

РОЗДІЛ 8. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

ОБЛІК РУХУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

ACCOUNTING MOVEMENT OF FIXED ASSETS

У статті розглядається порядок відображення в обліку надходження, формування первісної вартості основних засобів та їх вибуття. На основі класифікації витрат, що капіталізуються, побудовано модель формування первісної вартості об'єкта основних засобів і вплив цих способів на порядок відображення в обліку господарських операцій з їх вибуття. Надано пропозиції щодо удосконалення аналітичного обліку вибуття основних засобів в розрізі причин. Побудовано облікову модель відображення руху основних засобів на підприємстві.

Ключові слова: основні засоби, надходження, вибуття, бухгалтерський облік, витрати, доходи, списання, первісна вартість, модель, критерії визнання.

В статье рассматривается порядок отражения в учете поступления, формирования первоначальной стоимости основных средств и их выбытия. На основе классификации капитализируемых расходов построена модель формирования первоначальной стоимости объекта основных средств. Рассмотрены способы выбытия основных средств и влияние этих способов на порядок отражения в учете хозяйственных опера-

ций по их выбытию. Предоставлены предложения по совершенствованию аналитического учета выбытия основных средств в разрезе причин. Построена учетная модель отражения движения основных средств на предприятии.

Ключевые слова: основные средства, поступление, выбытие, бухгалтерский учет, расходы, доходы, списание, первоначальная стоимость, модель, критерии признания.

We consider the procedure for recording revenues, forming the original value of fixed assets and their disposal in the article. Based on the classification of costs being capitalized, a model of the original cost of assets has been built. The methods of disposal of fixed assets and the impact of these methods on the order of recording business transactions on disposals have been considered. The proposals on improvement of analytical accounting disposals in terms of reasons have been suggested. An accounting model mapping the movement of fixed assets in the enterprise has been built.

Key words: fixed assets, acquisition, disposal, accounting, costs, profits, write-offs, historical cost, model, recognition criteria.

УДК 657.421.1

Кафка С.М.

к. е. н., доцент кафедри обліку і аудиту Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу

Постановка проблеми. В сучасних умовах господарювання правильність відображення в обліку надходження та вибуття основних засобів на підприємстві й надалі залишається складною ділянкою бухгалтерського обліку. Основні проблемні питання виникають під час формування первісної вартості основного засобу, за якою його буде поставлено на облік та введено в експлуатацію, а від цього залежить розмір амортизаційних відрахувань, що впливає на показники фінансових результатів діяльності підприємств та достовірність фінансової інформації загалом. Розглянемо порядок відображення в обліку господарських операцій, пов'язаних з рухом основних засобів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання обліку основних засобів постійно знаходиться у полі уваги провідних вчених, зокрема воно висвітлено в працях М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, А.В. Вериги, З.О. Гуцайлюка, М.Я. Дем'яненка, З.-М.В. Задорожного, Г.Г. Кірейцева, Я.Д. Крупки, М.В. Кужельного, В.Г. Лінника, В.Б. Моссаковського, М.Ф. Огійчука, В.К. Орлової. Одержані ними результати створюють загалом необхідні умови для забезпечення та вдосконалення системи управління основними засобами на засаді органічного взаємозв'язку функції обліку з іншими функціями управління. Однак слід визнати, що порядок

відображення в обліку окремих операцій, зокрема операцій, пов'язаних з рухом основних засобів, постійно потребує вдосконалення у зв'язку з динамічною зміною чинного законодавства.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження методологічних аспектів обліку руху основних засобів, пропозиція та обґрунтування рішення проблемних питань обліку їх надходження та вибуття.

Виклад основного матеріалу дослідження. Процес руху основних засобів на підприємстві складається з трьох основних стадій, які наведені на рис. 1.

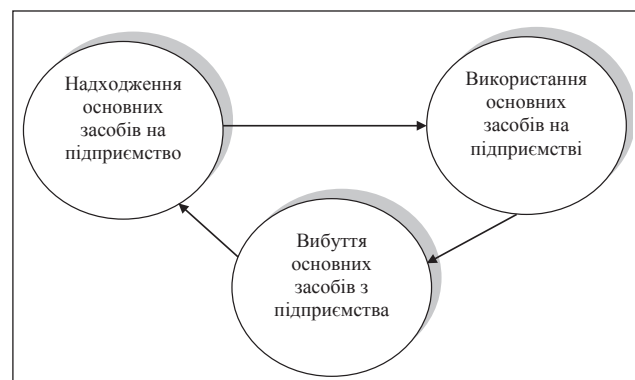


Рис. 1. Процес руху основних засобів на підприємстві

Джерело: власна розробка

Порядок відображення надходження основних засобів у бухгалтерському обліку та формування їх первісної вартості залежить від того, яким чином і на яких умовах вони були придбані (отримані).

Особливості облікового відображення основних засобів відповідно до шляхів їх надходження узагальнено в табл. 1.

Витрати, які формують первісну вартість основних засобів, які надійшли на підприємство, систематизовано на рис. 2.

Первісна вартість об'єкта основних засобів під час його надходження – це фактична собівартість основного засобу у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) основного засобу.

В бухгалтерському обліку до складу первісної вартості об'єктів основних засобів, придбаних за плату, включається сума фактичних витрат на їх придбання, створення та виготовлення, витрати на їх доставку та встановлення, за вирахуванням податків, що відшкодовуються підприємству, відсотків за кредит, якщо об'єкти придбаються за кредитні кошти.

До фактичних витрат відносять купівельну вартість, витрати, пов'язані з доставкою об'єктів та приведення їх до стану, придатного до використання, вартість інформаційно-консультаційних послуг, пов'язаних з придбанням об'єктів, суму ввізного мита, суми непрямих податків у зв'язку з придбанням основних засобів, що не відшкодовуються підприємству, державні збори, які сплачуються у зв'язку з придбан-

ням об'єктів, винагороди посередникам, через яких придбаються об'єкти основних засобів, транспортно-заготівельні витрати, витрати на заготівлю, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування основних засобів та інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням, створенням та виготовленням об'єктів.

За МСБО 16 «Основні засоби», як і за однойменним П(С)БО 7, до первісної вартості об'єкта включається сума витрат (за попередньою оцінкою) на демонтаж, переміщення об'єкта та на відновлення довкілля. Проте оцінка суми вказаних зобов'язань щодо здійснення витрат відрізняється у МСБО 16 від П(С)БО 7. Згідно з п. 18 МСБО 16 для оцінки витрат на демонтаж слід застосовувати МСБО 2 «Запаси». Зобов'язання щодо вказаних витрат визнаються та оцінюються відповідно до МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи». Згідно з МСБО 37 (п. п. 45, 46, 59, 60) суми витрат на демонтаж та відповідну суму забезпечень слід наводити за поточною (тобто дисконтованою) вартістю, оскільки вплив вартості грошей у часі в цьому разі є суттєвим.

Таким чином, до первісної вартості об'єкта слід включати не всю суму очікуваних майбутніх витрат на демонтаж, а теперішню вартість цієї суми. Щорічно суму забезпечення слід переглядати, а її збільшення слід відносити до фінансових витрат поточного періоду, а не до первісної вартості об'єкта.



Рис. 2. Витрати, які формують первісну вартість під час надходження на підприємство основних засобів

Джерело: [1, с. 54]

Шляхи надходження основних засобів та особливості їх обліку

№	Шляхи надходження	Як обліковуються
1	Придбання за грошові кошти	Усі витрати, понесені під час придбання, передбачені п. 7 П(С)БО 7, обліковуються за дебетом 152 рахунку «Придбання (виготовлення) основних засобів»; після того як всі необхідні витрати понесені та основний засіб готовий до експлуатації, вся накопичена сума зі 152 рахунку списується на 10 рахунок «Основні засоби» з відповідними субрахунками.
2	Безоплатне отримання	Усі витрати, понесені під час безоплатного отримання, обліковуються за дебетом 152 рахунку «Придбання (виготовлення) основних засобів» та кредитом 424 рахунку «Безоплатно одержані необоротні активи». Після того як всі необхідні витрати понесені та основний засіб готовий до експлуатації, вся накопичена сума зі 152 рахунку списується на 10 рахунок «Основні засоби» з відповідними субрахунками. В першому місяці нарахування амортизації списується місячна сума амортизації на доходи підприємства за дебетом 424 рахунку та кредитом 746 «Інші доходи».
3	Внесення засновниками до статутного капіталу	Усі витрати, понесені під час внесення основного засобу до статутного капіталу, обліковуються за дебетом 152 рахунку «Придбання (виготовлення) основних засобів»; після того як всі необхідні витрати понесені та основний засіб готовий до експлуатації, вся накопичена сума зі 152 рахунку списується на 10 рахунок «Основні засоби» з відповідними субрахунками. Заборгованість засновника по внескам закривається за кредитом 46 рахунку «Неоплачений капітал» або 404 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу».
4	Обмін основного засобу на подібний актив	Залишкова вартість основного засобу списується з балансу підприємства за кредитом 10 рахунку «Основні засоби» з відповідними субрахунками на рахунок витрат – дебет 976 «Списання необоротних активів». Знос переданого основного засобу списується за дебетом 131 «Знос основних засобів». Дохід від бартерної операції відображається за кредитом 745 рахунку «Дохід від безоплатно одержаних активів» та оприбутковується на 10 рахунок з відповідними субрахунками.
5	Обмін основного засобу на неподібний актив	Спочатку проводиться уцінка основного засобу, який передається на різницю між його залишковою вартістю та вартістю об'єкта, на який обмінюється. Уцінка відображається за дебетом рахунку 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій». Потім залишкова вартість основного засобу списується з балансу підприємства за кредитом 10 рахунку «Основні засоби» з відповідними субрахунками на рахунок витрат – дебет 976 «Списання необоротних активів». Знос переданого основного засобу списується за дебетом 131 «Знос основних засобів». Дохід від бартерної операції відображається за кредитом 746 рахунку «Інші доходи» та оприбутковується на 10 рахунок з відповідними субрахунками.
6	Самостійне виготовлення	Усі витрати, понесені під час виготовлення, передбачені п. 7 П(С)БО 7, обліковуються за дебетом 152 рахунку «Придбання (виготовлення) основних засобів»; після того як виготовлення основного засобу закінчено і об'єкт готовий до експлуатації, вся накопичена сума зі 152 рахунку списується на 10 рахунок «Основні засоби» з відповідними субрахунками.
7	Отримання в оренду	Об'єкт операційної оренди відображається орендарем на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» за вартістю, вказаною в угоді про оренду. Нарухування амортизації об'єкта розглядуваної оренди здійснюється орендодавцем. Належна за користування першим плата в орендаря визнається іншими операційними витратами відповідного звітного періоду. Орендар відображає в бухгалтерському обліку одержаний у фінансову оренду об'єкт одночасно як актив і як зобов'язання за найменшою на початок строку оренди оцінкою, а саме справедливою вартістю активу або теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів, таких як дебет 10 «Основні засоби», кредит 531 «Зобов'язання з фінансової оренди». Амортизація об'єкта фінансової оренди нараховується орендарем протягом періоду очікуваного використання активу. Метод нарахування амортизації об'єкта фінансової оренди визначається орендарем відповідно до П(С)БО 7.
8	Зарахування на баланс, неохоплених обліком основних засобів	Лишки необоротних активів (основних засобів та нематеріальних активів), виявлені під час інвентаризації, оприбутковуються на баланс таким записом: дебет рахунку 10 «Основні засоби» чи 12 «Нематеріальні активи»; кредит рахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності»

Джерело: власна розробка

Перелік зазначених витрат свідчить про необхідність формування повної та достовірної інформації про процеси отримання об'єктів основних засобів для визначення складу капітальних витрат, що формують первісну вартість таких об'єктів. Облікова інформація про вкладення в основні засоби є повною, коли вона базується на таких умовах:

- відображено в обліку всі події, в результаті яких виникають витрати з формування первісної вартості основних засобів;
- за кожною операцією повинна бути достатня кількість інформації, щоб встановити об'єктивну необхідність отримання об'єкта основних засобів;
- за операціями, які визнані об'єктивно необхідними, слід мати інформацію, щоб оцінити частину витрат, яка безпосередньо зумовлена отриманням саме певного об'єкта основного засобу.

Розвиток методології обліку формування первісної вартості об'єктів основних засобів передбачає розроблення моделі обліку капітальних витрат, пов'язаних з придбанням (створенням) їх об'єктів (рис. 3).

Модель (рис. 3) забезпечує формування первісної вартості об'єктів основних засобів та сприяє представленню в бухгалтерському балансі первісної вартості основних засобів як оцінки передбачуваної величини економічних вигод, що зумовлені особливостями використання відповідного об'єкта. В умовах ринкового ціноутворення досягнення цієї мети зумовлено тим, що фактичні витрати, пов'язані зі створенням (отриманням) об'єктів основних засобів, готових до використання у формі джерел економічних вигод, можуть бути достовірною оцінкою активів, за якою вони відображатимуться в обліку.

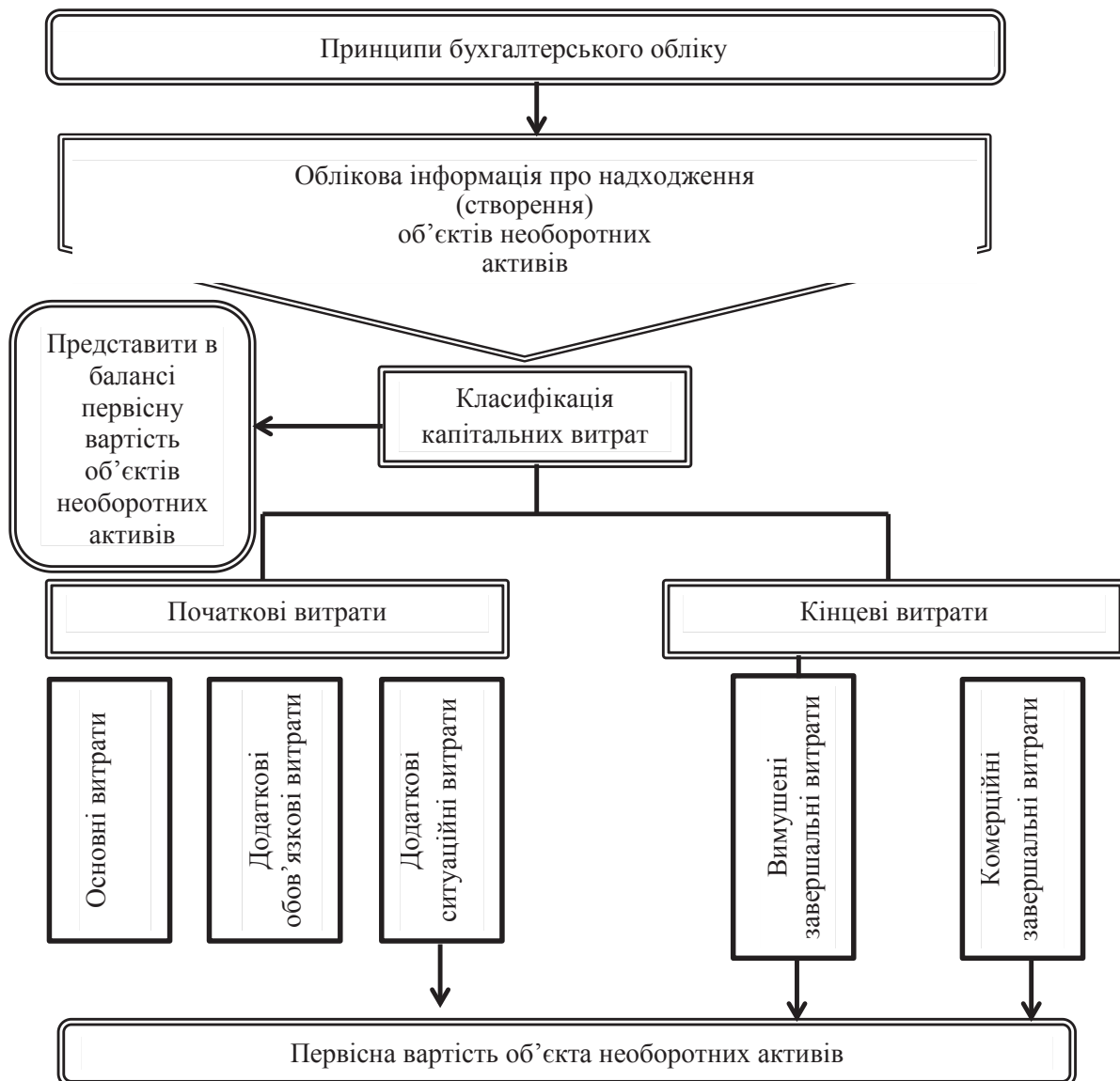


Рис. 3. Модель формування первісної вартості об'єкта основних засобів на основі класифікації капітальних витрат

Джерело: сформовано автором

Розглянемо детальніше питання бухгалтерського обліку надходження необоротних активів на підприємство, що розглядалися в наукових фахових виданнях (табл. 2).

Таким чином, операції з надходження основних засобів досить різноманітні та численні. Методика їх бухгалтерського обліку насамперед залежить як від вибраної облікової політики, так і від шляху надходження на підприємство основних засобів. При цьому послідовність дій, якої потрібно дотримуватися для правильного оприбуткування об'єктів основних засобів, що надійшли, нарахування на них амортизації в бухгалтерському та податковому обліку, має бути такою: визначення виду активів, до якого належить об'єкт, що надійшов, формування первісної вартості об'єкта; визначення вартості об'єкта, яка амортизується, та ліквідаційної вартості об'єкта; визначення податкової групи необоротних активів, до якої належить об'єкт; встановлення терміну корисного використання об'єкта та фіксація його в наказі про зарахування об'єкта на баланс; введення об'єкта в експлуатацію.

Поряд із надходженням основних засобів на підприємствах через різні причини (непридатність для подальшої експлуатації внаслідок повного зносу, застарілість, непотрібність, продаж, вимушена ліквідація тощо) відбувається закономірний процес їх вибуття.

На нашу думку, доречніше буде згрупувати шляхи вибуття основних засобів за трьома основними групами, такими як реалізація, безоплатна передача та ліквідація, оскільки це запропоноване в П(С)БО 7 «Основні засоби», а вже в межах групи слід розглянути можливі причини цієї ситуації (рис. 4)

На рис. 4 зображено три основні групи вибуття основних засобів та можливі причини їх виник-

нення. Першою групою є реалізація, підприємство може реалізувати основні засоби у зв'язку зі зміною власної діяльності, якщо підприємство вирішує кардинально змінити вид економічної діяльності, потреба в більшості основних засобах, а інколи й взагалі у всіх основних засобах відпадає, саме тому підприємство може їх реалізувати. Науково-технічний прогрес сьогодні не стоїть на місці, з'являються нові та удосконалені моделі різноманітних верстатів, машин, агрегатів тощо. Якщо підприємство має фінансову можливість оновлення власної технологічної лінії, для покращення якості та швидкості виготовлення продукції воно може придбати більш модернізовану модель обладнання, а стару, проте в непоганому робочому стані модель воно може реалізувати.

Вибуття майна пов'язане з певним ризиком, тому рекомендується відповідно підходити до підготовки документів, що супроводжують угоду з вибуттям необоротних активів. Укладання договору – лише вершина айсберга, під якою ховається велика ділянка переддоговірної роботи. Розглянемо основні етапи договірної роботи під час вибуття та основних засобів (табл. 3).

Під час організації бухгалтерського обліку операцій щодо вибуття основних засобів необхідно вирішити такі питання: визначення переліку документів, які є необхідними під час оформлення операцій з вибуття основних засобів по кожній з причин (безоплатна передача, продаж, ліквідація тощо); забезпечення точного виконання інструкцій щодо порядку списання непридатних основних засобів; встановлення графіка документообігу і порядку синтетичного та аналітичного обліку вибуття необоротних активів [6, с. 143].

Таблиця 2

Питання обліку надходження основних засобів, які розглядаються в наукових фахових виданнях

№	Автор	Критика автора	Пропозиція автора
1	І.Г. Назаренко [2, с. 31–34]	–	Приклад первинного обліку основних засобів із заповненням реквізитів інвентарної картки.
2	В.В. Бабіч, А.М. Герасимович [3, с. 4]	Для одержання інформації про величину сальдо фонду дооцінки, а також з метою його списання на прибуток аналітичний облік на субрахунку 41 «Капітал у дооцінках» слід вести пооб'єктно.	Відображення переоцінки на рахунках завжди повинне проводитися на основі аналізу попередніх переоцінок. В разі вибуття переоціненого об'єкта сальдо фонду дооцінки (кредитове за субрахунком 41) повинне бути списано на нерозподілений прибуток (п. 21 П(С)БО 7 «Основні засоби»).
3	О.В. Бондар [4, с. 23–28]	Автор критикує розбіжності між бухгалтерським та податковим обліком.	Автор запропонував єдину класифікацію основних засобів в бухгалтерському та податковому обліку.
4	З.О. Куриляк [5, с. 20–21]	Коли активи придбаваються окремо, а в подальшому вони використовуватимуться як один об'єкт, в обліку існують два варіанти оприбуткування.	Все обліковувати окремо: безпосередньо зварювальний апарат віднести до основних засобів, а решту складових (крім електродів) – залежно від строку корисного використання (більше року чи менше) або до основних засобів, або до МШП.

Джерело: розроблено автором на основі [2–5]

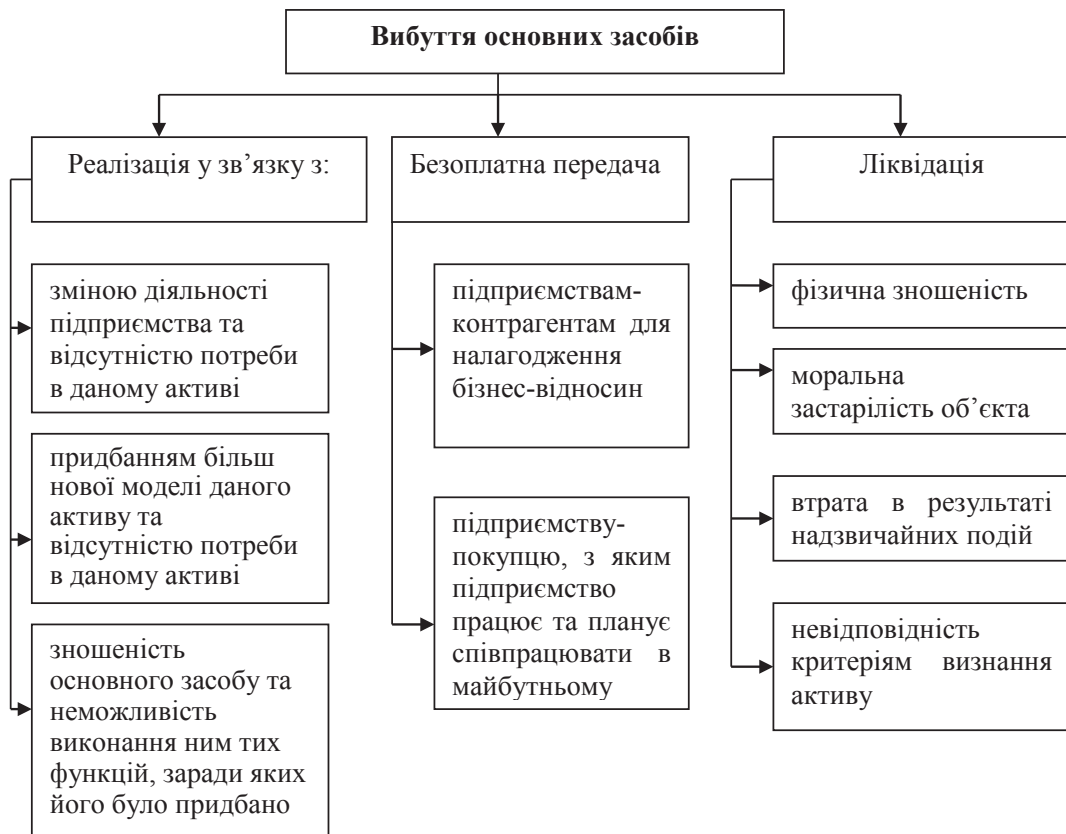


Рис. 4. Основні способи вибуття основних засобів

Джерело: власна розробка

Таблиця 3

Основні етапи договірної роботи під час вибуття основних засобів

Етапи	Питання, на які слід звернути увагу
1. Перевірка правомірності контрагента на відчуження	Правомірність володіння майном
	Орган, що приймає рішення про відчуження майна
	Повноваження особи на підписання договору з боку контрагента
	Право третіх осіб на майно, що придбавається
2. Узгодження умов договору з контрагентом	Істотні умови
3. Укладання договору	Проста письмова форма договору
	Нотаріальне посвідчення договору
	Державна реєстрація договору
4. Фактична передача майна	Стан майна, яке передається, повинен відповідати зафіксованим у договорі умовам
5. Реєстрація (у певних випадках) власності або права на неї	Придбавається транспортний засіб
	Придбавається нерухомість
	Придбавається земельна ділянка

Джерело: власна розробка

Юридичною підставою для вибуття основних засобів може бути розпорядження вищестоящої організації про безоплатну передачу або продаж основних засобів іншим підприємствам, розпорядження керівництва підприємства і висновок постійно діючої комісії спеціалістів про доцільність ліквідації як морально застарілого обладнання,

так і того, що не підлягає ремонту, або у зв'язку з впровадженням нової техніки [6, с. 143].

Необоротні активи можуть бути продані на будь-якому етапі експлуатації незалежно від відсотка зносу. Принциповим моментом в разі продажу повністю зношених основних засобів є укладання договору купівлі-продажу, вартість якого повинна

бути визначена з метою оподаткування з урахуванням звичайних цін [7, с. 7]. Найпоширенішою формою вибуття основних засобів на підприємствах є його реалізація за грошові кошти. Облікові особливості для основних засобів, які підприємство утримує для продажу, встановлено П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність». Відповідно до п. 1 розд. II цього П(С)БО підприємство визнає об'єкти необоротних активів, що утримуються для продажу, за дотримання умов, які наведені на рис. 5.

До необоротних активів, утримуваних для продажу (активів для продажу), належать основні засоби, які підприємство вирішило продати та відносно яких виконуються наведені критерії. 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 під час вибуття 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 41 «Капітал у дооцінках» і кредитом субрахунку 441 «Прибуток нерозподілений».

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».

Існує також можливість виникнення ситуації, за якої актив не реалізували. Тоді потрібно знов перевести актив, утримуваний для продажу, до складу основних засобів.

С.В. Хома [9, с. 20] пропонує вилучити субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» рахунку 28 «Товари»

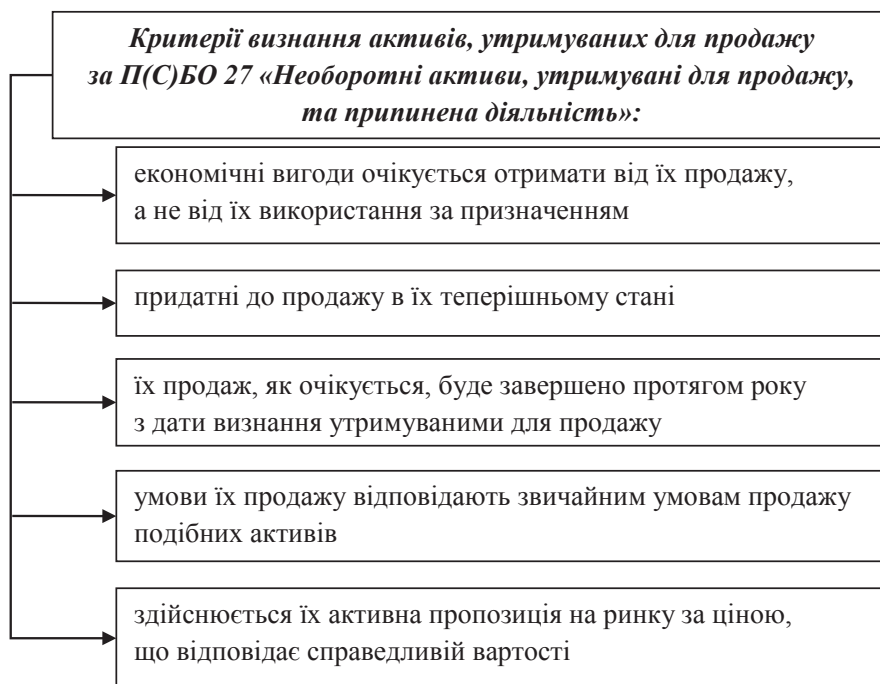


Рис. 5. Критерії визнання активів, утримуваних для продажу

Джерело: [8]

та ввести субрахунок 185 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» рахунку 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи».

О.А. Наумчук [10, с. 224] вважає, що перегрупування активів, тобто переведення їх зі складу необоротних активів до складу запасів і обліку на субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, призначені для продажу», доцільне за наявності програми розвитку системи управління економічними процесами підприємства, а також є наслідком зміни загальної концепції обліку на підприємстві в разі визнання його неплатоспроможним, реорганізації або ліквідації.

Під час безоплатної передачі основних засобів у бухгалтерському обліку підприємства, згідно з п. 33-34 П(С)БО 7 «Основні засоби», об'єкт вилучається з активів (списується з балансу) [11].

У зв'язку з тим, що безоплатна 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 субрахунку 131 «Зношення основних засобів» у кореспонденції з кредитом рахунку 10 «Основні засоби».

Дохід від такої операції в 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 відо-

бражати передачу через рахунки 70–78, тому під час передачі необоротних активів нарахування податкового зобов'язання з ПДВ відображатиметься по дебету рахунку 976 «Списання необоротних активів» та кредиту 641 «Розрахунки за податками».

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 в 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 [11].

Вихід учасника з товариства супроводжується низкою обов'язків товариства перед учасником. Зокрема, перелік таких обов'язків регулює ст. 54 Закону України «Про господарські товариства» [12], згідно з якою товариство зобов'язане виплатити учаснику, що виходить:

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

- належну йому частку прибутку, одержаного товариством в даному році до моменту його виходу (майно, передане учасником товариству тільки в користування, повертається в натуральній формі без винагороди) [12].

Аналіз організації аналітичного обліку основних засобів на підприємствах свідчить про доцільність удосконалення аналітичного обліку вибуття в розрізі причин вибуття шляхом використання таких субрахунків:

- 976.1 «Списання безоплатно переданих необоротних активів»;

- 976.2 «Списання ліквідованих необоротних активів»;

- 976.2.1 «Списання необоротних активів в результаті фізичної зношеності»;

- 976.2.2 «Списання необоротних активів в результаті моральної застарілості»;

- 976.2.3 «Списання необоротних активів в результаті надзвичайних подій»;

- 976.2.3 «Списання необоротних активів в результаті крадіжки»;

- 976.2.4 «Списання необоротних активів в результаті інших незалежних від підприємства подій», що дасть змогу користувачам облікової інформації прослідкувати тенденцію вибуття необоротних активів, зокрема основних засобів, за причинами; вважаємо, що такий аналітичний облік для внутрішнього користування на підприємстві дасть можливість суб'єкту господарювання підвищити ефективність контролю, а бухгалтер зможе оперативно надати інформацію управлінському персоналу для прийняття рішень.

Вплив господарських операцій з вибуття основних засобів на фінансовий стан і результати діяльності підприємства узагальнено в табл. 4.

Під час вибуття основних засобів основні проблеми у бухгалтерів виникають у зв'язку з оподаткуванням як податком на прибуток, так і податком на додану вартість, але ці проблеми в нашій статті не розглядаються.

Комплексне дослідження обліку основних засобів дало змогу розробити облікову модель основних засобів на підприємстві та відобразити в ній взаємозв'язок рахунків під час надходження, експлуатації та вибуття основних засобів (рис. 6).

Таблиця 4

Вплив господарських операцій з вибуття основних засобів на фінансовий стан і результати діяльності підприємства

№	Зміст господарської операції	Вплив на фінансовий стан і результати діяльності підприємства
1	Безоплатна передача	На величину витрат від безоплатної передачі основних засобів зменшується чистий прибуток або нерозподілений прибуток минулих років. Зменшується вартість необоротних активів.
2	Внесок до статутного капіталу іншого підприємства	На вартість переданих основних засобів збільшуються інвестиції підприємства.
3	Продаж	Формується фінансовий результат (прибуток чи збиток) від іншої реалізації, який збільшує (зменшує) прибуток підприємства. Зменшується розмір основних засобів, підвищується ліквідність балансу. Однак оцінка цієї операції повинна перш за все відбуватися з точки зору виробничої потреби підприємства в об'єктах основних засобів, що реалізуються, можливості їх заміщення іншими.
4	Ліквідація	Фінансовий результат визначається за кожним об'єктом, що ліквідується. При цьому підприємство, як правило, отримує збитки, які можуть бути зменшені на суму матеріальних цінностей, отриманих від ліквідації.

Джерело: [13, с. 179]

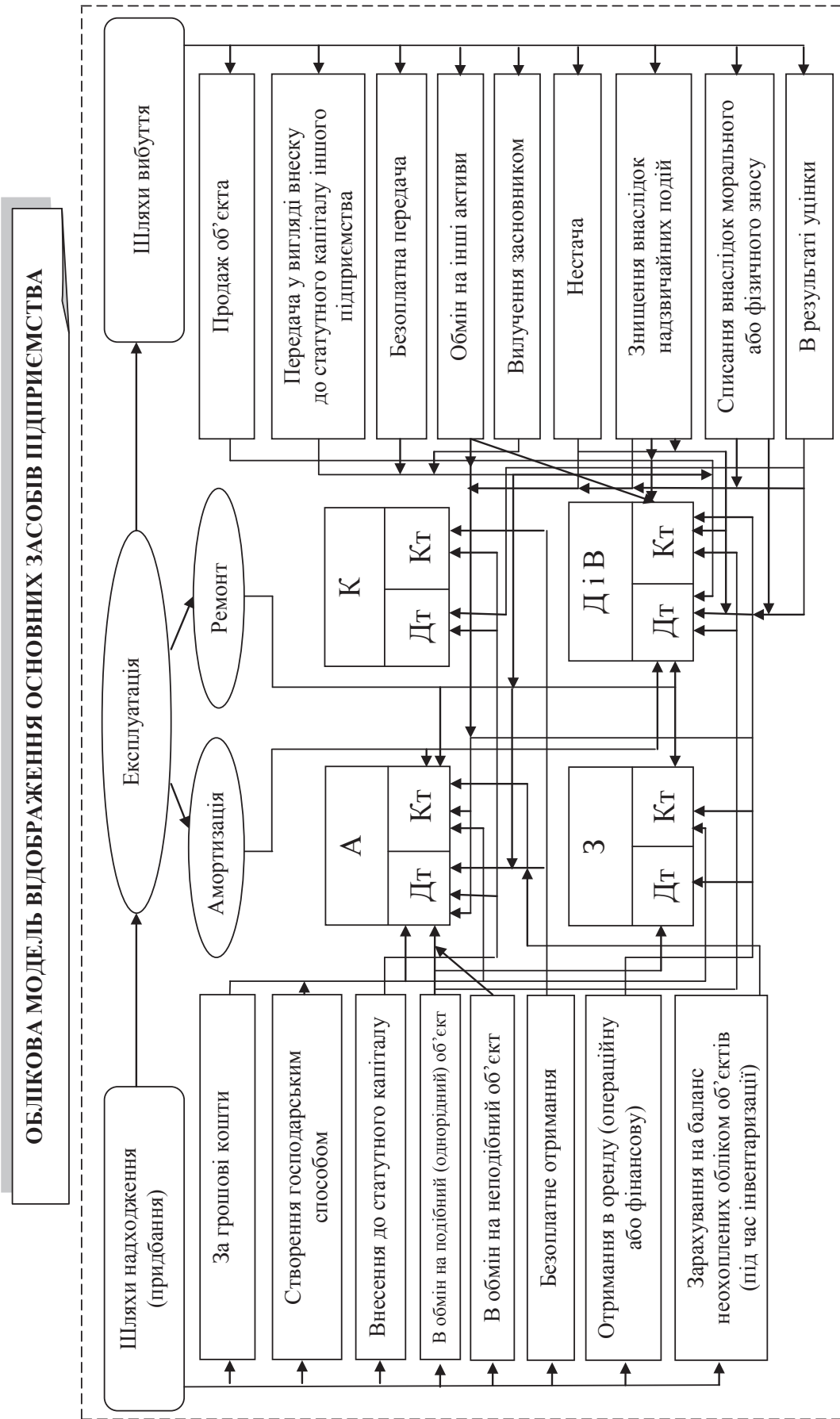


Рис. 6. Облікова модель відображення руху основних засобів на підприємстві

Примітки: **А** – рахунки активів (10, 11, 13, 15, 20, 28, 30, 31, 36, 37);

З – рахунки зобов'язань (63, 64, 65, 66, 68);

К – рахунки капіталу (40, 42, 46);

ДіВ – рахунки доходів і витрат (71, 91, 92, 93, 94, 97)

Джерело: власна розробка

Висновки з проведеного дослідження.

Узагальнюючи результати проведеного дослідження, зазначимо, що механізм бухгалтерського обліку господарських операцій, пов'язаних з надходженням основних засобів, є складною системою, в межах якої поєднуються особливості документування вказаних операцій, порядку використання відповідних рахунків бухгалтерського обліку, організаційний аспект вказаної сфери, що ґрунтуються на нормах П(С)БО або МСБО.

Запропонована модель процесу формування первісної вартості об'єктів основних засобів дає можливість визначити склад тих витрат, які слід використовувати для оцінки об'єкта основного засобу та капіталізувати. Розроблений загальний методологічний підхід до формування первісної вартості об'єктів основних засобів на основі класифікації капітальних витрат дає змогу більш точно формувати їх первісну вартість під час придбання чи створення.

Дослідження особливостей операцій з вибуття основних засобів акцентувало питання розкриття економічної сутності цього поняття в нормативно-правовій базі. Законодавчі акти України з фінансового обліку та оподаткування не узгоджуються між собою в термінах, що застосовуються для характеристики засобів виробництва, а також визначення їх шляхів вибуття. Тому доцільно на законодавчому рівні визначити термін «вибуття основних засобів».

Для вдосконалення інформаційного забезпечення процесу управління основними засобами запропоновано систему аналітичних рахунків з подальшим її включенням до робочого плану рахунків підприємств.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бухгалтерський фінансовий облік : [підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / за ред. Ф.Ф. Бутинця. – 7-ме вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2006. – 832 с.

2. Назаренко І.Г. З чого починається облік / І.Г. Назаренко // Все про бухгалтерський облік. – 2001. – № 44. – С. 31–34.

3. Бабіч В.В. Прикладний аспект обліку переоцінки та зменшення корисності основних засобів / В.В. Бабіч, А.М. Герасимович // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2002. – № 18. – С. 15–23.

4. Бондар О.В. До питання оцінки основних засобів підприємства в бухгалтерському обліку / О.В. Бондар // Бухгалтерський облік та аудит. – 2005. – № 3. – С. 23–28.

5. Куриляк З.О. Якщо активи придбано частинами / З.О. Куриляк // Головбух. – 2010. – № 35 (706). – С. 20–21.

6. Шмигель А.Д. Организация бухгалтерского учета в промышленности / А.Д. Шмигель. – К. : Вища школа, 1978. – 208 с.

7. Озерова О.М. Продаж основних засобів, які амортизовані на 50 відсотків і більше / О.М. Озерова // Бібліотека головбуха. – 2013. – № 3 (149). – 163 с.

8. Господарський кодекс України від 8 липня 2011 р. № 3686-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=436-15>.

9. Хома С.В. Особливості обліку необоротних активів, утримуваних для продажу / С.В. Хома // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 4. – С. 20–24.

10. Наумчук О.А. Про доцільність обліку необоротних активів, призначених для продажу / О.А. Наумчук // Науковий вісник ДонНУЕТ. Серія: Економіка. – 2009. – № 18. – 247 с.

11. Цивільний кодекс України від 7 липня 2011 р. № 3610-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>.

12. Про господарські товариства : Закон України від 7 липня 2011 р. № 3610-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1576-12>.

13. Економіка: проблеми теорії та практики : зб. наук. праць. – Вип. 191 : в 4 т. – Т. 3. – Дніпропетровськ, 2004. – 318 с.