

УДК 657

*Н. Р. Домбровська, к.е.н., доцент
Тернопільський національний економічний університет
Чортківський навчально-науковий
інститут підприємництва і бізнесу*

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВИБУТТЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА

*N. R. Dombrovska, c.e.s.
Ternopil National Economic University
Chertkovsky educational institute*

FEATURES ACCOUNTING DISPOSAL MAJOR FUNDS OF ENTERPRISES

АНОТАЦІЯ. У статті розглянуто методичні аспекти з бухгалтерського обліку вибуття основних засобів підприємства в результаті їх продажу, безоплатної передачі, обміну та списання внаслідок морального і фізичного зносу. Внесено пропозиції по веденні обліку повністю амортизованих основних засобів і відображення такої інформації у балансі.

ANNOTATION. The article deals with methodological aspects of accounting disposal of fixed assets of the company as a result of the sale, donation, exchange and cancellation due to mental and physical deterioration. Proposals to keep accurate records of fully depreciated fixed assets and display this information in the balance.

Постановка проблеми. На сучасному етапі розвитку економіки відбувається процес трансформації системи управління як підприємств у цілому, так і основних засобів зокрема. Все це потребує розробки нових підходів до організації та методики бухгалтерського обліку. Вивчення теоретичних положень, опублікованих праць і діючої практики діяльності досліджуваних підприємств свідчить про те, що облік основних засобів ще більше ускладнився та існує ряд проблем, які негативно впливають на процес управління виробництвом і знижують ефективність використання основних засобів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Великий внесок у розробку теоретичних основ і методологічних підходів до проблеми обліку основних засобів зробили провідні вчені Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Дерій В.А., Войнаренко М.П., Кузьмінський А.М., Лінник В.Г., Пушкар М.С. та інші. Проте, трансформаційні процеси, які відбуваються в економіці країни, потребують подальшого дослідження і вдосконалення практичних і методичних засад організації обліку основних засобів підприємства.

Мета дослідження є розгляд особливостей бухгалтерського обліку вибуття основних засобів на досліджуваних підприємствах і визначення напрямів удосконалення.

Виклад основного матеріалу. Отримання своєчасної, повної та достовірної інформації про господарські процеси, що відбуваються на підприємстві, має велике значення для управління виробництвом. Процес формування необхідної облікової інформації взагалі, та основних засобів зокрема, проходить кілька етапів: первинне спостереження, узагальнення та представлення звітних даних. Першим і найважливішим моментом в обліку вибуття основних засобів є документальне оформлення операцій з ними. Для оформлення документації при вибутті об'єктів основних засобів на досліджуваних підприємствах наказом керівника створена спеціальна комісія. Прийняте комісією рішення про списання об'єкта основних засобів оформлюється в акті на списання об'єкта основних засобів із зазначенням даних, що визначають об'єкт основних засобів. На основі оформленого акта на списання основних засобів, переданого бухгалтерській службі, в інвентарній картці основного засобу вчиняється відмітка про вибуття об'єкта основних засобів. Відповідні помітки про вибуття об'єкта основних засобів здійснюються теж у документі, що відкривається за місцем його перебування. Інвентарні картки по вибулим об'єктам основних засобів зберігаються протягом строку, встановленого керівником підприємства. Типові форми первинних носіїв інформації з обліку вибуття основних засобів унаочнено на рис. 1.

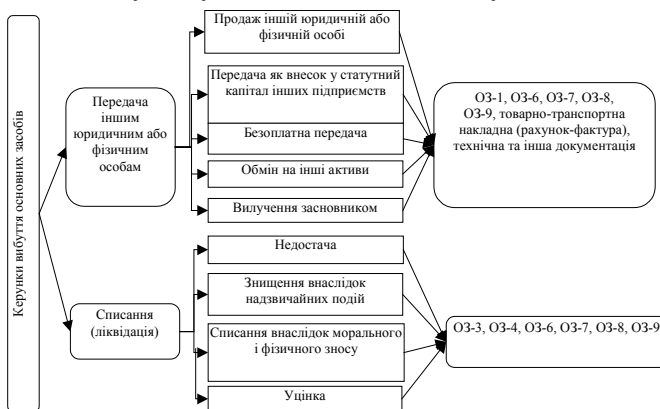


Рис. 1. Документальне оформлення операцій вибуття основних засобів

Процес документального оформлення вибуття основних засобів має бути чітким і структурованим. При цьому підприємства повинні дотримуватись логічності та послідовності здійснюваних операцій. Основні засоби, оформлені відповідними первинними документами, піддаються відображенню в облікових регістрах і формах звітності. Вибуття основних засобів відбивається у графі 4 розділу 1 Журналу 4 у наслідку їх продажу, безоплатної передачі, неможливості отримання підприємством надалі економічних вигід від їх використання або невідповідності критеріям визнання активом.

З метою дослідження методичних підходів бухгалтерського обліку основних засобів на підприємстві по заготівлі та переробці зерна, вважаємо за потрібне вирізнити основні типові операції вибуття основних засобів на таких підприємствах: продаж, безоплатна передача, обмін, списання внаслідок морального і фізичного зносу.

Якщо вибуття основних засобів діється внаслідок продажу, слід зважати на вимоги П(С)БО 27 «Необоротні активи утримувані для продажу та припинена діяльність», яке установлює обов'язковість переведення їх зі складу необоротних активів до складу оборотних активів (товару). Критерії визнання активів, утримуваних для продажу, згідно П(С)БО 27 такі: передбачається здобути економічні вигоди від їх продажу, а не від використання за призначенням; готові до продажу в їх теперішньому стані; продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу; умови їх продажу виправдують звичайні умови продажу для подібних активів; здійснюється активна їх пропозиція на ринку за ціною, що збігається з справедливою вартістю [1]. У випадку, якщо актив вдовольняє дані умови, об'єкт основних засобів переводиться до складу оборотних активів записом Д286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» та К10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 15 «Капітальні інвестиції». Сума зносу переведеного об'єкта основних засобів списується Д 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» К 10 «Основні засоби».

На дату балансу необоротні активи, утримувані для продажу, відбиваються в обліку та звітності за щонайменшою з двох величин: балансовою вартістю або чистою вартістю реалізації [1]. Чистою вартістю реалізації буде очікувана ціна продажу запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виготовлення та збут. Коли на дату балансу чиста вартість реалізації основного засобу, утримуваного для продажу, буде меншою за його балансову вартість, то різницю спи-

сують до складу інших операційних витрат звітного періоду [1]. Для цього використовують субрахунок 946 «Втрати від знецінення запасів». Якщо в майбутньому чиста вартість реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу, що раніше було уцінено, збільшується, доходи від подальшого збільшення чистої вартості реалізації визнають у сумі, не більшій ніж визнані витрати від їх попередніх уцінок з врахуванням попередньо визнаних витрат від зменшення корисності згідно з П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів». Визнаний дохід відображають за кредитом субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

Зобов'язання, прямо пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу, обліковуються на субрахунку 680 «Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утриманими для продажу». Дохід від реалізації основних засобів, що утримуються для продажу, відображається за кредитом субрахунку 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів». При цьому балансова вартість реалізованих активів списується у дебет субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів».

У балансі підприємства для таких активів підготовлено окремий рядок 1200. Крім того, інформацію про основні засоби, утримувані для продажу, відображають у Примітках до річної фінансової звітності. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу, фіксуються у вписаному рядку 1700 ф. № 1 «Звіту про фінансовий стан». Дохід від реалізації основних засобів, утримуваних для продажу, записують у рядок 2120 Звіту про сукупний дохід (ф. № 2), а їх собівартість — у рядок 2180.

Відповідно до Податкового кодексу України продаж основних засобів не залежить від того, до якої групи належить об'єкт. У разі продажу невиробничих основних засобів потрібно порівняти доходи від продажу та первісну вартість невиробничих основних засобів (за мінусом витрат на ремонт). Суму перевищення доходу від продажу над первісною вартістю включають до інших доходів, а суму перевищення первісної вартості над доходами від реалізації — до витрат періоду [2].

Згідно Податкового кодексу операція з продажу основного засобу сповна відповідає дефініції «постачання товарів», тому буде об'єктом оподаткування ПДВ. Податкові зобов'язання при продажі основних засобів визначають за правилом першої події [2].

У ході продажу основні засоби переводять зі складу необоротних активів в оборотні. Облік необоротних активів і груп вибуття, утримуваних для продажу, ведеться на субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу».

При безоплатній передачі основних засобів у бухгалтерському обліку підприємства, згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» [3], об'єкт основних засобів вилучається з активів. З огляду на той факт, що безоплатна передача основних засобів є їх вибуттям, підприємство ілюструє витрати, пов'язані з такою операцією, на субрахунку 976 «Списання необоротних активів». Сума нарахованого зносу щодо безоплатно наданих основних засобів відбивається за Д 131 «Знос основних засобів» у кореспонденції з К 10 «Основні засоби».

При відбитті в бухгалтерському обліку безоплатна передача активів не визнається доходом, тому що не реалізуються умови визнання доходу: не чиниться ні збільшення активу, ні зменшення зобов'язання, яке б зумовлювало зростання власного капіталу. Враховуючи таку норму, підприємство, що провадить передачу майна, не відображає передачу через рахунки доходів.

Беручи до уваги той факт, що операції з безоплатної передачі основних засобів іншим особам, є по природі операціями з відчуження основних засобів, то такі операції відбиваються у податковому обліку відповідно до норм Податкового кодексу: сума перевищення доходів від відчуження основних засобів над первісною вартістю придбання та витрат на ремонт, включається до доходів платника податку, а сума перевищення первісної вартості над доходами від відчуження включається до витрат платника податку [2].

Результати вибуття основних засобів відображаються в рядку 2270 ф. № 2 «Звіт про сукупний дохід» та графах 8 і 9 розділу 2 ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності».

Облік вибуття основних засобів у результаті обміну на подібні та неподібні активи мають деякі специфічні риси. Згідно Податкового кодексу первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, рівняється вартості переданого об'єкта основних засобів, яка амортизується (без сум накопиченої амортизації). Однак ця вартість має бути не вище звичайної ціни об'єкта основних засобів, отриманого в обмін. Первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт, рівняється вартості переданого об'єкта основних засобів, яка амортизується, за вирахуванням сум накопиченої амортизації, збільшеній або зменшеній на суму коштів чи їх еквівалента,

що була передана чи отримана під час обміну, але не вище звичайної ціни об'єкта основних засобів, отриманого в обмін [2].

Передача об'єкту основних засобів за договором обміну на подібний об'єкт в обліку відображається за Д 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» або 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» та К 10 «Основні засоби». Проводкою Д 131 «Знос основних засобів» К 10 «Основні засоби» списується з балансу сума зносу переданого об'єкту та нараховуються податкові зобов'язання з ПДВ (Д 361, К 641). Наступним кроком є оприбуткування подібного об'єкту основних засобів, що надійшов в обмін на переданий проводкою Д 10 К 631, та нарахування податкового кредиту (Д 641 К 631).

Міна неподібними активами — це бартерні операції, облік яких не різниться від відображення операцій з надходження і вибуття за грошову оплату. Кожен з об'єктів бартерних операцій зараховується на баланс підприємств за справедливою вартістю згідно П(С)БО 7. Дані операцій з обміну основних засобів на неподібні активи фіксуються в рядку 2240 і 2270 відповідно ф. № 2 «Звіт про сукупний дохід», рядку 190 ф. № 3 «Звіт про рух грошових коштів», графах 8 і 9 розділу 2 ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності».

Якщо основні засоби морально та фізично зношені й немає сенсу їх далі утримувати на балансі, підприємство може прийняти рішення про їх списання. У цьому випадку постійно діюча комісія оглядає об'єкт і приймає рішення про його ліквідацію, в результаті чого складає акт на списання основних засобів (ОЗ-3). При ліквідації автотранспортних засобів складається акт на списання автотранспортних засобів (ОЗ-4). На основі одержаних актів бухгалтер робить відмітки про вибуття об'єктів в інвентарній картці (ОЗ-6), інвентарному списку (ОЗ-9), вираховує результати ліквідації й ілюстрування всі операції в регістрах обліку. Вартість списаних внаслідок фізичного або морального зносу основних засобів і витрати на ліквідацію акумулюються на рахунку 976 «Списання необоротних активів», також відображається ПДВ на залишкову вартість списаного об'єкта виробничого призначення, якщо він не повністю амортизований. Доходи, отримані при ліквідації основних засобів, узагальнюються на рахунку 746 «Інші доходи від звичайної діяльності». У звітності такі факти відображаються в рядку 1101 «Звіту про фінансовий стан», рядку 2240, 2270 ф. № 2 «Звіт про сукупний дохід», і у графах 8, 9 ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності».

Зауважимо, що на практиці часто виникають такі ситуації, коли первісну вартість об'єкта основних засобів повністю амортизовано, але цей об'єкт все ще використовується за своїм призначенням. Зокрема, ДП «Чортківський комбінат хлібопродуктів» експлуатує зерносушарки 1971 р. та 1974 р. введення в експлуатацію. Строк корисного використання такого обладнання закінчився, тому амортизаційні відрахування не нараховуються, оскільки їх залишкова вартість дорівнює нулю. Підприємство веде тільки їх кількісний облік. Виникає питання — як відобразити інформацію про такі об'єкти основних засобів в балансі. При цьому можливі ще два варіанти: списати ці об'єкти або ж їх переоцінити.

Де-факто об'єкти основних засобів використовуються так само, як і до досягнення їх залишковою вартістю нульового розміру. Отже, такі об'єкти перебувають у справному стані і внаслідок цього немає підстав для їх списання. Такі об'єкти є активами підприємства, використання яких призводить до отримання економічних вигід у майбутньому. Якщо об'єкт основних засобів продовжує вважатися активом, то логічно, що він має якусь вартість, відмінну від нуля.

Ми рекомендуємо у даному випадку проводити дооцінку таких активів, орієнтуючись на норми П(С)БО 7 і Методичних рекомендацій № 561. Витрати на оцінку об'єктів основних засобів відносяться до складу інших витрат операційної діяльності та враховуються на дебеті субрахунка 949 «Інші витрати операційної діяльності». При дооцінці оціночна вартість додається до первісної вартості, раніше накопичена сума зносу не коригується згідно з П(С)БО 7, і в результаті отримується переоцінена залишкова вартість. П(С)БО 7 також вимагає, щоб обов'язково визначалася ліквідаційна вартість такого дооціненого об'єкта. Амортизація дооціненого об'єкта основного засобу нараховується виходячи з нової (переоціненої) вартості за вирахуванням його ліквідаційної вартості.

Серед форм типових документів для обліку основних засобів немає відповідної форми для відображення даних такої переоцінки. Можна скласти для цього відомості нарахування амортизації, в яких буде відображатися первісна і переоцінена вартість таких об'єктів, а також суми нарахованої амортизації. За зразок можна взяти, наприклад, форму ОЗСГ-5, затверджену наказом Мінагрополітики від 27.09.2007 р. № 701, та додати до неї необхідні графи. Строк корисного використання об'єкта основних засобів обнуляється одночасно із залишковою вартістю і при дооцінці вартості основних засобів строк корисного використання

також збільшується (тому що фактично об'єкт продовжує використовуватися). Як зазначено у п. 23 П (С) БО 7, продовження строку корисного використання об'єкта основних засобів слід встановлювати розпорядчим актом — наказом по підприємству.

Висновки. Отже, основні завдання бухгалтерського обліку вибуття основних засобів полягають у наступному: організація чіткого документування операцій вибуття основних засобів; своєчасна та повна реєстрація даних у реєстрах аналітичного обліку; вибір облікових реєстрів, у яких відображається стан і рух основних засобів. Розглянута організація обліку основних засобів створює належні умови для своєчасного та повного відображення у обліку операцій, пов'язаних з ліквідацією основних засобів підприємства, управління основними засобами з метою уникнення втрат та інших негативних подій для максимально ефективного їх використання у процесі фінансово-господарської діяльності підприємства.

Література

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи утримувані для продажу та припинена діяльність», затверджений наказом МФУ від 07. 11. 2003 р. № 617 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1054-03>
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» затверджений наказом МФУ від 27.02.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://bukhalter911.com/Res/PSBO/PSBO7.aspx>.
4. *Пушкар М.С.* Облікова політика і звітність: [навч. пос.] / М.С. Пушкар — Тернопіль: Карт-бланш, 2003. — 141 с.
5. *Дерій В.А.* Організація бухгалтерського обліку в підприємстві: [курс лекцій] / В.А. Дерій — Тернопіль: Джура, 2003. — 92 с.
6. Облік та внутрішній аудит основних засобів в контексті прийняття управлінських рішень: [монографія] / М.П. Войнаренко, А.Ф. Гуменюк, Р.Л. Цебень. — Хмельницький: Видавець ФОП Цюпак, 2012. — 212 с.

Reference

1. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 27 «Neoborotni aktyvy utrymuvani dlia prodazhu ta pryypynena diialnist», zatverdzhenyi nakazom MFU vid 07. 11. 2003 r. № 617. from: Rezhym dostupu: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1054-03>

2. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI from: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>

3. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 7 «Osnovni zasoby» zatverdzhenyi nakazom MFU vid 27.02.2000 r. № 92 from: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO7.aspx>.

4. Pushkar M.S. Oblikova polityka i zvitnist / M.S.Pushkar. — Ternopil: Kart-blansh, 2003.

5. Derii V.A. Orhanizatsiia bukhhalterskoho obliku v pidpriemstvi. — Ternopil: Dzhura, 2003.

6. M.P. Voinarenko, A.F. Humeniuk, R.L. Tseben (2012). Oblik ta vnutrishnii audyt osnovnykh zasobiv v konteksti pryiniattia upravlinskykh rishen. — Khmelnytskyi: Vydavets FOP Tsiupak.

Статтю подано до редакції 12.03.15 р.

УДК 657

*Н. В. Железняк, к.е.н., ст. викладач
Чортківський навчально-науковий інститут
підприємництва і бізнесу, ТНЕУ*

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

*Zhelezniak N.V., Ph.D.
Chortkiv Educational and Scientific Institute
of Entrepreneurship and Business TNEU*

PROBLEMATIC ISSUES OF OWN CAPITAL ACCOUNTING OF AGRICULTURAL ENTERPRISES

АНОТАЦІЯ. У статті розглянуто формування і облікове відображення власного капіталу сільськогосподарських підприємств. Досліджено проблемну структуру і формування власного капіталу в умовах недосконалої методології його обліку.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: власний капітал, інтелектуальний капітал, бухгалтерський облік, інноваційна складова, аграрне підприємство.

ANNOTATION. The article deals with the formation and accounting reflection of own capital of agricultural enterprises. The problem of structure and formation of own capital under conditions of imperfect methodology of its accounting is investigated.

KEY WORDS: own capital, intellectual capital, accounting, innovative component, agricultural enterprise.

Постановка проблеми. Сучасне тлумачення капіталу як сукупності різнорідних і відтворюваних ресурсів, використання