

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ РЕАЛІЗАЦІЇ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

FEATURES OF ORGANIZATION OF ACCOUNTING OF SALE OF NON-CURRENT ASSETS

Основні засоби є матеріально-технічною базою будь-якого підприємства. Саме тому у сучасних умовах господарювання як керівництву, так і зовнішнім користувачам необхідно отримувати правильну інформацію щодо руху необоротних активів підприємства. Така інформація повинна міститися в фінансовій звітності. У статті досліджені зміни у нормативно-правових актах, що регулюють облік операцій з реалізації необоротних активів. Були зроблені висновки щодо правильного відображення даних операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Ключові слова: основні засоби, необоротні активи, облік, продаж необоротних активів, вибуття основних засобів, ліквідація підприємства, П(с)БО, МСФЗ.

Основные средства являются материально-технической базой любого предприятия. Именно поэтому в современных условиях хозяйствования как руководству, так и внешним пользователям необходимо получать правильную информацию о движении необоротных активов предприятия. Такая информация должна содержаться в финансовой отчетности. В статье исследованы

изменения в нормативно-правовых актах, регулирующих учет операций, связанных с реализацией необоротных активов. Были сделаны выводы относительно правильного отображения данных операций на счетах бухгалтерского учета.

Ключевые слова: основные средства, необоротные активы, учет, продажа необоротных активов, выбытие основных средств, ликвидация предприятия, П(с)БУ, МСФО.

Fixed assets are material base of any enterprise. That is why both management and external users should receive correct information about the movement of non-current assets of the enterprise in the current economic conditions. Such information should be included in the financial statements. The article examines changes in the legal acts regulating accounting transactions related to the sale of non-current assets. It concludes regarding the correct display of these operations on the accounts.

Key words: fixed assets, non-current assets, accounting, implementation of non-current assets, disposal of fixed assets, liquidation of an enterprise, IFRS.

УДК 657.421.1

Шинкаренко Д.В.

студентка
Національний університет
харчових технологій

Редзюк Т.Ю.

старший викладач кафедри обліку
і аудиту
Національний університет
харчових технологій

Постановка проблеми. Формування ринкових відносин передбачає конкурентну боротьбу між різними підприємствами, перше місце в якій займають ті підприємства, що найбільш ефективно використовують всі види наявних ресурсів.

Становлення та формування ринкових відносин передбачає подальше удосконалення організації обліку основних засобів на підприємстві. Правильне відображення в бухгалтерському обліку інформації про наявність та рух основних засобів в подальшому впливає на достовірність та правдивість інформації в фінансовій звітності підприємства. Саме тому правильна організація бухгалтерського обліку необоротних активів є необхідною умовою для підприємства.

В 2008 році були внесені зміни до П(с)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», внаслідок чого методологія обліку основних засобів, особливо їх вибуття з підприємства через продаж, також зазнала суттєвих змін. Основою цієї редакції стали базові положення МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».

Так, відтепер, згідно з вимогами П(с)БО 27, основні засоби, за якими прийнято рішення про продаж, підлягають переведенню зі складу необоротних активів в склад оборотних (із списанням з рахунку 10 та зарахуванням на субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» рахунку 28 «Товари»), і подальшої їх реалізації вже в якості запасів, а доходи і витрати, що виникають, внаслідок

їх продажу, відносити до операційної діяльності підприємства.

Ці зміни викликали багато суперечностей серед науковців щодо доцільності та правильності з економічної точки зору такого переведення необоротних активів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання правильності відображення в обліку операцій з реалізації необоротних активів досліджували в своїх роботах такі науковці, як І. Губіна, О. Кушіна [3, с. 61-64], І. Голошевич, І. Чалий, О. Наумчук та А. Солтан. Так, у своїх дослідженнях І. Губіна, О. Кушіна, І. Голошкевич [4, с. 58-60], спираючись на П(с)БО 7 «Основні засоби», вказують на обов'язкове переведення всіх необоротних активів перед їх продажем до складу запасів.

Натомість І. Чалий [5, с. 63-67] та А. Солтан стверджують, що об'єкти основних засобів слід реалізовувати як необоротні активи, а не як запаси, за умови, якщо не виконуються вимоги визнання необоротних активів, призначених для продажу.

До єдиної відповіді вчені-обліковці так і не дійшли, тому дане питання є дуже актуальним сьогодні і потребує продовження наукових досліджень у цьому напрямку.

Формулювання цілей статті. Метою статті є дослідження змін у нормативно-правових актах щодо обліку операцій з продажу необоротних активів, а саме П(с)БО 7 «Основні засоби» та П(с)БО 27 «Необоротні активи, призначені для продажу, та припинена діяльність», здійснення критичної оцінки

цих актів та надання обґрунтованих висновків і рекомендацій щодо правильного відображення реалізації об'єктів основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу. Внаслідок змін, що були внесені до П(с)БО 27 «Необоротні активи, призначені для продажу, і діяльність, що припиняється», в обліку необоротних активів з'явилося нове поняття – «необоротні активи і групи вибуття, утримувані для продажу». Таке нововведення призвело до певних змін в порядку відображення операцій з реалізації основних засобів в бухгалтерському обліку. Так, в Плані рахунків бухгалтерського обліку з'явився активний субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» рахунку 28 «Товари», який тепер повинен використовуватися в обліку продажу необоротних активів.

Розглянемо реалізацію необоротних активів за нормами П(с)БО 27 «Необоротні активи, призначені для продажу, і діяльність, що припиняється».

Відповідно до цього стандарту необоротний актив і група вибуття визнаються утримуваними для продажу, якщо [1; с. 14]:

- економічні вигоди очікується отримати від їхнього продажу, а не від їхнього використання за призначенням.

Здійснюючи продаж об'єкта основних засобів, підприємство одержує економічні вигоди у будь-якому випадку (у вигляді доходу від реалізації).

- вони готові до продажу у їхньому теперішньому стані.

Мова йде про виконання усіх технічних заходів та підготовку основних засобів до виведення їх з експлуатації. На практиці такі заходи вживаються безпосередньо перед передачею об'єкта покупцю, а отже, період часу між технічною підготовкою об'єкта та його списанням, не є суттєвим.

- їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу.

Продаж основного засобу скоріш за все буде здійсненим протягом року, в іншому випадку стандарт стверджує, 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».

- умови їхнього продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів;

- здійснення їхнього 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.

Момент, коли об'єкт основних засобів потрібно буде перенести до складу необоротних активів, утримуваних для продажу, може настати як за декілька місяців або тижнів до його фактичного продажу, так і безпосередньо у день продажу.

Так, згідно з даним положенням можна сказати, що будь-який об'єкт основних засобів, щодо якого прийнято рішення про його продаж, необхідно вва-

Таблиця 1

Типові проведення з обліку реалізації основних засобів за правилами П(с)БО 27 (із застосуванням субрахунку 286)

№ п/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1.	Переведено об'єкт ОЗ до складу необоротних активів, утримуваних для продажу:			
	- списано знос об'єкта ОЗ – 6000 грн.;	13	10	6000,00
	- списано залишкову вартість – 3000 грн.	286	10	3000,00
2.	Продано об'єкт ОЗ (відображено дохід від реалізації) – 4800 грн. в т.ч. ПДВ.	377	719	4800,00
3.	Податкове зобов'язання з ПДВ.	719	641	800,00
4.	Списано балансову (залишкову) вартість об'єкта ОЗ.	949	286	3000,00
5.	Списано дохід на фінансовий результат (4800,00 – 800,00).	719	791	4000,00
6.	Списано витрати на фінансовий результат.	791	949	3000,00
7.	Нараховано податок на прибуток – 18% (4000,00 – 3000,00) * 0,18	981	641	180,00
8.	Списано податок на прибуток.	791	981	180,00
9.	Визначено фінансовий результат – прибуток (1000,00 – 180,00).	791	441	820,00

Таблиця 2

Типові проведення з обліку реалізації основних засобів за правилами П(с)БО 7 (без застосування субрахунку 286)

№ п/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1.	Списано залишкову вартість об'єкта ОЗ – 3000 грн.	976	10	3000,00
2.	Списано суму нарахованого зносу – 6000 грн.	13	10	6000,00
3.	Реалізовано об'єкт ОЗ (відображено дохід) – 4800 грн. в т.ч. ПДВ.	377	746	4800,00
4.	Податкове зобов'язання з ПДВ.	746	641	800,00
5.	Списано витрати на фінансовий результат.	793	976	3000,00
6.	Списано дохід на фінансовий результат.	746	793	4000,00
7.	Нараховано податок на прибуток – 18% (4000,00 – 3000,00)*0,18.	981	641	180,00
8.	Списано податок на прибуток.	793	981	180,00
9.	Визначено фінансовий результат – прибуток (1000,00 – 180,00)	793	441	820,00

жати необоротним активом, утримуваним для продажу та переводити до складу запасів.

Згідно з Листом Міністерства Фінансів № 31-34000-10-10/29072 «Щодо застосування Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» доходи від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу, відображаються за кредитом субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності», а собівартість від їх реалізації – за дебетом субрахунку 949 «Інші операційні витрати діяльності» (табл. . 1).

З іншого боку, деякі вчені-обліковці вважають, що продаж необоротних активів з попереднім їх переведенням на субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» є доцільним лише у виняткових випадках, коли підприємство створює відповідну програму розвитку своєї системи управління, внаслідок чого відбувається зміна концепції ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Причинами таких змін можуть бути реорганізація або ліквідація підприємства, внаслідок визнання його неплатоспроможним. В інших випадках продаж основних засобів відбувається без застосування субрахунку 286, а з безпосереднім списанням з балансу підприємства (списання зносу за дебетом рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» та кредитом рахунку 10 «Основні засоби» та списання залишкової вартості за дебетом субрахунку 976 «Списання необоротних активів» та кредитом рахунку 10 «Основні засоби»). Дохід від реалізації даних активів буде відображений за кредитом субрахунку 746 «Інші доходи» (табл. 2).

Дана позиція науковців є суперечливою, оскільки після внесення змін до п.33 П(с)БО 7 «Основні засоби» [2, с. 15], зазначено, що безпосередньо списуватися з балансу (вибувати як необоротні активи, тобто основні засоби) об'єкти можуть тільки в разі їх безоплатної передачі або списання внаслідок невідповідності критеріям активу. Тобто інформація про можливість вибуття об'єкта основних засобів з підприємства внаслідок його продажу була виключена з даного П(с)БО.

Розглянувши два способи відображення реалізації основних засобів в бухгалтерському обліку, можна стверджувати, що в підсумку двох варіантів ми будемо мати однаковий фінансовий результат (прибуток або збиток). Тобто спосіб відображення продажу основних засобів в бухгалтерському обліку не впливає на фінансовий результат діяльності підприємства. Основна відмінність цих способів полягає у тому, до якого виду діяльності відносити операції з продажу необоротних активів: операційної чи іншої звичайної.

Висновки. Отже, здійснивши дослідження та провівши аналіз нормативно-правових актів, а також наукових робіт, статей науковців та фахівців бухгалтерського обліку можна зазначити:

1) серед фахівців, вчених-обліковців існує багато суперечностей щодо відображення реалізації необоротних активів на рахунках бухгалтерського обліку та

їх переведення до складу оборотних активів перед здійсненням продажу. Тобто в даному питанні вони так і не дійшли до єдиної точки зору;

2) нормативно-правові акти, а саме П(с)БО 7 «Основні засоби» та П(с)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» чітко вказують на необхідність переведення необоротних активів до складу оборотних (запасів) перед здійсненням їх продажу, повністю виключаючи можливість реалізації основних засобів внаслідок прямого списання їх з балансу.

Так, можна зробити висновок, що перед здійсненням реалізації об'єктів основних засобів підприємства обов'язково повинні перевести їх до складу запасів, тобто оборотних активів, а доходи та витрати, що виникають внаслідок здійснення даної операції відображати, як доходи і витрати від операційної діяльності.

БІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27: [затв. наказом МФУ від 07.11.2003 р. № 617] // Бухгалтерія. – 2007. – № 46. – С. 12-17.

2. Основні засоби: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7: [затв. наказом МФУ від 27.04.2000 р. № 92] // Бухгалтерія. – 2007. – № 46. – С. 12-17.

3. Кушіна О. Коли необоротні активи постають оборотними / О. Кушіна // Бухгалтерія. – 2008. – № 4. – С. 61-64.

4. Голошевич І. Останні зміни у бухгалтерському обліку: часткове відновлення справедливості / І. Голошевич, О. Кушіна // Бухгалтерія. – 2008. – № 36. – С. 58-60.

5. Чалий І. Продаж основних засобів: як облік залежить від намірів / І.Чалий // Бухгалтерія. – 2008. – № 37. – С. 63-67.

6. Наумчук О.А. Про доцільність обліку необоротних активів призначених для продажу / О.А.Наумчук // Науковий вісник ДонНУЕТ. Серія Економіка. – 2009. – № 18. – С. 125 – 130.

REFERENCES:

1. Neoborotni aktyvy, utrymuvani dlia prodazhu, ta pryypynena diialnist: Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 27 : [zatv. nakazom MFU vid 07.11.2003 r. # 617] // Bukhhalteriia. – 2007. – # 46. – S. 12-17.

2. Osnovni zasoby : Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 7 : [zatv. nakazom MFU vid 27.04.2000 r. # 92] // Bukhhalteriia. – 2007. – # 46. – S. 12-17.

3. Kushina O. Koly neoborotni aktyvy postaiut oborotnymy / O. Kushnira // Bukhhalteriia. – 2008. – # 4. – S. 61-64.

4. Holoshevych I. Ostanni zminy u bukhhalterskomu obliku: chastkove vidnovlennia spravedlyvosti / I. Holoshevych, O. Kushina // Bukhhalteriia. – 2008. – # 36. – S. 58-60.

5. Chalyi I. Prodazh osnovnykh zasobiv: yak oblik zalezhyt vid namiriv / I.Chalyi // Bukhhalteriia. – 2008. – # 37. – S. 63-67.

6. Naumchuk O.A. Pro dotsilnist obliku neoborotnykh aktyviv pryznachenykh dlia prodazhu // Naukovyi visnyk DonNUET. Seriiia Ekonomika. – 2009. – #18. – S. 125 – 130.