

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, КОНТРОЛЬ І АНАЛІЗ

УДК 657.42

І.М. Вигівська, к.е.н., доц.

Житомирський державний технологічний університет

С.Є. Пиріжок, к.е.н., доц.

Вінницький кооперативний інститут

ТИПІЗАЦІЯ ОПЕРАЦІЙ З ЕКСПЛУАТАЦІЇ ТА ВИБУТТЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ: НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Недостатність досліджень щодо складу господарських операцій з експлуатації та вибуття основних засобів призводить до не розробленості організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку відповідних операцій. Зокрема, відсутність комплексного розуміння таких операцій не дозволяє врахувати альтернативні втрати і економічні вигоди від використання основних засобів за різними напрямками господарської діяльності. З метою упорядкування організаційно-методичних підходів до бухгалтерського обліку основних засобів та контролю за ефективністю використання і збереженістю майна власника підприємства, а також на основі встановленої за результатами аналізу літературних джерел значної кількості суперечностей в існуючих підходах авторів до характеристики операцій з експлуатації та вибуття основних засобів, у статті запропоновано типізацію операцій з експлуатації та вибуття основних засобів. До основних типів вказаних операцій належить: 1) експлуатація – зберігання, використання, технічне обслуговування, ремонт та поліпшення; 2) вибуття – продаж, безоплатна передача, обмін, списання внаслідок морального та фізичного зносу, внесок до статутного капіталу, фінансова оренда, встановлення недостачі, передача в рахунок оплати заборгованості, втрата внаслідок надзвичайних ситуацій.

Ключові слова: *основні засоби; експлуатація; вибуття; бухгалтерський облік; господарська операція.*

Постановка проблеми. В умовах ринкової економіки вивчення та використання передового вітчизняного та зарубіжного досвіду в області управління інноваційною діяльністю дозволить вирішити проблеми матеріально-технічного забезпечення, що виникають у жорстких умовах ринку та конкуренції і неминуче ведуть до погіршення фінансового стану підприємств. Формування інноваційної економіки на сучасному етапі розвитку стає необхідною умовою для переходу до прогресивних структурно-технологічних і організаційних форм виробництва та модернізації національної економіки. Однією з обов'язкових умов при цьому є оновлення технічної бази підприємства, а саме експлуатація високотехнічних основних засобів та підвищення ефективності їх роботи.

Аналіз праць вітчизняних та зарубіжних вчених показав, що автори переоцінюють роль процесу надходження зазначених активів на підприємство порівняно з іншими процесами. У зв'язку з цим, важливою умовою розвитку економіки, від якої залежить збільшення обсягів виробництва без додаткових інвестицій та забезпечення збереження майна, є посилення контролю процесів експлуатації та вибуття об'єктів основних засобів, що вимагає використання інформаційних ресурсів системи бухгалтерського обліку. Це зумовлює необхідність розробки нових підходів до організації й методики обліку та контролю операцій з експлуатації та вибуття основних засобів, приведення їх відповідно до вимог міжнародних стандартів, враховуючи економіко-правове становище України та національний досвід в зазначеному питанні. Саме бухгалтерський облік є інформаційною базою для прийняття управлінських рішень щодо підвищення ефективності використання основних засобів, їх стану та відтворення.

Критичний аналіз наукових праць дозволив виявити недостатній рівень висвітлення питань облікового відображення господарських операцій з експлуатації й вибуття основних засобів. Зокрема встановлено, що переважна більшість праць розкриває особливості бухгалтерського обліку основних засобів у розрізі певної галузі в цілому, в той же час недостатньо уваги приділено питанням бухгалтерського обліку операцій з експлуатації та вибуття основних засобів, у тому числі їх типізації.

Метою дослідження є типізація операцій з експлуатації та вибуття основних засобів для цілей бухгалтерського обліку та з метою контролю за ефективністю використання основних засобів та збереженістю майна власника підприємства в цілому.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Окремі питання теорії, організації та методики бухгалтерського обліку основних засобів розглянуто у працях А.А. Белоусова, М.Т. Білухи, М.І. Бондаря, Т.А. Бутинець, Ф.Ф. Бутиця, Б.І. Валуєва, Н.Г. Виговської, С.Ф. Голова, С.М. Євтушенка, А.І. Жданова, В.В. Жука, Я.Д. Крупки, М.В. Кужельного, Л.О. Леонової, Ю.Ю. Мороз, С.Ф. Покропівного, М.С. Пушкаря, В.С. Семйон, Я.В. Соколова, Н.М. Ткаченко, Л.В. Чижевської та інших. Проведені науковцями дослідження спрямовані на вирішення проблем теоретичного і практичного характеру в частині розкриття сутності та класифікації основних засобів, порядку документування, оцінки та відображення операцій з основними засобами у звітності підприємства. Однак, невирішеною залишається проблема розмежування і типізації господарських операцій з основними засобами суб'єкта господарювання, зокрема щодо їх експлуатації та вибуття. Вирішення даної проблеми сприятиме підвищенню результативності внутрішнього контролю, а також ефективності управлінських рішень щодо утримання та відтворення основних засобів підприємства.

Викладення основного матеріалу дослідження. Для вирішення окреслених вище проблемних питань необхідним є теоретичне обґрунтування сутності та складу операцій з основними засобами на підприємстві, зокрема в частині експлуатації та їх вибуття.

Проведений аналіз літературних джерел дозволив виявити розбіжності в поглядах авторів щодо трактування самого поняття «експлуатація». Так В.Г. Горохов та В.Х. Халипов [2, с. 335] під експлуатацією основних засобів розуміють використання їх за призначенням після виготовлення. На думку вчених, в широкому розумінні експлуатація основних засобів охоплює весь період їх життя – від моменту випуску до моменту списання та, крім використання за призначенням, враховує технічне обслуговування, ремонт і доробку після заводських умов, зберігання і транспортування.

Вчені С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна, О.А. Устенко та С.І. Юрій [3, с. 208] під експлуатацією виробу розуміють використання виробу, підтримання та відновлення його якості. Витрати виробництва, пов'язані з підтриманням у працездатному стані використовуваних систем, машин та устаткування, називають експлуатаційними витратами.

Під експлуатацією основних засобів варто розуміти сукупність господарських операцій, що полягають у їх збереженні, використанні, технічному обслуговуванні, ремонті та поліпшенні для збереження та відновлення експлуатаційних можливостей використання об'єкта в діяльності суб'єкта господарювання.

Роботи з експлуатації основних засобів виконуються обслуговуючим персоналом (операторами) і забезпечують інтенсивне використання, підвищення суспільної ефективності їх використання за одночасного зниження експлуатаційних витрат. Вирішення цього завдання залежить від якості основних засобів, їх технічного рівня, зокрема надійності, ступеня зносу, методів і засобів технічного обслуговування і ремонту, кваліфікації персоналу, його відношення до техніки і своїх обов'язків тощо. Першочергове значення для інтенсифікації експлуатації основних засобів має удосконалення організації раціоналізаторської та винахідливої роботи [2, с. 335].

На сучасному етапі господарювання відбувається перехід від системи експлуатації основних засобів «за ресурсами» до системи експлуатації основних засобів «за станом». Під час експлуатації вказаних необоротних активів «за ресурсами» обсяг і терміни виконання профілактичних робіт чітко встановлені відповідними нормативами й відображають середньостатистичний стан всієї сукупності видів даного типу основних засобів, а не індивідуальний стан даного виду. Під час експлуатації основних засобів «за станом» трудомісткі профілактичні роботи (заміна агрегатів) проводиться не у зв'язку з виробітком певної кількості годин (виробітку ресурсу), а лише у необхідних випадках, обумовлених індивідуальним станом даного технічного пристрою. Це можливо лише за наявності ідеальних засобів контролю стану основних засобів. Перехід на експлуатацію основних засобів «за станом» – один із головних шляхів інтенсифікації експлуатації, оскільки зменшує простой основних засобів на обслуговування, економить сили і засоби, значно зменшує кількість раптових відмов і аварій [2, с. 335].

З метою розробки обґрунтованих організаційно-методичних положень з бухгалтерського обліку, операцій з експлуатації основних засобів необхідно уточнити особливості кожної операції, що входить до процесу експлуатації.

Зберігання основних засобів (має два напрями: збереження кількості та якості основних засобів) – це процес підтримання основних засобів у стані, придатному до експлуатації, та контроль за їх збереженням. Збереження кількості основних засобів відбувається за допомогою встановлення системи охорони на підприємстві чи організації, закріплення основних засобів за матеріально відповідальними особами; якості – забезпечення відповідних умов зберігання, необхідних для підтримання основних засобів у стані, придатному для подальшого використання за призначенням.

Не зважаючи на те, що в науковій літературі не виділено даний тип операцій, вважаємо, що для ведення бухгалтерського обліку, а також формування повної й достатньої інформації про стан основних засобів, він є необхідним. У процесі зберігання основних засобів підприємство можливо матиме значні витрати, наприклад, витрати на купівлю/оренду складських приміщень, де будуть зберігатися основні засоби, витрати на консервацію основних засобів, витрати пов'язані з охороною об'єктів (витрати на сигналізацію, заробітна плата сторожа чи витрати на охоронну фірму), витрати пов'язані з передачею основного засобу на зберігання контрагенту (укладання договору зберігання) тощо. Процес зберігання також враховує контроль якості основних засобів відповідно до норм, інструкцій та інших встановлених правил їх збереження у придатному для використання стані.

Використання основних засобів – цілеспрямоване використання засобів праці (будівель, споруд, устаткування, транспорту тощо) у господарській діяльності підприємства; процес експлуатації основних засобів за їх призначенням. Раціональне використання основних засобів має велике значення для забезпечення ефективного та інтенсивного розширеного відтворення як у масштабі суспільства, так і на рівні галузі, окремих підприємств.

Основним елементом витрат, що виникають у процесі використання основних засобів, є амортизаційні відрахування. Підвищення інтенсивності використання основних засобів не призводить до пропорційного чи прискореного їх зношення, що виражається у зменшенні суми амортизації, яка припадає на одиницю продукції. Зростання виробництва внаслідок інтенсивнішого використання основних засобів забезпечує певну економію цехових, загальнозаводських і невиробничих витрат на одиницю продукції, тому знижується собівартість продукції й зростає рентабельність виробництва. Раціональне використання основних засобів в умовах соціальної ринкової економіки – складова частина виробничо-фінансової й комерційної діяльності підприємств усіх форм власності.

Залежно від особливостей техніки та специфіки виробничої діяльності підприємств, деякі з основних засобів для використання за призначенням потребують переміщення (транспортування). Організація транспортування є важливою функцією. Існує декілька підходів до організації перевезень. Серед них виділяють два основних: децентралізоване та централізоване транспортування. За децентралізованого транспортування кожен підрозділ компанії самостійно, без узгодження й координації з іншими, займається переміщенням необхідних вантажів. За централізованого перевезення лише вповноважений транспортний підрозділ має право здійснювати операції з перевезень. Інші підрозділи компанії виставляють замовлення до перевезення. Також необхідно зазначити, що процес транспортування не можливий без самого транспорту, що зумовлює понесення додаткових витрат.

Технічне обслуговування основних засобів – це комплекс робіт, які виконуються в ході використання основних засобів з метою можливості їх експлуатації, а також для підтримки надійності й забезпечення ефективного використання. Інакше кажучи, це сукупність операцій з підтримання основних засобів в робочому стані, що можуть проводитися як в процесі зберігання, так і в процесі експлуатації зазначених об'єктів. Залежно від виду і стану основних засобів обсяги і зміст робіт з технічного обслуговування можуть суттєво змінюватися.

Загальні витрати на технічне обслуговування за весь час експлуатації часто суттєво перевищують вартість основних засобів. Основними видами робіт з технічного обслуговування є огляди і контрольні перевірки працездатності об'єктів, що проводяться не лише під час підготовки техніки до використання, але й періодично, в ході її експлуатації і зберігання для підтримання надійності та забезпечення ефективного використання. Виявлені під час цього дефекти та несправності ліквідуються.

Підтримання необхідного рівня надійності складної техніки, крім профілактичних оглядів і перевірок, часто потребують включення до технічного обслуговування періодичних або регламентних робіт. Виконання цих робіт передбачає зупинку роботи техніки, зумовлює значні витрати праці, що знижує показники ефективності й підвищує вартість експлуатації. Через це періодичність регламентних робіт, їх обсяги і суть визначаються науковими методами на основі узагальнення досвіду експлуатації та спеціальних випробувань, періодичного аналізу стану техніки, вивчення її типових відмов тощо [2, с. 288].

Для складної техніки встановлюються терміни і обсяги профілактичних оглядів і перевірок. Інтенсивність використання техніки передбачає скорочення витрат часу, сил і засобів на технічне обслуговування за одночасного підвищення її якості. З цією метою важливо підвищувати надійність техніки, її експлуатаційну технологічність, облаштовувати її вбудованими мікроелектронними системами контролю і діагностики, активно впроваджувати засоби механізації та автоматизації робіт з технічного обслуговування, підвищувати кваліфікацію обслуговуючого персоналу, оптимально вирішувати питання забезпечення запасними частинами, витратними матеріалами, обладнанням та інструментами [2, с. 288].

У процесі використання основні засоби поступово втрачають свою вартість, що може бути зумовлено не лише їх експлуатацією, а й впливом зовнішнього середовища і моральним зносом. Для збереження основних засобів від завчасного зносу і підтримання у робочому стані підприємству необхідно здійснювати їх ремонт та поліпшення.

Взаємозв'язок між ремонтом та поліпшенням полягає в тому, що якщо витрати на капітальний ремонт можуть бути ідентифіковані з окремою амортизаційною частиною, то це буде одним із видів поліпшення основних засобів.

Ремонт основних засобів – це часткове відновлення основних засобів підприємства з метою підтримання їх у робочому стані. В бухгалтерському обліку розрізняють поточний і капітальний ремонт. Витрати на поточний ремонт враховується до витрат виробництва, а витрати на капітальний ремонт відшкодовують.

Поточний ремонт – це ремонт, пов'язаний з усуненням випадкових поломок, різного роду пошкоджень основних засобів.

Капітальний ремонт – форма відновлення, що відшкодовує частковий знос швидкозношуваних деталей та засобів праці. Його необхідність обумовлена тим, що окремі деталі станків, машин, механізмів та інших основних засобів зношуються і виходять з ладу не одночасно, а у різні строки. Для того, щоб основні засоби могли нормально функціонувати, зношені деталі, вузли машин і обладнання мають регулярно замінюватися справними. Капітальний ремонт супроводжується, як правило, реконструкцією і модернізацією об'єктів, що ремонтуються. У результаті мають бути усунені результати фізичного зносу і максимально ліквідовані результати морального зносу. Капітальний ремонт обладнання полягає в повному розбиранні агрегату з заміною усіх зношених частин, виправлених незамінних деталей [4, с. 76].

Особливістю зазначених видів ремонтів є їх обов'язкова економічна обґрунтованість, інформація про яку може бути сформована лише в системі бухгалтерського обліку. Для раціональної організації технології виробництва за терміном проведення розрізняють:

1) плановий ремонт, який проводиться у заздалегідь визначені терміни, тобто «за планом» (для його здійснення аналізується частота поломок та місця їх виникнення);

2) профілактичний ремонт, який проводиться для усунення можливих поломок у майбутньому, під час його здійснення ремонтуються частини, які ще не зламані (даний вид ремонту вимагає співставлення витрат на його проведення з витратами від простоїв та витратами на проведення аварійного ремонту);

3) аварійний ремонт, який проводиться безпосередньо після виникнення поломки (здійснюється для основних засобів, простої або поломки яких не впливають на господарську діяльність підприємства).

В свою чергу, поліпшення основних засобів (капітальні інвестиції) – це ряд операцій, в результаті проведення яких основний засіб набуває ряду нових характеристик, технічних, технологічних особливостей, нових функціональних можливостей. За поліпшення виникають витрати на їх добудову, дообладнання, реконструкцію, переоснащення, модернізацію та модифікацію, у результаті чого збільшується первісна вартість основних засобів.

Згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» [13] капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи пояснюються як витрати на будівництво, реконструкцію, модернізацію (інші поліпшення,

що збільшують первісну (переоцінену) вартість), виготовлення, придбання об'єктів матеріальних необоротних активів (у тому числі необоротних матеріальних активів, призначених для заміни діючих, і устаткування для монтажу), що здійснюються підприємством.

Жевтяк П.Н., В.Н. Масленников та М.І. Серебряний визначають такі основні види капітальних інвестицій:

1) збільшують вартість основних засобів (будівельно-монтажні роботи);

2) не збільшують вартість основних засобів (витрати на підготовку експлуатаційних кадрів, витрати на консервацію об'єктів і придбання інструмента та інвентарю, передбачених у кошторисах на будівництво і зарахованого до складу оборотних засобів нового підприємства) [4, с. 25].

Проведений аналіз спеціальної літератури показав, що хоч науковці й виділяють капітальний ремонт і поліпшення, однак відмінностей між зазначеними процесами не виділяють. Тому розглянемо більш детально кожен з видів поліпшення:

1) добудова (будівель та споруд) та дообладнання – це створення/приєднання нового об'єкта в структурі основного засобу;

2) реконструкція – це конструктивна реорганізація, перебудова за новими принципами, тобто повне відновлення основного засобу;

3) модернізація (за визначеннями у довідковій літературі [3, 4, 8, 19]) – удосконалення обладнання, конструкцій, устаткування і машин, які використовуються підприємством у господарській діяльності, шляхом внесення до них змін, що підвищують їх технічний рівень, який відповідає сучасним вимогам;

4) модифікація – зміна, видозміна, перетворення, поява нових ознак, властивостей основного засобу; його якісно відмінні стани.

Отже, у ході дослідження виявлено проблему, що полягає в конкретизації групи операцій, які належать до експлуатації основних засобів, в результаті чого запропоновано розглядати експлуатацію основних засобів як сукупність господарських операцій з бухгалтерського обліку основних засобів, що полягають в їх збереженні, використанні, технічному обслуговуванні, ремонті та поліпшенні для збереження та відновлення експлуатаційних можливостей використання об'єкта основних засобів у діяльності суб'єкта господарювання.

Останнім етапом життя основного засобу є його вибуття, тому для цілей бухгалтерського обліку доречним є аналіз визначення поняття «вибуття основних засобів».

Азрілян А.Н. [1], Б.А. Карпінський, О.В. Герасименко [7], А.Ю. Редько [16] вибуття основних засобів – ліквідація, реалізація, передача іншим підприємствам і загибель від стихійних лих об'єктів, що значаться у складі основних засобів.

Загородній А.Г., В.Л. Вознюк [5], Е.Б. Фігурнов [18] вибуття основних засобів – списання основних засобів за їх балансовою вартістю у разі їх повної зношеності, знищення внаслідок стихійного лиха чи аварії, безоплатної передачі іншим підприємствам, реалізації на сторону, недостачі під час проведення інвентаризації тощо.

Таким чином, науковці описують вибуття основних засобів переважно як списання основних засобів у зв'язку з певними причинами. Проте, деякі автори розглядають вибуття основних засобів з юридичної точки зору, а саме описують як втрату або передачу права власності на основний засіб іншим підприємствам.

Аналіз наукової літератури щодо обліку вибуття основних засобів показав, що більшість науковців вважають, що основні засоби можуть вибувати з підприємства шляхом їх продажу, ліквідації, фінансової оренди (лізинг) та безоплатної передачі. Тільки В.А. Прохожая [14] вважає, що основні засоби можуть вибувати з підприємства у зв'язку з їх продажем на аукціонах, конфіскацією, безоплатною передачею державним організаціям, передачею в межах однієї юридичної особи; В.В. Сопко [17] – вилученням засновниками та А.І. Пасько [11] – надзвичайними подіями.

На думку Б.А. Райзберга [15], під «списанням», в свою чергу, розуміється належність товарних та грошових цінностей підприємства до збитків з вилученням їх із балансу. Списанню підлягають повністю зношені засоби виробництва, основні засоби, що вийшли з ладу та безнадійні борги.

У тлумачному словнику С.І. Ожегова «вибути» означає перестати знаходитися або значитися де-небудь [10].

Кусайкіна Н.Д. розуміє під словом «вибувати» вихід зі складу чогось, залишати місце роботи, перебування, проживання тощо [9].

Більшість авторів у своїх працях вказують на те, що шляхи вибуття основних засобів за своєю методикою можна об'єднати у дві групи: 1) списання (ліквідація); 2) передача фізичним чи юридичним особам.

До групи списання (ліквідації) основних засобів можна належать такі шляхи вибуття: ліквідація у зв'язку з непридатністю; списання внаслідок морального чи фізичного зносу; знищення внаслідок надзвичайних подій; невідповідність критеріям визнання активом.

В свою чергу, до групи передачі іншим особам належить передача основних засобів іншим фізичним або юридичним особам, яка передбачає дії, що призводять або до отримання економічних вигод (продаж за грошові кошти, передача у фінансову оренду, внесок до статутного капіталу іншого підприємства), або до понесення витрат, пов'язаних з вибуттям активів (безоплатна передача, виявлена недостача в результаті проведення інвентаризації, списання у зв'язку з невідповідністю визнання активами тощо).

Зінкевич О.В. [6] також пропонує розглядати шляхи вибуття основних засобів з підприємства з точки зору отримання економічних вигод: операції, що передбачають отримання економічних вигод; операції, що передбачають втрати від їх здійснення; операції, що передбачають призупинення надходження економічних вигод.

Отже, різні автори по-різному визначають можливі шляхи вибуття основних засобів. З метою удосконалення методичних підходів із бухгалтерського обліку операцій з вибуття основних засобів підприємства вважається за доцільне виділити ряд типових операцій за даним напрямком (табл. 1).

Таблиця 1

Господарські операції з вибуття основних засобів

№ з/п	Тип операції	Характеристика
1	2	3
1.	Реалізація	Передача прав власності на об'єкт основних засобів іншим юридичним (фізичним) особам на умовах платності (на підставі договору купівлі-продажу, в результаті чого продавець отримує виручку від реалізації об'єкта основних засобів)
2.	Безоплатна передача	Передача об'єктів основних засобів від одного підприємства (організації, установи) іншому суб'єкту господарювання без оплати їх вартості (з балансу на баланс)
3.	Обмін	Обмін на подібні активи: справедлива вартість об'єктів основних засобів, що будуть передаватися на підставі договору міни, рівна Обмін на неподібні активи: об'єктів основних засобів, що будуть передаватися на підставі договору міни, не рівна. Сторона договору, у якої справедлива вартість підлягаючих обміну основних засобів виявилася меншою, зобов'язана доплатити іншій стороні різницю
4.	Списання (ліквідація)	Фізичний знос: втрата вартості використовуваного основного засобу порівняно з вартістю нового, що обумовлена частковою або повною втратою первісних технічних та технологічних якостей його елементів Моральний знос: знос у результаті створення нових, прогресивніших, економічно ефективніших, досконаліших об'єктів основних засобів з підвищеною продуктивністю
5.	Внесок до статутного капіталу	Вклад засновника до статутного капіталу суб'єкта господарювання у майновій формі (об'єкт основних засобів)
6.	Фінансова оренда	П(С)БО 14 «Оренда» [12] декларує передачу у фінансову оренду об'єкта основних засобів як його вибуття, у зв'язку з передачею орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом

Закінчення табл. 1

1	2	3
7.	Недостача	Виявлення втрати основного засобу за результатами інвентаризації (за обліковою вартістю)
8.	Передача в рахунок оплати заборгованості	Списання об'єкта основних засобів з балансу та передача права контролю іншій стороні
9.	Втрата внаслідок надзвичайних ситуацій	Руйнування основних засобів або псування їх технічно важливих частин у результаті аварій, катастроф, стихійних лих, великих пожеж та інших факторів

Вибуття основних засобів може бути зумовлено невідповідністю їх певним критеріям, визначених положеннями П(С)БО 7 [13]:

– ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням цього об'єкта;

– вартість може бути достовірно визначена;

– матеріальність (мати матеріальну форму);

– призначення (утримуватися з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій);

– термін корисного використання (строк експлуатації – більше року або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Слід зазначити, що вилучення основних засобів з господарського процесу враховує операції, що відображають остаточне вилучення об'єктів засновниками (втрата підприємством права контролю над об'єктом основного засобу) або тимчасове – вилучення у зв'язку з припиненням випуску продукції, виконання робіт, надання послуг, що здійснювалося з допомогою таких засобів чи у зв'язку з необхідністю здійснення консервації основних засобів, їх поліпшення (потребує тривалого часу, наприклад, капітальний ремонт, реконструкція) тощо.

Вибуття основних засобів враховує операції, що призводять до виникнення доходів та/або понесення витрат, пов'язаних з напрямом вибуття. Так, безоплатній передачі основних засобів зменшується чистий або нерозподілений прибуток минулих років. Під час внесення основних засобів до статутного капіталу іншого підприємства автоматично збільшуються обсяги інвестицій інвестора. За умови реалізації основних засобів підвищується ліквідність балансу підприємства. Під час ліквідації основних засобів підприємство, як правило, отримує збитки.

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

Таким чином, проведене дослідження сприяло виявленню проблеми відсутності комплексного розуміння типів господарських операцій з експлуатації та вибуття основних засобів задля удосконалення бухгалтерського обліку основних засобів та формування достатнього інформаційного забезпечення управління даною ланкою майна підприємства з метою збільшення обсягів виробництва без додаткових інвестицій та можливістю збереження майна, посилення контролю процесів експлуатації та вибуття об'єктів основних засобів. Тому, для упорядкування організаційно-методичних підходів до бухгалтерського обліку операцій з експлуатації та вибуття основних засобів та з урахуванням виявлених суперечностей в існуючих підходах авторів до характеристики змісту, складу і типів операцій з експлуатації та вибуття основних засобів, запропоновано типізувати вказані операції (рис. 1).

В результаті дослідження, до операцій з експлуатації основних засобів належить: зберігання, використання, технічне обслуговування, ремонт та поліпшення, до операцій з вибуття основних засобів – продаж, безоплатна передача, обмін, списання внаслідок

морального і фізичного зносу, внесок до статутного капіталу, фінансова оренда, встановлення недостачі, передача в рахунок оплати заборгованості, втрата внаслідок надзвичайних подій.

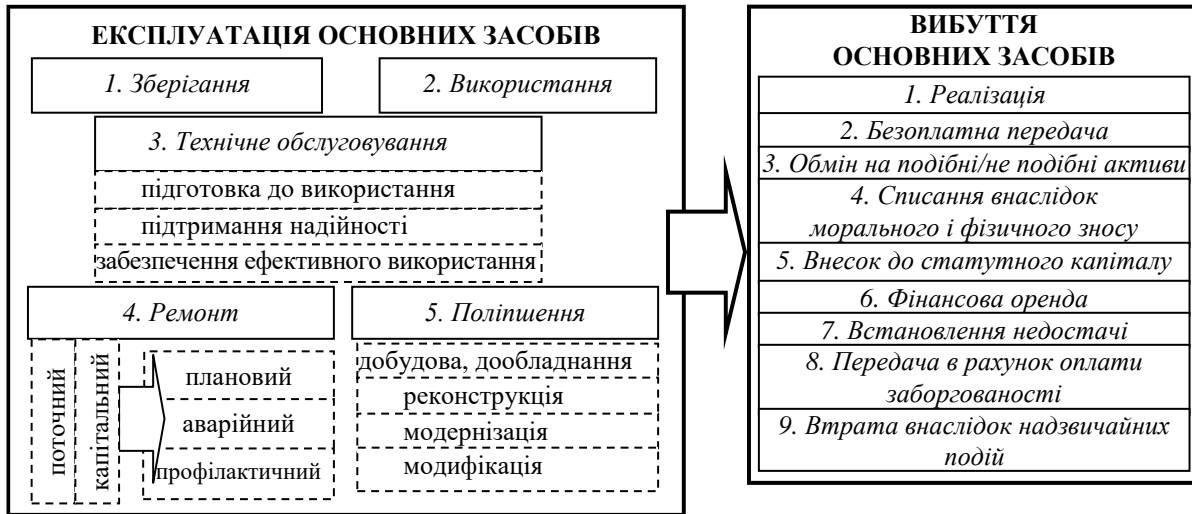


Рис. 1. Склад господарських операцій з експлуатації та вибуття основних засобів

Зазначений перелік типових операцій забезпечує розробку організаційних та методичних положень з бухгалтерського обліку операцій з експлуатації та вибуття основних засобів для удосконалення підходів до управління як основними засобами, так і в цілому необоротними активами підприємства для реалізації інноваційного підприємницького підходу.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Отже, для відображення в бухгалтерському обліку процесу експлуатації та вибуття основних засобів розроблено систему типових операцій. У межах розробленої системи в процесі експлуатації основних засобів на підприємстві проводяться операції зі зберігання, використання, технічного обслуговування, ремонту та поліпшення, а в процесі вибуття основних засобів операції з реалізації, безоплатної передачі, обміну, списання внаслідок морального та фізичного зносу, передачі до статутного капіталу, передачі у фінансову оренду, виникнення недостач, передача в рахунок погашення заборгованості та операції, що виникають внаслідок надзвичайних ситуацій. Виділена сукупність типових операцій забезпечує підвищення точності, оперативності та достовірності облікових даних для цілей управління через належно побудовану систему контролю та дозволяє удосконалити організаційно-методичні підходи до бухгалтерського обліку операцій з експлуатації та вибуття основних засобів.

Перспективами подальших досліджень є встановлення залежності ідентифікованих типів господарських операцій з експлуатації та вибуття основних засобів з організаційно-технологічними особливостями діяльності підприємств різних галузей економіки. Це дозволить виявити відмінності в обліковому відображенні відповідних операцій та розробити найбільш оптимальні методичні підходи до бухгалтерського обліку основних засобів.

Список використаної літератури:

1. Азрилиян А.Н. Большой бухгалтерский словарь / А.Н. Азрилиян ; под. ред. А.Н. Азрилияна. – М. : Институт новой экономики, 1999. – 574 с.
2. Горохов В.Г. Научно-технический прогресс : словарь / В.Г. Горохов, В.Х. Халипов. – М. : Политиздат, 1987. – 366 с.
3. Економічний енциклопедичний словник : у 2 т. / Мочений С.В., Ларіна Я.С., Устенко О.А., Юрій С.І. ; за ред. С.В. Мочерного. – Львів : Світ, 2005. – Т. 1. – 616 с.
4. Жевтяк П.Н. Справочник финансиста производственного объединения (предприятия) / П.Н. Жевтяк, В.Н. Масленников, М.И. Серебряный. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы, 1979. – 527 с.
5. Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній., Г.Л. Вознюк. – Львів : Вид-во нац. ун-ту «Львівська політехніка», 2005. – 174 с.

6. Дослідження окремих питань методики обліку вибуття основних засобів / О.В. Зінкевич, Я.А. Гончарук, В.В. Апопій, В.С. Загорський // Облік, аналіз і аудит у сучасному бізнесі: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (27–28 травня 2004 р.). – Львів : ПП «Компакт-ЛВ», 2004. – 398 с.
7. Карпінський Б.А. Фінансово-інвестиційний словник: навчальний посібник / Б.А. Карпінський, О.В. Герасименко. – Львів : Магнолія Плюс, 2005. – 304 с.
8. Краткий экономический словарь / Под ред. Ю.А. Белика и др. – М. : Политздат, 1987. – 399 с.
9. Кусайкіна Н.Д. Сучасний тлумачний словник української мови / Н.Д. Кусайкіна, Ю.С. Цибульник [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.hurtom.com/culture/music/6567-suchasnijj-tlumachnijj-slovník-ukransko.html>. 105.
10. Ожегов С.И. Толковый словарь русского языка / И.С. Ожегов [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.jobtoday.com.ua/slovar/slovo.php?gnm=4657>. 136.
11. Пасько А.І. Відтворення основних засобів аграрних підприємств (на прикладі Сумської області) : Автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.07.02 / О.В. Пасько ; Сумський нац. аграр. ун-т. – Суми, 2005. – 20 с.
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» затверджене наказом Міністерства фінансів України № 901 від 08.07.2008 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO14.aspx>. 163.
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» затверджений наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27 квітня 2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO7.aspx>.
14. Прохожая В.А. Основные средства: учет и налогообложение / В.А. Прохожая. – Минск : Гревцова, 2006. – 184 с.
15. Райзберг Б.А. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – 2-е изд., испр. – М. : ИНФРА-М, 1999. – 479 с.
16. Справочник-словарь бухгалтера / А.Ю. Редько, В.Г. Барановская, Т.В. Горбачева и др. – К. : Друкар, 1996. – 178 с.
17. Сопко В.В. Бухгалтерський облік : навч. посібник / В.В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2000. – 578 с.
18. Фигурнов Е.Б. Управление предприятием: словарь-справочник / Е.Б. Фигурнов. – М. : Профиздат, 1990. – 336 с.
19. Экономический словарь-справочник : учеб. пособие / А.В. Мусеев, К.Ц. Петросян, Н.Н. Пулипенко. – 2-е изд., перераб. – М. : Просвещение, 1985. – 256 с.

References:

1. Azriliyan, A.N. (1999), *Bol'shoy bukhgalterskiy slovar'*, in Azriliyan, A.N. (Ed.), Institut novoy ekonomiki, Moscow, 574 p.
2. Gorokhov, V.G. and Khalipov, V.Kh. (1987), *Nauchno-tekhnicheskiy progress: slovar'*, Politizdat, Moscow, 366 p.
3. Mochernyj, S.V., Larina, Ja.S., Ustenko, O.A. and Jurij, S.I. (2005), *Ekonomichnyj encyklopedychnyj slovník*, Vol. 1, in Mochernyj, S.V. (Ed.), Svit, L'viv, 616 p.
4. Zhevtyak, P.N., Maslennikov, V.N. and Serebryanyy, M.I. (1979), *Spravochnik finansista proizvodstvennogo ob"edineniya (predpriyatiya)*, 3rd ed., Finansy, Moscow, 527 p.
5. Zagorodnij, A.G. and Voznjuk, G.L. (2005), *Finansovo-ekonomichnyj slovník*, Vydavnytvo Nacional'nogo universytetu «L'viv's'ka politehnika», L'viv, 174 p.
6. Zinkevych, O.V., Goncharuk, Ja.A., Apopij, V.V. and Zagors'kyj, V.S. (2004), «Doslidzhennja okremyh pytan' metodyky obliku vybuttja osnovnyh zasobiv», *Proceedings of the Oblik, analiz i audyt u suchasnomu biznesi International Scientific Conference*, L'viv, may 27-28, 398 p.
7. Karpins'kyj, B.A. and Gerasymenko, O.V. (2005), *Finansovo-investycijnyj slovník*, Magnolija Pljus, L'viv, 304 p.
8. Belik, Yu.A. (Ed.) (1987), *Kratkiy ekonomicheskiy slovar'*, Politizdat, Moscow, 399 p.

9. Kusajkina, N.D. and Cybul'nyk, Ju.S. (2009), *Suchasnyj tlumachnyj slovnyk ukrai'ns'koi' mowy*, available at: www.hurtom.com/culture/music/6567-suchasnijj-tlumachnijj-slovník-ukrainsko.html
10. Ozhegov, S.I., *Tolkovyj slovar' russkogo yazyka*, available at: www.jobtoday.com.ua/slovar/slovo.php?gnm=4657
11. Pas'ko, O.V. (2005), *Vidtvorennja osnovnyh zasobiv agrarnyh pidpryjemstv (na prykladi Sums'koi' oblasti): Author's abstract*, Sums'kyj nac. agrar. un-t, Sumy, 20 p.
12. The Ministry of Finance of Ukraine (2008), *Polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku 14 «Orenda»*, available at: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO14.aspx>
13. The Ministry of Finance of Ukraine (2000), *Polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku 7 «Osnovni zasoby»*, available at: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO7.aspx>
14. Prokhozhaia, V.A. (2006), *Osnovnye sredstva: uchet i nalogooblazhenie*, Izd-vo Grevtsova, Minsk, 184 p.
15. Rayzberg, B.A., Lozovskiy, L.Sh. and Starodubtseva, E.B. (1999), *Sovremennyj ekonomicheskij slovar'*, 2nd ed., INFRA-M, Moscow, 479 p.
16. Red'ko, A.Yu., Baranovskaya, V.G. and Gorbacheva, T.V (1996), *Spravochnik-slovar' bukhgaltera*, Drukar, Kyiv, 178 p.
17. Sopko, V.V. (2000), *Bukhgalters'kiy oblik*, KNEU, Kyiv, 578 p.
18. Figurnov, E.B. (1990), *Upravlenie predpriyatiem: slovar'-spravochnik*, Profizdat, Moscow, 336 p.
19. Moiseev, A.V., Petrosyan, K.Ts. and Pilipenko, N.N. (1985), *Ekonomicheskij slovar'-spravochnik*, 2nd ed., Prosveshchenie, Moscow, 256 p.

ВИГІВСЬКА Ірина Миколаївна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- проблеми організації та методики бухгалтерського обліку діяльності підприємств в умовах ризику;
- обліково-аналітичне забезпечення процесу управління господарськими ризиками.

ПИРІЖОК Стелла Євгеніївна – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту Вінницького кооперативного інституту.

Наукові інтереси:

- проблеми організації та методики бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю операцій з експлуатації та вибуття основних засобів.

Стаття надійшла до редакції 12.07.2016.