх теперішньому стані	Актив (або ліквідаційна група) має бути придатним для негайного продажу в тому стані, в якому він перебуває на момент продажу
3	Умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів	Актив має бути придатним для продажу на умовах, яких зазвичай дотримуються під час продажу таких активів (або ліквідаційних груп)
4	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	Продаж повинен бути високоймовірним. Щоб підвищити ймовірність продажу, управлінський персонал відповідного рівня повинен скласти план продажу активу (або ліквідаційної групи) та ініціювати програму щодо визначення покупця і виконання плану. Крім того, актив (або ліквідаційну групу) мають активно просувати для продажу на ринку за ціною, поміркованою з огляду на його поточну справедливу вартість
5	Їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу	Продаж буде визнано завершеним протягом одного року починаючи з дати класифікації (за винятком випадків, обумовлених у параграфі 9)
6	Період завершення продажу може бути продовжено на строк більше одного року, якщо це зумовлено обставинами, які перебувають поза контролем підприємства, яке продовжує виконувати план продажу	Події чи обставини можуть подовжити період завершення продажу за межі одного року. Подовження періоду завершення продажу не заважає класифікувати актив (або ліквідаційну групу) як утримуваний для продажу, якщо затримка була спричинена подіями чи обставинами, які перебувають поза контролем суб'єкта господарювання, а також якщо є достатні свідчення того, що суб'єкт господарювання продовжує виконувати план продажу активу (або ліквідаційної групи)

1) капітал – це засоби виробництва, виробниче устаткування (переважно матеріальні) [15, с. 106-107; 16, с. 9-10];

2) капітал – один із факторів виробництва (А. Маршалл, Ж.Б. Сей);

3) капітал – накопичена праця, втілена у знаряддях виробництва, нематеріальні цінності, знання, навички і здібності людини [17, с. 189; 18, с. 480; 19, с. 197].

Поділ капіталу А. Смітом на основний та оборотний є схожим до поділу активів на необоротні (основні засоби) й оборотні в бухгалтерському обліку з огляду на визначення термінів. Автори визначають такі критерії поділу капіталу на основний та оборотний:

1) період обороту [20, с. 491];

2) різний характер обороту складових частин капіталу і спосіб перенесення вартості на продукт [17, с. 178];

3) період обороту або відтворення капіталу [21, с. 49].

Такий поділ капіталу прийшов у практику бухгалтерського обліку з економіки. Запозичення термінів з економіки та розвиток економічних концепцій не призводили до швидшого розвитку бухгалтерських визначень. На початку ХХ ст. економісти висловлювали сумніви в правомірності поділу активів на основні й оборотні. І. Пелгрейв зазначав: «Цікаво прослідкувати, яка мала частина того, що зазвичай називають «фіксованим» (основним) капіталом, в дійсності залишається постійною» [22, с. 223].

Для позначення поняття «необоротні активи» в економічній теорії вченими-економістами, крім категорії капіталу та основного капіталу, використовуються й інші категорії: майно (нематеріальне, рухоме, нерухоме), майно підприємства, засоби виробництва (засоби праці), фактори виробництва, ресурси (економічні, технічні, нематеріальні), основні виробничі фонди, капітальні блага, капітальні активи, постійний капітал, продуктивні фонди, нерухомість, матеріальні, нематеріальні активи, активна і пасивна частини основних фондів, необоротні активи, капітальні активи, капітальні блага, капітальні ресурси.

Поряд із поняттями основного капіталу та необоротних активів використовують поняття основних фондів [23, с. 123; 24, с. 140].

Ототожнюючи поняття необоротних активів із поняттями капіталу, основного капіталу, основних фондів та іншими категоріями, розкривається переважно матеріально-речовий зміст категорій. Об'єкти, які характеризують ці категорії, знаходяться у власності підприємства та використовуються підприємством у всій його господарській діяльності. Також наголошується на їх довгостроковій сутності, здатності зношуватися протягом строку використання, що становить більше одного року. Капітал пов'язується з процесом отримання доходу. Нематеріальні ресурси майже не враховуються. Це, відповідно, призводить до виникнення різних підходів до розуміння поняття «необоротні активи, утримувані для продажу».

Ще одна суперечність за ототожнення категорій полягає у тому, що з позиції бухгалтерського обліку основні засоби є активом підприємства, тобто його майном, а основні фонди – це капітал, джерело утворення майна на підприємстві.

Для внесення коректив до формування сутності необоротних активів деякі науковці пропонують перейменувати термін «необоротні активи» на «довгострокові активи» або «основні активи» (Л.Л. Горецька, В.Є. Ванкевич, Л.Г. Ловінська, М.В. Півторак). Зокрема, Л.Г. Ловінська запропонувала замінити поняття «необоротні активи» через недоцільність його використання в обліковій практиці на більш доречний термін «довгострокові активи» [25, с. 127]. М.В. Півторак пропонує назвати ці активи

основними, що відповідатиме класичному принципу поділу капіталу на основний та оборотний. Він вважає, що «застосування терміна «необоротні активи» у вітчизняному законодавстві є не зовсім коректним стосовно тих об'єктів, які він об'єднує. Єдиним необоротним активом є земля. Решта активів перебувають в обороті, але не так швидко, як оборотні» [26, с. 6].

Крім необоротних активів, матеріально-речовий зміст мають і необоротні активи, утримувані для продажу.

Для позначення поняття «необоротні активи, утримувані для продажу» у нормативних документах застосовуються споріднені категорії: «товар» [27, ст. 14 п. 14.1 пп. 14.1.244], «відчуження майна» [27, ст. 14 п. 14.1 пп. 14.1.31], «відчуження земельних ділянок, інших об'єктів нерухомого майна, що на них розміщені...» [28, ст. 1 п. 1], «продаж (реалізація) товарів» [27, ст. 14 п. 14.1 пп. 14.1.202].

Наявність суттєвих відмінностей у нормативних документах щодо визначення поняття необоротних активів, утримуваних для продажу, дає змогу виділити такі основні підходи до їх тлумачення:

1) Податковий кодекс України не містить поняття необоротних активів, утримуваних для продажу, надаючи визначення «товар», «відчуження майна» та «продаж товарів». Кодексом передбачено віднесення до товарів нематеріальних цінностей [27, пп. 14.1.244 п. 14.1 ст. 14];

2) у Цивільному кодексі України не міститься норм про такий об'єкт обліку, як необоротний актив, утримуваний для продажу, глава 54 «Купівля-продаж» присвячена загальним положенням про купівлю-продаж, роздрібній купівлі-продажу, особливостям поставки, міни тощо, в якій визначаються загальні вимоги щодо укладення, змісту та форми договору купівлі-продажу [29, гл. 54];

3) у Господарському кодексі України не передбачено норм про такий об'єкт обліку, як необоротний актив, утримуваний для продажу, хоча наведено окремі положення щодо договору купівлі-продажу [30, п. 4 ст. 263, п. 1 ст. 264, п. 6 ст. 265];

4) у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» не вказується терміну «необоротні активи, утримувані для продажу». В ньому вказано вид діяльності, до якої належить продаж необоротних активів. Згідно з розд. І «Загальні положення» НП(С)БО 1, інвестиційна діяльність – придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів [10, п. 3 р. І];

5) у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» відсутні положення щодо продажу об'єктів необоротних активів [9];

6) у Законі України «Про відчуження земельних ділянок, інших об'єктів нерухомого майна, що на них розміщені, які перебувають у приватній власності, для суспільних потреб чи з мотивів суспільної необхідності» надається визначення поняття «відчуження земельних ділянок, інших об'єктів нерухомого майна...» [28, п. 1 ст. 1; п. 1 ст. 3];

7) П(С)БО 7 «Основні засоби» [5, п. 33], П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [6, п. 34] не передбачають продажу як способу вибуття активу, але положення п. 34 П(С)БО 7 та п. 35 П(С)БО 8 свідчать про можливість визначення доходу від вибуття, який не можна отримати за наведених способів, але можна отримати за умови продажу. Це суперечить вимогам П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», згідно з яким необоротні активи, утримувані для продажу, припиняють враховуватися у складі необоротних активів та стають оборотними [13, п. 6, 8 р. І];

8) у П(С)БО 9 «Запаси» відсутня норма про такий об'єкт оборотних активів, як необоротні активи, утримувані для продажу, але надається визначення терміну «товари», до яких цей об'єкт належить [31, п. 6];

9) у МСБО 2 «Запаси» не передбачено визначення необоротних активів, утримуваних для продажу, але в п. 8 указується на належність до складу запасів товарів, що були придбані та утримуються для перепродажу, у тому числі, наприклад, товарів, придбаних підприємством роздрібною торгівлю та утримуваних для перепродажу, або землі та іншої нерухомості для перепродажу [32, п. 8];

10) МСБО 16 «Основні засоби» [7, п. 69], МСБО 38 «Нематеріальні активи» [8, п. 114] допускають можливість вибуття основних засобів унаслідок їх продажу з визначенням фінансових результатів від цієї операції;

11) у FAS 144 «Бухгалтерський облік знецінення чи вибуття довгострокових активів» чіткого визначення поняття необоротних активів, утримуваних для продажу, не надається й обмежується визначенням умов їх визнання утримуваним, які є схожими з умовами за МСФЗ 5 [33, п. 30-31];

12) у Методичних рекомендаціях із бухгалтерського обліку основних засобів № 561 визначаються різні шляхи вибуття, у тому числі продаж, у разі припинення визнання основного засобу активом. Рекомендації дають змогу здійснювати продаж без переведення до складу запасів [11, п. 40];

13) у Методичних рекомендаціях із бухгалтерського обліку нематеріальних активів № 1327 про їх продаж прямо не зазначається, хоча в п. 6.2 р. 6 про це йдеться: «Фінансовий результат від вибуття об'єктів нематеріальних активів визначається як різниця між доходом від вибуття (за вирахуванням непрямих податків і витрат, пов'язаних із вибуттям) та їх залишковою вартістю» [12, п. 6.2 р. 6];

14) в Інструкції Республіки Білорусь із бухгалтерського обліку довгострокових активів, призначених для реалізації, № 25 визначення необоротних активів, утримуваних для продажу, надається через умови їх визнання. Не зазначається вимога подовження періоду продажу за межі одного року [34, гл. 2 п. 3].

Проведений аналіз положень відповідних нормативно-правових актів свідчить, що в них відсутнє ґрунтовне тлумачення поняття «необоротні активи, утримувані для продажу», що ускладнює їх визнання, оцінку та відображення в обліку. На нашу думку, на основі наявних тлумачень під необоротними активами, утримуваними для продажу, слід розуміти такі активи, які утримують лише для продажу протягом року з дати визнання їх такими в їх теперішньому стані за ціною, що відповідає справедливій вартості, та їхню балансова вартість відшкодовуватиметься шляхом операції з продажу, а не поточного використання, і на які амортизація протягом визнання такими не нараховується.

Для позначення поняття необоротних активів, утримуваних для продажу, в наукових працях авторами широко використовуються різні споріднені категорії: «товар», «продаж майна», «необоротні активи, утримувані для продажу», «продаж основних засобів та інших необоротних активів», «вибуття в результаті продажу», «виручка від реалізації майна», «відчуження майна», «відчуження земельної ділянки», «відчуження нерухомості», «вибуття основних засобів» тощо. Крім того, автори наводять ознаки визнання, які створюють широкі дискусії та неоднозначність відображення в обліку та звітності.

Наведемо підходи вчених-економістів до визначення цього терміну в контексті різних джерел наукової літератури:

1) словники економічної теорії: А.Г. Загородній, В.Г. Золотогоров, О.В. Куроченко, С.В. Мочерний визнають продаж способом вибуття, розрізняють оплатну чи безоплатну передачу права власності на майно (відчуження), ознакою об'єктів визначають матеріальність/нематеріальність, документальне оформлення продажу;

2) вітчизняні наукові праці: О.Ф. Вареник, Л.В. Гнилицька, В.Г. Жила, М.В. Єрмолаєва, Л.Г. Ловінська, В.В. Сопко та ін. визначають термін як активи, які утримують лише для продажу протягом року з дати визнання їх такими в їх теперішньому стані за ціною, що відповідає справедливій вартості, та їхню балансову вартість відшкодовуватимуть шляхом операції з продажу, а не поточного використання;

3) наукові праці зарубіжних авторів: А.Н. Азріліян, Х. Андерсен, В.Ф. Палій, Е. Райс, Е.С. Хендриксен чіткого визначення необоротних активів, утримуваних для продажу, не надають, розуміючи його через терміни «відчуження майна», «продаж», «товар», «вибуття в результаті продажу», «виручка від реалізації майна», «вибуття основних засобів», «відчуження (купівля-продаж)», «дарування».

Головним підходом до розуміння сутності необоротних активів, утримуваних для продажу, є те, що це активи, спеціально призначені для продажу за справедливою вартістю в річний термін і не враховуються в складі необоротних активів.

Змістовне наповнення терміну необоротних активів, утримуваних для продажу, є нечітким із причини наявних протиріч між авторами, що пов'язано з тлумаченням змісту понять «основний капітал» і «товар» як економічних категорій. Це призвело до виникнення в бухгалтерському обліку різних точок зору між сучасними науковцями, поділивши їх на дві групи: тих, хто відносить необоротні активи, утримувані для продажу, до складу оборотних активів (товарів) (Л.В. Гнилицька, І.С. Губіна, В.Б. Моссаковський, Г.В. Пчелинська), та тих, хто відносить їх до необоротних (наприклад, основних засобів) (О.Ф. Вареник, М.В. Єрмолаєва, З.В. Задорожний, П.М. Кузьмович, О.В. Мойсєєва, О.А. Наумчук, Л.К. Сук, С.В. Хома, І.А. Чалий, А.Г. Швец).

Існування терміну «товар» також створює дискусійні питання між науковцями: термін «товар» включає матеріальні (як основні засоби, так і оборотні активи) та нематеріальні активи (В.Г. Герасимчук, С.М. Ілляшенко, А.В. Калина, В.В. Сопко, Н.В. Ткаченко). Тобто товаром є все, що пропонується до продажу.

Із цього випливає, що змістовне трактування поняття необоротних активів, утримуваних для продажу, в наукових працях відсутнє. Однією з причин відсутності єдиного визначення є те, що категорії, через які визначається сутність необоротних активів, утримуваних для продажу, є не лише обліковими, а й економічними, оскільки джерелом походження таких активів є економічна теорія.

Враховуючи невизначеність трактування поняття необоротних активів, деякі автори пропонують переіменувати й необоротні активи, утримувані для продажу. Наприклад, за пропозицією Л.І. Чистякової такі активи рекомендується назвати як непоточні матеріальні та нематеріальні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття [35, с. 174]. Е.С. Дружилівська пропонує назву «довгострокові активи, призначені для продажу» і радить відображати необоротні активи у складі поточних або довгострокових активів залежно від очікувань підприємства стосовно строків продажу активів. Якщо підприєм-

ство впевнене, що зможе продати об'єкти протягом року, їх треба відображати в складі поточних активів. Якщо підприємство має твердий намір продати активи більш як через рік, то об'єкти доцільно показувати у складі довгострокових [36, с. 23].

У наукових працях надається особливе значення сутності терміну «продаж». Наприклад, Я.В. Сливка у статті «Проблематика використання термінів «продаж», «реалізація», «збут» висвітлює всю проблематику використання цих термінів і надає визначення цим поняттям, указуючи на деяку їхню відмінність одне від одного [37, с. 434-447]. З огляду на всі наведені у статті Я.В. Сливки визначення, помітно, що всі вони стосуються продажу оборотних активів – продукції, товарів [37, с. 435-436], у т. ч. і необоротних активів, утримуваних для продажу, під час прийняття рішення про продаж та перегрупування їх зі складу основних засобів, які вважаються оборотними активами, попри поширеність думок про недоцільність їх віднесення до групи оборотних.

Сучасні досягнення економічної теорії і бухгалтерського обліку дають змогу зробити висновок, що необоротні активи та оборотні активи, утримувані для продажу, є обліковими категоріями, але в ширшому розумінні: в економічній науці використовуються різні терміни для

їх позначення, що призводить до неоднозначного тлумачення їх змісту в наукових працях та нормативних актах.

Висновки. За результатами здійсненого дослідження можна зробити висновок про те, що необхідною дією є введення до нормативних актів єдиного змістового тлумачення необоротних активів, утримуваних для продажу. Визначаючи сутність цього поняття на основі наявних у нормативних актах, словниках економічної теорії, наукових працях вітчизняних та зарубіжних авторів пропонуємо під необоротними активами, утримуваними для продажу, розуміти довгострокові матеріальні та нематеріальні активи, утримувані для продажу, з їх перекласифікацією та переведенням до складу оборотних активів з дати прийняття рішення про продаж на строк до одного року або з дати укладання угоди про продаж до встановленого терміну її дії з урахуванням додаткових умов продовження терміну у зв'язку з обставинами, що не залежать від підприємства-продавця, та згідно з умовами їх визнання в теперішньому стані за справедливою та/або історичною (чи залишковою) вартістю. Таке визначення внесе чіткість не лише в розуміння сутності необоротних активів, утримуваних для продажу, через їх складові елементи, а й у порядок визнання таких активів утримуваними для продажу та їх оцінки.

Список використаних джерел:

1. Гур'єва І.М. Економічна та облікова сутність необоротних матеріальних активів / І.М. Гур'єва // Бізнес Інформ. – 2014. – № 10. – С. 312-317.
2. Дем'янюк І.В. Економічна та облікова сутність необоротних активів, їх класифікація / І.В. Дем'янюк // Наукові читання: наук.-теорет. зб. – 2014. – Житомир: ЖНАЕУ. – 2014. – Т. 3. – С. 61-66.
3. Кафка С.М. Економічна сутність процесів надходження та вибуття необоротних активів для цілей обліку / С.М. Кафка // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. – 2015. – Т. 1. – Вип. 11. – С. 127-136.
4. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» станом на 01 січня 2015 р. // Офіційний вісник України. – 2008. – № 22. – С. 54.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене Наказом МФУ від 27.04.2000 № 92, станом на 24 липня 2015 р. // Офіційний вісник України. – 2000. – № 21. – С. 99.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене Наказом МФУ від 18.10.1999 № 242, станом на 1 січня 2015 р. // Офіційний вісник України. – 1999. – № 44. – С. 229.
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_014
8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_050
9. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» станом на 11 червня 2017 р. // Офіційний вісник України. – 1999. – № 33. – С. 71.
10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Загальні вимоги до фінансової звітності» станом на 14 березня 2017 р. // Офіційний вісник України. – 2013. – № 19. – С. 97.
11. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?art_id=293623&cat_id=293536
12. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?art_id=293611&cat_id=293536
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, що утримуються для продажу, та припинена діяльність», затверджене Наказом МФУ від 07.11.2003 р. № 617 станом на 18 березня 2014 р. // Офіційний вісник України. – 2003. – № 47. – С. 180.
14. Міжнародний стандарт фінансової звітності 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_023
15. Кларк Дж.Б. Распределение богатства / Дж.Б. Кларк. – М.: Гелиос АРВ, 2000. – 368 с.
16. Корнійчук Л.Я. Історія економічної думки: [навч. посіб.] / Л.Я. Корнійчук, Н.О. Татаренко [та ін.]. – К.: Фенікс, 1996. – 416 с.
17. Маркс К. Капитал. Сочинения: в 29 т. / К. Маркс, Ф. Энгельс; 3-е изд. – М.: Гос. издательство политлитературы, 1960. – Т. 23. – 641 с.
18. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит. – М.: Соцэкгиз, 1962. – 684 с.
19. Шеремет А.Д. Финансы предприятий / А.Д. Шеремет, Р.С. Сайфулин. – М.: ИНФРА-МД, 2007. – 343 с.
20. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского обліку / Я.В. Соколов. -М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
21. Рикардо Д. Начала политической экономии / Д. Рикардо [и др.]. – М.: ЭКСМО-Пресс, 2000. – 366 с.
22. Palgrave R.H. Inglis. Dictionary of Political Economy / R.H.I. Palgrave. London: MakMillian, 1925. – P. 223
23. Зайцев Н.Л. Экономика промышленного предприятия / Н.Л. Зайцев. – М.: Инфра, 1998. – 335 с.
24. Волков О.И. Экономика предприятия / О.И. Волков. – М.: Инфра, 1999. – 416 с.

25. Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: [монографія] / Л.Г. Ловінська. – К.: КНЕУ, 2006. – 256 с.
26. Півторак М.В. Облік основних засобів у рибному господарстві: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / М.В. Півторак. – К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, 2006. – 19 с.
27. Податковий кодекс України: станом на 26 липня 2017 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13. – С. 556.
28. Закон України «Про відчуження земельних ділянок, інших об'єктів нерухомого майна, що на них розміщені, які перебувають у приватній власності, для суспільних потреб чи з мотивів суспільної необхідності»: станом на 9 грудня 2015 р. // Офіційний вісник України. – 2009. – № 97. – С. 9.
29. Цивільний кодекс України: станом на 19 липня 2017 р. // Офіційний вісник України. – 2003. – № 11. – С. 7.
30. Господарський кодекс України: станом на 02 серпня 2017 р. // Офіційний вісник України. – 2003. – № 11. – С. 303.
31. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене Наказом МФУ від 20.10.1999 № 246: станом на 1 січня 2015 р. // Офіційний вісник України. – 1999. – № 44. – С. 236.
32. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_021
33. FAS 144 «Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets», issued by Financial Accounting Standards Board. – Norwalk, Connecticut. – August 2001. – 107 p.
34. Інструкція з бухгалтерського обліку довгострокових активів, призначених для реалізації, затверджена Постановою Міністерства фінансів Республіки Білорусь від 30.04.2012 № 25 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.by/ru/accounting/methodology/acts/df90ff240c4dcadf.html>
35. Чистякова Л.І. Облік необоротних активів, утримуваних для продажу, та груп вибуття / Л.І. Чистякова // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. – 2014. – № 1(72). – С. 170-174.
36. Дружилівська Е.С. Довгострокові активи, призначені для продажу, та їх оцінка в російському та міжнародному обліку / Е.С. Дружилівська // Бухгалтер і закон. – 2015. – № 1(343). – С. 21-30.
37. Сливка Я.В. Проблематика використання термінів «продаж», «реалізація», «збут» / Я.В. Сливка // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – 2011. – Вип. 2(20). – С. 434-447.

Анотація. В статті досліджена сутність необоротних активів, удержуваних для продажу, як об'єкта, який отделився від необоротних активів і сформований на їх основі. Автор концентрує увагу на трактуванні понять необоротних активів і необоротних активів, удержуваних для продажу, через різні категорії, які сформувалися в результаті змін у ході історичного розвитку починаючи з поняття капітала і існують в теперішній час. Автор підкреслює вплив таких трактувань на чіткість формування сутностей необоротних активів і необоротних активів, удержуваних для продажу. Представлені загальні підходи до трактування сутності цих активів. В зв'язі з цим автор заявляє про відсутність змістовних бухгалтерських визначень цих понять і підкреслює необхідність введення чіткого визначення необоротних активів в якості основи для подальшого розуміння сутності необоротних активів, удержуваних для продажу. Приведені думки авторів про перейменування групи необоротних активів для внесення корективів до формування їх сутності.

Ключові слова: капітал, основний капітал, засоби праці, необоротні активи, необоротні активи, удержувані для продажу, облікова і економічна сутність, облікова і економічна категорія.

Summary. The article studies the substance of non-current assets held for sale, as an object separated from non-current assets and formed on their basis. The author focuses on interpretations the notions «non-current assets» and «non-current assets held for sale» using different categories starting with the concept «capital» that has formed as a result of changes in the course of historical development and currently exist. The author emphasizes the impact of such interpretations on the exactness forming of essences non-current assets and non-current assets held for sale. General approaches to the interpretation of essences these assets are highlighted in the article. In this regard the author claims about lacking of any meaningful accounting definitions of these concepts and stresses the need to determine a clear interpretation of non-current assets as a basis for further understanding of the essence of non-current assets held for sale. The author's thoughts about renaming the group of non-current assets with the purpose of making adjustments to the formation of their essence are presented in the article.

Key words: capital, fixed assets, means of labor, non-current assets, non-current assets held for sale, accounting and economic essence, accounting and economic category.