

*І. Я. Максименко,
к. е. н., доцент кафедри обліку та оподаткування,
Запорізький національний технічний університет, м. Запоріжжя
О. І. Філатова,
магістрантка 6 курсу, Запорізький національний технічний університет, м. Запоріжжя*

ОСОБЛИВОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ЛІКВІДАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ

I. Maksymenko,
cand. sc. (econ.), assistant professor of department of "Accounting and taxation" Zaporozhye National Technical University
O. Filatova,
master, the 6th course, Zaporizhzhya National Technical University, Zaporizhzhya

FEATURES OF DISCLOSURE IN ACCOUNTING OPERATIONS FOR LIQUIDATION OF MAIN ACTIVITIES IN MANAGEMENT ENTERPRISE

У статті розглянуто сучасні наукові уявлення до трактування економічного змісту поняття "основні засоби" в економічній літературі та нормативно-правових актах України, які регулюють їх бухгалтерський та податковий облік.

Встановлено відмінності у трактуванні поняття ліквідація основних засобів у бухгалтерському і податковому обліку.

Згідно із П(С)БО 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність". Саме він визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про необоротні активи, утримувані для продажу, та про групу активів, які підлягають вибуттю внаслідок операції продажу, і розкриття такої інформації у фінансовій звітності.

Наголошено, що сукупність норм П(С)БО 7 і П(С)БО 27 надають підставу зробити проміжний висновок: основні засоби, що підлягають продажу, можуть сформувати у групи вибуття — сукупність активів, які плануються до продажу або відчуження в інший спосіб однією операцією, та зобов'язання, котрі прямо пов'язані з такими активами, що будуть передані (погашені) унаслідок такої операції (п. 4 П(С)БО 27).

Доведено, що ліквідація основних засобів — один зі способів їх вибуття внаслідок невідповідності критеріям визнання активом, а саме через відсутність імовірності отримання в майбутньому економічних вигод.

The article deals with contemporary scientific representations to the interpretation of the economic content of the concept of "fixed assets" in the economic literature and regulatory legal acts of Ukraine that regulate their accounting and tax accounting.

The differences in the interpretation of the concept of the elimination of fixed assets in accounting and tax accounting are established.

According to P (C) BO 27 "Non-current assets held for sale and discontinued operations". It determines the methodological principles for the formation of information in the accounting of non-current assets held for sale and the group of assets that are to be sold out as a result of the sale and disclosure of such information in the financial statements.

It is emphasized that the accumulation of norms P (C) BO 7 and P (C) BO 27 gives reason to make an interim conclusion: fixed assets subject to sale can form groups of disposal — a set of assets that are planned to be sold or alienated in another way by one operation, and those liabilities that are directly related to such assets that will be transferred (repaid) as a result of such an operation (item 4 P (C) BO 27).

It is proved that the liquidation of fixed assets is one of the ways of their elimination as a result of non-compliance with the criteria for recognizing the asset, namely, the lack of probability of obtaining future economic benefits.

Ключові слова: вибуття, експлуатація, ліквідація, матеріальні активи, необоротні активи, об'єкт, основні засоби, продаж.

Key words: disposal, exploitation, liquidation, tangible assets, non-current assets, object, fixed assets, sale.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

Ефективність функціонування економіки в значній мірі визначається станом її основних засобів, які характеризують виробничі можливості галузей економіки, визначають темпи та масштаби її розвитку. У сучасних умовах діяльності підприємств стає актуальним дослідження проблем обліку основних засобів та їх вибуття, ефективності їх використання в умовах реалізації інвестиційних проектів, а також визначення напрямів активізації інвестиційної діяльності.

Ефективність роботи менеджменту підприємства можна оцінити за тим фактом, наскільки ефективно він уміє управляти необоротними активами.

Саме ліквідація основних засобів — один зі способів їх вибуття внаслідок невідповідності критеріям визнання активом, а саме через відсутність імовірності отримання в майбутньому економічних вигод.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Проблемі обліку основних засобів приділялося чимало уваги зарубіжними і вітчизняними науковцями.

Найбільш фундаментальними і такими, що охоплюють різні аспекти цієї проблеми, є праці авторів: М.Я. Дем'яненко, Ф.Ф. Бутинець, Г.Г. Кірейцев, В.А. Замлинський, А.Г. Соколов, І.Р. Сухарев, А.П. Панасенко, Т.С. Муріна, М.В. Кужельний, В.П. Завгородній, та інші вчені. Серед зарубіжних вчених, що займалися проблемами методології бухгалтерського обліку, необоротних активів, слід особливо відзначити праці Р. Антоні, Л. Бернстайна, М. Бромвіча, М. Метьюса, Б. Нідлза, Ж. Рішара, Р. Холта та інш.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Метою дослідження є систематизація та аналіз теоретичних, методичних та практичних аспектів відображення в обліку операцій, з ліквідації основних засобів та вивчення економічної сутності проблеми побудови обліково-аналітичного забезпечення управління основними засобами з метою вдосконалення управлінського обліку.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Згідно із П(С)БО 7, основні засоби — матеріальні активи, які підприємство/установа утримує з метою використання їх у процесі виробництва/діяльності або

Таблиця 1. Документи, що підтверджують вимушену ліквідацію основних засобів

підстава	документи
Ліквідується у зв'язку з їх знищенням або зруйнуванням унаслідок дії обставин непереборної сили	Інвентаризаційні документи: – відповідні довідки (сертифікати) з Торгово-промислової палати про настання обставин непереборної сили; – Акт на списання основних засобів
Ліквідація без згоди платника податків, у т.ч. викрадення	У випадку крадіжки: – документи про інвентаризацію (наказ, інвентаризаційний опис, звіряльна відомість); – документ з органу поліції (довідка, лист, акт тощо); – Акт на списання основних засобів. У випадку пожежі: – інвентаризаційні документи (наказ, інвентаризаційний опис, звіряльна відомість); – Акт про пожежу; – Акт на списання основних засобів
Знищення, розібрання або перетворення основних виробничих або невиробничих засобів в інший спосіб, унаслідок чого вони не можуть використовуватися за первісним призначенням	Висновок відповідної експертної комісії щодо неможливості використання в майбутньому цих засобів за первинним призначенням (це може бути або висновок з експертної оцінки фахівцями незалежної експертизи (сторонніми експертами), або висновок, складений співробітниками підприємства відповідної кваліфікації (скажімо, постійно діючою комісією по підприємству) та затверджений керівником підприємства; Акт на їх списання відповідної форми

Джерело: складено автором.

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).

Відповідно до п. 33 П(С)БО 7 "Основні засоби", об'єкт основних засобів вилучається з активів (списується з балансу) у разі його вибуття внаслідок безоплатної передачі чи невідповідності критеріям визнання активом.

Згідно із П(С)БО 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність". Саме він визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про необоротні активи, утримувані для продажу, та про групу активів, які підлягають вибуттю внаслідок операції продажу, і розкриття такої інформації у фінансовій звітності.

Сукупність норм П(С)БО 7 і П(С)БО 27 надають підставу зробити проміжний висновок: основні засоби, що підлягають продажу, можуть сформувати групи вибуття — сукупність активів, які плануються до продажу або відчуження в інший спосіб однією операцією, та зобов'язання, котрі прямо пов'язані з такими активами, що будуть передані (погашені) унаслідок такої операції (п. 4 П(С)БО 27).

Аналогічно це зафіксовано в п. 40 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів: об'єкт основних засобів списується з балансу при його вибутті внаслідок продажу, ліквідації, безоплатної передачі, нестачі, остаточного псування або інших причин невідповідності критеріям визнання активом.

Отже, ліквідація основних засобів — один зі способів їх вибуття внаслідок невідповідності критеріям визнання активом, а саме через відсутність імовірності отримання в майбутньому економічних вигод.

Під час ліквідації основного засобу в бухгалтерському обліку його списують з балансу. Згідно із п. 29

П(С)БО 7 нарахування амортизації, припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття такого об'єкта. Під час застосування виробничого методу амортизації — з дати, яка настає за датою вибуття об'єкта основних засобів.

Нульова залишкова вартість повністю амортизованого основного засобу не є підставою для його списання. Якщо цей засіб цілком придатний до експлуатації (підприємство сподівається отримати економічні вигоди від його використання), він і надалі використовується, а згідно з п. 17 П(С)БО 7 підприємство може здійснити переоцінку такого основного засобу.

Ліквідацію об'єкта основних засобів відображають, коли об'єкт уже не відповідає визначенню активів. Тобто має бути впевненість, що об'єкт не використовуватиметься (не може приносити економічної вигоди), відновити його неможливо або ж економічно не доцільно.

Згідно із п. 43 Методичних рекомендацій № 561, Акти на списання основних засобів відображають у бухгалтерському обліку після їх затвердження керівником підприємства.

Тобто в бухгалтерському обліку списання об'єкта основних засобів у зв'язку з його ліквідацією відображають тоді, коли прийнято рішення про ліквідацію — тобто на підставі Акта, затвердженого керівником. Адже саме за цією подією стає зрозуміло, очікує підприємство отримання економічних вигод від такого об'єкта чи вже ні.

Вибуття основного засобу відображають такими проводками:

Дт 131 "Знос основних засобів", 132 "Знос інших необоротних матеріальних активів" Кт 10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи" — на суму накопиченої амортизації;

Дт 976 "Списання необоротних активів" Кт 10, 11 — на залишкову вартість списаного основного засобу.

Якщо ліквідується об'єкт основних засобів, який повністю амортизувався та його залишкова вартість до-

рівнює нулю, то, відповідно, проводки зі списанням його залишкової вартості не буде, списання з балансу відбудеться проводкою: Дт 131, 132 Кт 10, 11.

Витрати, пов'язані з ліквідацією основних засобів, відображаються також за дебетом субрахунку 976. Кореспонденції рахунків із відображення в обліку витрат на ліквідацію та демонтаж основних засобів містяться в додатку до Методрекомедацій № 561. Основні з них:

— послуги сторонніх організацій, що здійснювали демонтаж об'єкта основних засобів: Дт 976 Кт 685 "Розрахунки з іншими кредиторами";

— нарахована заробітна плата робітникам, які здійснювали демонтаж об'єкта основних засобів, і ЄСВ: Дт 976 Кт 66 "Розрахунки з оплати праці", 65 "Розрахунки за страхуванням".

Під час ліквідації раніше переоціненого основного засобу перевищення сум його попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості включають до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу.

Тобто на суму такого перевищення роблять проводку: Дт 411 "Дооцінка (уцінка) основних засобів" Кт 441 "Прибуток нерозподілений". Якщо підприємство застосовує метод щомісячного (щоквартального) списання такого перевищення до складу нерозподіленого прибутку в сумі, пропорційній нарахуванню амортизації, до складу нерозподіленого прибутку під час списання цього об'єкта включають лише залишок перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок такого об'єкта. Водночас дані про рух переоцінок беруть із реєстрів аналітичного обліку основних засобів.

Відповідно до п. 44 Методрекомедацій № 561, деталі, вузли, агрегати й інші матеріали, отримані під час розбирання та демонтажу ліквідованих основних засобів, оприбутковують із визнанням іншого доходу на субрахунок 746 "Інші доходи".

У разі якщо ліквідація основних засобів здійснюється за власним бажанням платника податку, тоді така операція розцінюється як постачання товару і, відповідно, підлягає обкладенню ПДВ за звичайними цінами, але не нижче за балансову вартість на момент ліквідації.

Стосовно документів, що підтверджують ліквідацію, знищення, розібрання або перетворення основного засобу у випадках, коли така ліквідація здійснюється без згоди платника податку, то їх перелік залежить від самої причини ліквідації (табл. 1).

Згідно із п. 34 П(С)БО 7, фінансовий результат від ліквідації основних засобів визначається шляхом вирахування з доходу від ліквідації їх залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних із вибуттям основних засобів.

ВИСНОВКИ З ПРОВЕДЕНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ДАНОМУ НАПРЯМІ

Отже, основним регламентуючим документом щодо порядку обліку всіх операцій з основними засобами є П(С)БО 7 "Основні засоби", а для податкового обліку, звісно, — ПКУ. Водночас цікавим є такий факт: ані

П(С)БО 7, ані ПКУ не містять поняття "продаж основних засобів" як такого. Але це не означає, що відповідної термінології немає взагалі.

Сукупність норм П(С)БО 7 і П(С)БО 27 надають підставу зробити висновок: основні засоби, що підлягають продажу, можуть сформувати групи вибуття — сукупність активів, які плануються до продажу або відчуження в інший спосіб однією операцією, та зобов'язання, котрі прямо пов'язані з такими активами, що будуть передані (погашені) унаслідок такої операції.

Таким чином, аналіз відповідної термінології окреслив не лише ключову характеристику операцій продажу основних засобів (передання прав власності), а й обов'язковість оформлення таких операцій відповідного виду договорами.

Література:

1. Закон України 16.07.1999 р. № 996-XIV "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні".
2. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755 VI (із змінами та доповненнями).
3. Наказ Міністерства Фінансів України 27 квітня 2000 р. № 92 "Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби".
4. Наказ Міністерства Фінансів України 07 листопада 2003 р. № 617 "Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність".
5. Наказ Міністерства Фінансів України 30 вересня 2003 р. № 561 "Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів".
6. Максименко І.Я. Особливості визначення основних засобів у процесі управління підприємством: бухгалтерський та податковий аспекти / І.Я. Максименко, О.П. Зоря, Є.В. Березін // Агросвіт — 2017. — № 19—20. — С. 47—50

References:

1. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine", available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (Accessed 14 september 2018).
 2. Verkhovna Rada of Ukraine (2010), "Tax Code of Ukraine", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/275517> (Accessed 14 september 2018).
 3. Ministry of Finance of Ukraine (2003), "Regulation (standard) of accounting 7 "Property, plant and equipment", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z028800> (Accessed 14 september 2018).
 4. Ministry of Finance of Ukraine (2000), "Regulation (standard) of accounting 27 "Non-current assets held for sale", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03> (Accessed 14 september 2018).
 5. Ministry of Finance of Ukraine (2003), "Methodological recommendations on the accounting of fixed assets", available at: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF03270.html (Accessed 14 september 2018).
 6. Maksymenko, I.Y., Zoria, O.P. and Berezin, Ye.V. (2017), "Features of determination of main properties in business", *Ahrosvit*, vol. 19-20, pp. 47—50.
- Стаття надійшла до редакції 15.09.2018 р.*