

Лучко М.Р., Десятнюк О.М.

# **ОСНОВНІ ЗАСОБИ: ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АНАЛІЗ**

Ташчоліп 1006

Лучко М.Р.  
Десятнюк О.М.

В бібліотеку  
бізнесмена

# ОСНОВНІ ЗАСОБИ: ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АНАЛІЗ

(практичний посібник)



Тернопіль, 1996.

ББК 65.052

X21

УДК 336:657.24

Лучко М.Р., Десятнюк О.М.

Основні засоби: облік контроль та аналіз. - Тернопіль.:  
1996. 50 с.

*Посібник містить матеріал, який узагальнює діючу  
практику обліку, контролю та аналізу основних засобів.  
Матеріал викладений за нормативною базою станом на  
1 листопада 1996 року.*

*Буде корисним бухгалтерам, студентам, науковцям та  
широкому загалу читачів.*

Рецензенти: к.е.н. проф. Остап'юк М.Я.  
к.е.н. доцент Хом'як Р.Л.

© Лучко М.Р.  
Десятнюк О.М.

## Зміст

Вступ.....	4
Розділ 1. Загальна характеристика основних засобів.....	4
1.1. Поняття основних засобів, їх склад та класифікація.....	4
1.2. Групування основних засобів по інвентарних об'єктах.....	8
1.3. Оцінка основних засобів.....	10
Розділ 2. Організація і методика ведення обліку основних засобів.....	11
2.1. Документальне оформлення операцій по обліку руху основних засобів.....	11
2.2. Облік поступлення основних засобів.....	14
2.3. Облік амортизаційних відрахувань і зносу основних засобів.....	17
2.4. Облік ремонту основних засобів.....	23
2.5. Облік основних засобів в умовах оренди.....	27
2.6. Облік переміщення, вибуття і списання основних засобів.....	31
Розділ 3. Аналіз та контроль основних засобів.....	37
3.1. Основні засоби в ракурсі бухгалтерської звітності та їх аналіз.....	37
3.2. Внутрішньогосподарський контроль основних засобів.....	42
3.3. Ревізія основних засобів.....	46
Інструктивна база.....	50

## Вступ

Основні засоби — важливий фактор розвитку і зміцнення суспільного виробництва. Засоби праці, які входять в їх склад і безпосередньо використовуються при виготовленні продукції, є матеріальною основою виробничих потужностей підприємств і галузей промисловості. Від величини їх об'єму, правильного формування і раціональної структури в значній мірі залежать темпи росту виробництва продукції і національного доходу країни.

Основні засоби складають більшу частину національного багатства країни. Від ефективності їх використання залежать темпи розширеного відтворення, збільшення національного доходу, можливість підвищення життєвого рівня народу. Їх ефективне використання забезпечує також приріст виробництва й нагромадження з меншими капітальними вкладеннями і відволіканням національного доходу.

Важлива роль в забезпеченні високих темпів економічного росту суспільного виробництва належить підвищенню ефективності нагромадження. Вирішення цієї проблеми в значній мірі пов'язане з використанням функціонуючих основних засобів. Ефективніше їх використання дозволяє зменшити потребу в нагромадженні засобів виробництва, необхідних для виготовлення запланованого об'єму продукції. Досягнення високого рівня ефективності нагромадження і використання основних засобів служить передумовою забезпечення безперервності виробництва на розширеній основі в зростаючих розмірах.

Значення основних засобів в суспільному виробництві визначається тим, яке місце займають засоби праці в розвитку продуктивних сил і виробничих відносин. З розвитком технічного прогресу посилюється залежність суспільного виробництва від стану і рівня використання основних засобів.

Засоби праці, являючись важливою ланкою в науково-технічному прогресі, все більше підкоряють собі не тільки сам процес праці, але і весь процес виробництва, його технологію і організацію. Якісний стан основних засобів, ступінь їх розвитку і відповідності останнім досягненням науково-технічного прогресу визначають рівень продуктивних сил суспільства, здатність його виробничого апарату вирішувати намічені задачі.

В даному посібнику узагальнено лінійний стан обліку, контролю і аналізу основних засобів як важливих функцій управління.

## РОЗДІЛ ПЕРШИЙ ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

### 1.1. Поняття основних засобів, їх склад та класифікація

Основними засобами називають сукупність матеріально майнових цінностей, що функціонують в натуральній формі протягом тривалого періоду часу як в сфері матеріального виробництва, так і в невиробничій сфері, і переносять свою вартість на собівартість виготовленої продукції (робіт, послуг) в міру зношування цих засобів.

Згідно з "Положенням про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні" (затверджене ПКМУ від 3.04.93 р. N250), до основних засобів підприємств і господарських організацій не належать і обліковуються в складі засобів в обороті:

предмети, що функціонують менше одного року, незалежно від їх вартості; предмети, вартість до 15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян незалежно від терміну їх служби за винятком сільськогосподарських машин та знаряддя, а також робочих і продуктивних тварин, які належать до основних засобів незалежно від їх вартості. Межова вартість предметів, що не належать

до основних засобів, може змінюватися на підставі виданих нормативних актів; знаряддя лову (трали, неводи, сіті та ін.), незалежно від вартості і терміну служби;

бензомоторні пиляки, сучкорізи, славаний трос, сезонні аороти, тимчасові відгалуження лісовозних доріг, тимчасові будівлі в лісі з терміном експлуатації до двох років (пересувні будиночки, пилкозачочувальні майстерні, бензозаправки та ін.);

спеціальні інструменти і спеціальні пристосування (для серійного і масового виробництва певних виробів або для виготовлення індивідуального замовлення незалежно від вартості);

спеціальний одяг, спеціальне взуття, а також постільні речі незалежно від їх вартості і терміну служби;

формений одяг, призначений для видачі працівникам підприємств, а також одяг і взуття в закладах охорони здоров'я, освіти, соціального захисту, що утримуються за рахунок бюджету, незалежно від вартості і терміну служби; тимчасові (нетитульні) споруди, пристосування і пристрої, витрати на зведення яких включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт;

тара для зберігання товарно-матеріальних цінностей на складах або для здійснення технологічних процесів вартістю в межах ліміту, встановленого в пункті 2 "Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні", за вартістю придбання або виготовлення;

предмети, призначені для видачі напрокат незалежно від вартості; молодяк тварин і тварини на відгодівлі, птахи, кролі, пушні звірі, сім'ї бажді, а також підослідні тварини;

багаторічні насадження, що вирощуються у розсадиках як посадковий матеріал.

Важливим моментом в раціональній організації обліку основних засобів є науково обґрунтована їх класифікація за важливими економічними і технічними ознаками.

Згідно з лічбою типовою класифікацією, основні засоби групуються за їх речовим натуральним характером і видами, функціональним призначенням, галузями, за використанням і належністю.

За натурально речовим характером і видами основні засоби поділяються на:

1. Будівлі.
2. Споруди.
3. Передавальні пристрої.
4. Машини і обладнання.

В тому числі:

- а) силові машини і обладнання;
- б) робочі машини і обладнання;
- в) вимірювальні і регулювальні прилади і пристрої, лабораторне обладнання;
- г) обчислювальна техніка;
- А) інші машини і обладнання.
5. Транспортні засоби.
6. Інструменти.
7. Виробничий інвентар і приналежності.
8. Господарський інвентар.
9. Робочі і продуктивні тварини.
10. Багаторічні насадження.
11. Капітальні витрати на покращення земель.
12. Інші основні засоби.

Правильне групування основних засобів за видами має важливе значення для організації бухгалтерського обліку. Тому зупинимось на ньому детальніше.

До групи "Будівлі" відносять архітектурно-будівельні об'єкти, призначенням яких є створення умов (захист від атмосферних явищ і ін.) для нормального здійснення процесу праці, для житла, соціально-культурного обслуговування і зберігання матеріальних цінностей. В цю групу входять виробничі корпуси і побудови, в яких розміщені цехи і майстерні; побудови, зайняті акумуляторами, баками, басейнами виробничого призначення, вентиляторами, локомотивними і вагонними депо і гаражами підприємств, досліджувальними станціями і лабораторіями, переходи між виробничими і обслуговувальними виробництвом корпусами, побудови, зайняті розподільчими електричними пристроями, станціями обслуговування, трансформаторними пристроями, фільтрами, холодильниками і т.д.; будівлі і побудови для виконання адміністративно-господарських функцій — контори, склади, кладові, телефонні станції підприємств, різні господарські побудови і т.д.

Група "Споруди" охоплює інженерно-будівельні об'єкти, призначенням яких є створення умов, необхідних для здійснення процесу виробництва шляхом виконання тих чи інших технічних функцій, не пов'язаних із змінюванням предмета праці. Спорудами є: штольні, штреки, підземні камери, галереї, бремсберги — вугільні яси, кар'єри та інші капітальні гірські виробітки, нафтові і газові свердловини, арки, димові труби на окремих фундаментах, бункери, мости, естакади, тунелі, залізничні шляхи внутрішньогосподарського транспорту, автомобільні дороги, мостові та інші транспортні споруди підприємств, водопідійомні станції водопроводів, очисні споруди, резервуари, які стоять на самостійних фундаментах, цистерни для зберігання рідких і газоподібних речовин, дамби, водосховища, канали та інші споруди підприємств.

Група "Передавальні пристрої" складається з таких пристроїв, за допомогою яких проводяться передача електричної, теплової чи механічної енергії від машин-двигунів до робочих машин, а також передача рідких і газоподібних речовин від одного об'єкта до іншого. В цю групу входять: електричні сітки, трансмісії, трубопроводи зі всіма проміжними пристроями, необхідними для трансформації (перетворення) і передачі енергії і для переміщення по трубопроводах рідких і газоподібних речовин до споживача. Передавальними пристроями в промисловості є: нафтопроводи і газопроводи, водорозподільчі сітки водопроводів, які мають водопідійомні механізми і водонапірні пристрої, електросітки, газові сітки, паропроводи. При групуванні треба мати на увазі, що магістральні транспортні газопроводи і нафтопроводи відносяться до транспортних засобів, а не до передавальних пристроїв.

Група "Машини і обладнання" включає такі засоби, як машини-генератори, які проводять теплову і електричну енергію, машини-двигуни, які перетворюють різного роду енергію в механічну, тобто енергію руху; парові машини, парові котли, атомні реактори, двигуни внутрішнього згорання, електричні машини, силові трансформатори, силові розподільні пристрої. Всі ці об'єкти включаються до підгрупи "Силові машини і обладнання".

Підгрупа "Робочі машини і обладнання" включає машини, апарати і обладнання, призначені для механічного, термічного і хімічного впливу на предмет праці і для його переміщення у виробничому процесі за допомогою механічних двигунів.

Підгрупа "Вимірвальні і регулюючі прилади і пристрої і лабораторне обладнання" складається з приладів і пристроїв, призначених для усякого роду вимірювань і для регулювання виробничих процесів як ручним, так і автоматичним способом: барометри, амперметри, ватметри, ваги, касові апарати, пульти автоматичного управління, обладнання контрольних пунктів автоматичної сигналізації, прилади і апаратура промислових і науково-дослідних лабораторій, регулятори, калориметри, прилади для визначення вологості.

Підгрупа "Обчислювальна техніка" складається з пристроїв і приладів, призначених для автоматизації процесів, пов'язаних з рішенням різного роду задач. Сюди відносять: електронно-обчислювальні машини, цифрові обчислювальні машини і т.д.

Підгрупа "Інші машини і обладнання" посідає машини, апарати та інше обладнання, які не перелічені вище.

В групу "Транспортні засоби" включаються: електровози, тепловози, паровози, мотовози, мотодрезини, вагони, плагформи, цистерни, теплоходи, пароходи, криголами, газоходи, парами, рефрижератори транспортні, автомобілі вантажні і легкові, причіпи, автосамоскиди, автоцистерни, автобуси, трактори, літаки, гелікоптери, вагони метрополітену, трамваї і тролейбуси, автокари, електротраки, мотоцикли і моторолери, магістральні транспортні нафтопроводи і т.д.

До групи "Інструменти" відносять різьку, ударні, двалачі, уціляючі знаряддя ручної праці, включаючи ручні механізовані знаряддя, які працюють за допомогою електроенергії, а також різного роду пристосування для обробки металів, виробництва монтажних робіт і т.д.

В групу "Виробничий інвентар і приналежності" входять: робочі столи, прилавки, групові огороження машин, шафи і стелажі, інвентарна тара і т.д.

Група "Господарський інвентар" включає: гереносні бар'єри, гардероби, вішаки, столи, крісла, шафи і ящики, що не горять, пишучі машини, килими, гардини та інші господарський інвентар.

Група "Робочі і продуктивні тварини" включає: коні, буйволи, корови, бики-виробники, жеребці-виробники та ін.

Група "Багаторічні насадження" включає всі шугучі багаторічні насадження незалежно від їх віку: плодово-ягідні насадження всіх видів, озеленючі і декоративні насадження, шугучі насадження ботаничних садів.

Молоді насадження всіх видів обліковуються в основних засобах окремо від групи насаджень, які досягли повного розвитку.

До групи "Капітальні витрати на покращення земель" відносять затрати неінвентарного характеру (не пов'язані із створенням споруд) на культурно-технічні заходи з покращення земель для сільськогосподарського користування, які проводяться за рахунок капітальних вкладень на меліорацію.

Група "Інші основні засоби" — бібліотечні фонди, музейні цінності, капітальні затрати в орендовані основні засоби.

За функціональним призначенням розрізняють виробничі основні засоби, що беруть безпосередню участь у виробничому процесі або сприяють його здійсненню (будови, споруди, силові машини і обладнання, робочі машини і обладнання, що діють у сфері матеріального виробництва), і невиробничі основні засоби, що не беруть безпосередньої участі у процесі виробництва і призначені в основному для обслуговування комуніальних і культурно-побутових потреб працівників (будови, споруди, обладнання, машини і апарати, які використовуються у невиробничій сфері).

За галузним народного господарства основні засоби розподіляються на промисловість, будівництво, сільське господарство, транспорт, зв'язок, лісове господарство, торгівлю, житлово-комунальне господарство і побутове обслуговування, освіту, культуру, мистецтво, науку і наукове обслуговування і т.д.

Більша частина основних засобів належить до галузі "Промисловість". Вона безпосередньо пов'язана з процесом виробництва продукції. Але наявність інших видів господарської діяльності (ведення підсобного сільського господарства, будівельно-монтажні роботи, утримання дитячих установ...) зумовлює необхідність обліку основних засобів, що належать до інших галузей господарства.

У зв'язку з цим у бухгалтерському обліку основні засоби промислових підприємств діляться на промислово-виробничі, виробничі основні засоби інших галузей народного господарства та невиробничі.

До виробничих основних засобів належать: будівлі, споруди, передавальні пристрої, машини і устаткування, робочі машини і обладнання, вимірювальні і регулюючі пристрої, лабораторне устаткування, обчислювальна техніка, транспортні засоби, інструмент, виробничий інвентар, господарський інвентар, робочі і продуктивні тварини, багаторічні насадження, меліорація земель і водойм і т.д.

До невиробничих основних засобів належать: будівлі і споруди житлово-комунального і культурно-побутового призначення, транспортні засоби, обладнання, інструменти та інші основні засоби невиробничого призначення для обслуговування житлових, комунальних та культурно-побутових проблем населення.

За використанням основні засоби поділяють на діючі (всі основні засоби, що використовуються у господарстві), недіючі (ті, що не використовуються у даний період часу у зв'язку з тимчасовою консервацією підприємств або окремих цехів), запасні (різні устаткування, що знаходяться в резерві і призначене для заміни об'єктів основних засобів, що вибули або ремонтуються).

Важливе значення з обліку основних засобів має розподіл їх за ознакою незалежності на власні і орендовані. Власні засоби можуть складатися із статутного (пайового, акціонерного) засобу, допоміжного фінансування з відповідних джерел на розширення роботи підприємства, власних прибутків, коштів амортизаційного фонду, спеціальних засобів.

## 1.2. Групування основних засобів за інвентарними об'єктами

Одницею обліку основних засобів є окремий інвентарний об'єкт, під яким вважають завершений пристрій з усіма пристроями до нього або конструктивно окремий предмет, призначений для виконання самостійних функцій, або ж відособлений комплекс конструктивно-посаданих предметів, що є одним цілим і разом виконують відповідну роботу.

Інвентарні об'єкти індивідуальні, якісно відмінні і тому володіють всіма ознаками, необхідними і достатніми для відокремленого обліку. Вони діляться на прості (одниничні) і складні (декілька предметів).

Розглянемо поділ інвентарних об'єктів стосовно окремих груп основних засобів промислового підприємства.

**БУДІВЛІ.** Інвентарним об'єктом по даній групі є кожна окрема будівля. Якщо ж будівлі прилягають одна до одної і мають загальну стіну, але кожна з них є самостійним конструктивним цілим, вони вважаються окремими інвентарними об'єктами. Огороджі, різні надвірні побудови, які обслуговують будівлю (паркан, колодязь, сарай) складають разом з нею один інвентарний об'єкт. Самостійними інвентарними об'єктами є також зовнішні добудови до будівлі, які мають самостійне господарське значення (котельні, склади, гаражі).

Варто відмітити, що в склад будівлі входять всі комунікації, необхідні для її експлуатації: система опалення в середині будівлі, включаючи котельню установку для опалення (якщо остання знаходиться в самій будівлі); внутрішня сітка водо-газопроводу і каналізація, внутрішня сітка силової і освітлювальної електропроводки із освітлювальною арматурою, внутрішні телефонні і сигналізаційні сітки, вентиляційні пристрої, ліфти.

В склад будівлі не входять фундаменти під будь-якого роду об'єктами (які не є будовами) — котлами, генераторами, станками, машинами, апаратами тощо, навіть якщо ці об'єкти розміщені в середині будівлі.

**СПОРУДИ.** Інвентарним об'єктом вважається кожна окрема споруда з пристроями, які складають з нею одне ціле. Наприклад, водопідійомна станція,

включаючи канал і колодязі. Самостійними інвентарними об'єктами є мости довжиною більше 10 м., труби, лінійні побудови в дорожньому господарстві.

**ПЕРЕДАВАЛЬНІ ПРИСТРОЇ.** Інвентарним об'єктом електричних сіток є лінія від розподільчого пристрою чи від клем генераторів до розподільчих пристроїв приймальних підстанцій і від підстанцій до фідерних і трансформаторних приміщень. По трубопроводах самостійними об'єктами вважаються трубопроводи, які не є частиною машини, будівель чи споруд і мають самостійне призначення і т.д.

**МАШИНИ І ОБЛАДНАННЯ.** В цій групі інвентарним об'єктом є кожна окрема машина, включаючи всі пристрої, які входять в її склад, а також індивідуальні огородження і фундамент, якщо об'єкт змонтований на окремому фундаменті. Інвентарним об'єктом по робочих машинах і обладнанню є кожна окрема машина, апарат, установка, пристрій, включаючи всі їх складові, а також індивідуальні огородження і фундамент, якщо об'єкт змонтований на окремому фундаменті.

**ЗА ВИМІРЮВАЛЬНИМИ І РЕГУЛЮВАЛЬНИМИ ПРИЛАДАМИ І ПРИСТРОЯМИ,** а також **ЛАБОРАТОРНИМ ОБЛАДНАННЯМ** самостійним інвентарним об'єктом є предмети, які рахуються в складі основних засобів і не є складовою частиною інвентарного об'єкта, <sup>є</sup> також мають самостійне призначення.

**ЗА ОБЧИСЛЮВАЛЬНОЮ ТЕХНІКОЮ** інвентарними об'єктами є обчислювальні машини і пристрої, які не є складовою частиною іншого інвентарного об'єкта.

За групою **ІНВЕНТАРНИХ ЗАСОБІВ** інвентарним об'єктом вважається кожен окремий об'єкт з усіма належними йому деталями.

Щодо групи **ІНСТРУМЕНТІВ**, то інвентарними об'єктами виступають лише предмети, які не входять в склад машин, верстатів, станків, апаратів і мають самостійне призначення.

Аналогічно, за **ВИРОБНИЧИМ ІНВЕНТАРЕМ І ПРИНАЛЕЖНОСТЯМИ** інвентарними об'єктами є тільки такі предмети, які мають самостійне призначення.

**ГОСПОДАРСЬКИЙ ІНВЕНТАР.** В даній групі кожен окремий предмет є інвентарним об'єктом.

За **РОБОЧИМИ І ПРОДУКТИВНИМИ ТВАРИНАМИ** інвентарним об'єктом вважається кожна доросла тварина.

**БАГАТОРІЧНІ НАСАДЖЕННЯ.** Інвентарними об'єктами по даній групі вважаються зелені насадження кожного парку, саду, бульвару, вулиці, авору, території підприємства і т.д. незалежно від кількості, віку і породи насаджень. За групою **КАПІТАЛЬНИХ ВИТРАТ НА ПОКРАЩЕННЯ ЗЕМЕЛЬ** (без споруд) інвентарним об'єктом є суми капітальних вкладень у відповідні об'єкти.

Стосовно **ІНШИХ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ**, то інвентарним об'єктом по цій групі вважається кожен окремий предмет або комплекс предметів, які складають одне ціле.

Для організації обліку і забезпечення контролю за збереженням основних засобів кожному інвентарному об'єкту незалежно від того, чи знаходиться він в експлуатації, в запасі чи на консервації, присвоюється відповідний інвентарний номер.

Нумерацію інвентарних об'єктів рекомендується будувати за порядковою (серійною) системою, при якій для кожної класифікаційної групи основних засобів за видами виділяється відповідна серія порядкових номерів, які послідовно присвоюються кожному об'єкту даної групи. Число номерів кожної серії повинно бути розраховане таким чином, щоб їх було достатньо для всіх інвентарних об'єктів відповідної групи основних засобів, які є в наявності і які будуть

Згідно з Указом Президента України від 18.07.96 р. N576/96 "Про заходи щодо реформування інвестиційної політики в Україні" підприємства всіх форм власності проводять щоквартальну індексацію вартості груп основних засобів, виходячи з індексу інфляції кварталу, що передував звітному. Індексація не проводиться, якщо протягом кварталу, що передував звітному, рівень інфляції не перевищував 2,5 відсотка. Індексація вартості основних засобів здійснюється залежно від їх виду та термінів зрахування на баланс підприємства за відповідними індексами. Для індексації вартості основних засобів, крім багаторічних насаджень, робочих та продуктивних тварин, використовуються середні індекси ціна на будівництво і промислово-продуццію, що фактично склалися з часу останньої індексації.

Отже, відновна вартість основних засобів складається як сума проіндексованих витрат.

Залишкова вартість основних засобів дорівнює початковій (відновлювальній) вартості за мінусом зносу.

У бухгалтерському обліку основні засоби оцінюються за балансовою вартістю. До її складу можуть входити:

первісна вартість спорудження або придбання (інвентарна вартість); відновлювальна вартість основних засобів, які раніше проходили переоцінку, індексації;

облікова вартість основних засобів, що надійшли безкоштовно за даними обліку передавальної сторони, включаючи витрати одержувача на установаку.

Балансова вартість основних засобів може змінюватися тільки у випадках добування, дообладнання, реконструкції, часткової ліквідації об'єктів або в інших випадках, передбачених законодавчими органами і виконавчою владою України.

## РОЗДІЛ ДРУГИЙ ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ВЕДЕННЯ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

### 2.1. Документальне оформлення операцій по обліку руху основних засобів

Всі операції, пов'язані з рухом основних засобів, оформляють первинними документами, які забезпечують правильність і своєчасність їх обліку.

Типовими формами облікової документації по основних засобах, використовуваними при ручній та автоматизованій їх обробці, є:

форма N OC-1 — акт приймання-передачі основних засобів для оформлення поступлення і вибуття основних засобів;

форма N OC-2 — накладна на внутрішнє переміщення основних засобів для оформлення операцій по переміщенню окремих об'єктів всередині підприємства;

форма N OC-3 — акт приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих інвентарних об'єктів для оформлення об'єктів після капітального ремонту, реконструкції і модернізації;

форма N OC-4 — акт про ліквідацію основних засобів для оформлення вибуття основних засобів (передача, реалізація, списання);

форма N OC-4a — акт про ліквідацію автотранспортних засобів для оформлення вибуття автотранспортних засобів (передача, реалізація, списання);

форми NN OC-6, OC-7, OC-8, OC-9 — інвентарні карточки обліку будівель і споруд (OC-6), машин, обладнання, інструменту, виробничого і господарського інвентаря (OC-7), тварин і багаторічних насаджень (OC-8), групувального обліку однотипових об'єктів (OC-9);

форма N OC-10 — опис інвентарних карточок по обліку основних засобів для реєстрації інвентарних карточок і контролю за їх збереженням;

поступати протягом декількох років. Інвентарний номер, присвоєний об'єкту основних засобів, зберігається, як правило, за ним весь період його знаходження на даному підприємстві.

При виключенні основних засобів зі складу діючих через повне зношення або внаслідок передачі, реалізації іншим підприємствам, їх інвентарні номери виключають. Такий порядок запобігає можливим помилкам в бухгалтерських записках при відображенні операцій, які відносяться до вибувших і знову поступивших основних засобів.

Орендовані основні засоби рахуються у орендогатора під інвентарними номерами, присвоєними їх орендодавцем.

Після присвоєння об'єкту інвентарного номера в первинних документах, які є підставою для прийняття їх на облік чи зняття з обліку даного інвентарного об'єкта, а також для відображення в обліку інших змін, які стосуються даного інвентарного об'єкта основних засобів, вказується його інвентарний номер.

### 1.3. Оцінка основних засобів

Однією з важливих частин, яка характеризує зміст бухгалтерського обліку, є відображення його об'єктів в єдиному вимірнику. Таким в умовах товарно-грошових відносин виступає грошовий вимірник.

Основні засоби відображаються в бухгалтерському обліку і звітності в грошовій оцінці. Така оцінка має важливе значення для правильного визначення їх загальної величини, складу і структури, нарахування амортизації, визначення ефективності використання нової техніки. Економічно обґрунтована оцінка основних засобів важлива для визначення рентабельності, правильних розрахунків між господарськими організаціями при передачі чи реалізації основних засобів і для правильного визначення розміру статутного засобу. Отже, оцінка — це реальне відображення дійсної величини господарських засобів, а жерел їх утворення і господарських операцій в грошовому виразі.

Згідно з "Положенням про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні", в господарській практиці підприємства всіх форм власності використовуються наступні види грошової оцінки основних засобів: початкова, відновлювальна, залишкова.

Початкова (первісна) вартість складається з фактичної суми витрат підприємства на придбання, транспортування, монтаж, побудову і спорудження основних засобів.

Тому початкова вартість включає:

для будівель і споруд — затрати на проектно-дослідні роботи, а також інші затрати, які підлягають включенню у встановленому порядку в інвентарну вартість об'єктів;

для обладнання, яке вимагає монтажу — затрати з придбання, початкові затрати з доставки, затрати по монтажу і встановленню фундаментів чи опори і на проектно-дослідні роботи, а також інші затрати, які включаються у встановленому порядку в інвентарну вартість об'єктів;

для обладнання, яке не вимагає монтажу — затрати на придбання, включаючи початкові затрати з доставлення та інші затрати, пов'язані з придбанням вказаного обладнання.

Сума початкової вартості основних засобів, зафіксована при їх поступленні на підприємство може бути змінена лише при розширенні, добуванні, модернізації і реконструкції об'єкта, що проводяться в порядку капітальних вкладень, внаслідок часткового списання основних засобів, або в результаті переоцінки, проведеної згідно постанови уряду.

Відновлювальна — це вартість основних засобів, переоцінених за діючими цінами на момент переоцінки або індексації.

форма N ОС-11 — інвентарна книга обліку основних засобів для ведення аналітичного обліку об'єктів замість інвентарних карточок на невеликих підприємствах;

форма N ОС-12 — карточка обліку руху основних засобів — як обліковий регістр руху основних засобів по класифікаційних групах;

форма N ОС-23 — інвентарний список основних засобів — в місцях знаходження (експлуатації) об'єктів по особах, відповідальних за збереження основних засобів.

Розрізняють наступні операції по поступленню основних засобів на підприємство:

приймання в експлуатацію завершених будівель і споруд;

встановлення обладнання;

завершені роботи по добуудові та дообладнанню, які збільшують первісну вартість об'єктів;

придбання обладнання, яке не потребує монтажу, а також, яке його потребує, але назначене для постійного запасу;

прийняття в оренду основних засобів;

поступлення дорослих робочих і продуктивних тварин;

приймання завершених капітальних робіт по орендованих основних засобах, які мали місце по роботах, передбачених в договорах про оренду;

капітальні вкладення в насадження, а також капітальні вкладення інвентарного характеру в земельні ділянки, надра, лісові і водні угіддя;

придбання основних засобів, які були в експлуатації;

придбання основних засобів у кооперативних і торгових організаціях;

придбання основних засобів підприємствами для соціально-культурних установ за рахунок власних коштів;

придбання літератури на поповнення технічної бібліотеки, якщо це передбачено кошторисом капітальних вкладень і кошторисом на будівництво; безкоштовне поступлення основних засобів від інших підприємств та організацій;

Асоцінка основних засобів згідно рішення уряду;

зарахування основних засобів, виявлених під час інвентаризації;

переведення в склад основних засобів об'єктів, які були несправильно зараховані в склад малочисних і швидкозношувальних предметів (МШП).

Операції з поступлення основних засобів документально виконуються працівниками підрозділів (відділень, цехів і т.д.) підприємства, які здійснюють приймання, передачу, списання об'єктів, при обов'язковій участі працівників облікового апарату.

Введення в експлуатацію об'єктів основних засобів, придбання чи повернення орендованих об'єктів орендодавцю оформляється "Актом приймання-передачі основних засобів" (ф. N ОС-1). Акт складається при поступленні будь-яких видів основних засобів — будівель, споруд, машин, інструментів і т.д., причому на кожен об'єкт складається окремий акт.

Якщо одночасно оприбутковуються декілька об'єктів основних засобів, допускається складання загального акту лише у відношенні господарського інвентаря, інструментів і т.д., якщо дані об'єкти однотипні, мають однакову вартість і прийняті на матеріальну відповідальність однієї і тієї ж особи.

Для приймання основних засобів, які поступили на підприємство за рознарядкою керівника підприємства, складається комісія. В склад комісії входять: головний механік підприємства, представник технічного відділення, начальник цеху (виробництва) чи відділення, якому передається в експлуатацію об'єкт.

Якщо на підприємство поступають основні засоби, які вже були в експлуатації,

в акті вказують суму їх зносу за даними документами про передачу об'єктів. До акту прикладають технічну документацію (паспорт верстата і т.д.), яка відноситься до даного об'єкта.

Приймання завершених робіт з добуудови і дообладнання об'єктів, які проводились в порядку капітальних вкладень і збільшили їх балансову вартість, оформляється "Актом приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів".

Заповнений і підписаний членами комісії акт разом з технічною документацією на придбання (спорудження) об'єкта передають в бухгалтерію підприємства. Бухгалтерія на основі цих документів відкриває необхідні інвентарні картки (реєстри аналітичного обліку), присвоєно кожному об'єкту порядковий інвентарний номер, який вказується в акті приймання-передачі. Без наявності цих документів не можна вважати, що операція правильно оформлена.

На кожен інвентарний об'єкт відкривається окрема картка. Якщо в склад об'єкту входять приспосіблення і приналежності, які складають з ним єдине ціле, то в картці наводяться перелік всіх його частин і деталей.

В інвентарні картки не вносять всі показники технічної документації. Характеристика об'єктів і окремих його конструктивних деталей повинна бути короткою і відображати індивідуальні особливості об'єкта. Дані про наявність в інвентарному об'єкті дорожніх металів і дорожніх каменів (за видами і кількістю) обов'язково повинні бути віднесені у відповідну інвентарну карточку на основі технічної документації.

Облік однотипових предметів господарського інвентаря, інструментів, станків і т.д., які мають однакове виробництво чи господарське призначення і ту ж технічну характеристику, однакову вартість і які поступили одночасно в одне і те ж відділення, цех, можна вести в інвентарній картці групового обліку (ф. N ОС-9). При цьому кожному окремому об'єкту присвоюється індивідуальний інвентарний номер, який відображається в картці групового обліку.

На основні засоби, прийняті в оренду, в бухгалтерії підприємства-орендаря інвентарні картки не відкриваються. В якості реєстру забалансового аналітичного обліку таких основних засобів виступає копія інвентарної картки даного об'єкта чи виписка з інвентарної книги орендодавця, яка прикладається до акта приймання-передачі орендованих об'єктів. Ці картки (виписки) зберігаються в картотеці бухгалтерії орендаря окремо.

З метою скорочення працездатності облікових робіт на підприємствах, які володіють невеликою кількістю основних засобів, пооб'єктний облік може бути організований в інвентарній книзі (ф. N ОС-11). Записи в даній книзі проводяться в розрізі класифікаційних груп (видів) основних засобів і за місцями їх знаходження.

Технічна документація, яка відноситься до кожного інвентарного об'єкта, після відкриття на нього інвентарної картки (запису в книгу) в бухгалтерії не зберігається, а передається під розписку у відповідне відділення підприємства. Заповнені інвентарні картки реєструються в описах (ф. N ОС-10), які ведуться бухгалтерією (в 1 екземплярі) за класифікаційними групами (видами) об'єктів основних засобів. На підприємствах, де обліковуються основні засоби, в інвентарній книзі складаються не описи, а тільки інвентарні картки (індивідуальні і групові) в одному екземплярі, які зберігаються в бухгалтерії підприємства.

Якщо відображені всіх змін, які характеризують добуудовані і реконструйовані об'єкти, в інвентарній картці, на якій він обліковувався, загруднений, на основі "Акту приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів" (ф. N ОС-3) відкривається нова картка зі всіма показниками, які відображають добуудовані і реконструйовані





При відображенні цих операцій, акціонерні товариства всі затрати, пов'язані з придбанням і введенням основних виробничих засобів, включаючи ПДВ, акумулюють в Дебеті рахунку 33 з Кредиту рахунку 60.

При цьому оплата відображається в звичайному порядку:

Дебет рахунку 60 "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками"  
Кредит рахунку 51 "Розрахунковий рахунок"

Сторнування сум ПДВ:

Дебет рахунку 33 "Капітальні вкладення"

Кредит рахунку 68 "Розрахунки з бюджетом" "сторно"

Зарахування в склад основних засобів, введених в експлуатацію об'єктів виробничого призначення:

Дебет рахунку 01 "Основні засоби"

Кредит рахунку 33 "Капітальні вкладення"

У зв'язку з тим, що суми ПДВ по придбаних невиробничих основних засобах включаються в їх вартість (п.79 Інструкції про порядок нарахування і сплати ПДВ), сторнуючі записи по ПДВ не проводяться, тобто бухгалтерські проводки виглядають так:

Дебет 93 Кредит 33

Дебет 01 Кредит 85 або Дебет 01 Кредит 33

і проводяться на суми фактичних затрат.

При безкоштовному одержанні основних засобів, які не потребують монтажу від інших підприємств чи організацій, де вони до передачі знаходились в експлуатації, в акті прийому-передачі вказується початкова сума і сума зносу, нахоронена на момент передачі.

Поступлення таких об'єктів на державних підприємствах також відображається в початковій вартості по Дебету рахунку 01 та Кредиту рахунку 85.

Однак кореспонденція рахунків на даній стадії не відображає повністю зміст операцій, так як основні засоби вже були в експлуатації і частково спрацьовані. Про це свідчить сума зносу, вказана в акті прийому-передачі. Тому одночасно з першим записом робиться другий:

Дебет рахунку 85 "Статутний фонд"

Кредит рахунку 02 "Знос (спрацювання) майна" на суму зносу.

Таким чином, об'єкти, які поступили, відображаються в обліку по початковій вартості, а по рахунку 02 вказується їх частковий знос (в частині повного відновлення).

В акціонерних товариствах безкоштовно одержані основні засоби оприбутковуються по рахунку 01 в кореспонденції з кредитом рахунку 80 "Прибутки і збитки" — в оцінці по початковій вартості.

Щодо основних засобів, які поступають від учасників акціонерних товариств в рахунок вкладів в Статутний фонд, їх оцінка проводиться визначенням по договору сторін. Такі об'єкти оприбутковуються по Дебету рахунку 01 "Основні засоби".

Кредиту рахунку 75 "Розрахунки з учасниками".

Записи по формуванню Статутного фонду акціонерних товариств проводяться після їх державної реєстрації на суму об'явленого Статутного фонду (для закриття акціонерних товариств) або на суму проведеної підписки на акції (для відкритих акціонерних товариств) наступною проводкою:

Дебет рахунку 75 "Розрахунки з учасниками"

Кредит рахунку 85 "Статутний фонд"

Таким чином оприбутковуються верстати, будівельні механізми, транспортні рухомі механізми тощо.

У зв'язку з проведенням індексації підприємства відображають суми змін

вартості основних засобів наступним чином:

Дебет рахунку 01 "Основні засоби"

Кредит рахунку 88 /субрахунок "Індексація балансової вартості основних засобів"/.

Зміни суми зносу в даному випадку показують:

Дебет рахунку 88 "Фонди спеціального призначення"

Кредит рахунку 02 "Знос основних засобів"

Згорнуте сальдо субрахунку "Індексація балансової вартості основних засобів" на державних підприємствах в тому ж звітному періоді списується в кореспонденції з рахунком 85 "Статутний фонд".

Починаючи з місяця, на перше число якого проведена індексація, амортизаційні відрахування проводяться виходячи з нової вартості основних засобів.

Пройндексована вартість і нова сума зносу основних засобів відображається в інвентарних картках по обліку основних засобів.

Порядок відображення в обліку операцій по демонтванню обладнання, яке не втратило свого виробничого призначення, коли воно поступає в порядку безкоштовної передачі, аналогічний вищевказаному. Виятком є лише те, що при демонтажі обладнання, початкові затрати з його демонтажу (включаючи затрати з встановлення фундаменту, якщо він не використовується за своїм призначенням) державні підприємства списують в зменшення статутного фонду. Тому передаюча сторона повинна виключити ці витрати з початкової вартості об'єкта і списати їх в зменшення статутного фонду, а в документах про передачу вказати ціну початкового придбання, тобто суму затрат з придбання обладнання і витрат на доставку, але без витрат на монтаж.

Підприємство-одержувач затрати зі встановлення прийнятого демонтваного обладнання проводить за рахунок коштів фінансування капітальних вкладень і відображає їх в обліку капітальних вкладень з таким подальшим витрат до вартості встановленого обладнання. Витрати на доставку безкоштовно прийнятих основних засобів відображаються у одержувачів в затратах виробництва.

Поповнення і оновлення основних засобів може бути здійснено також за рахунок кредитів банків.

Кредитування затрат в основні засоби проводиться банками при умові їх повернення відповідно за рахунок засобів фондів розвитку виробництва, за рахунок прибутку, інших джерел.

Оскільки кредитування затрат в основні засоби носить характер капітальних вкладень, суми отриманих довготермінових кредитів знаходять відображення не тільки по розрахункам з банками, а також як джерело фінансування затрат.

**2.3. Облік амортизаційних відрахувань і зносу основних засобів**

Основні засоби в процесі експлуатації поступово зношуються, передаючи частинами свою вартість створеному продукту. Це викликає необхідність систематично визначати ступінь зносу за період їх функціонування в грошовому вираженні. Однак технічно є неможливим встановлювати ступінь зносу кожного окремого об'єкта основних засобів після кожного виробничого циклу. Тому для виявлення частини вартості основних засобів, яка повинна бути включена в затрати виробництва чи обігу, користуються нормами амортизації. Вираховані на основі цих норм суми, що включаються в затрати виробництва чи обігу і є грошовим вираженням зносу основних засобів і називаються амортизаційними відрахуваннями.

Отже, амортизація — процес переходу вартості основних засобів з продуктивної форми в грошову з метою відшкодування їх вартості і нагромадження коштів для наступного повного і часткового відновлення. Норми амортизації — амортизаційні відрахування, виражені в процентах до вартості

основних засобів.

Бухгалтерський облік амортизаційних відрахувань і зносу основних засобів повинен забезпечити:

своєчасне і правильне нарахування амортизації основних засобів і включення їх у затрати виробництва, обігу та інші затрати відповідних господарств і сфер застосування основних засобів;  
правильне визначення зносу основних засобів;  
контроль за використанням амортизаційних відрахувань.

В основі визначення сум амортизаційних відрахувань лежать норми амортизації на повне відновлення, які є єдиними для всіх підприємств і організацій.

Згідно з "Вказівками про організацію бухгалтерського обліку в Україні", амортизація на повне відновлення основних засобів з 1993 року нараховується протягом нормативного терміну їх експлуатації чи терміну, за який балансова вартість основних засобів повністю переноситься на затрати виробництва чи обігу. Відповідно за повністю амортизаційними основними засобами (об'єкти, яких минул термін служби) нарахування амортизації припиняється з першого числа місяця, який наступив за останнім місяцем, в якому вартість цих об'єктів була повністю перенесена на вартість продукції (робіт, послуг). До 1.01.1993 р. нарахування амортизації припинялось у випадку завершення терміну служби тієї машини, обладнання і транспортних засобів.

Згідно з Указом Президента України від 18 липня 1996 року "Про заходи щодо реформування інвестиційної політики в Україні", амортизації основних засобів, як поступовому, за частиними віднесенню їх вартості на витрати виробництва (обігу) платника податку на прибуток підприємств у межах визначених норм, підлягають витрати на придбання основних засобів для власного виробничого використання, включаючи витрати на придбання продуктивної худоби та багаторічних насаджень, самостійне виготовлення основних засобів для власних виробничих потреб, проведення всіх видів ремонтів, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних засобів, поліпшення земель, не пов'язаних з будівництвом.

Особливий порядок нарахування амортизації по основних виробничих фондах діє в галузях вугільної, гірничорудної промисловості, в промисловості з добування рідких, дорогоцінних металів, нерудних корисних копалин. В даних галузях частина засобів амортизується виходячи не із термінів служби, а із обробки корисних копалин.

За допомогою використання поправочних коефіцієнтів, встановлених до норм амортизаційних відрахувань, враховуються особливості окремих видів виробництва, режим експлуатації обладнання, природні умови і вплив агресивного середовища, які викликають підвищений чи знижений знос основних засобів.

Прикладом особливостей експлуатації основних засобів, при яких необхідне використання відповідних коефіцієнтів, можуть бути: ступінь інтенсивності використання машин і обладнання, яке працює в масовому, серійному, дрібносерійному та індивідуальному виробництві, стан доріг для автомобільного транспорту, ступінь завантаження обладнання в добу, протягом року (в сезонних галузях економіки), особливі кліматичні умови експлуатації обладнання і т.д.

До однієї і тієї ж норми амортизаційних відрахувань з врахуванням названих особливостей експлуатації основних засобів можуть застосовуватися одночасно два поправочних коефіцієнти:

$H2 = H1 + K1 + K2 - 1$ ,

де  $H2$  — скоректована норма амортизації;

$H1$  — загальна норма амортизації;

$K1, K2$  — коефіцієнти, які використовуються при наявності відхилень від

встановлених базовою нормою режимів роботи та інших умов.

Діючі норми амортизації диференційовані по окремих видах і групах основних засобів. Це дозволяє точніше розподіляти амортизацію за напрямками затрат в цеховому розрізі і визначати розміри зносу конкретних об'єктів при їх вибутті з підприємства, враховувати точні строки їх служби і відмінності в умовах експлуатації. Однак диференціація повинна мати свої межі, оскільки зайве диференціювання може призвести до значного ускладнення розрахунків з амортизації. Тому норми є середніми для об'єктів, які входять у відповідну групу, для якої встановлена норма амортизації і фактичні терміни служби тих чи інших засобів праці можуть не збігатися з термінами, прийнятими за основу для її нарахування.

Норми амортизації встановлені по групах основних засобів, які складаються з окремих інвентарних об'єктів. Ряд норм встановлений для комплексу об'єктів і називаються відповідно комплексними.

В нормах амортизації на повне відновлення основних засобів враховуються такі фактори, як строк служби (довговічність), який визначається в залежності від техніко-конструктивних і матеріально-речових особливостей, умови експлуатації, технічне старіння основних засобів і економічна доцільність їх зміни і т.д. Правильний вибір норми, яка відповідає технічній характеристичі об'єктів, має велике значення, з однієї сторони для утворення фонду розвитку виробництва, науки і техніки, і з другого, для формування собівартості продукції, робіт чи послуг.

Норми амортизаційних відрахувань для виробничих і невиробничих основних засобів мають деякі особливості. За цими засобами встановлені норми амортизації окремо. Для невиробничих основних засобів використовуються більш низькі норми, ніж для виробничих. При змішаному використанні будівель вони відносяться до виробничих у випадках, якщо з виробничого метою використовуються більше 50% їх площі. В протилежному випадку такі будівлі відносять до невиробничих.

Амортизація багаторічних насаджень нараховується за тими видами, які перелічені в збірнику амортизаційних відрахувань. По багаторічних насаджених, придбаних за рахунок кошторису загальногосподарських витрат (декоративні насадження на території підприємства), амортизація не нараховується.

В умовах науково-технічного прогресу, постійної зміни рівня техніки і технології, а також у зв'язку із зміною ціни на продукцію та інфляцією діючі норми амортизації коректуються і уточнюються.

Важливого значення набуває в даний час порядок нарахування амортизації по основних засобах, заданих в оренду. За такими об'єктами амортизацію на повне відновлення нараховує орендодавець, на баланс якого рахуються ці основні засоби.

У договорі оренди повинна фіксуватися сума орендної плати. У випадку, якщо підприємство володіє фондами, на які немає затверджених норм, амортизація нараховується за нормами на аналогічні фонди. Нарахування амортизації під час ремонту, а також простою основних засобів не припиняється. Призупиняється нарахування амортизації лише у випадку переведення основних фондів на консервацію.

Не всі основні засоби, які рахуються на балансі установи підлягають амортизації. Так, амортизація не нараховується по продуктивних тваринах, буйволах, оленях, бібліотечних фондах, спорудах міського благоустрою, автомобільних дорігах загального користування, фондах бюджетних організацій.

У зв'язку з тим, що на підприємствах є ряд основних засобів, по яких не нараховується амортизація, для правильного визначення розміру амортизаційних відрахувань у звітності вказують вартість цих фондів окремою позицією.

Протягом року розмір амортизаційних відрахувань на повне відновлення визначають на практиці двома способами. Зміст першого способу нараховування за відповідний звітний період полягає у тому, що місячний розмір амортизаційних відрахувань встановлюється виходячи із суми амортизації, нарахованої за попередній місяць, скоректованої по нормах у зв'язку із змінами в складі основних засобів і застосування коефіцієнтів внаслідок індексації згідно з постановою Уряду.

На практиці цей розрахунок проводять таким чином:

Ао суми амортизації, нарахованої в минулому місяці, додають нараховану місячну суму амортизації тих основних засобів, які поступили в минулому місяці, і зменшують її на суму амортизації за основними засобами, які вибули в минулому місяці. Підсумок і буде розміром амортизаційних відрахувань за звітний місяць.

Другий спосіб вираховується так: щомісячно у відомість вносять всі інвентарні об'єкти, які рахуються в обліку станом на перше число поточного місяця, згруповані за місяцями експлуатації. Множенням першої вартості об'єктів основних засобів на норму амортизації визначають розмір амортизації.

Розрахунок амортизації і зносу основних засобів проводиться бухгалтерією за даними інвентарних карточок. Норми амортизаційних відрахувань на головне відновлення наводяться в інвентарних карточках з врахуванням поправочних коефіцієнтів, які застосовуються згідно з встановленим порядком виходячи з умов експлуатації відповідних інвентарних об'єктів.

Розрахунок амортизації за січень проводиться за даними про наявність основних засобів на початок звітного року по місяцях їх знаходження. Інвентарні карточки об'єктів за кожним місцем знаходження групуються по галузях, видах і ознаці використання, а в межах кожної групи — за напрямками затрат для віднесення амортизації до норм амортизаційних відрахувань.

Згідно з підсумковими даними згрупованих інвентарних карточок роблять записи в обліковий регістр з відображенням розрахунку амортизації основних засобів.

Розрахунки амортизації за всі наступні місяці звітного року проводяться за даними про поступлення і вибуття об'єктів основних засобів, виходячи з яких визначаються віднесені до цих об'єктів суми амортизаційних відрахувань. На ці суми коректується амортизація за минулий місяць.

Для визначення суми нараховування зносу за звітний місяць і відображення її по кредиту рахунку 02 "Знос (спрацювання) майна" нарахована сума амортизації на повне відновлення збільшується на суму зносу по житлових будинках, розраховану по нормі амортизації, а також на суму зносу раніше експлуатованих об'єктів, але оформлених у звітному місяці актами введення в дію, за період їх експлуатації і на суму зносу по об'єктах, переведених у встановленому порядку на консервацію, а зменшується на суму амортизації по експлуатованих об'єктах, не оформлених актами введення в дію.

По всіх операціях поступлення об'єктів основних засобів, які вже були в експлуатації, сума їх зносу відображається по кредиту рахунку 02, а по операціях вибуття (списання) об'єктів — по Дебету даного рахунку.

Розрахунок норми амортизаційних відрахувань складається в розробній таблиці 6 журнально-ордерної форми рахівництва і окремо складається розрахунок амортизаційних відрахувань для рухомого складу автомобільного транспорту.

В умовах автоматизації бухгалтерського обліку розрахунок амортизації і зносу основних засобів виконується на ЕОМ. Для автоматизації вказаного розрахунку норми амортизаційних відрахувань і їх коди переносяться на машинні носії. При цьому вони можуть бути задані або по видах основних засобів, або по

інвентарних об'єктах, які є в наявності підприємства.

У першому випадку норми амортизаційних відрахувань зберігаються окремо в спеціальному довіднику на машинному носії, а в облікових даних по інвентарних об'єктах, які формуються на машинному носії, передається реквізит "код норми амортизаційних відрахувань" по кожному інвентарному об'єкту.

У другому випадку в склад вказаних даних на машинному носії включаються безпосередньо відповідні норми амортизації по кожному інвентарному об'єкту. При цьому розрахунок амортизаційних відрахувань і суми зносу основних засобів за звітний місяць здійснюється одночасно і проводяться методами прямого розрахунку і кореляції.

При методі прямого розрахунку використовуються дані про наявність інвентарних об'єктів основних засобів на початок звітного періоду і про об'єкти капітального будівництва, які в цей час знаходяться в експлуатації, але не завершені чи не оформлені актами приймання. За інвентарними об'єктами, для яких норми амортизаційних відрахувань встановлені на одиницю фактичного пробігу, додатково залучаються дані про рух цих об'єктів і фактичні експлуатаційні показники їх роботи за звітний період.

Цією методі кореляції суми амортизаційних відрахувань і зносу, нараховані за попередній місяць коректуються (зменшуються, збільшуються) на суму амортизації і зносу інвентарних об'єктів, які поступили і вибули в попередньому місяці.

Методом прямого розрахунку застосовується для визначення сум амортизаційних відрахувань і зносу основних засобів при впровадженні автоматизованого обліку і за січень звітного року (після проведення інвентаризації основних засобів і відображення її результатів в обліку). В інші місяці звітного року користуються методом кореляції.

Об'єкти, для яких норми амортизаційних відрахувань встановлені за одиницю фактичного пробігу (рухомого складу автомобільного транспорту), використовують постійно методом прямого розрахунку. З метою отримання аналітичних даних про нараховану амортизацію основних засобів за їх галузевими групами і видами використання "Карточки обліку руху основних засобів". Для відображення в них протягом звітного року в розрізі місяців нарахованої амортизації основних засобів в бухгалтерії щомісячно узгальнюються підсумкові дані розрахунку амортизаційних відрахувань за звітний місяць.

Аналітичний облік зносу основних засобів повинен бути організований за групами: промислово-виробничі основні засоби (з них основні засоби з охорони оточуючого середовища, передавальні пристрої, машини і обладнання, транспортні засоби, інструмент, виробничий і господарський інвентар тощо) з виділенням основних засобів інших галузей, невиробничих основних засобів, з яких виділяється знос житлового господарства. Для нараховування суми зносу по окремому об'єкту на відповідну дату використовуються дані із інвентарної карточки (книги) про первісну (відновну) вартість об'єкта, час знаходження в експлуатації, норми амортизації. На основі цих даних можна розрахувати суму зносу, яка визначається методом АІлення на 100 початкової вартості і множенням на час знаходження об'єкта в експлуатації і на норму амортизації.

Поряд з цим для віднесення нарахованої амортизації основних засобів за звітний місяць на затрати виробництва чи обігу і відображення цих даних в бухгалтерському обліку в бухгалтерії проводиться щомісячне групування амортизаційних групованих за напрямками (об'єктами) затрат. З цією метою використовуються відповідні облікові регістри (ф. №12,13 та журнал-ордер №10-1).

При автоматизації необхідні дані про нараховану амортизацію і рух зносу

основних засобів, як і дані про віднесення нарахованої амортизації на затрати виробництва чи обігу формуються автоматично. Ці дані відображаються в складеній по звіту машинограмі і отримуваних щомісячно машинограмах "Відомості аналітичного обліку" по рахунку 86 "Амортизаційний фонд" і "Оборотній відомості по субрахунках" рахунку 02 "Знос основних засобів".

З метою підвищення зацікавленості підприємств і організацій у відновленні основних засобів згідно з чинним законодавством дозволяється використання методу прискореної амортизації їх активної частини (машин, обладнання, транспортних засобів), тобто повне перенесення балансової вартості цих основних засобів на затрати виробництва і обігу в більш короткий термін, чим це встановлено Аіючими нормами амортизаційних відрахувань.

Використовувати норми прискореної амортизації активної частини основних виробничих засобів можуть ті підприємства, які здійснюють конверсію виробництва, а також підприємства, які володіють основними засобами, що використовуються для охорони оточуючого природного середовища, розширення експорту продукції (робіт, послуг), збільшення випуску нових прогресивних видів матеріалів, приборів і обладнання, товарів народного споживання і послуг для населення.

При застосуванні норм прискореної амортизації активної частини основних засобів підприємства незалежно від організаційно-правових форм використовують рівномірний (лінійний) метод нарахування амортизації. При цьому встановлена річна норма амортизації на повне відновлення основних виробничих фондів підвищується, але не більше ніж у два рази.

Збільшені суми амортизаційних відрахувань на повне відновлення машин, обладнання і транспортних засобів нараховуються протягом нового розрахункового амортизаційного строку їх служби до повного перенесення всієї вартості на собівартість продукції.

При нарахуванні амортизації по об'єктах основних засобів за звітний місяць по нормам на повне відновлення, включаючи нарахування амортизації по обладнанню і транспортних засобах, які знаходяться в запасі (резерві), на рахунок бухгалтерського обліку проводиться запис:

Дебет рахунок 20, 23, 25, 26

Кредит рахунку 86, субрахунок 1 "Амортизаційний фонд на повне відновлення".

Записи по Дебету рахунків виробничих затрат і кредиту амортизаційного фонду показують, що в процесі виробництва основні засоби перенесли частину своєї вартості на виготовлену продукцію.

Списання зносу основних засобів за звітний місяць відображається бухгалтерським записом:

Дебет рахунку 85 "Статутний фонд"

Кредит рахунку 02 "Знос (спрацювання) майна"

Такі записи на рахунках показують, що фізичний стан основних засобів погіршився в результаті їх експлуатації, тобто знос збільшився і відповідно статутний фонд зменшився.

Амортизацію основних засобів житлово-комунального господарства, майстерень побутового обслуговування, підсобних сільськогосподарських господарств, їдалень і буфетів, дитячих ашкільних закладів та інших установ культурно-побутового призначення обліковують на Дебеті рахунку "Обслуговуючі виробництва і господарства".

Амортизація, нарахована по основних засобах, зданих в оренду, відображається в обліку орендодавця:

Дебет рахунку 87 "Фонд економічного стимулювання"

Кредит рахунку 86, субрахунок 1 "Амортизаційний фонд на повне

відновлення".

Одночасно на суму належної орендної плати, яка направляється орендодавцем у фонд розвитку виробництва, науки і техніки, проводиться запис:

Дебет рахунку 76 "Розрахунки з різними дебіторами і кредиторами"

Кредит рахунку 87 "Фонд економічного стимулювання", субрахунок "Фонд розвитку виробництва, науки і техніки".

Спрацювання зносу основних засобів, зданих в оренду, відображається по Дебету рахунку 85 "Статутний фонд" і кредиту рахунку 02 "Знос (спрацювання) майна".

В підприємствах недержавних форм власності амортизаційний фонд не створюється і, відповідно, рахунок 86 не використовується. Тому на суму нарахованої за місяць амортизації (зносу) складається проводка:

Дебет рахунків 20, 23, 25, 26

Кредит рахунку 02 "Знос (спрацювання) майна"

Використання прискореної амортизації активної частини основних засобів, тобто повне перенесення балансової вартості основних засобів на затрати виробництва чи обігу в більш короткий термін, ніж це встановлено Аіючими нормами амортизаційних відрахувань, відображається в обліку так як і звичайна амортизація (знос). Однак у випадку, якщо додатково нараховані у зв'язку з прискореною амортизацією суми відрахувань використані не за призначенням, вони підлягають виключенню із собівартості продукції, робіт чи послуг.

Якщо на постановою уряду проводилась Аюцінка або індексація початкової (віднової) вартості основних засобів, то нарахування різниці між новою сумою зносу і тією, що буде врахована у балансі, в обліку відображається наступним чином:

Дебет рахунку 85 "Статутний фонд"

Кредит рахунку 02 "Знос (спрацювання) майна"

Ця ж операція на підприємствах недержавних форм власності відображається: Дебет рахунку 88 "Фонд спеціального призначення"

Кредит рахунку 02 "Знос (спрацювання) майна".

В умовах автоматизації бухгалтерського обліку узагальнення операцій нарахування амортизації і руху зносу основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку здійснюється методом формування на машинному носії бухгалтерських записів, включаючи рахунки синтетичного і аналітичного обліку.

Бухгалтерські записи по нарахуванню амортизації, яка підлягає віднесенню на затрати виробництва чи обігу, і руху зносу основних засобів за звітний місяць формуються автоматично при виконанні розрахунків амортизації і зносу.

Дані системного (синтетичного і аналітичного) бухгалтерського обліку нарахованої амортизації і рух зносу основних засобів відображаються у вихідних документах.

#### 2.4. Облік ремонту основних засобів

Для збереження основних засобів у постійному працездатному стані необхідний їх систематичний ремонт. Метою ремонту є зменшення зносу основних засобів, часткове відновлення тих їх якостей, які вони втратили у процесі експлуатації.

Завданнями обліку ремонту основних засобів є:

Документальне оформлення всіх ремонтних робіт;

визначення об'єму і фактичної собівартості виконаного ремонту;

забезпечення контролю за використанням коштів, асигнованих на проведення ремонту за призначенням;

виявлення відхилень фактичних затрат на ремонтні роботи від передбачених по кошторису і нормам — при виконанні ремонту господарським способом.

Ремонтні основних засобів на підприємствах залежно від обсягу і характеру

робіт, джерел фінансування бувають поточні і капітальні.

Поточний ремонт проводиться з метою усунення незначних пошкоджень, заміни окремих деталей. Роботи проводяться в основному господарським способом (самим цехом, спеціальним ремонтним цехом), а в окремих випадках — підрядною організацією.

При капітальному ремонті частково відновлюються зношені основні засоби, замінюється значна кількість деталей і вузлів. Він проводиться з періодичністю більше одного року, що викликає закуплення об'єкта на період ремонтних робіт.

Капітальний ремонт може здійснюватися господарським способом, тобто коли підприємство виконує роботи своїми власними силами, і підрядним — коли його здійснює спеціалізована підрядна організація.

Облік затрат на капітальний ремонт ведеться як по окремих об'єктах, так і узагальнено по видах основних засобів (будівлях, спорудах, обладнанню, інвентарю і т.д.).

Конкретний перелік робіт, які відносяться до капітального ремонту, встановлюється відповідним міністерством чи відомством з врахуванням галузевих особливостей.

Капітальний ремонт основних засобів проводиться у відповідності з планом, який складається в цілому по підприємству. На основі актів технічного стану об'єктів, які підлягають ремонту, складається кошторисно-технічна документація. Вартість ремонтних робіт по кошторису визначають виходячи з діючих норм, цін, тарифів і розцінок для робіт по капітальному ремонту. При визначенні кошторису на проведення капітального ремонту повинна бути прийнята до уваги вартість матеріалів, що будуть повернуті. Їх оцінюють по ціні можливого використання і на цю суму зменшують підсумкову суму затрат. Якщо капітальний ремонт виконується підрядником, то при розрахунку з ним за виконані роботи по капітальному ремонту підприємство утримує вартість матеріалів по цінах можливо використання, отриманих при розбиранні ремонттованих об'єктів, придатних для подальшого використання.

Варто мати на увазі, що під час ремонту незалежно від способу його проведення нараховують амортизацію по основних засобах.

Затрати, проведені на ремонт основних засобів, відображаються у відповідних первинних документах по обліку операцій відпуску матеріальних цінностей, нарахування заробітної плати, нарахування заборгованості постачальникам за виконані роботи по капітальному ремонту і т.д.

Проводиться ремонт основних засобів згідно плану, який складається в цілому по підприємству за рік з квартальною розбивкою. План формується по видах основних засобів: будівлях, спорудах, обладнанню, інвентарю... Перец цим визначаються об'єкти, які підлягають ремонту, встановлюється об'єм ремонтних робіт, вираховується кошторисна вартість ремонту по окремих об'єктах і підприємству в цілому, підготовляють всю кошторисно-технічну документацію.

Така документація складається на основі актів технічного огляду об'єктів, які підлягають ремонту. В ній вказується процент придатності матеріалів і деталей кожної розібраної конструкції. Вартість ремонтних робіт по кошторису визначають виходячи із діючих норм, цін, тарифів і розцінок, прейскурантів і калькуляцій.

Повна планова вартість робіт по ремонту основних засобів вираховується по кошторису. Вона складається із вартості матеріалів, готових конструкцій і деталей (запасних частин), заробітної плати виробничих робітників, витрат по утриманню і експлуатації обладнання, загальноцехових і загальногосподарських витрат.

Деякі підприємства на основі річного і квартальних планів ремонту основних засобів складають місячні оперативні плани проведення ремонтних робіт. В них передбачаються строки ремонтних робіт по кожному конкретному об'єкту,

що ремонтується, з врахуванням їх виконання при мінімальних простоях основних засобів. Плани по проведенню ремонту основних засобів повинні обов'язково пов'язуватися із виробничим планом, щоб на план випуску продукції, надання робіт чи послуг не міг вплинути план на ремонтні роботи.

Після закінчення ремонту об'єкти приймаються по акту приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів (ф. N ОС-3). Акт оформляється у відповідності з вказівками по використанню типових міжвідомчих форм первинних документів. При цьому повинен здійснюватися ретельний контроль за правильним виконанням об'єктів робіт, обґрунтуванням застосування норм розцінок по оплаті праці і норм витрачання матеріалів.

Про проведення ремонту і змінах в характеристиці об'єктів робляться відповідні записи в інвентарних картках. В кінці місяця інвентарні карточки прийнятих відремонтованих об'єктів переміщуються з розділу картотеки "Основні засоби в ремонті" у відповідний її розділ.

В умовах автоматизації бухгалтерського обліку наявності основних засобів, коли пооб'єктні інвентарні карточки в бухгалтерії не ведуться, контроль за своєчасним отриманням основних засобів з ремонту здійснюється по сформованих на обчислювальній техніці довідкових машинограмах, які містять відомості про інвентарні об'єкти, передані в ремонт.

В облікові дані по інвентарних об'єктах основних засобів, які зберігаються на машинних носіях, на основі акту приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів вносяться необхідні відомості про завершені капітальні ремонти.

При веденні обліку ручним методом для отримання аналітичних даних про фактичні затрати по ремонту основних засобів в бухгалтерії використовуються відповідні облікові регістри.

Для формування даних про фактичні затрати по об'єктах ремонту основних засобів (замовадених) використовуються карточки і відомості, склад показників, форма і порядок складання яких встановлюються телузовими інструкціями по обліку і калькулюванню собівартості продукції.

В карточках обліку руху основних засобів формується аналітичні дані про фактичні затрати на ремонт основних засобів по галузевій приналежності (а по галузі основної діяльності підприємства — по видах) засобів, що ремонтується, по напрямках використання коштів, призначених для фінансування ремонту, а також по способах виконання ремонту.

Для проведення ремонту основних засобів підприємства всіх форм власності згідно вказівок про організацію бухгалтерського обліку в Україні, затвердженим Міністерством фінансів України N25 від 07.05.1993 р. Ао 01.01.95 року створювали резерв на ремонт основних засобів за стабільними на рік нормативами, котрі розраховували і затверджували підприємства.

Щомісячно суми резерву включали до складу витрат на виробництво за нормою, що відповідала сумі амортизації на повне відновлення основних засобів. В бухгалтерських записях це відображалось таким чином:

23 "Допоміжне виробництво"  
24 "Витрати по експлуатації машин та обладнання"

25 "Загальногосподарські витрати"  
26 "Загальногосподарські витрати" та ін.

Кредит рахунку 89 "Резерв наступних витрат та платежів" субрахунок N1 "Резерв на ремонт основних засобів".

При підрядному способі виконання капітальних робіт основних засобів затрати на підставі акту про закінченні ремонтні роботи відображали на рахунку 03 "Ремонт основних засобів". Даний рахунок має 2 субрахунки: N1) "Поточний

ремонт", №2 "Капітальний ремонт основних засобів". В обліку показується:

Дебет субрахунку 03/2 "Капітальний ремонт"  
Кредит рахунку 60 "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками"  
на суму акцептованого рахунку-фактури за виконаний капітальний ремонт.  
Затрати завершеного капітального ремонту основних засобів списували за рахунок створеного резерву.

Дебет субрахунку 89/1 "Резерв на ремонт основних засобів"

Кредит субрахунку 03/2 "Капітальний ремонт"

При господарському способі проведення ремонтних робіт затрати на ремонт списували на собівартість продукції, робіт та послуг.

Кредитове сальдо на субрахунку 89/1 "Резерв на ремонт основних засобів" означає невикористані залишки резервного фонду; Дебетове сальдо на рахунку 03 — це непокриті затрати по ремонту основних засобів резервним фондом.

Затрати на ремонт переносили на Дебет рахунку 89 з рахунку 03 тільки в межах залишку резервного фонду.

Підприємства, які не створювали резерв на ремонт основних засобів, затрати по виконаному ремонту (якщо вони не рівномірні в межах місяців) відносили на активний рахунок 31 "Витрати майбутніх періодів" провідкою:

Дебет рахунку 31 "Витрати майбутніх періодів"

Кредит рахунків 05 "Матеріали"

06 "Паливо"

70 "Розрахунки по оплаті праці" та ін.

Потім протягом року рівномірно списували ці витрати на собівартість продукції, виконаних робіт та послуг, тобто включали у затрати виробництва:

Дебет рахунків 20 "Основне виробництво"

23 "Допоміжне виробництво"

24 "Витрати по експлуатації машин та обладнання" та ін.

Кредит рахунку 31 "Витрати майбутніх періодів"

Малі підприємства та ін., які не створювали ремонтний фонд і не використовували рахунок 31 "Витрати майбутніх періодів", затрати, пов'язані з ремонтом основних засобів, безпосередньо списували на собівартість продукції, виконаних робіт та послуг бухгалтерським записом:

Дебет рахунків 20 "Основне виробництво"

26 "Загальногосподарські витрати"

Кредит рахунків 05 "Матеріали"

06 "Паливо"

70 "Розрахунки по оплаті праці" та ін.

З 1 січня 1995 року на підставі наказу Міністерства України №19 від 8.02.95 р.:

а) витрати по капітальному ремонту основних засобів не відносяться на собівартість продукції, виконаних робіт та послуг (тобто затрати), а обліковуються на рахунку 03 "Ремонт основних засобів";

Дебет рахунку 03 "Ремонт основних засобів"

Кредит рахунків 06 "Паливо"

08 "Запасні частини"

70 "Розрахунки по оплаті праці" та ін.

б) кредитове сальдо, що утворилося на рахунку 89 "Резерв наступних витрат і платежів", субрахунок "Резерв на ремонт основних засобів", зараховується на субрахунок 86/3 "Амортизаційний фонд на капітальний ремонт".

Дебет рахунку 89 "Резерв на ремонт основних засобів"

Кредит рахунку 86/3 "Амортизаційний фонд на капітальний ремонт";

в) ті підприємства, які використовують рахунок 86 "Амортизаційний фонд", створюють через собівартість продукції, виконаних робіт та послуг джерело на повне відновлення основних засобів

Дебет рахунку 20 "Основне виробництво" та ін.  
Кредит рахунків 86/1 "Амортизаційний фонд на повне відновлення основних засобів"

г) списують суму виконаного капітального ремонту основних засобів (на підставі акту) записом:

Дебет рахунку 81 "Використання прибутку"

Кредит рахунку 03/2 "Капітальний ремонт основних засобів"

Особливий порядок діє у відношенні обліку затрат на ремонт орендованих основних засобів. Ремонт цих основних засобів в залежності від умов договору на оренду може бути проведений за рахунок коштів орендодавця і орендатора. Затрати орендодавця на ремонт зданих в оренду основних засобів за рахунок коштів свого ремонтного фонду обліковуються так як і ремонт основних засобів не зданих в оренду, тобто в порядку, викладеному вище.

У відповідності з умовами договору, орендатор також може проводити ремонт орендованих основних засобів. Якщо такий ремонт виконується господарським способом, то дебетується рахунок 31 "Витрати майбутніх періодів" і кредитується рахунок 23 "Допоміжне виробництво". При виконанні робіт підрядним способом дебетується рахунок 31 "Витрати майбутніх періодів" і кредитується рахунок 60 "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками".

Майбутні затрати на ремонт орендованих основних засобів підлягають щомісячному резервуванню рівними долями виходячи із кошторисної вартості ремонту основних засобів, передбаченого договором оренди. Відповідні суми відрахувань включаються орендарем в затрати виробництва чи облігу з кредиту рахунку 89 "Резерв майбутніх витратів і платежів". Видатки майбутніх періодів по ремонту списуються щомісячно на рахунок 89 "Резерв майбутніх витратів і платежів" в межах резерву, утвореного на дані цілі.

Якщо ремонт основних засобів згідно умов договору здійснюється за рахунок коштів орендодавця, то видатки майбутніх періодів також списуються щомісячно на рахунок 76 "Розрахунки з різними дебіторами і кредиторами", але в межах суми орендної плати, яка нарахована.

При списанні у орендодавця затрат по завершеному капітальному ремонту основних засобів, проведеному за рахунок коштів орендодавця зданих в оренду об'єктів по яких орендатору робитись запис:

Дебет рахунку 86 "Амортизаційний фонд"

Кредит рахунку 76 "Розрахунки з різними дебіторами і кредиторами"

Деякі особливості по обліку ремонтного фонду існують в організаціях орендарів. У зв'язку з тим, що основні засоби орендодавцем передаються на баланс організації орендарів, орендна плата в частині амортизаційних відрахувань на повне відновлення основних засобів і відрахувань в ремонтний фонд в долі, яка залежить від ступеня участі орендодавця у відновленні основних засобів, в затрати виробництва не включається. Амортизаційні відрахування на повне відновлення, а також відрахування в ремонтний фонд, які залишаються у розпорядженні організації орендаря, включаються в затрати виробництва чи облігу в загальноствореному порядку.

## 2.5. Облік основних засобів в умовах оренди

Оренда — договір майнового найму, за яким одна сторона (орендодавець, власник майна) за плату передає майно в користування іншій стороні (орендареві). Орендар зоб'язаний використовувати одержане майно за призначенням, сплачувати орендодавцю оренду плати.

Організаціям, сплачувати орендодавцю оренду плати. Операції здійснюються згідно Анонч в Україні законодавчих та урядових документів.

Орендані відносини є способом посідання володіння та спільного використання

власності орендодавця, включаючи державу.

Суб'єктами орендних відносин є орендодавець — власники майна та орендарі — юридичні і фізичні особи (у тому числі іноземні), які здійснюють оренду.

Оренда можлива в усіх галузях економіки і застосовується щодо майна всіх форм та видів власності.

Об'єктами оренди є: цілісні майнові комплекси підприємств, їх структурних підрозділів (філій, цехів, дільниць); нерухоме майно (будівлі, споруди, приміщення) та інше окреме індивідуально визначене майно підприємств.

Оренда (лізингова) операція заснована на передаванні права користування основними фондами іншому суб'єкту (орендарю) на платній основі та на визначений строк.

Оренда може бути оперативною та фінансовою.

Оперативна оренда (лізинг) передбачає передавання орендарю права користування основними фондами, що належать орендодавцю, на строк, не більший за строк їх повної амортизації, з обов'язковим поверненням цих інвентарних об'єктів орендодавцю. Право власності на орендовані основні фонди залишається у орендодавця протягом усього строку оренди.

Фінансова оренда (лізинг) полягає у придбанні орендодавцем основних фондів за замовленням орендаря з наступним передаванням орендарю права користування цими фондами на строк, не менший за строк їх повної амортизації, з обов'язковим наступним передаванням орендарю права власності.

У відповідності з чинним у нашій країні законодавством право заміч майна в оренду (лізинг) надано власникові.

Передавання і повернення орендованого об'єкта оформляють дорученням і актом приймання-передачі.

Відносини орендодавця і орендаря визначає договір оренди. У ньому передбачається склад і вартість майна, яке передається в оренду; розміри орендної плати; строки оренди; розподіл обов'язків сторін, щодо повного відтворення і ремонту орендованих основних фондів; зобов'язання орендаря використовувати майно у відповідності з умовами договору, вносити оренду плату та повернути майно після припинення договору орендодавцеві у стані, передбаченому договором; застрахувати взятє в оренду майно.

За невиконання або неналежне виконання зобов'язань згідно з договором оренди, у тому числі зміну та розірвання договору в односторонньому порядку, сторони несуть відповідальність, встановлену законодавством і договором.

Після закінчення строку лізингу, залежно від умов договору орендар може відновити договір оренди, купити устаткування за залишковою вартістю чи повернути його орендодавцеві.

Ці принципи лягли в основу розробленої Управлінням методології бухгалтерського обліку інструкції, що регулює бухгалтерський облік операцій, пов'язаних з передачею і одержання окремих інвентарних об'єктів основних фондів в оренду, на всіх підприємствах і в організаціях незалежно від форм власності.

#### Облік операцій з оперативної оренди

Передані в оперативну оренду основні засоби рахуються на балансі орендодавця з виділенням у реєстрах аналітичного обліку відокремлену групу.

Прийняті в оперативну оренду основні засоби зараховуються на позабалансовий рахунок 001 "ОРЕНДОВАНІ ОСНОВНІ ЗАСОБИ" за балансовою вартістю орендодавця, що зазначається у договорі оперативної оренди. За реєстри аналітичного обліку таких основних фондів слугує копія інвентарної картки цього об'єкта або витяг з інвентарної книги, що повинна бути додана бухгалтерією орендодавця до акта приймання-передачі орендованих об'єктів. Ці картки (витяги) зберігаються бухгалтерією орендаря окремо. Прийняті в

оперативну оренду основні засоби рахуються у орендаря за інвентарними номерами орендодавця.

На підставі документів, що засвідчують повернення об'єкта орендодавцю, бухгалтерія орендаря списує його з позабалансового рахунку 001 та вилучає з картотеки відповідну інвентарну картку (витяг) і зберігає разом з актом приймання-передачі.

Орендодавець протягом строку оренди нараховує за встановленими нормами амортизацію на повне відновлення по знанню рахунку 23 "Допоміжні виробництва" засобам з відображенням по дебету рахунку 23 "Допоміжні виробництва" (окремих субрахунків для обліку витрат на оренді послуги) і кредиту рахунків:

86 "Амортизаційний фонд" субрахунок 1 "На повне відновлення власних основних засобів" — для всіх підприємств, крім господарських товариств, підприємств з іноземними інвестиціями та малих підприємств, що використовують рекомендації по веденню бухгалтерського обліку і застосуванню облікових реєстрів на малих підприємствах (для господарські товариства). Одночасно на цю суму дебетується рахунок 85 "Статутний фонд" і кредитується рахунок 02 субрахунок 1 "Знос власних основних засобів".

02 "Знос (амортизація) майна" — для господарських товариств.

Щомісячно вказані витрати списуються з кредиту рахунку 23 "Допоміжні виробництва" у кореспонденції з рахунком:

45 "Товари відвантажені, виконані роботи і послуги" — якщо орендодавець застосовує касовий метод визначення реалізації. Після надходження орендної плати на суму, що вказана в розрахункових документах, ДЕБЕТУЮТЬСЯ рахунки обліку грошових коштів у кореспонденції з рахунком 46 "Реалізація". Одночасно належна за розрахунком сума податку на додану вартість відображається по дебету рахунку 46 і кредиту рахунку 68 "Розрахунки з бюджетом" субрахунок "З податку на додану вартість, розрахунковий період якого настав", а фактично вартість орендних послуг списується в дебет рахунку 46 з кредиту рахунку 45. Різниця оборотів по дебету і кредиту рахунку 46 в цьому ж звітному періоді списується у кореспонденції з рахунком 80 "Прибутки і збитки".

46 "Реалізація" — якщо орендодавець застосовує метод нарахування для визначення реалізації. Одночасно на належну до одержання суму орендної плати дебетується рахунок 76 "Розрахунки з іншими дебіторами і кредиторами" у кореспонденції з рахунком 46. У цьому ж звітному періоді належна за розрахунком сума податку на додану вартість відображається по дебету рахунку 46 і кредиту рахунку 68 "Розрахунки з бюджетом" субрахунок "З податку на додану вартість, розрахунковий період якого не настав" і визначається фінансовий результат.

Належну за договором оперативної оренди до сплати суму орендної плати орендар щомісячно відображає по кредиту рахунку 76 "Розрахунки з іншими дебіторами і кредиторами" і дебету рахунків:

обліку витрат на виробництво і обліку (20, 23, 24, 25, 26, 44), — при використанні об'єктів оренди для виробничих потреб, рахунку 29 "Обслуговуючі виробництва і господарства" — при використанні об'єктів оренди для невиробничих потреб і рахунку 33 "Капітальні вкладення" — при використанні об'єктів оренди для виконання капітальних вкладень,

68 "Розрахунки з бюджетом" — на суму податку на додану вартість, що включена до орендної суми орендної плати.

Погашення заборгованості з орендної плати відображається по дебету рахунку 76 і кредиту рахунків обліку грошових коштів.

Якщо за умов договору на оперативну оренду основних засобів передбачається добудова, дообладнання, реконструкція і модернізація об'єкта орендарем, то такі витрати обліковуються як капітальні вкладення і після



завершення робіт зараховуються до складу власних основних засобів записом по Дебету рахунку 01 "Основні засоби". При поверненні об'єкта оренди орендодавцю первісна його вартість збільшується на вартість добування, дообладнання, реконструкції і модернізації з урахуванням нарахованого зносу і відображається:

а) у порядку, передбаченому для обліку придбання і продажу основних засобів, — якщо орендодавець відшкодує вартість орендаря,

б) у порядку, передбаченому для обліку безоплатного одержання і передачі основних засобів, — якщо вартість орендодавцем не відшкодовується.

Зміну характеристик і вартості повернутого об'єкта орендодавцеві заносить до інвентарної картки, інвентарної книги або іншого реєстру аналітичного обліку основних засобів.

Амортизація на капітальний ремонт взятих в оперативну оренду основних засобів нараховується за встановленими нормами орендарем і відображається по Дебету рахунків обліку витрат на виробництво та обігу і кредиту рахунку 86 "Амортизаційний фонд" субрахунок 3 "На капітальний ремонт".

#### Облік операцій з фінансової оренди

Передача у фінансову оренду об'єктів основних засобів відображається:

В орендодавця по Дебету рахунку 11 "Майно в оренді" субрахунок "Оренди зобов'язання до надходження" — на вартість зданих у фінансову оренду об'єктів основних засобів в оцінці, що погоджена сторонами, і кредиту рахунку 01 "Основні засоби" — на залишкову вартість об'єктів основних засобів та кредиту рахунку 83 "Доходи майбутніх періодів" субрахунок 5 "Різниця вартості даного у фінансову оренду майна" — на різницю між вартістю зданих в оренду об'єктів основних засобів в оцінці, що погоджена з орендарем, і залишковою вартістю цих об'єктів. Аналітичний облік на рахунку 11 ведеться по кожному договору фінансової оренди.

В орендаря по Дебету рахунку 01 субрахунок 4 "Основні засоби, взяті у фінансову оренду" і кредиту рахунку 99 "Зоборгованість за майно в оренді" субрахунок 2 "Зобов'язання з фінансової оренди" — на вартість взятих у фінансову оренду об'єктів основних засобів в оцінці, що погоджена з орендодавцем. Аналітичний облік на субрахунку 99 ведеться по кожному орендодавцю.

Щомісячна частина зобов'язання з фінансової оренди (вартість основних засобів, що взяті у фінансову оренду, розділена на кількість місяців фінансової оренди) відображається по кредиту рахунку 11 субрахунок 2 "Оренди зобов'язання до надходження" і Дебету рахунку:

45 "Товари відвантажені, виконані роботи і послуги" — якщо орендодавець застосовує касовий метод визначення реалізації. Після надходження орендної плати на суму, що вказана в розрахункових документах, Дебетуються рахунки обліку грошових коштів у кореспонденції з рахунком 46 "Реалізація". Одночасно належна за розрахунком сума податку на додану вартість відображається по Дебету рахунку 46 і кредиту рахунку 68 "Розрахунки з бюджетом" субрахунок "З податку на додану вартість, розрахунковий період якого настав", а сума зобов'язань з фінансової оренди з кредиту рахунку 45 відноситься в Дебет рахунку 46 і визначається фінансовий результат. До нього в цьому ж звітному періоді записом по Дебету рахунку 83 субрахунок 5 і кредиту рахунку 80 додається частина різниці між вартістю зданих у фінансову оренду об'єктів основних засобів в оцінці, що погоджена з орендарем, і залишковою вартістю цих об'єктів (загальна сума різниці розподілена на кількість місяців фінансової оренди), що становитиме загальний фінансовий результат від здачі майна в оренду.

46 "Реалізація" — якщо орендодавець застосовує метод нарахування Аля

визначення реалізації. Одночасно належна до доержання сума орендної плати відображається по Дебету рахунку 76 "Розрахунки з іншими дебіторами і кредиторами" у кореспонденції з рахунком 46. У цьому ж звітному періоді належна за розрахунком сума податку на додану вартість відображається по Дебету рахунку 46 і кредиту рахунку 68 "Розрахунки з бюджетом" субрахунок "З податку на додану вартість, розрахунковий період якого не настав", та визначається фінансовий результат. До нього в цьому ж звітному періоді записом по Дебету рахунку 83 субрахунок 5 і кредиту рахунку 80 додається частина різниці зданих у фінансову оренду об'єктів основних засобів.

Орендар (крім господарських товариств) нараховану амортизацію на повне відновлення взятих у фінансову оренду основних засобів відображає по Дебету рахунків обліку витрат на виробництво та обігу і кредиту рахунку 86 "Амортизаційний фонд" субрахунок 2 "На повне відновлення орендованих основних засобів". Одночасно на цю ж суму Дебетуються рахунок 99 "Зоборгованість за майно в оренді" субрахунок 2 "Зобов'язання з фінансової оренди" і кредитується рахунок 02 "Знос (амортизація) майна" субрахунок 2 "Знос орендованих основних засобів".

Щомісячна сума орендної плати за договором відображається по кредиту рахунку 76 "Розрахунки з іншими дебіторами і кредиторами" і Дебету рахунків: 86 субрахунок 2 — на суму нарахованої амортизації на повне відновлення взятих у фінансову оренду основних засобів,

обліку витрат на виробництво та обігу — на суму винагорода орендодавцю за користування орендованими основними засобами.

Господарські товариства — орендарі нараховану амортизацію на повне відновлення взятих у фінансову оренду основних фондів відображають по Дебету рахунків обліку витрат на виробництво та обігу і кредиту рахунку 02 "Знос (амортизація) майна" субрахунок 2 "Знос орендованих основних засобів".

Щомісячна сума орендної плати за договором відображається по кредиту рахунку 76 і Дебету рахунків:

99 "Зоборгованість за майно в оренді" субрахунок 2 "Зобов'язання з фінансової оренди" — на суму нарахованої амортизації на повне відновлення взятих у фінансову оренду основних засобів,

обліку витрат на виробництво та обігу — на суму винагорода орендодавцю за користування орендованими основними засобами.

Погашення заборгованості з орендної плати відображається по Дебету рахунку 76 і кредиту рахунків обліку грошових коштів.

Нарахування амортизації на капітальний ремонт взятих у фінансову оренду основних засобів орендарі відображають по Дебету рахунків обліку витрат на виробництво та обігу і кредиту рахунку 86 "Амортизаційний фонд" субрахунок 3 "На капітальний ремонт".

При переході орендованих основних засобів власність орендаря в бухгалтерському обліку провадиться записи по Дебету рахунку 01 субрахунок "Власні основні засоби" і кредиту рахунку 01 субрахунок 4 "Основні засоби, взяті у фінансову оренду". Одночасно сума зносу по цих об'єктах списується з Дебету рахунку 02 "Знос (амортизація) майна" субрахунок 2 "Знос орендованих основних засобів" у кореспонденції з кредитом рахунку 02 субрахунок 1 "Знос власних основних засобів".

#### 2.6. Облік переміщення, вибуття і списання основних засобів

У процесі виробничої діяльності підприємства в складі основних засобів проходять зміни, які повинні бути відображені в бухгалтерському обліку. До них відносять зміни у зв'язку з переміщенням окремих об'єктів в середині підприємств, їх реалізацією чи безкоштовною передачею, а також ліквідацією.

Під переміщенням основних засобів в середині підприємства варто розуміти

тільки такі переміщення, які викликані виробничою необхідністю, але не пов'язані з виконанням капітальних робіт. Затрати на такі цілі здійснюються за рахунок коштів з витрат на виробництво продукції. Якщо переміщення основних засобів супроводжується частковою ліквідацією об'єкта (розбирання його фундаменту або будь-якої частини, демонтаж всього об'єкта), то це відноситься до переобладнання і оформляється актами про ліквідацію і приймання в експлуатацію об'єкта після закінчення капітальних робіт. Видатки в такому випадку проводяться за рахунок коштів фінансування капітальних вкладень і додаються до початкової вартості об'єкта.

Переміщення основних засобів в середині підприємства оформляють накладною ф.НOC-2. Накладну виписують в двох примірниках. Перший з підписаним одержувачів передають в бухгалтерію підприємства, яка відмічає в аналітичного обліку карточки за новим місцем знаходження. Необхідні записи (відмітки) робляться бухгалтерією підприємства чи цехом-одержувачем в інвентарних списках об'єктів за новим місцем знаходження. Такою ж накладною оформляють передачу основних засобів в експлуатацію із запасу.

У випадку внутрішнього переміщення частини основних засобів, які обліковуються на одній інвентарній карточці, бухгалтерія робить про це відмітки в груповій карточці, а також в описі інвентарних карточок. На передачі об'єкти виписуються додаткові інвентарні карточки, які поміщують в картотеку. Відомі записи роблять в інвентарних списках за місцем знаходження об'єктів.

Отже, операції переміщення основних засобів з одного структурного підрозділу підприємства в інше відображають тільки в аналітичному обліку методом перестановки інвентарних карточок в картотеці чи відміткою в інвентарній книзі.

При безкоштовній передачі основних засобів іншому підприємству, реалізації стороннім організаціям і зачі їх в оренду на кожен інвентарний об'єкт зокрема складається "Акт приймання-передачі основних засобів" (ф.НOC-1).

При повному або частковому списанні інвентарного об'єкта всіх видів основних засобів, крім автомобільного транспорту, складається "Акт про ліквідацію основних засобів" (ф.НOC-4), а відповідно при списанні вантажного чи легкового автомобіля, причіпа чи напівпричіпа — "Акт про ліквідацію автотранспортних засобів" (ф.НOC-4а).

Операції по списанню окремих приспособлень і приналежностей, які входять до складу складного інвентарного об'єкта основних засобів, тобто часткове його списання, оформляється в такому ж порядку, як і повне списання основних засобів.

Безкоштовна передача об'єктів основних засобів, які були в експлуатації, здійснюється по балансовій вартості з врахуванням сум нарахованого зносу. В обліку ця операція відображається таким чином:

Дебет рахунку 85 "Статутний фонд"  
Кредит рахунку 01 "Основні засоби" — на початкову (відновну) вартість об'єкта, який передається;

Дебет рахунку 02 "Знос (спрацювання) майна"  
Кредит рахунку 85 "Статутний фонд" — на суму зносу об'єкта, який передається.

На недержавних підприємствах ці операції відповідно показують:

1) Дебет рахунку 46 "Реалізація"

Кредит рахунку 01 "Основні засоби"

2) Дебет рахунку 02 "Знос (спрацювання) майна"

Кредит рахунку 46 "Реалізація"

Відображення аонараховання недоамортизованої частини переданих

безоплатно основних засобів (різниця між початковою вартістю і нарахованою на момент передачі та списаною сумою зносу (амортизації) показують:

Дебет рахунку 81 "Використання прибутку"

Кредит рахунку 01 "Основні засоби"

Витрати по демонтажу об'єкту та інші витрати по його безоплатній передачі іншому підприємству списують так:

Дебет рахунку 81 "Використання прибутку"

Кредит рахунку 70 "Розрахунки по оплаті праці"

69 "Розрахунки по страхуванню"

60 "Розрахунки з постачальниками та підрядчиками" та ін.

При реалізації основних засобів стороннім організаціям за плату їх початкову вартість і знос списують у звичайному порядку. На державних підприємствах реалізація основних засобів відображається таким чином:

а) на залишкову вартість:

Дебет рахунку 85 "Статутний фонд"

Кредит рахунку 01 "Основні засоби"

б) на суму зносу реалізованого об'єкту:

Дебет рахунку 02 "Знос (спрацювання) майна"

Кредит рахунку 01 "Основні засоби"

в) на суму витрат по розбиранню та демонтажу реалізованого об'єкту:

Дебет рахунку 85 "Статутний фонд"

Кредит рахунку 60 "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками"

70 "Розрахунки по оплаті праці"

69 "Розрахунки по страхуванню" та ін.

г) на продажну вартість:

Дебет рахунку 76 "Розрахунки з різними дебіторами і кредиторами"

Кредит рахунку 85 "Статутний фонд"

А) на різницю між вартістю основних засобів, допущеною сумою витрат по розбиранню та демонтажу, і сумою зносу нараховується ПДВ за встановленим процентом:

Дебет рахунку 85 "Статутний фонд"

Кредит рахунку 68 "Розрахунки з бюджетом"

е) на суму надходження коштів за реалізацію основних засобів:

Дебет рахунків 50 "Каса"

51 "Розрахунковий рахунок"

52 "Валютний рахунок"

Кредит рахунку 76 "Розрахунки з різними дебіторами і кредиторами"

Реалізація основних засобів на недержавних підприємствах

в обліку відображається таким чином:

а) Дебет рахунку 46 "Реалізація", субрахунок 46/2 "Реалізація основних засобів"

Кредит рахунку 01 "Основні засоби" — на початкову вартість основних засобів;

б) Дебет рахунку 02 "Знос (спрацювання) майна"

Кредит рахунку 46 "Реалізація", субрахунок 46/2 "Реалізація основних засобів" — на суму зносу;

в) Дебет субрахунку 46/2 "Реалізація основних засобів"

Кредит рахунку 76 "Розрахунки з дебіторами і кредиторами" —

70 "Розрахунки по оплаті праці"

69 "Розрахунки по страхуванню" — на суму витрат по демонтажу та

розбиранню об'єкта;

г) Дебет рахунку 76 "Розрахунки з різними дебіторами і кредиторами"

Кредит субрахунку 46/2 "Реалізація основних засобів" — на продажну вартість

реалізованого об'єкту;

А) Дебет рахунку 46 "Реалізація"

Кредит рахунку 68 "Розрахунки з бюджетов" — на суму ПДВ;

е) Дебетове сальдо (збиток) з субрахунку 46/2 у поточному звітному періоді списують записом:

Дебет рахунку 80 "Збитки"

Кредит субрахунку 46/2 "Реалізація основних засобів";

ж) кредитове сальдо (прибуток) з субрахунку 46/2 у поточному звітному періоді списують записом:

Дебет субрахунку 46/2 "Реалізація основних засобів"

Кредит рахунку 80 "Прибутки".

Морально зношені, застарілі і непридатні для подальшого використання обладнання, транспортні засоби, інвентар та інструмент, коли відновлення їх неможливе або економічно недоцільне, і вони не можуть бути передані або реалізовані, списують з балансу підприємств.

Крім того, з балансу списуються будівлі і споруди, знесені у зв'язку з будівництвом нових об'єктів. Списуються також основні засоби, знищені внаслідок стихійного лиха чи аварії.

Як правило, списання непридатних об'єктів основних засобів вважається їх ліквідацією.

Для визначення непридатності основних засобів до подальшого використання і експлуатації, неможливості реалізації чи неефективності їх відновлення, а також для оформлення необхідної документації на списання об'єктів, на підприємствах створюються постійно діючі комісії. В склад комісії входять: головний інженер, головний механік, головний енергетик, головний технолог, головний бухгалтер. В необхідних випадках до участі в роботі комісії можуть залучатися представники цехів чи відділень.

На підприємствах, які обслуговуються централізованими бухгалтеріями, в склад комісії по узгодженню з головним бухгалтером централізованої бухгалтерії включається обліковий працівник цієї бухгалтерії.

В функції постійно діючої комісії входять: безпосередній огляд об'єктів, які підлягають списанню і встановленню причин, які обумовили необхідність подальшого використання; виявлення причин, які обумовили необхідність списання об'єктів (знос, передчасне вибуття внаслідок порушення нормальних умов експлуатації чи аварії і т.д.), і винних в цьому осіб; визначення можливості подальшого використання окремих вузлів, деталей, матеріалів списаного об'єкта і їх оцінка, виходячи із цін можливого використання; складання акту на списання об'єкта основних засобів.

Під час огляду об'єктів і складання актів їх списання комісія використовує необхідну технічну документацію (технічні паспорти, відомості дефектів тощо). Якщо технічна документація відсутня, то складають точний опис технічного стану об'єкта з характеристикою його конструкції, призначення, габаритів, основних розмірів, ваги і т.д.

В акті ф.Н.ОС-4 наводять дані, які характеризують об'єкт, рік виготовлення чи побудови, дату його поступлення на підприємство, час введення в експлуатацію, початкову вартість (відновну), суму нарахованого зносу по даних бухгалтерського обліку, кількість проведених капітальних ремонтів та ін. Детально вказують причини вибуття об'єкту, стан основних частин, деталей, вузлів, конструктивних елементів і обґрунтовується неадекватність чи неможливість їх відновлення і подальшої експлуатації.

Під час списання з балансу підприємств вартості машин, обладнання і транспортних засобів внаслідок аварій до акту додають копію акту про аварію, а також вказують причини, які викликали аварію, винних осіб і яких заходів

було вжито стосовно них.

Розбирання і демонтаж з метою використання окремих агрегатів, деталей і вузлів списаних об'єктів можна проводити лише після затвердження акту.

Всі деталі, вузли і агрегати розібраного і демонтованого обладнання, які придатні для ремонту інших машин, а також матеріали, отримані від ліквідації господарського інвентаря та іншого майна, оприбутковують на відповідні матеріальні рахунки; непридатні матеріали оприбутковують як лом по цінні можливого використання.

Акт про ліквідацію основних засобів ф.Н.ОС-4 складається з двох частин. В першій частині дається технічна характеристика ліквідованого об'єкта, в другій — розрахунок результатів від ліквідації. Другу частину заповнюють після затвердження акту.

Оформлені акти на списання (ліквідацію) основних засобів передають в бухгалтерію підприємства, де відмічається вибуття об'єктів в інвентарних карточках і описах. Крім того, вносяться зміни в інвентарні списки основних засобів за місцем їх знаходження. Якщо на одній інвентарній карточці обліковують декілька об'єктів, частина яких ліквідується, відмічається вибуття конкретних об'єктів в карточці, в описі карточок і в інвентарному списку.

Ліквідацію окремих приналежностей, які входять до складу складного інвентарного об'єкта, тобто часткову ліквідацію, оформляють в такому ж порядку, як і повну ліквідацію об'єкта.

Оформлений і затверджений акт про ліквідацію основних засобів, який поступив у бухгалтерію, служить основним документом для відображення операцій по списанню основних засобів в обліку.

Згідно з "Вказівками про організацію бухгалтерського обліку в Україні", складено з "Вказівками про організацію бухгалтерського обліку в Україні", вартості на балансу основних засобів до повного перенесення їх балансової

вартості на затрати виробництва чи обігу відображаються проводами:

На державних підприємствах:

1. На балансову вартість списаних об'єктів:  
Дебет рахунку 85 "Статутний фонд"  
Кредит рахунку 01 "Основні засоби"

2. На суму нарахованого зносу по списанню об'єкту:

Дебет рахунку 02 "Знос (спрацювання) майна"

Кредит рахунку 85 "Статутний фонд"

3. На суму затрат, пов'язаних з розбиранням і демонтажем (затрати по ліквідації) основних засобів:

Дебет рахунку 85 "Статутний фонд"

Кредит рахунків 76 "Розрахунки з різними дебіторами і кредиторами"

70 "Розрахунки по оплаті праці"

69 "Розрахунки по страхуванню" та ін.

4. На вартість матеріальних цінностей, одержаних від ліквідації основних засобів:

Дебет рахунків 05 "Матеріали"

08 "Запасні частини" і т.д.

Кредит рахунку 85 "Статутний фонд"

5. На суму різниці між балансовою вартістю і сумою нарахованого зносу, зменшеною (чи збільшеною) на різницю, між вартістю матеріальних цінностей, отриманих від ліквідації основних засобів, і затратами по ліквідації:

Дебет рахунку 80 "Збитки"

Кредит рахунку 85 "Статутний фонд"

або

Дебет рахунку 85 "Статутний фонд"  
Кредит рахунку 80 "Прибутки".  
На підприємствах недержавних форм власності дані операції в обліку відображають відповідно так:

1. Дебет рахунку 46 "Реалізація"  
Кредит рахунку 01 "Основні засоби"
2. Дебет рахунку 02 "Знос (спрацювання) майна"  
Кредит рахунку 46 "Реалізація"
3. Дебет рахунку 46 "Реалізація"  
Кредит рахунку 76 "Розрахунки з різними дебіторами і кредиторами"  
70 "Розрахунки по оплаті праці"
- 69 "Розрахунки по страхуванню"
4. Дебет рахунків 05 "Матеріали"  
08 "Запасні частини" і т.д.  
Кредит рахунку 46 "Реалізація"
5. Дебет рахунку 80 "Збитки"  
Кредит рахунку 46 "Реалізація"  
або

Дебет рахунку 46 "Реалізація"

Кредит рахунку 80 "Прибутки".

Операції по руху основних засобів, їх зносу, амортизації, руху статутного фонду здійснюються в журналі-ордері N13, розробній таблиці N6, журналах-ордерах NN10, 10/1.

Журнал-ордер N 13 — основний регістр, в якому відображають і групують кредитові обороти по рахункам: "Основні засоби", "Знос (спрацювання) майна", "Статутний фонд". Об'єднання цих рахунків в одному регістрі дозволяє прослідити зв'язок між рухом основних засобів, їх зносом і змінами статутного фонду.

Записи по кредиту рахунку 01 "Основні засоби" проводяться на основі актів приймання-передачі, актів про ліквідацію основних засобів та їх.

Записи по кредиту рахунку 02 "Знос (спрацювання) майна" проводяться на основі актів приймання-передачі основних засобів, розрахунку амортизації основних засобів (розробна таблиця N6). При значній кількості актів приймання-передачі основних засобів їх рекомендується попередньо групувати.

Записи по кредиту рахунку 85 "Статутний фонд" проводяться на основі вказаних вище документів. Обороти по його кредиту в кореспонденції з рахунками 50 і 51 записуються підсумками за місяць по даних відомостей N1 та 2 до рахунків 50 та 51.

В таблиці "Аналітичні дані до рахунку 85" відображаються не тільки операції по даному рахунку, але й дебетові обороти до рахунків 01 і 02. Записи в даній таблиці проводяться підсумками за місяць. Вони визначаються підрахунком сум по відповідних документах, попередньо згрупованих в розрізі потрібних аналітичних даних.

В кінці звітного періоду суми, зареєстровані в журналі-ордері N13 і таблиці "Аналітичні дані до рахунку 85", підраховуються в розрізі кореспондуючих рахунків і статей аналітичного обліку. Після проведення всіх записів дані синтетичного і аналітичного обліку, показані в цьому журналі-ордері, звіряються. А підсумки по кореспондуючих рахунках звіряються з іншими регістрами (журналами, відомостями), про що робиться відмітка в заключній частині журналу-ордера N13.

## РОЗДІЛ ТРЕТІЙ АНАЛІЗ ТА КОНТРОЛЬ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

**3.1. Основні засоби в ракурсі бухгалтерської звітності та їх аналіз**  
Основні засоби підприємств визначають їх технічний рівень та виробничу потужність. Тому від ефективності використання основних виробничих фондів залежать ряд загальноючих показників діяльності: обсяг випуску продукції, її собівартість та прибуток підприємств. В зв'язку з цим, покращення використання основних виробничих фондів — одна із важливих умов забезпечення фінансово-господарської діяльності, що дозволяє значно розширити виробництво без додаткових капітальних вкладень.

Одним із шляхів вирішення даної проблеми є проведення економічного аналізу використання засобів і на підставі його результатів здійснення управлінського впливу на даний процес. Головними завданнями даного аналізу є такі:

- визначення забезпеченості підприємства основними засобами;
- встановлення змін в їх обсязі, складі та структурі;
- вивчення динаміки основних фондів та темпів поновлення їх;

- оцінка ступеня використання основних фондів на підставі вивчення узагальнюючих показників;

- виявлення резервів та розробка заходів управлінської дії по подальшому підвищенню ефективності використання основних фондів.

Джерелом проведення такого аналізу є дані форм річної звітності: N1 ЗКУА "Баланс підприємства" (розділ 1 "Основні засоби та інші позаоборотні активи", коди рядків 010-012, 055), N 3 за ЗКУА "Звіт про фінансово-майновий стан підприємства" (розділ 4 "Наявність та рух основних засобів", коди рядків 400-496, розділ 10 "Іноземні інвестиції", код рядка 700, розділ 12 "Об'єкти житлово-комунального і соціально-культурного призначення", код рядків 800-841, розділ 13 "Позабалансові активи і пасиви", код рядка 850).

Розглянемо таблиці 1 та 2, де зосереджено дані для аналізу основних засобів у формі витрату з вищезгаданих форм (цифровий матеріал умовний).

У формі N 1 в статті "Основні засоби" показується вартість власних основних засобів як тих, що ліють, так і тих, що знаходяться на консервації, в запасі або передані в оперативну оренду. В цій же статті відображаються капітальні вкладення в насадження і на покращення земель, а також капітальні затрати в орендовані будинки, споруди, обладнання та інші об'єкти, що відносяться до основних засобів. Орендне підприємство відображає по цій статті власні і взяті в оренду основні засоби цілісних майнових комплексів державних підприємств або їх структурних підрозділів. Орендарі відображають в цій статті вартість взятих у фінансову оренду основних засобів. Порядком обліку операцій, пов'язаних з передачею і отриманням окремих інвентарних об'єктів основних засобів в оперативну і фінансову оренду, встановлений наказом Міністерства бухгалтерського обліку орендарів операцій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 25.07.1995р. N128.

У цій статті наводяться окремо первинна (балансова) і остаточно вартість основних засобів, а також сума нарахованого у встановленому порядку зносу. Залишкова вартість визначається як різниця між первинною (балансовою) вартістю і сумою зносу. Суму зносу показують як власних основних засобів, так і взятих в оренду організаціями орендарів. В інвентарних картках обліку основних засобів або в інших регістрах їх аналітичного обліку щоденно відображається сума нарахованого за місяць зносу по цьому об'єкту основних засобів.

У вільному рядку 055 "Майно в оренді (11)" орендодавці відображають вартість переданих в оренду цілісних майнових комплексів, облік яких ведеться у відповідності з Порядком відображення в бухгалтерському обліку і звітності операцій, пов'язаних з приватизацією і орендою державних підприємств, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 16 грудня 1993 р. N

109, з врахуванням доповнень до нього, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 25 січня 1994 р. № 9 і від 10 травня 1995 р. № 68. В цьому ж рядку орендодавці показують залишок зобов'язань орендодавця з погашення вартості взятих в фінансову оренду інвентарних об'єктів основних засобів.

У формі № 3 в рядках 400-440 показують основні засоби, що знаходяться на балансі підприємства, включаючи вартість об'єктів основних засобів, зданих в оперативну оренду, і взяті в фінансову оренду, вартість цілісних майнових комплексів державних підприємств, їх структурних підрозділів, взятих в оренду, у відповідності із Законом України "Про оренду майна державних підприємств і організацій", недіючі (які знаходяться на консервації, в резерві і т.д.). Показники наводяться по балансовій (первинній) вартості.

В підрозділі I "Виробничі основні засоби основного виду діяльності" розділу 4 показують наявність і рух основних засобів підприємств сфери матеріального виробництва в розрізі їх видів, тобто засоби, використані яких зв'язане з виробництвом і збутом продукції (робіт, послуг), що є предметом діяльності цього підприємства. Виробничі і науково-виробничі об'єднання в цих рядках відображають вартість основних засобів наукових організацій, що входять в їх склад і знаходяться на самостійному балансі.

Якщо на самостійному балансі підприємства знаходяться підрозділи-допоміжні і обслуговуючі виробництва, господарства та інші структурні підрозділи, як виділені так і невиділені на окремий баланс (підрозділи сільськогосподарства, будівельна діяльність, ідальня і т.д.), які здійснюють діяльність, віднесену до сфери матеріального виробництва, але за своїм характером і призначенням безпосередньо не зв'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг), яка є предметом діяльності цього підприємства, то в розділі II "Виробничі основні засоби інших галузей" розділу 4 і відображаються наявність і рух виробничих основних засобів підрозділів, які відносяться до інших галузей сфери матеріального виробництва (сільське господарство, будівництво, транспорт, вантажний, торгівля і громадське харчування, заготівля, інформаційно-обчислювальне обслуговування, виробничі види побутового обслуговування населення та ін.).

В підрозділі III "Невиробничі основні засоби" розділу 4 показують наявність і рух основних засобів, використаних яких пов'язане з діяльністю, що відноситься до галузей невиробничої сфери (житлово-комунальне господарство, невиробничі види побутового обслуговування населення, транспорт пасажирський, заклади освіти, культури, охорони здоров'я, відпочинку і туризму, фізкультури і соціального забезпечення, які знаходяться на балансі підприємства).

У графі 4 відображаються всі надходження основних засобів у звітному році по всіх джерелах, включаючи придбані за плату, переведені з предметів обігу в основні засоби, безоплатні надходження від інших підприємств і організацій (у випадках, коли вступний баланс не змінювався), а також введені в дію основні засоби незалежно від видів джерел їх фінансування.

У графі 5 відображається вартість основних засобів, які вибули протягом звітного періоду, включаючи ліквідовані внаслідок непридатності і зносу, стихійного лиха і аварій, у зв'язку з реконструкцією і новим будівництвом та інших причин, а також уцінку основних засобів, переведення їх в предмет обігу і нематеріальні активи, безоплатну передачу і розділення підприємства. Фінансовий результат від ліквідації з балансу основних засобів показують в рядку 455.

В підрозділі IV "Незавершене будівництво" розділу 4 відображаються затрати підприємств на будівництво об'єктів, яке здійснюється як підрядним, так і господарським способом, а також придбання основних засобів.

В рядку 451 відповідані спеціалізовані організації виділяють затрати на геолого-розвідувальні і топографо-геодезичні роботи та роботи по глибокому бурінню на нафту і газ за рахунок бюджету.

У графі 4 підрозділу показують затрати підприємства на будівництво об'єктів

(прийняті до оплати і оплачені рахунки підрядних організацій) і придбані основні засоби. В рядках 480-482 дається розшифровка джерел фінансування цього будівництва і придбання.

В графі 5 підрозділу показується вартість введених в експлуатацію об'єктів будівництва і придбаних основних засобів, а також списаних затрат капітального характеру, які не збільшують вартість основних засобів.

В рядку 455 підрозділу "Довідки" розділу 4 наводяться прибутки (+), збитки (-) від ліквідації основних засобів, які можуть мати місце лише у випадках, коли відновити їх неможливо або економічно нецільово, і у випадках, коли вони можуть бути у встановленому порядку реалізовані або передані іншим підприємствам, організаціям і установам. В цьому ж довідковому підрозділі наводяться також вартість основних засобів, переданих в оперативну оренду (рядок 460), взятих в оренду цілісних майнових комплексів Аержавних підприємств і їх структурних підрозділів і окремих об'єктів фінансової оренди (рядок 461), охорони навколишнього середовища (рядок 462) і повністю зношених (сума нарахованого зносу дорівнює балансовій вартості — рядок 463).

Середньорічна вартість основних засобів (рядок 475) є часткою від ділення на 12 суми, отриманої від складання половини вартості на перше січня звітного року, половини вартості на 1 січня наступного за звітним року і вартості основних фондів на 1-ше число всіх місяців звітного року.

Якщо підприємство набуло прав юридичної особи з початку іншого, крім січня, місяця (1 лютого, 1 березня і т.д.), середньорічна вартість основних засобів вираховується як частка від ділення на 12 суми, отриманої від додавання половини вартості основних засобів на 1 число місяця придбання прав юридичної особи (1 лютого, 1 березня і т.д.), половини вартості на 1 січня наступного за звітним роком і вартості основних засобів на 1-ше число всіх інших місяців звітного року.

Якщо підприємство набуло права юридичної особи в першій половині місяця, то при обчисленні середньорічної вартості основних засобів, місяць придбання прав приймається за повний, якщо ж в другій половині місяця, — обчислення ведеється з 1 числа наступного за місяцем придбання прав.

Сума нарахованої по встановлених нормах амортизації на капітальний ремонт основних засобів показується в рядку 485.

В рядках 490 і 491 наводяться затрати на капітальний і поточний ремонт основних засобів, включаючи затрати на незакінчений ремонт основних засобів.

В рядках 495-496 наводяться дані про структуру земельного фонду, що знаходиться у володінні, користуванні (в тому числі на умовах оренди) підприємства.

Таблиця 1  
Витяг з балансу підприємства (форма №1) на 1 жовтня 1996 р.  
тис.-грн.

Актив	Код рядка	На початок року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Основні засоби та інші позаоборотні активи			
Основні засоби:			
залишкова вартість	010	170	183
знос* (02)	011	10	12
первісна вартість* (01)	012	180	195
майно в оренді	055	6	6

Таблиця 2

Витяг із звіту  
про фінансово-майновий стан підприємства  
на 1 жовтня 1996 р. (форма №3)  
4. Наявність та рух основних засобів тис.грн.

Найменування показника	Код рядка	Залишок на початок року	Надійшло (введено) за рік	Вибуло за рік	Залишок на кінець року
I. Виробничі основні засоби основного виду діяльності					
Будівлі	400	110	10	-	120
Споруди	401	-	-	-	-
Передавальні пристрої	402	20	-	-	20
Машини і устаткування	403	40	5	-	45
Транспортні засоби	404	-	-	-	-
Інструмент та інвентар	405	-	-	-	-
Робоча і продуктивна худоба	406	-	-	-	-
Багаторічні насадження	407	-	-	-	-
Капітальні витрати на поліпшення земель (без споруд)	408	-	-	-	-
Інші основні засоби	409	16	-	-	16
Всього по розділу	410	186	15	-	201
II. Виробничі основні засоби інших галузей	420	-	-	-	-
III. Невиробничі основні засоби	430	-	-	-	-
Разом основних засобів (рядок 410+420+430)	440	186	15	-	201
IV. Незавершене будівництво	450	-	-	-	-
у тому числі геолого-розвідувальні роботи	451	-	-	-	-

Довідки	Код	Сума
Результат від ліквідації основних фондів	455	6

Із рядка 440 графа 6, основні засоби:

здані в оренду	460
взяті в оренду	461
з охорони навколишнього середовища повністю амортизовані	463
Індексация вартості основних фондів	470
Середньорічна вартість основних засобів	475
Із рядка 450 графа 4:	
за рахунок власних коштів	480
за рахунок довгострокових кредитів	481
за рахунок інших позичкових коштів	482
Амортизация на капітал	485
Затрати на ремонт основних засобів капітальний	490
поточний	491
Загальна земельна площа (га)	495
з неї сільгоспугіддя	
(без присадибних ділянок)	496

Таблиця 10. ІНОЗЕМНІ ІНВЕСТИЦІЇ

Вид іноземних інвестицій	Код рядка	Сума	
		у нац. грош. одиниці	у доларах США
Основні засоби	700	-	-

## 12. ОБ'ЄКТИ ЖИТЛОВО-КОМУНАЛЬНОГО І СОЦІАЛЬНО-КУЛЬТУРНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

Найменування показника	Код рядка	Кількісні показники	Вартісні показники	
			Балансова вартість на кінець року	Доходи за рік
Площа житл. фонду (кв.м)	800	-	-	-
Кількість ліжок у гуртожитках	810	-	-	-
Об'єкти комун. госп-ва	820	X	-	-
Об'єкти соціально-культурного призначення	830	X	-	-
Разом	840	X	-	-
З них орендна плата	841	X	X	X

## 13. Позабалансові активи і пасиви

Найменування показника	Код рядка	Залишок на початок року	Надійшло за рік	Вибуло за рік	Залишок на кінець року

Для проведення аналізу забезпеченості підприємства основними засобами на підставі вищевказаних даних побудуємо таку таблицю:

Таблиця 3.

## Наявність та рух основних засобів підприємства "АВС" тис.грн.

Характеристика основних засобів	На початок року	На кінець року	Відхилення (+,-)	Темпи росту, %
1. Вартісна оцінка	180	195	15	108,33
За первісною вартістю	10	12	2	120
Знос	170	183	13	107,64
2. В розрізі класифікації				
- будівлі	110	120	10	109,09
- машини і устаткування	20	20	-	100,00
- транспортні засоби	40	45	5	112,5
- інші основні засоби	16	16	-	100,00
3. Оренда основних засобів	6	6	-	100,00
Майно в оренді				

Ступінь технічного переозброєння даного підприємства характеризується коефіцієнти поновлення основних засобів. Вони розраховуються таким чином:

$$K \text{ пов.} = \frac{A}{B} = 0,07,$$

де  
К пов. — коефіцієнт поновлення;

А — вартість основних засобів, які поступили, тис. грн.;

Б — вартість основних засобів на кінець року, тис. грн.

Узагальнену характеристику стану основних засобів дають коефіцієнти спрацюваності та придатності. Перший із них визначають відношенням суми зносу основних засобів до їх початкової вартості. За даними таблиці 3 він становитиме на початок (К1) та кінець року (К2) відповідно:

$$0,05 \left( \frac{10}{180} \right) \text{ і } 0,06 \left( \frac{12}{195} \right)$$

Коефіцієнт придатності характеризує незношену частину основних засобів. Він визначається як різниця між одиницею та коефіцієнтом зношеного або як відношення залишкової вартості основних засобів до їх первісної вартості. За даними таблиці 3 він становитиме на початок (К3) та кінець року (К4) відповідно

$$0,94 \left( \frac{170}{180} \right) \text{ і } 0,938 \left( \frac{183}{195} \right)$$

### 3.2. Внутрішньогосподарський контроль основних засобів

Внутрішньогосподарський контроль включає контрольні функції, які здійснюються керівниками (власниками) підприємств, комбінатів, організацій і установ, концернів, асоціацій відповідно до діючого законодавства. Завданням внутрішньогосподарського контролю є перевірка господарських операцій у виробничих одиницях з метою недопущення перевитрат матеріальних і фінансових ресурсів, виконання виробничих і фінансових планів.

Організація внутрішньогосподарського контролю відповідно до Закону України "Про підприємства" покладена на керівника підприємства. Згідно із затвердженим планом працівники, зайняті управлінням, здійснюють систематичний та оперативний поточний контроль за виробничою і фінансово-господарською діяльністю підрозділів підприємств. За результатами перевірок керівництво підприємства приймає управлінські рішення з усунення причин, які негативно впливають на діяльність підприємства.

В організації проведення внутрішньогосподарського контролю основних засобів на підприємствах провідне місце займають працівники бухгалтерії, зокрема головні бухгалтери. Відповідно до нормативних документів головний бухгалтер підприємства разом з керівниками відповідних підрозділів і служб зобов'язаний контролювати оформлення, приймання і списання основних засобів. Крім того, головний бухгалтер відповідає на рівні з керівником підприємства, об'єднання, організації за порушення правил і положень, які регламентують фінансово-господарську діяльність.

При перевірці фактичного стану об'єктів основних засобів найважливішим методом внутрішньогосподарського контролю є інвентаризація.

Основним завданням інвентаризації є встановлення фактичного стану і наявності основних засобів. Інвентаризацією здійснюють контроль збереження об'єктів, виявляють предмети, які втратили свою первісну якість, а також наднормативні і невикористані інвентарі і обладнання, машини та інші об'єкти основних засобів. Одночасно під час інвентаризації перевіряють дотримання правил і умов зберігання, утримання і експлуатації машин, устаткування,

інструментів, інвентаря та ін. Методичний прийом інвентаризації використовується для контролю достовірності даних бухгалтерського обліку, звітності і балансу підприємства, зокрема наявності і вартості майна.

У поточному контролі інвентаризація, яка здійснюється бухгалтерією та іншими підрозділами підприємства, є не тільки методичним прийомом, а й формою оперативного контролю збереження матеріальних цінностей, зокрема основних засобів. Організація і методика проведення її здійснюються відповідно до «Основних положень з інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів і розрахунків».

При проведенні інвентаризації дотримуються принципи раповості, плани і графіки інвентаризації не підлягають оголошенню. Обов'язковими є проведення інвентаризації в строки, встановлені нормативними документами, у випадку зміни матеріально відповідальних осіб, встановленні фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей, після пожежі або стихійного лиха (повінь, землетрус та ін.), переоцінки основних засобів, продажу об'єктів основних засобів. При колективній (бригадній) матеріальній відповідальності проведення інвентаризації обов'язкове у випадку зміни бригадира, вибуття з колективу більше половини членів, а також на вимогу одного або кількох членів.

Інвентаризацію основних засобів проводять не менше одного разу в рік перед складанням річного звіту, але не раніше першого листопада звітного року, щоб дані інвентаризації можна було використати для складання річного звіту.

У процесі підготовки наступної інвентаризації враховують час і результати проведення попередньої, заповнення нормативу запасів. У першу чергу проводять інвентаризації у матеріально відповідальних осіб, знову прийнятих, а також при збільшенні наднормативних запасів цінностей, наявності сигналів про порушення правил приймання, списання і реалізації основних засобів.

З цією метою на підприємстві створюють центральні постійно діючі інвентаризаційні комісії у складі керівника підприємства або його заступника (голова комісії), головного бухгалтера, керівників структурних підрозділів (служб), представників громадськості.

Для проведення інвентаризації утворюють робочі інвентаризаційні комісії, до яких включають представника адміністрації підприємства (голова), а також спеціалістів — інженерів, технологів, механіків, економістів, бухгалтерів та ін. Завороються призначати головою робочої інвентаризаційної комісії у тих самих матеріально відповідальних осіб того самого працівника два рази підряд. У міжінвентаризаційний період вибіркові інвентаризації здійснюються за розпорядженням керівника підприємства інвентаризаційними групами, сформованими з працівників, які добре знають товарно-матеріальні цінності, облік і звітність.

Інвентаризаційна комісія має право залучати працівників підприємства для перерахунків цінностей, виявляти разом з бухгалтерією результати інвентаризації, вносити пропозиції до поліпшення зберігання та обліку основних засобів. Вона відповідає за своєчасне і якісне проведення інвентаризації, оформлення документації.

Інвентаризаційну комісію призначає керівник підприємства письмовим розпорядженням. Голови інвентаризаційної комісії вручають контрольний пламбір. Виконання розпоряджень про проведення інвентаризації контролюють у спеціальному журналі.

У випадку бригадної матеріальної відповідальності інвентаризацію проводять за обов'язковою участю бригадира або його заступника і членів бригади, які працюють у момент інвентаризації.

Проводять інвентаризацію за місцем знаходження основних засобів, а також

за матеріально відповідальними особами.

Якщо на підприємствах є великий обсяг робіт, пов'язаних з інвентаризацією, створюють кілька робочих інвентаризаційних комісій, які працюють під безпосереднім керівництвом центральної інвентаризаційної комісії. У складі однієї робочої інвентаризаційної комісії можна створювати кілька підкомісій. Вони перевіряють основні засоби, матеріальна відповідальність за які покладена на одну особу або бригаду. Голова робочої комісії організовує роботу підкомісій, забезпечує правильне проведення інвентаризації на всіх об'єктах, які закріплені наказом керівника за комісією.

Інвентаризацію основних засобів у ряді випадків проводять при відсутності матеріально відповідальної особи, а також після стихійного лиха, крадіжок та пограбувань. При цьому до складу комісії включають представника Ради народних депутатів або представника сторонньої організації, спеціально на уловненого. Інвентаризацію цінностей проводять за умови обов'язкової участі всіх членів інвентаризаційної комісії.

До початку інвентаризації основних засобів необхідно перевірити наявність і стан інвентарних карточок, інвентарних книг і описів, наявність і стан технологічних паспортів та іншої технічної документації, документів на основні засоби, які здані чи прийняті підприємством в оренду, на зберігання в тимчасове користування.

При інвентаризації основних засобів комісія в обов'язковому порядку проводить огляд об'єктів в натуральному вираженні і заносить в інвентаризаційні описи їх назву, призначення, інвентарні номери та основні технічні чи експлуатаційні показники.

Якщо в процесі інвентаризації виявлені об'єкти, які не рахуються в обліку, а також об'єкти, по яких відсутні необхідні дані, в інвентарний опис включаються відомості, яких не вистачає.

Невраховані об'єкти, виявлені інвентаризацією, оцінюються по сучасній вартості їх відтворення, а знос встановлюється по дійсному технічному стану. Дані оцінки і зносу оформляють актами.

Основні засоби заносяться в описи по назвах у відповідності з основним призначенням об'єкту. Якщо об'єкт підлягає відновленню, реконструкції чи перебудові, внаслідок чого змінилось його основне призначення, то він заноситься в опис за новим його призначенням.

Якщо роботи виконані за рахунок коштів капітальних вкладень (набудова поверхів, прибудова нових приміщень та ін.) або здійснена часткова ліквідація будівель, споруд і ці операції не відображені в бухгалтерському обліку, комісія за відповідними документами визначає суму збільшення чи зменшення початкової вартості і в описі вказує уточнені дані. Машини, обладнання і силові установки проводяться в описі з вказанням інвентарних номерів заводо-виготовника, року випуску, призначення, потужності і т.д. Однотипні предмети господарського інвентарю, інструменти, верстати однакової вартості, які поступили одночасно і їх облік ведеться в картотці групового обліку, в інвентаризаційних описах відображаються по назвах з вказанням кількості цих предметів. Інвентарні номери, присвоєні об'єктам, як правило, не повинні змінюватися.

Об'єкти основних засобів, які в момент інвентаризації знаходяться поза підприємством, інвентаризують до моменту їх тимчасового вибуття. Одночасно з інвентаризацією власних перевіряють і орендовані основні засоби. В описах, складених на кожного орендодавця, вказується його назва і строк оренди.

Інвентарні описи підписують всі члени інвентаризаційної комісії і матеріально відповідальні особи. У кінці опису матеріально відповідальні особи дають розписку, якою підтверджують, що комісією перевірено цінності в їх присутності,

претензій до комісії немає, а вказані в описі основні засоби прийняті на їх збереження.

Якість проведення інвентаризації перевіряє центральна інвентаризаційна комісія за участю членів робочої інвентаризаційної комісії і матеріально відповідальної особи після закінчення інвентаризації, але обов'язково до відкриття складу, секції, де перевіряли цінності.

Результати контрольних перевірок якості інвентаризації оформляють актом типової форми і заносять у бухгалтерії до спеціальної книги.

Проведену роботу інвентаризаційної комісії оформляють протоколом, у якому відображують результати інвентаризації, стан складського господарства, забезпечення збереження основних засобів. При наявності невикористаних і зіпсованих основних засобів у протоколі зазначають час їх придбання, стан і причину зниження якості. Такі об'єкти відображують окремо і інвентаризаційних описах.

Свої висновки щодо результатів інвентаризації основних засобів і пропозиції до усунення виявлених недоліків, заліку нестач і лишків, а також списання нестач в межах норм природних втрат комісія формує і обґрунтовує в протоколі. Після закінчення інвентаризації робоча комісія всю документацію і протокол передає центральному постійно діючій комісії.

Центральна постійно діюча інвентаризаційна комісія підприємства розглядає результати інвентаризації, їх оформлення і регулювання, починаючи з перевірки правильності оформлення порівняльних відомостей. Свої висновки і пропозиції щодо результатів інвентаризації вона викладає у протоколі. Тут же зазначають причини нестач, втрат і лишків, визначають відповідальних осіб, дають пропозиції щодо регулювання розбіжностей фактичної наявності основних засобів з даними бухгалтерського обліку.

Розходження фактичної наявності основних засобів з даними бухгалтерського обліку, що встановлені при інвентаризації та інших перевірках, регулюються підприємством, установою у такому порядку:

основні засоби, що виявились у надлишку, підлягають оприбуткуванню та зарахуванню відповідно на результати фінансово-господарської діяльності або збільшення фінансування з наступним встановленням причин виникнення надлишку і винних у цьому осіб;

втрата цінностей у межах затверджених норм списується за рішенням керівника підприємства, установи відповідно на витрати виробництва, обігу або на зменшення фінансування. Норми природної втрати можуть застосовуватися лише у випадку виявлення фактичних нестач. При відсутності норм втрати розглядаються як понаднормова нестача;

понаднормові нестачі цінностей, а також втрати від псування цінностей відносяться на винних осіб за цінами, за якими обчислюється розмір шкоди від розкрадання, нестач, знищення та псування матеріальних цінностей;

понаднормові втрати і нестачі матеріальних цінностей у тих випадках, коли винних не встановлено або у стягненні з винних осіб відмовлено судом, зараховуються на збитки або зменшення фінансування.

У документах, якими оформляється списання втрат і понаднормові нестачі цінностей, повинні бути зазначені вжиті заходи щодо запобігання таких нестач і втрат.

Матеріали інвентаризації та рішення щодо регулювання розбіжностей затверджують керівником підприємства, установи з включенням результатів у звіт за той період, в якому закінчена інвентаризація, а також і в річний звіт.

Отже, інвентаризація як методичний прийом і форма внутрішньогосподарського контролю забезпечує виявлення і запобігання нестачам і втратам основних засобів, а також сприяє їх збереженню.



### 3.3. Ревізія основних засобів

Виробничо-господарська діяльність підприємств та їх фінансовий стан в багатьох аспектах залежать від рівня забезпечення основними засобами. Велике значення в належному функціонуванні в підприємствах різних форм власності має ревізія їх наявності та використання. Адаже наявність основних засобів має пряме відношення до фінансово-майнового стану, а їх використання — до витрат виробництва та оподаткування підприємств.

У процесі ревізії на даній ділянці обліку перевіряється збереження, технічний стан та ефективне використання основних засобів, правильне документальне оформлення і відображення в обліку і звітності руху основних засобів, обґрунтування списання непридатних об'єктів та інвентаря, правильність нарахування амортизації та списання зносу, реальність даних щодо проведення переоцінок та індексації основних засобів у відповідності до чинного законодавства України.

Під час ревізії збереження основних засобів перевіряється правильність віднесення окремих об'єктів основних засобів у відповідні групи, їх оцінку, стан аналітичного обліку по місцях експлуатації та збереження їх матеріально-відповідальними особами. Варто встановити також розподіл основних засобів по залежності — на власні та орендовані, по їх використанню у виробництві — на діючі і недіючі.

Першим етапом проведення ревізії на ділянці обліку є перевірка дотримання положень інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів документів та розрахунків, що затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11 серпня 1994 року за №69. В ході даної роботи треба керуватись пунктом 21 Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, Постанова КМУ від 3.04.93 р. № 250, в якому вказано, що основні засоби, які виявились в надлишку, підлягають оприбуткуванню та зарахуванню відповідно до результатів фінансово-господарської діяльності підприємства або збільшення фінансування установи з наступним встановленням причин виникнення надлишку і винних в цьому осіб. Нестачі основних засобів, а також їх втрати від псування відносяться на винних осіб у відповідності до пункту 2 Порядку визначення розмірів збитків від крадіжок, нестач, знищення (псування) матеріальних цінностей (Постанова Кабінету міністрів України від 22 січня 1996 року за №116). Їх розмір визначається по балансовій вартості основних засобів (з врахуванням амортизаційних відрахувань), але не нижче 50 відсотків від балансової вартості на момент встановлення фактів з врахуванням індексів інфляції, які щомісячно визначає Міністат України, відповідного розміру податку на додану вартість і розміру акцизного збору і визначається за формулою:

$R_z = [(B_v - A) \times \text{Інфл.} + \text{ПДВ} + \text{Азб.}] \times 2, \text{ Ає}$

$R_z$  — розмір збитків в карбованцях;

$B_v$  — балансова вартість на момент встановлення фактів нестач, крб.;

$A$  — амортизаційні відрахування, крб.;

Інфл. — загальний індекс інфляції, який розраховується на підставі щомісячно визначених Міністатом України індексів інфляції;

ПДВ — розмір податку на додану вартість, крб.;

Азб. — розмір акцизного збору, крб.

Наступним кроком ревізії основних засобів є в'яснення порядку проведення індексації основних засобів відповідності до ПКМУ від 3 серпня 1993 року №598 "Про проведення індексації основних засобів у народному господарстві України" та ПКМУ від 17 січня 1995 року № 34 "Про проведення індексації основних засобів та визначення розмірів амортизаційних відрахувань на повне їх відновлення у 1995 році". В ході такої перевірки доцільно встановити, чи під

час індексації основних засобів на деякі види основних засобів були невірні застосовані індекси. Їх неправильне застосування призводить до заниження балансової вартості основних засобів та амортизаційних відрахувань. Це є дуже важливим, особливо в процесі приватизації. Також треба встановити, чи в складі основних засобів обліковувались та були проіндексовані, наприклад, телефонні апарати, що є порушенням "Положення про організацію бухгалтерського обліку та звітності в Україні" (затвержене постановою КМУ від 3 квітня 1993 року №250) та вказаних вище нормативних актів. Необхідно перевірити дотримання вимог постанови Кабінету Міністрів України від 9 березня 1995 року №163 "Про проведення індексації балансової вартості об'єктів житлового фонду".

Так, в одному з підприємств в порушення постанов Кабінету Міністрів України від 3.08.93 р. №598 "Про проведення індексації основних засобів у народному господарстві України" та від 17.01.95 р. №34 "Про проведення індексації основних засобів та визначення розмірів амортизаційних відрахувань на повне відновлення у 1995 році" була занижена початкова вартість по будівлях на 436145500700 крб., а також, в результаті неправильного застосування норм амортизаційних відрахувань на повне відновлення, занижена залишкова вартість основних засобів на 229341969674 крб. В результаті неправильного визначення амортизації, завищена сума зносу основних засобів і, відповідно, витрат виробництва на 25531218 крб.

На одному з підприємств в порушення Порядку індексації балансової вартості основних засобів підприємств, організацій, установ у зв'язку з підвищенням цін від 4.08.93 р. №07/01-04/62 в січні 1994 року дооцінку основних засобів віднесено на збільшення Статутного фонду в розмірі 573426 крб.

Під час ревізії стану аналітичного обліку по місцях зберігання основних засобів необхідно в'яснити чи усі об'єкти передані на збереження матеріально-відповідальним особам і чи ведеться їх пооб'єктний облік. Варто врахувати, що інвентарним об'єктом доцільно розуміти завершений об'єкт з усіма належними пристроями, чи окремих предмет, призначених для самостійного виконання функцій. Крім цього, у процесі даної перевірки варто встановити правильність оформлення інвентарних карточок (форми НОС-6,7,8,9) та інвентарних книг, порівняти записи в інвентарних карточках за даними технічних паспортів, актами приймання-передачі основних засобів.

У процесі ревізії наявності основних засобів співставляють інвентарні карточки, які знаходяться в бухгалтерії, з інвентарним списком форми НОС-13 у матеріально-відповідальних осіб; а вартісні дані інвентарних карточок — з карточками обліку руху основних засобів форми НОС-12, які заповнюються в бухгалтерії в кінці місяця по класифікаційних групах. Після цього необхідно дані карточок обліку руху основних засобів та інвентарних карточок звірити з даними обліку по рахунку 01 "Основні засоби" та звітну за формою 3 "Звіт про фінансово-майновий стан підприємства".

Наступним етапом ревізії поступлення та вибуття основних засобів є перевірка своєчасності і повноти відображення об'єктів основних засобів в бухгалтерському обліку. Порядком їх проведення в бухгалтерському обліку регламентується вказівками щодо організації бухгалтерського обліку і звітності в Україні (затверджено наказом Міністерства фінансів України від 7 травня 1993 р. №25).

При перевірці варто враховувати зміни ліміту вартості об'єктів, які підлягають включенню в склад основних засобів:

- з 01.01.91 р. ліміт установлено в розмірі 300 крб.;

- з 01.01.92 р. — 1500 крб.;

- з 01.01.93 р. — 25000 крб.;

- з 01.10.93 р. — зверху 15-ти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян

або середньому служби зверху одного року.

На одному з підприємств в складі основних засобів рахувались малоцінні та швидкозношувані предмети, які знаходяться в експлуатації на суму 12911800 крб., за якими 6455900 крб варто віднести на витрати виробництва і відповідно

зменшити витрати на суму нарахованої амортизації за даними цінностями в сумі 324000 крб. В цілому по даній операції занижено витрати виробництва на суму 6131900 крб. і завищено податок на дохід до бюджету 1349020 крб.

Виняток складають сільськогосподарська техніка, робоча та продуктивна худоба, бібліотечні фонди, які незалежно від вартості обліковуються на рахунку 01 "Основні засоби".

У процесі перевірки треба з'ясувати бухгалтерське проведення основних засобів, що поступили. Дані операції в обліку повинні проводитись таким чином: а) на підприємства, крім спільних, малих та приватних;

Дебет рахунку 07, 33 Кредит рахунку 60 — на суму згідно рахунку постачальника, включаючи податок на додану вартість;

Дебет рахунку 33 Кредит рахунку 07 — при передачі обладнання, що потребує монтажу, в монтаж;

Дебет рахунку 33 Кредит рахунків 05, 06, 08, 70 та ін. — на суму фактичних витрат по монтажу;

Дебет рахунку 33 Кредит рахунку 68 — на суму податку на додану вартість, виходячи із фактичних витрат;

Дебет рахунків 81, 86, 87, Кредит рахунку 93 — на суму, що необхідна для покриття проведених витрат;

Дебет рахунку 60 Кредит рахунку 51 — на суму оплати рахунків постачальників;

Дебет рахунку 93 Кредит рахунку 33 — на суму списання джерела придбаних основних засобів;

Дебет рахунку 01 "Основні засоби" Кредит рахунку 85 "Статутний фонд" — на початкову вартість;

Дебет рахунку 85 "Статутний фонд" Кредит рахунку 02 "Знос (спрацювання) майна" — на суму зносу;

б) на спільних, малих та приватних підприємствах:

Дебет рахунку 33 Кредит рахунку 60 — на суму згідно рахунку постачальника, включаючи податок на додану вартість;

Дебет рахунку 60 Кредит рахунку 51 — оплата рахунків постачальників, включаючи податок на додану вартість;

Дебет рахунку 33 Кредит рахунку 68 "сторно" — сторнування податку на додану вартість по введених в експлуатацію після 6 січня 1993 р. об'єктів основних засобів;

Дебет рахунку 01 Кредит рахунку 33 — введення в експлуатацію основних засобів.

На вартість основних засобів, які поступили в якості внеску в Статутний фонд підприємства, складається проводка:

Дебет рахунку 01 Кредит рахунку 75.

Іх сума повинна бути документально (експертним шляхом) підтверджена.

В процесі ревізії вибуття основних засобів перевіряючому варто шильну вагу звернути на порядок відображення даних операцій в обліку. Загальна схема проведення в обліку даних операцій така:

а) на підприємства, крім спільних, малих та приватних:

Дебет рахунку 85 Кредит рахунку 01 — на залишкову вартість основних засобів;

Дебет рахунку 02 Кредит рахунку 01 — на суму зносу;

Дебет рахунку 85 Кредит рахунків 05, 70 та ін. — на суму витрат по демонтажу та ін.

Дебет рахунку 76 Кредит рахунку 85 — на ціну продажу основних засобів;

Дебет рахунку 76 Кредит рахунку 68 — на суму податку на додану вартість по основних засобів, придбаних після 6 січня 1993 р.;

Дебет рахунку 85 Кредит рахунку 80 на різницю.

б) на спільних, малих та приватних підприємствах:

Дебет рахунку 46 Кредит рахунку 01 — на початкову вартість основних засобів;

засобів;

Дебет рахунку 02 Кредит рахунку 46 — на суму зносу;

Дебет рахунку 46 Кредит рахунків 05, 70 та ін. — на суму витрат по демонтажу та ін.;

Дебет рахунку 76 Кредит рахунку 46 — на ціну продажу основних засобів;

Дебет рахунку 46 Кредит рахунку 68 — на суму податку на додану вартість по основних засобах придбаних після 6 січня 1993 р.;

Дебет рахунку 46 Кредит рахунку 80 — на різницю.

При перевірці варто встановити, чи підприємство не занизило належну до оплати суму ПДВ до бюджету шляхом відшкодування за рахунок бюджету ПДВ по невиробничих основних засобах та МПП, а також по послугах, які здійснені за рахунок фондів. Цим порушується п.5 ДКМУ "Про податок на додану вартість".

На одному із підприємств при реалізації основних засобів неправильно визначено прибуток і в результаті завищено податок з прибутку.

На практиці зустрічаються випадки, коли підприємства не нараховують ПДВ при реалізації основних засобів, заниживши суму ПДВ, яка підлягає перерахуванню в бюджет.

При перевірці правильності нарахування амортизаційних відрахувань ревізору варто використовувати Положення про нарахування амортизаційних відрахувань по основних засобах в народному господарстві N ВГ-9-Д від 29.12.90 р., лист Міністерства фінансів України і Міністерства економіки України від 25 січня 1991 р. N 04-503, 21-31/31 "Про нарахування амортизації".

На практиці підприємства часто відносять на витрати амортизацію по основних засобах невиробничого призначення в порушення Правил використання Закону України "Про оподаткування підприємств".

В порушення Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, постановою КМУ від 03.04.93 р. N 250, зустрічається нарахування амортизації по основних засобах в місяці поступлення цих засобів, нарахування амортизації на вартість основних засобів, що включала суму ПДВ.

Варто встановити, чи підприємства не нараховують амортизацію в місяці введення основних засобів в експлуатацію, у зв'язку із чим на витрати зайво відносять суми амортизаційних відрахувань.

В складі матеріалів часто обліковуються основні засоби невиробничого призначення без списання їх зносу за рахунок прибутку. Так вибірково встановлено на одному із підприємств, що на рахунок матеріальних цінностей занесено мікрохвильову піч вартістю 7952000 крб., — електроапарату вартістю 4900000 крб., електроміксер вартістю 1476000 крб.

В порушення чинного законодавства підприємство за рахунок фонду дооцінки придбало основні засоби. Податок на додану вартість при цьому відшкодовано за рахунок бюджету. На придбані основні засоби нараховано націнку в сумі, чим безпідставно завищено їх початкову вартість і, відповідно, затрати при нарахуванні амортизації.

Згідно з Постановою Кабінету Міністрів України від 19 вересня 1993 р. N764 орендна плата повинна проводитись у межах норм амортизаційних відрахувань на їх повне відновлення. При цьому плата за оренду нежилих приміщень АМЯ забезпечення основної виробничої діяльності до складу витрат повинна включатись за ставками, затвердженими місцевими органами Аержавної виконавчої влади.

В 1994 р. підприємством дозволялось створення резервів на ремонт основних засобів по стабільних на рік нормативах, які розраховувались підприємствами та затверджувались керівником, але на суму, що не вища амортизаційних відрахувань на повне відновлення. В 1995 р. створення таких резервів не передбачено.

## ІНСТРУКТИВНА БАЗА

1. Постанова Кабінету Міністрів України від 3.08.93 р. N598 "Про проведення індексації основних засобів у народному господарстві України" та від 17.01.95 р. N 34 "Про проведення індексації основних засобів та визначення розмірів амортизаційних відрахувань на повне відновлення у 1995 р."
2. ДКМУ "Про податок на добувену вартість", N 14-92 від 26.12.92 р.
3. "Інструкція про порядок обчислення і сплати податку на добувену вартість", затверджена наказом ГДП України від 10.02.93 р. N 3.
4. Лист Мінфіну України від 10.01.95 р. N 24-10-330/10-122.
5. Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, Постанова КМУ від 3.04.93 р. N250.
6. Інструкція про порядок заповнення форм річного бухгалтерського звіту підприємства, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.09.93 р. N143.
7. Вказівки щодо організації бухгалтерського обліку і звітності в Україні (затверджено наказом Міністерства фінансів України від 7.05.93 р. N25).
8. Лист Міністерства фінансів України і Міністерства економіки України від 25.01.91 р. N04-503-321-31/31 "Про нарахування амортизації".
9. Лист Мінфіну України від 08.01.92 р. N17-22 "Про відшкодування вартості товарно-матеріальних цінностей".
10. ДКМУ "Про акційний збір" від 26.12.92 р. та Постанови КМУ "Про перелік товарів (продукції), на які встановлюється акційний збір, та ставки цього збору".
11. Інструкція про порядок обчислення і сплати податку на добувену вартість та акцизного збору за товари, що ввезені із-за меж митних кордонів України, і товари (роботи, послуги), що експортуються за межі митних кордонів України від 31.05.94 р. N44.
12. Положення про нарахування амортизаційних відрахувань по основних засобах в народному господарстві N ВГ-9-А від 29.12.90 р.
13. Про проведення індексації основних засобів у народному господарстві України (Постанова КМУ від 3 серпня 1993 року N598 із змінами від 4 жовтня 1994 року та 17 січня 1995 року).
14. Про порядок застосування норм прискореної амортизації активної частини основних виробничих засобів (Міністерство фінансів України, Міністерство економіки України від 6 червня 1994 року N 48/59).
15. Порядок проведення індексації балансової вартості основних засобів підприємств, організацій та установ за станом на 1 січня 1995 року (крім основних засобів по житлу) (Затверджено наказом Міністату, Мінекономіки, Мінфіну, Фонду державного майна України від 24 січня 1995 року N21/6/11/70).
16. Про проведення індексації основних засобів та визначення розмірів амортизаційних відрахувань на повне їх відновлення у 1995 році (Постанова КМУ від 17 січня 1995 року N34).
17. Про затвердження порядку індексації вартості окремих видів майна (Наказ Фонду державного майна України, Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України, Міністерства статистики України від 28 лютого 1995 року N 220/27/32/62 із змінами від 30 травня 1995 року N 624/136).
18. Про проведення індексації балансової вартості об'єктів житлового фонду (Постанова КМУ від 9 березня 1995 року N163).
19. Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів документів та розрахунків (затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11 серпня 1994 року за N69).
20. Порядок визначення розмірів збитків від крадіжок, недостач, знищення (ісування) матеріальних цінностей (Постанова Кабінету Міністрів України від 22 січня 1996 року за N116).