

ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З ПЕРЕДАЧІ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ІНШИМ ОСОБАМ

В статті розглядаються розроблені автором методичні положення щодо відображення операцій з передачі основних засобів іншим особам в обліку. А саме запропоновано порядок облікового відображення продажу основних засобів, внеску до статутного капіталу інших підприємств, обміну на інші активи, вилучення засновником та безоплатна передача

Актуальність проблеми. Основні засоби є важливою умовою забезпечення безперервного функціонування кожного суб'єкта господарювання. Підприємства повинні в обов'язковому порядку здійснювати контроль за ефективністю їх використання, що відповідає потребам управління виробничою діяльністю. На даний час перед бухгалтерами більшості підприємств України постають питання пов'язані з особливостями облікового відображення операцій з передачі основних засобів іншим особам. А саме продаж, внесок до статутного капіталу іншого підприємства, обмін на інші активи, вилучення засновником, безоплатна передача. Обрана система облікового відображення даних операцій має значний вплив на результати діяльності підприємств.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблеми та особливості обліку операцій з передачі основних засобів іншим особам є предметом досліджень багатьох вітчизняних і закордонних авторів, серед них: С.Ф. Голов, Т.Н. Кондрашова, О.П. Скирпан, Т.М. Ткаченко, О.Ф. Вербило, О.В. Басенко, О.І. Єрмак, І.В. Шкурат, Ю.Є. Глинський, М.В. Півторак, Д.Г. Тростенюк, В.С. Лень, О.В. Зінкевич, Н.Ю. Медведєва та ін.

Метою дослідження є розробка методичних положень щодо відображення операцій з передачі основних засобів іншим особам в обліку, що сприятиме підвищенню достовірності облікової інформації для користувачів та ефективності прийняття управлінських рішень на основі даної інформації.

Виклад основного матеріалу. Вибуття основних засобів може проводитися шляхом списання (ліквідації) через невідповідність критеріям визнання активом та передачі іншим фізичним або юридичним особам.

Розглянемо другий випадок. До передачі юридичним або фізичним особам відносять: продаж, внесок до статутного капіталу іншого підприємства, обмін на інші активи, вилучення засновником, безоплатну передачу.

Якщо вибуття основних засобів відбувається внаслідок продажу, слід враховувати вимоги П(С)БО 27, яке встановлює обов'язковість переведення їх зі складу необоротних активів до складу оборотних активів (товару), якщо виконуються умови зазначені на рис. 1.

У випадку, коли актив задовольняє вищезазначені умови, об'єкт основних засобів переводиться до складу оборотних активів записом за дебетом субрахунку 286 "Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу" рахунку 28 "Товари" у кореспонденції з кредитом рахунків 10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи", 15 "Капітальні інвестиції". Сума зносу переведеного об'єкта основних засобів списується за дебетом субрахунку 13 "Знос (амортизація) необоротних активів" у кореспонденції з кредитом рахунків 10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи". При цьому при вибутті об'єктів основних засобів, які раніше були переоцінені,

сума перевищення усіх дооцінок цього об'єкта за час до його вибуття над сумою уцінок за цей період відображається за дебетом субрахунку 423 "Дооцінка активів" і кредитом субрахунку 441 "Прибуток нерозподілений".

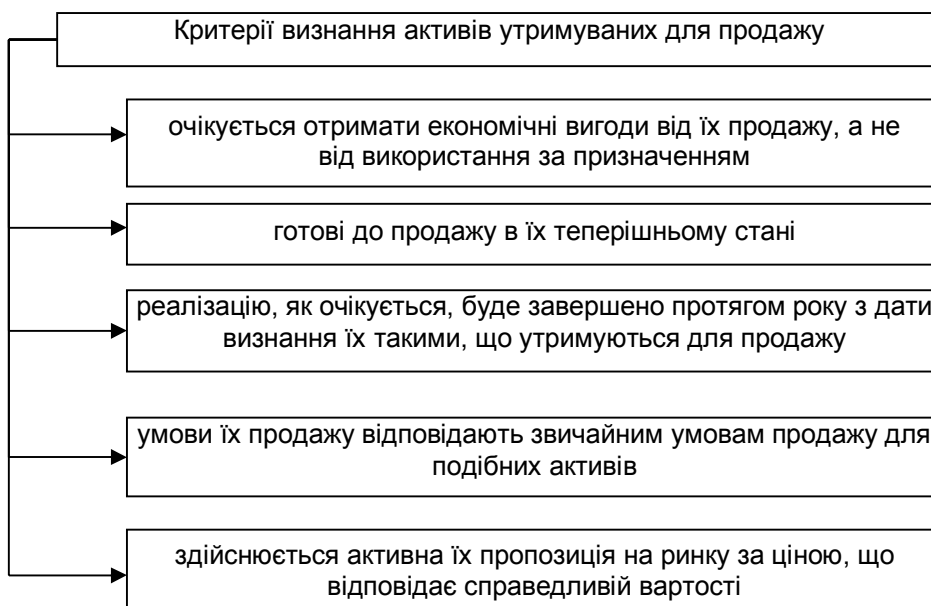


Рис. 1. Критерії визнання активів утримуваними для продажу [1]

Визначення чистої вартості реалізації наведено в п. 4 П(С)БО 9, в якому зазначено, що це – очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію [2]. При цьому до витрат на реалізацію належать витрати, які можна прямо пов'язати з таким продажем. У разі оцінки за чистою вартістю реалізації сума коригування балансової вартості необоротних активів або групи вибуття, утримуваних для продажу, визнається іншими операційними доходами (витратами) звітного періоду. Тобто витрати, пов'язані з коригуванням балансової вартості необоротних активів до чистої вартості реалізації на дату балансу, включаються до складу інших операційних витрат за дебетом субрахунку 946 "Втрати від знецінення запасів" із зменшенням фактичної (балансової) вартості відповідних активів.

Щодо доходів від подальшого збільшення чистої вартості реалізації необоротних активів і групи вибуття, утримуваних для продажу, то визнається у сумі, не більшій, ніж визнані витрати від його попередніх уцінок, з урахуванням попередньо визнаних втрат від зменшення корисності. Визнаний дохід відображається за кредитом субрахунку 719 "Інші доходи від операційної діяльності".

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".

Однак на рахунок переведення основних засобів зі складу необоротних активів в оборотні існують негативні думки. Так, на думку багатьох вчених облік необоротних активів і груп вибуття, утримуваних для продажу, на субрахунку 286 є неаргументованим, оскільки суперечить назві та змісту класу 2 "Запаси", рахунки якого призначені для обліку оборотних активів, а всі необоротні активи слід узагальнювати на рахунках класу 1 "Необоротні активи".

Більш логічним та обґрунтованим є вимоги П(С)БО 4 щодо обліку реалізації основних засобів, оскільки немає потреби ускладнювати їх облік зайвими бухгалтерськими записами із переведення основних засобів зі складу необоротних активів до оборотних [3, с. 13].

Існує також можливість виникнення ситуації, за якої актив не реалізували. В цьому випадку потрібно знов перевести необоротний актив, утримуваний для продажу, до складу основних засобів, при цьому додатково нараховувати амортизацію і здійснювати переоцінку або визначати чисту вартість реалізації чи вартість використання. Крім того, виникнуть ще більші розбіжності між бухгалтерським і податковим обліком основних засобів, адже в податковому обліку не передбачено припинення нарахування їх амортизації у зв'язку з майбутньою реалізацією.

Хома С. пропонує вилучити субрахунок 286 "Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу" рахунку 28 "Товари" та ввести субрахунок 185 "Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу" рахунку 18 "Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи" [4, с. 20].

Крім того недоречним є відображення продажу основних засобів з використанням рахунків 71 "Інші операцій доходи" і 94 "Інші витрати операційної діяльності", оскільки це суперечить вимогам П(С)БО 4 "Звіт про рух грошових коштів". Зазначений стандарт передбачає, що реалізація необоротних активів є інвестиційною діяльністю, а рахунки 71 і 94 – це рахунки відповідно доходів і витрат операційної, а не інвестиційної діяльності [5].

При безоплатній передічі основних засобів у бухгалтерському обліку підприємства, згідно з п. 33-34 П(С)БО 7 "Основні засоби", об'єкт основних засобів вилучається з активів (списується з балансу) [11].

У зв'язку з тим, що безоплатне передача основних засобів є їх вибуттям, підприємство відображає витрати, пов'язані з такою операцією, на субрахунок 976 "Списання необоротних активів". Сума нарахованого зношення щодо безоплатно наданих основних засобів відображається за дебетом субрахунка 131 "Зношення основних засобів" у кореспонденції з кредитом рахунку 10 "Основні засоби". При передачі основних засобів слід мати на увазі, що іноді підприємство придбає об'єкт основних засобів з метою подальшої передачі і не збирається використовувати у своїй діяльності. У цьому випадку таке майно не матиме ознак основних засобів (п. 4 П(С)БО 7), а буде для підприємства товаром, що обліковується на субрахунок 281 "Товари на складі" [11].

Дохід від такої операції у бухгалтерському обліку не визнається, оскільки не відповідає критеріям установленим П(С)БО 15 "Дохід". З урахуванням такої норми підприємство, яке передає майно, в жодному разі не повинне відобразити передачу через рахунки 70-78.

При передачі основних засобів нарахування податкового зобов'язання з ПДВ відобразатиметься по дебету рахунку 976 "Списання необоротних активів" та кредиту 641 "Розрахунки за податками".

Пунктом 14.1.13 Податкового кодексу України визначено, що безоплатно наданими товарами (роботами, послугами) є:

1) товари, що надаються платником податку згідно з договорами дарування, іншими договорами, які не передбачають грошової або іншої компенсації вартості таких матеріальних цінностей і нематеріальних активів чи їх повернення, або без укладення таких угод;

2) роботи та послуги, що надаються платником податку без вимоги про компенсацію їх вартості;

3) товари, передані юридичній чи фізичній особі на відповідальне зберігання і використані нею у своєму виробничому або господарському обороті [6].

Безоплатна передача належить до операцій з продажу основних фондів, адже відбувається перехід права власності (щоправда, без компенсації). Тому необхідно зменшити балансову вартість. Вартість продажу в цьому випадку, як і для безоплатної передачі товарів (робіт, послуг), визначатиметься залежно від того, хто є отримувачем таких основних засобів [7].

Розглянемо облік вибуття основних засобів внаслідок внеску до статутного капіталу іншого підприємства.

Статутний капітал формується за рахунок внесків засновників. При цьому внесками учасників і засновників до статутного капіталу товариства можуть бути не тільки грошові кошти, але й будівлі, споруди, обладнання та інші матеріальні цінності (ст. 86 Господарського Кодексу) [8].

Коли юридична особа вносить основні фонди до статутного фонду іншої юридичної особи й отримує натомість корпоративні права, емітовані такою юридичною особою, тоді ця операція, з погляду ПКУ, вважається прямою фінансовою інвестицією. Відповідно засновник виступає тут у ролі інвестора. При такій передачі право власності на основні фонди переходить від інвестора до емітента за компенсацію у вигляді отриманих корпоративних прав.

Вартість внеску до статутного фонду визначається за домовленістю між засновником та емітентом. При цьому встановлюється справедлива (договірна) вартість об'єктів основних фондів, що передаються. Внесок оцінюється у гривнях та є часткою учасника і засновника у статутному фонді підприємства-емітента. Вартість внеску фіксується в акті оцінки основних засобів (довільної форми), у протоколі зборів засновників і в статуті підприємства, якщо інше не встановлено законом.

Оскільки відбувається перехід права власності, то відповідно до статті 146.17.1 Податкового кодексу операція з унесення майна до статутного фонду прирівнюється до продажу. Тому інвестор відображає продаж основних фондів згідно з правилами, установленими ПКУ. А саме – якщо передаються об'єкти групи 1, то сума перевищення:

– договірної ціни об'єкта основних фондів над його балансовою вартістю – включається до складу доходу;

– балансової вартості над договірною вартістю – включається до витрат [6].

Відповідно до ст.153.8 Податкового кодексу підприємство інвестор повинне вести окремий “ціннопapеровий” облік придбаних корпоративних прав. У цьому випадку у нього виникають “ціннопapерові” витрати у розмірі вартості придбання.

За Податковим кодексом передача об'єктів основних засобів до статутного фонду відповідає операції поставки (п. 14.1.202), оскільки при такій передачі відбувається перехід права власності на об'єкти, а отже, підлягає обкладенню ПДВ. Тому інвестор при передачі основних фондів до статутного фонду повинен нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ, виходячи зі звичайної ціни. На практиці звичайною ціною найчастіше виступає справедлива вартість, узгоджена між інвестором та емітентом, або залишкова вартість об'єктів.

Внески основними засобами до статутного фонду іншого підприємства є довгостроковими фінансовими інвестиціями. Така операція відображається як продаж об'єктів основних засобів в обмін на корпоративні права.

На рисунку 2. зображено схему облікового відображення внесення основних засобів до статутного капіталу іншого підприємства.

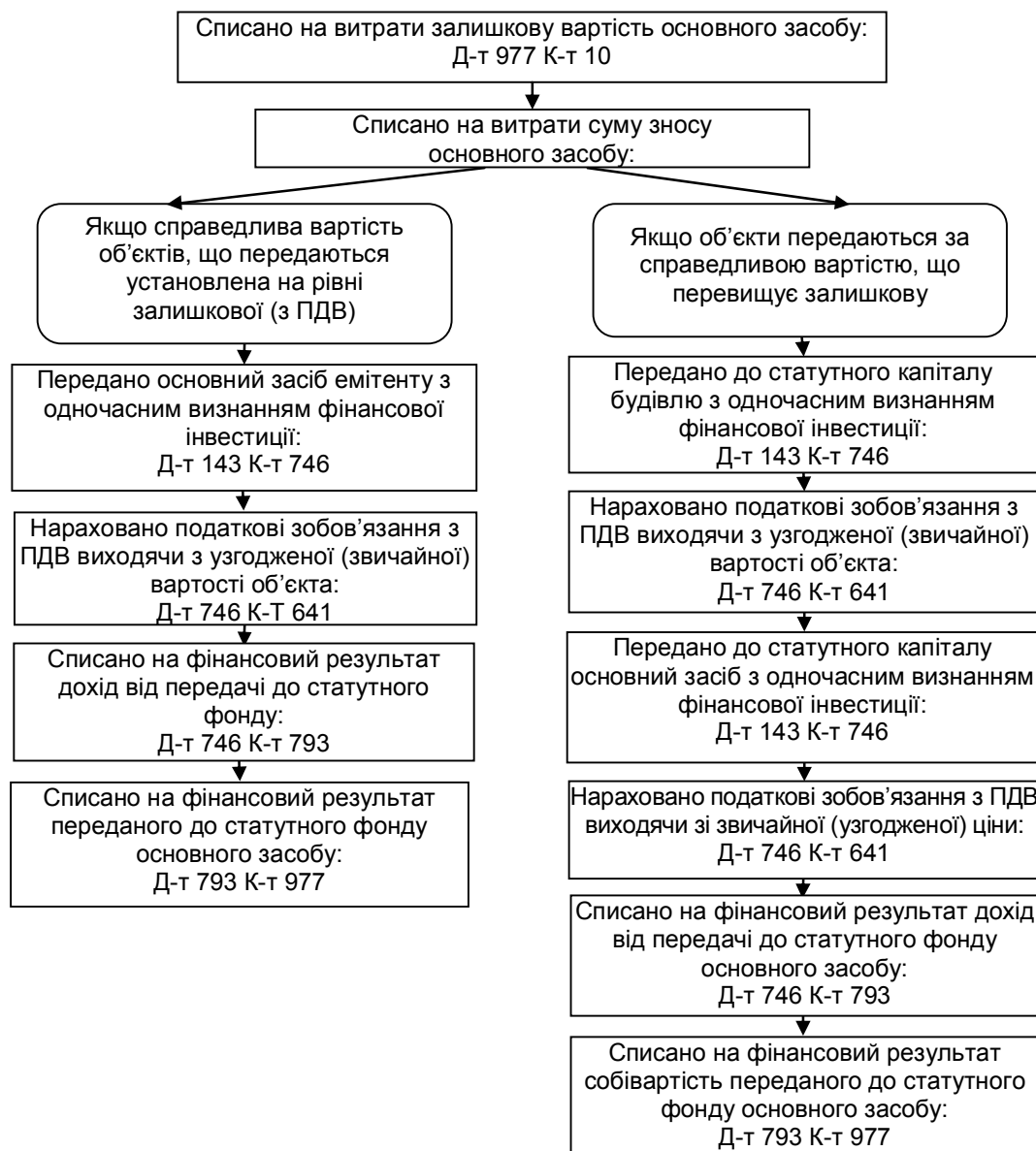


Рис. 2. Схема відображення в обліку вибуття основних засобів внаслідок внесення до статутного капіталу інших підприємств

Вибуття основних засобів може відбуватися також внаслідок виходу учасників з господарського товариства. Відповідно до ст. 148 ЦКУ учасник товариства має право вийти з його складу у будь-який момент за умови, що він письмово попередив про свій намір товариство не менш як за три місяці до виходу, якщо інший строк не встановлено статутом [9].

Вихід учасника з товариства супроводжується низкою обов'язків товариства перед учасником. Зокрема, перелік таких обов'язків регулює ст. 54 Закону України "Про господарські товариства", згідно якої товариство зобов'язане виплатити часнику, що виходить:

1) вартість частини майна товариства, пропорційну його частці у статутному капіталі. Виплата проводиться протягом строку до 12 місяців з дня виходу. На вимогу учасника та за згодою товариства вклад може бути повернуто повністю або частково у натуральній формі;

2) належну йому частку прибутку (дивіденди), одержаного товариством у поточному році до моменту його виходу [10].

Засновник має право вийти з товариства і забрати свою частку. При цьому частка у статутному фонді може бути йому повернена в натуральній формі (така можливість передбачена ст. 148 ЦК), наприклад основними засобами [9].

При передачі засновнику об'єктів основних фондів до нього переходить право власності на такі об'єкти. Тому в обліку емітента відображається продаж основних засобів, а в обліку засновника – їх придбання. Стосовно операції з відчуження корпоративних прав засновником завважимо таке. У податковому обліку підприємства-емітента така операція не відображається, а ось учасник, який виходить, відображає у себе результат такої операції за правилами “ціннопаперового” обліку згідно з 153.8 Податкового кодексу [6]. При цьому до “ціннопаперового” доходу включається сума коштів, отриманих (нарахованих) до виплати, а до “ціннопаперових” витрат – фактичні витрати, раніше понесені інвестором (засновником) при придбанні корпоративних прав.

Для емітента передача основних фондів засновнику є операцією поставки, за якою нараховуються податкові зобов'язання з ПДВ (пп. 185.1 Податкового кодексу). Засновник за отриманими від товариства основними засобами має право відобразити податковий кредит, якщо виконуються умови пп. 153.2.1 Податкового кодексу. При цьому підприємство-засновник повинне відобразити податкові зобов'язання, які виникли при поверненні корпоративних прав. Нагадаємо, що операція з придбання корпоративних прав не є об'єктом оподаткування згідно з пп. 196.1.1 Податкового кодексу. А ось стосовно зворотної передачі корпоративних прав такої пільги немає. База оподаткування при поверненні корпоративних прав, розрахунок за які проводиться основними засобами, визначається на рівні вартості отриманого майна (без ПДВ) [6].

Необхідно також звернути увагу на облік вибуття основних засобів внаслідок обміну на подібні та неподібні об'єкти.

Відповідно до п. 4 П(С)БО 7 подібними об'єктами є об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливу вартість [11].

Термін “однакове функціональне призначення” і “однакова справедлива вартість” (про який згадувалося вище), не має єдиного підходу до тлумачення. Вважаємо, що однаковість функціонального призначення предметів і однаковість функціонального призначення активів різні речі. Наприклад, дві пральні машини в побуті можна розглядати як машини, що мають абсолютно однакове функціональне призначення, але такі ж самі пральні машини як активи підприємства можуть мати різне функціональне призначення:

- на підприємстві, яке торгує побутовою технікою, пральна машина – це товар;
- на підприємстві, що надає послуги з прання білизни, така ж самісінька пральна машина – об'єкт основних засобів.

Передача об'єкту основних засобів за договором обміну на подібний об'єкт в обліку відображається за дебетом субрахунку 361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями” або 362 “Розрахунки з іноземними покупцями” рахунку 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” та кредитом рахунку 10 “Основні засоби”. Потім проведенням Д-т 131 К-т 10 списуємо з балансу суму зношення переданого об'єкту та нараховуємо податкові зобов'язання з ПДВ (Д-т 361, К-т 641). Наступним кроком є оприбуткування подібного об'єкту основних засобів, що надійшов в обмін на переданий проведенням Д-т 10 к-т 631 та нараховання податкового кредиту (Д-т 641 К-т 631).

Обмін неподібними активами – це звичайний безгрошовий обмін (бартер). Тобто це підприємницька операція купівлі-продажу, проведена з метою отримання економічної вигоди. Отже, незалежно від того, отримується в цьому разі економічна вигода насправді чи ні, а доходи і витрати у бухгалтерському обліку обов'язково визнаються.

Облікове відображення обміну неподібними об'єктами основних засобів є складнішим. Спочатку ми за вартістю зазначеною в договорі обміну передаємо об'єкт іншому підприємству (Д-т 361 К-т 742) та нараховуємо податкові зобов'язання з ПДВ (Д-т

742, К-т 641). Потім списуємо об'єкт основних засобів за залишковою вартістю на витрати (Д-т 972, К-т 10), а також списуємо суму зношення переданого об'єкту з балансу (Д-т 131 К-т 10). Наступним ми списуємо на фінансовий результат дохід від продажу об'єкту основних засобів (Д-т 742, К-т 793) та собівартість реалізованого об'єкту (Д-т 793, К-т 972). Далі необхідно визначити прибуток від продажу об'єкта (Д-т 793 К-т 441). А коли отримаємо оплату від покупця за бартерним контрактом нараховуємо податковий кредит (Д-т 641 К-т 631) та закриваємо розрахунки за поставки (Д-т 631 К-т 361).

Як видно, проведення бартерних операцій мало чим відрізняються від проведення операцій надходження і вибуття за грошову оплату. Лише вимоги податкового законодавства дещо їх ускладнюють. Кількість проведення при відображенні бартерних операцій завжди більша в того підприємства, яке першим отримує активи від іншої сторони, оскільки саме його стосуються облікові незручності. Кожен з об'єктів бартерних операцій зараховується на баланс підприємств за "справедливою" вартістю, тому що так вимагає п. 13 П(С)БО 7 [11].

Висновки та перспективи подальших досліджень. Ефективне використання основних засобів зумовлює необхідність впровадження на підприємстві науково обґрунтованої системи обліку основних засобів, яка б відповідала вимогам управління. Система бухгалтерського обліку виступає джерелом економічної інформації, яка необхідна керівній ланці підприємства для своєчасного реагування на вплив зовнішнього середовища. Підприємства повинні розробити ряд методичних положень відображення основних засобів в обліку відповідно до особливостей господарської діяльності.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Господарський кодекс України № 3686-VI від 08.07.2011 р. [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=436-15>
2. *Задорожний З.* Проблемні питання обліку руху матеріальних необоротних активів / З. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 10. – С. 12-16.
3. Закону України "Про господарські товариства" № 3610-VI від 07.07.2011 р. [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1576-12>
4. *Ловінська Л.Г., Жилкіна Л.В., Голенко О.М.* Бухгалтерський облік: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / Л.Г. Ловінська, Л.В. Жилкіна, О.М. Голенко та ін. – К.: КНЕУ, 2002. – 370 с.
5. Податковий кодекс України №3675-VI від 08.07.2011 р. [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 "Необоротні активи утримувані для продажу, та припинена діяльність" № 353 від 05.03.2008 р. [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1054-03>
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 "Звіт про рух грошових коштів" № 382 від 10.06.2010 р. [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0398-99>
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" № 1176 від 11.12.2006 р. [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0751-99>
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" № 372 від 18.03.2011 р. [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0288-00>
10. *Хома С.* Особливості обліку необоротних активів, утримуваних для продажу / С. Хома // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 4. – С. 20-24.
11. Цивільний кодекс України № 3610-VI від 07.07.2011 р. [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>