

КУРСОВА РОБОТА
з дисциплін «Управлінський облік» та «Фінансовий облік»
на тему:

Облік основних засобів

Студентки 4-го курсу групи ОПД-42
напряму підготовки 6.030509 «Облік і аудит»
Лосик Іванни

Науковий керівник: к.е.н. ст. викл. Мужевич
Н.В.

Національна шкала _____

Кількість балів: _____ Оцінка ECST _____

Члени комісії:

(підпис)

(прізвище та ініціали)

(підпис)

(прізвище та ініціали)

(Підпис)

(прізвище та ініціали)

Зміст

Вступ.....	3
1. Облік основних засобів: визначення, класифікація та оцінка.....	5
2. Шляхи надходження ОЗ та облік капітальних інвестицій.....	14
3. Методика нарахування та облік амортизації.....	18
4. Облік ремонтів та поліпшення ОЗ.....	24
5. Методика обліку вибуття ОЗ.....	29
Висновки.....	33
Список використаної літератури.....	36
Додатки.....	39

ВСТУП

Актуальність теми.Інтеграція України у світову економічну систему стала підставою для широкого використання бухгалтерської інформації. Для обґрунтування своїх рішень і іноземні, і вітчизняні інвестори потребують достовірної інформації про майновий і фінансовий стан підприємства.

Основою матеріально-технічної бази підприємства є основні засоби. Від правильного та раціонального обліку основних засобів залежить процес їх відтворення, поповнення, оновлення та в кінцевому рахунку –забезпеченість підприємства конкурентноспроможними, сучасними засобами праці [с.220]. Розвиток цього напрямку економіки залежить від своєчасного отримання надійної, достовірної, прозорої та повної обліково-економічної інформації. Однак, наразі існуючий порядок організації обліку операцій з основними засобами не дає змогу провести повний економічний аналіз і не в повній мірі забезпечує інформацією щодо їх наявності та руху систему управління підприємством. Перш за все нечіткість та недосконалість нормативно-правового регулювання, численні зміни правової бази сприяли перекручуванню сутності основних засобів, відсутності взаємозв'язку між фінансовим та управлінським обліком основних засобів, а також до неоднозначного сприйняття фахівцями інформації про них.

Облік основних засобів на підприємстві займає одне із важливих місць, що визначають масштаби та напрями розвитку підприємства. Вони визначають стратегічні можливості діяльності підприємства, а їх ефективне використання впливає на результати виробництва, тобто в кінцевому результаті на фінансовий результат, його здатність конкурувати з іншими товаровиробниками тощо.

Вагомий внесок у розробку теоретичних положень та методологічних підходів до проблеми обліку основних засобів зробили провідні вчені-економісти: Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Н.В. Жук, В.А. Замлинський, Я.Д. Крупка, М.Ф. Огійчук, А.П. Панасенко, В.І. Попович, М.С. Пушкар, П.С. Смоленко, В.В. Сопкота інші. Однак питання обліку основних засобів із урахуванням оновлених законодавчих вимог у відповідності до

міжнародних стандартів фінансової звітності та особливостей їх використання в практичній діяльності вітчизняних підприємств потребують поглибленого дослідження.

Основні засоби є невід'ємною частиною виробничого процесу. За їх допомогою людина впливає на предмет праці з метою перетворення його у готовий продукт. Основні засоби виділяють в окремий об'єкт бухгалтерського обліку. За даними Державного комітету статистики, їх питома вага в структурі балансу складає досить значну частку, тому вони потребують особливої уваги в обліку, а саме в процесі визнання активом [17]. Саме тому важливо мати чітке уявлення про саму суть даного поняття. На сьогодні немає чіткого рішення даної проблеми, тому дослідження даного питання є досить актуальним.

Мета курсової роботи є обґрунтування економічного змісту та нормативно-правового регулювання обліку основних засобів в Україні, а також теоретичних та методологічних основ обліку основних засобів.

Для досягнення поставленої мети в роботі вирішуються наступні **завдання**:

- визначити суть основних засобів, розглянути їх види;
- дослідити шляхи надходження основних засобів та облік капітальних інвестицій;
- розглянути методи нарахування амортизації та їх облік;
- дати характеристику обліку ремонтів та поліпшень основних засобів;
- ідентифікація методів обліку вибуття основних засобів.

При написанні курсової роботи використані такі методи дослідження: для узагальнення й оцінки сучасного стану організації та ведення обліку основних засобів на підприємствах України, використано методи порівняльного аналізу та системного вивчення господарських процесів; логічного аналізу; деталізації; порівняльного аналізу; метод експертної оцінки і контрольних питань.

1. Облік основних засобів: визначення, класифікація та оцінка

Діяльність будь-якого підприємства розпочинається з формування матеріально-технічної бази, а саме «основних засобів», відсутність яких унеможлиблює функціонування та ведення поточної господарської діяльності підприємства. Саме обсяг акумульованих основних засобів дає підстави судити про розмір підприємства, його можливості та перспективи розвитку. Тому буде доцільним дати чітке визначення цій економічній категорії.

Поняття «основні засоби» офіційно виникло в 1930 році. До цього в нашій країні вважали (а за кордоном вважають за краще і до цих пір) говорити: будівлі, споруди, устаткування [2, с. 541].

Векономічній літературі поняття «основні засоби» має широку базу трактувань та визначень. Систематизацію поглядів дослідників щодо сутності поняття «основні засоби» наведено в додатку А.

На основі проведеного аналізу наукової літератури можна зробити висновок, що більшість авторів під поняттям «основні засоби» розуміють матеріальні активи підприємства. Деякі автори зазначають, що «основні засоби» є засобами праці які використовуються у виробництві протягом тривалого часу. Інші автори вважають, що основні засоби – це матеріальні активи, що використовуються лише у виробничому процесі, тобто більше ні на що вони впливу не мають, а це є невірним тлумаченням, адже «основні засоби» використовуються підприємством у всій його господарській діяльності. Важливим доповненням до визначення є те, що основні засоби повністю і багаторазово беруть участь у процесі виробництва, та переносять свою вартість на готову продукцію частинами, по мірі технічного зносу [16, с.52]. Всі джерела вказують на те, що основні засоби повинні використовуватися тривалий час (а саме: більше одного року чи одного операційного циклу).

Таким чином, досить повно відображає сутність поняття «основні засоби» таке визначення: «основні засоби – це матеріальні активи, придатні для використання в процесі діяльності суб'єкта підприємництва або установи (організації), які втрачають свою вартість частково, шляхом перенесення її на знов створений продукт, очікуваний термін використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу)».

А от визначення поняття «основні засоби» у нормативних документах досить неоднозначне (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Визначення поняття «основні засоби» в нормативних актах

Нормативний документ	Визначення
П(С)БО 7 «Основні засоби» [21]	Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціальнокультурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).
Податковий Кодекс України [20]	Основні засоби – це матеріальні активи, в тому числі запаси корисних копалини, наданих в користування ділянок надр (окрім вартості землі незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 6000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), які призначаються платником податку для використання в господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 6000 гривень і поступово зменшується в зв'язку з фізичним або моральним зносом і очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію складає більш за один рік (або операційного циклу, якщо він довший за рік).
П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»[23]	До основних засобів включають вартість власних та отриманих на умовах фінансового лізингу, довірчого управління об'єктів і орендованих цілісних державних майнових комплексів.
Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [13]	Основні засоби – це матеріальні об'єкти, що їх: а) утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг для надання в оренду або для адміністративних цілей; б) використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду.

Щодо визначення поняття «основні засоби», слід відмітити розбіжність у бухгалтерському та податковому законодавстві. Не дивлячись на те, що у Податковому кодексі відмовилися від поняття «основні фонди» на користь «основні засоби», що свідчить про наближеність Кодексу до положень бухгалтерського обліку, проте, таке наближення не є повним, адже грошове обмеження віднесення до складу основних засобів залишилося. Таким чином, у податковому законодавстві основні засоби мають вартісну межу, що становить 6000 грн., а в бухгалтерському обліку вартісну межу підприємство встановлює власноруч і зазначає її в обліковій політиці підприємства, виходячи з економічної доцільності. У визначенні «основні засоби» у Податковому кодексі акцент зроблено на матеріальних активах, які призначаються для використання в господарській діяльності, тобто для цілей оподаткування використовуються лише виробничі «основні засоби». Натомість поняття основних засобів у П(С)БО 7 «Основні засоби» включає в себе як основні, так і невиробничі засоби. Тобто поняття «основні засоби», наведене у П(С)БО 7 «Основні засоби», більш ширше, ніж поняття, наведене у Податковому кодексі. Податкові терміни призначені для реалізації фіскальних цілей і не відповідають економічній сутності явищ. Наслідком нечіткості термінології є підміна в практичному обліку бухгалтерських термінів податковими, що призводить до викривлення фінансових показників і ускладнює управління. Для вдосконалення обліку основних засобів необхідно фінансовий облік базувати на категоріях національних облікових стандартів, які мають економічний зміст[3, с.398].

Основістю оцінки правильності використання основних засобів на підприємстві є прийняття класифікації відповідно до розрізів, визначених згідно вимог управління. Правильна однозначна класифікація основних засобів є необхідною умовою достовірного їх відображення в обліку, контролю та є основою для нарахування амортизації. Крім того, вона забезпечує також аналіз структури основних засобів і дозволяє оцінювати рівень їх використання в

розрізах, що відповідають потребам керівництва підприємства [7, с.73]. Відповідно до цього можемо відмітити, що саме класифікація основних засобів буде впливати на їх облікове відображення.

Більшість авторів класифікують основні засоби за призначенням, виділяють виробничі та невиробничі основні засоби [29, с.311]. Під виробничими основними засобами розуміють засоби, які безпосередньо беруть участь у виробничому процесі або сприяють його здійсненню. До них належать будівлі, споруди, силові машини та устаткування, передавальні пристрої, транспортні засоби, робоча худоба, багаторічні насадження, інші основні засоби, що діють у сфері матеріального виробництва. Невиробничі ж основні засоби – це засоби, що не беруть безпосередньої або побічної участі у процесі виробництва та призначені для обслуговування потреб житловокомунального господарства, охорони здоров'я, освіти, культури. До них належать споруди, будівлі, машини, обладнання, апарати та інші засоби, що використовуються в невиробничій сфері.

Деякі автори виділяють таку класифікаційну ознаку як – ступінь використання та приналежність [31, с.222]. За ступенем використання автори виділяють основні засоби в запасі (тобто основні засоби, придбані або отриманні підприємством іншим шляхом, але не введенні в експлуатацію та певний час не використовуються). Відповідно до цього діючими основними засобами можна вважати основні засоби, які на даний момент часу функціонують на підприємстві, а бездіяльними – основні засоби, що не використовуються з деяких причин певний період часу. За приналежністю автори поділяють основні засоби на: власні, тобто ті основні засоби щодо яких підприємство має право власності та орендовані – залучені основні засоби, отримані підприємством у користування.

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 „Основні засоби” передбачено, що для цілей бухгалтерського обліку основні засоби класифікуються за такими групами [21]:

1. Основні засоби

- 1.1. Земельні ділянки.
- 1.2. Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом.
- 1.3. Будівлі, споруди та передавальні пристрої.
- 1.4. Машини та обладнання.
- 1.5. Транспортні засоби.
- 1.6. Інструменти, прилади, інвентар (меблі).
- 1.7. Тварини.
- 1.8. Багаторічні насадження.
- 1.9. Інші основні засоби.
2. Інші необоротні матеріальні активи
 - 2.1. Бібліотечні фонди.
 - 2.2. Малоцінні необоротні матеріальні активи.
 - 2.3. Тимчасові (нетитульні) споруди.
 - 2.4. Природні ресурси.
 - 2.5. Інвентарна тара.
 - 2.6. Предмети прокату.
 - 2.7. Інші необоротні матеріальні активи.

В Податковому кодексі також представлена класифікація основних засобів (табл. 1.2), яка після його прийняття, наближена до бухгалтерського обліку [20]. Податковий кодекс основних засобів разом з класифікацією основних засобів регламентує також мінімально допустимі строки їх корисного використання

Таблиця 1.2

Класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів і мінімально допустимих строків їх амортизації

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
Група 1 – земельні ділянки	-
Група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з	15

будівництвом	
Група 3 – будівлі,	20
Споруди,	15
Передавальні пристрої	10
Група 4 – машини та обладнання	5
З них:	
Електронно-обчислювальні машин	2
Група 5 – транспортні засоби	5
Група 6 – інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4
Група 7 – тварини	6
Група 8 – багаторічні насадження	10
Група 9 – інші основні засоби	12
Група 10 – бібліотечні фонди	-
Група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи	-
Група 12 – тимчасові споруди	5
Група 13 – природні ресурси	-
Група 14 – інвентарна тара	6
Група 15 – предмети прокату	5
Група 16 – довгострокові біологічні активи	7

З впровадженням ПКУ, щодо основних засобів внесено суттєві новації. Згідно зі ст. 145 Кодексу основні засоби поділено на 16 груп замість колишніх чотирьох [20]. По суті, це ті самі групи, що і в П(С)БО 7 “Основні засоби”. Відмінність полягає у тому, що у правій колонці таблиці 1 (класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів) встановлено мінімально допустимі строки корисного використання. Тобто строк використання окремих груп основних засобів не може бути менший, ніж це встановлено ст. 145 Податкового кодексу.

Згідно Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” керівництво підприємства самостійно обирає та визначає міру використання класифікаційних ознак, за якими здійснюється диференціація основних засобів та методу амортизації, виходячи зі специфіки та рівня

мінливості умов підприємницької діяльності [25]. До основних чинників, які впливають на структуру класифікації основних засобів того чи іншого підприємства можна віднести наступні: галузь в якій працює дане підприємство, його спеціалізація, обсяг виробництва, науково-технічний прогрес тощо.

Важливе значення в системі бухгалтерського обліку і фінансової звітності має правильна оцінка основних засобів.

Розрізняють такі види оцінки основних засобів.

Первісна вартість – це вартість будівництва або придбання об’єктів. За первісною вартістю зараховуються на баланс підприємства придбані у постачальників або створені власними силами основні засоби [3, с.401]. Згідно з П(С)БО 7 первісна вартість – це історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених(переданих), витрачених для придбання необоротних активів [21].

Формування первісної вартості основних засобів внаслідок переведення з оборотних активів товарів, готової продукції тощо в основні засоби; придбання шляхом обміну на подібний об’єкт; обміну чи часткового обміну на неподібний об’єкт; внеску до статутного капіталу; безкоштовного(безоплатного) одержання відображене в табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Порядок визначення первісної вартості об’єкта основних засобів

№ з/п	Спосіб надходження на підприємство	Складові та порядок формування первісної вартості	Примітки
1	Переведення оборотних активів (товарів, готової продукції тощо) в основні засоби	Собівартість зазначених оборотних активів (товарів, готової продукції тощо)	Визначається відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» і 16 «Витрати»
2	Придбання основних засобів шляхом обміну на подібний об’єкт	Залишкова вартість переданого об’єкта Справедлива вартість переданого об’єкта	При перевищенні залишкової вартості переданого об’єкта над справедливою його вартістю, отриманого в

			обмін на подібний об'єкт, вартістю є його справедлива вартість із включенням різниці у витрати звітного періоду
3	Придбання основних засобів шляхом обміну (часткового обміну) на неподібний об'єкт	Справедлива вартість переданого об'єкта, збільшена (зменшена) на суму коштів чи їхеквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну	
4	Одержання основних засобів як внеску до статутного капіталу	Погоджена засновниками (учасниками)справедлива вартість отриманих об'єктів основних засобів з урахуванням витрат на транспортування, монтаж та інших витрат, які понесло підприємство, пов'язаних з доведенням об'єкту до стану можливого використання	На дату одержання
5	Безкоштовне(безоплатне) одержання основних засобів	Справедлива вартість отриманих об'єктів основних засобів з урахуванням витрат на транспортування, монтаж та інших витрат, які понесло підприємство, пов'язаних з доведенням об'єкту до стану можливого використання	

П(С)БО 7 передбачає, що первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта, що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, що очікуються в процесі використання об'єкта. Первісна вартість основних засобів зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів.

Переоцінена (відтворювальна) вартість – це первісна вартість основних засобів з урахуванням їх переоцінки. Переоцінці підлягають об'єкти, балансова (залишкова) вартість яких суттєво відрізняється від їх справедливої вартості.

Залишкова (балансова) вартість – це первісна (переоцінена) вартість за вирахуванням суми накопиченої амортизації (зносу). Цю вартість називають балансовою, оскільки саме вона, а не первісна, враховується при підрахунку валюти балансу [17, с.644].

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 вводить такий новий вид оцінки основних засобів, як їх справедлива вартість. Справедливою вартістю є сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату [21]. Чиста вартість реалізації – справедлива вартість необоротного активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію.

Крім цього, П(С)БО 7 встановлює ще й ліквідаційну вартість активів – суму коштів, яку підприємство очікує отримати за актив після закінчення строку його корисного використання за вирахуванням витрат, пов'язаних з його вибуттям.

Вартість, що амортизується – первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

Інформація про основні засоби відображається у 1 розділі Балансу «Необоротні активи» рядках 1010-12 та у формі 5 «Примітки до річної фінансової звітності» у 2 розділі. У рядку 1011 відображається первісна вартість основних засобів та інших необоротних матеріальних активів. У рядку 1012 сума їх зносу. У рядку 1010 відображається залишкова вартість основних засобів, яка визначається, як різниця між рядком 1011 та 1012.

Рядок 1005 «Незавершені капітальні інвестиції» теж має безпосереднє відношення до основних засобів. У ньому відображається вартість незавершених на дату балансу капітальних інвестицій в необоротні активи на будівництво, реконструкцію, модернізацію (інші поліпшення, що збільшують первісну (переоцінену) вартість необоротних активів), виготовлення, створення, вирощування, придбання об'єктів основних засобів.

У Примітках до фінансової звітності наводиться інформація щодо кожної групи основних засобів.

Однією з умов ефективного функціонування підприємств в умовах ринкової економіки є їх забезпеченість основними засобами, оскільки саме основні засоби є тією рушійною силою, за допомогою якої починає функціонувати підприємство, а в подальшому розширювати свою діяльність. На даний час існує значна кількість підходів до трактування економічної

сутності та класифікації основних засобів, що свідчить про актуальність та проблемність обраної теми. На національному рівні «основні засоби» - матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх в процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

2. Шляхи надходження ОЗ та облік капітальних інвестицій

Залежно від характеру та порядку оплати основних засобів розрізняють такі шляхи їх надходження на підприємство [26, с.179]:

- придбання з відповідною оплатою або за бартерним обміном;
- будівництво підрядним чи господарським способами;
- безоплатне отримання від інших організацій;
- внески засновників до статутного капіталу підприємства;

– оприбуткування лишків, виявлених при інвентаризації.

У всіх випадках надходження основних засобів оформляється первинним документом за формою № ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів». Форма № ОЗ-1 застосовується для оформлення зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів; обліку введення їх в експлуатацію; оформлення внутрішнього переміщення основних засобів, а також виключення їх зі складу основних засобів при передачі іншим організаціям (підприємствам). При отриманні (купівлі) основних засобів акт складає комісія в одному примірнику на кожний окремий об'єкт. Складання загального акта, яким оформляється приймання декількох об'єктів основних засобів, дозволяється лише при обліку однотипних об'єктів, що мають однакову вартість та прийняті в одному календарному місяці. Правильно оформлений і підписаний керівником акт передають у бухгалтерію.

Аналітичний облік основних засобів здійснюється в інвентарних картках за формою № ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів». На кожен об'єкт основних засобів відкривається картка, в якій записуються всі дані, що характеризують об'єкт: інвентарний номер, первісна вартість, норми амортизаційних відрахувань, дата виготовлення чи введення, технічна характеристика та ін.

Надходження основних засобів шляхом придбання чи будівництва відображається в обліку як капітальні інвестиції.

Капітальними інвестиціями є операції з вкладання грошових і матеріальних ресурсів у будівництво та придбання основних засобів, інших необоротних матеріальних, нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів [8, с.20]. Це поняття трансформоване, виходячи з категорії «капітальні вкладення» з дещо розширеним змістом за новою концептуальною основою.

У плануванні та обліку капітальні інвестиції класифікують за різними ознаками:

– за напрямками відтвореної структури – вкладення у нове будівництво, реконструкцію, модернізацію, інші поліпшення основних засобів;

- технологічною структурою – проектно-вишукувальні роботи, будівельні роботи; роботи з монтажу обладнання; затрати на придбання обладнання, що вимагає і не вимагає монтажу; інші капітальні роботи і затрати;

- призначенням – капітальні вкладення у виробничу і невиробничу сферу;

- галузями економіки – капітальні інвестиції у промисловість, сільське господарство, будівництво, торгівлю та ін.;

- способами здійснення будівельно-монтажних робіт – такі, що здійснюються підрядним або господарським способом;

- джерелами фінансування – за рахунок власних джерел, бюджетного фінансування, кредитів банку, цільових внесків на дольових засадах.

Для обліку капітальних інвестицій призначений рахунок 15 «Капітальні інвестиції». Облік затрат на придбання і створення необоротних активів Інструкцією № 291 передбачено вести з такими субрахунками: 1 «Капітальне будівництво»; 2 «Придбання (виготовлення) основних засобів»; 3 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів»; 4 «Придбання (створення) нематеріальних активів»; 5 «Придбання (виращування) довгострокових біологічних активів» [13].

У дебет цього рахунку записуються всі витрати, пов'язані з будівництвом чи придбанням необоротних активів, у кореспонденції з кредитом рахунків: 20.5 «Будівельні матеріали» – на вартість використаних будівельних матеріалів; 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками», 68.5 «Розрахунки з іншими кредиторами» – на вартість робіт, виконаних підрядними, субпідрядними організаціями, отримані послуги зі сторони; 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 65 «Розрахунки за страхуванням» – на суму нарахованої заробітної плати будівельникам і пов'язаних з ними відрахувань та ін.

У дебеті рахунку 15 відображається також вартість придбаного устаткування, що потребує і не потребує монтажу, а також перераховані авансові платежі постачальникам обладнання і підрядникам згідно з будівельними контрактами.

Кредитується рахунок 15 при введенні об'єктів у дію в кореспонденції з дебетом рахунків: 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи», 16 «Довгострокові біологічні активи».

Методика обліку будівництва об'єктів для власних потреб залежить від способів ведення будівельно-монтажних робіт [12]. Залежно від того підрядним чи господарським способом здійснюється будівництво, визначається й первісна оцінка, за якою об'єкти вводяться в дію.

При зведенні об'єктів підрядним способом до складу капітальних інвестицій включаються суми, сплачені підрядним (субпідрядним) організаціям за виконані будівельно-монтажні роботи згідно з актами приймання таких робіт. Окремо виділяються витрати на здійснення будівельних робіт і витрати на монтаж обладнання.

Крім цього, до вартості об'єктів відносяться всі інші витрати, безпосередньо пов'язані з будівництвом об'єкта або доведенням його до робочого стану. До таких витрат належать: затрати на відведення земельних ділянок під будівництво, виготовлення проектно-кошторисної документації, одержання необхідних дозволів і ліцензій, консультаційні та інші послуги, пов'язані з будівництвом та введенням в дію об'єктів, підготовка і утримання будівельних майданчиків та ін [7, с.81].

При будівництві об'єктів підрядним способом облік капітальних інвестицій доцільно здійснювати на рахунках третього і четвертого порядку за такими аналітичними позиціями:

- за об'єктами будівництва – для встановлення інвентарної (первісної) вартості кожного з них при введенні в дію;

- за видами робіт і затрат (технологічна структура) – для визначення суми витрат за окремими економічними елементами та складання статистичної звітності);

- за напрямками витрат (відтворювальна структура) – для встановлення витрат, пов'язаних з новим будівництвом, модернізацією, реконструкцією та іншим поліпшенням основних засобів (інформація про відтворювальну

структуру капітальних інвестицій підлягає розкриттю у встановленій в Україні статистичній звітності).

У аналітичному обліку капітального будівництва, що виконується господарським способом, необхідно формувати інформацію ще й за статтями витрат, аналогічно до тієї, що використовується в підрядних будівельних організаціях, з виділенням в окремі облікові позиції використаних для здійснення будівництва будівельних матеріалів і конструкцій, нарахованої основної і додаткової заробітної плати будівельникам, відрахувань на соціальні заходи за єдиним соціальним внеском, загальнопромислових витрат на експлуатацію будівельних машин і механізмів, на утримання цехового та лінійного персоналу тощо [28, с.112].

У будівельних організаціях при здійсненні будівництва для власних потреб затрати, як правило, обліковуються у складі основного виробництва на рахунку 23 «Виробництво» разом з об'єктами і роботами, що виконуються за будівельними контрактами для замовників. До введення в дію такої об'єкти обліковуються у складі операційної діяльності. І лише при введенні об'єктів в експлуатацію їх вартість включається до складу витрат інвестиційної діяльності. В обліку ця операція відображається у кредиті рахунку 23 «Виробництво» і дебеті рахунку 15 «Капітальні інвестиції».

Для здійснення аналітичного і синтетичного обліку капітальних інвестицій використовуються такі реєстри – Журнал-ордер № 16, Відомості 18 та 18/1 при журнально-ордерній формі обліку; Журнал № 4 і Відомість № 4.1 – при журнальній формі обліку, або відповідні електронні реєстри – при автоматизованій.

3. Методика нарахування та облік амортизації

У процесі використання основні засоби зношуються. З метою їх відновлення проводиться нарахування амортизації за активами. Під амортизацією розуміють поступове перенесення вартості необоротних активів на новостворений продукт відповідно до встановлених методів і норм.

За П(С)БО 7, амортизація – систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації)[21]. Аналогічне тлумачення має місце і в МСБО 16 "Основні засоби": "амортизація – це систематичний розподіл суми активу, що амортизується, протягом строку його корисної експлуатації [14].

Податковим Кодексом України зафіксовано пооб'єктний облік основних засобів, тому і нарахування амортизації буде здійснюватися щомісячно (сума амортизації за розрахунковий квартал відповідає добуткумісячної суми амортизаційних відрахувань на три місяці) та пооб'єктно. Згідно із ст. 144 Податкового Кодексу України в додатку Б представлені об'єкти, що підлягають і не підлягають амортизації [20].

Бухгалтерський облік призначений для визначення фінансових результатів конкретного підприємства і, вибираючи методи (інструменти) їх розрахунку, формується величина отриманого прибутку (збитку).

До таких інструментів відноситься метод розрахунку амортизаційних відрахувань і вибір очікуваного строку корисного використання (експлуатації) основного засобу, який лежить в основі будь-якого методу нарахування амортизації [17, с.670]. Визначення останнього обґрунтовується керівництвом підприємства на підставі накопиченого практичного досвіду стосовно можливого впливу фізичного і морального зношування та оцінки кон'юнктури, що склалася на ринку аналогічних основних засобів. При цьому один і той же об'єкт основних засобів, за однакових умов експлуатації на різних підприємствах, може мати різні графіки нарахування амортизації тільки з тієї причини, що керівництвом підприємства обрано різний строк його корисного використання.

Строк корисного використання (експлуатації) основного засобу іноді відрізняється від нормативного, визначеного технічною документацією, оскільки залежить від ряду інших факторів, спричинених конкретними умовами використання активу [12].

У табл. 3.1 наведено перелік факторів, які слід враховувати при визначенні ефективного строку корисного використання (експлуатації) основних засобів.

Таблиця 3.1

Фактори, які слід враховувати при визначенні (перегляді) строку корисного використання основних засобів в обліковій практиці підприємств[13; 21; 15, с.55]

Фактори, визначені у МСБО 16	Фактори, визначені у П(С)БО 7 і Методичних рекомендаціях № 561	Фактори, додатково рекомендовані до визначених у П(С)БО 7 для підприємств
Очікуване використання активу підприємством, посилаючись на очікувану потужність або фізичну продуктивність активу	Очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності	
Очікуваний фізичний знос, залежний від операційних чинників, таких як кількість змін, протягом яких має використовуватися актив, програма ремонту та ТО, а також нагляд за активом та його обслуговування в той час, коли актив не використовують	Фізичний та моральний знос, що передбачається	При визначенні можливого впливу фізичного зносу виробничого устаткування враховувати виключно їх активне зношування, а також часткове або повне відновлення основного засобу шляхом періодичних запланованих ремонтів.
Моральний знос, який виникає через зміни та вдосконалення виробництва або від зміни ринкового попиту на продукт чи надавані активом послуги		При визначенні впливу морального зносу основних засобів враховувати можливість зникнення попиту покупців на товари, які виробляються певним устаткуванням, невідповідність устаткування новим удосконаленим вимогам з охорони праці та навколишнього середовища.
Правові або подібні обмеження використання активу, такі як закінчення строку пов'язаної з ним оренди	Правові та інші обмеження щодо строків використання об'єкт	

Строк корисного використання (експлуатації) основного засобу може переглядатися у разі зміни очікуваних економічних вигод від його

використання. Згідно пункту 6 П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» це є зміною в обліковій оцінці, пов'язаною зі зміною обставин, на яких вона базувалася, чи отриманням додаткової інформації, яка не підтверджує первісні очікування керівництва[22]. Зокрема, це стосується управлінських рішень щодо поліпшення основного засобу, зміни технології чи інтенсивності виробництва тощо. Перегляд строку корисного використання (експлуатації) основного засобу впливає на розрахунок амортизаційних відрахувань у наступні звітні періоди, і не вимагає коригувань накопиченої амортизації у попередніх періодах.

Відповідно до П(С)БО 7 амортизація може нараховуватися за такими методами.

Прямолінійний метод. Для цього методу характерною є стабільна норма амортизації, яка визначається на основі терміну корисного використання основних засобів:

$$A = \frac{V_a \cdot H_a}{100},$$

де A – сума амортизації за рік;

V_a – вартість, що амортизується;

H_a – річна норма амортизації, яка залежить від терміну корисної експлуатації.

Метод зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок року на річну норму амортизації [30, с.74]. Річна норма амортизації (у %) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількостіроків корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на йогопервісну вартість.

$$H_a = 1 - \sqrt[n]{\frac{\text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Вартість об'єкта}}}, \quad \text{де}$$

n – Кількість років корисної експлуатації об'єкта.

Метод прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється виходячи з терміну корисного використання об'єкта і подвоюється. За рахунок збільшеної норми прискорюються темпи перенесення вартості об'єкта на новостворений продукт.

Кумулятивний метод, за яким річна сума амортизації ($\sum A_p$) визначається як добуток вартості, що амортизується (V_a), на кумулятивний коефіцієнт [30, с.75]. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишилися до кінця очікуваного строку використання об'єкта (K), на суму числа років його корисного використання (C) за формулою:

$$\sum A_p = V_a \cdot K \div C$$

Виробничий метод, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу випущеної продукції, виконаних робіт (послуг) та виробничої ставки амортизації, що залежить від фактичного обсягу продукції [30, с.75].

Питанням вибору найефективнішого методу нарахування амортизації науковці переймаються давно, але актуальності воно не втратило й донині.

Окремі зарубіжні науковці наголошують на відсутності «істинного» методу нарахування амортизації і його вибір пов'язують тільки з практичною зручністю. Вони виходять з того, що кожному методу нарахування амортизації притаманні свої недоліки, а отже підприємство має обирати найменш гірший для себе варіант [30, с.74]. Крім того, важливо враховувати поставлену керівництвом підприємства мету щодо способу й інтенсивності споживання об'єкта (групи об'єктів) основних засобів.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, в якому об'єкт основних засобів було введено в експлуатацію. Нарахування амортизації при застосуванні виробничого методу починається з дати, що настає

за датою, на яку об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання.

Нарахування амортизації припиняється з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію. Нарахування амортизації при застосуванні виробничого методу припиняється з дати, що настає за датою вибуття об'єкта основних засобів. Суму нарахованої амортизації всі підприємства відображають шляхом збільшення суми витрат підприємства і зносу основних засобів.

Амортизація основних засобів проводиться до досягнення залишкової вартості об'єктом його ліквідаційної вартості. Нарахування амортизації для оподаткування здійснюється підприємством за методом, визначеним наказом про облікову політику для нарахування амортизації з метою складання фінансової звітності та починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації [20].

З амортизацією тісно пов'язаний такий термін як знос основних засобів. Під ним розуміють суму амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання [30, с.76]. Розрізняють фізичний та моральний знос основних засобів. Перший пов'язаний з втратою первісних технічних характеристик об'єкта основних засобів, а другий – з появою на ринку нових, більш ефективних засобів, які є наслідком впровадження інноваційних розробок.

Для визначення суми амортизації основних засобів, що належить до нарахування у звітному місяці застосовується форма № ОЗ-14 «Розрахунок амортизації основних засобів». Даний документ заповнюється на підставі інвентарних карток форми ОЗ-6 з врахуванням змін, внесених актом форми ОЗ-2 при прийомі-передачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів.

Синтетичний облік амортизації і зносу основних засобів ведеться на пасивному рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», субрахунку

13.1 «Знос основних засобів» в Журналі-ордері № 13 при журнально-ордерній формі, в Журналі № 4 – при журнальній формі, або у відповідній машинограмі. За кредитом цього субрахунку відображається нарахування амортизації(зносу), а за дебетом – списання зносу внаслідок вибуття основних засобів.

Кореспонденція рахунків з обліку амортизації основних засобів подана в таблиці 3.2. Вона здійснюється на основі даних спеціальних розрахунків амортизаційних відрахувань, які додаються дореєстрів аналітичного обліку.

Таблиця 3.2

Кореспонденція рахунків з обліку амортизації основних засобів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Нараховано амортизацію об'єктів допоміжних, підсобних виробництв	23.2	13.1
2	Нараховано амортизацію по виробничому обладнанню, будівельній техніці	91.1	13.1
3	Нараховано амортизацію за основними засобами загальновиробничого(загальнодільничного) призначення	91.2	13.1
4	Нараховано амортизацію основних засобів адміністративного призначення (наприклад, амортизація офісного обладнання, комп'ютерів, використовуваних адміністративно-управлінським персоналом)	92	13.1
5	Нараховано амортизацію основних засобів, використовуваних при збуті продукції	93	13.1
6	Нараховано амортизацію основних засобів, що використовуються в іншій операційній діяльності (амортизація об'єктів житлово-комунального і соціально-культурного призначення)	94.9	13.1
7	Списується амортизація (знос) за основними засобами, які вибули	13.1	10

Отже, амортизація – це спосіб поступового перенесення вартості основних засобів, які беруть участь у виробництві, протягом терміну їх корисного використання на собівартість продукції і накопичення коштів для відшкодування витрат на їх відтворення. Відповідно, методи нарахування

амортизації забезпечують систематичний розподіл вартості об'єктів основних засобів протягом строку їх корисного використання, тому від обраного методу нарахування амортизації основних засобів (згідно з новим групуванням) і буде залежати порядок розподілу сум амортизації по роках і відтворення основних засобів.

4. Облік ремонтів та поліпшення ОЗ

Для забезпечення ефективності використання, а також продовження терміну служби, основні засоби підлягають періодичним ремонтам. Визначення економічної сутності ремонтів виступає як одне із найважливіших методичних питань. Залежно від того, що розуміють під ремонтами, які їх види виділені у класифікації, буде залежати вирішення питань організації та обліку.

Ремонт – це комплекс робіт, спрямованих на підтримання об'єктів основних засобів у працездатному стані чи відновлення їх первісних технічних характеристик (заміна несправних деталей, агрегатів, вузлів та ін., усунення вад, налагодження тощо) [6, с.96].

П(С)БО 7 «Основні засоби» передбачено, що первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта [21]. Ремонт як такий до поліпшення основних засобів не належить, і, відповідно, витрати на проведення всіх видів ремонту не збільшують балансової вартості об'єкта, а зараховуються до складу витрат відповідного звітного періоду. Отже, ремонт – це витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта у робочому стані. Щоб розкрити сутність ремонтів необхідно розглянути їх види, які в залежності від складності, характеру і періодичності проведення мають різну мету (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

Класифікація видів ремонту

№ з/п	Класифікаційна ознака	Види ремонтів
-------	-----------------------	---------------

1	За якістю поліпшення основних засобів	Реконструкція; модернізація; модифікація; дообладнання; технічне переозброєння
2	За технічними ознаками	Поточні ремонти; середні ремонти; капітальні ремонти
3	Залежно від способу здійснення	Господарський; підрядний; змішаний
4	За відношенням до плану	За планом; непередбачуваний
5	За відношенням до господарської діяльності	Ремонти виробничих основних засобів; ремонти невиробничих основних засобів
6	За належністю основних засобів	Власні; орендовані

Найпоширенішою ознакою, за якою класифікують ремонт основних засобів, це залежно від ролі у відтворенні та оновленні засобів, за якою ремонт поділяють на поточний, капітальний та середній [9, с.25].

Поточний ремонт – ремонт, який виконується для забезпечення або відновлення працездатності виробу і полягає в заміні і (або) відновленні окремих частин. З допомогою поточного ремонту усуваються дрібні неполадки, ушкодження, замінюються окремі деталі, попереджається прогресуючий фізичний знос.

Отже, поточний ремонт не відновлює основні засоби, а лише підтримує їх у робочому стані.

Поточний ремонт за видами робіт поділяють на: поточний профілактичний ремонт, який запланований заздалегідь за часом виконання, обсягами та вартістю виконання робіт та поточний непередбачений ремонт, який виявляється в процесі експлуатації і виконується в терміновому порядку [10, с.100]. Річні й кварталні плани поточного профілактичного ремонту складають за результатами технічного огляду та на основі опису виконаних робіт.

Капітальний ремонт зумовлений нормальним закономірним фізичним зносом основних засобів, у підсумку призводить до оновлення об'єктів основних засобів, і на відміну від поточного, складніший за обсягом виконуваних робіт, потребує значних одноразових витрат і здійснюється значно рідше.

Капітальний ремонт є формою відтворення основних засобів та складним за обсягом робіт видом ремонту. Його проведення передбачає комплекс робіт з відновлення справності об'єктів основних засобів, їх повного демонтажу, заміни спрацьованих деталей і вузлів, важливих частин та основних конструкцій [9, с.26]. Капітальний ремонт передбачає повне зупинення обладнання на тривалий час. Проводять його з періодичністю понад рік, з інтенсивністю, яка залежить від умов експлуатації об'єктів основних засобів. Економічна доцільність проведення капітального ремонту визначається шляхом порівняння витрат на капітальний ремонт з вартістю об'єктів, що ремонтуються.

Капітальний ремонт поділяють на: комплексний капітальний ремонт, який проходить в усій будівлі загалом та при якому передбачається одночасне відновлення зношених конструктивних елементів, обладнання загалом та вибіркового капітальний ремонт, при якому здійснюють ремонт, заміну чи підсилення конструкцій та обладнання, несправність яких може погіршити стан сусідніх конструкцій.

Середній ремонт – це ремонт, при якому змінюються зношені деталі, вузли, конструкції обмеженої номенклатури без повного розбирання об'єкта, що ремонтується [27, с.152].

Є такі способи виконання ремонту основних засобів: господарський, підрядний та змішаний. При господарському способі всі роботи з ремонту основних засобів виконуються власними силами суб'єкта господарювання та оплачується за рахунок коштів основної діяльності цього суб'єкта. Можливі такі

варіанти його здійснення та обліку:

– ремонт проводиться спеціальним підрозділом, який є на підприємстві (ремонтна бригада):

Д-т 23 (субрахунку «Ремонтні роботи») К-т 20, 66, 65, 13 – протягом місяця затрати за елементами;

Д-т 23 (91, 92, 93, 94) К-т 23 (субрахунку «Ремонтні роботи») – списання затрат в кінці місяця

– ремонт здійснюється працівниками, які забезпечують експлуатацію об'єктів основних засобів:

Д-т 23 (91, 92) К-т 20, 66, 65

Підрядний спосіб – це спосіб, за яким роботи по ремонту виконуються підрядником для замовника, за договором підряду на ремонт, що укладається між підрядником та замовником. В обліку даний спосіб відображається так:

Д-т 23 (91, 92, 93, 94) К-т 63, 685

І змішаним є спосіб, при якому частина ремонтних робіт виконується господарським способом, а частина – підрядним. При цьому має місце поєднання

бухгалтерських записів, які використовуються при перших двох способах.

Розподіл та відображення в бухгалтерському обліку витрат на поліпшення та ремонт основних засобів, згідно з П(С)БО 7, здійснюється за такими напрямками [21]:

1) витрати, пов'язані з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта основних засобів;

2) витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта у робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо) та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання.

Якщо підприємство здійснює поліпшення (добудову, реконструкцію, модернізацію тощо), тобто роботи, від яких очікується збільшення вигод у майбутньому, то такі дії розцінюються як капітальні інвестиції. Вони обліковуються на рахунку 15 однойменної назви, у дебеті якого відображаються понесені витрати. Після закінчення всіх робіт на основі акта на загальну суму поліпшення збільшується первісна вартість основних засобів.

Дані операції відображаються такими бухгалтерськими проведеннями:

Д-т 15 К-т 66, 65 – витрати, на поліпшення основних засобів;

Д-т 10 К-т 15 – збільшення первісної вартості основних засобів на основі акта.

Приймання закінчених робіт з добудови, дообладнання, реконструкції оформляється Актом приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів (форма № ОЗ-2). Таким самим актом оформляють приймання об'єктів основних засобів після завершення капітального ремонту.

Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів (форма № ОЗ-2) є тим первинним документом, на основі якого робляться відповідні записи у інвентарній картці про збільшення первісної вартості об'єкта в результаті його реконструкції, модернізації чи інших поліпшень [6, с.97]. Якщо відображення всіх змін у вказаній інвентарній картці має певні труднощі, відкривається нова інвентарна картка (із збереженням раніше присвоєного номера) із зазначенням показників, що характеризують дообладнаний або реконструйований (поліпшений) об'єкт.

Згідно з податковим законодавством витрати на реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел фінансування [20]. Під «невиробничими основними засобами» згідно з Податковим кодексом розуміють основні засоби, які не використовуються в господарській діяльності підприємства.

Аналітичний і синтетичний облік витрат на ремонти, які не призводять до збільшення економічних вигод, ведеться на рахунках 23, 91, 92, 93, 94 в Журналах-ордерах № 10, 10-Б при журнально-ордерній формі обліку, Журналах № 5, 5А – при журнальній формі обліку, або у відповідному електронному реєстрі – при автоматизованій. Аналітичний облік витрат на поліпшення основних засобів, які приводять до збільшення економічних вигод ведеться на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» у Відомості 18 при журнально-

ордерній формі обліку, Відомості 4.1 – прижурнальній формі, відповідному електронному реєстрі – при автоматизованій.

Синтетичний облік цих витрат здійснюється відповідно в Журналі-ордері № 16, Журналі № 4 або електронному реєстрі.

Таким чином, для забезпечення експлуатаційних якостей і ефективності використання, а також продовження терміну служби об'єктів основних засобів їх необхідно підтримувати в робочому стані або відновляти їхню працездатність, тобто постійно здійснювати технічне обслуговування, при виході з ладу здійснювати ремонт, а для підвищення продуктивності та поліпшення технічних характеристик – модернізацію і реконструкцію. Причому власник самостійно планує витрати на всі види ремонтів, виходячи з фізичного стану основних засобів і своїх фінансових можливостей.

5. Методика обліку вибуття ОЗ

Останнім етапом життєвого циклу основного засобу є його вибуття. Різні автори по-різному визначають можливі шляхи вибуття основних засобів. З метою удосконалення методичних підходів із бухгалтерського обліку операцій з вибуття основних засобів підприємства вважається за доцільне виділити ряд типових операцій за даним напрямком (табл. 5.1).

Таблиця 5.1

Господарські операції з вибуття основних засобів

№ з/п	Тип операції	Характеристика
1	Реалізація	Передача прав власності на об'єкт основних засобів іншим юридичним (фізичним) особам на умовах платності (на підставі договору купівлі-продажу, в результаті чого продавець отримує виручку від реалізації об'єкта основних засобів)
2	Безоплатна передача	Передача об'єктів основних засобів від одного підприємства (організації, установи) іншому суб'єкту господарювання без оплати їх вартості (з балансу на баланс)
3	Обмін	Обмін на подібні активи: справедлива вартість об'єктів основних засобів, що будуть передаватися на підстави договору міни, рівна

		Обмін на неподібні активи: об'єктів основних засобів, що будуть передаватися на підставі договору міни, не рівна. Сторона договору, у якої справедлива вартість підлягаючих обміну основних засобів виявилася меншою, зобов'язана доплатити іншій стороні різницю
4	Списання (ліквідація)	Фізичний знос: втрата вартості використовуваного основного засобу порівняно з вартістю нового, що обумовлена частковою або повною втратою первісних технічних та технологічних якостей його елементів Моральний знос: знос у результаті створення нових, прогресивніших, економічно ефективніших, досконаліших об'єктів основних засобів з підвищеною продуктивністю
5	Внесок до статутного капіталу	Вклад засновника до статутного капіталу суб'єкта господарювання у майновій формі (об'єкт основних засобів)
6	Фінансова оренда	П(С)БО 14 «Оренда» декларує передачу у фінансову оренду об'єкта основних засобів як його вибуття, у зв'язку з передачею орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом
7	Недостача	Виявлення втрати основного засобу за результатами інвентаризації (за обліковою вартістю)
8	Передача в рахунок оплати заборгованості	Списання об'єкта основних засобів з балансу та передача права контролю іншій стороні

Вибуття основних засобів може бути зумовлено невідповідністю їх певним критеріям, визначених положеннями П(С)БО 7 [21]:

- ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням цього об'єкта;
- вартість може бути достовірно визначена;
- матеріальність (мати матеріальну форму);
- призначення (утримуватися з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій);
- термін корисного використання (строк експлуатації – більше року або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Вибуття основних засобів враховує операції, що призводять до виникнення доходів та/або понесення витрат, пов'язаних з напрямом вибуття. Так,

безоплатній передачі основних засобів зменшується чистий або нерозподілений прибуток минулих років. Під час внесення основних засобів до статутного капіталу іншого підприємства автоматично збільшуються обсяги інвестицій інвестора. За умови реалізації основних засобів підвищується ліквідність балансу підприємства. Під час ліквідації основних засобів підприємство, як правило, отримує збитки.

Отже, основними причинами вибуття основних засобів можуть бути:

- продаж;
- ліквідація через невідповідність критеріям визнання активом;
- безоплатна передача іншим підприємствам (організаціям);
- списання у випадку виявлення нестачі.

Продаж основних засобів може бути здійснено за грошові кошти, шляхом обміну на інші активи, в тому числі передача окремих об'єктів до статутного капіталу інших підприємств, вилучення засновником при його вибутті з підприємства.

Реалізація основних засобів здійснюється за узгодженими між сторонами цінами. При цьому основні засоби спочатку переводяться до складу товарів і у вигляді останніх списуються з балансу підприємства [14, с.160]. Бухгалтерські записи щодо продажі основних засобів представлені у таблиці 5.2.

Таблиця 5.2

Кореспонденція рахунків з обліку реалізації

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1	Відображено дохід від реалізації основних засобів разом з ПДВ	37	71.2
2	Відображено суми ПДВ в ціні реалізації	71.2	64.1
3	Списується знос реалізованих основних засобів	13.1	10
4	Залишкова вартість автомобіля переводиться до складу товарів, утримуваних для продажу	28.6	10
5	Списується собівартість товарів (групи вибуття) на інші	94.3	28.6

	операційні витрати		
6	Віднесення доходів на збільшення фінансових результатів	71.2	79.1
7	Віднесення витрат на зменшення фінансових результатів	79.1	94.3

Ліквідація об'єктів може відбуватися в результаті фізичного, морального зносу, аварій, стихійного лиха. При цьому комісія складає Акт списання основних засобів типової форми № ОЗ-3, де вказується об'єкт, що ліквідується, його вартість, сума зносу і причина вибуття, оприбутковані в процесі ліквідації матеріальні цінності, а також понесені витрати. При ліквідації враховується ступінь зносу об'єктів, результати самої ліквідації: дохід (за частини, металобрухт), витрати (зарплата робітників, нарахування на неї тощо) [14, с.161]. Типова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з ліквідації основних засобів наведено у таблиці 5.3.

Таблиця 5.3

Типова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку для відображення ліквідації об'єктів основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
1	Списується вартість ліквідованих основних засобів у частині нарахованого зносу	13.1	10
2	Списується залишкова вартість ліквідованих основних засобів	97.6	10
3	Витрати, пов'язані з ліквідацією основних засобів	97.6	20, 23, 66, 65

Продовження таблиці 5.3

1	2	3	4
4	Доходи від ліквідації основних засобів	20, 22	74.6
5	Відображення суми ПДВ у разі ліквідації недоамортизованих основних засобів (20% від залишкової вартості)	97.6	64.1

Кореспонденція рахунків з обліку списання нестачі основних засобів представлена у таблиці 5.4.

Таблиця 5.4

Типова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку для відображення списання нестачі або псування об'єктів основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
1	Списується вартість нестачі чи псування основних засобів в частині нарахованого зносу	13.1	10
2	Списується залишкова вартість зазначених основних засобів	97.6	10
3	Визнано дохід у вигляді суми, що підлягає відшкодуванню винними особами	37.5	74.6
4	Відображення суми ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету	74.6	64.1
5	Відображення суми недостачі, яка справляється до бюджету	74.6	64.2
6	Одержання суми відшкодування від винних осіб за втрати основних засобів	30, 31	37.5

Синтетичний облік вибуття основних засобів здійснюється у Журналі-ордері № 13 при журнально-ордерній формі обліку, Журналі № 4 – при журнальній формі, або у відповідному електронному реєстрі – при автоматизованій.

Отже, вибуття основних засобів може мати як позитивний (реалізація, внесок до статутного капіталу інших підприємств, обмін на неподібний актив, фінансова оренда), так і негативний фінансовий результат (безоплатна передача, недостача, втрати в наслідок надзвичайних ситуацій, списання/ліквідація основних засобів). Нульовий вплив на фінансовий стан підприємства мають такі типи операцій з вибуття як обмін на подібні активи, передача основних засобів у рахунок погашення заборгованості перед іншим суб'єктом господарювання.

Висновки

Основні засоби є однією із складових основного капіталу суб'єкта господарювання, необхідні йому для здійснення виробничого господарської діяльності.

Відповідно до П(С)БО 7, основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціальнокультурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік). Дане визначення повністю відповідає визначенню, наведеному в МСБО 16 «Основні засоби».

У Податковому кодексі України дане поняття трактується як матеріальні активи, в тому числі запаси корисних копалини, наданих в користування ділянок надр, які призначаються платником податку для використання в господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 6000 гривень і поступово зменшується в зв'язку з фізичним або моральним зносом і очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію складає більш за один рік (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Основні засоби відіграють важливу роль у виробничо-господарському процесі та їх використання безпосередньо впливає на результат діяльності підприємства. Своєчасне відображення достовірної інформації про надходження та вибуття основних засобів, правильна оцінка та нарахування амортизації – це основні завдання бухгалтерського обліку основних засобів.

Основні засоби можуть надходити на підприємство різними шляхами, зокрема через: придбання з відповідною оплатою або за бартерним обміном; будівництво підрядним чи господарським способами; безоплатне отримання від інших організацій; внески засновників до статутного капіталу підприємства; оприбуткування лишків, виявлених при інвентаризації. Надходження основних засобів шляхом придбання чи будівництва відображається в обліку як капітальні інвестиції.

П(С)БО 7 «Основні засоби» виділяє такі методи нарахування амортизації: прямолінійний метод, метод зменшення залишкової вартості, метод прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний метод, виробничий метод. На практиці найчастіше використовують прямолінійний метод, адже він є простий, раціональний та систематичний.

Підтримання основних засобів у стані, придатному для експлуатації, потребує періодичного їх ремонту, технічного обслуговування, модернізації, реконструкції та інших видів поліпшення. Ремонт – це комплекс робіт, спрямованих на підтримання об'єктів основних засобів у працездатному стані чи відновлення їх первісних технічних характеристик (дані витрати відносяться до витрат періоду), а поліпшення (модернізація, модифікація, добудова, реконструкція) – це роботи, від яких очікується збільшення вигід у майбутньому (загальна сума поліпшення буде включатись до первісної вартості основних засобів).

Останнім етапом життєвого циклу основного засобу є його вибуття. Основними причинами вибуття основних засобів можуть бути: реалізація; ліквідація; безоплатна передача іншим підприємствам (організаціям); передача окремих об'єктів до статутного капіталу інших підприємств; списання у випадку виявлення нестачі. Вибуття основних засобів може мати як позитивний (реалізація, внесок до статутного капіталу інших підприємств, обмін на неподібний актив, фінансова оренда), так і негативний фінансовий результат (безоплатна передача, недостача, втрати в наслідок надзвичайних ситуацій, списання/ліквідація основних засобів). Нульовий вплив на фінансовий стан підприємства мають такі типи операцій з вибуття як обмін на подібні активи, передача основних засобів у рахунок погашення заборгованості перед іншим суб'єктом господарювання.

Таким чином, облік основних засобів на підприємстві займає одне із важливих місць, адже основні засоби визначають масштаби та напрями розвитку підприємства. Вони визначають стратегічні можливості діяльності підприємства, а їх ефективне використання впливає на результати виробництва,

тобто в кінцевому результаті на фінансовий результат, його здатність конкурувати з іншими товаровиробниками тощо.

Список використаної літератури

1. Бабіч В. Витрати на ремонт та поліпшення основних засобів: обліковий та податковий аспекти / В. Бабіч // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 8. – С. 10-13.
2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник / Ф.Ф. Бутинець та ін. – [8-евид., доп. і перероб.]. – Житомир ПП «Рута», 2013. – 912 с.
3. Верховглядова Н.І., Шило В.П., Ільїна С.Б та ін. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: Навчальнопрактичний посібник / Н.І.Верхоглядова, В.П. Шило, С.Б. Ільїна та ін. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 536 с.
4. Войнаренко М. П., Пономарьова Н. А., Замазій О. В. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту: навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 488 с.
5. Голов С. Дискусійні аспекти амортизації / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит – 2014. – № 5. – С. 3–8.
6. Головачко В. М. Методика обліку витрат на ремонт і поліпшення основних засобів / В. М. Головачко // Науковий вісник Мукачівського державного університету. Сер. : Економіка. – 2014. – Вип. 2. – С. 95-98.
7. Жук Н. Облік основних засобів в ринкових умовах : [навч. посібник] / Н. Л. Жук. – [2-е вид., доп. і перероб.]. – К. : Всеукраїнський інститут права і оцінки, 2013. – 286 с.
8. Замлинський В.А. Облік основних засобів: переосмислення принципів та завдань / В.А. Замлинський // Облік і фінанси АПК. – 2013. – № 1. – С. 18–23.
9. Занько Б. М. Стан та удосконалення обліку витрат на ремонти і поліпшення основних засобів / Б. М. Занько // Облік і фінанси. – 2014. – № 4. – С. 24-28.
10. Затока Т. В. Теоретичні основи бухгалтерського обліку витрат на ремонт та модернізацію основних засобів / Т. В. Затока // Регіональна бізнес-економіка та управління. – 2014. – № 2. – С. 94-101.

11. Крупка Я. Д. Фінансовий облік [Текст] : підруч. / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. Я. Микитюк[та ін.]. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 418 с.
12. Кундеус О. М. Нарахування амортизації згідно нового Податкового кодексу України / О. М. Кундеус // Інноваційна економіка. – 2011. – №7. – С. 120-127.
13. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів / Затв. Наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561.–Офіц.вид. // Вісник законодавства України, 2003 р., №11, 13, 46. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://webcache.googleusercontent.com/search?>
14. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.Minfin.gov.ua/document/92418/I-1.pdf>.
15. Нормативно-правове регулювання обліку експлуатації та вибуття основних засобів / С.Є. Пиріжок // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2014. – № 1. – С. 160-162.
16. Облік основних засобів в ринкових умовах: Навчальний посібник / За ред. Жук Н.Л. – 2-е вид., доп. і перероб. – К.: ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2013. – 286 с.
17. Огійчук М.Ф. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: підручник / М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, М.І. Беленкова та ін. – 6-те вид., перероб. і допов. – К. : Алерта, 2013 – 1042с.
18. Панасенко А.П. Проблеми основних засобів у бухгалтерському обліку / А.П. Панасенко // Держава та регіони. – 2012. – № 3. – С.407–410.
19. Платонова І.А. Проблеми обліку основних засобів в Україні : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : // <http://intkonf.org/platonova-ia-problemi-obliku-osnovnih-zasobiv-v-ukrayini/>.
20. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.
21. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №7 «Основні засоби»: [Електронний ресурс] : положення (стандарт) бухгалтерського обліку:

[затверджений наказом Міністерства фінансів України 27 квітня 2000 р.] : [за станом на 27 квітня 2000 р.] // Законодавство України – режим доступу:

<http://zakon.rada.gov.ua>

22. П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах».[Електронний ресурс] : положення (стандарт) бухгалтерського обліку: [затверджений наказом Міністерства фінансів України 27 квітня 2000 р.] : [за станом на 27 квітня 2000 р.] // Законодавство України – режим доступу:

<http://zakon.rada.gov.ua>

23. П(С)БО 25 «Фінансовий звіт» [Електронний ресурс] : положення (стандарт) бухгалтерського обліку: [затверджений наказом Міністерства фінансів України 27 квітня 2000 р.] : [за станом на 27 квітня 2000 р.] // Законодавство України – режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

24. Попович В.І. Облік основних засобів: порівняльний аналіз МСБО та П(С)БО / В.І. Попович // Вісник Національного університету « Львівська політехніка». – 2015. – № 721. – С. 216–218.

25. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>

26. Пушкар М. С. Фінансовий облік [Текст] : підруч. / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш,2002. – 578 с.

27. Світлична О. С. Облік витрат на ремонт та поліпшення основних засобів / О. С. Світлична // Управління розвитком. – 2014. – № 15. – С. 151-154.

28. Смоленюк П.С. Облік основних засобів в нових умовах господарювання / П.С. Смоленюк // Наука й економіка. – 2015. – № 1. – С. 108–116

29. Сопко В.В. Бухгалтерський облік : навч. посібник / В.В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2010. – 578 с.

30. Стадницький Ю.І. Амортизація основних засобів: класифікація підходів // Наука і економіка: науково-теоретичний журнал Хмельницького економічного університету. – 2014. – Вип. 4 (24). – С. 72–78.

31. Фінансовий облік [Текст] : навч. посіб. / за ред. В. К. Орлової, М. С. Орлів, С. В. Хоми. –2-ге вид., доп. і перероб. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 510 с.

Додаток А

Таблиця А.1

Підходи різних дослідників до визначення поняття «основні засоби»

Автор підходу	Визначення
Бабасєв Ю. А.	Основні засоби – це частина майна, використовувана як засоби праці при виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг або для управління організацією протягом періоду, що перевищує 12 місяців, або звичайний операційний цикл, якщо він перевищує 12 місяців.
Бабяк Н. Д.	Основні засоби – засоби праці, що є матеріально-речовими елементами, грошовим вираженням яких є основні виробничі і невиробничі фонди.
Безруких П. С.	Основні засоби є сукупністю матеріально-речових об'єктів і цінностей, що діють в незмінній натуральній формі протягом тривалого періоду. Це засоби, що створюють матеріально-технічну основу і умови виробничо-господарської діяльності підприємства
Борисов А. Б.	Основні засоби – засоби праці виробничого та невиробничого призначення. Характерною особливістю основних засобів є участь в процесі виробництва тривалий час, протягом багатьох циклів, при збереженні основних властивостей і первинної форми, при цьому поступове зношування і їх вартість переноситься на продукцію, що виготовляється.
Бойко В. М., Вашків П. Г.	Основні засоби – сукупність засобів праці, які функціонують у сфері матеріального виробництва в незмінній натуральній формі протягом тривалого часу та переносять свою вартість на заново створений продукт частинами в міру їх зношення.
Бутинець Ф. Ф. Василенко Ю. А., Чебанова Н. В. Коваленко А. М. Хом'як Р. Л.	Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він перевищує один рік).
Дем'яненко М. Я.	Основні засоби – це термін бухгалтерського обліку, синонім економічного поняття «необоротні матеріальні активи» (засоби виробництва, матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі діяльності або для здійснення адміністративних і соціальних функцій, що використовуються

	протягом тривалого періоду і поступово переносять свою вартість на продукцію у міру зношення); матеріальні цінності (виробниче майно), що споживається у виробничому процесі, тобто фізичний капітал. Засоби - це прийоми, дія, знаряддя, гроші, матеріальні цінності, речі, устаткування, будьяке добро, яке використовується для досягнення певної мети.
Грабова Н. Н.	Основні засоби – це матеріальні активи, що функціонують в натуральній формі як у виробничій сфері, так і в невиробничій протягом довгого часу (більш за один рік).

Продовження таблиці А.1.

Автор підходу	Визначення
Кужельний Н. В.	Основні засоби – сукупність матеріально-суттєвих цінностей, діючих в натуральній формі і протягом як матеріального виробництва, так і в невиробничій сфері.
Сопко В. В.	Основні засоби – засоби праці, що експлуатуються довше ніж один рік і мають вартість понад встановлений ліміт; виняток становить лабораторне обладнання, повністю і багаторазово беруть участь у процесі виробництва; переносять свою вартість на готову продукцію частинами, по мірі зносу.
Сердюк В. Н.	Основні засоби – засоби праці, ціна яких перевищує встановлений підприємством вартісний ценз, і термін експлуатації яких перевищує один рік (чи операційний цикл, якщо він більший за рік) в первісній натуральній формі як засоби праці (машини, обладнання, прибори та інструменти) чи як матеріальні умови праці (будівлі, споруди, інвентар).
Сухарський В. С.	Основні засоби (основні фонди) – це засоби праці виробничого і невиробничого призначення (будівлі, споруди, машини, передавальні пристрої, інвентар і т.п.), що беруть участь у процесі виробництва в продовж багатьох циклів, зберігаючи при цьому свою натуральну форму, і поступово (в міру зношення) переносять свою вартість на вироблену продукцію.
Фамінський І. П.	Основний капітал, основні засоби, основні фонди – сума капіталу, вкладеного в сукупність матеріально-речових об'єктів і цінностей, що використовуються в процесі виробництва для впливу на предмети праці і їх перетворення в придатні до споживання продукти. Основний капітал приймають участь в багатьох циклах виробництва, служить протягом довгого часу й переносить свою вартість на вартість вироблених з його допомогою товарів поступово, по мірі зносу шляхом нарахування амортизації
Щербина А. В.	Основні засоби – це матеріальні активи, що функціонують в натуральній формі як у виробничій сфері, так і в невиробничій протягом довгого часу (більш за один рік).

Додаток Б
Таблиця Б.1

Об'єкти, що підлягають та не підлягають амортизації

Амортизації підлягають	Не підлягають амортизації та повністю відносяться до складу витрат за звітний період такі витрати платника податку	Не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел фінансування
Витрати на придбання основних засобів, нематеріальних активів та довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності	Витрати на утримання основних засобів, що знаходяться на консервації.	Витрати бюджетів на будівництво та утримання споруд благоустрою та житлових будинків, придбання і збереження бібліотечних і архівних фондів.
Витрати на самостійне виготовлення основних засобів вирощування довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності, в т.ч. витрати на оплату зарплати працівникам, які були зайняті на виготовленні таких основних засобів.	Витрати на ліквідацію основних засобів.	Витрати бюджетів на будівництво та утримання автомобільних доріг загального користування.
Витрати на капітальне поліпшення землі, не пов'язане з будівництвом, а саме: іригацію, осушення та інше подібне капітальне поліпшення землі.	Витрати на придбання (виготовлення) сценічнопостановочних предметів вартістю до 5 тис. грн. театральновидовищними підприємствами-платниками податку.	Витрати на придбання та збереження Національного архівного фонду України, а також бібліотечного фонду, що формується та утримується за рахунок бюджетів.
Капітальні інвестиції, отримані платником податку з бюджету, у вигляді цільового фінансування на придбання об'єкта інвестування за умови визнання доходів пропорційно сумі нарахованої амортизації по такому об'єкту.	Витрати на виробництво національного фільму та придбання майнових прав інтелектуальної власності на національний фільм.	Вартість гудвілу
Сума переоцінки вартості основних засобів, проведеної відповідно до п. 146.21 ПКУ.		Витрати на придбання та ремонт, а також на реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів