

Продаж (реалізація) основних засобів на підприємстві: бухгалтерський та податковий підхід

У статті розкрито бухгалтерський та податковий підхід до відображення в обліку операцій щодо реалізації (продажу) основних засобів на підприємстві. Значну увагу зосереджено на податкових різницях, які виникають при операціях із реалізації (продажу) основних засобів суб'єктами господарювання – платниками податку на прибуток. Наведено інформацію щодо узагальнення та відображення на рахунках бухгалтерського обліку процесу вибуття основних засобів шляхом їх продажу.

Ключові слова: основні засоби, податок на додану вартість, коригування фінансового результату, необоротні активи, утримувані для продажу.

Постановка проблеми. Процес прийняття управлінських рішень є ключовим фактором забезпечення ефективності господарювання. Він повинен здійснюватися на підставі своєчасної, повної та достовірної облікової інформації. Управлінські рішення щодо операцій, пов'язаних із продажем (реалізацією) основних засобів є надзвичайно важливими, оскільки оперативне реагування керівництва підприємства на зміни в складі основних засобів дозволяє уникнути негативних явищ при здійсненні господарської діяльності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вітчизняні науковці і практики проводять постійні дослідження питань удосконалення обліку продажу (реалізації) основних засобів. Ці питання висвітлено у працях Ф. Бутинця [1], М. Войнаренко [11], О. Омельченка [12], С. Пиріжок [4], Р. Цебень [11] та інших. Але низка питань залишається недопрацьованими, зокрема таких як послідовність облікового відображення процесу реалізації (продажу) основних засобів, визнання та облік податкових різниць, які виникають при операціях із реалізації (продажу) основних засобів виробничого та невиробничого призначення.

Метою статті є розкриття послідовності обліку та визнання податкових наслідків операцій із продажу (реалізації) основних засобів на підприємстві.

Виклад основного матеріалу. Продаж основних засобів є однією із причин їх списання з балансу підприємства. Об'єкти основних засобів, які підприємство планує продати, у бухгалтерському обліку потрібно перевести до складу необоротних активів, що утримуються для продажу, із дотриманням умов, перелічених у п. 1 розд. II П(С)БО 27 [7]:

- отримання економічних вигід очікується від продажу, а не від використання об'єкта за його призначенням;
- об'єкт для продажу готовий і не потребує будь-якого дороблення;
- об'єкт буде переданий покупцю протягом року з моменту переведення до складу запасів. Строк передачі може бути і більше року, якщо це передбачено планом реалізації і ситуація знаходиться під контролем підприємства;
- умови продажу об'єкта відповідають звичайним умовам продажу подібних активів;
- у підприємства є план реалізації або укладено договір із покупцем (існує висока ймовірність продажу об'єкта).

Якщо хоча б одна із цих умов не виконується, то переведення об'єкта основних засобів до складу необоротних активів, утримуваних для продажу, не здійснюється.

Варто зауважити, що на дату балансу необоротні активи, утримувані для продажу, оцінюються та відображаються в бухгалтерському обліку й фінансовій звітності за найменшою з величин: або за балансовою вартістю, або за чистою вартістю реалізації.

Під балансовою вартістю слід розуміти залишкову вартість об'єкта основних засобів, виведеного з експлуатації, яка визначається як різниця між його первісною (переоціненою) вартістю та сумою зносу на дату балансу. Чиста вартість реалізації необоротного активу являє собою його справедливу вартість за вирахуванням очікуваних витрат на реалізацію [6].

Якщо на дату балансу залишкова вартість основних засобів, яка відображається на субрахунку 286 "Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу", менша від його чистої вартості реалізації, то балансову (залишкову) вартість потрібно відкоригувати. Сума такого коригування визнається іншими операційними витратами звітного періоду (п. 10 розд. II П(С)БО 27) і відображається на субрахунку 946 "Втрати від знецінення запасів" [5; 7]. Вважаємо за доцільне використовувати для відображення зазначеної суми субрахунок 949 "Інші витрати операційної діяльності".

Якщо на наступну дату балансу чиста вартість реалізації збільшилася, тоді суму її перевищення над вартістю об'єкта основних засобів, наведену в обліку, необхідно відобразити на субрахунку 719 "Інші доходи від операційної діяльності", але тільки в межах сум раніше визнаних витрат на його уцінку згідно з п. 10 розд. II П(С)БО 27 (п. 11 П(С)БО 27).

Нормою п. 18 МСФЗ 5 "Непоточні активи, призначені для продажу, та припинена діяльність" визначено, що:

- суб'єкт господарювання повинен класифікувати необоротний актив як утримуваний для продажу, якщо балансова вартість такого активу буде відшкодовуватися в результаті продажу, а не в ході поточного використання з урахуванням певних умов;
- безпосередньо перед перекласифікацією об'єкта основних засобів в актив, утримуваний для продажу (тобто перед його переведенням на субрахунок 286), балансову вартість об'єкта потрібно оцінити за правилами МСФЗ [10].

Отже, відповідно до МСФЗ основні засоби визнаються необоротними активами, утримуваними для продажу, і переоцінюються відразу ж після виникнення умов для такого визнання, а не на дату балансу, як того вимагає П(С)БО 27.

Розглядаючи податкові наслідки обліку реалізації основних засобів, слід зважати на те, що з 1 січня 2015 року платники податку на прибуток поділилися на два види залежно від порядку визначення об'єкта оподаткування:

- ті, хто прирівнює такий об'єкт до фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності за правилами бухгалтерських стандартів з урахуванням податкових збитків минулих років;
- ті, хто коригує бухгалтерський фінансовий результат до оподаткування на різниці, передбачені Податковим кодексом України (ПК).

Виходячи з вищевикладеного можемо стверджувати, що фінансовий податковий результат від продажу основних засобів у платників податку на прибуток, які не застосовують коригування на різниці, первісно дорівнює бухгалтерському результату від цих операцій; у платників податку на прибуток, які застосовують коригування на різниці, він може відрізнятись від бухгалтерського результату на суми коригувань, проведених згідно з п. 138.1 і 138.2 ПК [6].

Тобто платники податку на прибуток, які застосовують коригування, у звітному періоді реалізації основних засобів повинні збільшувати або зменшувати фінансовий результат суб'єкта господарювання на податкові різниці (табл. 1).

Під час реалізації основних засобів також виникають податкові наслідки з податку на додану вартість (ПДВ). В цьому випадку податкові зобов'язання з ПДВ при продажу основних засобів нараховуються на дату події, яка відбулася раніше (п. 187.1 ПК): або оплати, або відвантаження [6].

База оподаткування ПДВ операцій постачання основних засобів визначається виходячи з їх договірної вартості, але не може бути нижче їх балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку на початок звітного періоду, протягом якого відбувалися такі операції (п. 188.1 ПК). У випадку, якщо балансова вартість основного засобу, переведеного до складу необоротних активів, утримуваних для продажу, на дату балансу відкоригована до його чистої вартості реалізації, то при продажу такого об'єкта для потреб ПДВ слід орієнтуватися на його залишкову вартість в бухгалтер-

**ПРОДАЖ (РЕАЛІЗАЦІЯ) ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ:
БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ТА ПОДАТКОВИЙ ПІДХІД**

ському обліку до переведення на субрахунок 286 “Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу”. Адже в п. 188.1 ПК йдеться саме про залишкову вартість основних засобів, а не про чисту вартість їх реалізації.

Таблиця 1

**Податкові різниці, які виникають при реалізації основних засобів
платником податку на прибуток, розмір доходу якого за попередній рік
перевищує 20 млн грн**

Збільшує фінансовий результат до оподаткування (+)	Зменшує фінансовий результат до оподаткування (-)
Сума нарахованої в бухгалтерському обліку амортизації за такий звітний період до моменту виведення основних засобів з експлуатації.	Сума амортизації, нарахована за правилами п. 138.3 ПК за такий звітний період до моменту виведення основних засобів з експлуатації.
Суми уцінки і втрати від зменшення корисності основних засобів, включені до витрат звітного періоду за правилами бухгалтерського обліку.	Суми дооцінки та вигід від відновлення корисності основних засобів, включена до доходу звітного періоду в межах суми уцінки і втрат від зменшення їх корисності, раніше включеної до витрат за правилами бухгалтерського обліку.
Сума залишкової вартості основного засобу, визначена за даними бухгалтерського обліку у разі ліквідації чи продажу таких об'єктів продаж.	Сума залишкової вартості основних засобів, визначеної за правилами ПК у разі ліквідації чи продажу таких об'єктів. Залишкова вартість основних засобів згідно з нормами ПК являє собою різницю між первісною вартістю та сумою амортизації, нарахованою згідно з розд. III ПК (пп. 14.1.9 ПК). Тобто суми раніше проведених переоцінок основних засобів для потреб визначення податку на прибуток не враховуються.

Джерело: [6]

Облік активів, утримуваних для продажу, ведеться на субрахунку 286 “Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу”. Переведення основних засобів до складу необоротних активів, утримуваних для продажу, супроводжується такими бухгалтерськими записами:

- Дт 286 “Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу” Кт 10 “Основні засоби” у сумі залишкової вартості основних засобів;
- Дт 131 “Знос основних засобів” Кт 10 “Основні засоби” у сумі нарахованого зносу.

Доход від продажу основних засобів відображається на субрахунку 712 “Доход від реалізації інших оборотних активів”, а балансова (залишкова) вартість таких основних засобів – на субрахунку 943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів”.

У практичній діяльності виникають ситуації, коли основні засоби перед продажем потребують дороблення, наприклад демонтажу, ремонту, реконструкції тощо. В цьому випадку витрати на такі операції визнаються за загальними правилами бухгалтерського обліку, тобто включаються або до відповідних витрат звітного періоду (Дт 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності”, 976 “Списання необоротних активів”), або до балансової вартості об'єкта (Дт 15 “Капітальні інвестиції”, а потім Дт 10 “Основні засоби” Кт 15 “Капітальні інвестиції”). І тільки після такої передпродажної підготовки основні засоби можна переводити на субрахунок 286 “Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу”.

Відображення операцій із продажу (реалізації) основних засобів на підприємстві представлено в табл. 2.

Облікове відображення процесу реалізації (продажу)
основних засобів на підприємстві

№ з/п	Зміст операції	Первинний документ	Кореспонденція рахунків		Сума, грн	Коригування фінансового результату	
			дебет	кредит		збільш. (+)	зменш. (-)
1	2	3	4	5	6	7	8
	Нараховано знос обладнання за останні три місяці експлуатації	Відомість нарахування амортизації	23	131	8000	8000	8000
	Відображено витрати на демонтаж обладнання, виведеного з експлуатації	Акт приймання-передачі виконаних робіт	976	631	3000	-	-
	Списано суму зносу обладнання при його виведенні з експлуатації	Наказ керівника підприємства, акт типової форми № ОЗ-1, інвентарна картка, бухгалтерська довідка	131	104	72000	-	-
	Переведено обладнання до складу необоротних активів, утриманих для продажу		286	104	132000	-	-
	Відображено дохід від реалізації обладнання	Видаткова накладна	377	712	196000	-	-
	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	Електронна податкова накладна, зареєстрована у Єдиному реєстрі податкових накладних	712	641	32667	-	-
	Списано балансову вартість		943	286	132000	132000	132000
	Відображено фінансовий результат		712	791	163333	-	-
			791	943	132000	-	-

Джерело: складено автором

Існують випадки, коли основні засоби продаються за ціною, нижчою від їх залишкової вартості. Основна причина такого збиткового продажу полягає в тому, що на момент прийняття рішення про реалізацію балансова вартість основного засобу відрізняється від його справедливої (ринкової) ціни і виявляється завищеною. Це може статися через неправильно обраний очікуваний строк використання об'єктів основних засобів або методу їх амортизації. У бухгалтерському обліку в цьому випадку виникає від'ємний фінансовий результат від такого продажу.

Задля оподаткування податком на прибуток із 1 січня 2016 року облік збиткових продажів ведеться так само, як і прибуткових. Збиток, розрахований за обліковими даними від таких операцій, визнається і для потреб оподаткування.

Окрім того платнику ПДВ при збитковому продажу об'єктів основних засобів доведеться додатково нарахувати податкові зобов'язання згідно з п. 188.1 ПК [6]. Зобов'язання нараховуються на суму перевищення залишкової вартості об'єкта за даними бухгалтерського обліку на початок місяця (кварталу), у якому відбувся продаж, над фактичною ціною такого продажу. При цьому продавець повинен виписати дві податкові накладні [9]:

- одну – на суму ПДВ, розраховану виходячи з фактичної ціни постачання;
- другу – на суму ПДВ, розраховану виходячи із суми перевищення залишкової вартості необоротного активу над фактичною ціною його постачання. При цьому в такій накладній проставляється тип причини "16", а в реквізитах, де відображаються відомості про покупця, продавець указує свої дані та залишає накладну в себе.

Продаж основних засобів із нульовою залишковою вартістю не має ніяких облікових особливостей. Хіба що не буде зазначена собівартість реалізації такого об'єкта, адже вона дорівнює нулю. Якщо ж такий об'єкт дооцінять перед продажем або після переведення на субрахунок 286 "Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу" збільшать його балансову вартість до чистої вартості реалізації, тоді продаж цього активу буде відображатися в обліку за загальними правилами.

Невиробничими основними засобами для потреб оподаткування є об'єкти, які не використовуються в господарській діяльності підприємства. При цьому вони вважаються невиробничими тільки для тих платників податку на прибуток, які застосовують коригування на різниці.

Такі платники відповідно до норм ПК не визнають витрати на придбання, самостійне виготовлення, ремонт, реконструкцію, модернізацію та інші поліпшення невиробничих основних засобів. Відповідно, при визначенні об'єкта оподаткування вони не зменшують бухгалтерський фінансовий результат на суми амортизації таких об'єктів, а у випадку реалізації або ліквідації – на їх залишкову вартість.

Платники ПДВ при продажу невиробничих основних засобів нараховують ПДВ за загальними правилами (п. 187.1, 188.1 ПК). Якщо платник податків нараховував податкові зобов'язання при переведенні основних засобів до складу невиробничих, то він має право на їх коригування в період продажу таких основних засобів (п. 198.5 ПК) [6].

Висновки. Розглянувши бухгалтерський та податковий підхід щодо операцій із реалізації (продажу) основних засобів суб'єктів господарювання, можна дійти висновку, що підприємства, які ведуть облік згідно з П(С)БО, переводять об'єкти основних засобів до складу необоротних активів, утримуваних для продажу. На дату балансу такі основні засоби оцінюють для відображення у фінансовій звітності за найменшою із вартостей: або за балансовою вартістю, або за чистою вартістю реалізації. При відображенні у податковому обліку операцій із продажу основних засобів ті платники податку на прибуток, які не застосовують коригування на податкові різниці, роблять так само, як і в бухгалтерському обліку; ті, які застосовують коригування на різниці, не обліковують суми проведених переоцінок основних засобів. Що ж стосується платників ПДВ при продажу основних засобів за ціною, нижчою від їх балансової вартості, що сформувалася в бухгалтерському обліку на початок звітного періоду, вони нараховують додаткові податкові зобов'язання на суму перевищення балансової вартості над фактичною ціною продажу.

Список використаних джерел

1. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : [підручник для студ. спец. “Облік і аудит” вищ. навч. закл.] / За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – [4-е вид., доп. і переробл.]. – Житомир : ПП “Рута”, 2002. – 161 с.
2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерства України від 30.09.03 р. № 561 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.financforyou.com.ua/wp-content/uploads/2015/11/nak_minfin_561.pdf
3. Павлюк І. М. Бухгалтерський облік основних засобів та інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів: [навч. посіб.] / І. М. Павлюк. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 159 с.
4. Пиріжок С. Є. Документальне оформлення експлуатації та вибуття основних засобів / С. Є. Пиріжок // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. – 2011. – № 4 (58). – С. 106–110.
5. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 1557/20295 від 28.12.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>
6. Податковий кодекс України від 02.12.10 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 “Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність”, затверджене наказом Міністерства України від 07.11.03 р. № 617 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03>
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, затверджене наказом Міністерства України від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>
9. Порядок заповнення податкової накладної, затверджений наказом Міністерства України від 31.12.15 р. № 1307 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0137-16>
10. Міжнародний стандарт фінансової звітності 5 “Непоточні активи, призначені для продажу та припинена діяльність” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_023
11. Облік та внутрішній аудит основних засобів в контексті прийняття управлінських рішень : [моногр.] / М. П. Войнаренко, А. Ф. Гуменюк, Р. Л. Цебеня. – Хмельницький : Видавець ФОП Цюпак, 2012. – 212 с.
12. Омельченко О. Ю. Облік основних засобів і операцій по їх оподаткуванню : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / О. Ю. Омельченко. – Київ, 2006. – 9 с.

А. А. ЮРЧЕНКО,

кандидат економічних наук,

и. о. доцента кафедри бухгалтерського учета,

Национальная академия статистики, учета и аудита

**Продажа (реализация) основных средств:
бухгалтерский и налоговый подход**

В статье раскрыт бухгалтерский и налоговый подход к отражению в учете операций по реализации (продаже) основных средств. Значительное внимание уделяется налоговым различиям в операциях по реализации (продаже) основных средств субъектами хозяйствования – плательщиками налога на прибыль. Приведена информация по обобщению и отражению на счетах бухгалтерского учета процесса выбытия основных средств путем их продажи.

Ключевые слова: основные средства, налог на добавленную стоимость, корректировка финансового результата, внеоборотные активы, удерживаемые для продажи.

O. A. YURCHENKO,
PhD in Economics,
Acting Associate Professor of Accounting Department,
National Academy of Statistics, Accounting and Audit

Sales of Fixed Assets by Enterprise: Accounting and Taxation Approach

As management decisions on sales of fixed assets and related business transactions are of critical importance for enterprise management, the purpose of the article is to highlight the procedure of accounting and recognition of tax consequences of transactions on sales of fixed assets at enterprises. Specifics of accounting and taxation approaches used in recording of transactions on sales of fixed assets are shown. Emphasis is made on difference in taxes occurring in transactions on sales of fixed assets by business entities paying tax on profit. Origins of the differences in taxes (the increased financial result prior to taxation or the decreased financial result prior to taxation) occurring in sales of fixed assets by a payer of tax on profit with the profit of past year higher than 20 million UAH are demonstrated. Information on accounting of fixed assets retirement through sales is given.

Analysis of approaches based on accounting and taxation shows that enterprises keeping records by national accounting standards record fixed assets as non-current assets held for sales. As of the balance sheet date, these fixed assets are evaluated for financial reporting by the lowest value: either by balance sheet value or by net realizable value. Payers of tax on profit not using adjustment on difference in tax record sales of fixed assets in a way similar to accounting; those using adjustment do not record the revaluated sums and the consequences of tests on decrease (renewal) of the assets' utility. Value added tax payers, when selling fixed assets by a lower value than the balance sheet value recorded in the accounting as of the beginning of a reported period, impute the additional tax liability on the surplus of the balance sheet value over the selling price.

Keywords: *fixed assets, value added tax, tax consequences of adjustment of financial result, non-current assets held for sale.*

Посилання на статтю:

Юрченко О. А. Продаж (реалізація) основних засобів на підприємстві: бухгалтерський та податковий підхід / О. А. Юрченко // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. праць. – 2016. – № 1–2. – С. 63–69.