

ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ОФОРМЛЕННЯ ЕКСПЛУАТАЦІЇ ТА ВИБУТТЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Розглянуто основні положення щодо документування операцій з експлуатації та вибуття основних засобів

Актуальність проблеми. Важливою функцією бухгалтерського обліку є задоволення інформаційних потреб, тому інформація яка формується у системі обліку має бути обґрунтованою, повною та своєчасною. Первинні документи є письмовим свідченням, що фіксують та підтверджують господарські операції. Вони повинні складатися у момент проведення кожної господарської операції, а якщо це неможливо, то безпосередньо після її завершення. Первинні документи повинні містити всю інформацію, що стосується обліку основних засобів, а саме, дані про їх надходження і вибуття, місцезнаходження, стан збереження, амортизацію, переоцінку, зменшення (відновлення) корисності. При цьому якісні характеристики інформації, що міститься в первинних документах, повинні задовольняти вимогам та потребам усіх користувачів: як внутрішніх (управлінський персонал підприємства), так і зовнішніх (власники, аудиторів та інші користувачі). Тому в сучасних умовах питання форми та змісту первинних документів набуває особливого значення і є актуальним.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання обліку основних засобів, в тому числі і первинного, постійно знаходиться у полі уваги провідних вчених-

економістів і фахівців, таких як: М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, М.Я. Дем'яненка, Г.Г. Кірейцева, М.В. Кужельного, В.Г. Лінника, В.Б. Моссаковського, М.Ф. Огійчука та ін. Одержані ними в різний час результати, створюють загалом необхідні умови для забезпечення й удосконалення системи керування основними засобами на основі органічного зв'язку функції обліку з іншими функціями управління. Проте вони містять у собі ще багато невирішеного і дискусійного як у частині теоретичного обґрунтування ключових проблем, так і в аспекті реалізації наукових результатів на практиці.

Метою дослідження є розробка методичних положень щодо документування операцій з експлуатації та вибуття основних засобів, що сприятиме підвищенню достовірності облікової інформації для користувачів та ефективності прийняття управлінських рішень на основі даної інформації.

Викладення основного матеріалу дослідження. Процес формування необхідної облікової інформації взагалі, та основних засобів зокрема, проходить кілька етапів зображених на рис. 1.

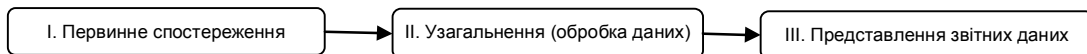


Рис. 1. Етапи формування облікової інформації про основні засоби

Ці етапи формування інформації про основні засоби можна підрозділити на окремі операції, що відбуваються протягом всього життєвого циклу окремого об'єкту (рис. 2).

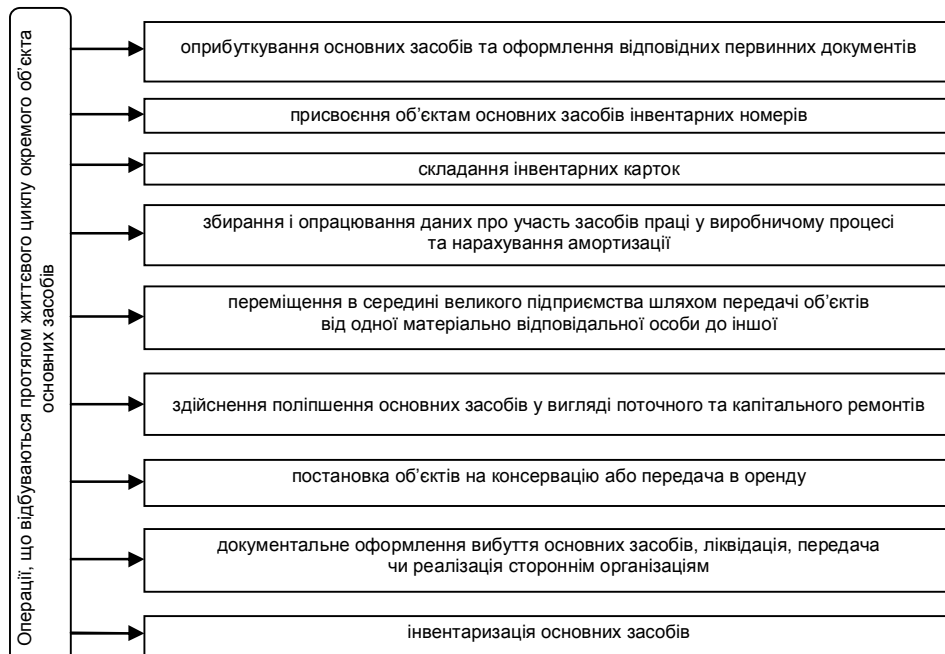


Рис. 2. Операції, що відбуваються протягом життєвого циклу окремого об'єкта основних засобів

Після набуття чинності розд. III Податкового кодексу підприємства повинні дуже уважно підходити до оформлення первинних документів. Адже правила податкового кодексу тепер наближені до бухгалтерського обліку, а бухгалтерські документи є підставою для відображення витрат у податковому обліку [1, с. 27].

Отже, згідно з п. 138.2 Податкового кодексу витрати, які можна врахувати при визначенні об'єкта оподаткування, визнаються за наявності первинних документів. Зауважимо, що підставою для нарахування витрат можуть бути не лише первинні документи, але й реєстри бухгалтерського обліку, це передбачено п. 44.1 ПК. А значить, підтвердженням витрат також можуть бути

зведені документи, складені на підприємстві на підставі первинних документів і деяких розрахунків [1, с. 27].

Первинні документи складаються на бланках типових і спеціалізованих форм, затверджених уповноваженими органами (п. 2.7 Положення, затвердженого наказом Міністерства від 24.05.95 р. № 88, далі – Положення № 88, див. "Баланс", 2010, №62, с. 4). Допускається також використовувати самостійно виготовлені бланки, у яких присутні всі обов'язкові реквізити, передбачені Положенням № 88 [1, с. 27].

Типові форми для обліку основних засобів (далі – 03) затверджено наказом Міністерства від 29.12.95 р. № 352 [1, с. 27].

Характеристику форм первинного обліку основних засобів наведено в таблиці 1.[6, с. 389].

Таблиця 1. Характеристика типових форм первинних документів з обліку основних засобів

Форма документу	Назва документу	Призначення	Особливості оформлення
ОЗ-1	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів	Застосовується для оформлення зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів, для обліку введення їх в експлуатацію, при оформленні внутрішнього переміщення, а також для виведення із складу основних засобів, внаслідок їх передачі іншому підприємству [2, с. 146]	Він оформлюється комісією в одному примірнику в момент надходження чи вибуття основних засобів. Після цього ОЗ-1 з доданою технічною документацією передається в бухгалтерію, підписується керівником та головним бухгалтером. Також ОЗ-1 при безоплатній передачі основних засобів іншому підприємству складається в двох екземплярах. При продажу акт складається в трьох примірниках: перші два – залишаються у продавця, а третій – передається покупцеві [2, с. 146]
ОЗ-2	Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів основних засобів	Зазначаються технічна характеристика та первісна вартість об'єкту. Актом такої форми оформлюється приймання завершених робіт після добудови, реконструкції або модернізації основних засобів [2, с. 146]	ОЗ-2 підписується відповідним працівником відділу та представником організації (відділу), що проводила ремонт чи модернізацію основних засобів, та передається в бухгалтерію. В технічну документацію об'єкта основних засобів вносяться необхідні зміни в характеристику об'єкта, що пов'язані з ремонтом, реконструкцією чи модернізацією. Документ складається в двох екземплярах: один передається організації, що здійснює ремонт, інший – в бухгалтерію [2, с. 146]
ОЗ-3	Акт на списання основних засобів	Використовується при оформленні вибуття основних засобів, при повному чи частковому їх списанні [2, с. 146]	Акт складається в двох примірниках (один – в бухгалтерії, інший – матеріально відповідальній особі). В акті вказуються затрати на списання, а також вартість матеріальних цінностей, отриманих внаслідок ліквідації [2, с. 146]
ОЗ-4	Акт на списання автотранспортних засобів	Застосовується для оформлення списання легкового чи вантажного автомобіля, причепа тощо внаслідок їх повної ліквідації [2, с. 146]	Складається в двох примірниках, підписують члени комісії, затверджує керівник підприємства або уповноважена ним на це особа [2, с. 146]
ОЗ-5	Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини	Складається при встановленні, запуску і демонтажі будівельної машини, що взята напрокат.	Підписується представником машино прокатної бази та механіком будівельної дільниці
ОЗ-6	Інвентарна картка обліку основних засобів	Застосовується для обліку окремих об'єктів основних засобів; для групового обліку однотипних об'єктів основних засобів, які надійшли в експлуатацію в одному календарному місяці й мають одне й те ж виробничо-господарське призначення, технічну характеристику та вартість	Здійнюються записи на підставі актів приймання-передачі основних засобів та акту на списання основних засобів. Як правило, заповнюється в одному примірнику та знаходиться у бухгалтерії
ОЗ-7	Опис інвентарних карток з обліку основних засобів	Застосовується для реєстрації інвентарних карток. Записи в ньому ведуться в розрізі класифікаційних груп (видів) основних засобів [2, с. 146]	Ця форма складається в одному примірнику в бухгалтерії [2, с. 146]
ОЗ-8	Картка обліку руху основних засобів	Застосовується для обліку руху основних засобів за класифікаційними групами	Відкривається в бухгалтерії в одному примірнику
ОЗ-9	Інвентарний список основних засобів	Застосовується в місцях експлуатації основних засобів для обліку кожного об'єкта за матеріально відповідальними особами.	Дані, що містяться в цій формі, мають бути тотожними записам в інвентарних картках обліку основних засобів
ОЗ-14, ОЗ-15, ОЗ-16	Розрахунок амортизації основних засобів	Застосовуються для визначення суми амортизації основних засобів, що належить до нарахування у звітному місяці	-

Наведені у таблиці типові форми первинних документів підприємства застосовують для оформлення операцій пов'язаних з надходженням, внутрішнім переміщенням, списанням, ліквідацією, реалізацією та інші операції з основними засобами. Первинні документи є підставою для записів в регістрах бухгалтерського обліку та відображення фактів здійснення господарських операцій в фінансовому та податковому обліку. Кожна

типова форма використовується відповідно до здійснюваних господарських операцій.

Документування операцій з основними засобами має свій порядок (починаючи первинними документами і закінчуючи формами звітності). На рисунку 3 зображено схему журнально-ордерної форми обліку основних засобів запропоновану В.Н. Сердюком.

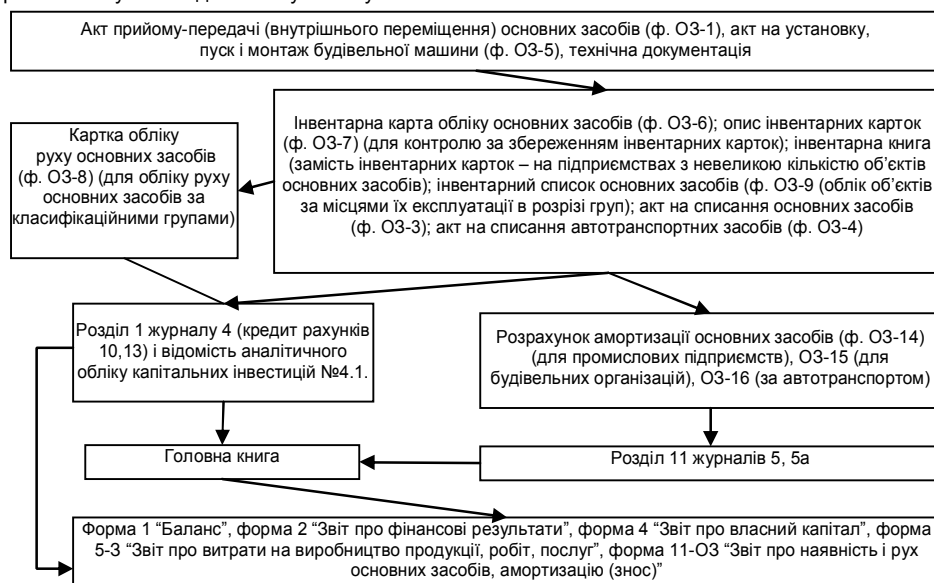


Рис. 3. Схема журнально-ордерної форми обліку основних засобів [3, с. 129]

Для узагальнення інформації про наявність і рух основних засобів, їх знос призначений Журнал 4. Записи в Журналі 4 ведуться на підставі первинних і зведених документів (акта приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів), акта списання, розрахунку амортизації та ін.) [2, с. 147].

Вибуття основних засобів відображається у графі 4 розділу 1 Журналу 4 у результаті їх продажу, безоплатної передачі, неможливості отримання підприємством надалі економічних вигід від їх використання або невідповідності критеріям визнання активом [2, с. 146].

У тих випадках, коли необхідну аналітичну деталізацію показників за об'єктами обліку на окремих рахунках безпосередньо в журналах забезпечити не можливо, то заздалегідь дані первинних документів в необхідному аналітичному розрізі групуються (накопичуються) у допоміжних відомостях (листах-розшифровках), з яких підсумки записуються до журналів [2, с. 154].

Вилучення об'єктів зі складу основних засобів при передачі іншому підприємству (організації) – у разі продажу (обміну) і безоплатної передачі оформлюється формою ОЗ-1 "Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів". При передачі іншому підприємству акт складають в двох примірниках, один залишається на підприємстві, другий – на підприємстві до якого передається даний основний засіб. На основі одного з примірників акта працівник, що передає об'єкт, робить відповідний запис у інвентарному списку ОЗ-9.

Акти про списання з обліку основні засоби зберігаються протягом трьох років і одного місяця за умови, що за цей час було проведено документальну перевірку.

За безоплатної передачі основних засобів іншому підприємству або продажу стороннім організаціям на кожний інвентарний об'єкт складають акт за формою ОЗ-1. Відпуск об'єкта основних засобів у порядку реалізації оформлюють товарно-транспортною накладною (рахунком-фактурою), в якій бухгалтерія визначатиме первісну чи відновну вартість об'єкта, нараховуватиме знос за час експлуатації, відпускну ціну, ПДВ та ін. За необхідності до неї може додаватися технічна та інша документація, яка є на підприємстві.

Для списання непридатних об'єктів основних засобів також створюють спеціальну комісію. На об'єкт списання, комісія складає акт на списання основних засобів (форма ОЗ-3), а при списанні вантажного чи легкового автомобіля, причепа або півпричепа – акт на списання автотранспортних засобів (форма ОЗ-4). В акті зазначають: найменування об'єкта, його інвентаризаційний номер, дату введення в експлуатацію, місце експлуатації, первісну вартість, суму нарахованого зносу за час експлуатації, обґрунтування необхідності списання з балансу. В ньому також визначаються витрати

на ліквідацію об'єкта та вартість матеріалів, що мають бути оприбутковані після проведення операції. В акті робиться розрахунок результатів від ліквідації.

В акті на списання автотранспортних засобів, крім цього, зазначають пробіг автомобіля, а при списанні основних засобів, що вибули внаслідок аварії, додають копію акта про аварію, а також пояснення причин аварії і зазначають заходи, вжиті до винних осіб.

Акт на списання складають у двох примірниках. Після затвердження керівником підприємства перший примірник акта передають у бухгалтерію, другий залишають у матеріально відповідальній особі. Він є обґрунтуванням для здачі на склад матеріалів, отриманих у результаті ліквідації об'єкта.

Для отримання аналітичних даних про наявність і рух основних засобів за їхніми класифікаційними ознаками бухгалтерія на підставі підсумкових даних в інвентарних картках (книгах) за звітний місяць заповнює картку обліку руху основних засобів за формою ОЗ-8.

Основні засоби експлуатуються на підприємстві, як правило, не один рік, тому підприємству часто доводиться нести витрати на ремонт, модернізацію та поліпшення основних засобів. Ремонт і поліпшення здійснюються на підставі рішення керівника підприємства, оформленого наказом по підприємству [1, с. 27].

Витрати, пов'язані із проведенням ремонтних робіт, оформляються первинними документами, що підтверджують проведення робіт, отримання послуг сторонніх організацій, придбання необхідних матеріалів, обладнання для ремонту та ін. Наприклад, це можуть бути акти виконаних робіт, накладні, відомості, податкові на владні і т. д. Але після закінчення ремонту основних засобів (модернізації тощо) повинен бути оформлений Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів типової форми № ОЗ-2. Цей акт служить підставою для відображення в бухгалтерському обліку операцій із ремонту, модернізації або з інших поліпшень основних засобів [1, с. 27].

Акт за типовою формою № ОЗ-2 складається при прийманні об'єкта основних засобів після ремонту та підписується працівником, уповноваженим прийняти об'єкт, і представником цеху (підприємства), який виконував ремонт. Якщо ремонт, реконструкцію або модернізацію виконує стороння організація, акт складається у двох примірниках – по одному для кожної сторони [1, с. 27].

Ремонт основних засобів є не від'ємною частиною їхньої експлуатації. Операції пов'язані з ремонтом мають певний порядок відображення в обліку. На рис. 4 зображена запропонована В.Н.Сердюком схема журнально-ордерної форми обліку поточного ремонту.

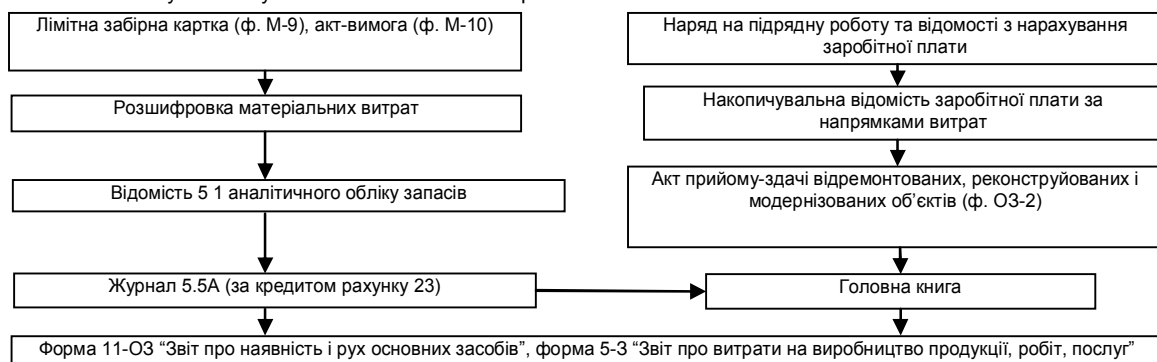


Рис. 4. Схема журнально-ордерної форми відображення поточного ремонту основних засобів [3, с. 142]

Капітальний ремонт основних засобів, у свою чергу, може здійснюватися як самим підприємством так і сторонніми організаціями. В.Н.Сердюком було запропоновано дві схеми журнально-ордерної форми

обліку капітального ремонту (рис. 5 та рис. 6). Перша (рис. 5) схема передбачає облік ремонту основних засобів здійсненого самим підприємством, а друга (рис. 6) – наймаючою сторонньою організацією.

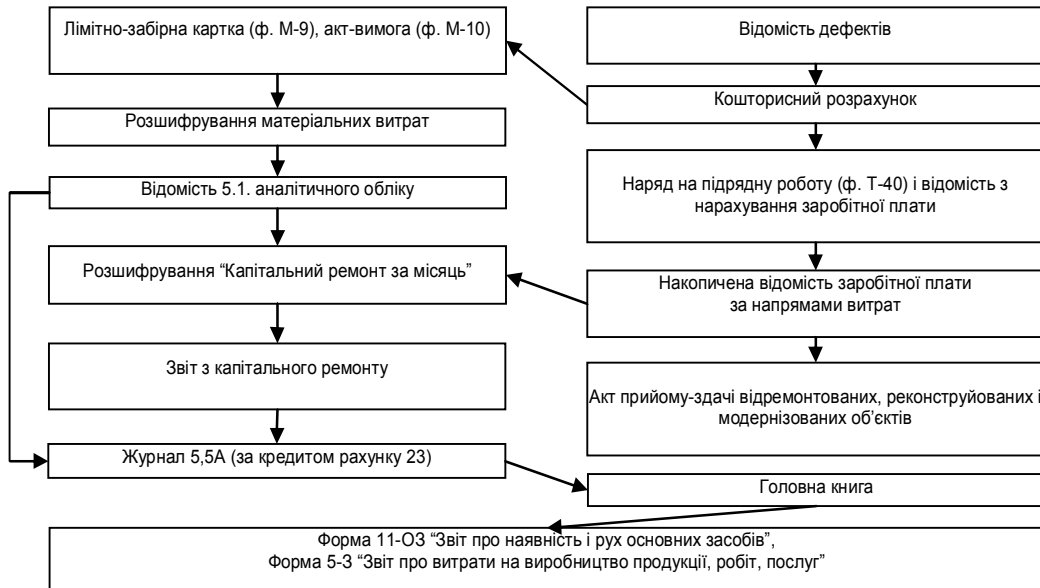


Рис. 5. Схема журнально-ордерної форми обліку капітального ремонту, здійсненого підприємством [3, с. 143]

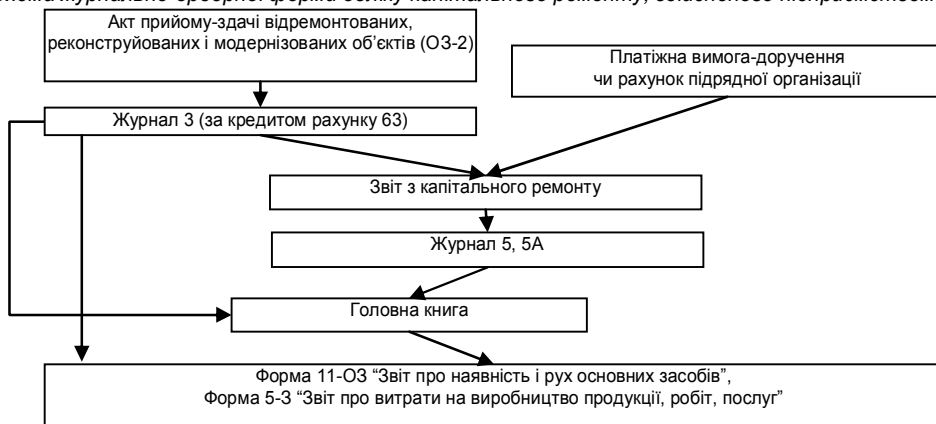


Рис. 6. Схема журнально-ордерної форми обліку капітального ремонту здійсненого підрядним способом [3, с. 144]

Для визначення доцільності(придатності) подальшого використання об'єкту основних засобів, можливості та ефективності його відновлення, а також для оформлення документації при вибутті даних об'єктів в організації наказом керівника створюється комісія. До складу якої входять відповідні посадові особи, в тому числі головний

бухгалтер (бухгалтер) та особи, на яких покладено відповідальність за збереження об'єктів основних засобів. Для участі в роботі комісії можуть запрошуватися представники інспекцій, на які відповідно до законодавства покладено функції реєстрації та нагляду на окремі види майна.

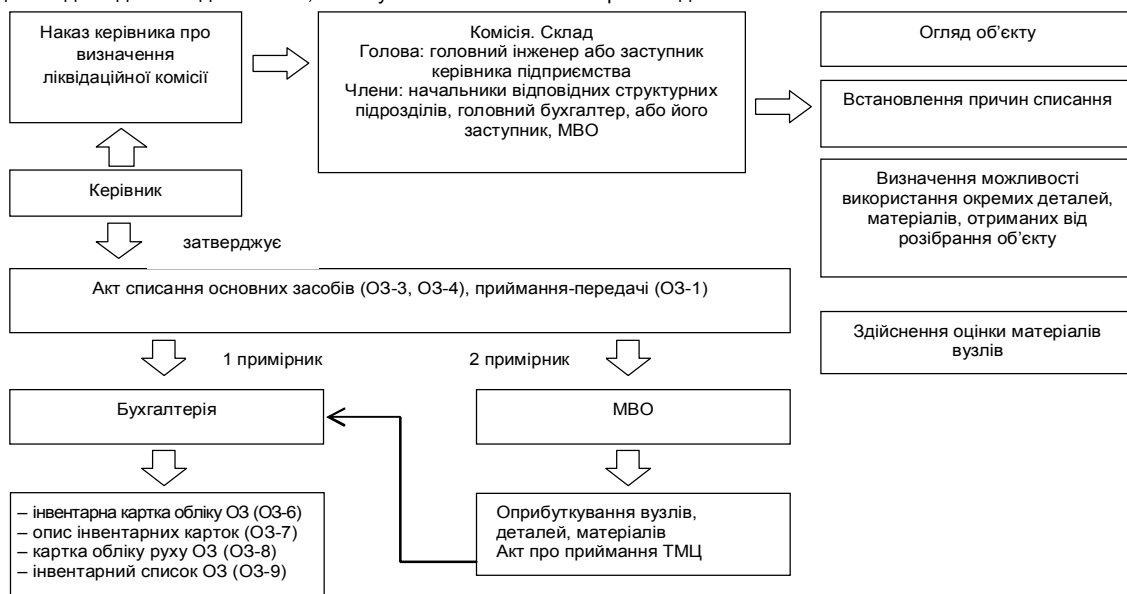


Рис. 7. Процедура вибуття основних засобів

До компетенції комісії входить:

– огляд об'єкта основних засобів, що підлягає списанню з використанням необхідної технічної документації, а також даних бухгалтерського обліку, встановлення доцільності (придатності) подальшого використання об'єкта основних засобів, можливості і ефективності його відновлення;

– встановлення причин списання об'єкта основних засобів (фізичний і моральний знос, порушення умов експлуатації, аварії, стихійні лиха та інші надзвичайні ситуації, тривале невикористання об'єкта для виробництва продукції, виконання робіт та послуг або для управлінських потреб тощо);

– виявлення осіб, з вини яких відбувається передчасне вибуття об'єкта основних засобів, внесення пропозицій про притягнення цих осіб до відповідальності, встановленої законодавством;

– можливість використання окремих вузлів, деталей, матеріалів вибуває об'єкта основних засобів та їх оцінка виходячи з поточної ринкової вартості, контроль за вилученням з списаних у складі об'єкта основних засобів кольорових і дорогоцінних металів, визначення ваги і здачі на відповідний склад; здійснення контролю за вилученням з списаних об'єктів основних засобів кольорових і дорогоцінних металів, визначенням їх кількості, ваги;

– складання акта на списання об'єкта основних засобів.

Прийняте комісією рішення про списання об'єкта основних засобів оформляється в акті на списання об'єкта основних засобів з зазначенням даних, що характеризують об'єкт основних засобів (дата прийняття об'єкта до бухгалтерського обліку, рік виготовлення або будівництва, час введення в експлуатацію, строк корисного використання, первісна вартість та сума нарахованої амортизації, проведені переоцінки, ремонти, причини вибуття з їх обґрунтуванням, стан основних частин, деталей, вузлів, конструктивних елементів). Акт на списання об'єкта основних засобів затверджується керівником організації.

Деталі, вузли і агрегати вибуває об'єкта основних засобів, придатні для ремонту інших об'єктів основних засобів, а також інші матеріали оприбутковуються за поточною ринковою вартістю за дебетом рахунка обліку матеріалів в кореспонденції з кредитом рахунка обліку прибутків і збитків як інших доходів.

Акт на списання об'єкта основних засобів затверджується керівником організації.

На підставі оформленого акта на списання основних засобів, переданого бухгалтерській службі організації, в інвентарній картці робиться відмітка про вибуття об'єкта основних засобів. Відповідні записи про вибуття об'єкта основних засобів здійснюються також у документі, що відкривається за місцем його перебування.

Інвентарні картки по вибулим об'єктам основних засобів зберігаються протягом строку, встановленого керівником організації відповідно до правил організації державного архівної справи, але не менше п'яти років.

На нашу думку за для потреб управління необхідно удосконалити типові форми первинного обліку основних засобів. У інвентарній картці обліку основних засобів (ф.№ ОЗ-6) доцільно вилучити графі: код

норми амортизаційних відрахувань, норма амортизаційних відрахувань, поправочний коефіцієнт, дата початку оплати за основні засоби. А додатково ввести графі: класифікаційна група основних засобів; ліквідаційна вартість, строк корисного використання, метод нарахування амортизації, зменшення (відновлення) корисності та переоцінка основних засобів (дооцінка/уцінка).

У картці обліку руху основних засобів (ф.№ ОЗ-8) необхідно замінити показники – амортизація на повне відновлення, амортизація на капітальний ремонт (графи 7,8) на показники: витрати на поліпшення основних засобів, витрати на підтримку основних засобів у робочому стані.

Підприємства, згідно з П(С)БО №7 "Основні засоби", мають право переоцінювати об'єкти основних засобів, якщо їх залишкова вартість відрізняється від справедливої вартості на дату балансу. Частота проведення переоцінки основних засобів залежить від коливань справедливої вартості основних засобів. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату переоцінюються всі об'єкти групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт. Переоцінку основних засобів необхідно підтверджувати документально.

Пропонуємо ввести типову форму первинного обліку "Розрахунок переоцінки основних засобів", в якій передбачити такі показники: справедлива вартість, первісна вартість, сума зносу до переоцінки, їх залишкова вартість, індекс переоцінки, первісна вартість і сума зносу після переоцінки, результат переоцінки (дооцінка, уцінка), кореспонденція рахунків. Результати про зміни первісної вартості й суми зносу основних засобів відображати в інвентарних картках та відповідних відомостях нарахування амортизації.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, документування операцій пов'язаних з експлуатацією та вибуттям основних засобів являє собою систематичний, безперервний та послідовний процес. Основні засоби оформлені відповідними первинними документами підлягають відображенню у бухгалтерському обліку, де відбувається їх узагальнення в синтетичних регістрах (журналах, головних книгах) та формах звітності. Тому на нашу думку запропоновані шляхи удосконалення типових форм первинних документів дозволять не тільки покращити аналітичний облік основних засобів, але й синтетичний.

Список використаної літератури:

1. Шумакова Т. Використовуємо основні засоби – документуємо витрати / Т. Шумакова // Баланс. – 2011. – №78(1116) – С. 27-32. 2. Навч. посібник. За ред. Р.Л. Хом'яка, В.І. Лемішевського. – 6-е вид., доп. і перероб. – Львів: Національний університет "Львівська політехніка", "Інтелект-Захід", 2007. – 1200 с. 3. Сердюк В.Н. Бухгалтерський учет: Учебное пособие. – 9-е изд., и доп. – Донецк: ДонНУ, 2009. – 595 с.

Піріжок С.Є. – здобувач Житомирського державного технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції 07.10.11 р.