

УДК 657.6

ЛІКВІДАЦІЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ: ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА ДОКУМЕНТАЛЬНОГО ОФОРМЛЕННЯ

ЮЛІЯ КРОТ,

канд. екон. наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту Черкаського державного технологічного університету

У даній статті розглянуті особливості документального оформлення та обліку процесу ліквідації основних засобів. Також представлено ряд пропозицій та рекомендації спрямованих на вирішення даної проблеми.

Ключові слова: бухгалтерський облік, основні засоби, вибуття, ліквідація, списання, демонтаж, витрати.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Одним з основних факторів економічного зростання і розвитку організації є стан довгострокових матеріальних ресурсів, які в бухгалтерському обліку, як правило, відображаються в якості основних засобів. Основні засоби становлять матеріальну основу виробництва і забезпечують виробничий процес за допомогою з'єднання живої праці, сировини і матеріалів для створення нової (доданої) вартості. Таким чином, основні засоби є єдиним базисом (матеріальним і юридичним відповідно) будь-якого виробничого процесу незалежно від виду виробленої продукції (товарів, робіт, послуг).

Господарюючим суб'єктам надається право самостійного вибору найбільш прийнятних форм обліку в умовах швидко мінливого економічного середовища. Таким чином, бухгалтерський облік стає інструментом реалізації корпоративної фінансово-виробничої політики, яка залежить, в першу чергу, від стану вітчизняної економіки. Разом з тим для такої реалізації необхідна наявність ефективних і гнучких методів адекватного відображення в бухгалтерському обліку змін у виробничому процесі. У зв'язку з цим розгляд питань бухгалтерського обліку, в тому числі щодо основних засобів, недоцільно у відриві від сучасних економічних умов, які, в свою чергу, характеризуються динамічними процесами.

Актуальність проблематики, недостатня розробленість питань бухгалтерського обліку основних засобів, у тому числі, в контексті сучасних економічних умов функціонування організацій, неоднозначність і дискусійність ряду питань стали підставою для вибору теми представленого дослідження і зумовили його структуру.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Значний внесок у розвиток методології та практики бухгалтерського обліку, в тому числі й обліку основних засобів, внесли М.Я. Дем'яненко, Ф.Ф. Бутинець, Г.Г. Кірейцев, В. А. Замлинський, Я.В. Соколов, І.Р. Сухарев, А.П. Панасенко, Т.С. Муріна, М.В. Кужельний, В.П. Завгородній, В.Ф. Палій та інші вчені. Серед зарубіжних вчених, що займалися проблемами методології бухгалтерського обліку, в т.ч. й необоротних активів, слід особливо відзначити праці Р. Антоні, Л. Бернстайна, М.Бромвіча, М.Р. Метьюса, Б. Нідлза, Ж. Рішара, Р.Холта, Дж. А. Хігінса, Ч. Т. Хорнгрена, Е.С. Хендріксона та ін.

Не применшуючи наукової та практичної значущості досліджень вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів, які займаються обліковою проблематикою, проте доводиться констатувати, що в питаннях теорії, методики і практики обліку основних засобів залишаються невирішеними окремі положення, що стосуються їх визнання як активу, побудови облікової політики щодо способів обліку операцій із необоротними активами, зокрема, операцій з їх ліквідації.

Метою статті є огляд документального оформлення та наявних проблем процесу обліку ліквідації основних засобів, визначення їх слабких місць й надання рекомендацій та пропозицій щодо їх удосконалення.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

На сучасному етапі важливою проблемою подальшого розвитку системи бухгалтерського обліку в Україні є реформування його методологічних та ор-

ганізаційних основ, перегляд самої концепції бухгалтерського обліку, одним із основних питань якої є концепція бухгалтерського обліку основних засобів підприємства, тобто капіталу, залученого до господарювання, до діяльності підприємства.

Ураховуючи попередні надбання великої кількості науковців, що досліджували основні засоби як економіко-правовий елемент господарської діяльності, слід відмітити відсутність єдиних методичних та організаційних підходів до концепції бухгалтерського обліку основних засобів в системі управління економікою.

Сучасний трансформаційний період розвитку ринкової економіки України вимагає реконструкції бухгалтерського обліку, його уніфікації, трансформації, гармонізації, стандартизації, інтегрування на основі глобалізації. До бухгалтерського обліку висувається низка важливих завдань, вирішення яких можливе тільки за умов формування нової концепції бухгалтерського обліку, зумовленої змінами у суспільстві.

Стан бухгалтерського обліку основних засобів характеризується такими негативними явищами, як: неузгодженістю у визначенні змісту бухгалтерського обліку основних засобів; неврегульованістю методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності основних засобів; недосконалістю бухгалтерської облікової термінології щодо основних засобів. Одним із питань, що потребує методологічних розв'язань та практичних уточнень є питання обліку та документального оформлення ліквідації основних засобів.

На багатьох підприємствах є належні до списання основні засоби. Облік і, зокрема, ліквідація таких засобів мають низку своїх особливостей, які й будуть нами розглянуті нижче.

Основні засоби фізично зношуються і морально застарівають, а з часом взагалі втрачають здатність генерувати економічні вигоди.

У разі невідповідності критеріям визнання активом об'єкт основних засобів відповідно до пп. 33 П(С)БО 7 «Основні засоби» (далі – ПСБО 7) слід вилучити з активів (списати з балансу) [5]. У п. 40 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів №561 (далі – Методичні рекомендації №561) роз'яснено, що об'єкт основних засобів перестає визнаватися активом (списується з балансу) у разі його ліквідації, остаточного псування або інших

причин невідповідності критеріям визнання активом [7]. Організаційні питання, пов'язані із списанням основних засобів, та особливості документального оформлення такої операції розглянуто у п.41-43 Методичних рекомендацій №561.

Так, для визначення основних засобів непридатними до використання, неефективними, а також такими, що не підлягають поліпшенню (ремонт, модернізації тощо), керівник підприємства створює постійно діючу комісію. Хоча, щоб оптимізувати роботу, такий обов'язок можна покласти й на постійно діючу інвентаризаційну комісію. Згідно із закріпленими повноваженнями відповідна комісія:

- здійснює безпосередній огляд об'єкта, що підлягає списанню;
- встановлює причини невідповідності активу критеріям;
- визначає осіб, винних у передчасному вибутті основних засобів із експлуатації (якщо такі є) та вносить пропозиції щодо їх відповідальності;
- оцінює, чи ефективно або доцільно поліпшувати (ремонтувати, модернізувати тощо) об'єкт основних засобів; визначає, чи можна його продати (передати) іншим підприємствам, або використати окремі вузли, деталі, матеріали, які будуть одержані в разі демонтажу, розбирання (ліквідації) основних засобів, установлює їх кількість і вартість;
- складає і підписує акти на списання основних засобів.

В актах на списання рекомендовано наводити дані, що характеризують об'єкт основних засобів: рік виготовлення або будівництва об'єкта, дата його надходження на підприємство і початку експлуатації, первісна (переоцінена) вартість об'єкта, сума нарахованого зносу, передбачений і фактичний строк корисного використання, проведені ремонти, причини вибуття тощо. Якщо списуються основні засоби, які вибувають у результаті аварії чи стихійного лиха, то до акта слід додати копію акта аварії, а також зазначити в ньому обставини стихійного лиха. Акти на списання основних засобів відображаються в бухгалтерському обліку після їх затвердження керівником підприємства. Типові форми актів затверджено Наказом Міністерства України від 29.12.95 р. № 352 [9]. Ідеться про ф. № ОЗ-3 «Акт списання основних засобів» та ф. № ОЗ-4 «Акт на списання автотранспортних засобів». Разом із тим, згідно з п.2.7 Положення про документальне забезпечення записів у бухгал-

терському обліку, первинні документи складають на бланках типових і спеціалізованих форм, затверджених відповідним органом державної влади [10]. Водночас господарські операції можна документувати за допомогою самостійно виготовлених бланків, які повинні містити обов'язкові реквізити чи реквізити типових або спеціалізованих форм.

Тож, підприємство вправі самостійно розробити форму акта на списання основних засобів. Головне – внести до нього всі обов'язкові реквізити первинних документів із ч. 2 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [3] або реквізити згаданих типових форм (№ОЗ-3 та №ОЗ-4). Тоді цей документ матиме юридичну силу, а також буде підставою для відображення господарської операції в обліку.

Акти складає постійно діюча комісія у двох примірниках. Їх затверджує посадова особа (керівний орган), уповноважена згідно із законодавством (статутом підприємства) приймати рішення щодо ліквідації об'єктів основних засобів [7]. Потім перший примірник акта передають до бухгалтерії для відображення результатів списання в бухгалтерському та податковому обліку. Другий залишається в особи, яка відповідає за зберігання основних засо-

бів. На його підставі на склад здають запчастини, матеріали, брутх та інші активи, отримані в результаті списання об'єкта. Вартість матеріальних цінностей, що отримали від ліквідації основних засобів, відображають у розділі «Розрахунок результатів списання об'єктів».

Типовою формою №ОЗ-3 передбачено перелік документів, які долучають до неї. Наприклад, згідно з п. 42 Методрекомендацій №561, у разі ліквідації основних засобів внаслідок аварії або стихійного лиха долучають копію акта аварії, де зазначають обставини стихійного лиха. Загалом, не завадить долучити до ф. №ОЗ-3 й копію наказу керівника про виведення об'єкта основних засобів з експлуатації, який платники складають для податкових цілей відповідно до п. 146.18 Податкового кодексу України [1]. Крім того, п. 34 ПСБО 7 вимагає до документів, якими оформлено факти вибуття основних засобів, додавати реєстри аналітичного обліку цих основних засобів. Очевидно, йдеться насамперед про Інвентарну картку обліку основних засобів.

Приклад відображенні в бухгалтерському обліку операції з ліквідації об'єкта основних засобів та витрат, пов'язаних із ліквідацією, відображено в таблиці 1.

Таблиця 1

ПОРЯДОК ВІДОБРАЖЕННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ЛІКВІДАЦІЇ ОБ'ЄКТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Списано знос ліквідованого об'єкта основних засобів	13	10
2	Списано залишкову вартість об'єкта*	976	10
3	Списано витрати, витрачені на ліквідацію об'єкта	976	20 (22)
4	Отримано послуги допоміжних виробництв, пов'язані із ліквідацією об'єкта	976	23
5	Нараховано заробітну плату робітникам, задіяним на ліквідації об'єкта	976	66
6	Нараховано єдиний внесок та військовий збір	976	65
7	Нараховано амортизацію на об'єкти основних засобів, задіяні на ліквідації	976	13
8	Надано послуги (виконано роботи) сторонніми організаціями (наприклад, із демонтажу об'єкта)	976	631 (685)
9	Відображено платником ПДВ податковий кредит у вартості послуг, робіт	641	631 (685)
10	Оплачено послуги (роботи)	631 (685)	301 (311)
11	Списання понесених витрат, пов'язаних з ліквідацією об'єкта основних засобів, на фінансовий результат	793	976

* Оскільки залишкову вартість визначено п. 4 ПСБО 7 як різницю між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу й сумою його накопиченої амортизації (зносу), то до бухгалтерських витрат у її складі потрапляє й уся ліквідаційна вартість об'єкта.

У випадку часткової ліквідації об'єкта основних засобів його первісну (переоцінену) вартість та знос зменшують, відповідно, на суму первісної (переоціненої) вартості та зносу ліквідованої частини об'єкта. У результаті зменшиться й залишкова вартість такого об'єкта. В бухгалтерському обліку це матиме наступний вигляд:

Дт 13 Кт 10 – на знос ліквідованої частини;

Дт 976 Кт 10 – на залишкову вартість ліквідованої частини об'єкта основних засобів (первісна вартість, зменшена на знос).

Якщо об'єкт раніше переоцінювали, частину сальдо з дооцінки, пропорційну до вартості ліквідованої частини об'єкта, списують із капіталу в дооцінках на нерозподілений прибуток: Дт 411 Кт 441. Це впливає із п. 46 Методрекомедацій №561 та впливається в логіку списання капіталу в дооцінках у разі вибуття об'єктів основних засобів.

Окрім того, за підсумками часткової ліквідації підприємству потрібно визначити нову річну (місячну) суму амортизації об'єкта основних засобів, виходячи із його нової залишкової вартості та нового строку корисного використання (якщо його переглядали).

Якщо частину об'єкту основних засобів, що ліквідується, обліковували як окремий компонент, то віднайти дані про його первісну вартість та знос буде не складно. Адже вони зафіксовані у Інвентарній картці обліку основних засобів. Якщо ж ліквідують частину основного засобу, яку не визнавали окремим компонентом, то в даному випадку бухгалтеру доведеться застосувати професійне судження й установити первісну вартість та знос ліквідованої частини об'єкта основних засобів. Як варіант їх можливо обчислювати пропорційно до певного параметру, який дозволяє порівняти об'єкт основних засобів та його ліквідовану частину. Це може бути площа, об'єм, довжина, висота або маса об'єкта та його ліквідованої частини. Тож, залежно від конкретної ситуації доведеться самостійно обирати базу розподілу.

Слід також враховувати, що згідно з п. 44 Методрекомедацій №561 деталі, вузли, агрегати та інші матеріали, отримані в результаті розбирання і демонтажу основних засобів, що ліквідуються, оприбутковуються із визнанням іншого доходу та зарахуванням на рахунки обліку матеріальних запасів. У додатку до Методрекомедацій №561 зазначено, що

інший дохід, який визнається внаслідок оприбуткування товарно-матеріальних цінностей від ліквідації об'єкта, відображається на рахунку 746 «Інші доходи» у кореспонденції з рахунком 20 «Виробничі запаси». Запаси, отримані у процесі ліквідації основних засобів, відповідно до п.2.12.Методрекомедацій №561 оприбутковуються:

1) за чистою вартістю реалізації;

2) в оцінці можливого їх використання, яка може бути визначена виходячи із вартості подібних запасів за наявності їх на балансі підприємства, з урахуванням ступеня їх придатності до експлуатації.

Проте, на нашу думку, є альтернативна схема обліку постліквідаційних цінностей. Вона базується на тому, що вартість активів, які мають залишитися від ліквідації об'єкта, втілюється в ліквідаційній вартості об'єкта. На користь цього свідчить визначення ліквідаційної вартості – «ліквідаційна вартість – сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації) за вирахуванням витрат, пов'язаних із продажем (ліквідацією)» [5].

У підсумку первісна вартість (собівартість) оприбуткованих від ліквідації запасів в ідеалі має приблизно дорівнювати ліквідаційній вартості списаного об'єкта. Отже, за умови правильної оцінки ліквідаційної вартості об'єкта основних засобів запаси, які залишилися від його ліквідації, можна оприбуткувати записом: Дт 20, 28 Кт 10.

Може виявитися, що за оцінками ліквідаційної вартості не вистачає для оприбуткування запасів або ж, навпаки, її дуже багато. Це часто свідчить про помилки в її оцінці (можливо, ліквідаційну вартість своєчасно не переглядали). Тоді, керуючись правилами зміни бухгалтерських оцінок, бухгалтер може спочатку відкоригувати ліквідаційну вартість об'єкта основних засобів (за рахунок збільшення чи зменшення нарахованого зносу) [4], а потім оприбуткувати відповідні запаси з уточненою оцінкою записом: Дт 20, 28 Кт 10.

Щодо податкового обліку операцій з ліквідації об'єктів основних засобів, то відповідно до п. 146.16 ПКУ, якщо основні засоби ліквідуються за рішенням платника податку, то у звітному періоді, в якому виникають такі обставини, платник збільшує витрати на суму вартості, що амортизується, за вирахуван-

ням сум накопиченої амортизації окремого об'єкта основних засобів. Це ж правило застосовується, якщо з незалежних від платника податку обставин основні засоби (їх частини) зруйновані, викрадені чи підлягають ліквідації або платник податку змушений відмовитися від їх використання внаслідок загрози чи неминучості їх заміни, руйнації чи ліквідації.

Проте, у п. 146.16 ПКУ в контексті формування витрат згадується саме вартість основних засобів, яка амортизується. Згідно з пп. 14.1.19 ПКУ вартість основних засобів, яка амортизується – це первісна або переоцінена вартість основних засобів за вирахуванням їхньої ліквідаційної вартості [1]. Отже, якщо до складу витрат з ліквідації основних засобів дозволено включити вартість об'єкта, що амортизується, за вирахуванням сум накопиченої амортизації окремого об'єкта, то до складу витрат у податковому обліку не потрапить ліквідаційна вартість об'єкта. На нашу думку, нагальною потребою є законодавче врегулювання даного питання, адже ліквідаційна вартість об'єкта основних засобів не може пропасти, так чи інакше, але вона має опинитися у складі податкових витрат.

Крім того, згідно з п. 146.16 ПКУ у разі ліквідації основних засобів до витрат дозволено включати вартість лише тих об'єктів, які амортизуються у податковому обліку. У зв'язку з цим звернемо увагу, що не підлягають амортизації у податковому обліку витрати на придбання (самостійне виготовлення), ремонт, реконструкцію, модернізацію та інші поліпшення неvirобничих основних засобів.

У процесі ліквідації основних засобів підприємство може нести витрати на демонтаж об'єкта, який здійснюється власними працівниками або сторонніми фізичними чи юридичними особами. Витрати платника податку на ліквідацію основних засобів не підлягають амортизації, а повністю включаються до складу витрат за звітний період.

Фахівці податкової служби у підкатегорії 102.09.01 «Єдиної бази податкових знань» пояснили як відображати в податковому обліку оприбуткування та продаж товарно-матеріальних цінностей, отриманих в результаті ліквідації основних засобів. Зокрема, якщо в процесі ліквідації основних засобів підприємство отримує цінності, які можуть бути використані у господарській діяльності або реалізовані, то відповідно до пп. 135.5.15 ПКУ вартість таких цінностей у звітному періоді визнання їх активами

включається до складу доходу, що враховується при обчисленні об'єкта оподаткування. Якщо ж цінності, отримані у результаті ліквідації основних засобів, реалізуються, їхня вартість, за якою вони раніше визнавалися активом, відповідно до п. 138.8 ПКУ включається до складу витрат як прямі матеріальні витрати. Одночасно за датою переходу покупцеві права власності на такі цінності до складу доходу, що враховується під час обчислення об'єкта оподаткування, включається вартість таких цінностей, за якою вони продаються. Це означає той факт, що платники податків мають збільшити податкові витрати двічі, а саме у момент визнання активами матеріальних цінностей, які отримують в результаті ліквідації основних засобів та у момент їх реалізації. Проте, важко назвати такий підхід логічним. Адже як було зазначено вище, відповідно до норм ПКУ, підприємства не мають право включити до податкових витрат ліквідаційну вартість об'єкта основних засобів, який був ліквідований. На відміну від цього вартість матеріальних цінностей, що оприбутковані в результаті ліквідації, має збільшити величину податкових доходів підприємства. Тому, на нашу думку, більш прийнятним є застосування в податковому обліку підприємств підхід, що застосовується відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку. А саме під час ліквідації об'єкта основних засобів до витрат має потрапляти й ліквідаційна вартість даного об'єкта, а вартість оприбуткованих запасів внаслідок ліквідації має збільшувати доходи підприємства. При чому за умови вірного визначення або подальшого коригування величина ліквідаційної вартості має бути рівною вартості матеріальних цінностей, оприбуткованих підприємством в ході ліквідації того чи іншого об'єкта основних засобів.

За певних обставин платник ПДВ під час ліквідації основних засобів може бути вимушений нараховувати податкове зобов'язання з ПДВ. Якщо виробничі або неvirобничі основні засоби ліквідуються за самостійним рішенням платника податку, така ліквідація з метою оподаткування розглядається як постачання таких основних засобів за звичайними цінами, але не нижчими за їхню балансову вартість на час ліквідації (п. 189.9 ПКУ). Отже, платник ПДВ, який за самостійним рішенням ліквідував об'єкт основних засобів, за результатами такої операції повинен нараховувати податкове зобов'язання з ПДВ. Проте, з цього правила можуть бути винятки. Так, норма

цього пункту не поширюється на випадку, перелічені у другому абзаці п. 189.9 ПКУ, а саме:

– виробничі або невиробничі основні засоби ліквідуються у зв'язку з їх знищенням або зруйнуванням внаслідок дії обставин непоборної сили;

– ліквідація здійснюється без згоди платника податку, у тому числі в разі викрадення основних засобів;

– платник податку подає органу державної фіскальної служби відповідний документ про знищення, розібрання або перетворення основних засобів у інший спосіб, внаслідок чого вони не можуть використовуватися за первісним призначенням. Зокрема, на підтвердження зазначених операцій потрібно подавати такі документи:

1) акти на списання основних засобів відповідної форми;

2) висновки експертної комісії щодо неможливості використання у майбутньому цих засобів за первісним призначенням.

Зауважимо, що такі документи слід подавати до органів фіскальної служби лише у випадку, коли платник податку, який за самостійним рішенням ліквідував об'єкт основних засобів, не нараховує за наслідками такої операції податкові зобов'язання з ПДВ згідно з другим абзацом п. 189.9 ПКУ. Звернемо також увагу на те, що у п. 189.9 ПКУ не зроблено різниці між об'єктами основних засобів, які на дату ліквідації:

– використовувалися платником податку весь очікуваний строк корисного використання (експлуатації) чи списуються з балансу (ліквідуються) ще до закінчення раніше визначеного строку їх корисного використання;

– повністю амортизовані та тими, що амортизовані лише частково.

Якщо внаслідок ліквідації об'єктів основних засобів отримано комплектуючі вироби, складові частини, компоненти або інші відходи, які оприбутковуються на матеріальних рахунках з метою їх використання у господарській діяльності платника, то на такі операції не нараховуються податкові зобов'язання з ПДВ. Проте, якщо платник податків здійснить реалізацію (постачання) таких запасів, то дана операція оподатковуватиметься ПДВ у загальному порядку.

Наведемо практичний приклад щодо відображення операції з ліквідації об'єкту основних засобів в

системі бухгалтерського та податкового обліку приватного підприємства. У зв'язку з економічною недоцільністю подальшого використання об'єкта основних засобів, очікуваний строк корисного використання якого закінчився, підприємство вирішило ліквідувати його. Виробниче обладнання, що ліквідується, відображене у бухгалтерському обліку на субрахунку 104 «Машини та обладнання».

У бухгалтерському та податковому обліку первісна вартість об'єкта склала 30 000 грн., ліквідаційна – 500 грн., вартість, що амортизується відповідно 29 500 грн. На дату ліквідації сума нарахованого зносу (амортизації) склала – 29 500 грн., залишкова вартість об'єкта – 500 грн.

У ході ліквідації основного засобу підприємство отримало товарно-матеріальні цінності, які будуть реалізовані іншому підприємству. Ці запаси оприбутковані відповідно до п. 2.12 Методрекомендацій №2 за чистою вартістю реалізації у сумі 500 грн., крім того ПДВ – 100 грн., продажна ціна – 600 грн.

Витрати платника податку на ліквідацію основного засобу у сумі вартості робіт з демонтажу об'єкта, виконаних підприємством-підрядником, відповідно до акта приймання-передачі виконаних робіт склала 1000 грн., крім того ПДВ – 200 грн. Варто зауважити, що у бухгалтерському обліку витрати на ліквідацію об'єкту основних засобів у сумі 1000 грн. враховуються згідно з п. 34 П(С)БО 7 «Основні засоби» при визначенні фінансового результату від вибуття об'єктів та відображаються відповідно до Інструкції №291 за дебетом 976 «Списання необоротних активів». У податковому обліку такі витрати повністю включаються до складу витрат за звітний період та відображаються у групі інших витрат.

Під час ліквідації об'єкта основних засобів підприємство не нараховувало податкове зобов'язання з ПДВ, оскільки даний платник податків згідно з п. 189.9 ПКУ подав органу фіскальної служби відповідний документ про розібрання основного засобу (а саме акт на списання основних засобів за ф. №ОЗ-3), та з огляду на роз'яснення податкових органів подав висновок створеної на підприємстві експертної комісії щодо неможливості використання у майбутньому об'єкта основних засобів за первісним призначенням. В системі бухгалтерського та податкового обліку підприємства дана операція із ліквідації виробничого обладнання за наведеними даними відображена наступним чином (таблиця 2).

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ТА ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ
З ЛІКВІДАЦІЇ ВИРОБНИЧОГО ОБЛАДНАННЯ ВІДПОВІДНО ДО ДІЮЧОГО ЗАКОНОДАВСТВА**

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн	Податковий облік	
		Дебет	Кредит		Доходи	Витрати
1	Списано первісну вартість об'єкта в сумі:					
	– нарахованого зносу	131	104	29 500*	–	–
	– залишкової вартості	976	104	500	–	–
2	Відображено витрати на демонтаж об'єкта згідно з актом приймання-передачі виконаних робіт	976	631 (685)	1 000	–	1 000
3	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631 (685)	200	–	–
4	Перераховано кошти за роботи з демонтажу	631 (685)	311	1 200	–	–
5	Оприбутковано ТМУ, отримані від ліквідації об'єкта	209	746	500	500	–
6	Відображено дохід від реалізації ТМЦ, отриманих від ліквідації об'єкта	377	712	600	600	–
7	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ, пов'язані з постачанням ТМЦ	712	641	100	–	–
8	Списано собівартість реалізованих ТМЦ	943	209	500	–	500
9	Отримано на рахунок кошти за реалізовані ТМЦ	311	377	600	–	–
10	Віднесено на фінансовий результат суми в порядку закриття рахунків обліку доходів і витрат	712	791	500	–	–
		791	943	500		
		746	793	500		
		793	976	1 500		

* Відповідно до п. 146.16 ПКУ у разі ліквідації основних засобів за рішенням платника податку цей платник у звітному періоді, в якому виникають такі обставини, збільшує витрати на суму вартості, яка амортизується (29500 грн.), за вирахуванням суми накопиченої амортизації об'єкта основних засобів (29500 грн.). Об'єкт експлуатувався повний строк корисного використання, тому різниця між зазначеними величинами становить 0 грн. Проте ми наголошуємо, що логічним є варіант, за яким величина ліквідаційної вартості потраплятиме й до податкових витрат

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

За результатами дослідження можна зробити наступні висновки:

1. Основні засоби фізично зношуються і морально застарівають, а з часом взагалі втрачають здатність генерувати економічні вигоди. У разі невідповідності критеріям визнання активом об'єкт основних засобів відповідно до пп. 33 П(С)БО 7 «Основні засоби» (далі – ПСБО 7) вилучають із активів (списують з балансу). Організаційні питання, пов'язані із списанням основних засобів, та особливості документального оформлення такої операції наводиться у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Мінфіну України від 30.09.2003 р. № 561.

2. Для визначення основних засобів непридатними до використання, неефективними, а також такими, що не підлягають поліпшенню (ремонт, модернізації тощо), керівник підприємства створює постійно діючу комісію. Хоча, щоб оптимізувати роботу, такий обов'язок можна покласти й на постійно діючу інвентаризаційну комісію.

3. В актах на списання рекомендовано наводити дані, що характеризують об'єкт основних засобів: рік виготовлення або будівництва об'єкта, дата його надходження на підприємство і початку експлуатації, первісна (переоцінена) вартість об'єкта, сума нарахованого зносу, передбачений і фактичний строк корисного використання, проведені ремонти, причини вибуття тощо. Якщо списуються основні засоби, які вибувають у результаті аварії чи стихійного лиха, то до акта слід додати копію акта аварії, а також зазначити в ньому обставини стихійного лиха. Типові форми актів затверджено Наказом Мінстату України від

29.12.95р. №352 Проте, підприємство вправі самостійно розробити форму акта на списання основних засобів. Головне – внести до нього всі обов'язкові реквізити первинних документів із ч. 2 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» або реквізити згаданих типових форм (№ОЗ-3 та №ОЗ-4). Тоді цей документ матиме юридичну силу, а також буде підставою для відображення господарської операції в обліку.

4. На сучасному етапі є ряд розбіжностей між фінансовим та податковим обліком процесу ліквідації основних засобів. Відповідно до норм Податкового кодексу України, підприємства не мають право включити до податкових витрат ліквідаційну вартість об'єкту основних засобів, який був ліквідований. На відміну від цього вартість матеріальних цінностей, що оприбутковані в результаті ліквідації, має збільшити величину податкових доходів підприємства. Тому, на нашу думку, більш прийнятним й логічним є впровадження в податковому обліку підприємств підходу, що застосовується відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку. А саме під час ліквідації об'єкта основних засобів до витрат має потрапляти й ліквідаційна вартість даного об'єкту, а вартість оприбуткованих запасів внаслідок ліквідації має збільшувати доходи підприємства. При чому за умови вірного визначення або подальшого коригування величина ліквідаційної вартості буде рівною вартості матеріальних цінностей, оприбуткованих підприємством в ході ліквідації того чи іншого об'єкту основних засобів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

- | | |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua.</p> <p>2. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. // Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua.</p> <p>3. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV // Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua.</p> <p>4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджений наказом Міністерства України від 28.05.1999 р. № 137 // Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua.</p> <p>5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджений наказом Міністерства України від 27.04.2000 р. № 92 // Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua.</p> <p>6. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвер-</p> | <p>джена наказом Міністерства України від 30.11.1999 р. № 291 // Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua.</p> <p>7. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерства України від 30.09.2003 р. № 561 // Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua.</p> <p>8. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом Міністерства України від 10.01.2007 р. № 2 // Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua.</p> <p>9. Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку» від 29.12.1995 р. №3 52 // Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua.</p> <p>10. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства України від 24.05.1995 р. № 88 // Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua.</p> |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

В данной статье рассмотрены особенности документального оформления и учета процесса ликвидации основных средств. Также изложен ряд предложений и рекомендаций направленных на решение данной проблемы.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, основные средства, выбытие, ликвидация, списание, демонтаж, затраты.

This article discusses the features of documenting and recording process of liquidation of fixed assets. Also presented a number of proposals and recommendations to address this problem.

Keywords: accounting, fixed assets, disposal, liquidation, decommissioning, dismantling, expense.