

Таким чином, реалізація черевиків з високими берцями створює маржинальний дохід у розмірі 530970 грн. і такою ж мірою — загальний прибуток підприємства. При знятті з виробництва виробу, який приносить маржинальний дохід, сумарний фінансовий результат підприємства має погіршитися. Отже, при прийнятті рішення про скорочення (розширення) сегмента, необхідно спиратися на дані обліку змінних і постійних затрат виробництва, бо система обліку повної собівартості надає неправильну інформацію.

ЛІТЕРАТУРА

1. *Голов С. Ф.* Управленческий бухгалтерский учет. — К.: Скарби, 1998. — 384 с.
2. *Друри К.* Введение в управленческий и производственный учет. — М.: Аудит: ЮНИТИ, 1997. — 560 с.
3. *Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж.* Бухгалтерский учет: управленческий аспект. — М.: Финансы и статистика, 1995. — 416 с.

В. М. ДИБА, аспірант

КРИТИЧНА ОЦІНКА ПРАКТИКИ ОБЛІКУ НАДХОДЖЕННЯ І ВИБУТТЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

В умовах переходу до ринку розширюються можливості надходження основних засобів на підприємство. Вони можуть надходити як:

- внесок до статутного капіталу підприємства;
- довгострокові інвестиції в об'єкти будівельно-монтажних робіт, виконувані як підрядним, так і господарським способом;
- довгострокові інвестиції у придбання об'єктів основних засобів;
- придбання об'єктів основних засобів на умовах обміну;
- безоплатне отримання;
- оренда, у тому числі оперативна і фінансова.

При цьому визначення початкової (первісної) вартості об'єктів основних засобів здійснюється залежно від порядку їх надходження.

Зокрема, для об'єктів, внесених засновниками до статутного капіталу підприємства, вона встановлюється за справедливою вартістю відповідно до договору між сторонами. Початкова вар-

тість засобів праці, виготовлених на підприємстві, а також придбаних за плату в інших юридичних і фізичних осіб, визначається виходячи з фактичних витрат на спорудження або придбання цих об'єктів, включаючи витрати на доставку, монтаж та установлення. При безплатних одержаннях основних засобів від інших підприємств і осіб — первісна вартість дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання.

Витрати, що включаються в початкову (первісну) вартість об'єкта формуються під впливом різноманітних чинників. Наприклад, транспортні витрати зумовлені видом застосовуваного транспорту, відстанню перевезень, діючими тарифами. Серед усього різноманіття витрат, пов'язаних з придбанням основних засобів, їх модернізацією і ремонтом необхідно виділити ті, що сприяють збільшенню початкової вартості об'єкта і ті, що не змінюють її. У зв'язку з цим у закордонній практиці широко використовується поняття витрат, які капіталізуються і не капіталізуються. Зміст визначень зводиться до того, що витратами, які капіталізуються, є витрати на купівлю або створення основних засобів та інших активів тривалого користування, які спроможні приносити прибуток (майбутні економічні вигоди) протягом кількох звітних періодів. Витратами, що не капіталізуються, називаються витрати, що сприяють утворенню прибутку тільки протягом одного звітного періоду.

Очевидно, що в основу такої класифікації був покладений принцип, відповідно до якого прибутки (доходи) даного звітного періоду мають бути співвіднесені з витратами, завдяки яким ці прибутки були отримані. Зазначений принцип впливає з інтерпретації активу, даної ще Е. Шмаленбахом, який стверджував, що актив — це витрати, які мають стати прибутками в майбутньому, на відміну від поширенішого трактування активу як сукупності господарських засобів підприємства.

Вітчизняна практика свідчить про те, що формуванню і зміні початкової вартості основних засобів у більшій мірі приділялася увага при відображенні витрат з модернізації машин і устаткування. При цьому в одних випадках витрати на модернізацію устаткування та інших основних засобів, яка проводилася одночасно з капітальним ремонтом, як правило, не збільшували балансову (початкову і відбудовну) вартість основних засобів. Витрати ж на модернізацію устаткування та реконструкцію підприємств, цехів або окремих об'єктів, здійснювалися за рахунок коштів капітальних укладень. У цьому випадку початкова вартість модернізованого устаткування відповідно збільшувалася.

Звичайно, модернізація машин і устаткування веде до поліпшення їх технологічної характеристики, підвищення споживчої вартості. Отже, після модернізації має змінитися і початкова вартість діючого устаткування. Це положення знайшло відбиток і в П(С)БО7 «Основні засоби». При цьому варто зауважити, що за чинними правилами всі витрати на ремонт основних засобів, включаючи і капітальний ремонт, слід відносити на рахунки обліку виробничих витрат на відміну від діючого раніше порядку, коли витрати на проведення ремонту основних засобів капіталізувалися.

При надходженні на підприємство об'єктів основних засобів іноді спостерігається розрив у часі між моментом їх оприбуткування і моментом введення в експлуатацію. Найхарактерніша подібна ситуація для устаткування. Відповідно до діючого положення воно в подібному випадку значиться на рахунку 15 «Капітальні інвестиції».

Оскільки основні засоби переоцінюються, як правило, один раз на рік, а знецінення зазначених предметів відбувається щодня, то нема сенсу чекати, коли ми введемо дані об'єкти в експлуатацію і зможемо їх переоцінити. Тому, розглядаючи придбані предмети як устаткування на складі, ми повинні в момент його введення в експлуатацію відбити реальні витрати, які відповідають сучасному рівню цін, що застрахує від інфляції. Тоді при передачі в монтаж збільшиться як вартість об'єкта, так і додатковий капітал.

У зв'язку з цим необхідно проводити групування інформації про наявність такого устаткування в розтині його видів, термінів надходження. В умовах комп'ютеризації це не складно.

Одним із способів надходження основних засобів на підприємство, який заслуговує особливої уваги на сучасному етапі, є їх оренда. Від форми оренди залежить порядок відображення цих операцій в обліку. Найбільший інтерес становлять лізингові операції.

Зростаюче значення лізингових угод в останні роки зумовило потребу в уніфікованих правилах бухгалтерського обліку і повній, достовірній інформації про них, що викликає необхідність розгляду головних аспектів лізингу.

Лізинг — вид підприємницької діяльності, спрямованої на інвестування тимчасово вільних або залучених фінансових засобів, коли орендодавець зобов'язується придбати у власність обумовлене договором майно у визначеного продавця й надати це майно орендарю за плату в тимчасове користування для підприємницьких цілей.

Розглянемо механізм функціонування лізингової угоди з позицій орендаря.

Відповідно до міжнародних і національних стандартів обліку і звітності фінансовим лізингом вважається оренда, при якій на орендаря поширюються всі ризики і переваги, пов'язані з володінням об'єктом оренди. Лізинг вважається фінансовим, якщо договір оренди передбачає наявність хоча б однієї з таких чотирьох умов:

- ◆ право власності на орендоване майно цілком переходить до орендаря після закінчення терміну оренди;

- ◆ орендарю надана можливість після закінчення терміну оренди придбати орендоване устаткування за залишковою вартістю або відновити оренду на умовах символічної орендної плати;

- ◆ термін оренди становить більшу частину корисного використання майна;

- ◆ теперішня вартість мінімальних орендних платежів або перевищує справедливую вартість орендованого об'єкта, або дорівнює їй.

Якщо оренда не відповідає жодній з цих умов, вона вважається оперативним лізингом. Бухгалтерський облік в умовах оперативного лізингу аналогічний обліку в умовах звичайної оренди, яка широко застосовується у вітчизняній практиці.

Через розбіжності між фінансовим лізингом і оперативним в обліку в орендаря необхідно розмежовувати інформацію щодо кожного з них. У першому випадку вона має стосуватися:

- а) загальної суми активів за фінансовим лізингом і суми накопиченої амортизації за цими активами на дату балансу;

- б) величини орендних платежів з окремим відображення сум, що являють собою супутні витрати;

- в) процентних зобов'язань.

Що стосується оперативного лізингу, то інформація про нього має містити:

- а) загальну суму активів і суму накопиченої амортизації за ними на дату балансу;

- б) величину орендних платежів.

У зв'язку з цим новим планом рахунків передбачені відповідні рахунки, на яких формується дана інформація як щодо довгостроково орендованих основних засобів, так і стосовно платежів і процентних зобов'язань.

З огляду на специфіку лізингових операцій необхідно використовувати відповідний реєстр, який би враховував можливість формування вищезгаданої інформації, тому що використовувані в наш час реєстри аналітичного обліку не містять усіх необхідних реквізитів. Така інформація дає можливість структурувати осно-

вні засоби за належністю і з урахуванням економічних умов оренди. У балансі варто виділити позицію, у якій відбиватимуться довгостроково орендовані основні засоби, що має істотне значення для зовнішніх користувачів. Річ у тім, що у випадку, коли підприємство оголошується банкрутом потрібно знати розмір майна, у межах якого воно зобов'язане відповідати і в межах якого воно застраховане. При здійсненні операцій страхування є сенс розмежовувати власні й орендовані активи.

Доцільність придбання устаткування тісно пов'язана з питанням його раціонального використання. Важливою є інформація, яка забезпечує підприємство даними про простій устаткування. Аналіз показує, що структура причин простоїв з року в рік змінюється. Раніше рівень використання виробничих потужностей, а отже, і основних виробничих фондів у легкій промисловості, визначався, головним чином, відтворювальними чинниками, що за своєю сутністю не залежать від роботи підприємств. Так, однією з основних причин є неповне завантаження потужностей значних розмірів, що має стійку тенденцію до зростання. Це також важливо і для правильності розрахунку амортизаційних відрахувань. Адже, незважаючи на значні обсяги простоїв устаткування, амортизація на них продовжує щомісяця нараховуватися в повному обсязі. Невчасне відображення цієї інформації веде до необґрунтованого збільшення розмірів амортизаційних відрахувань, зростання собівартості, перекручування звітних показників. У зв'язку з цим доцільно організувати облік цілодобових простоїв майстром або бригадиром у вигляді табеля обліку використання робочого часу щодо кожної одиниці устаткування з відображенням відхилень і їх причин. Трудомісткість такої роботи невелика, тому що питома вага недіючого устаткування в загальному обсязі в цілому незначна. Наприкінці кожного місяця ця інформація має передаватися в бухгалтерію підприємства для коригування розміру нарахованої амортизації.

Таким чином, розмаїтість варіантів надходження об'єктів основних засобів на підприємство, проблеми їхнього ефективного використання зумовлюють необхідність обґрунтованого включення витрат на придбання і поліпшення об'єкта в його первісну вартість; обліку чинників, що впливають на ступінь завантаження устаткування, і формування у зв'язку з цим інформації про користувачів, як внутрішніх, так і зовнішніх.

Основні засоби вибувають з підприємства з різних причин: унаслідок продажу (реалізації); ліквідації; безоплатної передачі обліку; як внесок до статутного капіталу інших підприємств.

Спинимося на розгляді деяких з них:

Відносно першого варто визнати безумовним факт, що питання визначення розміру виручки в наш час має особливості, розгляд яких заслуговує на увагу.

Зокрема, у випадку реалізації основних засобів, як і продукції, робіт, послуг необхідно брати до уваги, що дохід визнається в міру відвантаження і пред'явлення покупцю розрахункових документів.

У такий спосіб задовольняються вимоги принципу відповідності, який передбачений міжнародними і національними стандартами обліку і звітності. Тільки в цьому випадку буде забезпечений реальний відбиток інформації про фінансові результати. Можливо з позицій практичної діяльності, в умовах кризи неплатежів такий підхід не зовсім доречний, тому що його використання може викликати нестачу реальних фінансових ресурсів. Це відбувається в зв'язку з тим, що в кожному конкретному випадку при визнанні факту реалізації за оголошеним доходом не стоять фактично отримані кошти. У свою чергу, оголошення доходу спричиняє сплату податку з прибутку, податку з додаткової вартості і цілий ряд інших платежів.

Облік впливу тимчасового чинника необхідний і при безоплатній передачі об'єктів основних засобів. Згідно з чинним порядком відображення подібних операцій провадиться тільки після одержання сповіщення (авізо) про оприбуткування. До цього нарахування амортизації на переданих основних засобах не припиняється. Оскільки розрив у часі між моментом передачі об'єкта і його оприбуткуванням іншою стороною іноді становить 2—3 місяця, то в результаті спотворюється інформація про величину амортизаційних відрахувань, собівартості і прибутку як у підприємства, яке передає об'єкт, так і в того, хто його приймає. Момент передачі права власності на той або інший об'єкт має збігатися з моментом початку нарахування амортизації новим власником. Це буде сприяти формуванню в обліку достовірної інформації.

На розмір виручки від реалізації основних засобів впливають два основні чинники: ціна, за якою передбачається реалізувати майно і величина витрат, пов'язаних з реалізацією об'єкта.

У сучасних умовах в основу визначення ціни реалізації має бути покладена ринкова вартість об'єкта з урахуванням тих вигод, які може мати потенційний покупець. При цьому підходи до оцінювання об'єктів нерухомості й активної частини основних засобів можуть бути різноманітними, як і цілі придбання об'єкта покупцем. Ціна залежатиме від того, чи передбачається придбан-

ня об'єкта для отримання прибутку в результаті подальшої експлуатації, чи для перепродажу, чи для подальшого демонтажу та використання запасних частин і матеріалів. Значний вплив справлятимуть і унікальні технологічні особливості об'єкта, якщо вони йому притаманні. Об'єкт має відповідати не тільки сучасним технічним вимогам, а якомога краще відбивати останні досягнення науково-технічного прогресу.

Що стосується об'єктів нерухомості, то їх ціна визначатиметься ступенем економічного зносу, місцем розташування, зручністю під'їзних шляхів та іншими чинниками.

Слід також відзначити, що на розмір витрат, пов'язаних з вибуттям основних засобів впливатиме величина витрат на їх демонтаж, розбирання, на надання послуг транспортних організацій, нотаріальних та інших юридичних служб, консультантів, а також розмір податків.

Господарська самостійність підприємств надає можливості для регулювання співвідношення ціни і витрат, пов'язаних з реалізацією й одержанням максимально можливого прибутку.

При цьому інформація, яка відбиває результати реалізації, має стосуватися покупців, видів реалізованих об'єктів основних засобів з тим, щоб мати можливість проаналізувати їхню ліквідність, стан розрахунків і потенційні можливості покупців.

Не завжди доцільно реалізовувати об'єкти основних засобів. Іноді буває вигіднішим здавання в оренду, особливо довгострокову. Звідси випливає необхідність організації їх обліку і контролю таким чином, щоб вони не були втрачені. Отже, потрібна систематизація лізингу: за термінами (наприклад, від 3 до 8 років, від 8 до 13 років, від 13 до 20 років); за видами (оперативний і фінансовий); за причинами, які викликають необхідність передачі майна; відносно орендарів з метою контролю правильності розрахунку платежів і своєчасності їх надходження.

Здавання майна в довгострокову оренду забезпечує орендодавцю визначені вигоди і прибуток. З позицій орендодавця виділяють оперативний лізинг, лізинг прямого фінансування і лізинг типу реалізації.

Спинимось на розгляді двох останніх видів, як нових і найперспективніших для нашої господарської практики.

Лізинг прямого фінансування являє собою, по суті, форму довгострокового кредитування орендаря орендодавцем. Лізинг типу реалізації допускає продаж устаткування підприємством-виготовлювачем шляхом передачі його в довгострокову орен-

ду, що фактично означає реалізацію в кредит з розстроченням платежу. Ці особливості спричиняють розбіжності у формуванні інформації залежно від видів лізингу.

Зокрема, в обліку в орендодавця інформація про передані в довгострокову оренду основні засоби типу прямого фінансування має містити такі дані:

а) вартість основних засобів, які перебувають у лізингу, і суму накопиченої амортизації за ними;

б) майбутні орендні платежі разом і окремо на кожен рік оренди.

У зв'язку з цим передбачається система відповідних рахунків, на яких формується інформація з зазначених позицій.

Значної уваги заслуговує відображення в обліку операцій лізингу типу реалізації, коли орендодавцем є виробник устаткування, що реалізує свою продукцію покупцю (орендарю) із розстрочкою платежу.

Порядок формування облікової інформації при лізингу типу реалізації такий самий, як і при лізингу прямого фінансування. Видається можливим використання методики обліку лізингових операцій у рамках нового плану рахунків.

ЛІТЕРАТУРА

1. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30 листоп. 1999 р. № 291 // Бухгалтерський облік і аудит. — 2000. — № 1. — С. 3—64.

2. Пархоменко В. Організація бухгалтерського обліку основних засобів і фінансових інвестицій // Бухгалтерський облік. — 2000. — № 5. — С. 3—7.

3. Свідерський Д. Коментар до П(С)БО 7 «Основні засоби». — 2000. — № 5. — С. 12—17.

О. В. ДОБРОВСЬКИЙ, аспірант

УПРАВЛІНСЬКИЙ АСПЕКТ ОБЛІКУ І РОЗПОДІЛУ НАКЛАДНИХ ВИТРАТ

Упровадження в Україні національних стандартів бухгалтерського обліку, зокрема П(С)БО 16 «Витрати» [1, с.3—7], обмежило проблему розподілу накладних витрат тільки загальновиробничими витратами, оскільки за цим стандартом і за вимогами нового плану рахунків адміністративні витрати, витрати на збут і інші