



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

ХАРКІВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ХАРЧУВАННЯ ТА ТОРГІВЛІ

ЯНЧЕВА Л.М., АКІМОВА Н.С.,

КИРИЛЬЄВА Л.О., ГОВОРУХА О.О.,

НАУМОВА Т.А., ТОПОРКОВА О.В.

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК 1



*Навчальний посібник
у структурно-логічних схемах*

для здобувачів вищої освіти першого (бакалаврського) рівня
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
галузі знань 07 Управління та адміністрування
Електронне видання комбінованого використання на CD - ROM

ХДУХТ - 2020

УДК 657.15(075.8)
ББК 65.052.201.1
Я 66

Авторський колектив:
Янчева Л.М., Акімова Н.С., Кирильєва Л.О., Говоруха О.О., Наумова Т.А.,
Топоркова О.В.

Рецензенти:
д-р екон. наук, проф. Тарасова Т.О.,
д-р екон. наук, проф. Пічугіна Т.С.

Рекомендовано кафедрою фінансів та обліку протокол засідання № 7 від 18.02.2020 р.

Схвалено Вченою радою Харківського державного університету харчування та торгівлі, протокол № 9 від 19.02.2020 р.

Янчева Л.М., «Фінансовий облік І» [Текст] : навчально-методичний посібник у структурно-логічних схемах (для здобувачів вищої освіти першого (бакалаврського) рівня спеціальності 071 «Облік і оподаткування») / Л.М. Янчева, Н.С. Акімова, Л.О. Кирильєва, О.О. Говоруха, Т.А. Наумова, О.В. Топоркова. – Х.: ХДУХТ., 2020. – 352 с.

Позиція за планом видавничої діяльності ХДУХТ № 43/н.п.

У навчальному посібнику представлено в структурно-логічних схемах теоретичні і методологічні основи фінансового обліку грошових коштів, фінансових інвестицій, дебіторської заборгованості, необоротних активів, виробничих запасів, відповідно до вимог чинного законодавства. Визначено основні положення обліку витрат виробництва та випуску готової продукції.

Посібник містить схеми, рисунки, таблиці, за допомогою яких легше сприймається та закріплюється наданий матеріал.

Посібник побудовано відповідно до робочої програми дисципліни «Фінансовий облік 1» Посібник розрахований на студентів вищих навчальних закладів, спеціальностей напрямку підготовки 071 "Облік і оподаткування", а також для студентів всіх економічних спеціальностей.

© Л.М. Янчева, Н.С. Акімова, Л.О. Кирильєва, О.О. Говоруха, Т.А. Наумова, О.В. Топоркова
© Харківський державний університет харчування та торгівлі, 2020

ЗМІСТ



Вступ	3
1. Основи побудови фінансового обліку.	4
2. Облік основних засобів	15
3. Облік нематеріальних активів	103
4. Облік ІНМА	133
5. Облік фінансових інвестицій.....	153
6. Облік грошових коштів.....	169
7. Облік дебіторської заборгованості.....	209
8. Облік запасів.....	252
9. Облік витрат виробництва та випуску готової продукції	314
Список використаних джерел	328
Додатки	333

Вступ

Розвиток України на сучасному етапі характеризується становленням ринкової В умовах ринкової економіки бухгалтерський облік є особливо важливою функцією ефективного управління виробничими та комерційними структурами, зняряддям контролю за раціональним і економічним використанням ресурсів з метою досягнення комерційного успіху і виконання фінансових обов'язків перед державою.

Успішне ведення виробничої, комерційної та фінансової діяльності неможливе без належно організованого бухгалтерського обліку, який передбачає збір, опрацювання та надання економічної інформації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень відповідно до діючих в Україні законів. У зв'язку з цим навчальна дисципліна «Фінансовий облік 1» посідає важливе місце в системі професійної підготовки фахівців.

Метою вивчення дисципліни «Фінансовий облік I» є надання найбутнім фахівцям у галузі фінансів знань, які будуть відповідні вимогам формування висококваліфікованих фахівців, системи необхідних знань з практики ведення фінансового обліку підприємств всіх форм власності.

Від повноти засвоєння тем дисципліни «Фінансовий облік 1» буде залежати подальше розуміння формування в обліку інформації про окремі об'єкти та господарські операції. Відповідно до цього буде формуватися їх досвідченість на посадах у податковій інспекції, контрольно-ревізійному управлінні, казначействі та інших організаціях та установах.

У розробленому посібнику з дисципліни «Фінансовий облік 1» висвітлено основні найважливіші положення тем передбачених робочою програмою з дисципліни.

Викладання дисципліни ставить такі основні завдання:

- ✓ визначити роль та основи побудови фінансового обліку в сучасних умовах господарювання,
- ✓ розкрити методи раціональної організації та ведення фінансового обліку активів на підприємствах;
- ✓ набуття навичок опрацювання і використання облікової інформації в управлінні.

В результаті вивчення дисципліни «Фінансовий облік 1» студенти повинні знати:

- нормативні та регулюючі документи з фінансового обліку;
- систему та умови застосування рахунків для обліку окремих видів активів;
- процес документування господарських операцій фінансового обліку;
- методологію відображення об'єктів в обліку залежно від їхньої ролі у господарських процесах і вимог управління діяльністю підприємств.

ТЕМА 1. ОСНОВИ ПОБУДОВИ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ (1 год)

Цільова спрямованість: з'ясувати поняття фінансового обліку, його мету і завдання та правове регулювання.

Питання для розгляду:

1. *Фінансовий облік – його призначення, задачі, характерні ознаки.*
2. *Правове регулювання бухгалтерського фінансового обліку.*

1. Фінансовий облік – його призначення, задачі, характерні ознаки.

Бухгалтерський облік – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Бухгалтерський облік забезпечує суцільну і безперервну реєстрацію всіх господарських операцій конкретного підприємства у грошовому вимірнику на підставі документів. Цим він суттєво відрізняється від оперативного і статистичного обліку, які застосовують метод вибіркового спостереження і контролю.

Законом України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (стаття 3) визначено, що метою ведення бухгалтерського обліку є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. Тобто, бухгалтерський облік ведуть для одержання економічної інформації про стан засобів і джерел та зміни, що відбуваються під господарської діяльності, з метою управління, контролю, аналізу і планування.

За обліковими функціями бухгалтерський облік поділяється на фінансовий і управлінський облік (рис. 1.1.).

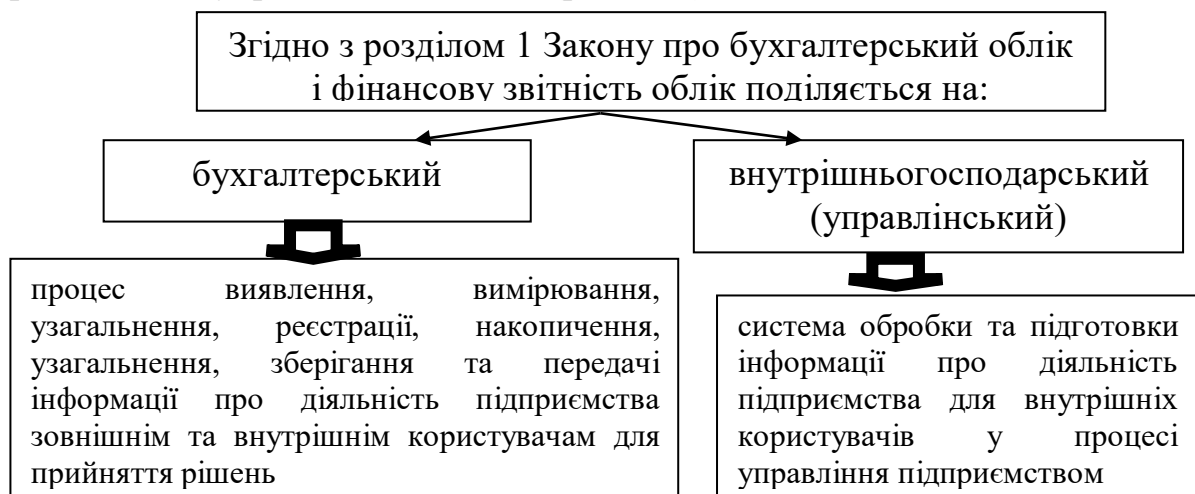


Рис. 1.1 – Види бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік на відміну від внутрішньогосподарського (управлінського) є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством.

Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

У країнах з розвиненою ринковою економікою бухгалтерський облік поділяється на фінансовий та управлінський.

Фінансовий облік збирає та обробляє дані про факти господарської діяльності, трансформує їх в інформацію та забезпечує нею управлінський апарат підприємства і зовнішніх користувачів, які вивчають наслідки раніше прийнятих рішень і приймають нові рішення.

Різним користувачам потрібна відповідна інформація: власникам – про стан їхнього капіталу, збагачуються вони чи бідніють, яка діяльність більш ефективна; працівникам – про рівень заробітної плати, охорону праці; постачальникам – про фінансовий стан та наявність коштів для своєчасних розрахунків; державі – про розмір податків і для статистики тощо.

Залежно від потреб користувачів облік поділяється на фінансовий, управлінський, податковий (рис. 1.2).

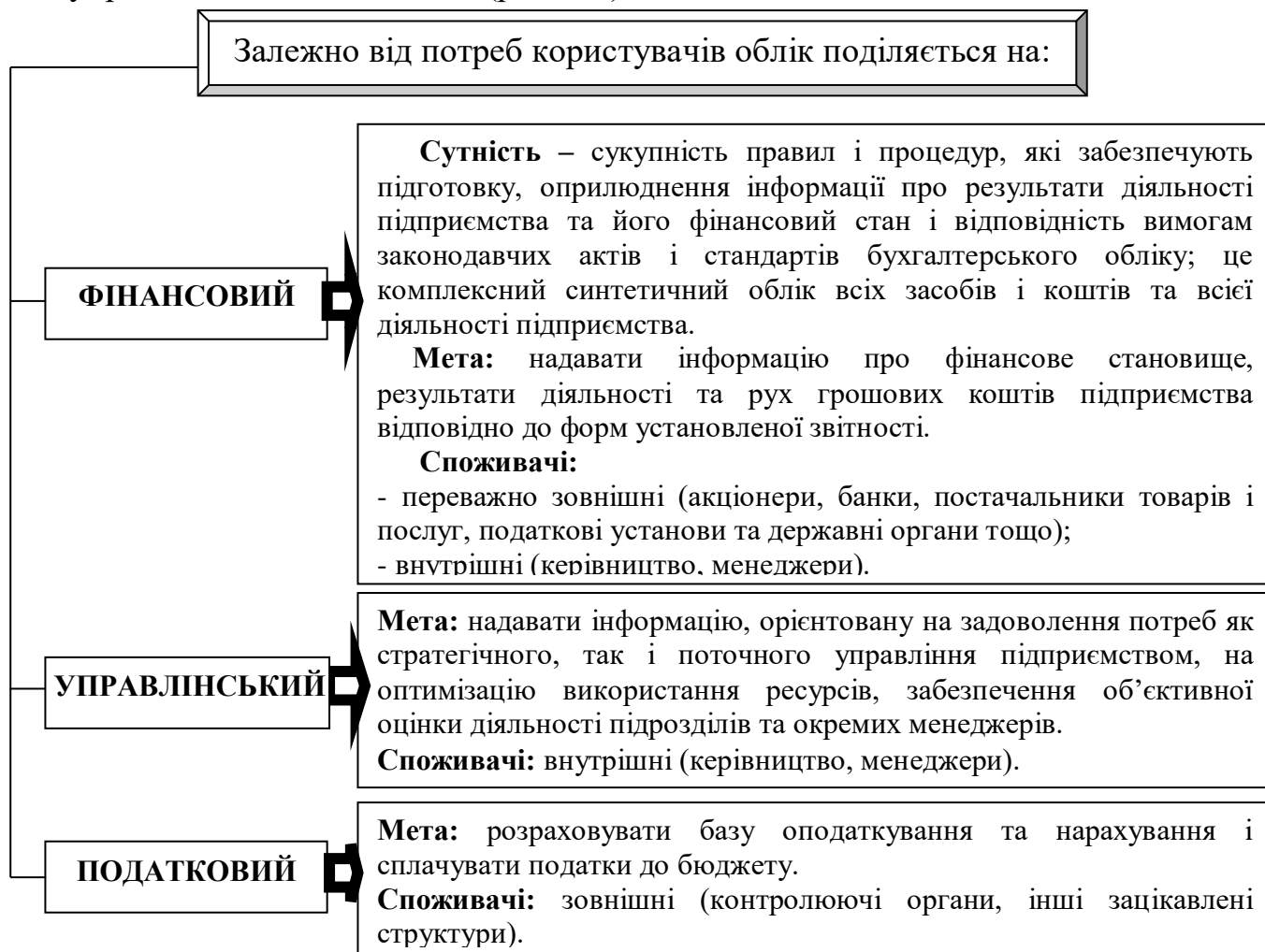


Рис. 1.2 – Види обліку залежно від потреб користувачів

Мета бухгалтерського (фінансового) обліку пов'язана з вимогами управління підприємством.

Відповідно до мети завдання фінансового обліку наступні:

- фіксування первинних даних про господарську діяльність;
- систематизація, обробка і зберігання первинних даних;
- забезпечення необхідною інформацією з метою управління, контролю і аналізу діяльності підприємства.

Чітка побудова фінансового обліку підвищує його роль як основного джерела одержання достовірної інформації для прийняття економічно обґрунтованих рішень і попереджень ризику у виробничо–господарській фінансовій діяльності підприємств, у системі оподаткування, у довгострокових та поточних зобов'язаннях

Характерні ознаки фінансового обліку згруповано в рис. 1.3.

Серед наведених ознак основною є дотримання Закону та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» в частині принципів обліку, зокрема:

- обачність – застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які мають запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;

- повне висвітлення – фінансова звітність має містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

- автономність – кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не мають відображатися у фінансовій звітності підприємства;

- послідовність – постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики;

- безперервність – оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється на основі припущення, що його діяльність триватиме і надалі;

- нарахування та відповідність доходів і витрат – для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів; при цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;

- превалювання сутності над формою – операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише юридичної форми;

- історична (фактична) собівартість – пріоритетною є оцінка активів підприємства, основу якої становлять витрати на їх виробництво та придбання;

- єдиний грошовий вимірник – вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці;

- періодичність – можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

Працівники бухгалтерії мають дотримуватися наведених принципів. Відхилення від них є порушенням вимог Закону і знижує інформаційну цінність даних обліку та фінансової звітності.



Рис. 1.3. - Характерні ознаки фінансового обліку

Фінансовий облік на підприємстві ведеться безперервно з дня його реєстрації до ліквідації у встановленому порядку. Питання організації фінансового обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів.

Відповідальність за організацію фінансового обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених первинних документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством.

Згідно закону підприємство самостійно:

а) визначає облікову політику підприємства (рис. 1.5);

б) обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних (рис. 1.6.);

в) розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;

г) затверджує правила документообороту і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;

д) може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести фінансовий облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства (рис. 1.4.).

Керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення фінансового обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до фінансового обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів.

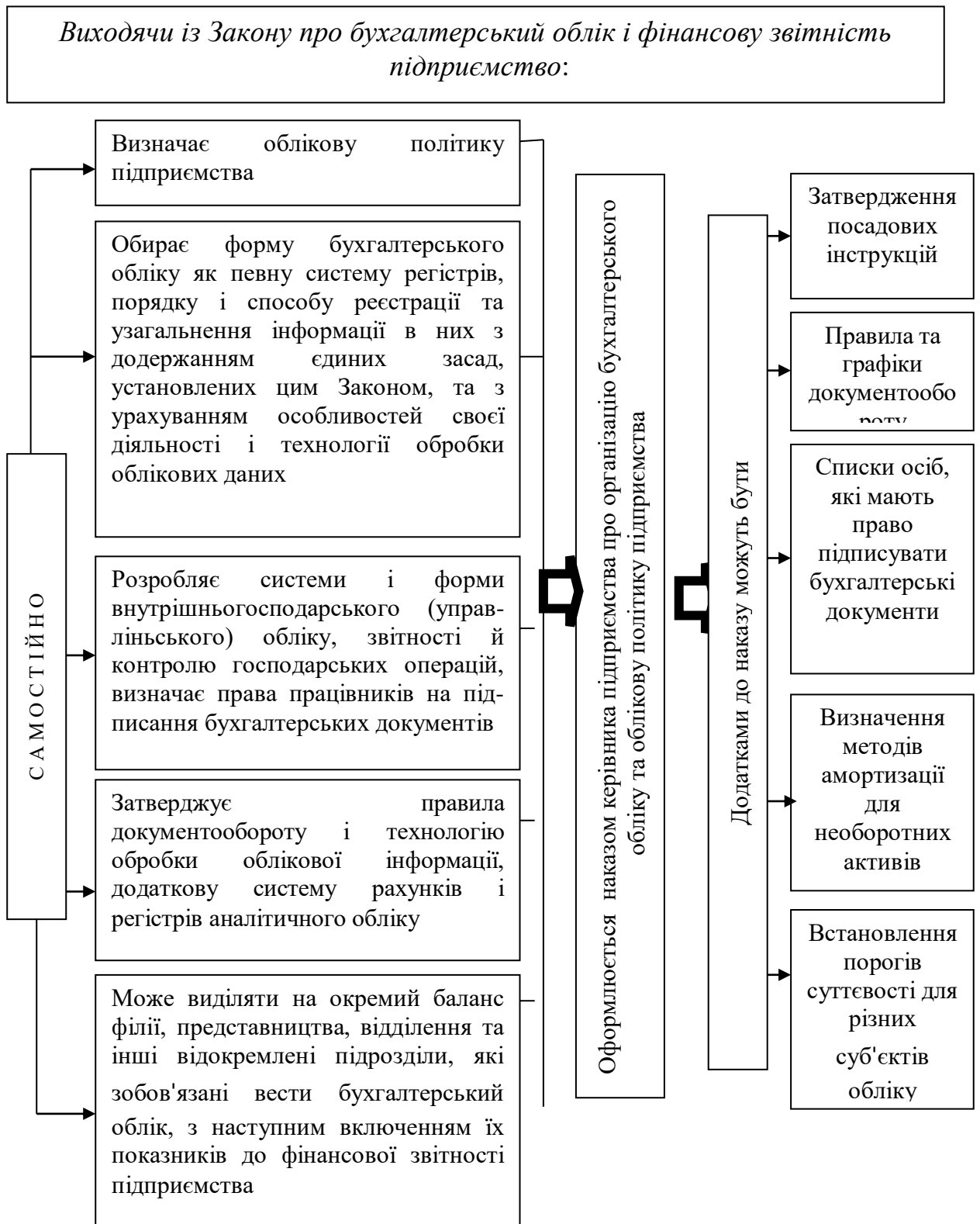


Рис. 1.4. – Вимоги законодавства щодо організації обліку на підприємстві



Рис. 1.5. – Принципи формування облікової політики підприємства

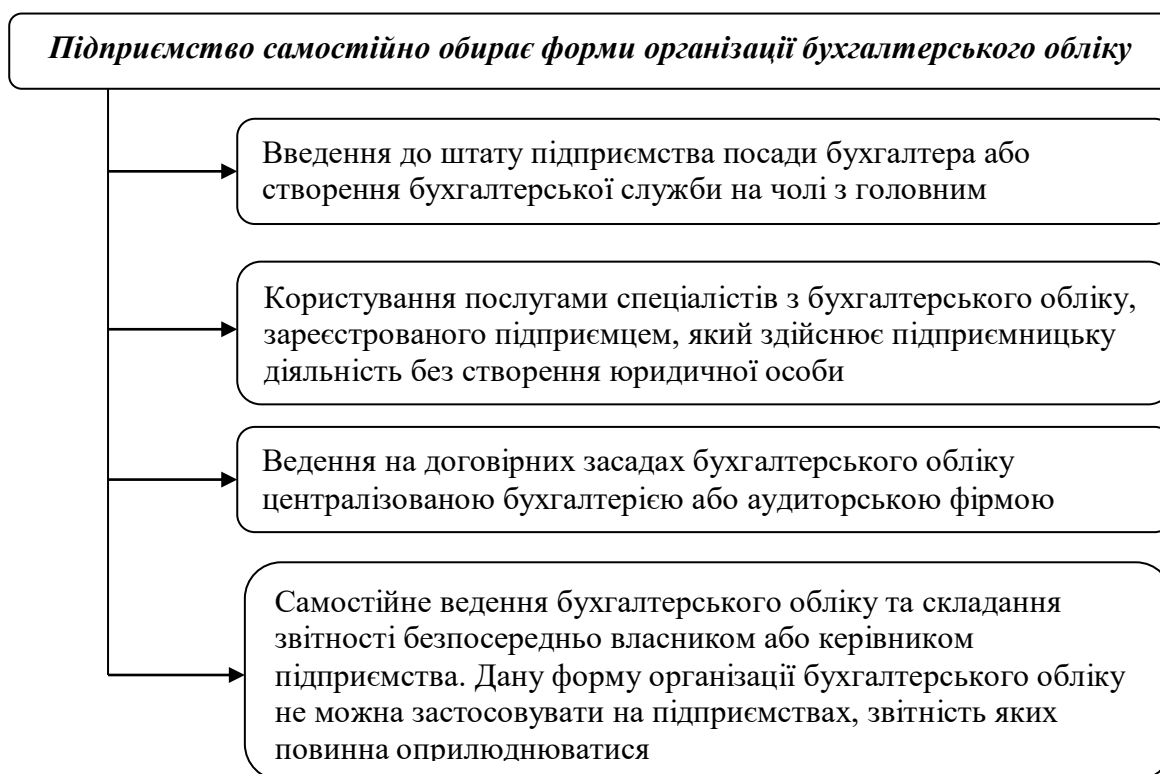


Рис. 1.6. – Форми ведення і організації фінансового обліку

2. Правове регулювання бухгалтерського фінансового обліку.

Правове регулювання бухгалтерського обліку підприємств України здійснюється відповідно до вимог **Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»** і проводиться з метою:

– створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності,

які є обов'язковими для всіх підприємств, та гарантують і захищають інтереси користувачів;

– удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Існують наступні види регулювання : економічне, правове, морально-етичне (табл. 1.1.)

Таблиця 1.1.

Види регулювання

№ з/п	Види регулювання	Зміст
1	Економічне	Розробка методичних рекомендацій, роз'яснень з ведення обліку, обмін досвідом. Спрямоване на одержання корисної інформації для оцінки ефективності діяльності та прийняття управлінських рішень. Має ненормативний характер.
2	Правове	Здійснюється державою, яка встановлює правові норми, окреслюючи межі можливої поведінки суб'єктів. Є обов'язковим щодо дотримання. Взаємодія економічного та правового регулювання проявляється в тому, що підприємство при веденні обліку обирає для себе економічно доцільні напрями поведінки, але при цьому воно змушене враховувати правові норми, порушення яких призводить до юридичної відповідальності та економічних втрат.
3	Морально-етичне	Охоплює всі сфери суспільного життя. Вплив спрямовано, передусім, на півсвідомість людей. Якщо норми права закріплені державою, то моральні норми існують у півсвідомості людей, в громадській думці, знаходять відображення у творах літератури, мистецтва, засобах масової інформації. У ряді країн прийняті етичні «стандарти» поведінки аудиторів і бухгалтерів, але вони не можуть розглядатися як нормативно-правові документи.

Рівні нормативного регулювання бухгалтерського обліку наведено на рисунку 1.7.

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємств здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, забезпечує формування державної фінансової політики.



Рис. 1.7. – Рівні нормативного регулювання бухгалтерського обліку

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) – це нормативно-правовий акт, затверджений центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, які не суперечать міжнародним стандартам.

Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, у межах своєї компетенції відповідно до галузевих особливостей розробляють на базі національних НП(С)БО Методичні рекомендації щодо їх застосування.

Дорадчим органом при Міністерстві фінансів України з питань методології бухгалтерського обліку і звітності та вдосконалення організаційних форм і методів бухгалтерського обліку виступає Методологічна рада з бухгалтерського обліку.

Основні її завдання відповідно до Положення про вищезазначену раду наведені на рис. 1.8.

Методологічну раду очолює голова – Міністр фінансів України або перший заступник Міністра фінансів України (заступник Міністра фінансів України), який має співголів.

До складу Методологічної ради з бухгалтерського обліку входять висококваліфіковані науковці, спеціалісти міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, підприємств і установ, представники професійних організацій бухгалтерів та аудиторів України.

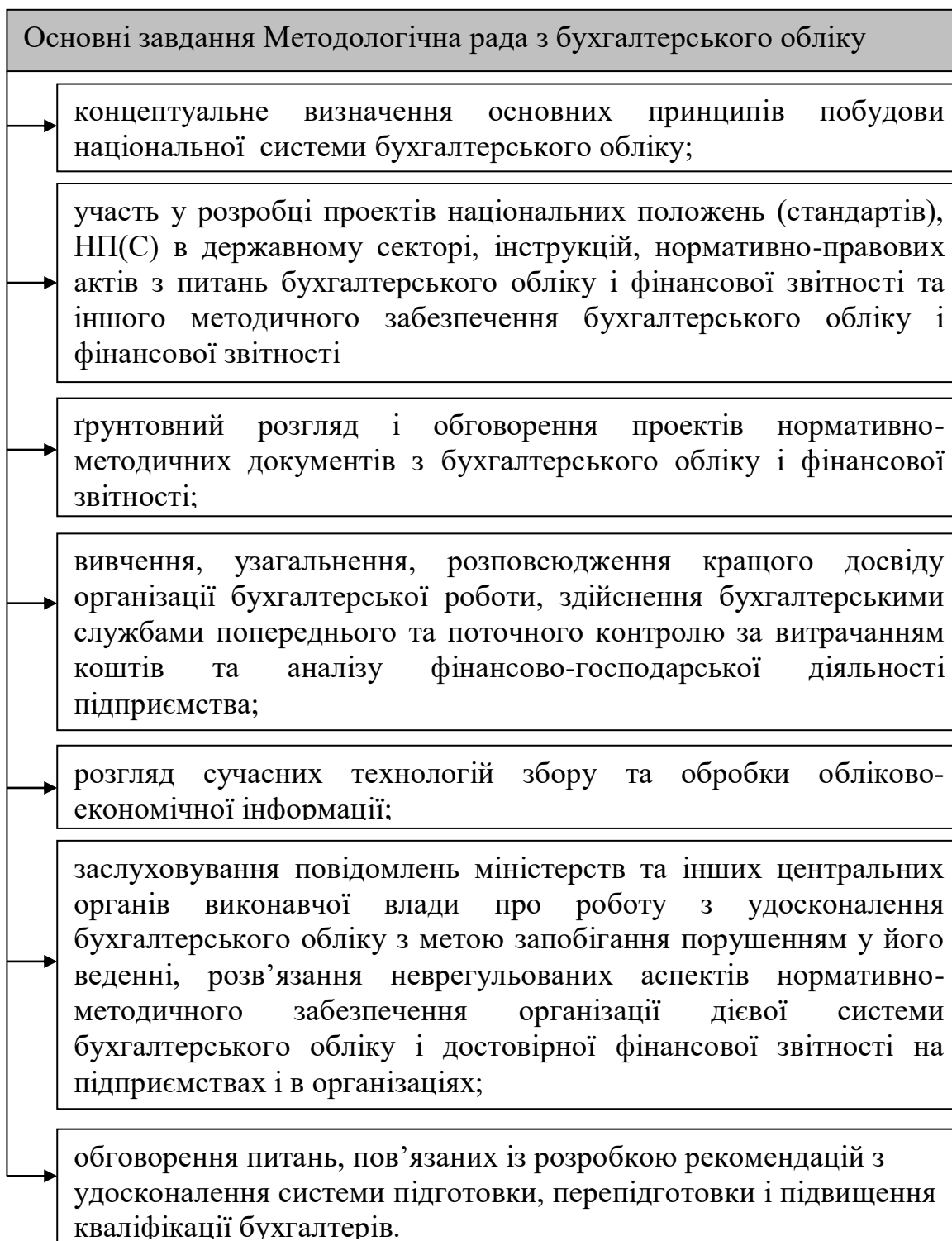


Рис. 1.8 - Основні завдання Методологічна рада з бухгалтерського обліку

Крім Методологічної ради з бухгалтерського обліку дорадчим органом при Міністерстві фінансів України є Методологічна рада з міжнародних стандартів фінансової звітності. Основні її завдання наведено на рис. 1.9.

Рада утворюється з висококваліфікованих науковців, спеціалістів міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, підприємств і організацій, об'єднань підприємців, бухгалтерів і аудиторів України.

Персональний склад Ради затверджується наказом Міністерства фінансів України.

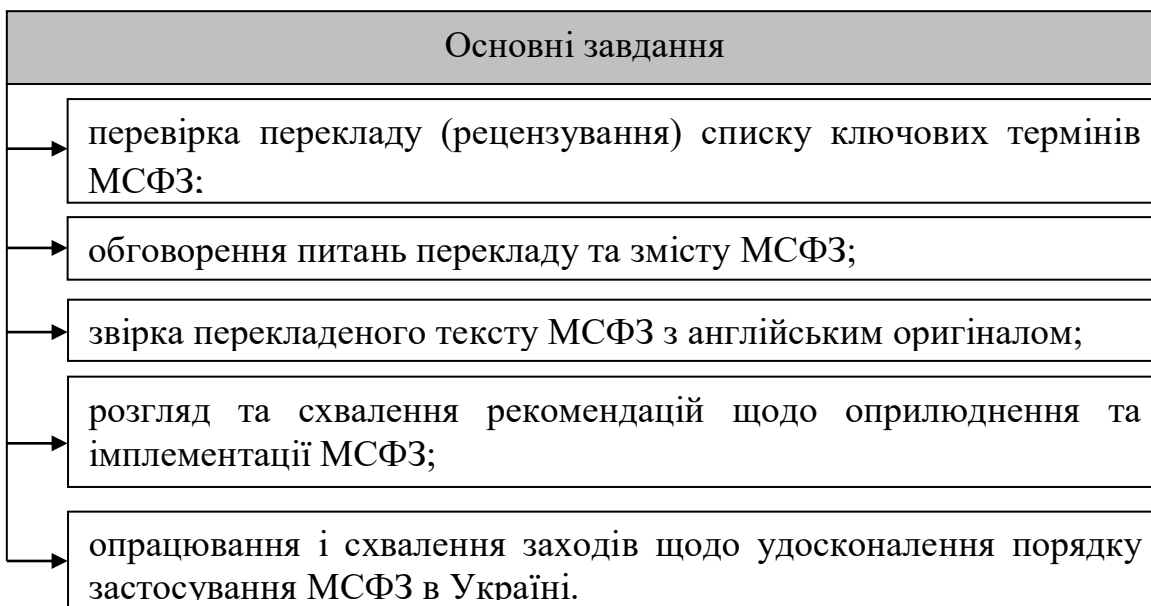


Рис. 1.9. Основні завдання Методологічної ради з міжнародних стандартів фінансової звітності

Питання для самоконтролю

1. Назвіть види обліку та облікової інформації.
2. Розкрийте поняття фінансового обліку.
3. Розкрийте характерні ознаки бухгалтерського обліку.
4. В чому полягає облікова політика підприємства?
5. Охарактеризувати складові облікової політики.
6. Якими нормативними актами регламентується бухгалтерський облік в Україні ?
7. Які існують види регулювання бухгалтерського обліку?
8. Що таке Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку ?
9. Назвіть основні завдання Методологічної ради з бухгалтерського обліку.
10. Який орган здійснює регулювання питань методології бухгалтерського обліку в Україні ?
11. Назвіть основні завдання Методологічної ради з міжнародних стандартів фінансової звітності.
12. Який орган затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку ?
13. Хто несе відповідальність за організацію бухгалтерського обліку на підприємстві ?
14. Назвіть основних користувачів облікової та звітної інформації і їх інформаційні потреби.

ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

ТЕМА 2. ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ (8 годин)

2.1. Облік надходження основних засобів

Цільова спрямованість: з'ясувати сутність, класифікацію основних засобів та капітальних інвестицій, засвоїти їх оцінку та процес документування.

Питання для розгляду:

- 1. Необоротні активи – поняття, класифікація, нормативно-правове забезпечення.*
- 2. Капітальні інвестиції – документальне оформлення, оцінка, облік.*
- 3. Облік оприбуткування основних засобів на баланс з урахуванням напрямів надходження.*

1. Необоротні активи – поняття, класифікація, нормативно-правове забезпечення

Необоротними активами є активи, період корисного використання яких перевищує один рік.

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» необоротні активи – всі активи, що не є оборотними.

До необоротних активів належать: інвестиційна нерухомість, основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, довготермінові фінансові інвестиції, капітальні інвестиції, довгострокові біологічні активи, довготермінова дебіторська заборгованість, відстрочені податкові активи, гудвіл та інші необоротні активи.

Однією з найважливіших складових необоротних активів є основні засоби.

Основні засоби – це сукупність всіх засобів праці, які функціонують в натуральній формі впродовж тривалого часу (більше одного року) як у сфері виробництва, так і в невиробничій сфері і протягом всього терміну служби не втрачають своєї споживчої форми; поступово зменшують свою вартість у зв'язку з фізичним або моральним зносом; беруть участь у процесі виробництва протягом багатьох виробничих циклів.

Структура й оцінка основних засобів, а також порядок їх обліку регламентовані законодавством (рис. 2.1.).

Всі характерні ознаки основних засобів згідно основного нормативного документа для їх обліку – П(С)БО 7 «Основні засоби» наведено на рис. 2.2.

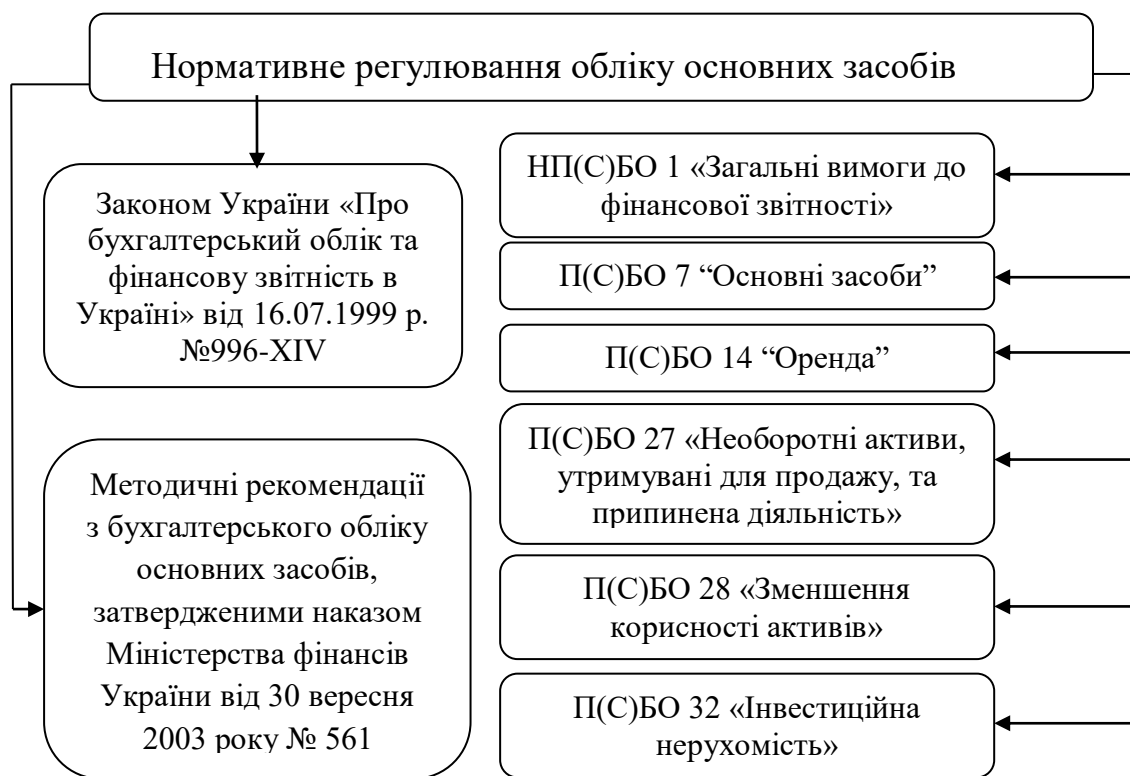


Рис. 2.1 – Нормативне регулювання обліку основних засобів

Відповідно до П(С)БО 7 **основними засобами** є матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Звідси, головною ознакою, за якою основні засоби відрізняються від інших матеріальних активів, є термін їх використання – більше одного року.

Для визнання об'єктів основних засобів активом П(С)БО 7 «Основні засоби» визначає такі критерії: повинна існувати ймовірність того, що підприємство отримає економічні вигоди від його використання та вартість об'єкта може бути достовірно визначена (рис. 2.3).

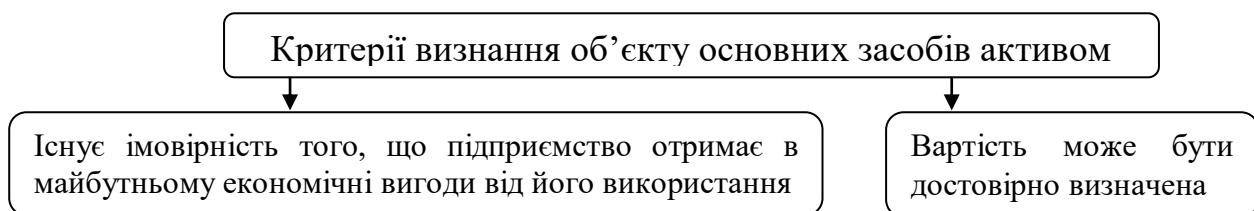


Рис. 2.2 – Критерії визнання об'єкту основних засобів активом



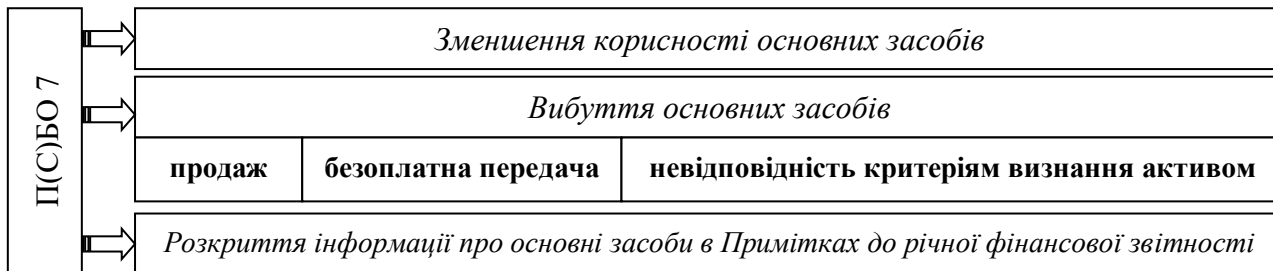


Рис. 2.3 – Характерні ознаки основних засобів згідно П(С)БО 7 «Основні засоби»

Необхідною умовою правильного обліку й планування відтворення основних засобів підприємства є їхня класифікація.

У бухгалтерському обліку основні засоби за П(С)БО 7 і Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів класифікуються за такими групами (рис 2.4):

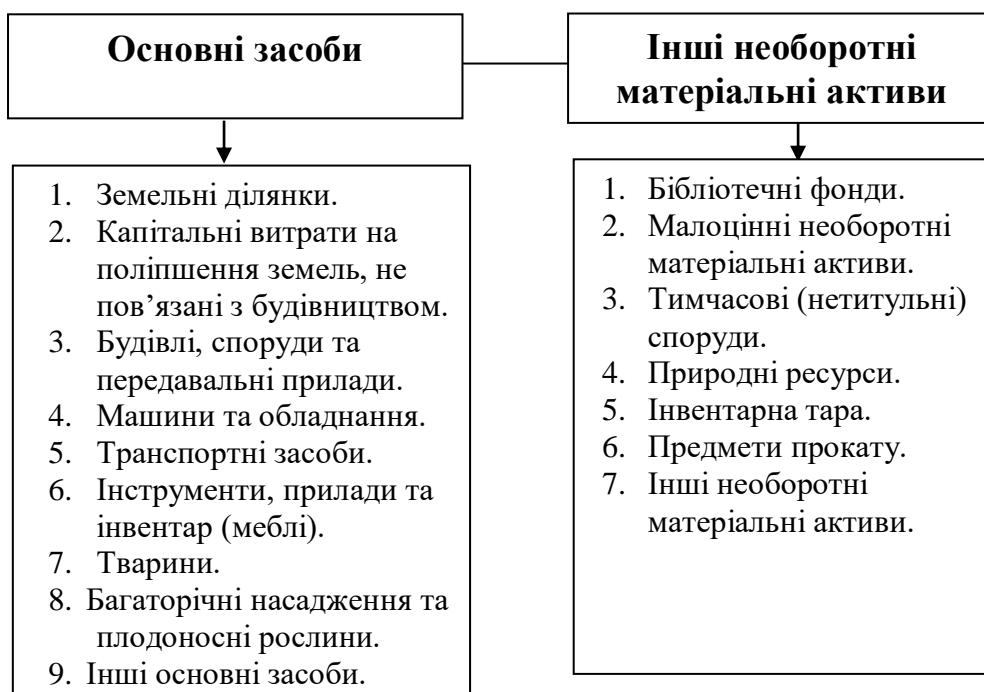


Рис. 2.4 – Класифікація основних засобів для цілей бухгалтерського обліку

З метою оподаткування застосовується інше групування основних засобів.

Вони підлягають розподілу згідно з Податковим кодексом України за такими групами (рис. 2.5.):

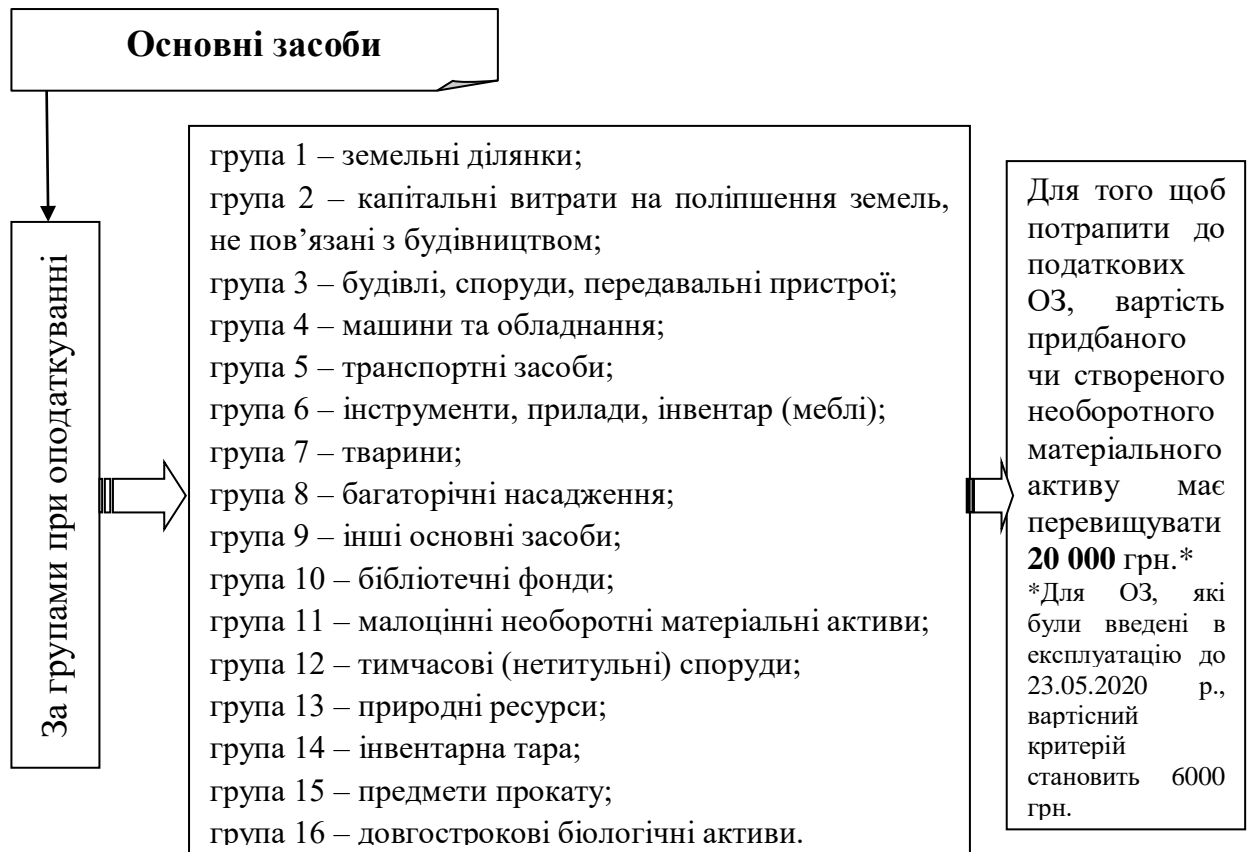


Рис. 2.5 – Класифікація основних засобів для цілей оподаткування

Одиницею обліку основних засобів є об’єкт основних засобів (рис. 2.6).

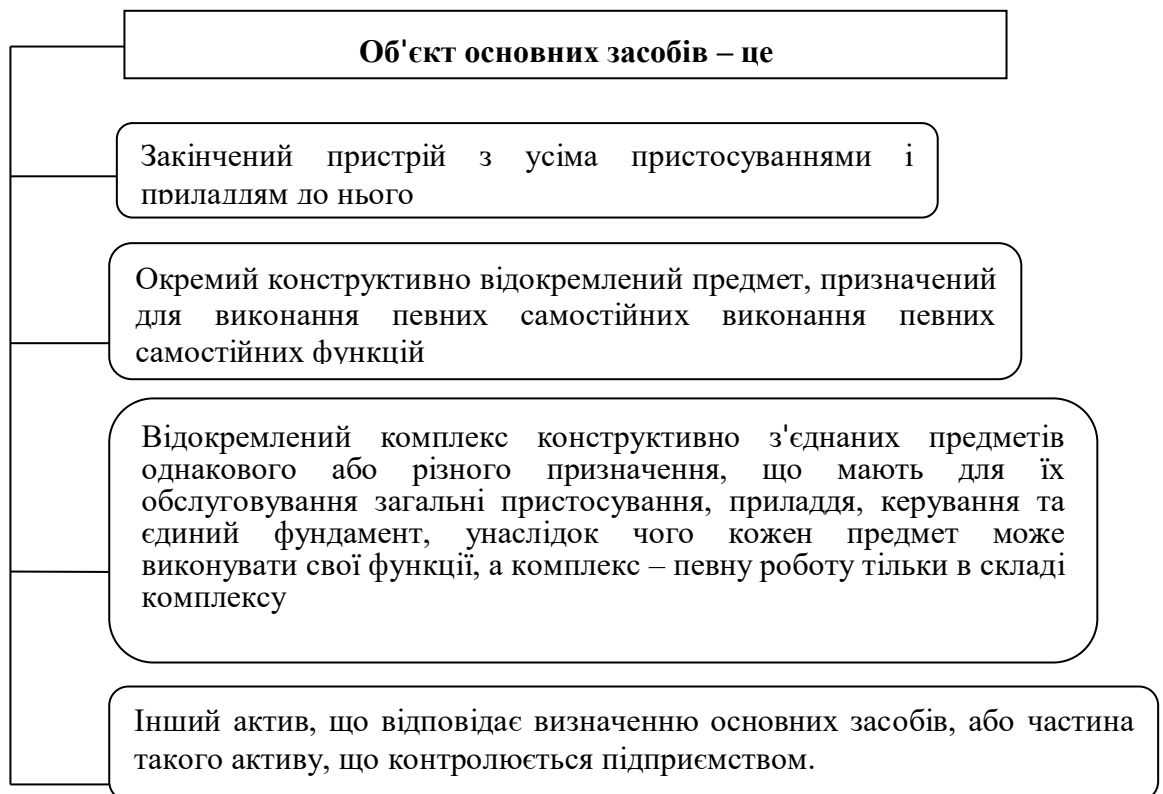


Рис. 2.6 – Визначення об’єкта основних засобів

Важливе значення в системі бухгалтерського обліку і фінансової звітності має правильна оцінка основних засобів та інших необоротних активів.

Розрізняють такі види оцінки основних засобів : первісна вартість; вартість, що амортизується; ліквідаційна вартість; справедлива вартість; залишкова (балансова) вартість; переоцінена (відтворювальна) вартість (рис. 2.7).

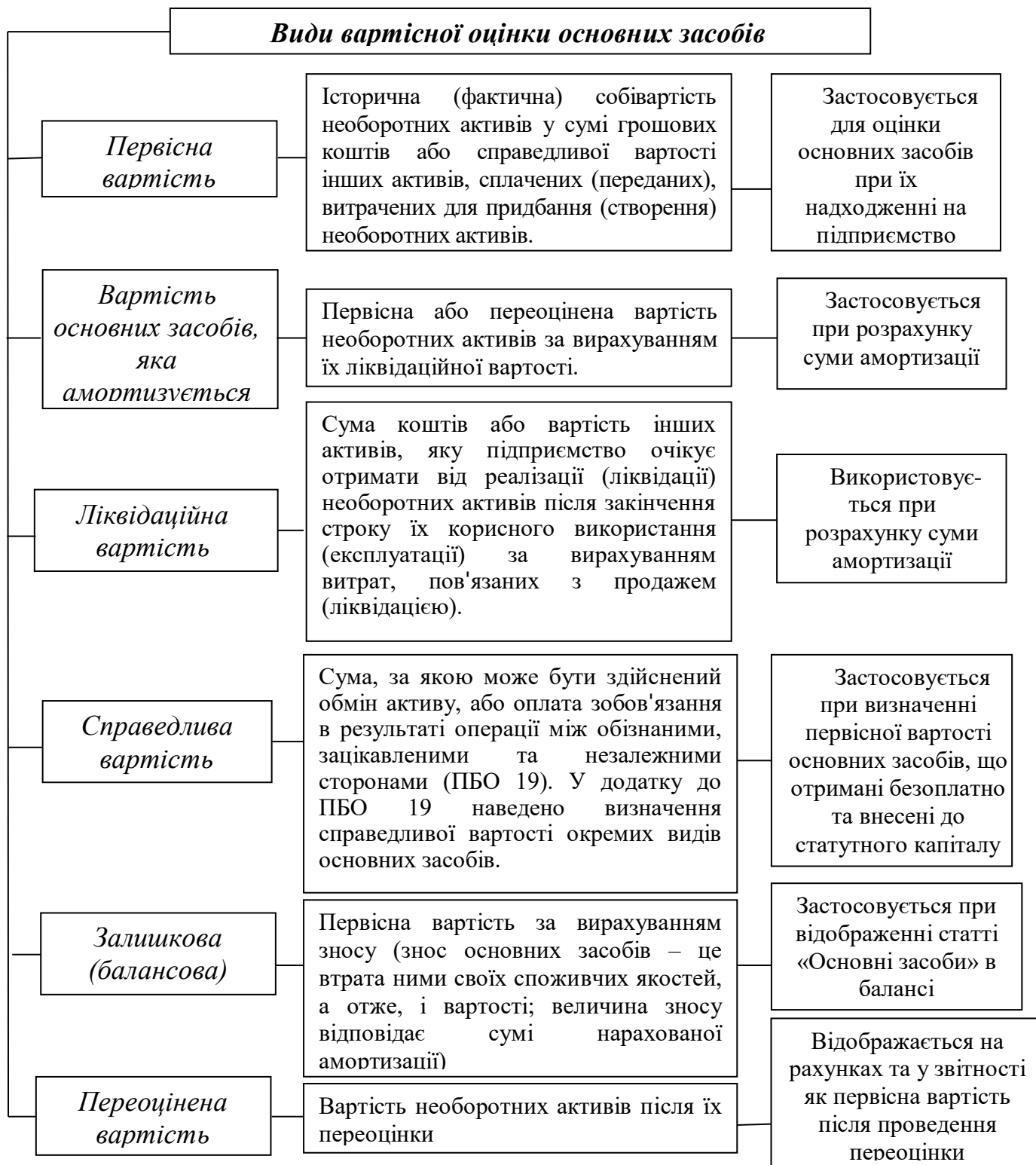


Рис. 2.7 – Види вартісної оцінки основних засобів

Залежно від характеру та порядку оплати основних засобів розрізняють такі шляхи їх надходження на підприємство:

- придбання з відповідною оплатою;
- безоплатне отримання від інших організацій;
- внески засновників до статутного капіталу підприємства;
- будівництво підрядним чи господарським способами;
- отримання в обмін на подібний або неподібний об'єкт (табл. 2.1.).

Таблиця 2.1.

Шляхи надходження основних засобів

<i>Шляхи надходження основних засобів</i>	<i>Визначення первісної вартості основних засобів</i>
Придбання основних засобів	Загальна сума витрат, які включають: - суми, сплачені постачальникам, а також підрядникам, за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків); - реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів; - суми ввізного мита; - суми непрямих податків, якщо вони не відшкодовуються підприємству; - витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів; - витрати на установку, монтаж, налагодження основних засобів; - інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання
Безоплатне отримання	Справедлива вартість основних засобів на дату отримання
Внесення до статутного капіталу	Погоджена засновниками (учасниками) підприємства справедлива вартість основних засобів
Самостійне виготовлення (створення)	Собівартість виготовлення (створення) основних засобів, визначена за П(С)БО 9 "Запаси" та П(С)БО 16 "Витрати"
Отримання в обмін на подібний об'єкт	Залишкова вартість переданого об'єкту основних засобів. Якщо вона вища за справедливу вартість отриманого об'єкта, то первісною вартістю нового об'єкта ОЗ визнають справедливу вартість переданого об'єкта і одночасно різницю включають у витрати звітного періоду
Отримання в обмін на неподібний об'єкт	Справедлива вартість переданого об'єкта основних засобів, збільшена (зменшена) на суму доплати, що була зроблена (отримана) під час обміну

2. Капітальні інвестиції – документальне оформлення, оцінка, облік.

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

Капітальні інвестиції – сукупність витрат 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.

В обліку капітальні інвестиції класифікують за різними ознаками:

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

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

– *призначенням* – капітальні вкладення у виробничу і невиробничу сферу;

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

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

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

Усі витрати підприємства на придбання або створення об'єктів основних засобів, їхню реконструкцію, модернізацію, технічне переозброєння, що включаються до їх первісної вартості накопичуються на рахунку 15 «Капітальні інвестиції», за визначеними Інструкцією № 291 субрахунками (рис. 2.8).

За дебетом рахунку 15 "Капітальні інвестиції" відображається збільшення зазначених витрат на придбання або створення матеріальних та нематеріальних необоротних активів, за кредитом - їх зменшення (введення в дію, прийняття в експлуатацію придбаних або створених нематеріальних активів тощо) (рис. 2.9).

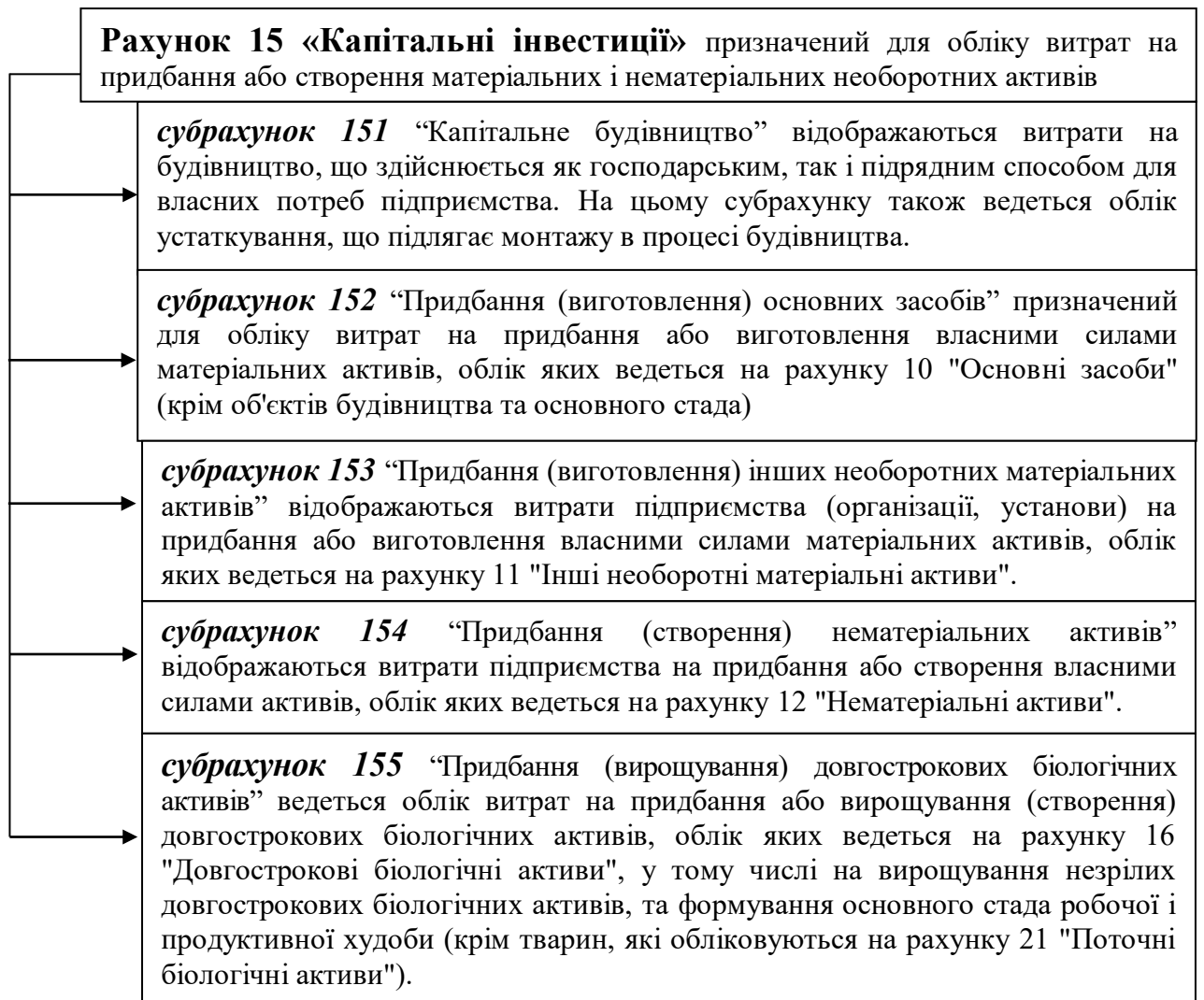


Рис. 2.8 – Структура рахунку 15 «Капітальні інвестиції»



Рис. 2.9 Синтетичний та аналітичний облік рахунку 15 «Капітальні інвестиції»

Для здійснення аналітичного і синтетичного обліку капітальних інвестицій використовуються такі реєстри – Журнал-ордер № 16, Відомості 18 та 18/1 при журнально-ордерній формі обліку;

Журнал № 4 і Відомість № 4.1 – при журнальній формі обліку, або відповідні електронні реєстри – при автоматизованій.

Витрати, які включаються до собівартості капітального будівництва наведено на рис. 2.10

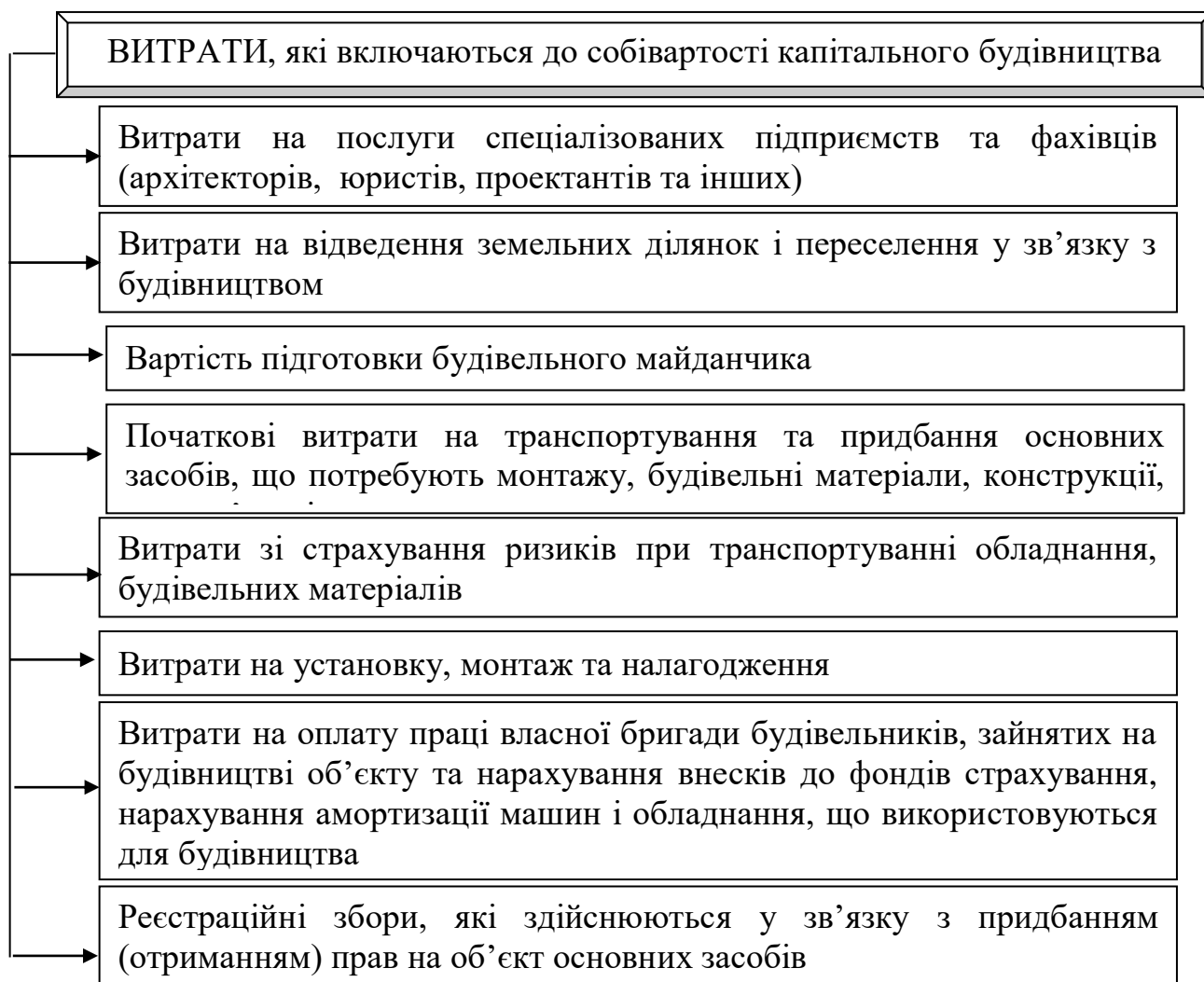


Рис. 2.10 – Витрати, які включаються до собівартості капітального будівництва

Типова кореспонденція на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» у зв'язку з будівництвом чи придбанням основних засобів наведено на рис. 2.11.

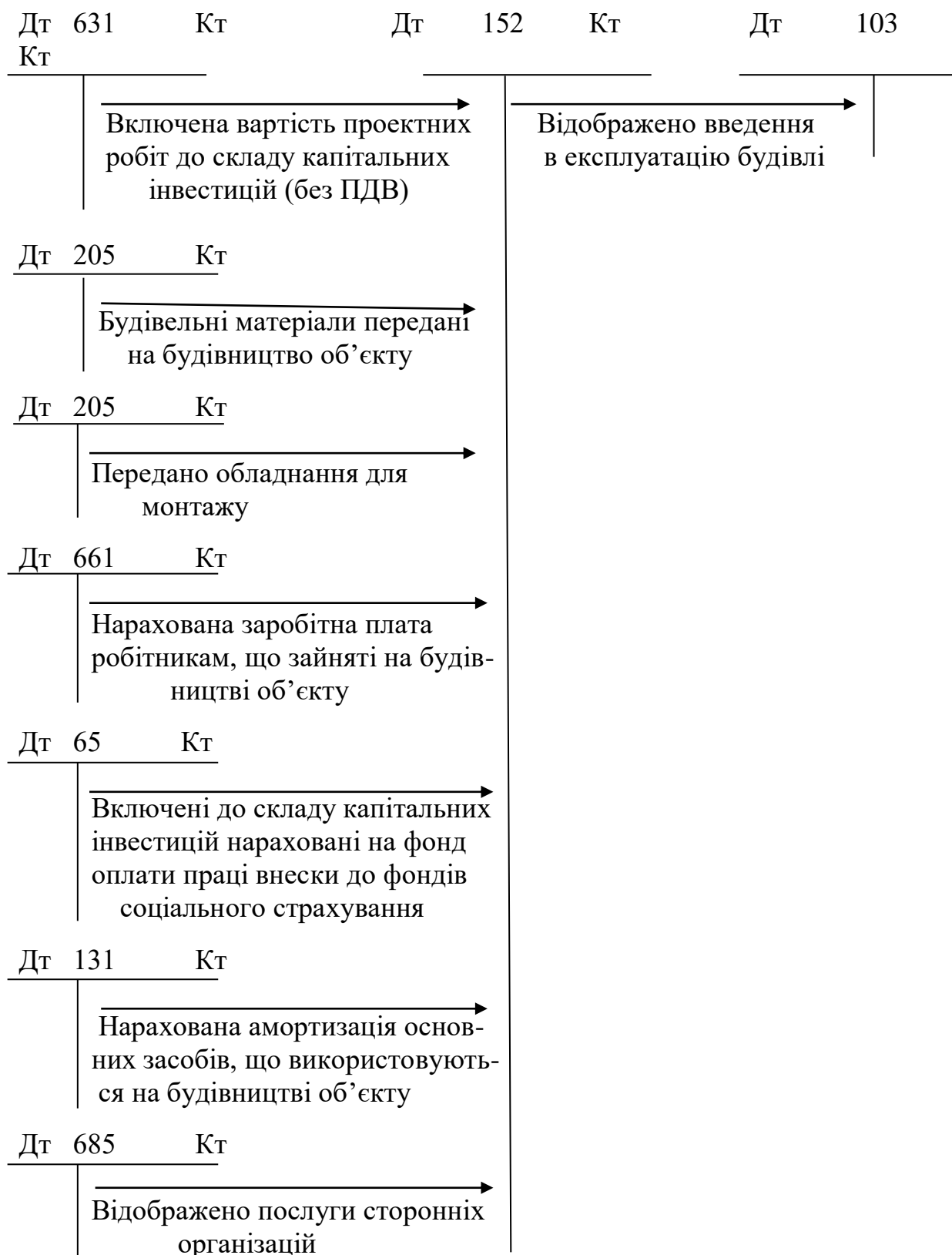


Рис. 2.11 – Типова кореспонденція на рахунку 15 «Капітальні інвестиції»

3. Облік оприбуткування основних засобів на баланс з урахуванням напрямів надходження

Для правильної організації обліку основних засобів важливо визначити основні його завдання (рис. 2.12).

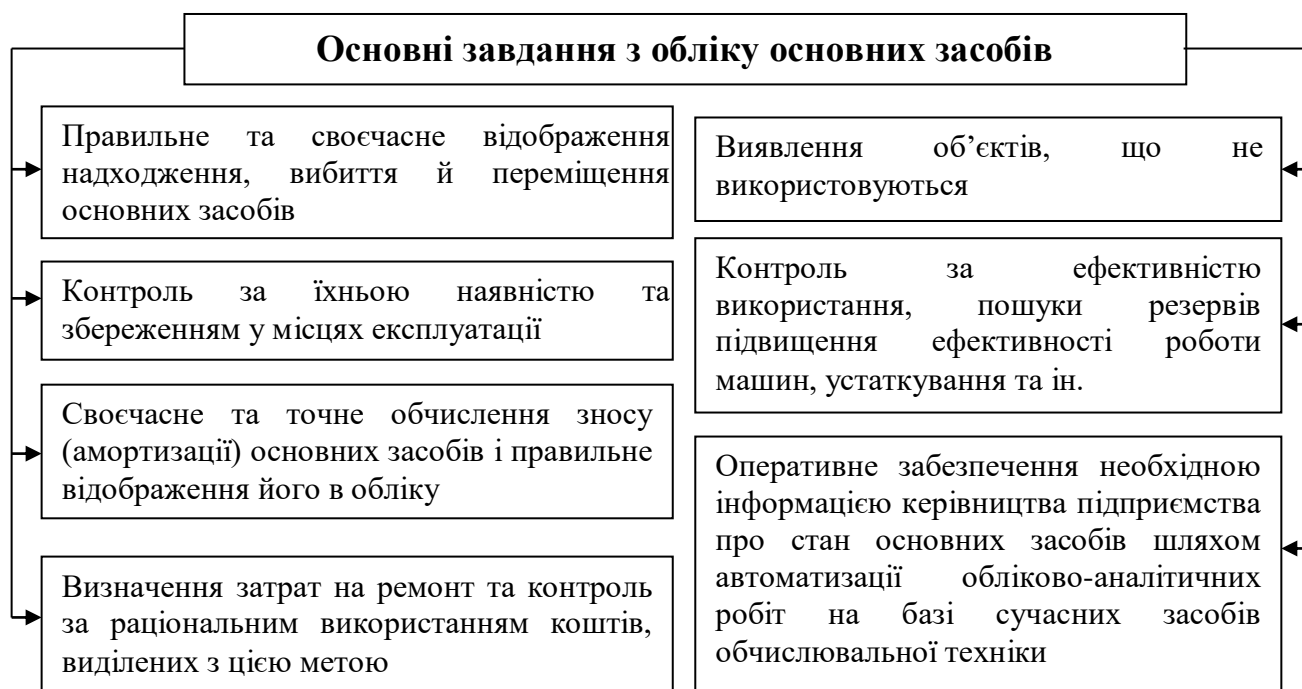


Рис. 2.12 – Основні завдання з обліку основних засобів

Для документального оформлення операцій, пов'язаних з обліком і рухом основних засобів на підприємстві, діючими нормативними актами затверджені форми первинних документів, перелік й значення яких наведено в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Документальне оформлення руху основних засобів

<i>Назва первинного документа</i>	<i>Номер форми</i>	<i>Призначення</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
<i>Первинні документи</i>		
Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів	ОЗ-1	Використовується для зарахування до складу ОЗ окремих об'єктів, обліку введення їх в експлуатацію, внутрішнього переміщення основних засобів; передачі основних засобів зі складу в експлуатацію; виключення зі складу основних засобів при передачі іншому підприємству у разі їх реалізації

1	2	3
Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів	ОЗ-2	Використовується для оформлення приймання-здачі об'єктів основних засобів з капітального ремонту, реконструкції та модернізації
Акт на списання основних засобів	ОЗ-3	Використовується для оформлення вибуття окремих інвентарних об'єктів основних засобів (крім автотранспорту) при їх повній або частковій ліквідації
Акт на списання автотранспортних засобів	ОЗ-4	Використовується для оформлення вибуття транспортних засобів (вантажного або легкового автомобіля, причепа або напівпричепа) в результаті їх зносу, морального старіння, аварії, стихійного лиха
Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини	ОЗ-5	Використовується для оформлення прийому, установки, пуску та демонтажу будівельних машин і механізмів будівельно-монтажними організаціями
<i>Регістри аналітичного обліку</i>		
Інвентарна картка обліку основних засобів	ОЗ-6	Використовується для індивідуального (аналітичного) обліку об'єктів основних засобів, а також групового обліку однотипних об'єктів основних засобів, які надійшли на підприємство в одному звітному періоді та мають однакове виробниче призначення, технічну характеристику й однакову вартість
Опис інвентарних карток з обліку основних засобів	ОЗ-7	Використовується для реєстрації всіх інвентарних карток в бухгалтерії, що були відкриті для ведення аналітичного обліку основних засобів
Картка обліку руху основних засобів	ОЗ-8	Використовується для обліку руху основних засобів по кваліфікаційних групах у разі ручної обробки інформації
Інвентарний список основних засобів	ОЗ-9	Використовується для обліку об'єктів основних засобів за місцем знаходження (експлуатації) по матеріально відповідальним особам
Розрахунок амортизації ОЗ (для промислових підпр-в) (для будівельних організацій)	ОЗ-14 ОЗ-15	Розрахунок здійснюється за кожним структурним підрозділом (цехом, відділом) окремо з метою віднесення суми нарахованої амортизації на відповідний рахунок витрат

1	2	3
Розрахунок амортизації по автотранспорту	ОЗ-16	Розрахунок здійснюється за всіма автотранспортними засобами підприємства
Відомість аналітичного обліку капітальних інвестицій	№ 4.1	Призначена для аналітичного обліку капітальних інвестицій (рахунок 15) у розрізі витрат капітального характеру (монтажні, проектні роботи; витрати на проведені модернізації, реконструкції)
<i>Регістри синтетичного обліку</i>		
Журнал по кредиту рахунків 10, 11, 12, 13, 14, 15, 18, 19, 35	№ 4	Аналітичний облік основних засобів, ведеться за кожним об'єктом окремо з одночасним розподілом на власні й орендовані, виробничі й невиробничі об'єкти. Записи в Журналі здійснюються на основі первинних і зведених документів (акта прийому-передачі (внутрішнього переміщення) ОЗ, акти на списання, розрахунку амортизації та ін.)

Основні засоби, що надходять на підприємство оформляються первинним документом за формою № ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів».

При отриманні (купівлі) основних засобів акт складає комісія, яка призначається за розпорядженням (наказом) керівника. Акт форми № ОЗ-1 складається в одному примірнику на кожний окремий об'єкт. Складання загального акта, яким оформляється приймання декількох об'єктів основних засобів, дозволяється лише при обліку господарського інвентаря, інструментів, обладнання тощо, якщо ці об'єкти однотипні, мають однакову вартість та прийняті в одному календарному місяці.

Аналітичний облік основних засобів здійснюється в інвентарних картках за формою № ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів» (на кожен об'єкт основних засобів окремо). Основою для заповнення інвентарних карток є дані акта за формою № ОЗ-1.

Для загального контролю за наявністю і рухом основних засобів вказані картки реєструються в описах інвентарних карток з обліку основних засобів форми № ОЗ-7, які ведуться за видами (класифікаційними групами) основних засобів.

ТОВ «Дюпон Україна»

(підприємство, організація)

Типова форма №ОЗ-6

Затверджена наказом Міністерства України
від 29.12.95 №352

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ 45464748

Код за УКУД

**Інвентарна картка № 5
обліку основних засобів**

Бухгалтерський запис (акт, накладна)		Первісна вартість об'єктів
Дата	Номер	
16	17	18
04.03 xx op.	14	15000,00

устаткування для обробки металу
(повне найменування та призначення об'єкта)

Trade Germany company
(найменування заводу-виготовлювача)

С/P. G. 2010 v
(модель, тип, марка)

Цех, відділ, діль- ниця, лінія	Рахунок, субраху- нок	Код аналітич- ного обліку	Первісна балансова вартість, грн.	Код			Норма аморти- заційних відрахувань		Попра- вочний коєфі- цієнт	Устаткування	
				рахунка та об'єкта аналітичного обліку (для внесення аморти- заційних відрахувань)	норма аморти- заційних відраху- вань	На пов- ну від- буд- ову	На капітальні ремонт	вид		код	
											пов- не
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Цех	104	-	15000	91	-	-	20 %	<i>Прискоре- но зменшення залишкової вартості</i>	-	-	-

Акт про введення в експлуатаці- ю		Дата початку сплати за основні засоби (місяць рік)	Номер			Сума зносу за даними переоцін- ки на 20_ р. або за докумен- тами придбан- ня	Рік випуску (побуд- ови)	Дорогоцінні метали			Вибуло (передано)		
дата	номе- р		інвен- тарний	завод- ський	пас- порт			найме- нуван- ня	вид	маса	бухгалтер- ський запис (акт, накладна)	причина вибуття (пере- міщення)	
13	14	15	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29
07.03. 20xxр.	3	-	104. 002	ЄР 2456	1253	-	20 xx р.	-	-	-	-	-	-

Джерело придбання (фінансування) _____

(для державних підприємств)


Зворотний бік форми №ОЗ-6

Добудування, доукомплектування, модернізація, індексація				Ремонт (бухгалтерський запис)							
Дата	Номер	Інвен- тарний номер	Сума	Дата	Номер	Інвен- тарний номер	Сума	Дата	Номер	Інвен- тарний номер	Сума
-	-	-	-	-	--	-	-	-	-	-	-

Коротка індивідуальна характеристика об'єкта

Найменування конструктивних елементів та інших ознак, що характеризують об'єкт	Матеріали, розміри та інші відомості				
	Основний об'єкт	Найменування найважливіших прибудов, обладнань та приладдя, що відносяться до основного об'єкта			
1	2	3	4	5	6
<i>Прямокутна форма</i>	<i>Корпус з металу</i>	<i>200 x 275 x 150</i>			

Картку заповнив



(підпис)

Юрченко В. В.
(прізвище, ім'я, по батькові)

«07» березня 20_хх__р.

ТОВ «Дюпон Україна»

(підприємство, організація)

Типова форма №ОЗ-6

Затверджена наказом Мінстату України
від 29.12.95 №352

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ 45464748

Код за УКУД _____

ЗАТВЕРДЖУЮ

(керівник підприємства)

« 04 » березня 20xx р.

АКТ

приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів

Номер документа	Дата складання	Код особи, яка відповідає за збереження основних засобів	Код виду операції
<i>1</i>	<i>04.03.xx р.</i>	<i>03*</i>	<i>Внесок до статутного капіталу</i>

Здавач	Одержувач	Дебет		Кредит		Первісна (балансова) вартість тис.грн.	Шифр		Код		Норми амортизаційних відрахувань		Устаткування		Сума зносу за даними переоцінки на 200 р. або за документами придбання тис.грн.	Рік випуску (побудови)	Дата введення в експлуатацію (місяць, рік)	Номер паспорта	
		рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку	рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку		інвентарний	заводський	рахунка та об'єкта аналітичного обліку (для внесення амортизаційних відрахувань)	норми амортизаційних відрахувань	На повне відновлення	На капітальний ремонт	Поправочний коефіцієнт	вид					код
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
<i>Сачук І.Б.</i>	<i>Цех</i>	<i>15</i>	<i>2</i>	<i>46</i>	<i>-</i>	<i>15000</i>	<i>104.002</i>	<i>ЄР 2456</i>	<i>91</i>	<i>20%</i>	<i>-</i>	<i>Прискорено зменшення залишкової вартості</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>20xx р.</i>	<i>III / 20xx р.</i>	<i>1253</i>

На підставі наказу, розпорядження ТОВ «Дюпон Україна» від «04» березня 20xx р., № 5

проведений огляд устаткування для обробки металу
(найменування об'єкта)

що приймається (передається) в експлуатацію від Сачук І. Б.

У момент приймання (передачі) об'єкт знаходиться на складі №3 ТОВ «Дюпон Україна»
(місцезнаходження об'єкта)

Коротка характеристика об'єкта устаткування для обробки металу, новий, виробництво Німеччина, вага 63 кг., розмір 200 x 275 x 150

Зворотний бік форми № ОЗ-3

Об'єкт технічним вимогам відповідає (не відповідає)
(вказати, що саме не відповідає)

Доробка не потрібна (потрібна)
(вказати, що саме потрібне)

Підсумки іспитів об'єкта стан об'єкта відповідає умовам технічної документації, об'єкт є придатним для експлуатації

Висновок комісії: стан об'єкта відповідає умовам технічної документації, об'єкт є придатним для експлуатації

Додаток. Перелік технічної документації: технічний паспорт заводу-виробника, гарантійна документація.

Голова комісії	_____ (посада)	_____ (підпис)	_____ (прізвище, ім'я, по батькові)
Члени комісії	_____ (посада)	_____ (підпис)	_____ (прізвище, ім'я, по батькові)
	_____ (посада)	_____ (підпис)	_____ (прізвище, ім'я, по батькові)
	_____ (посада)	_____ (підпис)	_____ (прізвище, ім'я, по батькові)
Об'єкт основних засобів прийняв	<u>майстер</u> (посада)	_____ (підпис) ✓	<u>Кругляк В. Ф.</u> (прізвище, ім'я, по батькові)
Здав	_____ (посада)	_____ (підпис) ✓	<u>Сачук І. Б.</u> (прізвище, ім'я, по батькові)

Відмітка бухгалтерії про відкриття картки або переміщення об'єкта « _____ » _____ 20__ р.

Головний бухгалтер (бухгалтер) _____ (підпис) ✓

Юрченко В. В.
(прізвище, ім'я, по батькові)

ТОВ «Дюпон Україна»

(підприємство, організація)

Типова форма №ОЗ-6

Затверджена наказом Міністерства України
від 29.12.95 №352

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ 45464748

Код за УКУД _____

ЗАТВЕРДЖУЮ

(керівник підприємства)

« 10 » травня 20 xx р.

АКТ
на списання основних засобів

Номер документа	Дата складання	Код виду операції	Код
3	20.05 xx р.	ліквідація	

Цех, відділ, дільниця лінія	Дебет		Кредит		Сума	Сума зносу за даними переоцінки на 200 р. за документами придбання	Номер		Код		Норми амортизаційних відрахувань		Устаткування		Рік випуску (побудови)	Дата введення в експлуатацію	Дата початку сплати за основні засоби (місяць, рік)
	рахунок, суб-рахунок	код аналітичного обліку	рахунок, суб-рахунок	код аналітичного обліку			інвентарний	заводський	рахунок та об'єкта аналітичного обліку (для внесення амортизаційних відрахувань)	норми амортизаційних відрахувань	На повне відновлення	На капітальний ремонт	вид	код			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
Цех	132	-	11	2	550,00	-	011.008	35412	91	-	50%	50 на 50	-	-	20 ххр.	II / 200 хх р.	-

Комісія, призначена наказом (розпорядженням) від «01» травня 20 хх р. № 14 на підставі розпорядження від 10.05. 20 хх р., зробила огляд пилки дискової (найменування об'єкта)

В результаті огляду комісія встановила:

1. Надійшов на підприємство «05» січня 20__ р.
 2. Кількість ремонтів _____ на суму _____ - _____ грн.
 3. Маса об'єкта за паспортом _____ 5 кг
 4. Наявність дорогоцінних металів _____ -
 5. Технічний стан та причина списання _____ проведення ремонту економічно не доцільно
 Висновок комісії: об'єкт підлягає списанню
 Додаток. Перелік документів, що додаються: _____
 1) Інвентарна картка обліку ОЗ № 12

Голова комісії _____ майстер
 (посада) _____ (підпис) _____ Кругляк В.Ф.
 (прізвище, ім'я, по батькові)
Члени комісії _____ гол. Бухгалтер
 (посада) _____ (підпис) _____ Юрченко В.В.
 (прізвище, ім'я, по батькові)
 _____ (посада) _____ (підпис) _____ (прізвище, ім'я, по батькові)
 _____ (посада) _____ (підпис) _____ (прізвище, ім'я, по батькові)

Зворотний бік форми № ОЗ-3

Розрахунок результатів списання об'єкта

Витрати на списання			Надійшло від списання				
Найменування документа	Статті витрат	Сума	Найменування документа	Цінностей		Кіл-кість	Сума
				Вид	Номенклатурний номер		

Результати списання _____
 у картці ОЗ-6 № 12 вибуття основних засобів відмічено.
 «10» травня 20__ р.

Бухгалтер _____ (підпис) _____ Юрченко В. В.
 (прізвище, ім'я, по батькові)

Для відображення в бухгалтерському обліку основних засобів Планом рахунків передбачено рахунок 10 «Основні засоби». Це активний рахунок, за дебетом якого відображається надходження основних засобів, їх дооцінка, за кредитом – вибуття та уцінка. Для синтетичного обліку використовується Журнал-ордер № 13 при журнально-ордерній формі обліку, Журнал № 4 – при журнальній формі, або відповідні електронні реєстри – при автоматизованій.

Побудова рахунку 10 «Основні засоби» зображена на рис. 2.13.

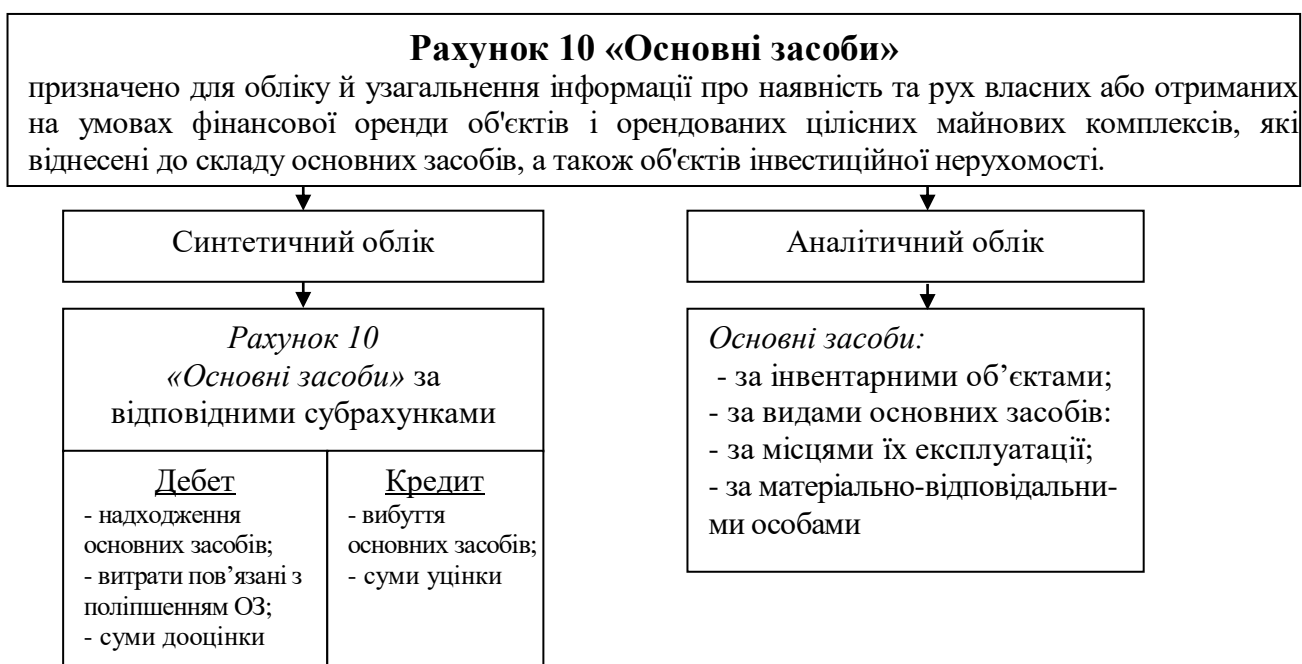


Рис. 2.13 – Побудова синтетичного та аналітичного обліку основних засобів

Рахунок 10 «Основні засоби» є активним і має наступні субрахунки (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Субрахунки рахунку 10 «Основні засоби»

<i>Назва субрахунків</i>	<i>Характеристика субрахунків</i>
100 «Інвестиційна нерухомість»	Ведеться облік наявності та руху об'єктів інвестиційної нерухомості
101 «Земельні ділянки»	Ведеться облік придбаних земельних ділянок.
102 «Капітальні витрати на поліпшення земель»	Ведеться облік капітальних вкладень у поліпшення земель (меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи).

103 «Будинки та споруди»	Ведеться облік наявності та руху будинків, споруд, їх структурних компонентів та передавальних пристроїв, а також житлових будівель
104 «Машини та обладнання»	Інструкція № 291 з застосування Плану рахунків не дає чіткого визначення, які основні засоби обліковуються на цьому субрахунку. Для правильного відображення доцільно групувати машини і обладнання за функціональним принципом, наприклад, силові машини і обладнання, механічні машини і обладнання, холодильне обладнання, теплове обладнання, комп'ютерна техніка тощо
105 «Транспортні засоби»	Призначений для відображення транспортних засобів, які використовуються для переміщення людей і вантажів, а також магістральні трубопроводи, призначенням яких є транспортування рідких і газоподібних речовин від постачальника до місця їх зберігання (використання).
106 «Інструменти, прилади та інвентар»	Відображаються інструменти – знаряддя ручної праці або за допомогою механізмів для здійснення різних робіт (наприклад, різальні – різець, фреза; давлючі – штамп; ударні – молоток, зубило). До приладів відносяться засоби вимірювання, аналізу, обробки й зображення інформації, для оброблення матеріалів, здійснення монтажних робіт та ін. До виробничого інвентарю і приладдя - предмети виробничого призначення, що використовуються для полегшення виробничих операцій під час роботи, обладнання для охорони праці, вмістища для зберігання рідких, сипких тіл
107 «Тварини»	До робочої худоби належать – коні, воли, верблюди та інші робочі тварини; до продуктивної худоби – корови, бики-плідники, буйволи, племінні кобили тощо
108 «Багаторічні насадження»	До цієї групи основних засобів відносяться всі штучні багаторічні насадження незалежно від їх віку (наприклад, ботанічні сади, насадження парків, озеленувальні й декоративні насадження, висаджені з метою благоустрою зони життєдіяльності людини, насадження овочевих, плодкових, лікарських культур, плантації виноградників тощо, висаджені з метою отримання товарної продукції рослинного походження
109 «Інші основні засоби»	Всі інші основні засоби, що не обліковуються на зазначених вище субрахунках.

Узагальнений облік операцій з основними засоби зображено на рис.

2.14.

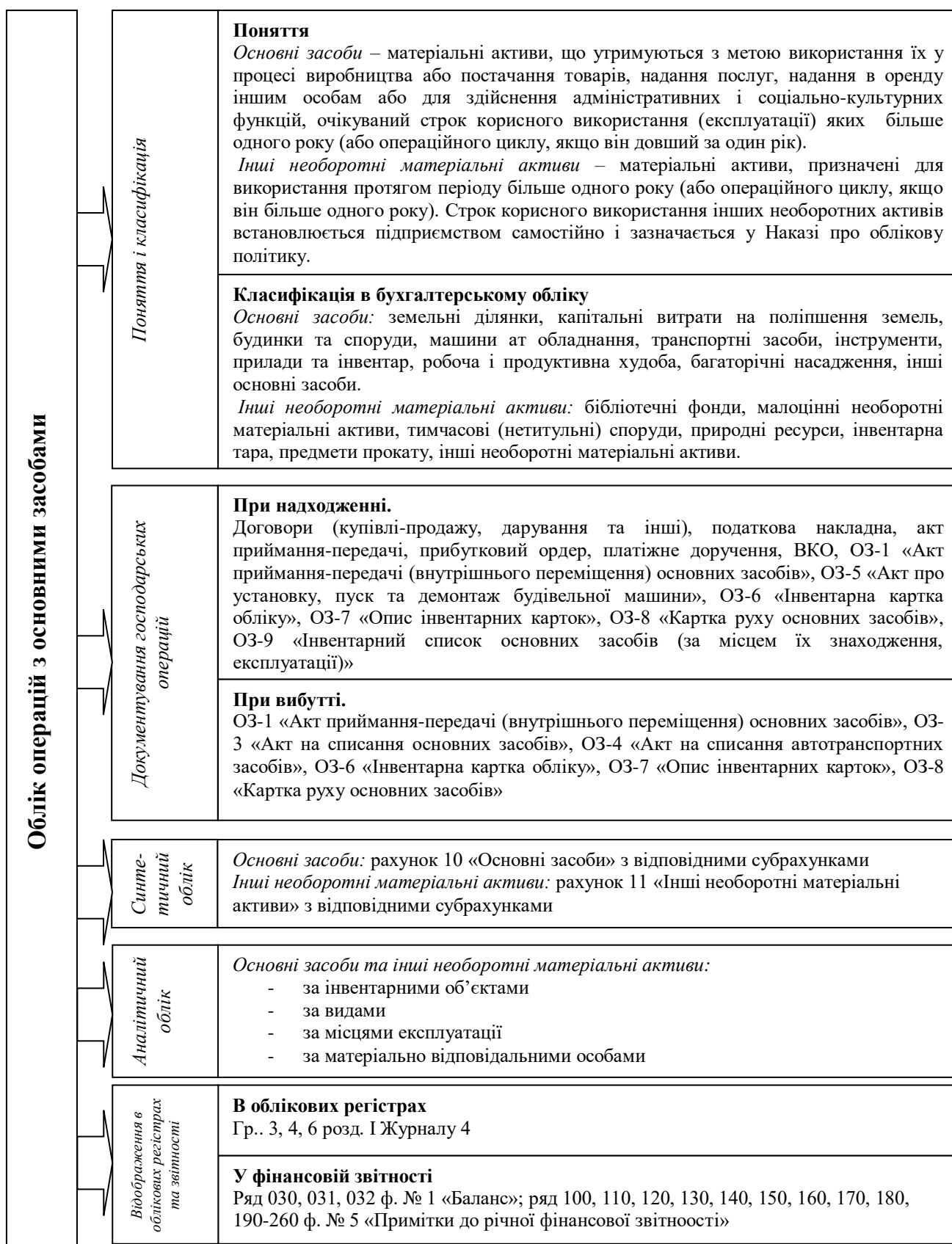


Рис. 2.14 – Узагальнена система обліку операцій з основними засобами

Типові кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку для відображення в обліку надходження основних засобів показані у табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Типова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку операцій з основними засобами залежно від шляхів надходження

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1	2	3	4	5
Придбання основних засобів за плату у постачальників				
1	Відображення суми за договором постачання без ПДВ (у разі придбання об'єктів виробничого призначення)	Акт, накладна	15 «Капітальні інвестиції»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
	Відображення податкового кредиту з ПДВ	Податкова накладна	641 "Розрахунки за податками"	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
2	Відображення суми за договором постачання разом з ПДВ у разі придбання об'єктів невиробничого призначення	Акт, накладна	15 «Капітальні інвестиції»	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
3	Відображення сум за консультаційні, інформаційні, посередницькі, реєстраційні, транспортні послуги та інші витрати, пов'язані з придбанням ОЗ	Акт про виконані роботи	15 «Капітальні інвестиції»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
4	Відображення сум ПДВ з наданих послуг	Податкова накладна	641 «Розрахунки за податками»	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
5	Зарахування об'єктів до складу основних засобів	Акт ОЗ-1	10 «Основні засоби»	15 «Капітальні інвестиції»
Надходження основних засобів, внесених засновниками до статутного капіталу				
1	Формування зареєстрованого статутного капіталу відповідно до засновницьких документів	Статут підприємства, бух. довідка	46 «Неоплачений капітал»	401 «Статутний капітал»
2	Одержання від учасника об'єкта основних засобів	Акт	15 «Капітальні інвестиції»	46 «Неоплачений капітал»
3	Витрати на транспортування, монтаж вказаного об'єкта основних засобів	Акт про виконані роботи та інші	15 «Капітальні інвестиції»	685,66,65, 23,91 та ін.
4	Відображення суми ПДВ з транспортних та монтажних витрат	Податкова накладна	641 «Розрахунки за податками»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»

Продовження табл. 2.4

1	2	3	4	5
4	Відображення суми ПДВ з транспортних та монтажних витрат	Податкова накладна	641 «Розрахунки за податками»	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
5	Зарахування об'єкту до складу основних засобів	Акт ОЗ-1	10 «Основні засоби»	15»Капітальні інвестиції»
Надходження безоплатно отриманих об'єктів основних засобів				
1	Відображення вартості безоплатно одержаних основних засобів (строк експлуатації 5 років)	Акт ОЗ-1	10 «Основні засоби»	424 «Безоплатно одержані необ. активи»
2	Витрати на транспортування і монтаж безоплатно одержаних основних засобів без ПДВ	Акт про виконані роботи та інші	15 «Капітальні інвестиції»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
3	Сума ПДВ у рахунках на транспортні та монтажні послуги	Податкова накладна	641 «Розрахунки за податками»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
4	Зарахування витрат на транспортування і монтаж безоплатно одержаних основних засобів до їх первісної вартості	Акт ОЗ-1	10 «Основні засоби»	15 «Капітальні інвестиції»
5	Визнання доходу одночасно з нарахуванням амортизації за перший рік експлуатації (1/5 вартості безкоштовно одержаного активу)	Розрахунок амортизації	424 «Безоплатно одержані необоротні активи»	745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»
Будівництво об'єктів основних засобів підрядним способом				
1	Відображення витрат на проектні, будівельно-монтажні роботи за рахунками підрядників, проектних організацій без ПДВ (у випадку будівництва об'єкта виробничого призначення)	Акт приймання виконаних будівельних робіт ф. КБ-2в, довідка про вартість виконаних будівельних робіт та витрати ф. КБ-3	15 «Капітальні інвестиції»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
2	Відображення суми ПДВ у рахунках підрядників і проектних організацій	Податкова накладна	641 «Розрахунки за податками»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
3	Відображення витрат на проектні, будівельно-монтажні роботи за рахунками підрядників разом ПДВ у випадку будівництва об'єкта невиробничого призначення	Рахунок підрядника, проектанта	15 "Капітальні інвестиції"	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

Продовження табл. 2.4

4	Одержання цільового фінансування на будівництво з зовнішніх джерел (бюджет, позабюджетні фонди, внески дольовиків)	Виписка банку, бух. довідка	31 «Рахунки в банках»	48 «Цільове фінансування і цільові надходження»
5	Використання коштів цільового фінансування для розрахунків з підрядниками	Виписка банку	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»	31 «Рахунки в банках» 69 «Доходи майбутніх періодів»
6	Зарахування збудованого об'єкта до складу основних засобів	Акт ОЗ-1	10 «Основні засоби»	15 «Капітальні інвестиції»
1	Відображення фактичних витрат на спорудження і виготовлення основних засобів за статтями: – будівельні матеріали – оплата праці – відрахування на соціальні заходи за єдиним соціальним внеском (ЄСВ) – сторонні послуги – послуги будівельної техніки – загальнодільничні витрати – адміністративні витрати (лише у випадках, передбачених П(С)БО 18)	Акт приймання виконаних робіт, розрахунок витрат	15 «Капітальні інвестиції»	205 «Будівельні матеріали» 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» 65 «Розрахунки за страхуванням» 63 «Розрахунки з постач. та підрядниками» 685 «Розрахунки з ін. кредитор» 91 "Загальновироб витрати" 92 "Адмін. витрати"
2	Якщо будівництво здійснюється допоміжним підрозділом підприємства	Розрахунок витрат	15 «Капітальні інвестиції»	23 «Виробництво»
3	Зарахування збудованого (виготовленого) об'єкта до складу основних засобів	Акт ОЗ-1	10 «Основні засоби»	15 «Капітальні інвестиції»
4	Віднесення доходів майбутніх періодів до інших доходів звичайної діяльності в частині нарахованої амортизації уведених об'єктів	Бух. довідка	69 «Доходи майбутніх періодів»	745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»

1	2	3	4	5
Надходження ОЗ у результаті проведеного обміну (бартеру) неподібними активами				
1	Отримано об'єкт основних засобів за бартером	Акт, накладна	15 «Капітальні інвестиції»	63»Розрахунки з постач. та підрядниками»
2	Відображення суми податкового кредиту з ПДВ	Податкова накладна	641 «Розрахунки за податками»	63 «Розрахунки з постач. та підрядниками»
3	Зарахування до складу основних засобів	Акт ОЗ-1	10 «Основні засоби»	15»Капітальні інвестиції»
4	Відпуск продукції, виконання робіт	Накладна	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» 71»Інший операційний дохід»
5	Відображення зобов'язань з ПДВ	Податкова накладна	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» 71»Інший операційний дохід»	641 «Розрахунки за податками»
6	Собівартість відпущеної готової продукції, виконаних робіт	Розрахунок	90 «Собівартість реалізації»	23 "Виробництво" 26 «Готова продукція"
7	Зарахування взаємних розрахунків за здійсненими операціями	Бухгалтерська довідка	63 Розрахунки з постач. та підрядн.»	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»
Відображення в обліку інших випадків зарахування об'єктів основних засобів на баланс				
1	Оприбуткування раніше не врахованих на балансі основних засобів (лишків під час інвентаризації)	Акт ОЗ-1	10 «Основні засоби"	746 «Інші доходи»
2	Переведення неправильно зарахованих малоцінних необоротних матеріальних активів до складу основних засобів	Бухгалтерська довідка	10 «Основні засоби»	112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи»
3	Коригування зносу малоцінних необоротних матеріальних активів	Розрахунок	13.2 «Знос інших необоротних матеріальних активів»	13.1 «Знос основних засобів»

2.2. Облік амортизації (зносу) основних засобів

Цільова спрямованість: з'ясувати поняття зносу основних засобів та визначити методи нарахування амортизації та порядок відображення в обліку.

Питання для розгляду:

1. Методи нарахування амортизації основних засобів.
2. Облік нарахування (списання) зносу (амортизації) основних засобів.
3. Узагальнення інформації про основні засоби та їх знос (амортизацію) в облікових регістрах та звітності.

1. Методи нарахування амортизації основних засобів

У процесі використання об'єктів основних засобів економічні вигоди, втілені в них, споживаються підприємством, внаслідок чого зменшується залишкова вартість основних засобів, що відображається шляхом нарахування амортизації.

Відповідно до П(С)БО 7 об'єктом амортизації є основні засоби підприємства (крім землі).

Амортизація – систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації)

Знос основних засобів – сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання

Строк корисного використання (експлуатації) – очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг)

При визначенні строку корисного використання (експлуатації) слід враховувати:

- очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори, наприклад закінчення терміну оренди цього активу;
- очікуваний фізичний і моральний знос.

Форми зношування основних засобів наведено на рис. 2.15.



Рис. 2.15 – Форми зношування основного капіталу

Амортизація об'єкта основних засобів обирається підприємством самостійно і нараховується протягом всього строку корисного використання (експлуатації) враховуючи певні вимоги щодо її застосування (рис. 2.16).

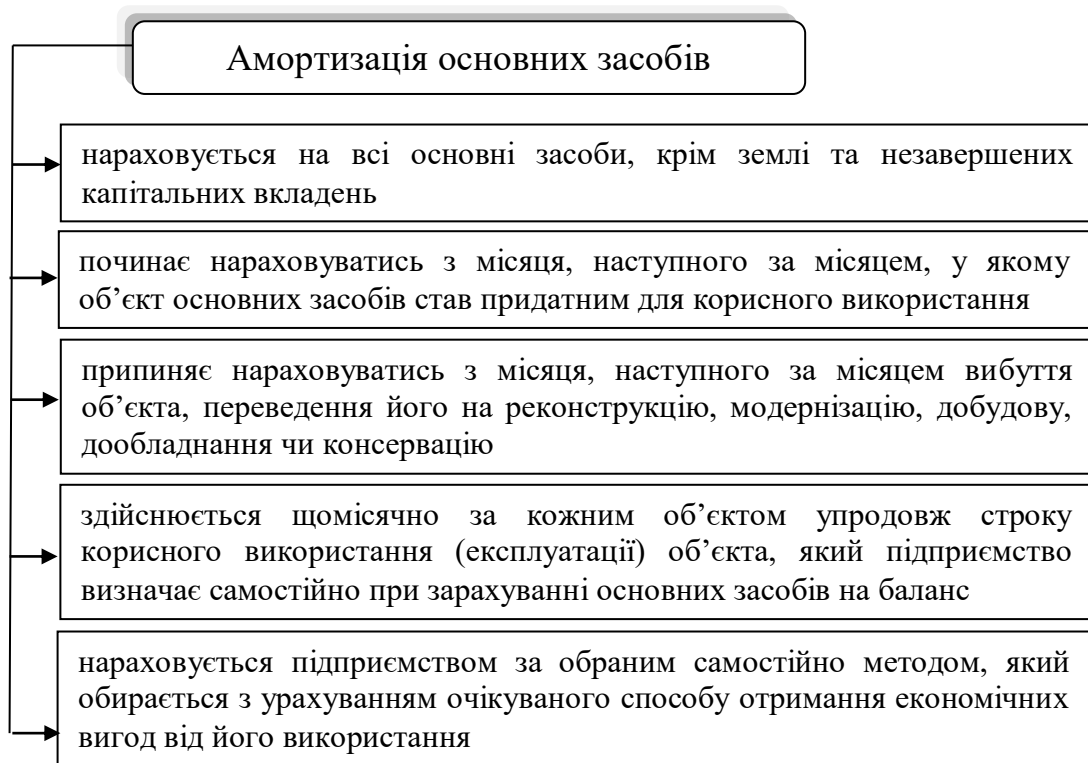


Рис. 2.16 – Особливості нарахування амортизації основних засобів

- П(С)БО 7 передбачає 5 методів нарахування амортизації (таблиця 2.5):
- прямолінійний;
 - зменшення залишкової вартості;
 - прискореного зменшення залишкової вартості (подвійного залишку, що зменшується);
 - кумулятивний;
 - виробничий.

Таблиця 2.5

Методи нарахування амортизації основних засобів та особливості їх застосування

Метод амортизації	Формула розрахунку	Характеристика методу
Прямолінійний метод	$A_{річ} = \frac{B_A}{T} = \frac{B_n - B_l}{T}$ <p>$A_{річ}$ – річна сума амортизаційних відрахувань;</p> <p>$B_{аморт}$, B_n, B_l - вартість об'єкту основних засобів, що амортизується, первісна та ліквідаційна відповідно;</p> <p>T – термін корисного використання</p>	Простота розрахунку. Можливість рівномірного розподілу амортизації в кожному звітному періоді. Доцільний для необоротних активів знос яких не залежить від обсягів виробництва (будівлі адміністративного призначення, виробничі цехи та ін.)
<p>Наприклад, вартість придбаного ОЗ – 2000 грн., очікуваний термін використання – 5 років. Ліквідаційна вартість дорівнює нулю. Річна амортизація становитиме: $2000 : 5 = 400$ грн. Місячна амортизація: $400 : 12 = 33,33$ грн.</p>		
Метод зменшення залишкової вартості	$A_{річ} = B_n \times \% Ам$ $\% Ам = 1 - \sqrt[T]{\frac{B_l}{B_n}}$ <p>$\% Ам$ – річний відсоток амортизації</p>	Доцільно застосовувати тільки за наявності ліквідаційної вартості об'єкту, а також у разі потреби накопичити кошти з метою заміни основних засобів у разі їх морального старіння та інфляції
<p>Наприклад, строк корисного використання ОЗ – 2 роки, первісна вартість об'єкта – 3000 грн., ліквідаційна вартість – 50 грн. (за цим методом вона не може дорівнювати нулю). Амортизацію нараховують на первісну вартість ОЗ. Річний відсоток амортизації становитиме 0,8709 (87,09%) Річна амортизація: $3000 \times 0,8709 = 2612,70$ грн. Місячна амортизація: $2612,70 : 12 = 217,75$ грн.</p>		

Продовження табл. 2.5.

Метод амортизації	Формула розрахунку	Характеристика методу
Кумулятивний метод	$A_{річ} = B_n \times K_k$ $K_k = \frac{T_{кон}}{\sum T}$ <p>K_к – кумулятивний коефіцієнт;</p> <p>T_{кон} – кількість років, які залишилися до кінця очікуваного терміну використання об'єкту</p>	<p>Доцільно використовувати, якщо продуктивність устаткування в перші роки експлуатації значно вище, ніж у подальші.</p> <p>Проте, сума зносу часто не узгоджується ні з фактичним використанням ОЗ, ні з обсягом виробленої продукції</p>
<p>Наприклад, первісна вартість ОЗ – 6000 грн., строк служби об'єкта 10 років. Сума років експлуатації становитиме : 10+9+8+7+6+5+4+3+2+1 = 55</p> <p>Річна амортизація :</p> <p>1 рік – 10 : 55 × 6000 = 1090,91 грн.</p> <p>2 рік – 9 : 55 × 6000 = 981,82 грн. і т.д.</p>		
Метод прискореного зменшення залишкової вартості	$A_{річ} = B_n \times H_a$ $H_a = 2 \times H$ <p>H_a – річна норма амортизації, яку розраховують виходячи з терміну корисного використання об'єкту</p>	<p>Доцільно використовувати, якщо продуктивність устаткування в перші роки експлуатації значно вище, ніж у подальші.</p>
<p>Наприклад, за умовою прикладу для прямолінійного методу подвоєна річна амортизація становитиме : 400 × 2 = 800 грн.</p> <p>Місячна : 800 : 12 = 66,67 грн.</p>		
Виробничий метод	$A_{річ} = V_{вип} \times C_{твироб}$ $C_{твироб} = \frac{C_{вироб}}{V_{вип}}$ <p>V_{вип} – випуску продукції;</p> <p>C_{твироб} – виробнича ставка амортизації</p>	<p>Зручний коли інтенсивність використання об'єкту впливає на його експлуатаційні якості, за умови що може бути визначений обсяг продукції виготовленої з використанням певного об'єкту основних засобів</p>
<p>Наприклад, вартість об'єкта ОЗ – 2000 грн., очікується виконати 4000 од., продукції. За місяць виконано 200 одиниць. Розрахунок амортизації такий :</p> <p>200 × (2000 : 4000) = 100 грн.</p>		

Крім того, підприємство, на власний розсуд може використовувати норми й методи нарахування амортизації, визначенні податковим законодавством (податковий метод).

Відповідно до пп. 138.3.2 п. 138.3 ст. 138 Податкового кодексу не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел, зокрема:

- витрати на придбання/самостійне виготовлення не виробничих ОЗ;

- витрати на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих ОЗ.

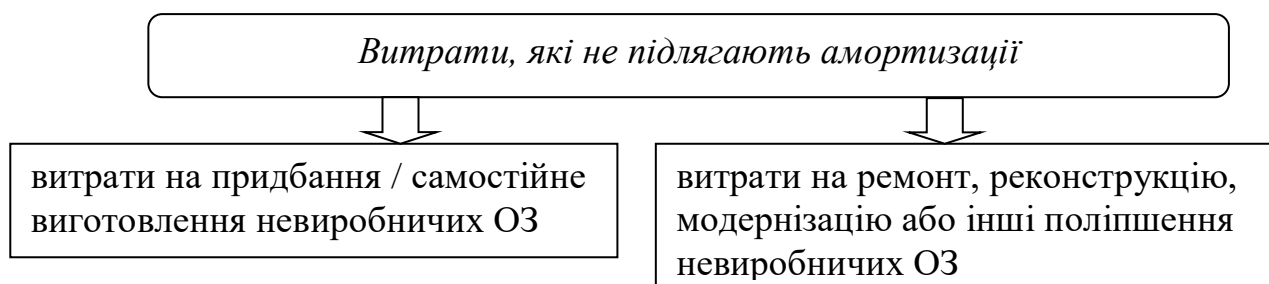


Рис. 2.17 – Витрати, які не підлягають амортизації

Підприємство може переглянути як строк корисного використання (експлуатації) об'єкта ОЗ, так і метод амортизації:

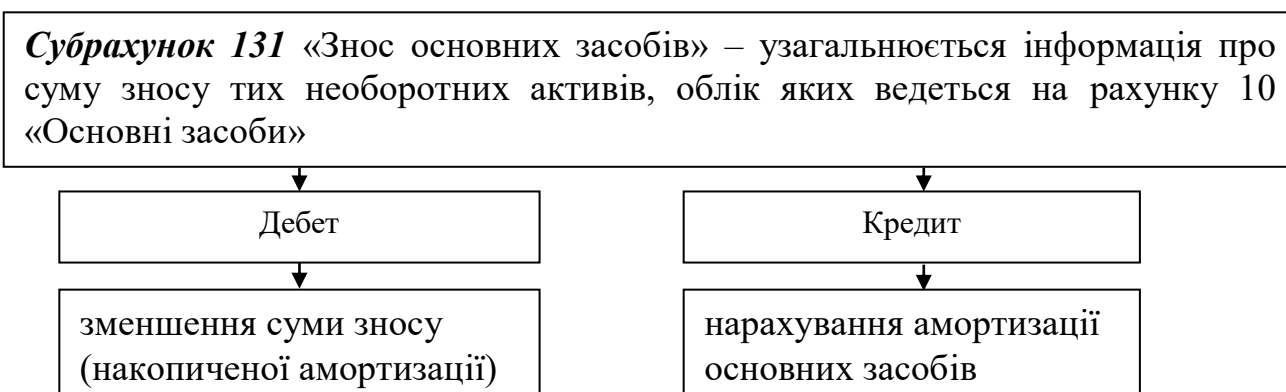
- відповідно до п. 25 ПБО 7 строк корисного використання (експлуатації) об'єкта ОЗ переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигід від його використання. При цьому амортизація об'єкта ОЗ нараховується виходячи з нового строку корисного використання починаючи з місяця, що настає за місяцем зміни строку корисного використання;
- відповідно до п. 28 ПБО 7 метод амортизації об'єкта ОЗ переглядається у разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигід від його використання. Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, що настає за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.

Для визначення строку корисної експлуатації ОЗ установи можуть керуватися Типовими строками корисної експлуатації основних засобів, які наведені в додатку 1 до *Методрекомендацій щодо облікової політики*.

Наведемо ці строки в Додатку А.

Облік нарахування (списання) зносу (амортизації) основних засобів

Для узагальнення інформації про накопичену амортизацію щодо об'єктів основних засобів, які обліковуються на рахунку 10 «Основні засоби», Планом рахунків передбачений рахунок 131 «Знос основних засобів». За кредитом цього рахунку відображається нарахування амортизації основних засобів, а за дебетом – її зменшення.



Аналітичний облік ведеться за видами основних засобів.

При нарахуванні амортизації збільшується сума витрат підприємства та сума зносу основних засобів.

При нарахуванні амортизації на безоплатно одержані основні засоби підприємство одночасно визнає дохід від безоплатно одержаних активів у сумі, пропорційній сумі амортизації таких активів.

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків на позабалансовому рахунку **09 «Амортизаційні відрахування»** ведеться облік нарахування і використання амортизаційних відрахувань

Збільшення залишку на рахунку 09 "Амортизаційні відрахування" (надходження) відбувається на суму нарахованої амортизації необоротних активів.

Зменшення залишку на рахунку 09 відображається на суму використаної амортизації на капітальні інвестиції, на погашення отриманих на капітальні інвестиції позик тощо. При визначенні суми використаних амортизаційних відрахувань не враховуються капітальні інвестиції, здійснені за рахунок бюджетних інвестиційних асигнувань, цільових коштів, внесків до статутного фонду (капіталу) підприємства тощо.

Аналітичний облік ведеться, зокрема, за такими напрямками використання амортизації на:

- будівництво об'єктів;
- придбання (виготовлення) основних засобів;
- поліпшення (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо) основних засобів;
- придбання (створення) нематеріальних активів;
- інші капітальні роботи;
- погашення отриманих на капітальні інвестиції позик.

Основні типові операції з амортизації основних засобів в системі обліку наведено в табл. 2.6.

Таблиця 2.6.

**Відображення операцій з амортизації основних засобів
в системі рахунків**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Нарахування амортизації виробничих основних засобів	23 «Виробництво»	131 «Знос основних засобів»
2	Нарахування амортизації основних засобів загальновиробничого призначення	91 «Загальновиробничі витрати»	131 «Знос основних засобів»

Продовження табл. 2.6.

3	Нарахування амортизації основних засобів, що використовуються в адміністративних цілях	92 «Адміністративні витрати»	131 «Знос основних засобів»
4	Нарахування амортизації основних засобів, що використовуються в процесі збуту	93 «Витрати на збут»	131 «Знос основних засобів»
5	Нарахування амортизації основних засобів, що використовуються в іншій діяльності	949 «Інші витрати операційної діяльності»	131 «Знос основних засобів»
6	Нарахування амортизації основних засобів, що отримані безоплатно	424 «Безоплатно одержані необоротні активи»	745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»
7	Списання суми зносу по об'єкту основних засобів, що вибув	131 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»
8	Збільшення суми зносу у зв'язку з проведенням дооцінки основних засобів	10 «Основні засоби»	131 «Знос основних засобів»
9	Зменшення суми зносу у зв'язку з проведенням уцінки основних засобів	131 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»

3. Узагальнення інформації про основні засоби та їх знос (амортизацію) в облікових регістрах та звітності

Для узагальнення інформації про наявність та рух основних засобів, нарахування зносу та для відображення капітальних інвестицій призначений Журнал 4 який складається з двох розділів:

розділ І. Облік основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів та зносу необоротних активів (за кредитом рахунків 10, 11, 12, 13, 19);

розділ ІІ. Облік капітальних та фінансових інвестицій та інших необоротних активів (за кредитом рахунків 14, 15, 18, 35) (табл. 2.7).

Записи у Журнал 4 здійснюються на підставі первинних та зведених облікових документів:

- акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів;
- акт списання основних засобів;
- розрахунок амортизації тощо.

Для аналітичного обліку капітальних інвестицій призначена Відомість 4.1. Аналітичний облік капітальних інвестицій ведеться у розрізі:

- витрат капітального характеру (будівельні, монтажні, проектні роботи, вартість придбаного устаткування, що потребує і не потребує монтажу, затрати на придбання (виготовлення) інших НМА, фінансова оренда);

- інвестицій у капітальне будівництво, що виконано підрядним і господарським способом.

У Відомості 4.1 також відображаються витрати на проведення модернізації, модифікації, дообладнання (субрахунок 152) та реконструкції і добудови (субрахунок 151) об'єкта ОЗ, що приводить до збільшення первісно очікуваних від його використання майбутніх економічних вигод.

Облік капітального будівництва ведеться за фактичними витратами.

Таблиця 2.7

Розкриття інформації про основні засоби, їх знос та капітальні інвестиції в облікових регістрах та фінансовій звітності

<i>Шифр та назва рахунку</i>	<i>Регістри обліку</i>	<i>Номер ряду в балансі (ф. % 1)</i>	<i>Номер ряду в примітках до річної фінансової звітності (ф. % 5)</i>
10 «Основні засоби»	Журнал 4	030, 031	100-108, 260-268
131 «Знос основних засобів»	Журнал 4	032	100-180 (графи 4, 7, 9, 10, 13, 15, 17, 18), 268
15 «Капітальні інвестиції»	Журнал 4, Відомість 4.1	020	280-340

2.3. Облік ремонту та поліпшення основних засобів

Цільова спрямованість: обґрунтувати необхідність проведення ремонту та поліпшення основних засобів, визначити їх етапи та відображення в обліку.

Питання для розгляду:

1. *Сутність, класифікація та документування проведення ремонтних робіт та поліпшення основних засобів.*
2. *Облік операцій з проведення ремонту та поліпшення об'єктів основних засобів.*

1. Сутність, класифікація та документування проведення ремонтних робіт та поліпшення основних засобів.

Для нормального функціонування об'єктів основних засобів підприємство несе певні витрати на їх підтримання у працездатному стані та відновлення.

Відповідно до П (С)БО 7 відображення витрат, пов'язаних з експлуатацією або поліпшенням стану основних засобів, у бухгалтерському

обліку залежить від їх впливу на майбутні економічні вигоди, очікувані від використання об'єктів.

При цьому розрізняють поняття «ремонт» (технічне обслуговування, поточний ремонт, капітальний ремонт) та «поліпшення» основних засобів (добудова, дообладнання, реконструкція, модернізація, модифікація тощо) (рис. 2.17).

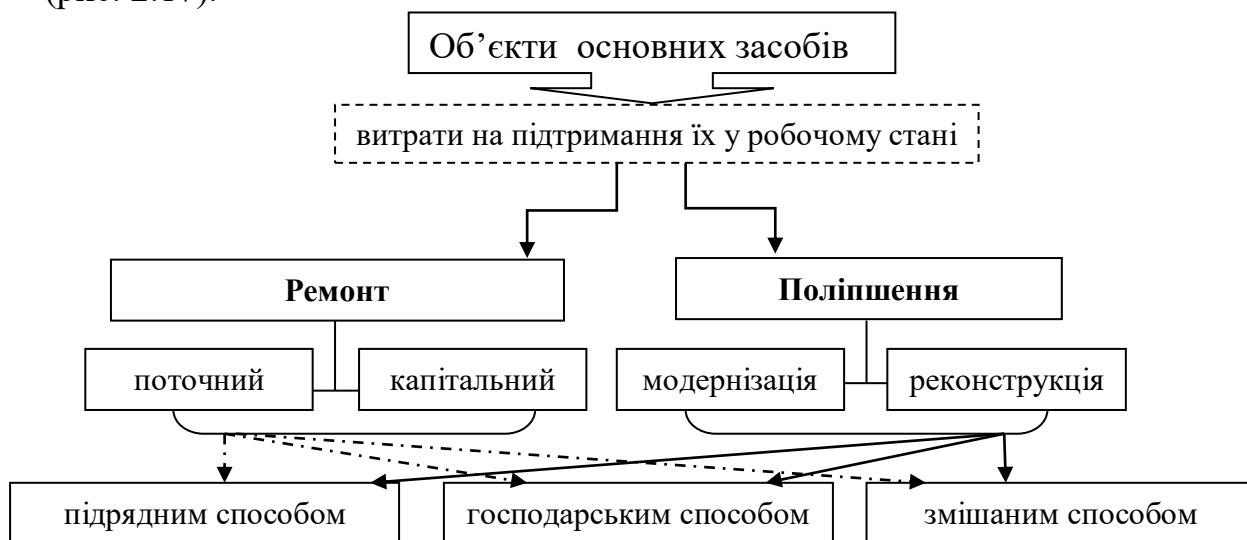


Рис. 2.17 – Класифікація витрат на підтримання об'єктів ОЗ

Увага! Рішення про те, до якої з двох категорій віднести роботи, приймає керівник підприємства – з огляду на аналіз ситуації та істотність таких витрат (п. 29 Методрекомендацій № 561). Таке рішення потрібно зафіксувати в розпорядчому документі (наказі) про проведення робіт з ремонту або поліпшення

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

Ремонти основних засобів класифікуються за такими ознаками, як спосіб проведення ремонту та вид ремонту .

За способами проведення ремонти поділяються на такі :

- ремонти, виконані підрядним способом;
- виконані господарським способом;
- виконані змішаним способом.

За видами ремонти поділяються :

- поточний ;
- капітальний.

Названі класифікаційні ознаки суттєво впливають на організацію обліку витрат на здійснення ремонтів основних засобів. Водночас у всіх випадках проведення ремонтів, які не призводять до збільшення економічних вигод, витрати на їх здійснення є операційними витратами підприємства.

Перш ніж розпочати ремонт, об'єкт оглядають. На підставі огляду складаються відомості дефектів (дефектний акт, дефектна відомість) окремо на кожний об'єкт, що підлягає ремонту (поточному або капітальному). Відомості дефектів оформляє механік (електрик або інший компетентний фахівець) підрозділу підприємства.

Проте якщо ремонт складний, відомість дефектів може оформлятися спеціальною комісією, до складу якої крім фахівців підприємства за необхідності включають представників заводу-виготівника та/або підрядника, який виконуватиме ремонтні роботи. А якщо планується ремонт нерухомості, тоді складання дефектної відомості взагалі можна замовити спеціалізованій організації.

Якщо підприємство проводить ремонт або поліпшення об'єкта власними силами, то після закінчення робіт складається відомість виконаних робіт, де зазначаються вид і найменування робіт, послуг, інвентарний номер ОЗ, кількість і ціна використаних ТМЦ. Матеріали, які були використані в ході:

- ремонту, який не є будівельно-монтажними роботами, – списуються на підставі типової форми № М-11 «Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів» або лімітно-забірної картки типових форм № М-8 або № М-9;
- будівництва об'єктів – списуються на підставі лімітно-забірних карток типових форм № М-28 та № М-28а.

Усі вищезазначені типові форми затверджені Наказом № 193.

Якщо ремонтом займатиметься стороння організація, тоді слід укласти договір підряду, на підставі якого і проводитимуться роботи з ремонту або поліпшення. Такі роботи слід відображати в обліку на підставі акта виконаних робіт (рис. 2.18).

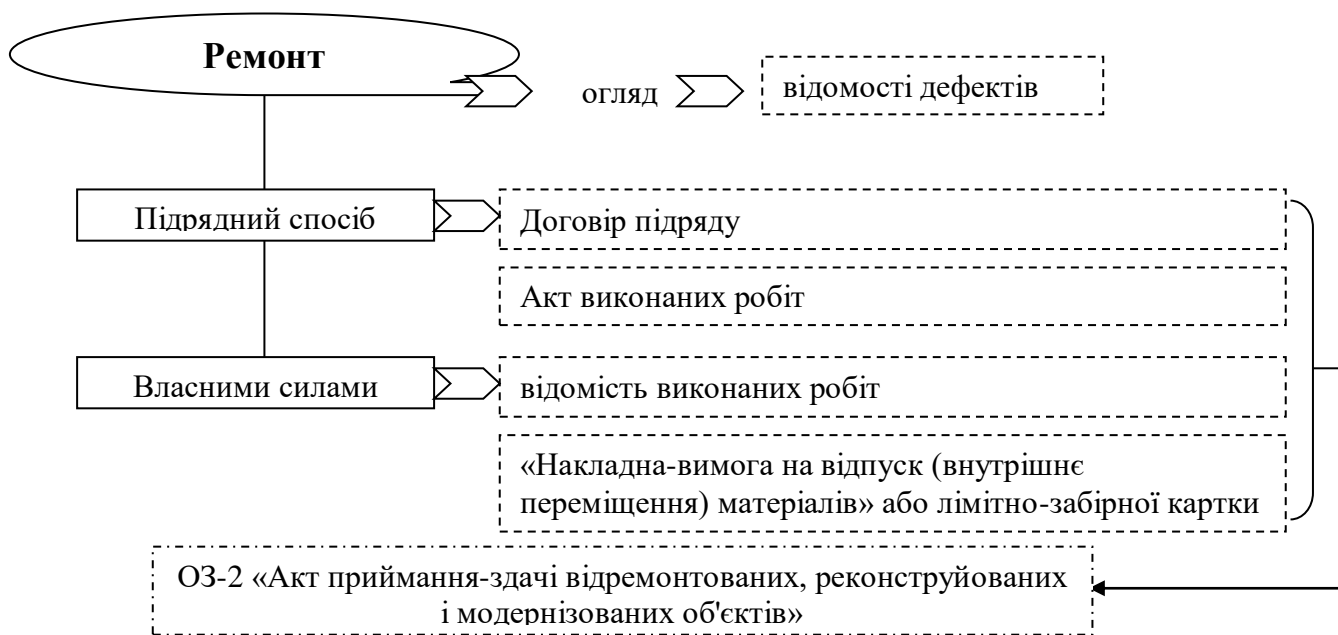


Рис. 2.18 – Документування операцій з ремонту об'єктів основних засобів

Приймання об'єкта ОЗ після закінчення ремонту оформляється типовою формою № ОЗ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів».

Треба зазначити, що для оформлення ремонту деяких об'єктів ОЗ передбачені спеціалізовані документи. Зокрема, це ремонт нерухомості та автомобілів.

1. *Ремонт або поліпшення нерухомості шляхом виконання будівельно-монтажних робіт.* У цьому випадку підрядник може скласти Акт приймання виконаних будівельних робіт і Довідка про вартість виконаних будівельних робіт. Для замовників комерційних підприємств достатньо акта виконаних робіт довільної форми. При використанні матеріалів замовника для ремонту підрядна організація складає типову форму № М-23 «Акт про витрачені давальницькі матеріали».

2. *Ремонт автомобіля.* У цьому випадку складаються документи, передбачені ч. 7 розд. V та ч. 8 розд. VII Правил, затверджених наказом Мінінфраструктури від 28.11.14 р. № 615, а саме:

- *акт передачі-приймання* автомобіля (його складових частин (систем) після надання послуг з технічного обслуговування і ремонту;

- *рахунок, наряд-замовлення* (підписується контролером якості та замовником);

- *накладна, квитанція* тощо (окремо на виконання технічного обслуговування (крім гарантійного) і окремо на виконання ремонту);

- *гарантійний талон* (один примірник);

- *додатки до експлуатаційної документації* у випадках, якщо після ремонту міняються умови експлуатації автомобіля;

- *довідка-рахунок* на складові частини, придбані та встановлені виконавцем на автомобіль;

- *довідка про колір* (основний колір) автомобіля, якщо колір був змінений під час ремонту;

- *приймально-здавальний акт* виконавця, який має право на випробування систем живлення автомобіля з газобалонним обладнанням і виконав ці випробування.

Техобслуговування – роботи, спрямовані на підтримку працездатності об'єкта ОЗ (наприклад, заміна мастила в автомобілі);

Якщо послуги з техобслуговування виконуються силами сторонньої організації, то первинним документом буде акт виконаних робіт (наданих послуг).

Якщо підприємство саме виконує техобслуговування, то документами, що підтверджують вартість матеріалів і витрат на оплату праці, будуть:

- типова форма № М-11 «Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів» або лімітно-забірні картки типових форм № М-8 або № М-9 (затверджені наказом Мінстату від 21.06.96 р. № 193);

- наряди на оплату праці, розрахунок трудовитрат і суми оплати праці за замовленням на ремонт (з урахуванням ЄСВ), відомості нарахування

зарплати типової форми № П-7, затвердженої наказом Держкомстату від 05.12.08 р. № 489, тощо.

Є сенс також скласти відомість виконаних робіт, де зазначити вид і найменування робіт, послуг, інвентарний номер ОЗ, кількість і ціну використаних ТМЦ.

Порядок документального оформлення технічного обслуговування наведено на рис. 2.19.

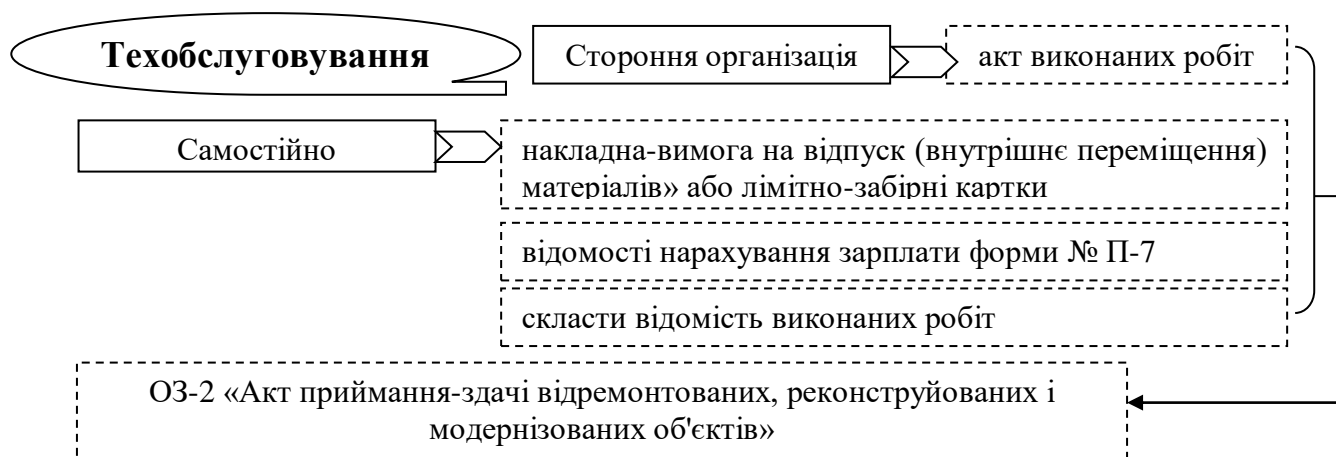


Рис. 2.19 - Документування технічного обслуговування об'єкта ОЗ

Модернізація – комплекс робіт з поліпшення експлуатаційних характеристик обладнання, що діє, заміною окремих складових більш вдосконаленими згідно із сучасними вимогами та нормами (Наказ № 181);

Реконструкція – це перебудова існуючих об'єктів, пов'язана з удосконаленням виробництва, підвищенням його техніко-економічного рівня та якості вироблюваної продукції, поліпшенням умов експлуатації, зміною основних техніко-економічних показників (кількість продукції, потужність, функціональне призначення, геометричні розміри).

Рішення про початок модернізації, реконструкції оформлюється наказом керівника підприємства, де зазначається вид робіт, спосіб їх проведення, строки, відповідальних осіб.

Надалі, за необхідності, приймається наказ по підприємству про виведення об'єкта з експлуатації (причини : неможливість його експлуатації, неможливість забезпечити належні умови з охорони праці персоналу, дотримувати протипожежні та санітарні норми тощо).

У податковому обліку при виведенні з експлуатації об'єктів:

✓ групи 1 – амортизація не нараховується (пп. 8.4.5 Закону про прибуток);

✓ груп 2,3,4 – амортизація продовжує нараховуватися (пп. 8.4.6 та модернізації - Закону про прибуток).

✓ У бухгалтерському обліку на період реконструкції та модернізації об'єкта основних засобів нарахування амортизації припиняється (п. 23 П(С)БО 7 «Основні засоби»).

Документальне оформлення поліпшення основних фондів підприємства (модернізацію та реконструкцію) узагальнено на рис. 2.20.

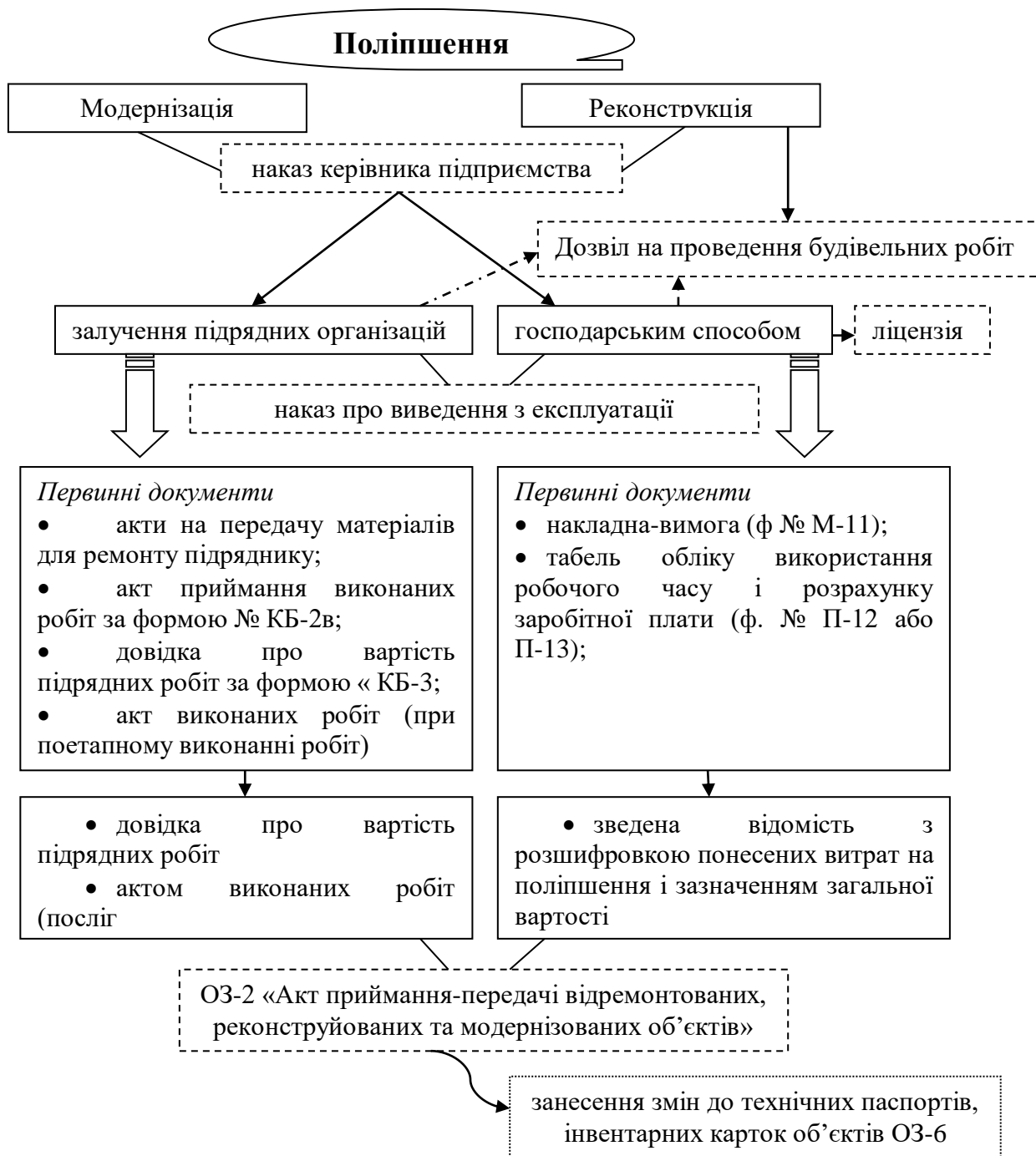


Рис. 2.20 - Документування модернізації та реконструкції об'єкта ОЗ

3. Облік операцій з проведення ремонту та поліпшення об'єктів основних засобів.

В обліку ремонті роботи що проводяться господарським способом (власними силами), відображаються:

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

Дт 23 (субрахунку «Ремонтні роботи»)

Кт 20, 66, 65, 13 – протягом місяця затрати за елементами;

Дт 23 (91, 92, 93, 94)

Кт 23 (субрахунку «Ремонтні роботи») – списання затрат в кінці місяця.

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

Дт 23 (91, 92)

Кт 20, 66, 65

При підрядному способі проведення ремонтних робіт, підприємства збільшують свої операційні витрати. При цьому складаються записи:

Дт 23, 91, 92, 93, 94

Кт 63, 685.

Кореспонденція рахунків залежить від того, де використовуються основні засоби.

У разі проведення ремонту змішаним способом частина робіт виконується власними силами, а частина – спеціалізованими підрядними організаціями. При цьому має місце поєднання бухгалтерських записів, які використовуються при перших двох способах.

В обліку затрати на проведення реконструкції та модернізації відносяться до складу капітальних затрат – як витрати, що приводять до збільшення економічних вигід, тобто на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» та збільшують первісну вартість об'єкта.

Дані операції відображаються такими бухгалтерськими проведеннями:

Дт 15, 20

Кт 66, 65 – витрати, на поліпшення основних засобів;

Дт 10

Кт 15 – збільшення первісної вартості основних засобів.

Аналітичний і синтетичний облік витрат на ремонти, які не призводять до збільшення економічних вигід, ведеться на рахунках 23, 91, 92, 93, 94 в Журналах - ордерах № 10, 10- Б при журнально - ордерній формі обліку, Журналах № 5, 5 А – при журнальній формі обліку, або у відповідному електронному реєстрі – при автоматизованій. Аналітичний облік витрат на поліпшення основних засобів, які приводять до збільшення економічних вигід ведеться на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» у Відомості 18 при журнально - ордерній формі обліку, Відомості 4.1 – при журнальній формі, відповідному електронному реєстрі – при автоматизованій.

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

Розглянемо порядок ведення бухгалтерського обліку ТО, ремонтів і поліпшень на прикладі.

Приклад

Підприємство звернулося до СТО, на якому були проведені роботи з технічного обслуговування легкового автомобіля, використовуваного в адміністративних цілях. Вартість робіт становить 6 000 грн. (у т. ч. ПДВ – 1000 грн.).

Крім того, здійснило поточний ремонт виробничого обладнання (заміна деталей) із цеху № 2 (субрахунок 232) силами власної ремонтної бригади (для обліку витрат ремонтної бригади використовується окремий субрахунок 236, за яким у кінці місяця всі понесені витрати розподіляються за підрозділами, для яких здійснювався ремонт). Вартість деталей становить 4 800 грн. (у т. ч. ПДВ – 800 грн.). Зарплата працівників, зайнятих заміною деталей, – 3 000 грн. з ЄСВ

Підприємством було залучено підрядника до виконання поточного ремонту будівлі офісу (фарбування стін і поклейка шпалер). Вартість виконаних робіт за актом – 24 000 грн. (у т. ч. ПДВ – 4 000 грн.);

Також залучено підрядника до виконання робіт із заміни вбудованої системи вентиляції на складі готової продукції. За рішенням керівника, прийнятим на підставі висновку комісії експертів підприємства, така заміна приведе до збільшення майбутніх економічних вигід (зменшаться втрати через псування продукції). Система кондиціонування враховується в складі вартості складу і не виділяється в окремий об'єкт ОЗ. Вартість обладнання та роботи з його установки – 30 000 грн. (у т. ч. ПДВ – 5 000 грн.).

Облік цих операцій показано в таблиці 2.8.

Таблиця 2.8.

Відображення в обліку операцій з ремонту та поліпшення об'єктів ОЗ

№ з / п	Зміст операції	Первинні документи	Бухгалтерський облік		
			Дт	Кт	Сума
1	2	3	4	5	6
Технічне обслуговування легкового автомобіля					
1	Перераховано передоплату за технічне обслуговування	Платіжне доручення, виписка банку	371 «Розрахунки за виданими авансами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	6 000
2	Відображено податковий кредит із ПДВ	Податкова накладна	641 «Розрах за податками»	644 «Податковий кредит»	1 000
3	Відображено затрати на технічне обслуговування	Акт виконаних робіт	92 «Адмін. витрати»	631 «Розрах за вітчизнян поставч»	5 000

Продовження табл. 2.8.

1	2	3	4	5	6
4	Закрито розрахунки зв податковим кредитом із ПДВ		644 «Податковий кредит»	631 «Розрах з вітчизн постач»	1 000
5	Здійснено зарахування заборгованостей		631 "Розрах з вітчизняними постач"	371 «Розрахунки за виданими авансами»	6 000
Поточний ремонт виробничого обладнання своїми силами					
6	Отримано запчастини від постачальника	Прибутковий ордер типової форми № М-4*	207 «Запасні частини»	631 «Розрах з вітчизнян постач»	4 000
7	Відображено податковий кредит із ПДВ	Податкова накладна	641 «Розрах за податками»	631 «Розрах з вітчизн постач»	800
8	Оплачено запчастини постачальнику	Платіжне доручення, виписка банку	631 «Розрах з вітчизняними постач»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	4 800
9	Віднесено вартість запчастин на ремонт	Відомість виконаних робіт (довільної форми),	23.1 «Виробництво»	207 "Запасні частини"	4 000
10	Нараховано зарплату робітникам ремонтної бригади	лімітно-забірні картки (М-8 або М-9), документи про оплату праці	23.1 «Виробництво»	661 «Розрах за зар.пл», 651 «За розрах із загал держ соц страх»	3 000
Поточний ремонт будівлі офісу					
12	Перераховано передоплату за поточний ремонт (фарбування стін і поклейку шпалер) будівлі офісу	Банківська виписка	371 "Розрахунки за виданими авансами"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	24 000
13	Відображено податковий кредит із ПДВ	Податкова накладна	641 «Розрах за податками»	644 "Податковий кредит"	4 000
14	Відображено затрати на поточний ремонт		92 «Адмін витрати»	631 "Розрах з вітчизн постач"	20 000
15	Закрито розрахунки за податковим кредитом із ПДВ		644 «Податковий кредит»	631 "Розрах з вітчизнян постач"	4 000

1	2	3	4	5	6
16	Здійснено зарахування заборгованостей		631 «Розрах з вітчизнян постач»	371 «Розрах за виданими авансами»	24 000
Капітальний ремонт будівлі складу					
17	Виведено з експлуатації систему вентиляції та кондиціонування (первісна вартість ліквідовуваної системи визначена на рівні вартості нової системи) і списано: – суму амортизації	Акт списання (типова форма № ОЗ-3**, бухгалтерська довідка	131 «Знос основних засобів»	103 «Будинки та споруди»	20 000
	– залишкову вартість		976 «Списання необоротних активів»	103 «Будинки та споруди»	5 000
18	Оприбутковано метало-лом, що залишився від розбирання системи (сума умовна)	Прибутковий ордер (типова форма № М-4*)	209 "Інші матеріали"	746 «Інші доходи»	1 200
19	Капіталізовано витрати на заміну системи вентиляції та кондиціонування (вартість обладнання плюс робо-та з його устанавлення)	Акт виконаних робіт	151 «Капітальне будівництво»	631 «Розрах з вітчизняними постач»	25 000
20	Відображено податковий кредит із ПДВ	Податкова накладна	641 «Розрах за податками»	631 «Розрах з вітчизнян постач»	5 000
21	Уведено в експлуатацію нову систему кондиціонування, що є поліпшенням будівлі складу	Акт типової форми № ОЗ-2	103 «Будинки та споруди»	151 «Капітальне будівництво»	25 000
22	Оплачено вартість обладнання та роботи підряднику	Платіжне доручення, виписка банку	631 «Розрах з вітчизняними постач»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	30 000

Оскільки при проведенні поліпшень об'єктів ОЗ збільшується їх первісна вартість (а іноді ще й строк їх використання), то після введення поліпшеного об'єкта ОЗ в експлуатацію необхідно розрахувати нову суму його амортизації.

Нова сума амортизації визначається виходячи із залишкової вартості об'єкта ОЗ на початок місяця, що настає за місяцем уведення в експлуатацію поліпшеного об'єкта ОЗ (за мінусом ліквідаційної вартості даного об'єкта) і строку, що залишився до закінчення СКВ, установленого для даного об'єкта (п. 26 Методрекомедацій № 561).

Наприклад, у листопаді 2015 року підприємство ввело в експлуатацію об'єкт ОЗ (виробнича лінія). Дані про об'єкт такі: первісна вартість – 610 000 грн.; ліквідаційна вартість – 10 000 грн.; строк корисного використання – 5 років; метод амортизації – прямолінійний. 12.11.18 р. об'єкт був виведений з експлуатації для дообладнання (поліпшення), а 10.01.19 р. уведений в експлуатацію після дообладнання. Вартість робіт із дообладнання, виконаних сторонньою організацією, становить 120 000 грн. (у т. ч. ПДВ – 20 000 грн.). Строк корисного використання виробничої лінії після дообладнання збільшився на 2 роки, метод амортизації не змінився.

Для розрахунку нової місячної суми амортизації потрібно виконати такі дії.

1. Розрахувати суму амортизації на момент виведення об'єкта з експлуатації для проведення дообладнання. Для цього візьмемо до уваги, що амортизації підлягає амортизовувана вартість (різниця між первісною та ліквідаційною вартістю об'єкта ОЗ) (п. 4, 22 П(С)БО 7). При цьому амортизація починає нараховуватися з місяця, що настає за місяцем уведення об'єкта в експлуатацію, і припиняється з місяця, що настає за місяцем виведення об'єкта з експлуатації, у тому числі у зв'язку з його поліпшенням (п. 29 П(С)БО 7).

У нашому випадку період нарахування амортизації до проведення дообладнання становить рівно 3 роки (із грудня 2015 р по листопад 2018 р.

Сума нарахованої за цей період амортизації становитиме:

$(610\,000 \text{ грн.} - 10\,000 \text{ грн.}) : 60 \text{ міс.} \times 36 \text{ міс.} = 360\,000 \text{ грн.}$

2. Визначити первісну вартість об'єкта ОЗ після модернізації:

$610\,000 \text{ грн.} + 100\,000 \text{ грн.} = 710\,000 \text{ грн.}$

3. Визначити строк корисного використання об'єкта ОЗ, що залишився, на момент його введення в експлуатацію після дообладнання з урахуванням його збільшення на 2 роки (або 24 місяці):

$60 \text{ міс.} - 36 \text{ міс.} + 24 \text{ міс.} = 48 \text{ міс.}$

4. Визначити нову місячну суму амортизації, яка буде нараховуватися починаючи з лютого 2019 року (місяця, що настає за місяцем уведення виробничої лінії в експлуатацію після її дообладнання):

$(710\,000 \text{ грн.} - 10\,000 \text{ грн.} - 360\,000 \text{ грн.}) : 48 \text{ міс.} = 7\,083,33 \text{ грн}$

2.4. Облік переоцінки та зменшення корисності основних засобів

Цільова спрямованість: обґрунтувати необхідність проведення переоцінки основних засобів, визначити методичні підходи до обліку переоцінки.

Питання для розгляду:

1. *Переоцінка та зменшення корисності основних засобів – сутність, умови проведення, відмінність.*
2. *Облік операцій з переоцінки основних засобів*
3. *Облік втрат (вигід) від зменшення (відновлення) корисності основних засобів.*

1. Переоцінка та зменшення корисності основних засобів – сутність, умови проведення, відмінність

У ході господарської діяльності трапляються випадки, коли вартість раніше придбаних основних засобів не відповідає сучасному рівню ринкових цін. У такому разі підприємство може здійснити переоцінку зазначених об'єктів.

Переоцінка основних засобів – це доведення залишкової вартості основних засобів до справедливої.

Порядок проведення переоцінки основних засобів (далі — ОЗ) визначено у ПБО 7 та Методрекомендаціях № 561; зменшення корисності активів – ПБО 28 (рис. 2.21).



Рис. 2.21 - Нормативне регулювання переоцінки та зменшення корисності основних засобів

Згідно з П(С)БО 7 підприємство може проводити переоцінку основних засобів у випадку, якщо залишкова вартість об'єкта суттєво відрізняється від справедливої (ринкової) вартості на дату балансу.

Слід зауважити, що у разі переоцінки об'єкта ОЗ на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів відповідної групи ОЗ. Переоцінка ОЗ тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості.

При проведенні переоцінки основних засобів їх первісну вартість і суму зносу коригують шляхом множення на індекс переоцінки. Останній визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

Індекс переоцінки визначається:

$$I_n = C_c : C_o,$$

де I_n – індекс переоцінки

C_c – справедлива вартість переоціненого об'єкта;

C_o – залишкова вартість переоціненого об'єкта.

Наприклад, первісна вартість об'єкта ОЗ – 6 500,00 грн, знос – 2 000,00 грн, залишкова вартість – 4 500,00 грн (6 500,00 – 2 000,00). Справедлива вартість цього об'єкта — 6 000,00 грн.

Індекс переоцінки становить 1,3333 (6 000,00 : 4 500,00).

Переоцінена вартість становить 8 666,45 грн (6 500,00 × 1,3333).

Переоцінена сума зносу дорівнює 2 666,60 грн (2 000,00 × 1,3333).

Отже, переоцінена залишкова вартість об'єкта ОЗ становитиме 5 999,85 грн (8 666,45 – 2 666,60).

Стосовно зменшення корисності основних засобів, згідно п.5 П(С)БО 28 підприємство незалежно від форм власності (крім бюджетних установ, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності) на дату річного балансу повинно оцінювати, чи існують ознаки можливого зменшення корисності активу.

По-перше, підприємство оцінює наявність ознак зменшення/ відновлення корисності на кожну дату балансу за рік (на 31 грудня звітного року), але при необхідності на будь-яку дату балансу (31.03, 30.06, 30.09).

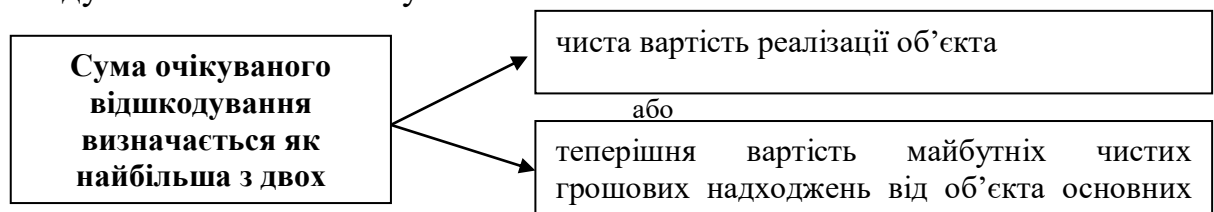
По-друге, процедура оцінки змін корисності об'єктів основних засобів носить обов'язковий характер

Про зменшення корисності активів можуть свідчити, зокрема, такі ознаки (рис. 2.22).

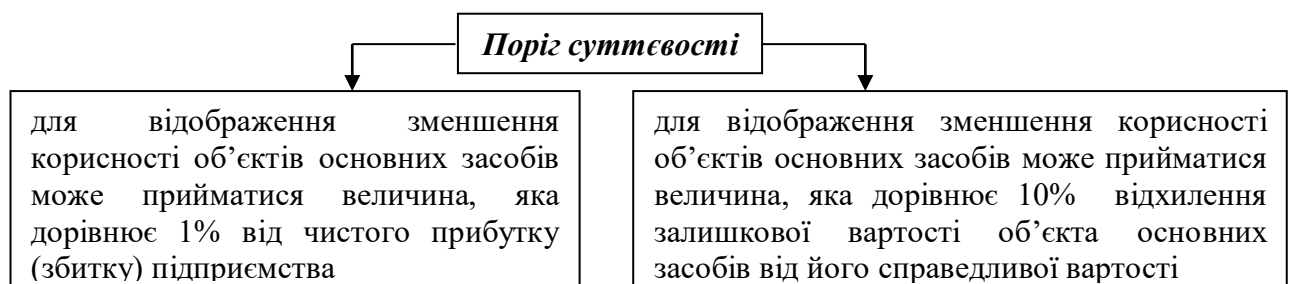
Ознаки зменшення корисності активів	
	• зменшення ринкової вартості активу протягом звітного періоду на суттєво більшу величину, чим передбачалося;
	• природне старіння або фізичне пошкодження об'єкта;
	• суттєві негативні зміни в технологічному, ринковому, економічному або правовому оточенні, в якому діє підприємство, які виникли протягом звітного період або очікуються;
	• збільшення протягом звітного періоду ринкових ставок проценту або інших ринкових ставок прибутку від інвестицій, яке може вплинути на ставку дисконту і суттєво зменшити суму очікуваного відшкодування активу;
	• перевищення балансової вартості чистих активів підприємства над їх ринковою вартістю;
	• суттєві зміни способу використання активу протягом звітного періоду, які можуть негативно вплинути на діяльність підприємства;
	• інші показники, які характеризують, що ефективність активу є або буде гіршою, чим передбачалося

Рис. 2.22 - Ознаки зменшення корисності активів згідно П(С)БО 28

При наявності ознак зменшення корисності активу підприємство порівнює залишкову вартість об'єкта основних засобів і суму очікуваного відшкодування такого активу.



Тільки при суттєвому відхиленні вказаних величин може бути проведена процедура зменшення корисності активів.



Сума очікуваного відшкодування і відповідно величина зміни корисності визначається для кожного об'єкта основних засобів окремо, за виключенням випадків, коли така сума визначається для групи активів (неможливо визначити суму очікуваного відшкодування окремого активу, який відноситься до цієї групи).

Чиста вартість реалізації необоротного активу =
справедлива вартість необоротного активу – очікувані витрати на його реалізацію.

Процедура визначення чистої реалізації активу наведено на рис. 2.23.

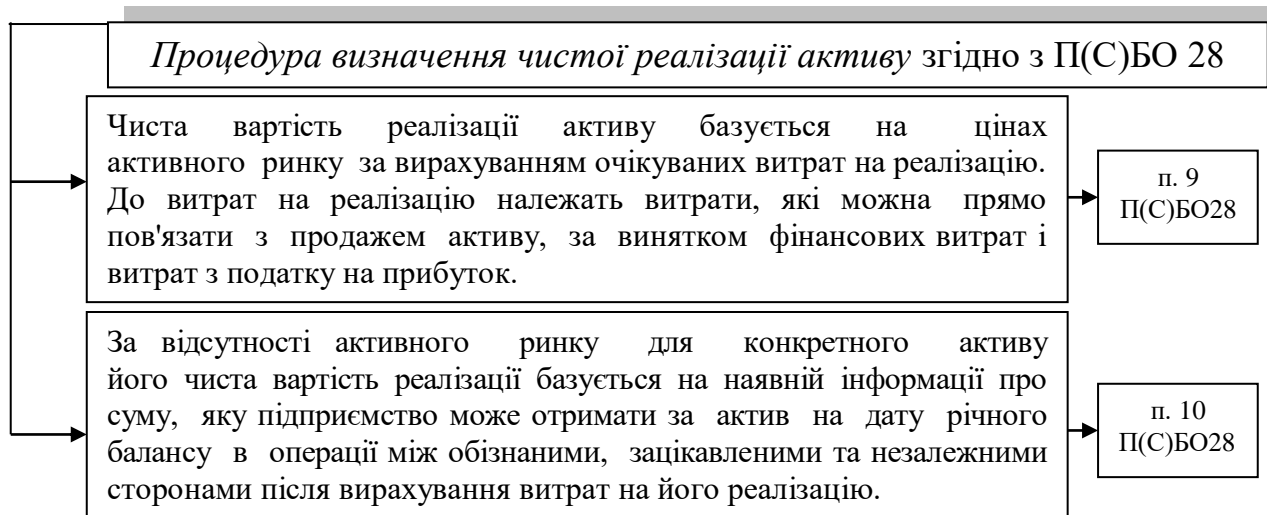


Рис. 2.23 - Процедура визначення чистої реалізації активу

Зменшення корисності основних засобів є втратою економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування. Таке зменшення є іншими витратами підприємства.

Після визнання втрат від зменшення корисності об'єкта основних засобів нарахування амортизації здійснюється виходячи з нової балансової (залишкової) вартості такого активу.

Після відображення в обліку зменшення корисності активу, будь-яка з приведених вартостей може знову збільшитися.

Відновлення корисності об'єкта основних засобів - збільшення вартості об'єкта основних засобів, після попереднього визнання зменшення

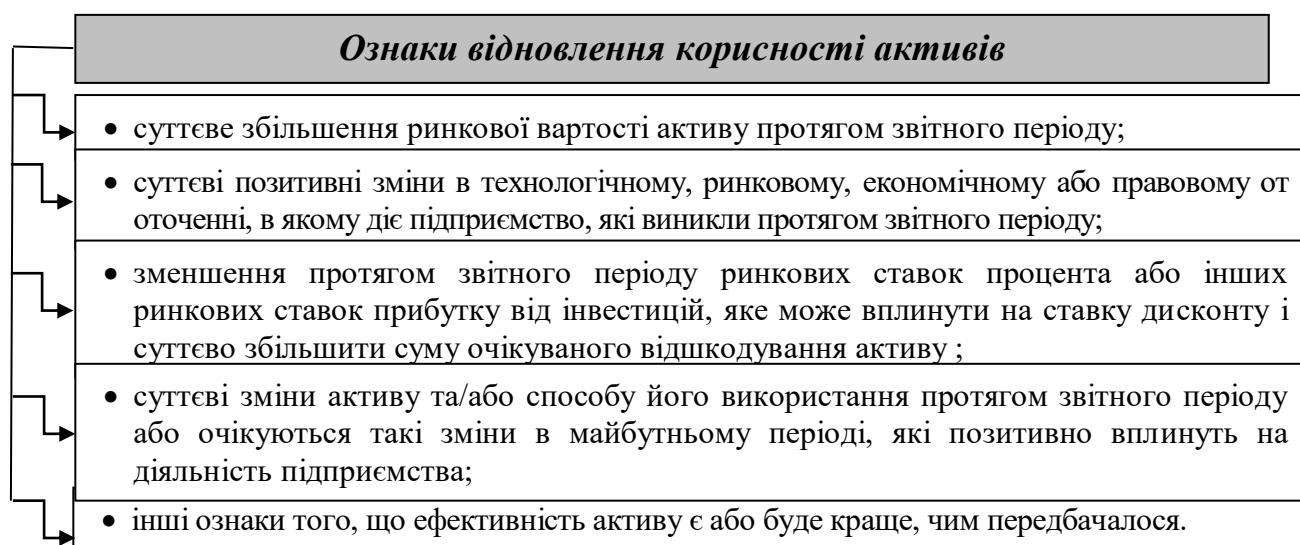


Рис. 2.24 - Ознаки відновлення корисності активів згідно П(С)БО 28

Балансова (залишкова) вартість активу, збільшена внаслідок відновлення його корисності, не повинна перевищувати балансову залишкову вартість цього

активу, визначену на дату відновлення корисності без урахування попередньої суми втрат від зменшення його корисності. Відновлення корисності основних засобів призводить до збільшення інших доходів і зменшує знос таких активів.

2. Облік операцій з переоцінки основних засобів

Пунктом 19 ПБО 7 та п. 36 Методрекомендацій № 561 передбачено порядок відображення дооцінки та уцінки ОЗ при загальних та окремих випадках, правила розрахунків яких узагальнено в табл. 2.9.

Таблиця 2.9

Правила розрахунків сум переоцінки

1	Переоцінена залишкова вартість об'єкта, залишкова вартість якого дорівнює нулю, визначається шляхом збільшення первісної (переоціненої первісної) вартості на справедливую вартість цього об'єкта без зміни суми зносу (накопиченої амортизації)		
2	Переоцінена первісна вартість	=	Первісна (переоцінена) вартість × Індекс переоцінки
3	Переоцінена сума зносу	=	Сума (переоцінена сума) зносу × Індекс переоцінки
4	Індекс переоцінки	=	Справедлива вартість об'єкта × Залишкова (переоцінена залишкова) вартість об'єкта
5	Індекс переоцінки може бути більше або менше одиниці. У першому випадку проводиться дооцінка , в другому – уцінка .		

Згідно з Інструкцією № 291 для обліку дооцінки (уцінки) ОЗ призначено субрахунок 411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів». Залишок на цьому субрахунку збільшується у разі дооцінки об'єктів ОЗ та зменшується у разі уцінки та вибуття їх, зменшення їх корисності тощо.

Для уцінки використовується субрахунок 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій», на ньому відображається сума уцінки необоротних активів, у тому числі об'єктів ОЗ і фінансових інвестицій.

На субрахунку 742 «Дохід від відновлення корисності активів» узагальнюється інформація про визнані відповідно до ПБО 28 доходи від відновлення корисності активів. Так, п. 18 цього ПБО передбачено, що коли ознаки зменшення корисності активу перестали існувати, то вигоди від відновлення корисності активу визнаються іншим доходом, а щодо активів, відображених в обліку за переоціненою вартістю, — у порядку, передбаченому ПБО, з одночасним збільшенням його балансової вартості.

На субрахунку 746 «Інші доходи» узагальнюється інформація про інші доходи, серед яких сума дооцінки об'єктів необоротних активів (дооцінки ОЗ).

Техніка розрахунку та відображення в обліку сум переоцінки узагальнено в таблиці 2.10.

Техніка розрахунку та відображення в обліку сум переоцінки

1	<p>В бухгалтерському обліку відображається сума, на яку збільшується (зменшується) <i>первісна вартість</i>. Ця сума визначається за формулою:</p> $\boxed{\text{Сума переоцінки первісної вартості}} = \boxed{\text{Переоцінена первісна вартість}} - \boxed{\text{Первісна вартість до переоцінки}}$
2	<p>В бухгалтерському обліку відображається сума, на яку збільшується (зменшується) <i>сума зносу</i>. Ця сума визначається за формулою:</p> $\boxed{\text{Сума переоцінки}} = \boxed{\text{Переоцінка суми зносу}} - \boxed{\text{Сума зносу до переоцінки}}$
3	На суму переоцінки зносу кредитується (дебетується) субрахунок 131 “Знос ОЗ»
4	<p>Сума переоцінки первісної вартості об'єкта основних засобів відображається в складі додаткового капіталу, якщо проведена дооцінка об'єкта, який раніше:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ ніколи не переоцінювався; переоцінювався, але проводилися тільки дооцінки; ▪ переоцінювався, але сума попередніх дооцінок перевищує суму попередніх уцінок або дорівнює їй. <p>На суму дооцінки кредитується субрахунок 411 “Дооцінка основних засобів”</p>
5	<p>Сума уцінки первісної вартості об'єкта основних засобів відображається в складі витрат звітного періоду, якщо проведена уцінка об'єкта, який раніше:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ ніколи не переоцінювався; ▪ переоцінювався, але проводилися тільки уцінки; ▪ переоцінювався, але сума попередніх уцінок перевищує суму попередніх дооцінок або дорівнює їй. <p>На суму уцінки дебетується субрахунок 975 “Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій”</p>
6	<p>Сума дооцінки вартості об'єкта основних засобів включається до складу доходів звітного періоду, якщо вона менше суму попередніх уцінок вартості цього об'єкта або дорівнює їй. Сума дооцінки в цьому випадку відображається по кредиту субрахунку 746 “Інші доходи від звичайної діяльності”</p>
7	<p>Сума дооцінки вартості об'єкта основних включається:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ частково (в сумі, яка дорівнює сумі попередніх уцінок) до складу доходів звітного періоду (субрахунок 746 “Інші доходи від звичайної діяльності”); ▪ частково (в сумі, яка перевищує суму попередніх уцінок) до складу додаткового капіталу (субрахунок 411 “Дооцінка основних засобів”)
8	<p>Сума уцінки вартості об'єкта основних зменшує суму додаткового капіталу, якщо вона менше суми попередніх дооцінок вартості цього об'єкта або дорівнює їй. Сума уцінки відображається по дебету субрах 411 “Дооцінка основних засобів”</p>
9	<p>Сума уцінки вартості об'єкта основних засобів:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ частково (в сумі, яка дорівнює сумі попередніх дооцінок) зменшує суму додаткового капіталу (субрахунок 411 “Дооцінка основних засобів”) ▪ частково (в сумі, яка перевищує суму попередніх дооцінок) включається до складу витрат звітного періоду (субрахунок 975 “Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій”)
10	Після проведення переоцінки необхідно перерахувати суми амортизації, виходячи з переоцінених первісної вартості, суми зносу, залишкової вартості
11	При вибутті об'єкта, який раніше переоцінювався, перевищення сум попередніх до оцінок над сумами попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням суми

додаткового капіталу

Кореспонденцію рахунків для відображення у обліку операцій з переоцінки ОЗ розглянемо на прикладах, наведених у табл. 2.11.

Таблиця 2.11

Порядок проведення переоцінки – 1

<i>Проведення першої дооцінки</i>		<i>Проведення першої уцінки</i>		
1		2		
<i>На балансі підприємства обліковується об'єкт основних засобів, первісна вартість якого становить 10000 грн.; сума нарахованого зносу – 1500 грн. для вказаного об'єкта величина суттєвості встановлена у положенні про облікову політику підприємства у розмірі 10 %, а переоцінка проводиться вперше</i>				
Справедлива вартість об'єкта – 10625 грн.		Справедлива вартість об'єкта – 5100 грн.		
У зв'язку з цим прийнято рішення про переоцінку основних засобів				
<i>Обчислимо індекс переоцінки: $I_{\text{п}} = V_{\text{с}} / V_{\text{з}}$</i>				
$I_{\text{п}} = 10625 \text{ грн.} / 8500 \text{ грн.} = 1,25$		$I_{\text{п}} = 5100 \text{ грн.} / 8500 \text{ грн.} = 0,6$		
<i>Застосовуючи розрахований індекс, визначимо «переоцінену» первісну вартість і «переоцінену» суму зносу: переоцінена первісна вартість:</i>				
$V_{\text{пер.}} = V_{\text{п}} \times I_{\text{п}}$; нарахований знос: $Z_{\text{пер.}} = Z \times I_{\text{п}}$				
$V_{\text{пер.}} = 10000 \text{ грн.} \times 1,25 = 12500 \text{ грн.}$		$V_{\text{пер.}} = 10000 \text{ грн.} \times 0,6 = 6000 \text{ грн.}$		
$Z_{\text{пер.}} = 1500 \text{ грн.} \times 1,25 = 1875 \text{ грн.}$		$Z_{\text{пер.}} = 1500 \text{ грн.} \times 0,6 = 900 \text{ грн.}$		
<i>Визначимо суму дооцінки:</i>		<i>Визначимо суму уцінки:</i>		
первісної вартості:		первісної вартості:		
$\Delta V_{\text{п}} = 12500 - 10000 = 2500 \text{ грн.}$		$\Delta V_{\text{п}} = 10000 - 6000 = 4000 \text{ грн.}$		
суми нарахованого зносу:		суми нарахованого зносу:		
$\Delta Z = 1875 - 1500 = 375 \text{ грн.}$		$\Delta Z = 1500 - 900 = 600 \text{ грн.}$		
залишкової вартості:		залишкової вартості:		
$\Delta V_{\text{з}} = 2500 - 375 = 2125 \text{ грн.}$		$\Delta V_{\text{з}} = 4000 - 600 = 3400 \text{ грн.}$		
У бухгалтерському обліку операції відображаються наступним чином:				
№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
Проведення першої дооцінки				
1	Відображено суму дооцінки зносу залишкової вартості основного засобу	10 «Основні засоби»	411 «Дооцінка основних засобів»	2500
2	Відображено суму дооцінки зносу основного засобу	411 «Дооцінка основних засобів»	131 «Знос основних засобів»	375
Проведення першої уцінки				
1	Відображено суму уцінки залишкової вартості основного засобу	975 «Уцінка необ. активів і фінансових інвестицій»	10 «Основні засоби»	3400
2	Відображено суму уцінки зносу основного засобу	131 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»	600

Порядок проведення переоцінки - 2

Проведення уцінки після попередньої дооцінки		Проведення дооцінки після попередньої уцінки		
На балансі підприємства обліко-вується об'єкт основних засобів, первісна вартість якого 12500 грн.; сума нарахованого зносу – 1875 грн. Справедлива вартість об'єкта, що переоцінювався, – 6375 грн.		На балансі підприємства обліко-вується об'єкт основних засобів, первісна вартість якого 6000 грн.; сума нарахованого зносу – 900 грн. Справедлива вартість об'єкта, що переоцінювався, – 9180 грн.		
Прийнято рішення про переоцінку вартості об'єкта основних засобів. Для вказаного об'єкта величина суттєвості встановлена у Положенні про облікову політику підприємства у розмірі 10%, а переоцінка проводиться повторно				
Обчислимо індекс переоцінки: $I_{\Pi} = V_c / V_3$				
$I_{\Pi} = 6375 \text{ грн.} / 10625 \text{ грн.} = 0,6$		$I_{\Pi} = 9180 \text{ грн.} / 5100 \text{ грн.} = 1,8$		
<i>Застосовуючи розрахований індекс, визначимо переоцінену первісну вартість і переоцінену суму зносу: переоцінена первісна вартість: $V_{\text{пер.}} = V_{\Pi} \times I_{\Pi}$ переоцінена сума зносу: $Z_{\text{пер.}} = Z \times I_{\Pi}$</i>				
$V_{\text{пер.}} = 12500 \text{ грн.} \times 0,6 = 7500 \text{ (грн.)}$ $Z_{\text{пер.}} = 1875 \text{ грн.} \times 0,6 = 1125 \text{ (грн.)}$		$V_{\text{пер.}} = 6000 \text{ грн.} \times 1,8 = 6000 \text{ (грн.)}$ $Z_{\text{пер.}} = 900 \text{ грн.} \times 1,8 = 900 \text{ (грн.)}$		
Визначимо суму уцінки: первісної вартості: $\Delta V_{\Pi} = 12500 - 7500 = 5000 \text{ грн.}$ суми нарахованого зносу: $\Delta Z = 1875 - 1125 = 750 \text{ грн.}$ залишкової вартості: $\Delta V_3 = 5000 - 750 = 4250 \text{ грн.}$		Визначимо суму дооцінки: первісної вартості: $\Delta V_{\Pi} = 10800 - 6000 = 4800 \text{ грн.}$ суми нарахованого зносу: $\Delta Z = 1620 - 900 = 720 \text{ грн.}$ залишкової вартості: $\Delta V_3 = 4800 - 720 = 4080 \text{ грн.}$		
У бухгалтерському обліку операції відображаються наступним чином:				
№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
Проведення уцінки після попередньої дооцінки				
1	Відображено суму уцінки залишкової вартості основного засобу – в межах суми попередньої дооцінки	411 «Дооцінка основних засобів»	10 «Основні засоби»	2125
	– в сумі перевищення над сумою попередньої дооцінки	975 «Уцінка необ. активів і фінансових інвестицій»	10 «Основні засоби»	2125
2	Відображено суму уцінки зносу основного засобу	131 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»	750
Проведення дооцінки після попередньої уцінки				
1	Відображено суму дооцінки залишкової вартості основного засобу – в межах суми попередньої уцінки	10 «Основні засоби»	746 «Інші доходи від звичайної діяльності»	3400
	– в сумі перевищення над сумою попередньої уцінки	10 «Основні засоби»	411 «Дооцінка основних засобів»	680
2	Відображено суму уцінки зносу	10 «Основні	131 «Знос	720

	основного засобу	засоби»	основних засобів»	
--	------------------	---------	-------------------	--

3. Облік втрат (вигід) від зменшення (відновлення) корисності основних засобів

Зменшення корисності основних засобів є втратою економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування. Таке зменшення є іншими витратами підприємства. Відновлення корисності основних засобів призводить до збільшення інших доходів і зменшує знос таких активів.

Для накопичення сум втрат від зменшення корисності активів використовується субрахунок 972 «Втрати від зменшення корисності активів».

На субрахунку 742 «Дохід від відновлення корисності активів» узагальнюється інформація про визнані відповідно до ПБО 28 доходи від відновлення корисності активів. Так, п. 18 цього ПБО передбачено, що коли ознаки зменшення корисності активу перестали існувати, то вигоди від відновлення корисності активу визнаються іншим доходом, а щодо активів, відображених в обліку за переоціненою вартістю, — у порядку, передбаченому ПБО, з одночасним збільшенням його балансової вартості.

Типова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій зі зменшення і відновлення їх корисності наведена на прикладах в табл. 2.12, 2.13, 2.14, 2.15.

Таблиця 2.12

Зменшення корисності об'єкта основних засобів, який раніше не переоцінювався

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, рн..
		Дебет	Кредит	
<i>На балансі підприємства числиться фрезерний станок із первісною вартістю 25000,00 грн. Станом на 31.12.2008 р. сума очікуваного відшкодування склала 11000,00 грн. Сума зносу – 10500,00 грн. Оскільки за рік на дату балансу залишкова вартість об'єкта (14500,00 грн. (25000,00-10500,00 грн.) суттєво перевищує суму очікуваного від нього відшкодування (11000,00 грн.), що свідчить про зменшення корисності об'єкта.</i>				
1	Відображено втрати від зменшення корисності об'єкта основних засобів, який раніше не переоцінювався (14500,00-11000,00 = 3500,00 грн.)	972 «Втрати від зменшення корисності активів»	131 «Знос основних засобів»	2125

Таблиця 2.13

Відновлення корисності об'єкта основних засобів, який раніше не переоцінювався

№ оп.	Показник	Сума, рн..		
Зменшення корисності об'єкта основних засобів, які передують відновленню його корисності				
<i>На балансі підприємства числиться об'єкт. Строк його корисного використання 5 років. Амортизація нараховується прямолінійним методом. Через 2 роки експлуатації об'єкта основних засобів підприємство встановило, що існують ознаки зменшення його корисності</i>				
1	Первісна вартість об'єкта основних засобів, грн.	25200,00		
2	Сума нарахованого зносу на дату балансу, грн. (25200,00 : 5 років * 2 роки)	10080,00		
3	Залишкова вартість на дату балансу (25200,00-10080,00)	15120,00		
4	Сума очікуваного відшкодування на дату балансу, рн..	11988,00		
5	Втрати від зменшення корисності об'єкта основних засобів (15120,00-11988,00)	3132,00		
Відновлення корисності об'єкта основних засобів				
<i>Через рік експлуатації об'єкта виявлено, що ознаки зменшення корисності об'єкта основних засобів не існують і виникло відновлення корисності такого об'єкта</i>				
1	Первісна вартість об'єкта основних засобів, грн.	25200,00		
2	Сума нарахованого зносу, рн.. (10080,00 + 11988,00 : 3 роки * 1 рік)	14076,00		
3	Втрати від зменшення корисності об'єкта основних засобів, грн.	3132,00		
4	Залишкова вартість об'єкта, грн. (25200,00-14076,00-3132,00)	7992,00		
5	Сума очікуваного відшкодування, грн.	10000,00		
6	Залишкова вартість об'єкта основних засобів без врахування раніше визначеної суми витрат від зменшення його корисності, грн. (25200,00-25200,00: 5 років * 3 роки)	10080,00		
<i>Дана сума визначається для її порівняння з залишковою вартістю активу, яка збільшилася в результаті відновленні його корисності (10000,00 грн.).</i>				
7	Залишкова вартість об'єкта після відновлення його корисності, грн.	10000,00		
<i>Оскільки сума очікуваного об'єкта основних засобів на дату визнання доходів від відновлення корисності не перевищує залишкову вартість об'єкта, у такому випадку залишкова вартість прийнята в сумі очікуваного відшкодування</i>				
8	Сума доходу від відновлення корисності, грн. (10000,00-7992,00)	2008,00		
В бухгалтерському обліку дохід від відновлення корисності об'єкта основних засобів буде відображено:				
1	Відображено дохід від відновлення корисності об'єкта основних засобів	742 «Дохід від відновлення корисності активів»	131 «Знос основних засобів»	2008,00

Таблиця 2.14

**Зменшення корисності об'єкта основних засобів, який раніше
підлягав переоцінці**

№ оп.	Показник	Сума, грн.		
Зменшення корисності об'єкта основних засобів, які передують відновленню його корисності				
На балансі підприємства обліковується 2 станки, по відношення до яких виникли події, які потягли за собою зменшення корисності таких об'єктів				
1	Переоцінена первісна вартість об'єкта основних засобів, грн.	3500,00	22500,00	
2	Сума нарахованого зносу на дату зменшення корисності, грн.	12000,00	10500,00	
3	Залишкова вартість на дату зменшення корисності, грн. (стр.1-стр.2)	23000,00	12000,00	
4	Сума очікуваного відшкодування на дату зменшення корисності об'єкта, грн.	18400,00	9000,00	
5	Сума зменшення корисності об'єкта, грн. (стр.3-стр.4)	4600,00	3000,00	
6	Сума перевищення попередніх дооцінок залишкової вартості об'єкта над уцінками, грн.	2400,00	-	
7	Сума перевищення втрат від зменшення корисності над сумою дооцінки у складі додаткового капіталу, грн.	2200,00	-	
8	Сума перевищення попередніх уцінок над сумою попередніх дооцінок, грн.	-	1215,00	
В бухгалтерському обліку втрати від відновлення корисності об'єкта основних засобів будуть відображені:				
1	Відображено втрати від корисності об'єкта ОЗ за рахунок додаткового капіталу в межах суми перевищення попередніх до оцінок над уцінками	2400,00	411 «Дооцінка основних засобів»	131 «Знос основних засобів»
2	Віднесено втрати від зменшення корисності об'єкта ОЗ до складу поточних витрат в сумі перевищення зменшення корисності над сумою дооцінки, відображеної в складу додаткового капіталу	2200,00	972«Втрати від зменшення корисності активів»	131 «Знос основних засобів»
3	Відображено коригування відстро-чених податкових зобов'язань на розрахункову суму податку на прибуток з суми зміни власного капіталу (2400*25%)	600,00	54 «Відстрочені податкові зобов'язання»	411 «Дооцінка основних засобів»
4	Відображено втрати від зменшення корисності об'єкта основних засобів	3000,00	972«Втрати від зменшення корисності активів»	131 «Знос основних засобів»

Таблиця 2.15

**Відновлення корисності об'єкта основних засобів, який раніше
підлягав переоцінці**

№ оп.	Показник	Сума, грн.	
<i>Після усунення причин, які потягли за собою зменшення корисності об'єкта основних засобів, виникло відновлення його корисності</i>			
А. Дооцінка об'єкта основних засобів			
<i>На балансі підприємства числяться об'єкти основних засобів. Строк корисного використання – 10 років. Амортизація вартості нараховується прямолінійним методом. Після 2 років експлуатації об'єктів основних засобів на підприємстві прийнято рішення про їх дооцінку</i>			
1	Первісна вартість об'єкта основних засобів, грн.	50000,00	60000,00
2	Сума зносу, грн. (стр. 1 : 10 * 2)	10000,00	12000,00
3	Залишкова вартість, грн. (стр.1-стр.2)	40000,00	48000,00
4	Справедлива вартість за даними проведеної оцінки, грн.	48000,00	57600,00
5	Індекс переоцінки (стр. 4 : стр. 3)	1,2	1,2
6	Переоцінена первісна вартість, грн. (стр. 1 * стр. 5)	60000,00	72000,00
7	Переоцінена сума зносу, грн.	12000,00	14400,00
8	Переоцінена залишкова вартість, грн. (стр. 6-стр.7)	48000,00	57600,00
9	Сума дооцінки первісної вартості, грн. (стр. 6 – стр. 1)	10000,00	12000,00
10	Сума дооцінки нарахованого зносу, грн. (стр. 7 – стр. 2)	2000,00	2400,00
11	Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта, грн. (стр.8 – стр. 3)	8000,00	9600,00
Б. Зменшення корисності об'єкта основних засобів, яке передувало відновленню його корисності			
<i>Через 2 роки експлуатації об'єкта основних засобів підприємство встановило, що існують ознаки зменшення його корисності</i>			
12	Переоцінена первісна вартість об'єкта основних засобів, грн.	60000,00	72000,00
13	Сума нарахованого зносу, грн. (стр. 7+ стр. 8 : 8 * 2)	24000,00	28800,00
14	Залишкова вартість на дату зменшення корисності, грн. (стр.12-стр.13)	36000,00	43200,00
15	Сума очікуваного відшкодування на дату балансу, грн.	26000,00	40000,00
16	Втрати від зменшення корисності об'єкта основних засобів, грн.. (стр. 14 – стр. 15)	10000,00	3200,00
В. Відновлення корисності об'єкта основних засобів			

Через рік експлуатації об'єкта виявлено, що ознаки зменшення корисності не існують, що призвело до відновлення корисності об'єкта

Продовження табл. 2.15

17	Переоцінена первісна вартість об'єкта основних засобів, грн.	60000,00	72000,00
18	Сума нарахованого зносу, грн. (стр. 13+ стр. 15 : 6 * 1)	28833,33	35466,67
19	Втрати від зменшення корисності об'єкта основних засобів, грн.	10000,00	3200,00
20	Залишкова вартість об'єкта , грн. (стр.17-стр.18 – стр. 19)	21666,67	33333,33
21	Сума очікуваного відшкодування об'єкта, грн.	25000,00	36000,00
22	Залишкова вартість об'єкта основних засобів без урахування раніше визначеної суми витрат від зменшення його корисності, грн. (стр. 17 – (стр. 2 + стр. 8 : 8 * 3 роки)	32000,00	38400,00
23	Залишкова вартість об'єкта після відновлення його корисності, грн.	25000,00	36000,00
24	Сума доходу від відновлення корисності, грн.. (стр. 23 – стр. 20)	3333,33	2666,67

В бухгалтерському обліку дані операції будуть відображені:

Відновлення корисності раніше переоціненого об'єкта основних засобів, якщо сума попередніх дооцінок перевищує суму уцінок (зменшення корисності)

1	Відображено результати дооцінки об'єкта ОЗ (в частині дооцінки залишкової вартості)	9600,00	104 «Машини та обладнання»	411 «Дооцінка основних засобів»
2	Відображено результати дооцінки об'єкта основних засобів (в частині зносу)	2400,00	104 «Машини та обладнання»	131 «Знос основних засобів»
3	Нараховано відстрочені податкові зобов'язання за рахунок зменшення власного капіталу	2400,00	411 «Дооцінка основних засобів»	54 «Відстрочені податкові зобов'язання»
4	Відображено втрати від зменшення корисності об'єкта ОЗ за рахунок додаткового капіталу в межах суми перевищення попередніх дооцінок над уцінками	3200,00	411 «Дооцінка основних засобів»	131 «Знос основних засобів»
5	Відображено коригування відстрочених податкових зобов'язань на розрахункову суму податку на прибуток з суми зміни власного капіталу	800,00	54 «Відстрочені податкові зобов'язання»	411 «Дооцінка основних засобів»
6	Відображено дохід від відновлення корисності раніше переоціненого об'єкта ОЗ	2666,67	131 «Знос основних засобів»	411 «Дооцінка основних засобів»
7	Нараховано відстрочені податкові зобов'язання за рахунок	666,67	411 «Дооцінка основних	54 «Відстрочені податкові

	зменшення власного капіталу		засобів»	зобов'язання»
--	-----------------------------	--	----------	---------------

Продовження табл. 2.15

Відновлення корисності раніше переоціненого об'єкта основних засобів, якщо сума попередніх уцінок (зменшення корисності) перевищує суму дооцінок				
1	Відображено результати дооцінки об'єкта основних засобів (в частині дооцінки залишкової вартості)	8000,00	104 «Машини та обладнання»	411 «Дооцінка основних засобів»
2	Відображено результати дооцінки об'єкта основних засобів (в частині зносу)	2000,00	104 «Машини та обладнання»	131 «Знос основних засобів»
3	Нараховано відстрочені податкові зобов'язання за рахунок зменшення власного капіталу	2000,00	411 «Дооцінка основних засобів»	54 «Відстрочені податкові зобов'язання»
4	Відображено втрати від зменшення корисності об'єкта основних засобів за рахунок додаткового капіталу в межах попередньої дооцінки	8000,00	411 «Дооцінка основних засобів»	131 «Знос основних засобів»
5	Відображено коригування відстрочених податкових зобов'язань на розрахункову суму податку на прибуток з суми зміни власного капіталу	2000,00	54 «Відстрочені податкові зобов'язання»	411 «Дооцінка основних засобів»
6	Відображено суму перевищення зменшення корисності об'єкта основних засобів над сумою попередньої дооцінки	2000,00	972 «Втрати від зменшення корисності активів»	131 «Знос основних засобів»
7	Відображено дохід від відновлення корисності об'єкта в межах перевищення сум раніше проведеного зменшення корисності об'єкта основних засобів над сумою дооцінки	2000,00	131 «Знос основних засобів»	742 «Дохід від відновлення корисності активів»
8	Відображено дохід від відновлення корисності на суму що залишилася	1333,33	131 «Знос основних засобів»	411 «Дооцінка основних засобів»
8	Нараховано відстрочені податкові зобов'язання за рахунок зменшення власного капіталу	333,33	411 «Дооцінка основних засобів»	54 «Відстрочені податкові зобов'язання»

2.5. Облік вибуття основних засобів

Цільова спрямованість: з'ясувати особливості обліку вибуття основних засобів за різними напрямками.

Питання для розгляду:

1. *Особливості обліку вибуття основних засобів за різними напрямками.*

1. Особливості обліку вибуття основних засобів за різними напрямками

Причинами вибуття основних засобів можуть бути :

- продаж ;
- ліквідація через невідповідність критеріям визнання активом ;
- безоплатна передача іншим підприємствам (організаціям);
- списання у випадку виявлення нестачі (рис. 2.25).

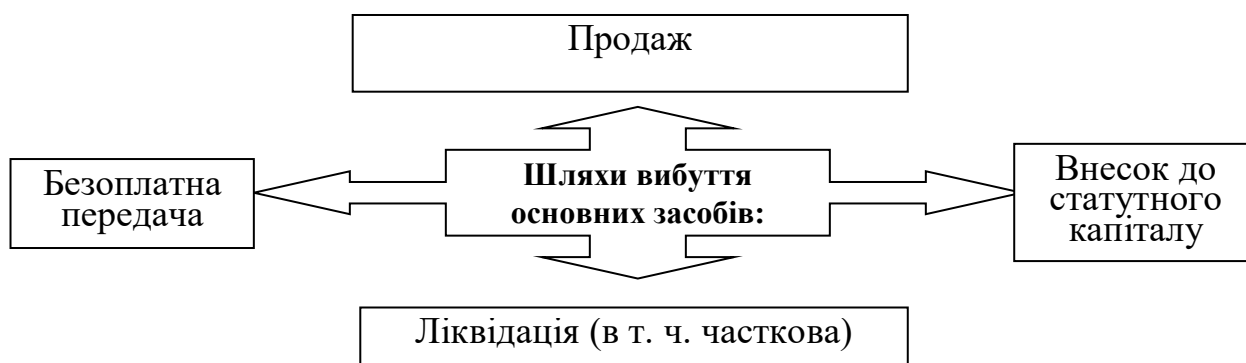


Рис. 2.25 – Шляхи вибуття основних засобів

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

Реалізація основних засобів здійснюється за узгодженими між сторонами цінами. При цьому основні засоби спочатку переводяться до складу товарів і у вигляді останніх списуються з балансу підприємства.

Дохід від продажу в бухобліку визнають за правилами п. 8 П(С)БО 15, а саме за умови, що:

- 1) сума доходу може бути достовірно визначена;
- 2) покупцеві передані ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на актив;
- 3) продавець надалі не здійснює управління і контроль за реалізованим активом;
- 4) є впевненість у тому, що в результаті операції станеться збільшення економічних вигід, а витрати, пов'язані з операцією, можуть бути достовірно визначені.

Отже, при продажу ОЗ доходи в бухобліку виникають, зазвичай, за відвантаженням об'єктів ОЗ.

Доходи від реалізації ОЗ, визнаних утримуваними для продажу, відображають за кредитом субрахунку 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів».

Балансову вартість активу при його реалізації списують у дебет субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів».

Списання (ліквідація) основних засобів може відбутися за двох причин :

- ✓ самостійне рішення власника;
- ✓ незалежні від власника обставини (вкрадення, зруйнування, рожежа, стихійне лихо, об'єкт не може використовуватися за їх первісним значенням).

Самостійне рішення власника, щодо ліквідації об'єкта ОЗ можливе, якщо з яких-небудь причин об'єкт ОЗ не відповідає критеріям визнання активом (об'єкт повністю втрачає свої первісні якості (внаслідок фізичного і морального зносу або минулих подій), відновлення яких не є можливим або доцільним).

Для визначення непридатності ОЗ до подальшого використання й оформлення відповідних первинних документів керівник підприємства створює постійно діючу комісію.

Така комісія здійснює безпосередній огляд об'єкта, що підлягає списанню, встановлює його непридатність до відновлення і подальшого використання, конкретні причини списання об'єкта, визначає можливість використання окремих вузлів, деталей і матеріалів, які можуть бути отримані від розбирання (ліквідації) об'єкта, а також здійснює їх оцінку.

Результати роботи комісії оформляють Актом списання основних засобів (форма № ОЗ-3) або Актом на списання автотранспортних засобів (форма № ОЗ-4).

До актів списання основних засобів необхідно додати інвентарну картку обліку основних засобів, у якій роблять відповідні записи про вибуття.

Як і у випадку з продажем ОЗ з місяця, наступного за місяцем виведення об'єкта ОЗ з експлуатації, на нього припиняють нараховувати амортизацію.

При вибутті активу зі складу ОЗ (тобто списанні) його залишкову вартість відносять до складу інших витрат того звітного періоду, в якому сталося вибуття. При цьому за дебетом субрахунку 976 відображають також витрати, пов'язані з ліквідацією (демонтажем) об'єкта ОЗ (зарплату працівників, відрахування на соціальні заходи, послуги сторонніх організацій тощо).

Зазвичай після ліквідації (демонтажу) ОЗ у розпорядженні підприємства залишаються запасні частини, комплектуючі й інші відходи. І вони обов'язково мають бути обліковані. Зараховують їх на баланс залежно від напрямку подальшого використання :

— або за чистою вартістю реалізації (якщо підприємство планує їх продавати);

— або за ціною можливого використання (якщо підприємство планує використовувати їх у своїй господарській діяльності).

Таку вартість указують в акті списання об'єкта ОЗ.

Надходження цих матеріальних цінностей у бухгалтерському обліку підприємства відображають у складі доходів за кредитом субрахунку 746 «Інші доходи від звичайної діяльності».

При **безоплатній передачі** об'єктів ОЗ переводити до складу необоротних активів, утримуваних для продажу, такі об'єкти не потрібно. Водночас об'єкт ОЗ, що безоплатно передається, все одно необхідно виключити з активів. Роблять це такими записами:

— Дт 131 — Кт 10 — списання зносу (з урахуванням амортизації в місяці передачі об'єкта);

— Дт 976 — Кт 10 — списання залишкової вартості об'єкта на витрати.

А ось на доходи така операція ніяк не вплине. Адже в результаті безоплатної передачі не відбувається ні збільшення активів, ні зменшення зобов'язань.

Внесення ОЗ до статутного капіталу іншого підприємства розцінюється як їх продаж, що передбачає їх переведення до складу необоротних активів, утримуваних для продажу. Далі їх вибуття відображають на рахунках бухобліку аналогічно їх.

Водночас операція з внесення ОЗ до статутного капіталу юридичної особи в обмін на емітовані нею корпоративні права вважається фінансовою інвестицією. При цьому така інвестиція, зазвичай, є довгостроковою. Адже корпоративні права придбаваються з метою отримання доходу протягом часу, що перевищує 1 рік. Такі інвестиції слід відображати за дебетом рахунка 14 «Довгострокові фінансові інвестиції».

Передачу об'єктів ОЗ до статутного капіталу іншого підприємства здійснюють за вартістю, погодженою засновниками (учасниками) і зафіксованою в установчих документах. Ця вартість і вважатиметься справедливою вартістю переданих активів. І саме ця вартість вважається собівартістю фінансової інвестиції, за якою її зараховують на баланс при первісному визнанні.

Бухгалтерські записи здійснюють на підставі первинних документів про передачу об'єкта покупцеві (рахунка, акта, накладної на відпуск та ін).

Типова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з вибуття основних засобів наведено у табл. 2.16.

Таблиця 2.16

Бухгалтерський облік вибуття основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
Продаж основних засобів				
<i>Продано об'єкт 03 за 180000 грн., в т.ч. ПДВ – 30000 грн. Його первісна вартість становить – 120000 грн., нарахований знос – 20000 грн. Витрати, пов'язані з реалізацією (оплата послуг сторонніх організацій, заробітна плата), - 7500 грн.</i>				
1	Списано основні засоби у сумі зносу	20000,00	131«Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»
2	Відображено переведення об'єкта зі складу основних засобів до складу необоротних активів утримуваних для продажу	100000,00	286 «Необ активи та групи вибуття, утрим. для продажу»	10 «Основні засоби»
3	Відображено дохід від реалізації ОЗ	180000,00	377«Розрахунки з іншими дебіторами»	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»
4	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ (для виробничих основних засобів)	30000,00	712 «Дохід від реалізації ін оборотних активів»	641«Розрахунки за податками»
5	Відображено витрати, пов'язані з реалізацією основних засобів	7500,00	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»
6	Отримано оплату від покупця	180000,00	311"Поточні рахунки в національній валюті"	377«Розрахунки з іншими дебіторами»
Ліквідація основних засобів				
<i>Ліквідовано об'єкт основних засобів, первісна вартість якого – 12000 грн., нарахований знос – 10000 грн., витрати, пов'язані з ліквідацією, - 180 грн., оприбутковано матеріали від ліквідації (деталі, запасні частини, цегла)</i>				
7	Списано знос основних засобів	10000,00	131«Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»
8	Списано залишкову вартість основних засобів	2000,00	976 «Списання необ активів»	10 «Основні засоби»

Продовження табл. 2.16

9	Відображено витрати, пов'язані з ліквідацією	180,00	976 «Списання необоротних активів»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» 65 «Розрахунки за страхуванням» 685 «Розрахунки з ін кредиторами»
10	Оприбутковано матеріали від ліквідації основних засобів	650,00	20 «Виробничі запаси»	746 «Інші доходи від звичайної діяльності»
11	У кінці звітнього періоду списано на фінансовий результат:			
	- доходи	650,00	746 «Інші доходи від звичайної діяльності»	793 «Результат іншої звичайної діяльності»
	- витрати	2180,00	793 «Результати ін звичайної діяльності»	976 «Списання необоротних активів»
Безоплатна передача основних засобів				
<i>Безоплатно передано об'єкт основних засобів, первісна вартість якого – 10000,00 грн., знос – 6000,00 грн. Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ у сумі 800,00 грн.</i>				
12	Списано знос	6000,00	131 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»
13	Списано залишкову вартість основних засобів	4000,00	977 «Інші витрати звичайної діяльності»	10 «Основні засоби»
14	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	800,00	977 «Інші витрати звичайної діяльності»	641 «Розрахунки за податками»
15	У кінці звітнього періоду списано на фінансовий результат витрати	4800,00	793 «Результати іншої звичайної діяльності»	976 «Списання необоротних активів»

1	2	3	4	5
Внесок до уставного капіталу іншого підприємства				
<i>ТОВ «Ампір» передало до статутного капіталу ТОВ «Мінйон» будівлю (частка в статутному капіталі — 30 %). Її залишкова вартість на початок місяця вибуття — 506800 грн., а на кінець — 504000 грн. Сума нарахованого зносу на кінець місяця вибуття — 336000 грн. Будівля передається за погодженою засновниками вартістю — 600000 грн. (у т.ч. ПДВ — 100000 грн.).</i>				
16	Відображено переведення об'єкта до складу необоротних активів, утримуваних для продажу	504000,00	286 "Необ активи та групи вибуття, утрим. для продажу"	103 "Будинки та споруди"
17	Списано суму нарахованого зносу за об'єктом	336000,00	131 «Знос основних засобів»	103 "Будинки та споруди"
18	Передано об'єкт ОЗ за справедливою вартістю, погодженою засновниками	600000,00	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	712 "Дохід від реалізації ін оборот активів"
19	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ виходячи з договірної (погодженої засновниками) вартості	100000,00	712 "Дохід від реалізації ін оборот активів"	641 «Розрахунки за податками»
20	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ на різницю між балансовою (залишковою) вартістю об'єкта ОЗ на початок місяця вибуття і його договірною вартістю* (506800,00 грн. x 20 % : 100 % - 100000,00)	1360,00	949 "Інші витрати операційної діяльності"	641 «Розрахунки за податками»
21	<i>* Оскільки погоджена засновниками вартість будівлі (500000,00 грн.) нижче балансової вартості на початок місяця її реалізації (506800,00 грн.), базою обкладення ПДВ є балансова вартість.</i>			
22	Списано балансову вартість переданого об'єкта ОЗ	504000,00	943 "Собів-ть реалізованих виробничих запасів"	286 "Необ активи та групи вибуття, утрим. для продажу"
23	Відображено придбання фінансової інвестиції у вигляді частки в статутному капіталі	600000,00	141 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі"	685 «Розрахунки з ін кредиторами»
24	Зроблено залік заборгованостей	600000,00	685 «Розрахунки з ін кредиторами»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»

Продовження табл. 2.16

1	2	3	4	5
25	Віднесено на фінансовий результат:			
26	— суму доходу від передачі об'єкта ОЗ	500000,00	712"Дохід від реалізації ін оборот активів"	791 "Результат операційної діяльності"
27	— балансову вартість переданого об'єкта ОЗ	504000,00	791"Результат операційної діяльності"	943"Собів-ть реалізованих виробничих запасів"
28	— суму нарахованого ПДВ від суми перевищення мінбази над договірною вартістю	1360,00	791"Результат операційної діяльності"	949 "Інші витрати операційної діяльності"

2.6. Облік орендних (лізингових) операцій основних засобів

Цільова спрямованість: розглянути нормативне регулювання орендних відносин; засвоїти основні поняття та особливості організації обліку операцій з операційної та фінансової оренди

Питання для розгляду:

1. Облік операцій з операційної оренди (документування, надходження, списання).
2. Облік операцій, пов'язаних з придбанням основних засобів на умовах фінансової оренди.

1. Облік операцій з операційної оренди (документування, надходження, списання).

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про оренду необоротних активів та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 14 «Оренда» (рис. 2.26).

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», розроблений на підставі однойменного МСБО 17. Національний стандарт, з одного боку, суворо дотримується рекомендацій, а з другого – допускає істотні відхилення від положень МСБО 17 і передбачає власне тлумачення термінів, що найчастіше використовуються у стандарті. Найсуттєвіші відмінності між П(С)БО 14 та МСФЗ 17 наведено в таблиці 2.17.



Таблиця 2.17

Найсуттєвіші відмінності між П(С)БО 14 та МСФЗ 17

Ознака	П(С)БО 14 «Оренда»	МСФЗ 17 «Оренда»
1	2	3
Класифікація оренди	Показники ситуацій, що можуть привести до класифікації оренди як фінансової Не розглядаються	а) якщо орендар може анулювати угоду про оренду, збитки орендодавця, пов'язані з анулюванням, несе орендар; б) прибутки про збитки від коливання справедливої вартості залишку припадають на орендаря (наприклад, у формі знижок орендної плати, які дорівнюють більшості надходжень від продажу наприкінці оренди); в) орендар має можливість продовжити оренду на додатковий період за орендну плату, значно нижчу ринкової орендної плати

Облік оренди в орендаря Облік оренди в орендодавця	Затрати орендаря на поліпшення об'єкту		Не розглядається
	операційної оренди	фінансової оренди	
	які призводять до збільшення майбутніх економічних вигід, що первісно очікувались від його використання, відображаються як капітальні інвестиції, що включаються		
	у створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активів	до вартості об'єкта фінансової оренди	
Облік оренди в орендарів	Об'єкт операційної оренди відображається на позабалансовому рахунку бухгалтерського обліку за вартістю, вказаною в угоді про оренду		Не розглядається
Розподіл фінансового доходу між звітними періодами			
здійснюється із застосуванням орендної ставки на залишок дебіторської заборгованості орендаря на початок звітного періоду		здійснюється на систематичній і раціональній основі та базується на моделі, що відображає сталу періодичні прибутковість на чисті інвестиції орендодавця, не сплачені за фінансовою орендою	
Продаж активу з укладанням угоди про його одержання продавцем в оренду	Сума перевищення продажної вартості активу над справедливою вартістю проданого активу		
	включається до складу доходів майбутніх періодів продавця-орендаря з визнанням її доходом відповідного звітного періоду протягом строку оренди		слід відстрочувати та амортизувати за період, протягом якого очікується використання активу
Інформація що розкри-вається у Примітках до річної	Орендар-виробник надає інформацію щодо фінансової звітності		
	про суму резерву сумнівних боргів на дату балансу щодо дебіторської заборгованості орендарів		Не розглядається

Дія П(С)БО 14 не поширюється на такі види угод:

- орендні угоди, пов'язані з розвідкою та використанням природних ресурсів (за винятком оренди земельних ділянок);
- угоди щодо використання авторських та суміжних прав;
- угоди щодо оренди цілісних майнових комплексів.

Згідно зазначеного П(С) БО 14, існує два види оренди: фінансова та операційна (рис. 2.27).

Слід зауважити, що передані в операційну оренду об'єкти продовжують відображатися в орендодавця на балансових рахунках бухгалтерського обліку.

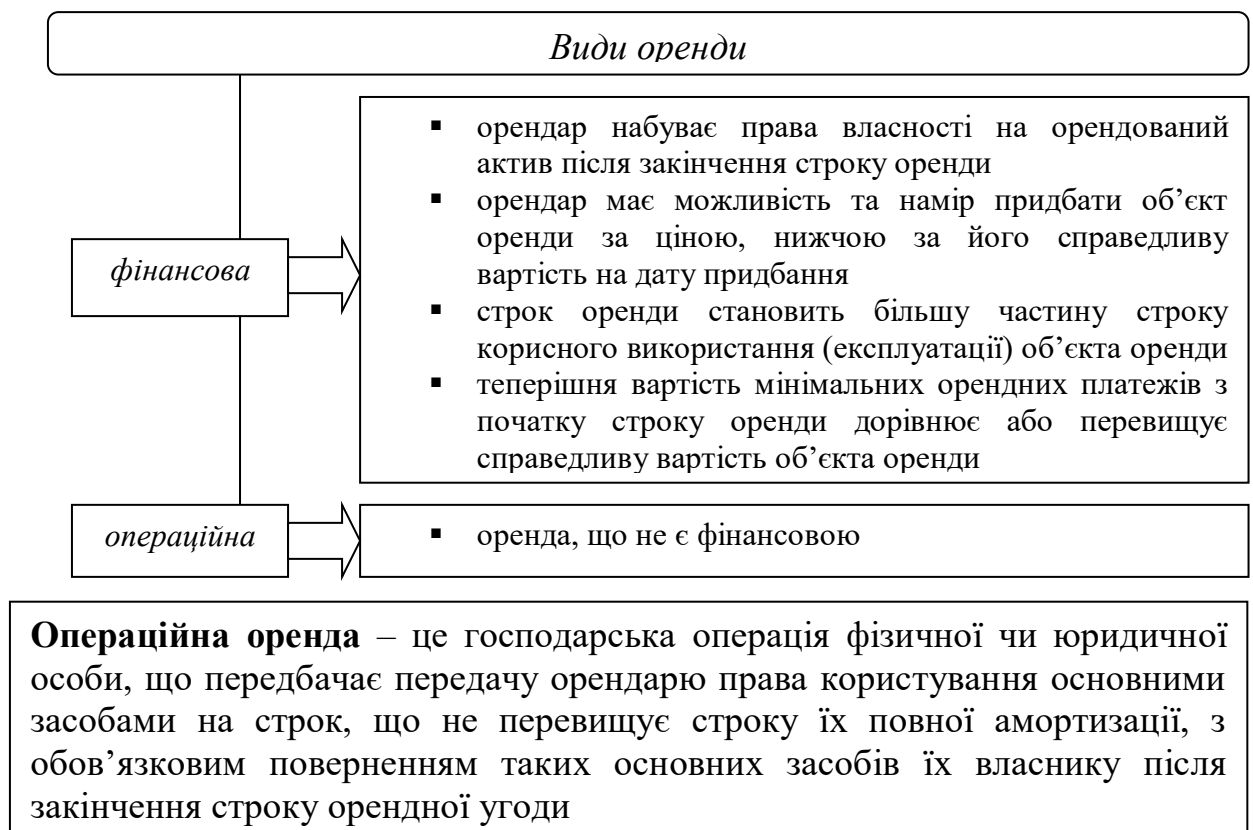


Рис. 2.27 – Види оренди

У орендаря отримані на підставі договорів операційної оренди основні засоби обліковуються на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» за вартістю, зазначеною в угоді про оренду. Збільшення залишку рахунку 01 відбувається при прийнятті орендарем на облік ОЗ, зменшення — при їх поверненні орендодавцю.

Дохід від операційної оренди відображається на субрахунку 713 «Дохід від операційної оренди активів», якщо діяльність з передачі майна в оренду не є предметом (метою) створення підприємства-орендодавця; на рахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг», якщо - основна діяльність підприємства-орендодавця.

Витрати, пов'язані з орендою обліку орендаря, відображаються в обліку наступним чином (табл. 2.18).

Для аналітичного обліку та забезпечення спостереження за використанням у місцях експлуатації ОЗ кожному об'єкту присвоюється інвентарний номер.

Інвентарний номер закріплюється за таким об'єктом на весь час його знаходження на даному підприємстві. Інвентарні номери об'єктів ОЗ, що вибули, не присвоюються іншим об'єктам, які надійшли на підприємство, протягом періоду, який забезпечує виключення ідентифікування нових об'єктів з тими, що вибули (наприклад, протягом строків зберігання документів). Орендовані об'єкти ОЗ можуть залишатися з інвентарним номером орендодавця (якщо у орендаря відсутні ОЗ з таким самим інвентарним номером).

Відображення в обліку операційної оренди

ОРЕНДАР						
Актив, отриманий (переданий) на умовах операційної оренди				Витрати на укладання угоди	Орендна плата	
Вартість	Амортизація	Витрати на підтримання в робочому стані	Витрати на поліпшення		Нарахована (сплачена після надання послуг)	Сплачена наперед
Поза балансом на рахунку 01 «Орендовані необ активи»	-	У складі витрат звітного періоду	На балансі протягом строку орендної угоди незалежно від згоди на вішкоування витрат	-	У складі витрат звітного періоду	У складі витрат майбутніх періодів (рах.39) з включ. до витрат звіт періоду
ОРЕНДОДАВЕЦЬ						
На балансі на рах. 10 «Основні засоби»	Нараховується	-	У складі витрат звітного періоду	У складі доходів звітного періоду (рах 713 «Доходи від операційної оренди активів»)	У складі доходів майб періодів (рах 69) з поступовим включенням до доходів зв періоду (рах 713)	

Документальне оформлення орендних операцій узагальнено на рис. 2.28.

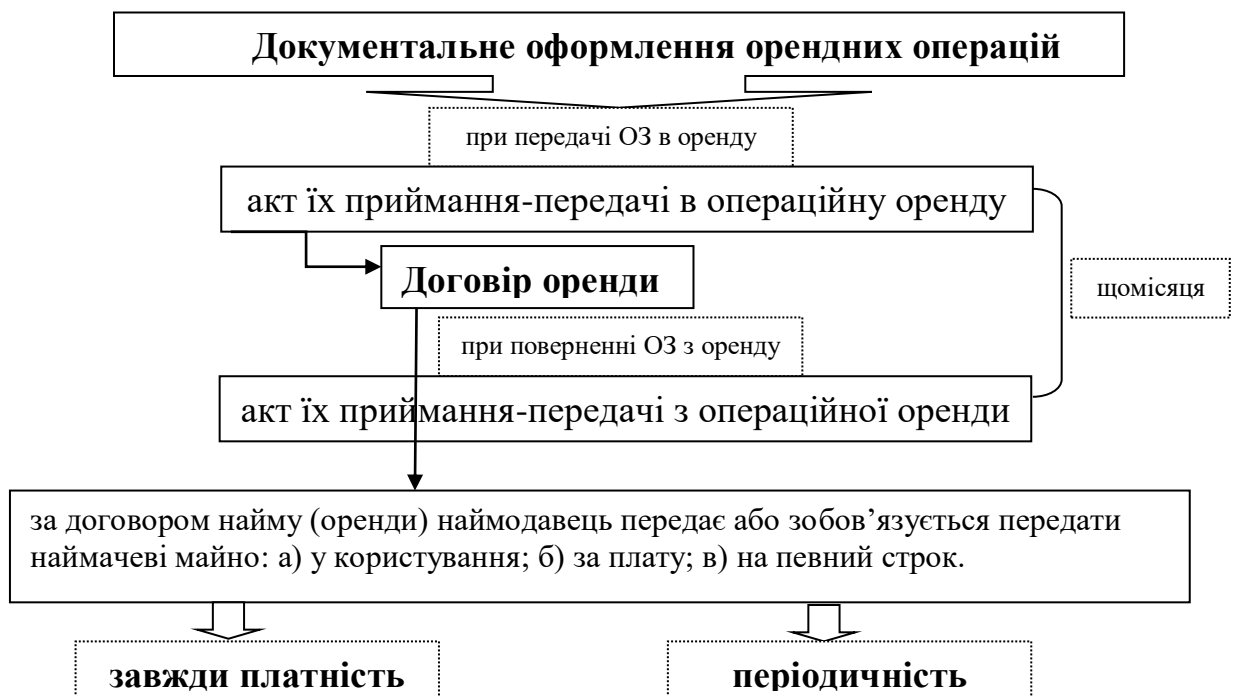


Рис. 2.28 – Документальне оформлення орендних операцій

Договір оренди (лізингу) – угода про право на користування орендарем конкретним об'єктом необоротного активу за плату на погоджений з орендодавцем строк

Відображення орендних операцій в обліку розглянемо на прикладах (табл. 2.19)

Таблиця 2.19

Кореспонденція рахунків з обліку операційної оренди

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	
Операційна оренда А.У орендодавця				
<p><i>Підприємство «Буг» передало в операційну оренду ін. підприємству строком на два місяці верстат (104 «Машини та обладнання»). Передача майна в оренду не є основною діяльністю підприємства. Підприємство «Буг» на переданий в оренду верстат нараховує амортизацію за прямолінійним методом щомісяця у сумі 400 грн. Суми амортизації орендодавець відображає за ДТ субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності». Розмір орендної плати за місяць відповідно до договору становить 800 грн., крім того ПДВ – 160 грн. Договором встановлено, що за день передачі майна в оренду і за день повернення майна з оренди орендна плата підлягає сплаті як за два дні користування майном. Відповідно до договору сплата орендарем сум орендної плати на рахунок орендодавця за кожен календарний місяць, протягом якого майно знаходилося в оренді, здійснюється авансом не пізніше 15 числа цього місяця. Факт надання орендних послуг підтверджується актом приймання-передачі послуг.</i></p>				
№з /п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Отримано 15 лютого авансом орендну плату за лютий	311«Поточні рахунки національній валюті»	681"Розрахунки за авансами одержаними"	960
2	Нараховано за першою подією (отриманням авансу) податкові зобов'язання з ПДВ	643"Податкові зобов'язання"	641 «Розрахунки за податками»	160
3	Нараховано 29 лютого дохід від оренди за поточний місяць	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	713«Дохід від операц оренди активів»	960
4	Відображено суму ПДВ, що пов'язана з доходом від операційної оренди за лютий	713«Дохід від операційної оренди активів»	643"Податкові зобов'язання"	160
5	Зараховано залишки за рахунками	681"Розрахунки за авансами одержаними"	377«Розрахунки з іншими дебіторами»	960
6	Нараховано 29 лютого амортизацію за поточний місяць	949 "Інші витрати операційної діяльності"	131«Знос основних засобів»	400

Продовження табл. 2.19

7	Отримано 15 березня авансом орендну плату за березень	311«Поточні рах в націонал. валюті»	681"Розрах за авансами одержаними"	960
8	Нараховано за першою подією (авансу) податкове зобов'язання з ПДВ	643"Податкові зобов'язання"	641 «Розрахунки за податками»	160
9	Нараховано 31 березня дохід від оренди за поточний місяць	377«Розрахунки з іншими дебіторами»	713«Дохід від операц оренди активів»	960
10	Відображено суму ПДВ, пов'язану з доходом від операційної оренди за березень	713 «Дохід від операційної оренди активів»	643"Податкові зобов'язання"	160
11	Зараховано залишки за рахунками	681 "Розрах за авансами одержаними"	377«Розрахунки з іншими дебіторами»	960
12	Нараховано 31 березня амортизацію за поточний місяць	949 "Інші витрати операц діяльності"	131«Знос основних засобів»	400

Б. У орендаря

Підприємство «Десна» отримало в операційну (оперативну) оренду у іншої юридичної особи строком на один місяць торговельне обладнання.

Отримане в оренду торговельне обладнання вартістю, – 15 000 грн. Це обладнання орендар використовує з метою збуту продукції (тобто витрати будуть відображаються на рах 93 «Витрати на збут»).

Розмір орендної плати за місяць відповідно до договору становить 500 грн., крім того ПДВ – 100 грн. Договором встановлено, що за день передачі майна в оренду і за день повернення майна з оренди орендна плата підлягає сплаті як за два дні користування майном. Сплата орендарем сум орендної плати за календарний місяць, здійснюється авансом не пізніше 10 числа цього місяця.

Факт надання орендних послуг підтверджується актом здавання-приймання послуг.

1	Отримано в оренду обладнання	01 «Орендовані необоротні активи»		15 000
2	Сплачено авансом орендну плату за березень	371"Розрахунки за виданими авансами"	311"Поточні рах в націонал валюті"	600
3	Нараховано податковий кредит з ПДВ	641«Розрахунки за податками»	644"Податковий кредит"	100
4	Нараховано витрати на оренду за лютий	93«Витрати на збут»	685«Розрах з ін кредиторами»	500
5	Відображено суму ПДВ, пов'язану з орендою за лютий	644"Податковий кредит"	685«Розрахунки з іншими кредиторами»	100
6	Зараховано залишки за рахунками	685«Розрахунки з іншими кредиторами»	371"Розрахунки за виданими авансами"	600
7	Повернуто з оренди обладнання (зменшено залишок на позабалансовому рах 01)	-	01«Орендовані необоротні активи»	15 000

!!! Зверніть увагу.

Отриману авансом за декілька періодів орендну плату одразу до доходу не включають. Її спочатку відносять до складу доходів майбутніх періодів (кредит рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів»), а вже в тих періодах, за які орендну плату отримано, визнають дохід (Дт 69 – Кт 703 або 713). Причому тут має значення розрахунковий період, установлений у договорі оренди. Від нього й залежатиме момент відображення доходу.

Амортизацію переданих в оренду об'єктів (основних засобів, інших необоротних матеріальних активів) орендодавець продовжує нараховувати згідно з установленими для таких активів правилами.

Додаткові витрати орендодавця під час укладання договору (наприклад, на засвідчення договору у нотаріуса, юридичні послуги, комісійна винагорода посереднику) відображають у складі інших операційних витрат (за дебетом субрахунку 949) того звітного періоду, в якому вони здійснені.

2. Облік операцій, пов'язаних з придбанням основних засобів на умовах фінансової оренди

У бухобліку операції фінансового лізингу (оренди) відображають за правилами П(С)БО 14.

Головні ознаки фінансової оренди узагальнено на рис. 2.29.

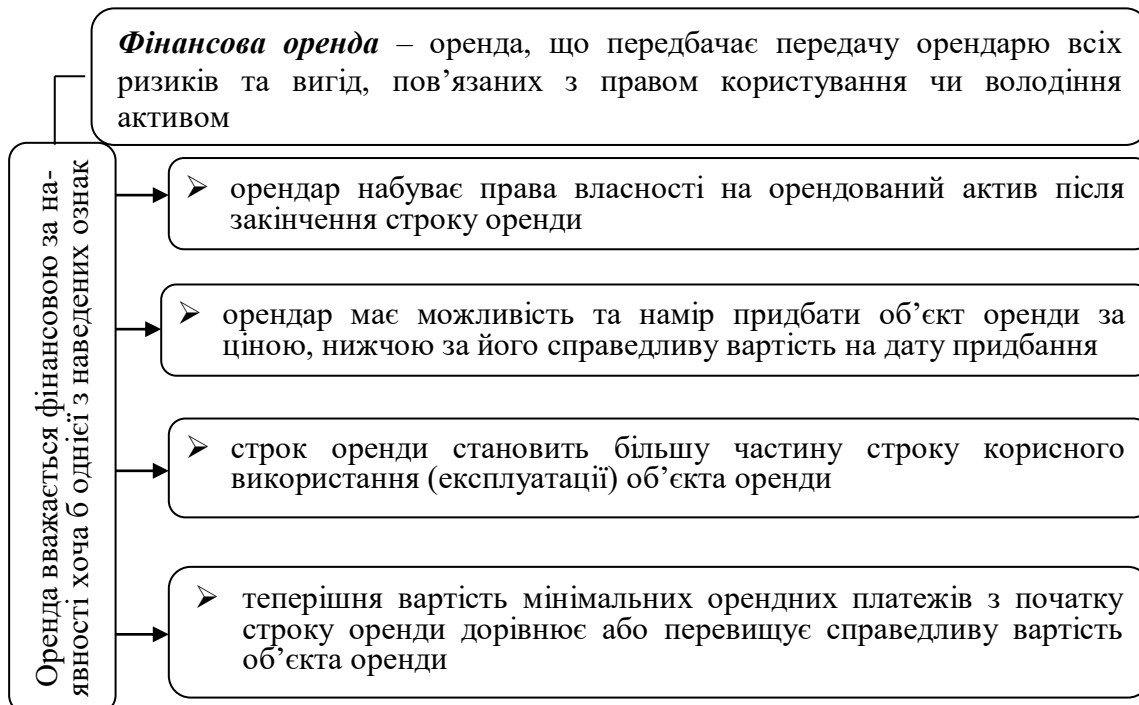


Рис. 2.29 – Ознаки фінансової оренди для бухгалтерського обліку

Слід зазначити, що *П(С)БО 14* при описі облікових особливостей орендних операцій дуже часто оперує маловідомими термінами, найважливіші з яких наведено в табл. 2.1).

Таблиця 2.20

Визначення термінів

№ з/п	Термін з <i>П(С)БО 14</i>	Визначення терміна
1	Мінімальні орендні платежі	Платежі, що підлягають сплаті орендарем протягом строку оренди (за вирахуванням вартості послуг та податків, що підлягають сплаті орендодавцю, і непередбаченої орендної плати), збільшені: 1) для орендаря – на суму його гарантованої ліквідаційної вартості; 2) для орендодавця – на суму його гарантованої ліквідаційної вартості
2	Непередбачена орендна плата	Частина орендної плати, яка не зафіксована конкретною сумою та розраховується із застосуванням показників інших, ніж строк оренди (обсяг продажу, рівень використання, індекс інфляції та цін, ринкові ставки відсотка тощо)
3	Гарантована ліквідаційна вартість	Для орендаря : частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендарем або пов'язаною з ним стороною. Для орендодавця : частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендарем або незалежною третьою стороною, здатною за своїм фінансовим станом відповідати за гарантією
4	Негарантована ліквідаційна вартість	Частина ліквідаційної вартості об'єкта оренди, отримання якої орендодавцем не забезпечується або гарантується лише пов'язаною з ним стороною
5	Теперішня вартість мінімальних орендних платежів	Дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде необхідна для погашення зобов'язання. Таким чином, це приведена шляхом дисконтування (тобто за допомогою дисконтної ставки) до поточного моменту вартість платежів, сплата яких очікується в майбутньому
6	Орендна ставка відсотка	Ставка відсотка, за якою теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості дорівнює справедливій вартості об'єкта фінансової оренди на початок строку оренди
<p><i>Орендну ставку відсотка встановлює орендодавець для визначення суми доходу від орендної плати. За відсутності ставки відсотка в договорі вона може бути різною в орендаря та орендодавця.</i></p>		

Порядок розрахунку **теперішньої вартості мінімальних орендних платежів** за договором фінансової оренди залежить від того, коли згідно з договором сторони нараховують орендні платежі: на початку чи в кінці звітного періоду. Отже:

– **якщо мінімальні орендні платежі нараховують на початку звітного періоду** (кварталу, року), то застосовують таку формулу:

$$ТВ_{\text{мопн}} = \text{МОП} \times \left(1 + \frac{1 - \frac{1}{(1+i)^{n-1}}}{i} \right),$$

де $ТВ_{\text{мопн}}$ — теперішня вартість мінімальних орендних платежів за умови їх нарахування **на початку звітного періоду**;

МОП – сума мінімального орендного платежу, яку сплачують регулярно (ануїтет*);

n – кількість періодів, за які сплачують орендну плату і нараховують відсотки;

i – ставка відсотка для цього періоду;

— **якщо мінімальні орендні платежі нараховують у кінці звітного періоду** (кварталу, року), то їх теперішню вартість визначають так:

$$ТВ_{\text{мопк}} = \text{МОП} \times \left(\frac{1 - \frac{1}{(1+i)^n}}{i} \right),$$

де $ТВ_{\text{мопк}}$ – теперішня вартість мінімальних орендних платежів за умови їх нарахування **в кінці звітного періоду**.

Орендар відображає в бухгалтерському обліку одержаний у фінансову оренду об'єкт одночасно як *актив і зобов'язання за найменшою на початок строку оцінкою*: справедливою вартістю активу або теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів.

!!! Зверніть увагу.

При фінансовій оренді об'єкт фінансової оренди (актив) виключається з балансу орендодавця з одночасним визнанням довгострокої дебіторської заборгованості.

Орендар зараховує об'єкт фінансової оренди на баланс до складу ОЗ з одночасним визнанням довгострокової кредиторської заборгованості – зобов'язання з фінансової оренди.

Витрати понесені орендодавцем та орендарем на утримання об'єкта ОЗ наведено на рис. 2.30.

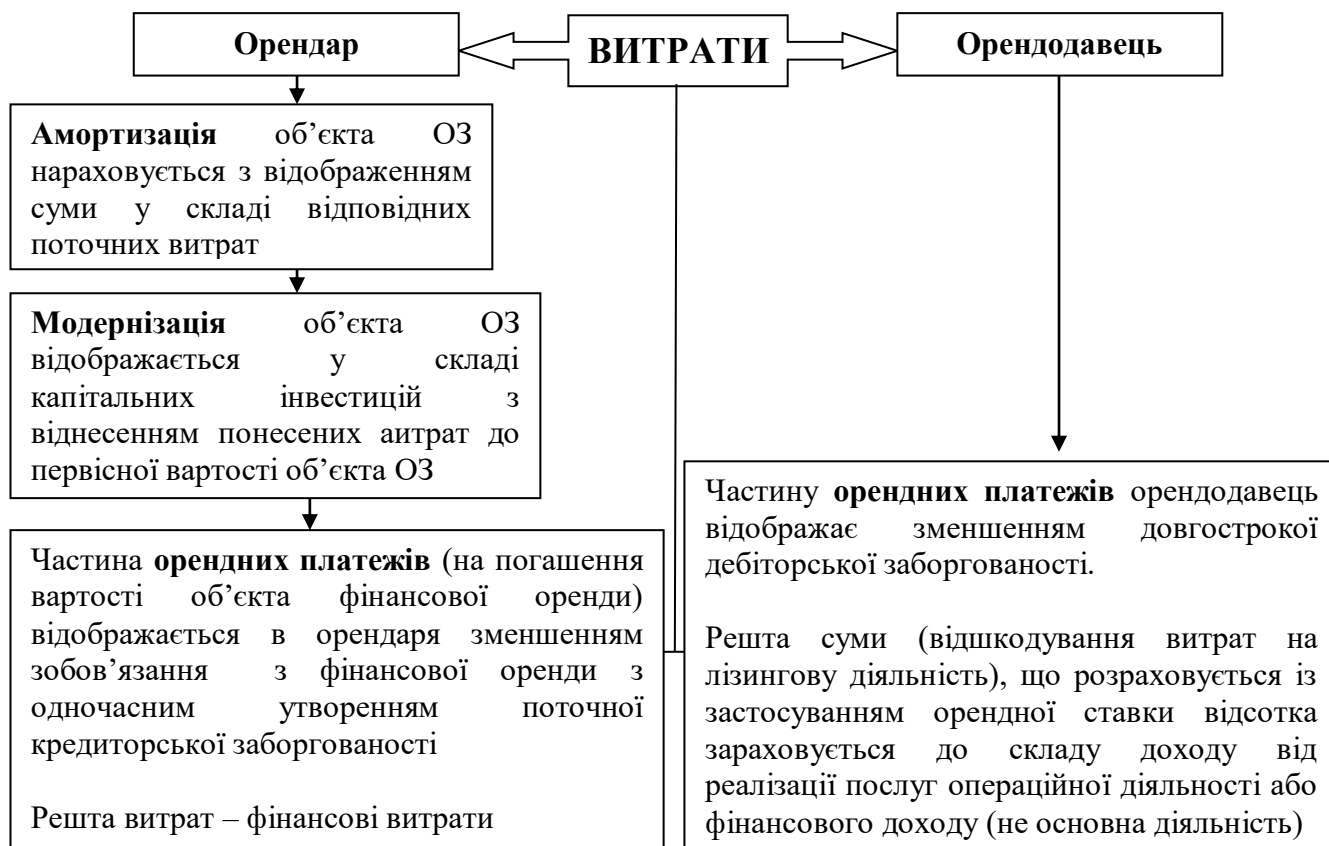


Рис. 2.30 – Витрати підприємств на утримання об'єкта ОЗ при фінансовій оренді

Нижче розглянемо відображення операцій з фінансової оренди та наприкладках (табл. 2.21, 2.22).

Наприклад. Підприємство-лізингодавець передає у фінансовий лізинг власний автомобіль, що значиться в нього на балансі. Справедлива вартість автомобіля згідно з договором фінансової оренди — 960000 грн. (у тому числі ПДВ 20 % – 160000 грн.).

Первісна вартість автомобіля – 800000 грн., залишкова вартість – 720000 грн., сума нарахованого зносу – 80000 грн.

Орендну ставку відсотка встановлено в договорі на рівні 24 % на рік (тобто 2 % на місяць). Орендні платежі сплачуються щомісячно.

Договором фінансового лізингу, укладеним строком на 3 роки (або 36 місяців), передбачено можливість повернення лізингоотримувачем орендованого майна. На момент повернення автомобіля лізингодавцю сума

лізингових платежів, не сплачених за такий об'єкт лізингу, становила 210978,98 грн. (у тому числі ПДВ 20 % – 35163,16 грн.).

На підставі наявних у нас даних ми можемо знайти суму мінімального орендного платежу, яку лізингоотримувач повинен сплачувати регулярно протягом усього строку дії договору фінансової оренди (ануїтет). Для цього скористаємося формулою розрахунку мінімальних орендних платежів у разі їх нарахування наприкінці звітного періоду:

$$TB_{\text{мопк}} = \text{МОП} \times \left(\frac{1 - \frac{1}{(1+i)^n}}{i} \right) .$$

Перетворивши цю формулу, ми з вами легко зможемо визначити невідому складову (**МОП**):

$$\text{МОП} = \left(\frac{TB_{\text{мопк}} \times i}{1 - 1 : (1+i)^n} \right) .$$

Отже, ануїтет, або регулярно сплачуваний мінімальний орендний платіж становить:

$$\begin{aligned} \text{МОП} &= \frac{960000 \times 0,02}{1 - 1 : (1 + 0,02)^{36}} = \frac{19200}{1 - 1 : 2,03989} = \\ &= \frac{19200}{0,50978} = 37663,31 \text{ грн.} \end{aligned}$$

Таким чином, сума мінімального орендного платежу, що сплачується лізингоотримувачем щомісячно (ануїтет), становить **37663,31 грн.**

Лізинговий платіж складається з двох частин:

- суми, що є відшкодуванням вартості об'єкта фінлізингу;
- суми відсотків (винагороди) за надане у фінансовий лізинг майно (фінансові доходи лізингодавця).

Із розрахунку випливає, що загальна сума мінімального орендного платежу — 1355879,16 грн. (37663,31 грн./міс. x 36 міс.). З них фінансовий дохід становить 395879,16 грн. (1355879,16 грн. - 960000,00 грн.).

Тепер потрібно розподілити суму фінансового доходу між періодами.

У нашому випадку щомісячні платежі лізингоотримувача на користь лізингодавця після розподілу виглядатимуть так (табл. 2.21).

Таблиця 2.21

Розподіл щомісячного лізингового платежу

Період	Ануїтет (мінімальна сума орендних платежів, що сплачується щомісячно)	Лізингові (орендні) платежі:		Залишок заборгованості орендаря на кінець періоду (гр. 5 попереднього рядка - гр. 4)
		у частині % (фінансові доходи) (гр. 5 попереднього рядка x 0,02)	у частині відшкодування вартості об'єкта лізингу (гр. 2 - гр. 3)	
				960000,00
1-й місяць	37663,31	19200,00	18463,31	941536,69
2-й місяць	37663,31	18830,73	18832,58	922704,11
3-й місяць	37663,31	18454,08	19209,23	903494,88
...				
35-й місяць	37663,31	1462,74	36200,57	36936,46
36-й місяць	37663,31	726,85*	36936,46	0
Усього	1355879,16	395879,16	960000,00	0

* В останньому місяці фінлізингу суму фінансових доходів визначаємо з урахуванням залишку заборгованості за об'єктом оренди:
37663,31 - 36936,46 = 726,85 (грн.).

Таблиця 2.22

Кореспонденція рахунків з обліку фінансової оренди

Фінансова оренда (лізинг)				
А. У орендодавця				
з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	Списано суму зносу автомобіля при зарахуванні його до складу НА, утримуваних для продажу	131 "Знос основних засобів"	105 "Транспортні засоби"	80000,00
2	Переведено автомобіль до складу необоротних активів, утримуваних для продажу	286 "Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу"	105 "Транспортні засоби"	720000,00
3	Передано автомобіль у фінансовий лізинг	181 "Заборгов-ть за майно, що передано у фін. оренду"	712 "Дохід від реалізації інших оборот активів"	960000,00
4	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	712 "Дохід від реалізації інших оборот активів"	641/ПДВ	160000,00
4	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	712 "Дохід від реалізації інших оборот активів"	641/ПДВ	160000,00
4	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	712 "Дохід від реалізації інших оборот активів"	641/ПДВ	160000,00

Продовження табл. 2.22

1	2	3	4	5
4	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	712 "Дохід від реалізації інших оборот активів"	641/ПДВ	160000,00
5	Списано балансову вартість переданого у фінансовий лізинг автомобіля	943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів"	286 "Необ. активи та групи вибуття, утрим для продажу"	720000,00
6	Частину довгострокової заборгованості з фінансової оренди переведено до складу поточної	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	181"Заборгов-ть за майно, що передано у фін оренду"	247631,57*
* Розраховуємо за даними гр. 4 табл. 2.21 (за 12 місяців): 18463,31 + 18832,58 + 19209,23 + ... = 247631,57 (грн.).				
7	Нараховано та отримано лізинговий платіж у першому місяці фінлізингу (щомісячно до моменту повернення автомобіля лізингоотримувачем):			
7.1	– нараховано лізинговий платіж у частині % за користування майном за договором фін. лізингу (фін. дохід лізингодавця)	373 "Розрахунки за нарахованими доходами"	732 "Відсотки одержані"	19200,00
7.2	– отримано лізинговий платіж у частині відшкодування вартості об'єкта лізингу	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	18463,31
7.3	– отримано лізинговий платіж у частині відсотків за користування майном за договором фінансового лізингу (фінансовий дохід)	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	373 "Розрахунки за нарахованими доходами"	19200,00
8	Відображено у складі фінансових результатів:			
8.1	– дохід від передачі автомобіля у фінлізинг	712 "Дохід від реалізації інших оборот активів"	791"Результат операційної діяльності"	800000,00
8.2	– балансову вартість переданого у фінлізинг автомобіля – фінансовий дохід	791"Результат операційної діяльності"	943 «Собіварт-ть реалізованих виробничих запасів»	720000,00
		732 "Відсотки одержані"	792 «Результат фінансових операцій»	19200,00
9	Автомобіль повернено лізингоотримувачем	152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"	631 "Розрах. з вітчизняними постачал"	175815,82

1	2	3	4	5
10	Відображено податковий кредит з ПДВ (за наявності податкової накладної)	644/1 "Податковий кредит"	631"Розрах з вітчизняними постац"	35163,16
		641/ПДВ	644/1"Податковий кредит"	35163,16
11	Об'єкт основних засобів (автомобіль) уведено в експлуатацію	105 "Транспортні засоби"	152 "Придбання (виготовлення) ОЗ"	175815,82
12	Відображено залік заборгованостей між лізингодавцем і лізингоотримувачем	631"Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	181"Заборгов за майно, що передано у фін оренду" (377)	210978,98

Розглянемо приклад у бухгалтерському обліку лізингоотримувача.

Наприклад. Підприємство отримало у фінансовий лізинг автомобіль, що використовується для адміністративних потреб, строком на 2 роки.

Сплату лізингових платежів лізингоотримувач здійснює щокварталу не пізніше останнього дня кожного кварталу. Орендну ставку відсотка встановлено в договорі на рівні 24 % на рік (тобто 6 % у квартал). Загальна сума мінімальних орендних платежів за 2 роки становить 1236756 грн. (154594,50 грн./кв. × 8 кв.).

Після закінчення строку договору фінансового лізингу підприємство-лізингоотримувач отримує право власності на об'єкт лізингу.

Лізингоотримувачем встановлено строк корисного використання автомобіля 5 років. Ліквідаційну вартість об'єкта лізингу визнано такою, що дорівнює нулю. Амортизацію нараховують прямолінійним методом.

Для розрахунку теперішньої вартості мінімального орендного платежу скористаємося вже добре вам відомою формулою*:

* Нагадаємо: цю формулу застосовують у разі, коли сплата орендних платежів здійснюється **в кінці** звітного періоду.

$$ТВ_{\text{мопк}} = \text{МОП} \times \left(\frac{1 - \frac{1}{(1+i)^n}}{i} \right).$$

$$ТВ_{\text{мопк}} = 154594,50 \times (1 - 1 : (1 + 0,06)^8) : 0,06 = 960000,00 \text{ (грн.)}.$$

За цією вартістю (за мінусом ПДВ) орендар оприбутковує об'єкт фінлізингу в себе на балансі.

Фінансові витрати лізингоотримувача становлять 276756,00 грн. (1236756,00 - 960000,00).

Тепер потрібно розподілити суму фінансових витрат між періодами. У нашому випадку щоквартальні платежі лізингоотримувача на користь лізингодавця після розподілу виглядатимуть так (див. табл. 2.23):

Таблиця 2.23.

Розподіл щоквартального лізингового платежу

Період	Ануїтет (мінімальна сума орендних платежів, що сплачується щокварталу)	Лізингові (орендні) платежі:		Залишок заборгованості орендаря на кінець періоду (гр. 5 попереднього рядка - гр. 4)
		у частині відсотків (фінансові витрати) (гр. 5 попереднього рядка x 0,06)	у частині відшкодування вартості об'єкта лізингу (гр. 2 - гр. 3)	
				960000,00
1-й квартал	154594,50	57600,00	96994,50	863005,50
2-й квартал	154594,50	51780,33	102814,17	760191,33
3-й квартал	154594,50	45611,48	108983,02	651208,31
4-й квартал	154594,50	39072,50	115522,00	535686,31
5-й квартал	154594,50	32141,18	122453,32	413232,99
6-й квартал	154594,50	24793,98	129800,52	283432,47
7-й квартал	154594,50	17005,95	137588,55	145843,92
8-й квартал	154594,50	8750,58*	145843,92	0
Усього	1236756,00	276756,00	960000,00	0

* В останньому місяці фінлізингу суму фінансових витрат визначаємо з урахуванням залишку заборгованості за об'єктом оренди: $154594,50 - 145843,92 = 8750,58$ (грн.).

В бухгалтерському обліку лізингоотримувача операції з фінансової оренди автомобіля відображаються наступним чином (табл. 2.24) :

Таблиця 2.24.

Кореспонденція рахунків з обліку отримання об'єкта фін лізингу

Фінансова оренда (лізинг)					
Б. У орендаря					
з/п	Зміст господарської операції		Дебет	Кредит	Сума, грн
1	2		3	4	5
1	Отримано лізингодавця	автомобіль від	152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"	531 "Зобов'язання з фінансової оренди"	800000,00

Продовження табл. 2.24

1	2	3	4	5
2	Відображено податковий кредит з ПДВ (за наявності податкової накладної)	644 "Податковий кредит"	531"Зобов'язання з фін оренди"	160000,00
		641 ПДВ	644 "Податковий кредит"	
3	Автомобіль введено в експлуатацію	105"Транспортні засоби"	152 "Придбання (виготовлення) ОЗ"	800000,00
4	Частину довгострокової заборгованості (що підлягає погашенню протягом 12 місяців з дати балансу) переведено до складу поточної заборгованості	531"Зобов'язання з фінансової оренди"	611"Поточна заборгованість за довгостр. зобов'язаннями в національній валюті"	424313,69*
<i>* Суму розраховано за даними гр. 4 табл. 2.23 (за 4 квартали): 96994,50 + 102814,17 + 108983,02 + 115522,00 = 424313,69 (грн.).</i>				
5	Нараховано амортизацію вартості автомобіля (щомісячно)	92 "Адміністративні витрати"	131"Знос основних засобів"	13333,33*
		09 "Амортизаційні відрахування"	—	13333,33
		791"Результат операційної діяльності"	92 "Адміністративні витрати"	13333,33
<i>* 800000 грн. : 5 років : 12 міс. = 13333,33 грн.</i>				
6	Нараховано та сплачено лізинговий платіж за перший квартал дії договору лізингу (проводки відображають щокварталу протягом строку дії договору фінлізингу):			
	— нараховано лізинговий платіж у частині відсотків за користування майном за договором фінансового лізингу (фінансові витрати лізингоотримувача)	952 "Інші фінансові витрати"	684"Розрахунки за нарахованими відсотками"	57600,00*
		792 "Результат фінансових операцій"	952 "Інші фінансові витрати"	57600,00
	— сплачено лізинговий платіж у частині відшкодування вартості об'єкта лізингу (транспортного засобу)	611"Поточна заборгованість за довгостр. зобов. в нац валюті"	311"Поточні рахунки в національній валюті"	96994,50
— сплачено лізинговий платіж у частині % за користування майном за договором фінансового лізингу	684"Розрахунки за нарахованими відсотками"	311"Поточні рахунки в національній валюті"	57600,00	

2.7. Інвентаризація основних засобів

Цільова спрямованість: з'ясувати порядок проведення інвентаризації основних засобів; визначити основні завдання інвентаризації основних засобів; оформлення результатів інвентаризації основних засобів в обліку.

Питання для розгляду:

1. Порядок проведення інвентаризації основних засобів та оформлення її результатів.
2. Бухгалтерський облік виявлених при інвентаризації основних засобів.

1. Порядок проведення інвентаризації основних засобів та оформлення її результатів.

Процедуру інвентаризації основних засобів регулює Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879.

Принципи Положення про інвентаризацію дозволяють конкретизувати головні завдання інвентаризації основних засобів (рис. 2.31).

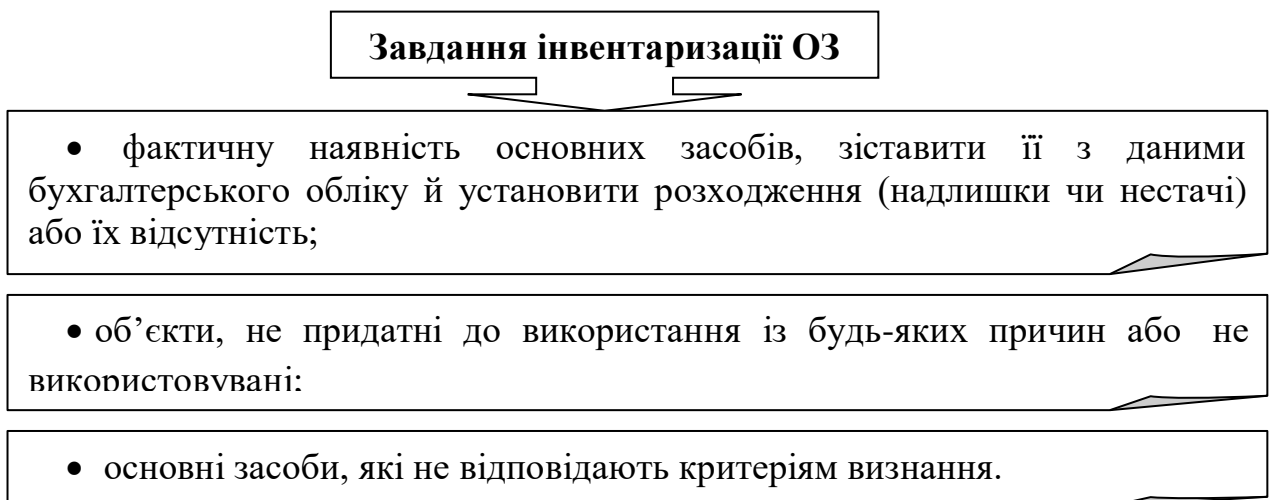


Рис. 2.31 – Основні завдання інвентаризації основних засобів

Усе перелічене вище має реалізувати інвентаризаційна комісія на чолі з керівником підприємства чи його заступником.

Об'єкти й періодичність інвентаризації визначає власник (керівник) підприємства, окрім випадків, коли вона обов'язкова згідно із законодавством.

Інвентаризації підлягають усі матеріальні активи компанії незалежно від їх місцеперебування. Інвентаризації підлягає усе майно, що належить іншим підприємствам (те що було отримано в оренду або зберігання), та майно, що

знаходиться за межами підприємства. Інвентаризація майна виконується по його місцеперебуванню у розрізі матеріально відповідальних осіб.

Для проведення інвентаризації треба провести перевірку:

- інвентарних карток, інвентарних книжок, описів та інших реєстрів аналітичного обліку;
- технічних паспортів або іншої технічної документації;
- документів на основні засоби, що були здані або прийняті організацією в оренду або на зберігання.

Дії по проведенню інвентаризації наведено на рис. 2.32

Дії по проведенню нвентаризації	
1	огляд фізичної наявності об'єктів інвентаризації;
2	маркування об'єктів інвентаризації;
3	складання інвентаризаційних описів окремо для кожного виду основних засобів;
4	складання порівняльних відомостей;
5	ведення інвентаризаційних засобів;
	показ результатів інвентаризації у ухгалтерському звіті.

Рис. 2.32 – Послідовність дій при проведенні інвентаризації основних засобів

Автоматизація інвентаризації основних засобів вирішується та спрощується за допомоги технології штрихових кодів або RFID-міток.

Для збору інформації використовується термінал збору даних (ТЗД), за допомоги терміналу можна оперативно отримати інформацію стосовно об'єкта, а також зчитавши мітку підтвердити фактичну наявність.

Для маркування використовуються різні види етикеток, бирок, наклейок та RFID-міток. Штрихові коди друкуються за допомоги принтерів етикеток. Одним із варіантів автоматизації інвентаризації основних засобів є програмно-апаратний комплекс МозКіт.

МОСкіт також може бути встановлений на інші моделі термналів CASIO і на моделі інших виробників - Motorola (Symbol), Intermec, Datalogic (PSC) і т.д.

2. Бухгалтерський облік виявлених при інвентаризації основних засобів.

Відповідно до п. 4 розділу IV «Перевірка та оформлення результатів інвентаризації» Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженого наказом МФУ від 02.09.14 № 879, виявлені при інвентаризації розбіжності між фактичною наявністю активів і зобов'язань і даними бухгалтерського обліку регулюються підприємствами в такому порядку : основні засоби, нематеріальні активи, які виявлені в лишках, підлягають оприбуткуванню зі щільшенням доходів майбутні періодів.

Бухгалтерський облік виявлених лишків основних засобів при інвентаризації наведено в таблиці 2.25.

Таблиця 2.25

Типові господарські операції з обліку результатів інвентаризації основних засобів

<i>Зміст господарської операції</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
Виявлено лишки ОЗ при інвентаризації відповідно до НПСБО	10 «Основні засоби»	69 "Доходи майбутніх періодів"
Виявлено лишки при інвентаризації відповідно до МСБО та МСФЗ	10 «Основні засоби»	746 "Інші доходи"
Нараховано амортизацію ОЗ	15 "Капітальні інвестиції" 23"Виробництво" 91"Загальновироб-ничі витрати" 92"Адміністративні витрати" 93"Витрати на збут" 94"Інші витрати операц діяльності"	131«Знос основних засобів»
Визнано доходи у сумі, пропорційній сумі нарахованої амортизації ОЗ, які виявлені в лишках відповідно до НПСБО	69 "Доходи майбутніх періодів"	746 "Інші доходи"

Питання для самоконтролю

1. Поняття та класифікація необоротних матеріальних активів.
2. Нормативне забезпечення обліку необоротних активів.
3. Розкрийте порядок формування первісної вартості об'єкту основних засобів.
4. Охарактеризувати напрямки надходження основних засобів.
5. В яких випадках при надходженні основних засобів їх оцінка здійснюється за справедливою вартістю?
6. В чому полягають особливості оцінки основних засобів, що надійшли за бартерною угодою?

7. Яка система рахунків застосовується з метою обліку операцій з основними засобами?

8. Проаналізуйте шляхи надходження основних засобів на підприємство та їх вплив на синтетичний облік надходження основних засобів.

9. Особливості відображення на рахунках операцій, пов'язаних з надходженням основних засобів.

10. Розкрийте поняття «капітальні інвестиції» та їх облік.

11. За якими напрямками здійснюється вибуття основних засобів?

12. Відображення в обліку списання основних засобів у зв'язку з їх ліквідацією. Назвіть причини ліквідації об'єктів основних засобів.

13. Відображення в обліку вибуття основних засобів при їх реалізації та передачі безоплатно.

14. В чому полягають особливості обліку основних засобів, що надійшли або передані як внесок до статутного капіталу?

15. Які методи амортизації основних засобів передбачені П(С)БО 7 «Основні засоби»? Розкрийте їх переваги і недоліки, область застосування.

16. Розкрийте порядок визначення суми амортизації при застосуванні:

а) прямолінійного методу;

б) методу зменшення залишкової вартості;

в) методу прискореного зменшення залишкової вартості;

г) кумулятивного методу;

д) виробничого методу.

17. Коли починається (припиняється) нарахування амортизації основних засобів?

18. Особливості відображення в обліку операцій при нарахуванні амортизації по безоплатно отриманих основних засобах.

19. За яких умов слід провадити переоцінку основних засобів? Техніка визначення результатів переоцінки.

20. Критерії суттєвості відмінності залишкової вартості основних засобів від їх справедливої вартості.

21. Відображення в обліку результату вперше проведеної переоцінки – дооцінки, або уцінки основних засобів.

22. Особливості відображення в обліку результатів чергової переоцінки основних засобів?

23. Яким чином здійснюється облік операцій, пов'язаних з вибуттям раніше переоцінених об'єктів?

24. В чому полягає призначення позабалансового рахунку 09 «Амортизація».

25. Витрати на утримання основних засобів та їх вплив на вартість об'єктів.

26. Проведення оцінки зменшення корисності основних засобів.

27. В чому полягають особливості визначення оцінки основних засобів, що надійшли на умовах фінансової оренди (лізингу)?
28. Облік втрат (вигід) від зменшення (відновлення) корисності основних засобів.
29. Дати характеристику системі рахунків, що застосовується для обліку вибуття основних засобів.
30. Що розуміють під поняттям «бібліотечні фонди»?
31. В чому полягають особливості обліку надходження та вибуття бібліотечних фондів?
32. Як визначається первісна вартість ІНМА?
33. Як розрахувати облікову ціну одиниці найменування отриманих ІНМА?
34. Які методи нарахування амортизації застосовуються до ІНМА?
35. Дайте характеристику рахунку, який застосовується для обліку ІНМА.
36. Назвіть види МНМА.
37. Синтетичний облік надходження і вибуття МНМА.
38. Облік амортизації (зносу) ІНМА.
39. Особливості обліку МНМА.
40. За якими напрямками здійснюється вибуття основних засобів?
41. Особливості обліку тимчасових (нетитульних) споруд.
42. Відображення в обліку вибуття основних засобів при їх реалізації та передачі безоплатно.
43. Відображення в обліку списання основних засобів у зв'язку з їх ліквідацією.
44. Яким чином здійснюється проведення інвентаризації основних засобів?
45. В чому полягають особливості відображення в обліку інвентаризації основних засобів?
46. Назвіть критерії визнання необоротних активів утримуваних для продажу.
47. Особливості обліку необоротних активів утримуваних для продажу.
48. Що розуміють під поняття «Інвестиційна нерухомість»?
49. В чому полягає оцінка інвестиційної нерухомості?
50. Назвати умови, за яких здійснюється переведення нерухомості до інвестиційної нерухомості.
51. Сутність операційної та фінансової оренди.
52. В чому полягають особливості обліку оренди цілісного майнового комплексу?
53. Як визначити суму чергового орендного платежу?
54. Відображення в обліку операцій, пов'язаних з придбанням об'єкту основних засобів на умовах фінансової оренди.
55. Витрати на утримання власних та орендованих основних засобів.

ТЕМА 3. ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

3.1. Оцінка та облік нематеріальних активів

Цільова спрямованість – визначити сутність нематеріальних активів та опанувати синтетичний облік операцій з нематеріальними активами.

Питання для розгляду:

1. *Надходження нематеріальних активів. Класифікація нематеріальних активів за різними ознаками та визнання в обліку.*
2. *Оцінка нематеріальних активів.*
3. *Синтетичний облік операцій з нематеріальними активами.*

1. Класифікація нематеріальних активів за різними ознаками

Методологічні принципи формування у бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи викладені в П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”.

Нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше від одного року чи операційного циклу для виробництва, торгівлі, адміністративних цілей чи надання в оренду іншим особам.

Об’єкти НМА можуть потрапити на підприємство в результаті :

- ✓ придбання за грошові кошти (у національній або іноземній валюті);
- ✓ створення;
- ✓ обміну на інші немонетарні активи;
- ✓ отримання як внеску до статутного капіталу;
- ✓ безоплатного отримання.

Придбаний або отриманий об’єкт НМА зараховують на баланс, якщо одночасно виконуються такі умови:

- 1) підприємство здійснює контроль над ними;
- 2) існує ймовірність одержання майбутніх економічних вигід, пов’язаних з його використанням;
- 3) його вартість може бути достовірно визначена.

Узагальнені наведені вище критерії визнання НМА, з деталізацією по кожному з них наведено в табл. 3.1.

Критерії визнання НМА в бухгалтерському обліку

Критерій	Пояснення
Немонетарність	Немонетарні активи – усі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей (п. 4 П(С)БО 19)
Відсутність матеріальної форми	Актив не має матеріальної форми або матеріальний актив є лише засобом втілення НМА, причому матеріальний носій має вартість у багато разів меншу, ніж вартість самого НМА
Можливість ідентифікації	Ні П(С)БО 8, ні будь-які інші нормативні акти України не пояснюють, як актив може бути ідентифікований. Проте, міжнародні стандарти (МСБО 38) актив вважають ідентифікованим, якщо він: - може бути відокремлений, тобто його можна відокремити від суб'єкта господарювання і продати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти, незалежно від того, чи має намір суб'єкт зробити, це - виникає внаслідок договірних або інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть вони бути передані або відокремлені від суб'єкта господарювання або ж від інших прав та зобов'язань
Ймовірність отримання вигід	Майбутні економічні вигоди від використання НМА можуть бути отримані у вигляді збільшення доходу від реалізації продукції (товарі, робіт, послуг), економії витрат або у вигляді інших вигід, які є результатом використання такого НМА
Вартість може бути достовірно визначена	Оцінку НМА проводить саме підприємство відповідно до пп. 10-18 П(С)БО 8 або за допомогою професійного спеціаліста-оцінювача (у випадках обумовлених у Законі № 2568)

Якщо об'єкт відповідає всім переліченим вище критеріям – відносимо його в бух обліку до НМА. Проте, якщо об'єкт не відповідає хоча б одному із цих критеріїв, то витрати, пов'язані з його придбанням або створенням, визнають витратами того звітного періоду, в якому вони були здійснені, без визнання їх у майбутньому об'єктом НМА.

! Важливо

Не визнають НМА і відображають у складі витрат звітного періоду наступні витрати (рис. 3.1).

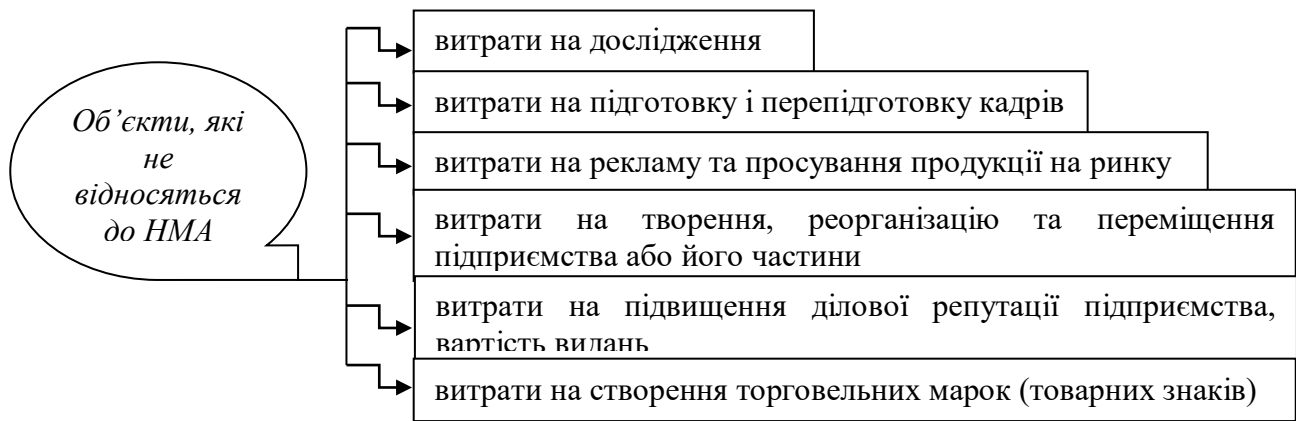


Рис. 3.1. – Об'єкти, які відображають у складі витрат звітного періоду

У випадку, якщо НМА отримали внаслідок його розробки, понесені витрати на розробку можуть бути визнані НМА тільки за умови, що підприємство має :

- намір, технічну можливість та ресурси для доведення НМА до стану, в якому він придатний для реалізації або використання;
- можливість отримання майбутніх економічних вигід від реалізації або використання НМА;
- інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою НМА.

У бухгалтерському обліку НМА поділені на групи, кожна з яких є сукупністю НМА, однотипних за призначенням та умовами використання (рис. 3.2.)

Розглянемо визнання в обліку НМА на прикладах.

Приклад 3.1. Підприємство придбало виключно майнові права на відеоролик, що рекламує продукцію такого підприємства.

Відеоролик є об'єктом авторського права або суміжних прав. Проте, гідно п.9 П(С)БО 8, витрати на рекламу та просування товарів на ринку – не визнають НМА, а відображається в обліку у складі витрат тих звітних періодів, у яких вони здійснені. Тому, в бухгалтерському обліку вартість виготовленого рекламного відеоролика підприємство повинно буде визнати витратами на рекламу і списати до витрат.

Приклад 3.2. Підприємство придбало виключно майнові права на веб-сайт, який буде використовуватись для продажу продукції (інтернет-магазин).

В даному випадку, дотримується основна вимога визнання об'єкта як НМА як можливість отримання майбутніх економічних вигід від використання веб-сайту, тобто у обліку такі майнові права включають до складу НМА.

Проте, якщо такий сайт, виконував виключно рекламну б функцію, то витрати на його створення /придбання були витратами звітного періоду.



Рис. 3.2 – Групи НМА, як об'єктів обліку

Слід зазначити, щодо груп НМА, в яких зібрані права на об'єкти інтелектуальної власності (права на комерційні позначення, права на об'єкти промислової вартості, авторське право та суміжні з ним права) є зостереженні, що до їх складу не потрапляють витрати, які вважаються роялті

Роялті - це платіж, отриманий як винагорода за користування або надання права на користування правами інтелектуальної властості (наприклад, право на опублікування твору або на виготовлення продукції із застосуванням запатентованого винаходу, розмір сплати за яких достовірно буде відомий у майбутньому)

Порівняльна характеристика П(С)БО та МСФЗ, які регламентують облік нематеріальних активів (табл. 3.2).

Порівняльна характеристика П(С)БО та МСФЗ щодо НМА

Ознака		П(С)БО 8 "Нематеріальні активи "	МСФЗ 38 "Нематеріальні активи"
1		2	3
Групи нематеріальних активів		Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за групами	Не визначаються
Оцінка нематеріальних активів при їх надходженні	Первісна вартість	Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Первісна вартість складається з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням	
		Витрати на сплату відсотків за кредит не включаються до первісної вартості нематеріальних активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок кредиту банку	Якщо сплату за нематеріальний актив відкладають на строк, більший від звичайного строку кредиту, собівартістю активу буде грошовий еквівалент ціни; різниця між цією сумою та загальними виплатами визнається як витрати на відсотки за період кредиту, якщо його не капіталізують згідно з дозволенням альтернативним підходом у МСФЗ 23 "Витрати на позики"
	Придбання в обмін на інструменти капіталу підприємства	Не визначається	Собівартість такого активу є справедливою вартістю випущених інструментів капіталу, яка дорівнює справедливій вартості активу
	Обмін	Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю нематеріального активу, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є його справедлива вартість із включенням різниці до фінансових результатів (витрат) звітного періоду	Собівартістю нового активу є балансова вартість відданого активу. Справедлива вартість отриманого активу може свідчити про збиток від зменшення корисності відданого активу. Збиток від зменшення корисності визнають для переданого активу, а балансову вартість після зменшення корисності приписують новому активу

2. Оцінка нематеріальних активів

В обліку підприємства придбані (створені) НМА зараховують на баланс за первісною вартістю. Порядок її формування залежить від способу отримання НМА. Розглянемо кожен із способів у табл. 3.3

Таблиця 3.3

Порядок формування первісної вартості НМА

№ з/п	Спосіб надходження НМА	Первісна вартість об'єктів НМА
1	Придбання НМА за грошові кошти	Первісна вартість об'єкта НМА, що придбається, складається із: <ul style="list-style-type: none">- ціни (вартості) придбання (крім отримання торговельних знижок);- мита;- непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню;- фінансових витрат, включення яких до собівартості кваліфікаційних активів передбачено ПСБО 31;- інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням і доведенням до стану, в якому він придатний для використання за призначенням
2	Придбання НМА за грошові кошти в іноземній валюті	Первісна вартість НМА, оцінених в іноземній валюті, формується з урахуванням положень п.11П(С)БО8 і П(С)БО21. Її розмір у грошовій одиниці України, залежить від того, яка подія була першою: <ul style="list-style-type: none">- якщо отримання НМА – первісну вартість визначають за курсом НБУ на дату оприбуткування НМА;- якщо оплата вартості НМА – первісну вартість визначають за курсом НБУ на дату перерахування попередньої оплати
3	Придбання декількох об'єктів НМА, зобов'язання за розрахунками за які визначені загальною сумою*	Первісну вартість об'єктів НМА, зобов'язання за розрахунками за які визначені загальною сумою за декілька об'єктів, визначають шляхом розподілу цієї суми пропорційно справедливій вартості* кожного з придбаних об'єктів НМА

* у випадку, коли при купівлі декількох об'єктів НМА за одним договором продавець не виділяє в документах на передачу вартість кожного з них, а зазначає їх загальну вартість

* справедлива вартість НМА – поточна ринкова вартість, а за відсутності такої оціночна вартість

4	Самостійне створення НМА	Перелік витрат, що складають первісну вартість самостійно створених НМА, наведено у п. 17 П(С)БО 8. Так, до неї включають: - прямі витрати на оплату праці; - прямі матеріальні витрати; - інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього НМА і доведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо)
5	Отримання НМА в обмін на подібний об'єкт	Первісна вартість НМА, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого НМА. якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю НМА – є справедлива вартість
6	Отримання НМА в обмін на неподібний актив	Первісна вартість об'єктів НМА, отриманого в обмін на неподібний актив, дорівнює справедливій вартості переданого немонетарного активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, яка була передана (отримана) під час обміну
7	Внесення НМА до статутного капіталу	Первісною вартістю визнають погоджену засновниками (учасниками) підприємства справедливую вартість НМА з урахуванням витрат
8	Безоплатне отримання НМА	Первісною вартістю НМА є їх справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат

Визнанням (ідентифікацією) НМА займається комісія, створена за розпорядженням (наказом) керівника або власника підприємства. До її складу повинні входити компетентні спеціалісти з питань інтелектуальної власності.

Зокрема, при ідентифікації об'єктів НМА комісія підприємства перевіряє наявність і чинність документів, які є підставою для оприбуткування об'єкта НМА та документи, що засвідчують правомірне набуття права авторства, права власності, права на використання об'єкта НМА, а саме:

- ✓ патенти (для винаходів, корисних моделей, промислових зразків);
- ✓ свідоцтва (для комерційних найменувань, торговельних марок, об'єктів авторського права, компонування інтегральних мікросхем);
- ✓ дипломи (для наукових відкриттів);
- ✓ ліцензії, ліцензійні договори, авторські договори;
- ✓ договори про передачу права власності на об'єкт НМА;
- ✓ виписки з відповідних державних реєстрів, які підтверджують права на об'єкт НМА;
- ✓ акти приймання-передачі прав на об'єкти НМА;

✓ інші документи, які пов'язані з ідентифікацією прав на об'єкти НМА.

Комісія підприємства приймає рішення про відповідність або невідповідність придбаних активів критеріям законодавства (П(С)БО 8) для зарахування їх до складу НМА.

При оформленні введення в експлуатацію НМА складають «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» (типова форма № НА-1).

Для аналітичного обліку окремих об'єктів або групи однотипних за призначенням і умовам використання об'єктів, що надійшли в одному календарному місяці та одній відповідальній за їх використання особі, слугує «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» (типова форма № НА-2).

3. Синтетичний облік операцій з нематеріальними активами

Для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів Планом рахунків призначено рахунок 12 «Нематеріальні активи».

Побудова рахунку 12 «Нематеріальні активи» зображена на рис. 3.3.

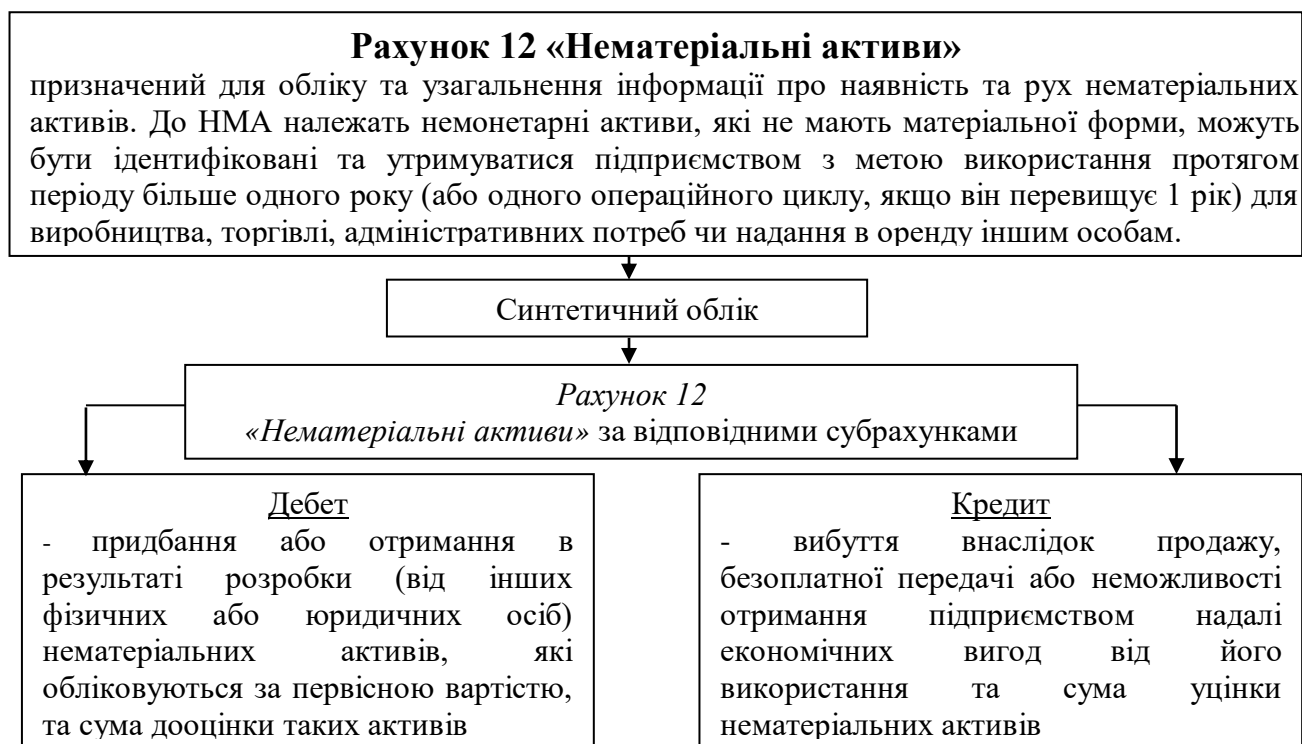


Рис. 3.3 – Побудова синтетичного обліку НМА

Рахунок 12 «Нематеріальні активи» має субрахунки, які відповідають кожній з груп НМА (рис. 3.4).

Відповідно до Плану рахунків витрати на придбання або створення власними силами нематеріальних активів до їх введення в експлуатацію збираються на рахунку 15 «Капітальні інвестиції», субрахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів».



Рис. 3.4 – Групи НМА в бухгалтерському обліку

Також при купівлі об’єкта НМА суму капітальних інвестицій необхідно відобразити за кредитом позабалансового рахунку 09 «Амортизаційні відрахування» (у межах дебетового залишку).

Вибуття нематеріальних активів здійснюється внаслідок продажу, обміну на подібний або неподібний об’єкт, внеску в статутний фонд інших

підприємств, безоплатної передачі, вибуття внаслідок неможливості отримання підприємством майбутніх економічних вигід від їх використання.

Фінансовий результат від вибуття об'єктів нематеріальних активів визначається за формулою:

$$\boxed{\text{Фінансовий результат від вибуття нематеріального активу}} = \boxed{\text{Дохід від вибуття (за вирахуванням непрямих податків)}} - \boxed{\text{Залишкова вартість нематеріального активу та витрати, пов'язані з вибуттям}}$$

Аналітичний облік організовується за видами нематеріальних активів та інвентарними об'єктами.

Схема руху НМА зображена на рис. 3.5.

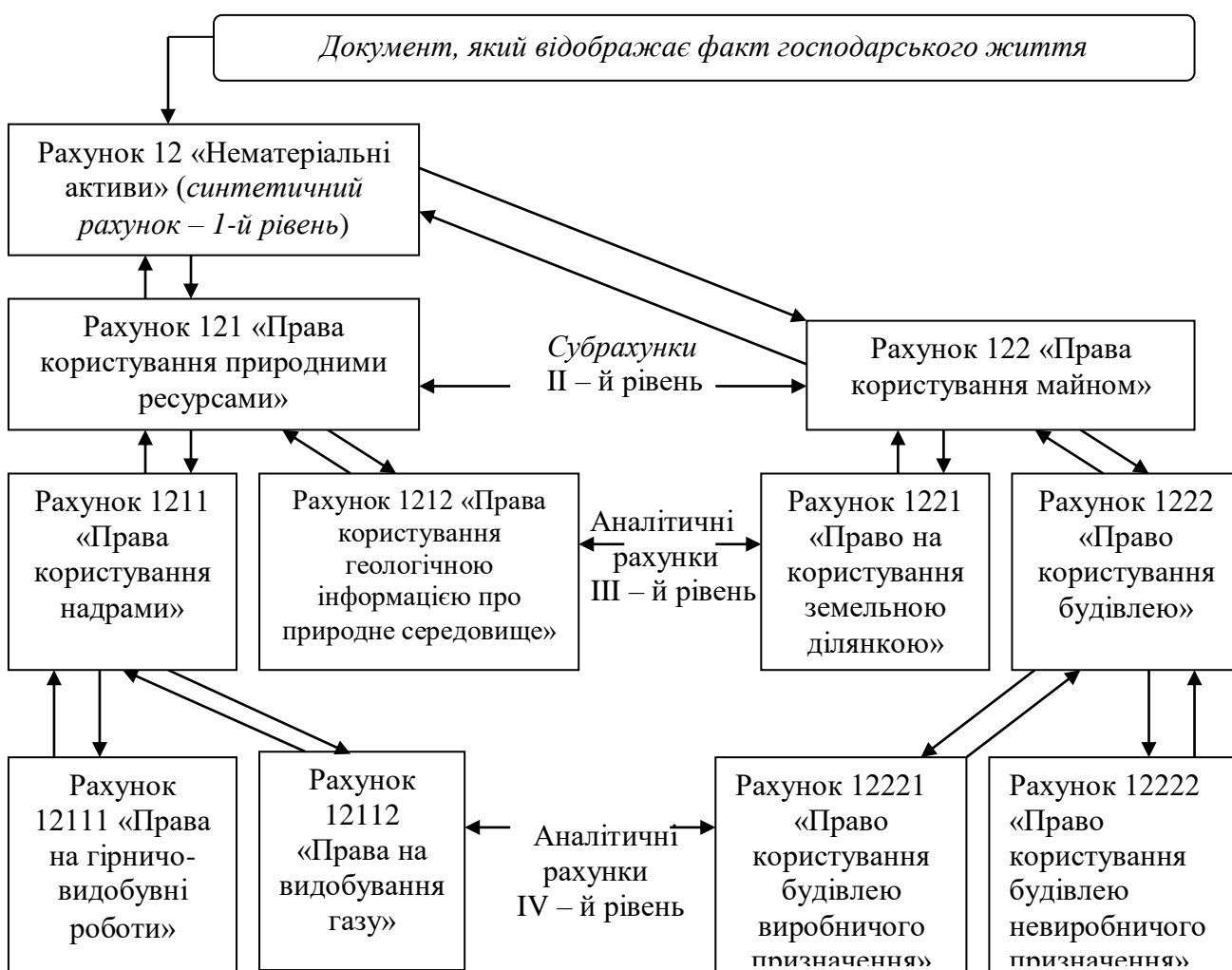


Рис. 3.5. – Схема руху НМА в системі бухгалтерських рахунків

Типові кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку для відображення в обліку надходження нематеріальних активів на прикладах показані у табл. 3.4.

**Типова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку операцій з
НМА залежно від шляхів надходження**

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
<i>Підприємство в липні 2019 р. придбало право власності на знак для товарів і послуг вартістю – 480000 грн. (у т.ч. ПДВ – 80000,00 грн.). Підприємством сплачені збори, пов'язані з реєстрацією права власності на знак – 1600,00 грн. Крім того, перераховано державне мито за видачу свідоцтва на знак – 85,00 грн.</i>				
1	Перераховано аванс за об'єкт НМА	371 "Розрахунки за виданими авансами"	311 "Поточні рахунки в націонал. валюті"	480000,00
2	Включено суму ПДВ до податкового кредиту (за наявності зареєстрованої податкової накладної)	641 "Розрахунки за податками"	644 "Податковий кредит"	80000,00
3	Отримано об'єкт НМА	154 "Придбання (створення) НМА"	631 "Розрахунки з вітчизн. постачальниками"	400000,00
4	Списано податковий кредит з ПДВ	644 "Податковий кредит"	631 "Розрахунки з вітчизн. постачальниками"	80000,00
5	Відображено залік заборгованостей	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками»"	371 "Розрахун. за виданими авансами"	480000,00
6	Перераховано збори, пов'язані з реєстрацією права власності на знак	377 "Розрахунки з ін дебіторами"	311 "Поточні рахунки в націонал. валюті"	1600,00
		154 "Придбання (створення) НМА"	377 "Розрахунки з ін дебіторами"	1600,00
7	Перераховане державне мито за видачу свідоцтва на знак	642 "Розрахунки за обов'язковими платежами"	311 "Поточні рахунки в націонал. валюті"	85,00
		154 "Придбання (створення) НМА"	642 "Розрахунки за обов'язковими платежами"	85,00
8	Зменшено залишок на позабалансовому рахунку	-	09" Амортизаційні відрахування"	401685,00
9	Об'єкт НМА введено в господарський оборот	123 «Права на комерц позначення»	154 "Придбання (створення) НМА"	401685,00

Якщо, НМА придбано у фізичної особи (на підставі різних видів цивільно-правових договорів), слід пам'ятати, що суми винагороди, нарахованих (вплачених) фізичній особі, відповідно до ПКУ включаються до його загального місячного оподаткованого доходу. Тобто, зазначені суми обкладають ПДФО (18 %) і ВЗ (1,5 %) – за виконані роботи або надані послуги. Крім винагород, що виплачуються за авторським договором на створення і використання творів науки, літератури і мистецтва.

Вищезгадане звільнення не поширюється на гонорари штатним працівникам редакцій газет, журналів, інших засобів інформації, оскільки з ними укладено трудовий договір і такі виплати (винагороди) включається до фонду основної заробітної плати та є базою для нарахування ЄСВ.

Розглянемо приклад щодо надходження НМА від фізособи (табл. 3.5).

Таблиця 3.5.

Кореспонденція рахунків при надходженні НМА від фізособи

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
<i>Підприємство придбало у фізичної особи об'єкт НМА (виключні майнові права на літературний твір). За договором винагорода за отриманий об'єкт НМА становить 80000,00 грн.</i>				
1	Отримано об'єкт НМА	154 "Придбання (створення) НМА"	685 "Розрахунки з ін кредиторами"	80 000,00
2	Утримано ПДФО із суми винагороди (80000 x 18%)	685 "Розрахунки з ін кредиторами"	641 "ПДФО"	14 400,00
3	Утримано ВЗ із суми винагороди (80000 x 1,5 %)	685 "Розрахунки з ін кредиторами"	641 "ВЗ"	1 200,00
4	Перераховано збори (ПДФО та ВЗ) до бюджету	641 "ПДФО"	311 "Поточні рахунки в націонал. валюті"	14 400,00
		641 "ВЗ"		1 200,00
5	Зменшено залишок на позабалансовому рахунку	-	09"Амортизаційні відрахування"	80 000,00
6	Об'єкт НМА введено в господарський оборот	124 "Права на об'єкти промислової власності"	154 "Придбання (створення) НМА"	80 000,00

Порядок відображення в бухгалтерському обліку НМА, отриманих за бартером, залежить від того, які НМА обмінюються – подібні або неподібні.

При обміні подібними НМА:

- дохід від такої операції не визнається;

- первісна вартість об'єкта НМА, придбаного в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта НМА.

При обмінні неподібними активами дохід визнається. Первісна вартість – дорівнює справедливій вартості переданого активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів або їх еквівалентів, яка була передана (отримана) при обмінні.

Переводити об'єкти НМА, що передаються за бартером (подібні), до складу необоротних активів, утримуваних для продажу не потрібно.

Що стосується обміну неподібними активами, то передача НМА в межах таких операцій у більшості випадків має комерційну сутність, тобто є продажем для цілей бухгалтерського обліку, та відповідно до вимог П(С)БО 27 потрібно визнавати необоротними активами, утримуваними для продажу, й обліковувати на субрахунку 286.

Надалі передачу таких активів за договором мін відображають як реалізацію запасів (за кредитом субрахунку 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»). Одночасно із цим у дебет субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» списують собівартість реалізованого об'єкта НМА.

Розглянемо вищевикладено на прикладах (табл. 3.6, табл. 3.7).

Таблиця 3.6.

Кореспонденція рахунків при надходженні НМА в обмін на подібний об'єкт

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
<p><i>Підприємство здійснює обмін подібними об'єктами НМА (право на промисловий зразок м'якого куточка «Прованс» міняє на право на промисловий зразок м'якого куточка аналогічної комплектації «Версаль».</i></p> <p><i>Справедливі вартості об'єктів однакові і становлять 17500 грн. (без ПДВ). Первісна вартість об'єкта НМА, що передається – 22000,00 грн. Балансова вартість об'єкта, що передається на початок місяця, в якому здійснений обмін – 17960,00 грн., на кінець 17600,00 грн.</i></p> <p><i>Ліквідаційна вартість дорівнює нулю.</i></p> <p><i>Вартість обміну, визначена договором становить 21000,00 грн (у т.ч. ПДВ 3500,00 грн)</i></p>				
№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума,
1	Списано суму накопиченої амортизації об'єкта НМА що передається (22000,00 – 17600,00)	133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"	124 "Права на об'єкти промислової власності"	4400,00

Продовження табл. 3.6

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума,
2	Передано об'єкт НМА (списано залишкову вартість НМА в межах справедливої)	377 "Розрахунки з ін дебіторами"	124 "Права на об'єкти промислової власності"	17500,00
3	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ виходячи з договірної вартості	377 "Розрахунки з ін дебіторами"	641 "ПДВ"	3500,00
4	Донараховано податкові зобов'язання з ПДВ виходячи із суми перевищення мін бази над договірною вартість (17960,00 x 20% : 100–3500,00)	949 "Інші витрати операційної діяльності"	641 "ПДВ"	92,00
Оскільки договірна вартість - 17500,00 нижча за залишкову вартість об'єкта НМА на початок місяця, в якому він був переданий (17960,00), податкові зобов'язання нараховуються виходячи з мінбази				
5	Списано на витрати суму перевищення залишкової вартості об'єкта НМА над його справедливою вартістю (17600,00 – 17500,00)	977 "Інші витрати діяльності"	124 "Права на об'єкти промислової власності" 977 "Інші витрати"	100,00
		793 "Результат іншої діяльності"		100,00
6	Відображено отримання об'єкта НМА (справедлива вартість переданого НМА)	154 "Придбання (створення) НМА"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками»"	17500,00
7	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ (за наявності зареєстрованої податкової накладної)	644 "Податковий кредит"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками" 644 "Податковий кредит"	3500,00
		641 "ПДВ"		3500,00
8	Здійснено залік заборгованостей	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками»"	377 "Розрахунки з ін дебіторами"	21000,00
9	Об'єкт НМА введено в господарський оборот	124 "Права на об'єкти промислової власності"	154 "Придбання (створення) НМА"	17500,00

Таблиця 3.7.

Кореспонденція рахунків при надходженні НМА в обмін на неподібний об'єкт

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
<p><i>Підприємство здійснює обмін неподібними об'єктами НМА. Згідно з бартерним договором підприємство передає промисловий зразок договірною вартістю 16500,00 грн. (у т.ч. ПДВ – 2750,00 грн.) в обмін на виключні майнові права на художній твір договірною вартістю 21000,00 грн. (у т.ч. ПДВ – 3500,00 грн.). З грошовою доплатою в сумі 4500,00 грн. Договірні вартості об'єктів НМА відповідають їх справедливим вартостям.</i></p> <p><i>Первісна вартість об'єкта НМА, що передається – 18000,00 грн. Балансова вартість об'єкта, що передається на початок місяця, в якому здійснений обмін – 12900,00 грн., на кінець 12600,00 грн.</i></p> <p><i>Ліквідаційна вартість дорівнює нулю.</i></p> <p><i>Вартість обміну, визначена договором становить 21000,00 грн (у т.ч. ПДВ 3500,00</i></p>				
№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума,
1	Списано суму накопиченої амортизації об'єкта НМА що передається (18000,00 – 12600,00)	133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"	124 "Права на об'єкти промислової власності"	5400,00
2	НМА переведено до складу необоротних активів, утримуваних для продажу	286 «Необоротні активи, утримувані для продажу»	124 "Права на об'єкти промислової власності"	12600,00
3	Відображено передачу НМА за договором міни	377 "Розрахунки з ін дебіторами"	712«Дохід від реалізації інших оборот. активів»	17500,00
4	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ виходячи з договірної вартості	712«Дохід від реалізації інших оборот. активів»	641 "ПДВ"	2750,00
Оскільки договірна вартість - 13750,00 вища за його залишкову вартість на початок місяця вибуття (12900,00), податкові зобов'язання нараховуються виходячи з договірної вартості				
5	Списано залишкову вартість об'єкта НМА, що передається	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	286 «Необ. активи, утримувані для продажу»	12600,00
6	Віднесено на фінансовий результат: - суму доходу від передачі об'єкта - балансову вартість переданого об'єкта	712«Дохід від реалізації інших оборот. активів»	791 "Результат операційної діяльності"	13750,00
		791 "Результат операційної діяльності"	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	12600,00

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума,
7	Відображено отримання об'єкта НМА (у сумі справедливій вартості збільшеній на суму переданих при обміні грошових коштів) (16500,00+4500,00):1,2=17500	154 "Придбання (створення) НМА"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	17500,00
8	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ (за наявності зареєстрованої податкової накладної)	644 "Податковий кредит" 641 "ПДВ"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками 644 "Податковий кредит"	3500,00 3500,00
9	Здійснено залік заборгованостей	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	377 "Розрахунки з ін дебіторами"	16500,00
10	Перераховано з поточного рахунку доплату за отриманий об'єкт НМА	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 "Поточні рахунки в націонал. валюті"	4500,00
11	Об'єкт НМА введено в господарський оборот	125 "Авторське право та суміжні з ним права"	154 "Придбання (створення) НМА"	17500,00

Підприємство може не вдаватися до придбання НМА на стороні, а створити його власними силами. Первісна вартість такого об'єкта, включає :

- прямі витрати на оплату праці;
- прямі матеріальні витрати;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього НМА і приведенням його до стану придатності для використання за призначенням, зокрема: (оплату реєстрації юридичного права; збір за подання заявки про реєстрацію права інтелектуальної власності; збір за публікацію відомостей про видачу свідоцтва, патенту; сплату державного мита за видачу свідоцтва, патенту тощо).

Процесу створення НМА можуть передувати дослідження і розробки.

Витрати на дослідження не визнають НМА і відображають у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були понесені (субрахунок 941 «Витрати на дослідження і розробки»).

Витрати, пов'язані зі створенням НМА, капіталізують за дебетом субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів». При веденні об'єкта списують в дебет відповідного субрахунку рахунка 12 «Нематеріальні активи».

Створення НМА власними силами в обліку підприємства відображають наступним чином (табл. 3.8).

Кореспонденція рахунків при створенні НМА власними силами

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
<p>Підприємство здійснило витрати на створення промислового зразка (зовнішній вигляд м'яких меблів). Витрати на створення промислового зразка склали:</p> <ul style="list-style-type: none"> - матеріали – 10 000,00 грн.; - зарплата – 8800,00 грн.; - нарахування на зарплату – 1936,00 грн. <p>Право власності на промисловий зразок підтверджені патентом. Підготовкою і поданням заявки для отримання патенту на промисловий зразок займалася патентна організація, вартість її послуг – 4200,00 грн (у т.ч. ПДВ – 700,00 грн.). Крім того, сплачено держмитом за видачу патенту в сумі 17,00 грн. Збори, пов'язані з отриманням патенту на промисловий зразок, склали 1050,00 грн. З автором підписано договір про передачу підприємству-роботодавцеві виключних майнових прав на промисловий зразок</p>				
1	Списано матеріали для розробки/створення промислового зразка	154 "Придбання (створення) НМА	201 "Сировина й матеріали"	10000,00
2	Нараховано заробітну плату працівникові, зайнятому створенням промислового зразка	154 "Придбання (створення) НМА	661 "Розрахунки за заробітною платою"	8800,00
3	Відображено нарахування на заробітну плату	154 "Придбання (створення) НМА	651 "За розрах. із загальнообов'язкового держ. соц. страхування"	1936,00
4	Сплачено збори, пов'язані з отриманням патенту на промисловий зразок	377 "Розрахунки з ін дебіторами"	311 "Поточні рах. в націонал. валюті"	1050,00
		154 "Придбання (створення) НМА	377 "Розрах. з ін дебіторами"	1050,00
5	Сплачено держмитом за видачу патенту	642 "Розрахунки за обов'язковими платежами"	311 "Поточні рах. в націонал. валюті"	17,00
		154 "Придбання (створення) НМА	642 "Розрахунки за обов'язковими платежами"	17,00
6	Отримано послуги від патентної фірми з підготовки реєстрації патенту на промисловий зразок	154 "Придбання (створення) НМА»	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	3500,00

Продовження табл. 3.8

1	2	3	4	5
7	Відображено податковий кредит з ПДВ (за наявності зареєстрованої податкової накладної)	644 "Податковий кредит" 641 "ПДВ"	631 "Розрах з вітчизняними остачальниками 641 "Податковий кредит"	700,00 700,00
8	Перераховано плату за послуги патентній фірмі	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками»"	311 "Поточні рах. в націонал. валюті"	4200,00
9	Підписано договір з автором, об'єкт НМА введено в господарський оборот	124 "Права на об'єкти промислової власності"	154 "Придбання (створення) НМА"	25303,00

Отримання НМА в якості внеску до статутного капіталу можливе у вигляді : права користування землею, водою, іншими природними ресурсами, будівлями, спорудами, а також іншими майновими правами (на об'єкти інтелектуальної власності).

Первісною вартістю такого об'єкта є погоджена засновниками справедлива вартість. До неї слід додати й інші витрати, пов'язані з надходженням НМА і доведенням його до стану, придатного для використання.

Відображення в обліку отримання НМА до статутного капіталу підприємства відображають наступним чином (табл. 3.9).

Таблиця 3.9.

Кореспонденція рахунків при надходженні НМА до статутного капіталу

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
<i>Підприємство в обмін на корпоративні права отримало від засновника до статутного капіталу право власності на торговельну марку за погодженою засновниками вартістю 300000,00 грн. (у т.ч. ПДВ – 50000,00 грн.). Витрати, пов'язані з переоформленням прав на такий об'єкт, склали 5000,00 грн (без ПДВ). На дату отримання об'єкта НМА підприємство-емітент є платником ПДВ.</i>				
1	Сформовано статутний капітал	46 "Неоплачений капітал"	40 "Зареєстрований та пайовий капітал"	2000000,0 (умовно)
2	Отримано від засновника внесок до статутного капіталу у вигляді права власності на торговельну марку	154 "Придбання (створення) НМА"	46 "Неоплачений капітал"	250000,00

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума,
3	Відображено податковий кредит (за наявності зареєстрованої податкової накладної)	644 "Податковий кредит"	631 "Розрах. з вітчизняними постачальниками	50000,00
		641 "ПДВ"	и 644 "Податковий кредит"	50000,00
4	Оплачено витрати, пов'язані з переоформленням прав	377 "Розрахунки з ін дебіторами"	311 "Поточні рах. в націонал. валюті"	5000,00
		642 "Розрахунки за обов'язковими		
		154 "Придбання (створення) НМА	377 "Розрах. з ін дебіторами"	5000,00
			642 "Розрахунки за обов'язковими платежами"	
5	Введено об'єкт НМА в господарський оборот	123 "Права на комерційні позначення"	154 "Придбання (створення) НМА	255000,00

При безоплатному отриманні об'єкта НМА первісною його вартістю є його справедлива вартість (з урахуванням мита, непрямих податків) й інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його отриманням і доведенням до стану, придатного для використання за призначенням.

У бухгалтерському обліку вартість безоплатно отриманих НМА відображають збільшенням іншого додаткового капіталу (кредит субрахунку 424 «Безоплатно одержані необоротні активи»).

Відображення в обліку безоплатного отримання НМА відображають наступним чином (табл. 3.10).

Таблиця 3.10.

Кореспонденція рахунків при надходженні НМА до статутного капіталу

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
<i>Підприємство безоплатно отримало виключні майнові права на комп'ютерну програму, справедлива вартість яких становить 8000,00 грн. Вартість послуг сторонньої організації з установаження і налагодження комп'ютерної програми склала 1200,00 грн. (у т.ч. ПДВ – 200,00 грн.).</i>				
1	Відображено отримання виключних майнових прав на комп'ютерну програму	154 "Придбання (створення) НМА	424 "Безоплатно одержані необ. активи"	8000,00
2	Отримано послуги з установаження і налагодження об'єкта НМА	154 "Придбання (створення) НМА	631 "Розрах. з вітчизняними постачальниками"	1000,00

Продовження табл. 3.10

3	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ у складі вартості послуг з налягодження й установлення	644 "Податковий кредит" 641 "ПДВ"	631 "Розрах. з вітчизняними постачальниками" 644 "Податковий кредит"	200,00 200,00
4	Оплачено вартість послуг з налягодження й установлення	631 "Розрах. з вітчизняними постачальниками»	311 "Поточні рах. в націонал. валюті"	1200,00
5	НМА введено в господарський оборот	125 "Авторське право та суміжні з ним права"	154 "Придбання (створення) НМА"	9000,00
6	Зменшено залишок на позабалансовому рахунку на вартість установлення і налягодження комп'ютерної програми	-	09"Амортизаційні відрахування"	1000,00

Об'єктом амортизації у бухгалтерському обліку є первісна (переоцінена) вартість об'єкта НМА за вирахуванням його ліквідаційної вартості.

Відповідно до п. 25 ПБО 8 нарахування амортизації НМА (крім права постійного користування земельною ділянкою) здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс).

НМА з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають. До таких НМА можна віднести :

- право постійного користування земельною ділянкою;
- права на провадження діяльності, які засвідчуються ліцензіями, виданими на необмежений строк;
- право на використання вигід від скорочення викидів парникових газів.

Згідно з п. 26 ПБО 8 при визначенні строку корисного використання об'єкта НМА слід урахувати:

- строки корисного використання подібних активів;
- моральний знос, що передбачається;
- правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання;
- очікуваний спосіб використання НМА підприємством;
- залежність строку корисного використання НМА від строку корисного використання інших активів підприємства.

Для нарахування амортизації НМА підприємство може застосовувати строки їх корисного використання, способи визначення яких наведено на рис. 3.6.

Порядок застосування методів амортизації визначається згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби». Нарухування амортизації нематеріальних активів супроводжується бухгалтерськими проводками, аналогічними для нарахування амортизації основних засобів.



Рис. 3.6 - Можливі способи визначення строку корисного використання і норм амортизації об'єктів нематеріальних активів

Сума нарахованої амортизації відображається на субрахунку 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів». Аналітичний облік на субрахунку ведеться за видами нематеріальних активів. Крім відображення нарахованої суми амортизації за кредитом субрахунку 133 та дебетом відповідних витрат, дана сума обов'язково повинна відображатися за дебетом позабалансового рахунку 09 «Амортизаційні відрахування».

Вибуття об'єктів НМА може відбуватися з різних причин, зокрема (рис. 3.7):

Оформленням вибуття об'єктів НМА з господарського обороту займається спеціальна комісія, призначена власником або керівником підприємства, яка складає акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (НА-3). Затверджує його керівник підприємства або уповноважена особа. На підставі такого акта, що надійшов до бухгалтерії, відомості про вибуття об'єкта НМА заносять в інвентарну картку (№ НА-2). Про це роблять відмітку в акті.

Вибуття нематеріальних активів супроводжується бухгалтерськими проводками, аналогічними до проводок при вибутті основних засобів.

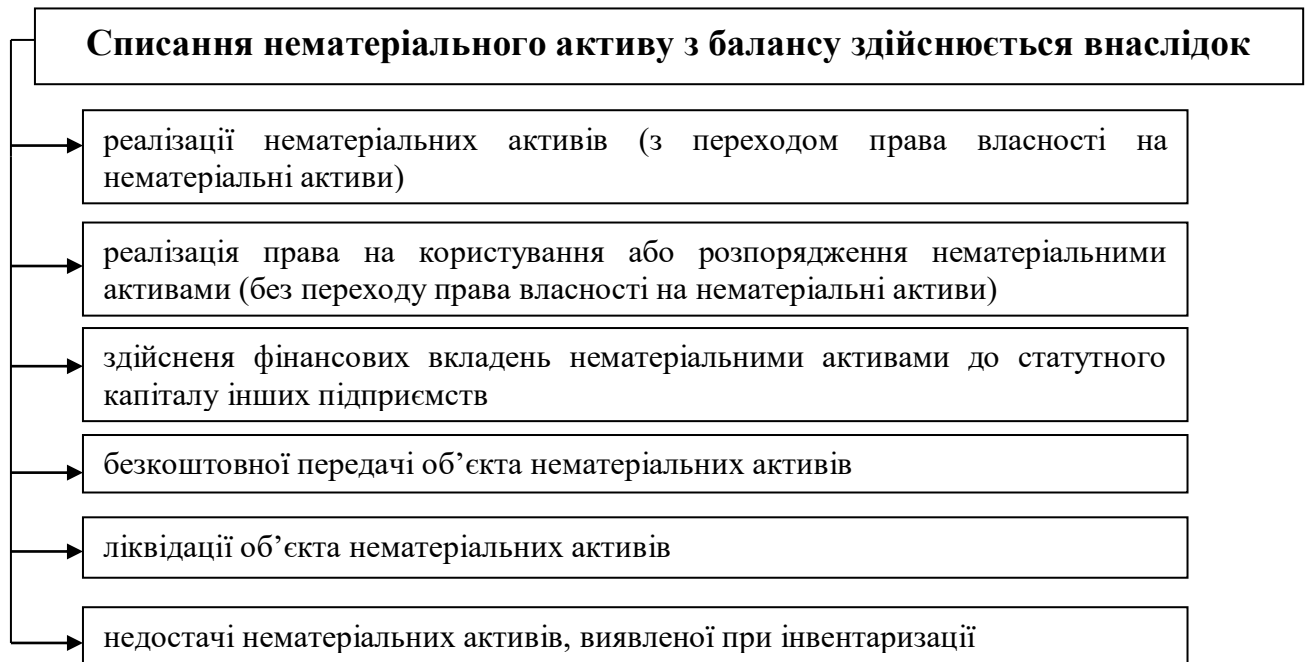


Рис. 3.7. – Напрями вибуття нематеріальних активів

Для узагальнення інформації про рух нематеріальних активів призначені наступні документи (рис. 3.8.).

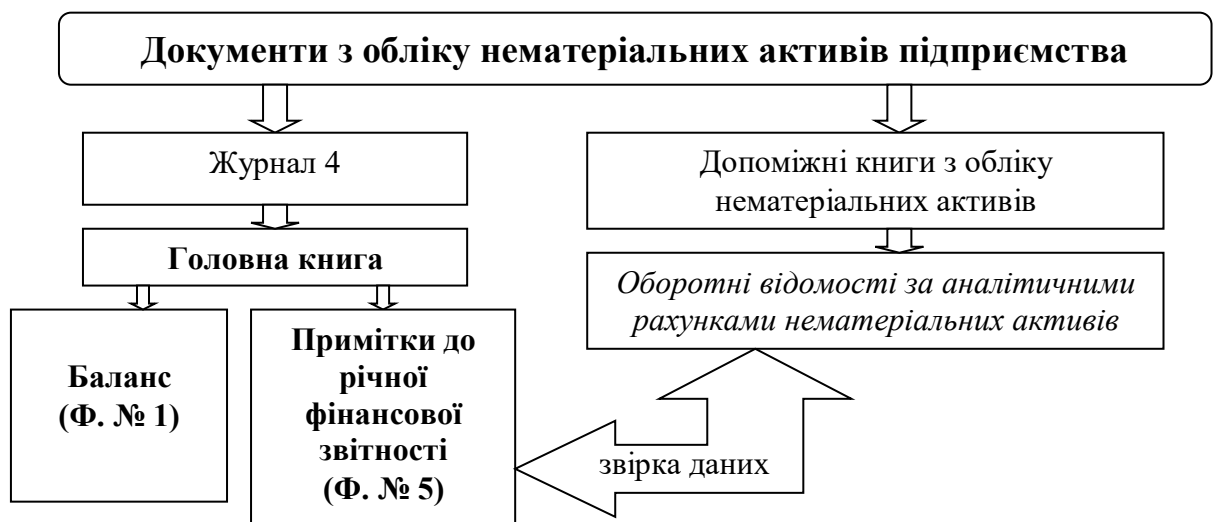


Рис. 3.8 – Документи з обліку нематеріальних активів підприємства

Зокрема, Журнал 4 призначений для узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів та їх знос (за кредитом рахунків 10, 11, 12, 13, 14, 15, 18, 19, 35). У першому розділі Журналу 4 відображається:

- вибуття нематеріальних активів внаслідок їх продажу, безоплатної передачі, невідповідності критеріям визнання активом;
- сума уцінки, яка відображається за кредитом відповідних рахунків НМА;
- сума нарахованої амортизації;
- сума збільшення зносу нематеріальних активів внаслідок їх дооцінки та зменшення корисності.

У другому розділі Журналу 4 відображається введення в дію нематеріальних активів, вибуття їх тощо.

Аналітичний облік НМА ведеться у Відомості 4.3 (табл. 3.11).

Інформація про НМА, яка наводиться в Примітках до річної фінансової звітності наведена на рис. 3.9.

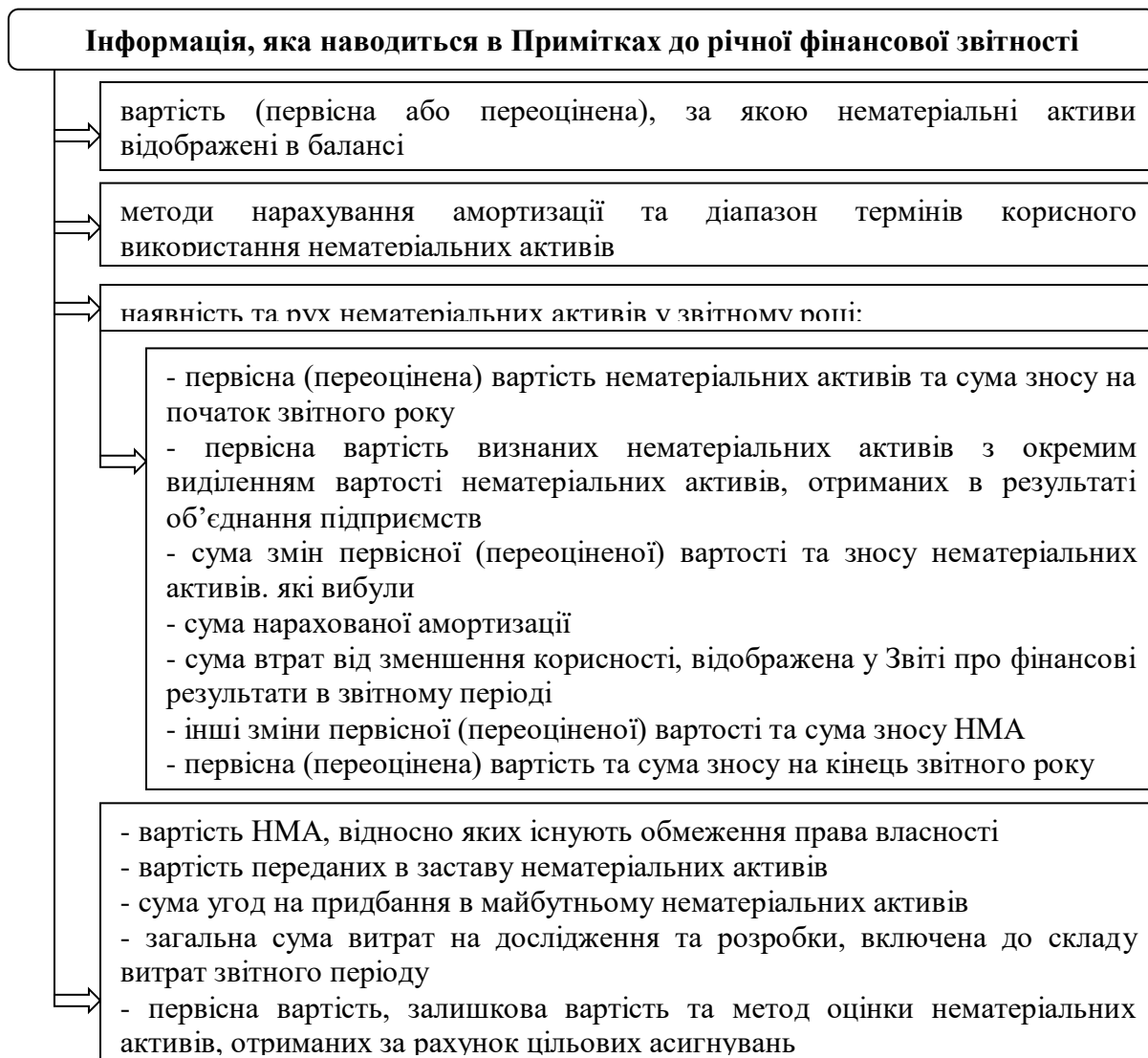


Рис. 3.9 – Інформація, яка наводиться в Примітках до річної фінансової звітності

Таблиця 3.11

Відомість 4.1 аналітичного обліку нематеріальних активів
за липень 200х р.

Номер інвентарної одиниці	Вид, назва, коротка характеристика	Місце використання, прізвище відповідальної особи	Дата оприбуткування	Первісна (переоцінена) вартість	Сума зносу	Строк корисного використання (місяців)	Місячна норма амортизації	Відомість про зміну (збільшення, зменшення)			Вибуття		
								Причина, дата	Первісної вартості	Зносу	Дата, номер документа	Сума	
												Первісної (переоціненої) вартості	Зносу
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
00010	Програма «ІС:Бухгалтерія 7.7»	Бухгалтерія, гол. бухгалтер Ковальчук К.К.	05.03.хх р.	2500	625	48	25	–	–	–	–	–	–
і т. д.													

«15» червня 200х р.

Виконавець Костюченко
(підпис)

Питання для самоконтролю

1. Які активи називаються нематеріальними, як їх класифікують?
2. Дайте порівняльну характеристику П(С)БО та МСФЗ, які регламентують облік нематеріальних активів.
3. Перечисліть підходи до оцінки нематеріальних активів.
4. Як визначається первісна вартість НА.
5. Назвіть методи оцінки нематеріальних активів.
6. Синтетичний облік надходження та вибуття нематеріальних активів.
7. Облік амортизації нематеріальних активів.
8. Розкрийте поняття «дослідження» та «розробка» згідно з П(С)БО 8.
9. Відображення в обліку витрат на розробку, що відповідають вимогам для визнання їх активами.
10. Відображення в обліку витрат на розробку, що не відповідають вимогам для визнання їх активами.
11. За яких умов слід провадити переоцінку нематеріальних активів? Техніка визначення результатів переоцінки.

ТЕМА 4. ОБЛІК ІНШИХ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ (ІНМА)

Цільова спрямованість: з'ясувати особливості призначення складу та обліку інших необоротних матеріальних активів.

Питання для розгляду:

- 1. ІНМА – склад, оцінка, система рахунків для обліку.*
- 2. Документальне оформлення та облік бібліотечних фондів.*
- 3. Документальне оформлення та облік операцій з малоцінними необоротними матеріальними активами (МНМА).*
- 4. Особливості обліку тимчасових (нетитульних) споруд, пристроїв.*

1. ІНМА – склад, оцінка, система рахунків для обліку

Методологічні основи формування інформації про інші необоротні матеріальні активи визначено в П(С)БО 7 «Основні засоби». Тому більшість операцій з іншими необоротними матеріальними активами аналогічні операціям з основними засобами.

До складу ІНМА відносяться предмети, термін експлуатації яких перевищує один рік або операційний цикл (якщо він довший за рік); тимчасові нетитульні споруди; предмети прокату; інвентарна тара; бібліотечні фонди тощо.

На підприємстві може бути створена експертна комісія, яка визначає можливий термін корисної експлуатації конкретного виду необоротних активів.

Для цілей бухгалтерського обліку ІНМА класифікують за такими групами :

- бібліотечні фонди;
- малоцінні необоротні матеріальні активи;
- тимчасові (нетитульні) споруди;
- природні ресурси;
- інвентарна тара;
- предмет прокату;
- інші необоротні матеріальні активи.

Згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби», підприємства можуть використовувати два види оцінки вартості інших необоротних матеріальних активів: за первісною або за справедливою вартістю.

Формування первісної вартості інших необоротних матеріальних активів здійснюється також як вартість основних засобів (рис. 4.1).

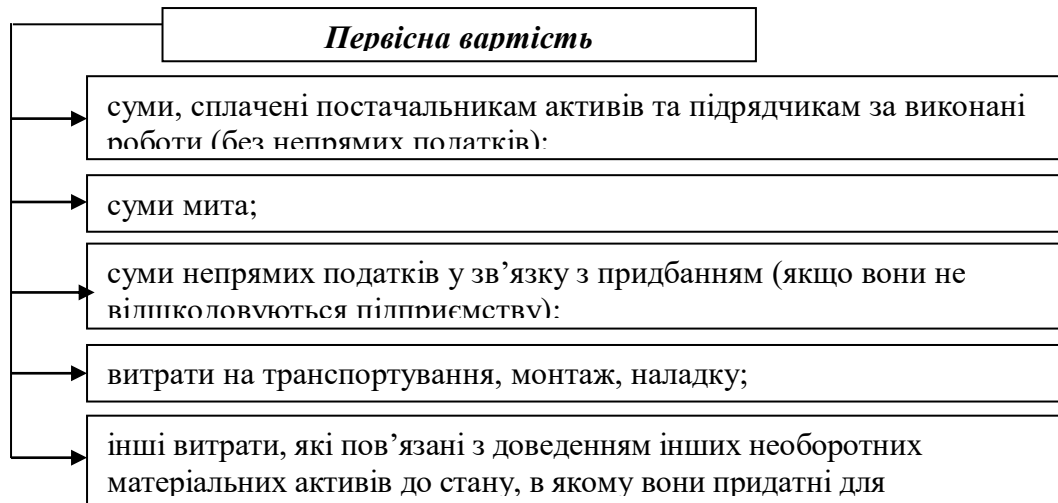


Рис. 4.1 – Формування первісної вартості ІНМА

Включення транспортно-заготівельних і інших витрат з метою визначення облікової (первісної) ціни кожного виду (одиниці) малоцінних необоротних матеріальних активів здійснюється переважно з використанням прямого методу, за формулою:

$$Tr_{од} = \frac{Tr}{\sum q_i p_i},$$

де Tr - загальна вартість витрат по доставці й інших витратах, пов'язаних із придбанням (без ПДВ).

q_i – кількість предметів i -го виду, од.

p_i – ціна постачальника предметів i -го виду, грн. (без ПДВ).

Процес документального оформлення операцій з ІНМА ідентичний до оформлення операцій з основними засобами.

Основні вимоги щодо організації операцій, пов'язаних з іншими необоротними матеріальними активами наведено на рис. 4.2.

- Об'єкт ІНМА визнається активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена.
- Підприємства самостійно встановлюють вартісні ознаки, за якими необоротні активи відрізняються від малоцінних швидкозношуваних предметів.
- У дебет рахунка 11 „Інші необоротні активи” відноситься:
 - первісна вартість придбаних ІНМА;
 - собівартість виготовлення ІНМА;
 - справедлива вартість безоплатно отриманих ІНМА;
 - погоджена засновниками справедлива вартість ІНМА, внесених до статутного капіталу;
 - вартість поліпшень ІНМА (модернізація, реконструкція, добудови);
 - дооцінка ІНМА.
- За кредитом рахунка відображаються:
 - вибуття ІНМА внаслідок продажу,
 - списання вартості безоплатно переданих об'єктів,
 - списання у разі невідповідності критеріям визнання активом,
 - списання у разі часткової ліквідації об'єкта,
 - суми їх уцінки.

Рис. 4.2 – Основні вимоги щодо організації операцій з ІНМА

Для обліку необоротних матеріальних активів призначений *рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи»*.

Даний рахунок призначено для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух інших необоротних матеріальних активів, які не відображені у складі об'єктів обліку на рахунку 10 "Основні засоби".

За дебетом рахунку 11 "Інші необоротні матеріальні активи" відображається надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих інших необоротних матеріальних активів на підприємство (за первісною вартістю); сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта (реконструкція, модернізація), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта; сума дооцінки вартості об'єкта необоротних матеріальних активів. За кредитом рахунку 11 відображаються вибуття інших необоротних матеріальних активів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта та сума їх уцінки.

Рахунок 11 має такі субрахунки (табл. 4.1):

Таблиця 4.1.

Рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи» (за субрахунками)

<i>Назва субрахунку</i>	<i>Характеристика</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
111 «Бібліотечні фонди»	Призначений для обліку наявності та руху бібліотечних фондів. Бібліотечні фонди складають книги, журнали, підшивки газет, які знаходяться у технічній бібліотеці підприємства та в технічному архіві. Одиницею обліку бібліотечного фонду є примірник – кожна окрема одиниця книги, що надходить. Додатковою одиницею бібліотечного фонду є річний комплект – сукупність номерів (випусків) періодичних видань за рік, що приймається за одну облікову одиницю фонду, а також переплетена одиниця (підшивка) – сукупність номерів періодичних видань, зшитих, переплетених або скріплених іншим способом в одне ціле, які приймаються за одну облікову одиницю фонду. Аналітичний облік бібліотечних фондів ведеться за тематичним, алфавітним або лінгвістичним принципом за кожним примірником шляхом присвоєння одиниці обліку бібліотечного фонду інвентарного номеру або шляхом реєстрації без присвоєння інвентарного номеру.
112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи»	Призначений для відображення вартості предметів, строк корисного використання яких більше одного року, зокрема, спеціальних інструментів і спеціально пристосовування, вартість яких погашається нарахуванням зносу за встановленою підприємством ставкою (нормою) з урахуванням очікуваного способу використання таких об'єктів та інших предметів, які за вартісними ознаками підприємством зараховано до складу малоцінних необоротних матеріальних активів. Аналітичний облік малоцінних необоротних матеріальних активів ведеться за інвентарними об'єктами.

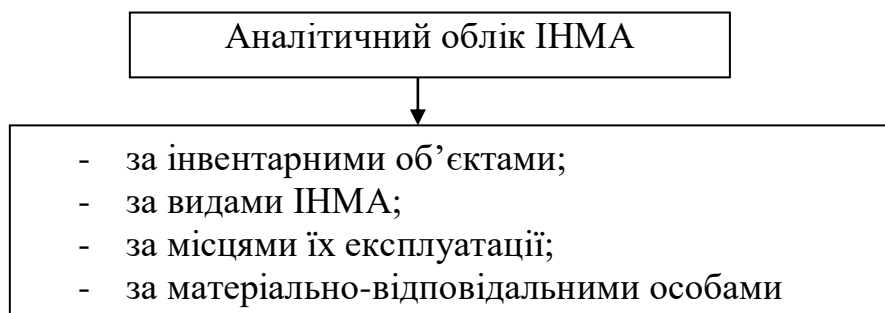
Продовження табл. 4.1.

1	2
113 «Тимчасові (нетитульні) споруди»	Призначений для обліку експлуатаційних тимчасових (нетитульних) споруд. До них належать дрібні об'єкти допоміжного характеру, які використовуються для потреб будівництва та не включені до титулу (наприклад, паркани та огорожі (за винятком спеціальних, архітектурно оформлених), необхідні для проведення робіт; пристосування з техніки безпеки; складські приміщення; прохідні та сторожові будки при об'єктах будівництва. Аналітичний облік тимчасових (нетитульних) споруд ведеться у відповідних регістрах обраної форми ведення обліку.
114 «Природні ресурси»	Призначений для обліку наявності та руху придбаних природних ресурсів для наступного видобутку (нафти, газу тощо). До них відносять: будівельний ліс, родовища нафти та газу, джерела мінеральної сировини, які відносяться до вичерпних активів. Їх основною особливістю є те, що при добуванні вони перетворюються на матеріальні запаси. Аналітичний облік природних ресурсів ведеться у наступних розрізах: «Лісові угіддя», «Запаси нафти та газу», «Залежи мінералів» тощо.
115 «Інвентарна тара»	Призначений для обліку наявності та руху інвентарної тари. Інвентарною тарою є необоротна тара, тобто тара, яка не передається (продається, купується) разом з продукцією (наприклад, спеціалізовані цистерни, контейнери для транспортування окремих деталей, піддони, баки, чани, затоми тощо), а підлягає поверненню постачальнику продукції. Аналітичний облік інвентарної тари ведеться за кожним об'єктом з групуванням за видами тари: тара з деревини; тара з картону та паперу; тара з металу; тара з пластмаси; тара зі скла; тара з тканини і не тканинних матеріалів.
116 «Предмети прокату»	Призначений для обліку наявності та руху активів, які використовуються для видачі напрокат. Предметами прокату є об'єкти, що передаються громадянам у строкове платне користування (прокат).
117 «Інші необоротні матеріальні активи»	Призначений для обліку наявності та руху інших необоротних матеріальних активів, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи». На цьому субрахунку, зокрема, орендар відображає вартість завершених капітальних інвестицій в об'єкти операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо).

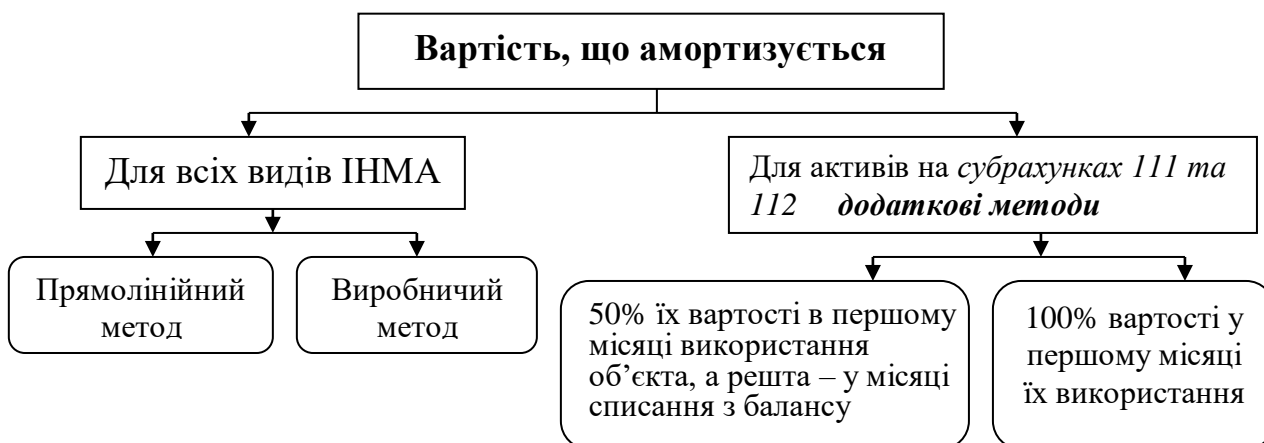
При надходженні ІНМА всі витрати, пов'язані з їх придбанням накопичуються на субрахунку 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів». У разі взяття об'єкта ІНМА на баланс субрахунок 153 закривається, а сформована первісна вартість такого об'єкта зараховується на відповідний субрахунок до рахунку 11. Тобто, в обліку буде зроблений запис:

Дт 11 «Інші необоротні матеріальні активи»

Кт 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів»



П(С)БО 7 «Основні засоби» передбачає нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів:



Метод амортизації обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу одержання економічних вигід від використання активу.

2. Документальне оформлення та облік бібліотечних фондів

За змістом характер літератури може бути різний — починаючи від охорони праці, виробничих питань і закінчуючи суто адміністративними питаннями (управління, юридична, бухгалтерська тематика). Та й за формою вона може бути різною — традиційні паперові видання та книги і в електронному вигляді.

Бібліотечний фонд — упорядковане зібрання документів, які зберігаються в бібліотеці. А **бібліотека** є інформаційний, культурний, освітній заклад або структурний підрозділ, що має впорядкований фонд документів, доступ до інших джерел інформації.

З зазначеного виходить, що якщо на вашому підприємстві створена бібліотека, такі бібліотечні фонди обліковуються на рахунку 111.

Крім того, в данному питанні є важливим строк служби книги. Оскільки, податково-бухгалтерська література, через часту зміну законодавства строк її служби буде менше року, відповідно такі об'єкти не можуть бути віднесені до необоротних активів, тому обліковувати на рахунку

111, а слід їх відносити до витрат періоду (як МШП), незалежно від факту наявності бібліотеки.

Таким чином, якщо ви розумієте, що примірник періодичного видання прослужить більше року, то його цілком можна визнавати необоротним активом. І тоді облік буде таким же, як і вищевикладений облік книг (є бібліотека — рахунок 111, немає бібліотеки — МНМА або ОЗ).

Електронні періодичні видання здебільшого обліковуються так само, тобто включаються до складу витрат періоду через витрати майбутніх періодів. Принаймні якщо строк їх служби менше року.

А ось якщо строк служби більше року, то, на наш погляд, облік буде іншим. Зазвичай, сучасні періодичні видання поширюються через Інтернет і не мають матеріального носія.

Із цієї причини їх, так само як і книги, слід обліковувати як НМА й обліковувати на рахунку 127.

Передплата періодичних видань оформляється, як правило, на умовах попередньої оплати: на місяць, квартал, півріччя, рік.

Вартість підписки періодичних видань – відображається за фактом здійснення підписки в бухгалтерському обліку і відноситься до складу витрат майбутніх періодів, а згодом, у міру їх отримання, поступово зараховується до складу витрат звітного періоду.

Узагальнена інформація щодо бухгалтерського обліку придбання літератури зображено на рисунку 4.3.

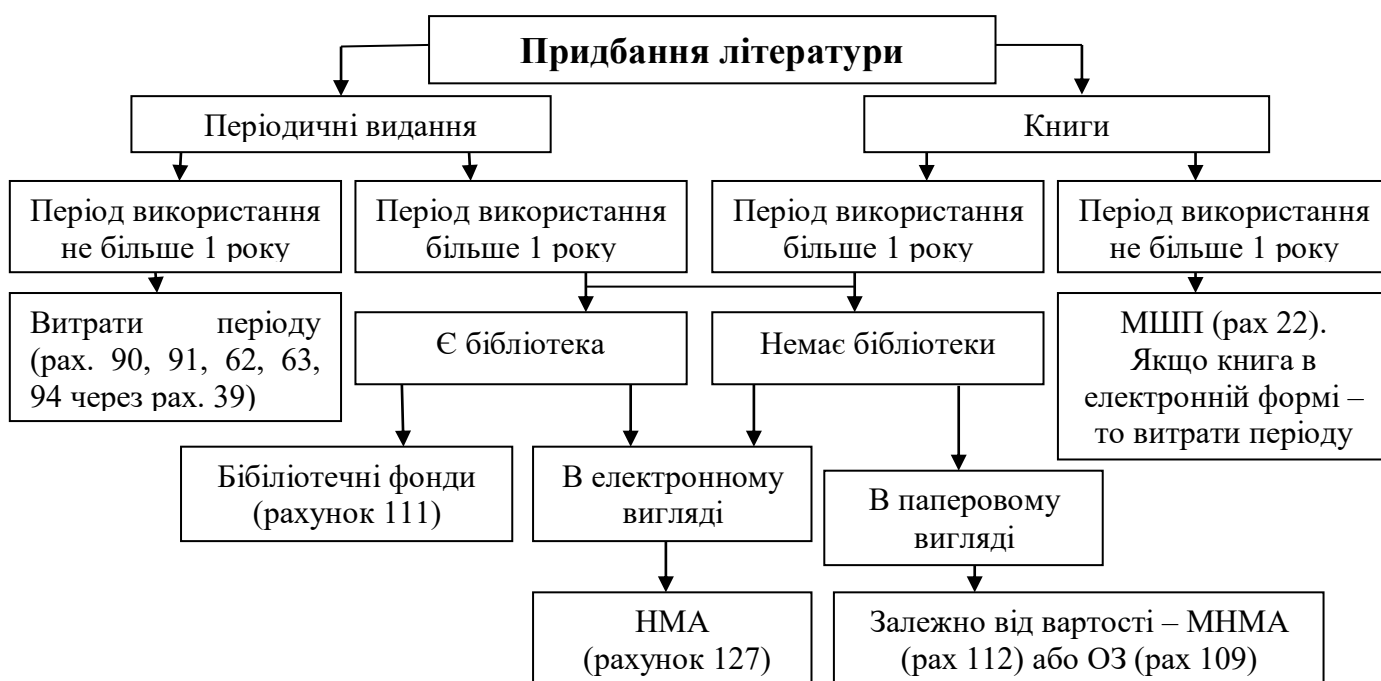


Рис. 4.3 – Бухгалтерський облік літератури

Наприклад. Підприємство оформило річну передплату періодичних видань, тематика яких пов'язана з господарською діяльністю підприємства зі збуту продукції, на суму 900 грн. (без ПДВ).

Облік операцій наведемо в таблиці. 4.2.

Таблиця 4.2.

Облік придбання професійних періодичних видань і книг

№ з/п	Зміст операції	Первинний документ	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
			Дебет	Кредит	
На дату оформлення передплати					
1.	Перераховано плату за передплату	Банківська виписка	371 "Розрахунки за виданими авансами"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	900,00
2.	Відображено витрати майбутніх періодів	Документ, що підтверджує оформлення передплати	39 "Витрати майбутніх періодів"	631 "Розрах. з вітчизн. постачальниками"	900,00
3	Закрито розрахунки з передоплати		631 "Розрах з вітчизняними постачальниками"	371 "Розрахунки за виданими авансами"	900,00
Після закінчення кожного календарного місяця, на який припадає передплата					
4	Відображено вартість отриманих періодичних видань у складі витрат	Бухгалтерська довідка, накладна	93 "Витрати на збут"	39 "Витрати майбутніх періодів"	75,00

Наприклад. Підприємство придбало книгу в електронному вигляді з управлінської тематики. Передбачуваний період використання книги — два роки. Вартість 500 грн. (табл. 4.3).

Таблиця 4.3

Облік придбання електронної книги

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1.	Сплачено за книгу	371 "Розрахунки за виданими авансами"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	500,00
2.	Отримано книгу	154 "Придбання (створення) НА"	631 "Розрах з вітчизняними постач."	500,00
3.	Введено в експлуатацію книгу	127 "Інші нематеріальні активи"	154 "Розрах за виданими авансами"	500,00
4.	Здійснено залік заборгованостей	631 "Розрах з вітчизняними постач."	371 "Розрах за виданими авансами"	500,00
5.	Нараховано амортизацію книги	92 "Адміністративні витрати"	133 "Накопич амортизація НА"	20,83*
* Виходячи з періоду використання книги щомісячна сума амортизації складає $500/24 = 20,83$ грн.				

Наприклад. Бухгалтер придбав за підзвітні кошти книгу з податково-бухгалтерської тематики. Передбачуваний період використання книги менше одного року. Вартість 100 грн. (табл. 4.4).

Таблиця 4.4

Облік придбання друкованої книги

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1.	Видано підзвітні кошти	372 "Розрахунки з підзвітними особами"	301 "Готівка в національній валюті"	120,00
2.	Оприбутковано книгу	22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети"	372 "Розрахунки з підзвітними особами"	100,00
3.	Повернено до каси невикористаний залишок коштів	301 "Готівка в національній валюті"	372 "Розрахунки з підзвітними особами"	20,00
4.	Книгу передано в експлуатацію	92 "Адміністративні витрати"	22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети"	100,00

Розкриття інформації про інші необоротні матеріальні активи відображається в журналі/ордері 4.

3. Документальне оформлення та облік операцій з малоцінними необоротними матеріальними активами (МНМА)

МНМА – це частина основних засобів, які входять до інших необоротних матеріальних активів та щодо яких підприємства можуть установлювати вартісні ознаки (пункт 5 П(С)БО 7).

Строк використання МНМА більше року.

Щоб визнати МНМА об'єкт повинен відповідати таким критеріям:

- мати матеріальну форму;
- використовуватися більше 1 року (або операційного циклу);
- мати вартість не більшу 6000 грн. (ПКУ).

Якщо останній критерій не дотримується, то об'єкт слід обліковувати як основний засіб.

Види малоцінних необоротних активів наведено на рис. 4.4.

Рух МНМА, пов'язаний із здійсненням господарських операцій, оформлюють типовими формами первинної облікової документації, затвердженими наказом Міністерства статистики України від 29.12.95 р. № 352 (рис. 4.5).



Рис. 4.4 - Види малоцінних необоротних активів

В цілому облік МНМА схожий на облік основних засобів, але є й відмінності. Схожість полягає у наступному:

- однаковий підхід до визначення первісної вартості;
- використання однакових первинних документів;
- між датами придбання та введення в експлуатацію МНМА обліковуються як капітальні інвестиції.

Відмінності між основними засобами та МНМА:

- можливість застосовувати прискорені методи амортизації “50/50” та “100%” та наслідки цього при визначенні залишкової вартості на дату вибуття;
- не можна проводити дооцінку та визначати ліквідаційну вартість, якщо амортизація нараховується методами “50/50” або “100%”;
- для податкового обліку МНМА не визнаються як основні засоби, як уже зазначалося.

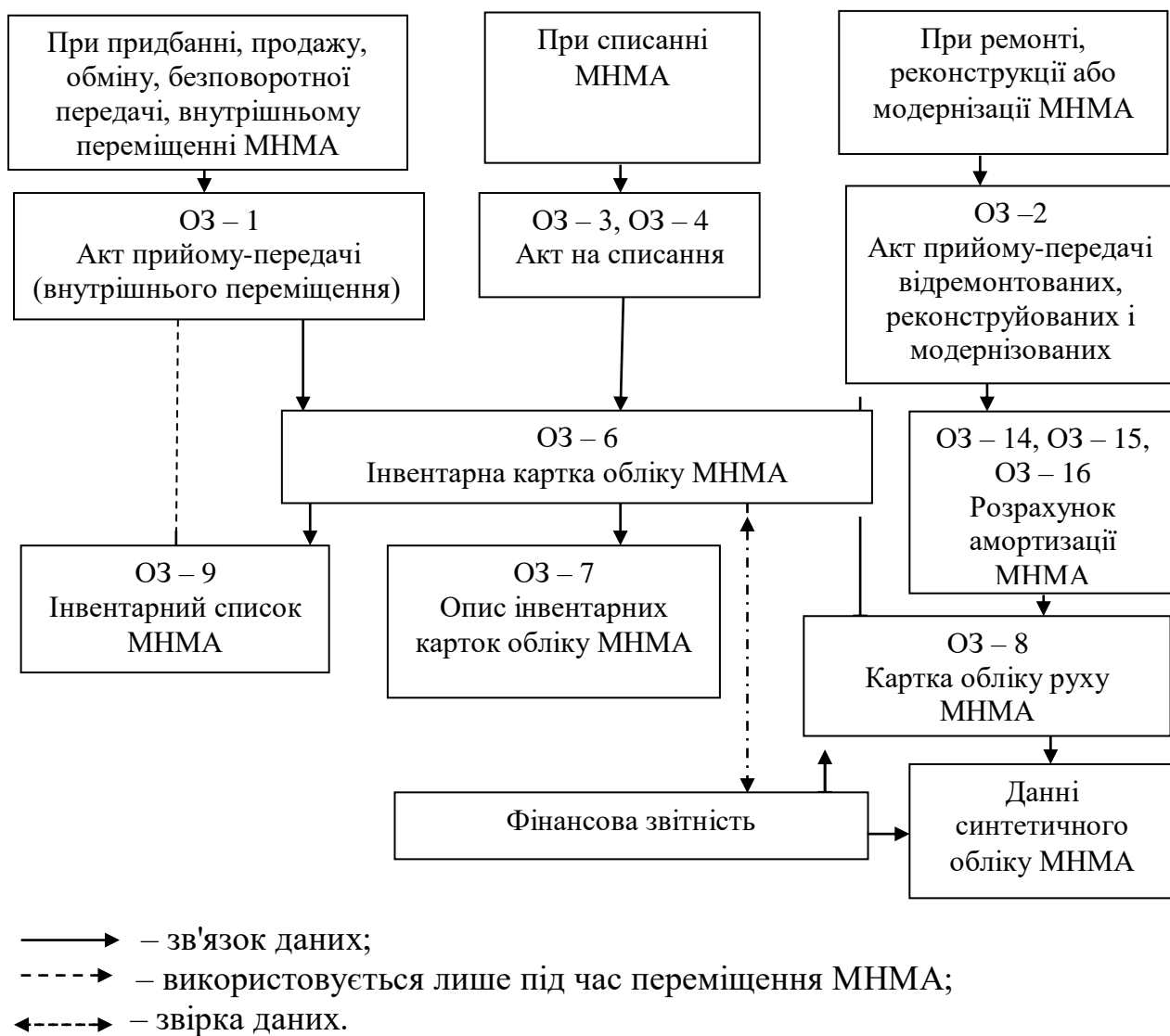
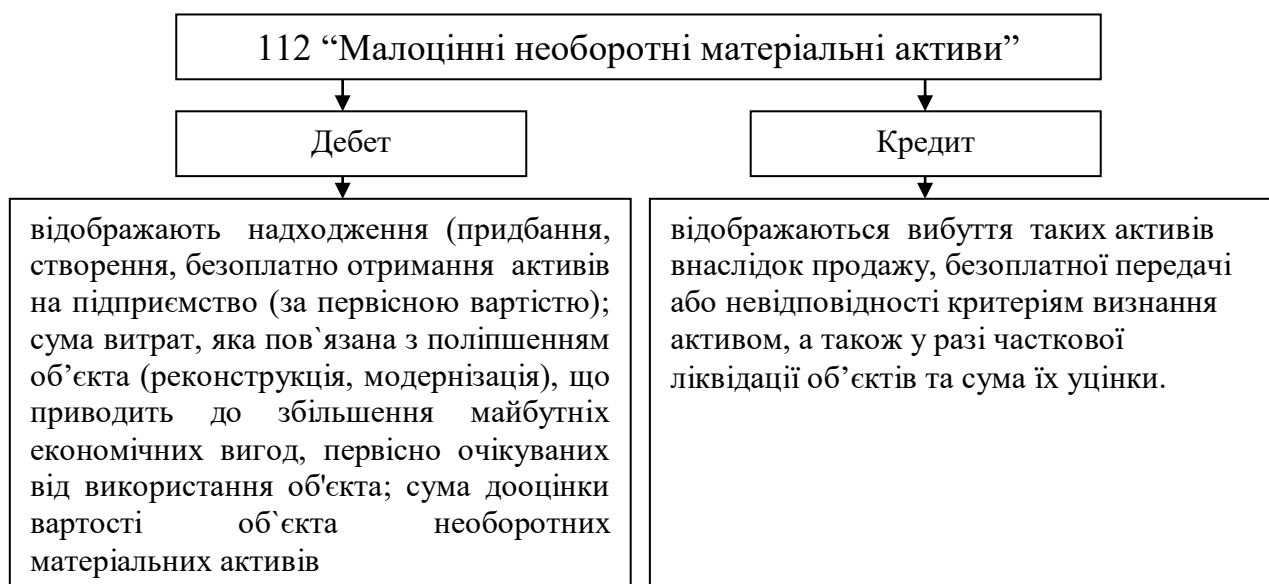


Рис. 4.5 – Документальне оформлення руху МНМА

Облік МНМА ведеться на субрахунку 112 “Малоцінні необоротні матеріальні активи”, на якому відображається вартість предметів, строк корисного використання яких більше одного року, зокрема спеціальні інструменти і спеціальні пристосування, вартість яких погашається нарахуванням зносу за встановленою підприємством ставкою (нормою) з урахуванням очікуваного способу використання таких об’єктів та інші предмети, які за вартісними ознаками підприємством зараховано до складу малоцінних необоротних матеріальних активів.

Однотипні предмети господарського інвентарю, інструментів, інших МНМА (одночасне надходження) доцільно враховувати у типовій інвентарній картці групового обліку із зазначенням інвентарного номера, ціни одиниці, методу нарахування амортизації, матеріально відповідальної особи.

Інвентарні картки в картотеці бухгалтерії розташовуються за групами основних засобів з виділенням групи МНМА.



Розглянемо облік МНМА на прикладах.

Наприклад. Підприємство придбало у травні 2017 р. такі об'єкти: принтер Canon LBP6030W вартістю 2959,00 грн (у т.ч. ПДВ) та сканер Canon LIDE 220 вартістю 2221,00 грн (у т.ч. ПДВ). Витрати на доставку склали 75,00 грн (у т.ч. ПДВ). У травні ж дані об'єкти введені в експлуатацію.

Бухгалтерські проведення представлені в таблиці 4.5 (для різних умов придбання).

Таблиця 4.5

Відображення операцій з придбання МНМА

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
<i>Придбання на умовах післяплати платником ПДВ</i>				
1.	Оприбуткований принтер (2959×5/6)	153 "Придбання (виготовлення) ІНМА"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	2465,83
2.	Оприбуткований сканер (2221×5/6)			1850,83
3.	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ ((2221+2959)/6)	641 "Розрахунки за податками"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	863,33
4.	Відображена сума витрат на доставку щодо принтера пропорційно його вартості у загальній сумі вантажу (75×5/6 ×2959/(2959+2221))	153 "Придбання (виготовлення) ІНМА"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	35,70
5.	Відображена сума витрат на доставку щодо сканера пропорційно його вартості у загальній сумі вантажу (75×5/6 × 2221/(2959+2221))			26,80

Продовження табл. 4.5.

1	2	3	4	5
6.	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ по доставці (75/6)	641 "Розрахунки за податками"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	12,50
7.	Сплачена вартість принтера та сканера постачальнику	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	311 "Поточні рахунки в нац валюті"	5180,00
8.	Сплачена доставка постачальнику послуги	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	311 "Поточні рахунки в нац валюті"	75,00
9.	Введено в експлуатацію принтер за первісною вартістю (2465,83+35,70=2501,53)	112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи"	153 "Придбання (виготовлення) ІНМА"	2501,53
10.	Введено в експлуатацію сканер за первісною вартістю (1850,83+26,80=1877,63)	112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи"	153 "Придбання (виготовлення) ІНМА"	1877,63
<i>Придбання на умовах попередньої оплати платником ПДВ</i>				
1.	Сплачена вартість принтера та сканера	371 "Розрах за виданими авансами»"	311 "Поточні рахунки в нац валюті"	5180,00
2.	Відображений податковий кредит з ПДВ ((2221+2959)/6)	641 "Розрахунки за податками"	644 "Податковий кредит"	863,33
3.	Оприбуткований принтер (2959×5/6)	153 "Придбання (виготовлення) ІНМА"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	2465,83
	Оприбуткований сканер (2221×5/6)			1850,83
4.	Відображена сума розрахунків з ПДВ	644 "Податковий кредит"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	863,33
5.	Відображена сума витрат на доставку щодо принтера пропорційно його вартості у загальній сумі вантажу (75×5/6× 2959/(2959+2221))	153 "Придбання (виготовлення) ІНМА"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	35,70
6.	Відображена сума витрат на доставку щодо сканера пропорційно його вартості у загальній сумі вантажу (75×5/6× 2221/(2959+2221))			26,80
7.	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ по доставці (75/6)	641 "Розрахунки за податками"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	12,50
8.	Сплачена доставка постачальнику послуги	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	311 "Поточні рахунки в нац валюті"	75,00

Продовження табл. 4.5.

1	2	3	4	5
9.	Введено в експлуатацію принтер ($2465,83+35,70=2501,53$)	112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи"	153 "Придбання (виготовлення) ІНМА"	2501,53
	Введено в експлуатацію сканер ($1850,83+26,80=1877,63$) за первісною вартістю			1877,63
Придбання на умовах післяплати неплатником ПДВ або у разі, якщо МНМА використовуватимуться не для господарської діяльності				
1.	Оприбуткований принтер	153 "Придбання (виготовлення) ІНМА"	631"Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	2959,00
2.	Оприбуткований сканер	153 "Придбання (виготовлення) ІНМА"	631"Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	2221,00
3.	Відображена сума витрат на доставку щодо принтера пропорційно його вартості у загальній сумі вантажу ($75 \times 2959 / (2959 + 2221)$)	153 "Придбання (виготовлення) ІНМА"	631"Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	42,84
4.	Відображена сума витрат на доставку щодо сканера пропорційно його вартості у загальній сумі вантажу ($75 \times 2221 / (2959 + 2221)$)	153"Придбання (виготовлення) ІНМА"	631"Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	32,16
5.	Сплачена вартість принтера та сканера постачальнику	631"Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	311"Поточні рахунки в нац валюті"	5180,00
6.	Сплачена доставка постачальнику послуги	631"Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	311"Поточні рахунки в нац валюті"	75,00
7.	Введено в експлуатацію принтер за первісною вартістю ($2959,00+42,84=3001,84$)	112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи"	153 "Придбання (виготовлення) ІНМА"	3001,84
8.	Введено в експлуатацію принтер за первісною вартістю ($2221+32,16=2253,16$)	112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи"	153 "Придбання (виготовлення) ІНМА"	2253,16

Розглянемо нарахування амортизації МНМА на умовах наведено прикладу за двома методами ("50/50" та "100%") у платника ПДВ. Місяць введення в експлуатацію – травень.

Відображення в обліку нарахування амортизації наведено в табл. 4.6.

Таблиця 4.6

Відображення операцій з нарахування амортизації МНМА

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
<i>Метод "50/50"</i>				
1.	Нарахована амортизація принтера у травні (=0,5×2501,53)	92 "Адміністративні витрати"	133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"	1250,77
2.	Нарахована амортизація сканера у травні (=0,5×1877,63)			938,82
<i>Метод "100%"</i>				
3.	Нарахована амортизація принтера у травні у розмірі 100% первісної вартості	92 "Адміністративні витрати"	133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"	2501,53
4.	Нарахована амортизація сканера у травні у розмірі 100% первісної вартості			1877,63

Використовуючи дані попередніх прикладів, розглянемо реалізацію сканера за 1800 грн через півроку експлуатації. Щодо принтера, то він був безкоштовно переданий платнику податку на прибуток (у такому разі коригувань пов'язаних з безповоротною фінансовою допомогою не виникає).

Відображення в обліку нарахування амортизації наведено в табл. 4.7.

Таблиця 4.7

Відображення операцій з продажу (реалізації) МНМА

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
<i>Якщо амортизація нараховувалася методом "50/50"</i>				
1.	Переведення сканера у групу вибуття	286 "Необоротні активи та групи вибуття, утрим для продажу" 133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"	112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи" 112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи"	938,82
2.	Списаний нарахований знос сканера			938,82
3.	Відображена виручка від реалізації з ПДВ			1800,00
4.	Податкове зобов'язання з ПДВ			300,00
5.	Списана залишкова вартість сканера			938,82

Продовження табл. 4.7

1	2	3	4	5
<i>Метод "100%"</i>				
1.	Списаний нарахований знос сканера	133 "Накопичена амортизація НА"	112 "МНМА"	1877,63
2.	Відображена виручка від реалізації з ПДВ	361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"	712 "Дохід від реалізації інших оборот. активів"	1800,00
3.	Податкове зобов'язання з ПДВ	712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів"	641 "Розрахунки за податками"	300,00
<i>Безкоштовна передача МНМА платнику податку на прибуток (метод "50/50")</i>				
1.	Списаний принтер на витрати за залишковою вартістю при безкоштовній передачі, (Акт приймання-передачі ОЗ)	977 "Інші витрати діяльності"	112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи"	1250,77
2.	Списаний принтер у сумі нарах. зносу при безкоштовній передачі	133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"	112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи"	1250,77
3.	Нарахований ПДВ відповідно до ч.2 п 188.1 ПК (1250,77×0,2)	977 "Інші витрати діяльності"	641 "Розрахунки за податками"	250,15
<i>Безкоштовна передача МНМА платнику податку на прибуток (метод "100%")</i>				
1.	Списаний принтер у сумі нарахованого зносу при безкоштовній передачі (оскільки залишкова вартість нульова - ПДВ не нараховується). Складений Акт приймання-передачі ОЗ	133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"	112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи"	2501,53

Використовуючи дані наведеного вище прикладу. Розглянемо на прикладі ліквідацію придбаного об'єкта МНМА через рік експлуатації. Принтер був ліквідований. Після ліквідації отримані запаси у сумі 250 грн. Відображення в обліку ліквідації МНМА наведено в табл. 4.8.

Відображення операцій з ліквідації МНМА

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
<i>Ліквідація МНМА за самостійним рішенням (метод "50/50")</i>				
1.	Списаний принтер на витрати за залишковою вартістю при ліквідації	977 "Інші витрати діяльності"	112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи"	1250,77
2.	Списаний принтер у сумі нарахованого зносу при ліквідації	133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"	112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи"	1250,77
3.	Нарахований ПДВ (1250,77×0,2)	977 "Інші витрати діяльності"	641 "Розрахунки за податками"	250,15
4.	Отримані запасні частини	207 "Запасні частини"	746 "Інші доходи"	250,00
<i>Ліквідація МНМА за самостійним рішенням (метод "100%")</i>				
1.	Списаний принтер у сумі нарахованого зносу при ліквідації	133 "Накопичена амортизація НА"	112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи"	2501,53
2.	Отримані запасні частини	207 "Запасні частини"	746 "Інші доходи"	250,00

4. Особливості обліку тимчасових (не титульних) споруд, пристроїв

До тимчасових будівель і споруд належать виробничі, складські, допоміжні, житлові та громадські будівлі та споруди, необхідні для виконання будівельно-монтажних робіт і обслуговування працівників будівництва, які спеціально будуються або пристосовуються на період будівництва.

Відповідно до *Інструкції № 291* тимчасові (нетитульні) споруди при придбанні зараховуються до складу інших необоротних матеріальних активів, якщо їх строк корисного використання (експлуатації) більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) і обліковується на субрахунку 113 «Тимчасові (нетитульні) споруди».

При придбанні (створенні), оприбуткуванні та введенні в експлуатацію тимчасових (нетитульних) споруд слід дотримуватись вимог *Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів*, а саме оформлювати господарські операції з придбання (створення) і введення в експлуатацію первинними документами, які розкривають інформацію про:

- назву первинного документа, яка характеризує оформлену господарську операцію;
- дату складання;
- назву підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст, кількісні та вартісні показники обсягу господарської операції;

- назву об'єкта основних засобів, його інвентарний номер, дату початку і місце експлуатації, термін корисного використання;
- технічну характеристику (площа, обсяг, місткість, потужність тощо) та вартість об'єкта ОЗ, його переоцінку, ремонт, поліпшення та амортизацію;
- посади осіб, які здійснювали господарську операцію та оформлення первинних документів з їх підписами;
- перелік технічної документації, що передається (приймається) разом з об'єктом ОЗ, вид і кількість дорогоцінних металів, що містяться в об'єкті ОЗ;
- походження коштів (власні, цільові), використаних для придбання, будівництва і поліпшення ОЗ, та інформацію про безоплатно одержані ОЗ;
- особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у здійсненні господарської операції.

Первинні документи для тимчасових (нетитульних) споруд наведені на рис. 4.6.

Первинні документи для тимчасових (нетитульних) споруд	
→	ф. № ОЗ-1 «Акт приймання-передачі внутрішнього переміщення ОЗ»;
→	ф. № ОЗ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів»;
→	ф. № ОЗ-3 «Акт списання основних засобів»;
→	ф. № ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів»;
→	ф. № ОЗ-7 «Опис інвентарних карток по обліку основних засобів»;
→	ф. № ОЗ-8 «Картка обліку руху основних засобів»;
→	ф. № ОЗ-9 «Інвентарний список основних засобів»;
→	ф. № ОЗ-15 «Розрахунок амортизації основних засобів (для

Рис. 4.6 – Первинні документи для тимчасових (нетитульних) споруд

Будівельні підрядні організації враховують витрати на зведення тимчасових (нетитульних) споруд, роботи по переобладнанню і пристосуванню будівель і споруд для обслуговування будівництва у складі накладних (загальновиробничих) витрат, якщо такі витрати передбачені кошторисною вартістю, а договором на будівництво виділені спеціальні асигнування на фінансування цих робіт.

Ці загальновиробничі витрати відносяться до собівартості конкретного об'єкту будівництва. Якщо фінансування на ці цілі не передбачене, то підрядчик враховує такі витрати як поточні витрати звичайної діяльності звітного періоду, а замовник (забудовник) – на рахунку 113 з попередньою калькуляцією первинної вартості таких споруд на рахунку 153.

Організації, що ведуть капітальне будівництво господарським способом, враховують витрати на зведення тимчасових нетитульних споруд і роботи по

переобладнанню і пристосуванню будівель і споруд для обслуговування будівництва на рахунку 153 з подальшим віднесенням сформованої таким чином первісної вартості цих споруд (робіт) на рахунку 113.

Тимчасові титульні будівлі і споруди зараховуються до складу власних основних засобів і приймаються на облік за первісною вартістю. Тимчасові титульні споруди, які не відносяться до основних засобів, але зводяться по об'єктному кошторису, а також тимчасові нетитульні споруди, пристосування і пристрої, прийняті на облік у встановленому для необоротних активів порядку, включаються до складу малоцінних основних засобів і враховуються на рахунку 113 «Тимчасові нетитульні споруди».

Витрати на проведення інших некапітальних робіт (монтаж, демонтаж, ремонт підкранових шляхів (колії), ремонт власних основних засобів, їх ліквідація, а також до консервації і зносу припинених будівництв і ін.) враховуються як будівельними, так і небудівельними організаціями на рахунках виробничих витрат і на рахунках інших витрат в загальному порядку.

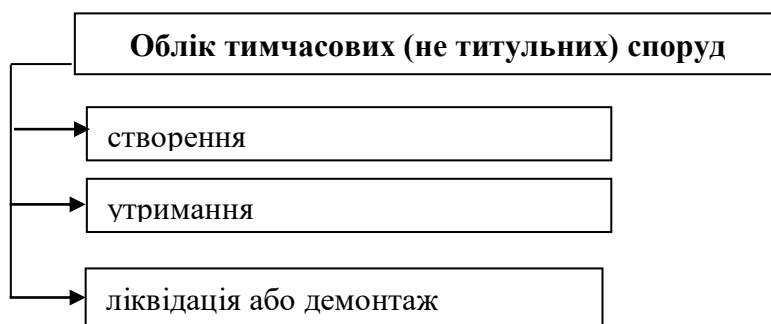


Рис. 4.7 – Напрями обліку тимчасових (не титульних) споруд

Первісна вартість тимчасових нетитульних споруд формується з витрат, понесених у зв'язку з виконанням робіт по їх зведенню (встановленню, монтажу).

Вартість робіт, пов'язаних із змістом цих об'єктів (ремонт і підтримка їх в придатному до обслуговування СМР стані) не включається в їх первісну вартість, а відноситься до складу поточних витрат (див. п.15П(С) БУ7).

Вартість робіт з ліквідації або демонтажу тимчасових нетитульних споруд відноситься до складу витрат звітного періоду.

Відображення в обліку основних господарських операцій з тимчасовими (не титульними спорудами) наведено в табл. 4.9, 4.10, 4.11.

Таблиця 4.9

Облік зведення тимчасових (нетитульних) споруд у зв'язку з веденням капітального будівництва господарським способом

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Списані матеріали на виконання робіт по зведенню тимчасової споруди відповідно до фізичних об'ємів фактичного виконання робіт	153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів»	20 «Виробничі запаси»
2.	Списані МБП, використані в будівництві	153 «Придбання (виготовлення) ІНМА»	22 «МШП»
3.	Нарахована заробітна платня робітникам, зайнятим на цих роботах	153 «Придбання (виготовлення) ІНМА»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
4.	Нараховані соціальні збори, що сплачуються за рахунок працедавця	153 «Придбання (виготовлення) ІНМА»	65 «Розрахунки за страхуванням»
5.	Готовий об'єкт введений в експлуатацію	113 «Тимчасові (нетитульні) споруди»	153 «Придбання (виготовлення) ІНМА»
Протягом всього терміну експлуатації			
6.	Нарахована амортизація одним з п'яти методів, вказаних в п. 26 П(С) БУ 7	23 «Виробництво» 92 «Адміністративні витрати»	132 «Знос ІНМА»

Таблиця 4.10

Розбір (демонтаж) тимчасової нетитульної споруди після завершення СМР, у зв'язку з якими це ТС було зведене

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Донараховано знос за ставкою 50% вартості, що амортизується	23 «Виробництво» 92 «Адмін. витрати»	132 «Знос ІНМА»
2.	Нараховано витрати, понесені у зв'язку з ліквідацією об'єкту ТС: а) заробітна плата б) соціальні збори	976 «Списання необоротних активів» 976 «Списання необоротних активів»	661 «Розрахунки за заробітною платою» 65 «Розрахунки за страхуванням»
3.	Об'єкт ТС списано в частині залишкової вартості	976 «Списання необоротних активів»	113 «Тимчасові (нетитульні) споруди»
4.	Об'єкт ТС списано в частині зносу	132 «Знос ІНМА»	113 «Тимчасові (нетитульні) споруди»
5.	Оприбутковано матеріали після демонтажних робіт*	209 «Інші матеріали»	746 «Інші доходи від звичайної діяльності»
6.	Вартість оприбут. матеріалів визнано доходом звіт. періоду	746 «Інші доходи від звичайної діяльності»	793 «Результат іншої звичайної діяльності»
7.	Витрати, понесені у зв'язку з ліквідацією ТС, списано на зменшення доходів	793 «Результат іншої звичайної діяльності»	976 «Списання необоротних активів»

Облік ремонту тимчасових (нетитульних) споруд, зведених у зв'язку з веденням капітального будівництва господарським способом

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Оприбутковано придбані матеріали для ремонтних робіт	20«Виробничі запаси»	631 «Розрахунки з вітчиз. постач.»
2.	Нараховано податковий кредит з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчиз. постач.»
3.	Сплачено за придбані матеріальні цінності	631 «Розрахунки з вітчиз. постач.»	311 «Поточні рах в національній валюті»
4.	Придбано матеріали на ремонт об'єкту	977 «Інші витрати звичайної діяльності»	20 «Виробничі запаси»
5.	Нараховано з/п робітникам, зайнятим на ремонтних роботах	977 «Інші витрати звичайної діяльності»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
6.	Нараховано соціальні збори	977 «Інші витрати звичайної діяльності»	65 «Розрахунки за страхуванням»
7.	Витрати, з ремонтних робіт зараховано на зменшення фін. результатів звітного періоду	793«Результат іншої звичайної діяльності»	977 «Інші витрати звичайної діяльності»

Питання для самоконтролю

1. Поняття та класифікація ІНМА.
2. Розкрийте порядок формування первісної вартості ІНМА.
3. Як розрахувати облікову ціну одиниці найменування отриманих ІНМА?
4. Дайте характеристику рахунку, який застосовується для обліку ІНМА.
5. Яким чином здійснюється аналітичний облік ІНМА.
6. Які методи нарахування амортизації ІНМА передбачені П(С)БО №7 «Основні засоби»?
7. В чому полягають особливості обліку тимчасових (нетитульних) споруд, пристроїв?
8. Що розуміють під поняттям «бібліотечні фонди»?
9. В чому полягають особливості обліку надходження та вибуття бібліотечних фондів?
10. Назвіть види малоцінних необоротних матеріальних активів?
11. Особливості обліку МНМА.
12. Яка вартісна межа віднесення об'єктів до малоцінних необоротних матеріальних активів?
13. Синтетичний облік надходження і вибуття МНМА
14. Розкрийте техніку проведення, документальне оформлення та облік результатів переоцінки МНМА.

ТЕМА 5. ОБЛІК ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ

Облік довгострокових та поточних фінансових інвестицій

Цільова спрямованість: розглянути основні поняття, нормативне регулювання обліку фінансових інвестицій, їх класифікацію та оцінку; усвідомити особливості організації обліку короткострокових (поточних) і довгострокових фінансових інвестицій.

Питання для розгляду

1. Класифікація інвестицій за різними ознаками.
2. Оцінка фінансових інвестицій на дату балансу.
3. Облік короткострокових (поточних) фінансових інвестицій.
4. Облік довгострокових фінансових інвестицій.
5. Особливості обліку фінансових інвестицій пов'язаним сторонам за методом участі в капіталі (в асоційовані та дочірні підприємства).

1. Класифікація інвестицій за різними ознаками

Основними нормативно-законодавчими актами, що регулюють операції з фінансовими інвестиціями є:

- Господарський кодексом України, прийнятим 16.01.2003 р. №436-IV;
- НП(С)БО 1 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджено наказом Міністерством фінансів України від 07.02.2013 № 73;
- П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», затверджено наказом Міністерством фінансів України від 26.04.2000 р. № 91 (зі змін. і доп.);
- Закон України «Про інвестиційну діяльність».

Відповідно до закону України «Про інвестиційну діяльність», інвестиція – це господарська операція, яка передбачає придбання основних засобів, нематеріальних активів, корпоративних прав та цінних паперів в обмін на кошти або майно.

Згідно НП(С)БО 1 « Загальні вимоги до фінансової звітності «

фінансові інвестиції – активи, які підприємство утримує з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора.

Відповідно до П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»

фінансові інвестиції поділяються на інвестиції, що надають право власності, та фінансові інвестиції, що не надають права власності.

Фінансові активи визнаються активом та відображаються на рахунках бухгалтерського обліку та в балансі за умови того, що:

- очікується одержання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з їх використанням;

- їх оцінка може бути достовірно визначена.

Для цілей обліку обліку, аналізу й планування фінансові інвестиції групуються за окремими ознаками.

Так, придбанні фінансові інвестиції залежно від мети інвестування, терміну перебування на підприємстві та ліквідності поділяють на довгострокові й поточні фінансові інвестиції (рис. 5.1.).

Під поточними фінансовими інвестиціями розуміють – інвестиції на термін, що не перевищує один рік та можуть бути вільно реалізовані у будь – який момент. Довгостроковими вважають фінансові інвестиції на період понад один рік, а також всі інвестиції, що не можуть бути вільно реалізовані у будь – який момент.

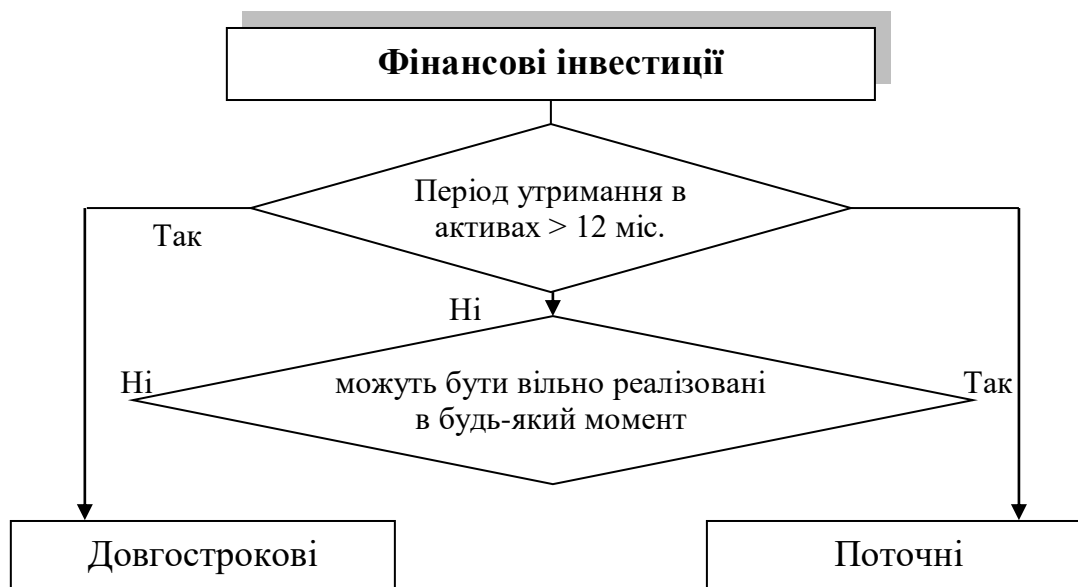


Рис. 5.1 – Класифікація фінансових інвестицій

Відповідно до П (С) БО 12 « Фінансові інвестиції» до складу поточних включаються: еквіваленти грошових коштів та інші поточні фінансові інвестиції.

Еквівалент грошових коштів – це короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, що вільно конвертуються у певні суми грошових коштів, які характеризуються незначним ризиком зміни вартості.

Інші поточні фінансові інвестиції – це інвестиції терміном менше одного року (крім еквівалентів грошових коштів); інвестиції в асоційовані й дочірні підприємства, або інвестиції у спільну діяльність, які придбані й утримуються для продажу протягом 12 місяців.

Крім того, залежно від рівня впливу інвестора на інвестоване підприємство інвестиції поділяються на: інвестиції в асоційовані підприємства, інвестиції в дочірні підприємства, інвестиції в спільну діяльність (рис. 5.2).



Рис. 5.2 – Кваліфікація інвестицій залежно від впливу інвестора

Під **пов'язаними сторонами** розуміються підприємства, відношення між якими обумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу або оказувати суттєвий вплив на прийняття фінансових та оперативних рішень іншою стороною.

2. Оцінка фінансових інвестицій на дату балансу

Під час придбання всі інвестиції оцінюються за собівартістю, яка залежно від шляхів надходження інвестицій визначається по-різному (рис. 5.3).

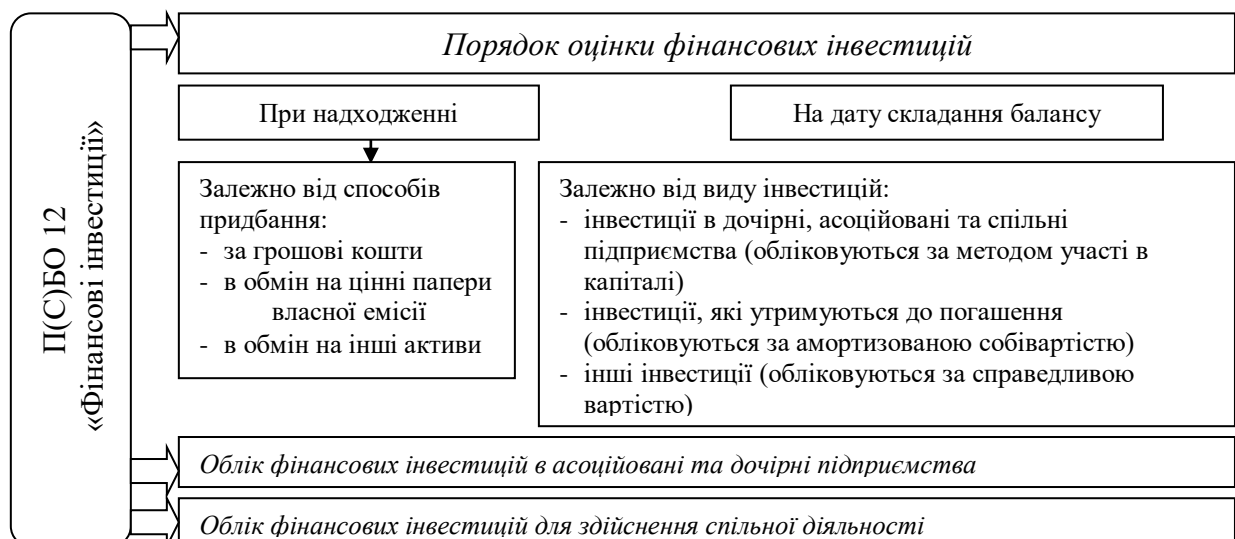


Рис. 5.3 – Оцінка фінансових інвестицій

Оцінка, що провадиться при безпосередньому придбанні фінансових інвестицій називається первісною оцінкою, а та, що здійснюється в разі складання фінансової звітності – оцінкою на дату балансу.

Первісна вартість фінансових інвестицій, залежно від шляхів надходження включає (рис. 5.4).

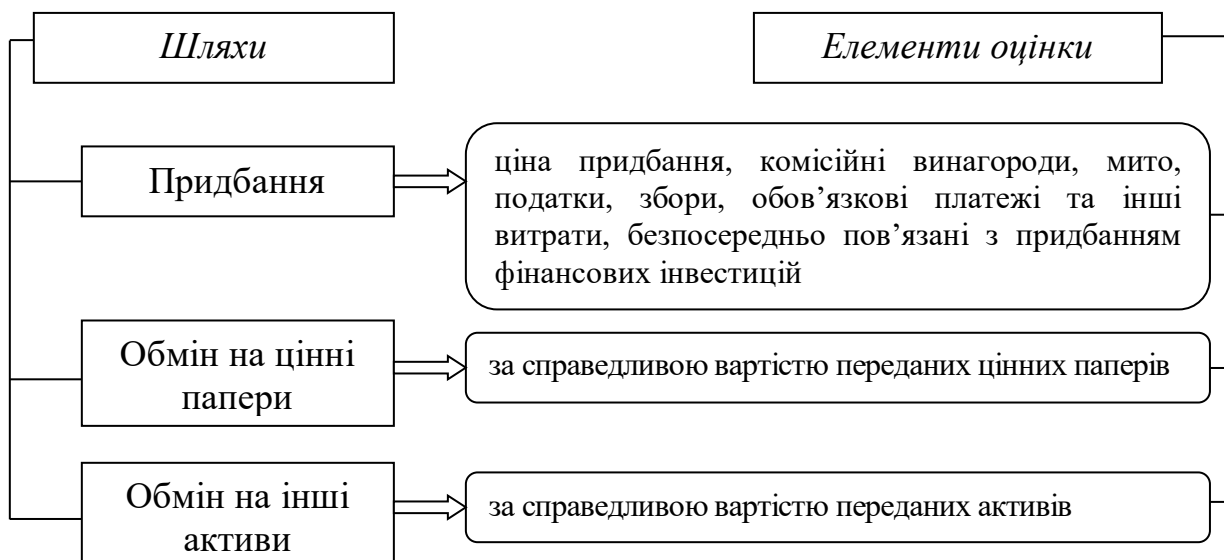


Рис. 5.4 – Формування первісної вартості фінансових інвестицій

Оцінку фінансових інвестицій доцільно здійснювати на кожному етапі їхнього обліку у інвестора: придбання, відображення у фінансовій звітності, вибуття (продаж, обмін) (рис. 5.5).

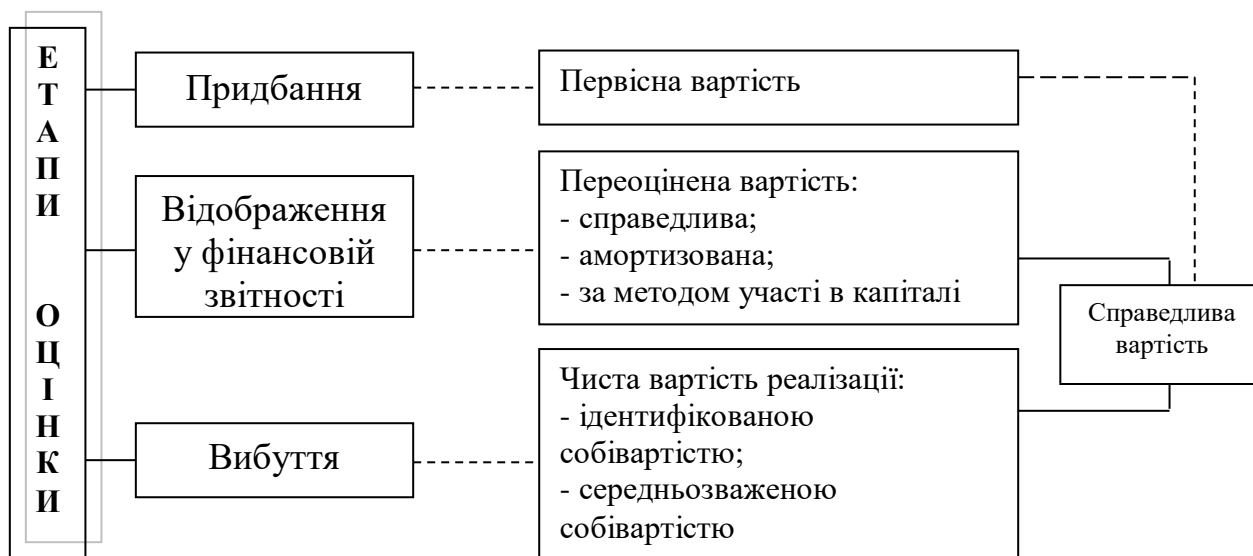


Рис 5.5 – Етапи оцінки фінансових інвестицій

Слід зазначити, що підприємства можуть як придбавати так і продавати фінансові інвестиції виходячи з номінальної вартості, вартості нижче номінальної (з дисконтом), вище номінальної (з премією).

Методи оцінки фінансових інвестицій на дату балансу:

- 1) за первісною вартістю;
- 2) за справедливою вартістю;
- 3) за амортизованою собівартістю;
- 4) за методом участі у капіталі (рис. 5.6).

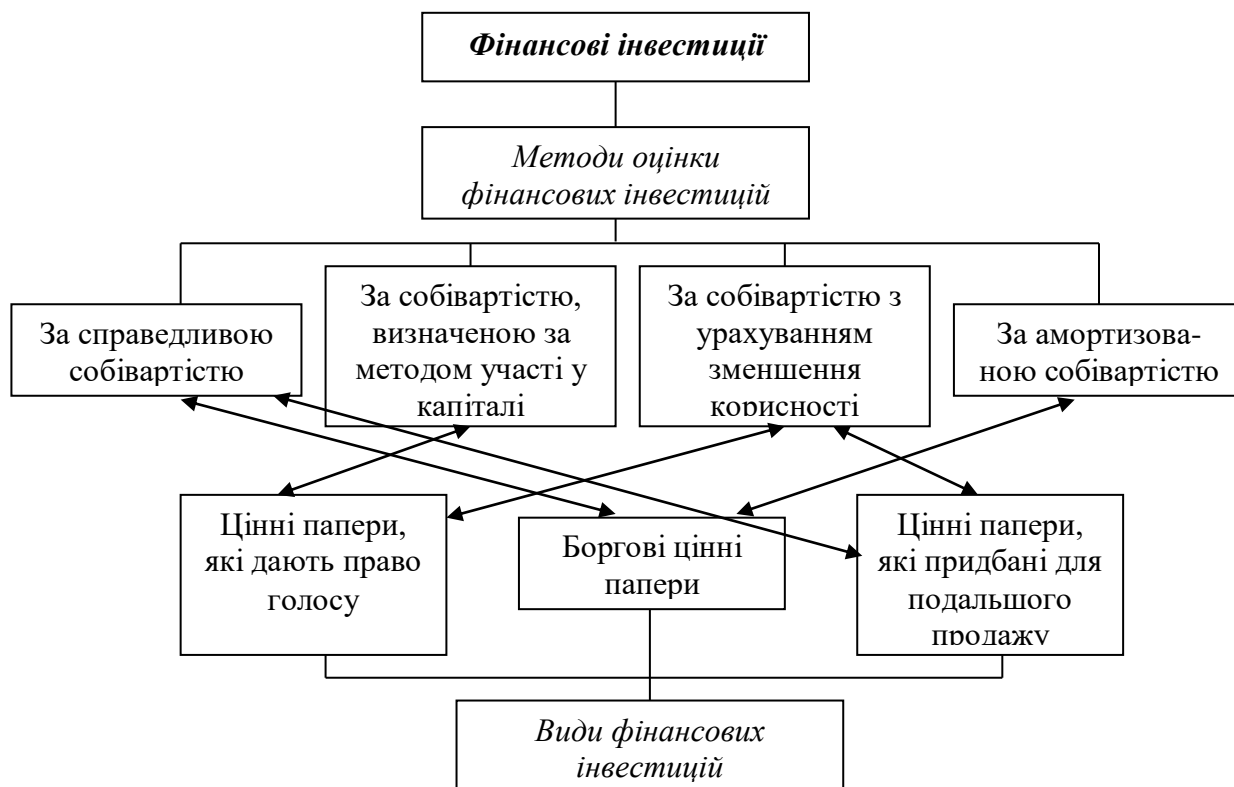


Рис. 5.6 – Методи оцінки фінансових інвестицій

Зазначені методи застосовуються в залежності від об'єктів фінансового інвестування, за якими фінансові інвестиції можуть бути здійснені:

- винятково для продажу;
- для їхнього погашення;
- в асоційовані дочірні підприємства й у загальну діяльність зі створенням юридичної особи (спільне підприємство);
- у спільну діяльність без створення юридичної особи.

Фінансові інвестиції, що утримуються підприємством до їх погашення, відображаються на дату балансу за амортизованою собівартістю фінансових інвестицій.

Різниця між собівартістю та вартістю погашення фінансових інвестицій (дисконт або премія при придбанні) амортизується інвестором протягом періоду з дати придбання до дати їх погашення за методом ефективної ставки відсотка.

Ефективна ставка відсотка обчислюється за формулами:

- у випадку придбання за ціною нижче номіналу, тобто з дисконтом:

$$\frac{(\text{Номінальна вартість} * \text{фіксована ставка \%}) + (\text{сума дисконту: термін погашення})}{(\text{Вартість придбання} + \text{Номінальна вартість придбання}) : 2} * 100$$

- у випадку придбання за ціною вище номіналу, тобто з премією:

$$\frac{(\text{Номінальна вартість} * \text{фіксована ставка \%}) + (\text{сума премії: термін погашення})}{(\text{Вартість придбання} + \text{Номінальна вартість придбання}) : 2} * 100$$

Розрахунок премії або дисконту оформлюється розрахунком бухгалтерії. Порядок розрахунку амортизації дисконту і премії розглянемо на прикладах.

Приклад (на розрахунок амортизації дисконту). Підприємство 3-го січня 2014 року придбало облігації номінальною вартістю 20 000 грн. за 14 000 тис. грн., тобто дисконт становив 6 000 грн.(20000-14000).

Фіксована ставка відсотка за облігацією встановлена 10 % річних. Дата погашення облігації відбудеться через 5 років. Виплата відсотка здійснюється щорічно в кінці року, його номінальна сума становить 2000 грн. (20 000 x 10% : 100%).

Ефективна ставка відсотка дорівнює:

$$E_s = \frac{(20\,000 \times 10\%) + (6\,000 : 5)}{(20\,000 + 14\,000) : 2} = 18,8 \%$$

Розрахунок амортизації дисконту за інвестиціями в облігації

Дата	Номінальна сума відсотка, грн.	Сума відсотка за ефективною ставкою, грн.	Сума амортизації дисконту, грн.	Амортизована собівартість інвестиції, грн.
03.01.2014 р.	-	-	-	14 000
31.12.2014 р.	2000	14 000 x 18,8% = 2 632	2 632 - 2 000 = 632	14 000+632 = 14 632
31.12.2015 р.	2000	14 632 x 18,8% = 2 750	2 750 - 2 000 = 750	14 632 + 750 = 15 382
31.12.2016 р.	2000	2 891	891	18 273
31.12.2017 р.	2000	3 435	1 435	19 709
31.12.2018 р.	2000	-	291	20 000

Приклад (на розрахунок амортизації премії). Підприємство 3-го січня 2014 року придбало облігації номінальною вартістю 20 000 грн. за 24 000 тис. грн., тобто премія становила 4 000 грн.(24000-20000).

Фіксована ставка відсотка за облігацією встановлена 10 % річних. Дата погашення облігації відбудеться через 4 роки. Виплата відсотка здійснюється щорічно в кінці року, його номінальна сума становить 2000 грн. (20 000 x 10% : 100%).

Ефективна ставка відсотка дорівнює:

$$E_c = \frac{(20\,000 \times 10\%) - (4\,000 : 4)}{(20\,000 + 24\,000) : 2} = 4,54 \%$$

Розрахунок амортизації премії за інвестиціями в облігації

<i>Дата</i>	<i>Номінальна сума відсотка, грн.</i>	<i>Сума відсотка за ефективною ставкою, грн.</i>	<i>Сума амортизації премії, грн.</i>	<i>Амортизована собівартість інвестиції, грн.</i>
03.01.2014 р.	-	-	-	24 000
31.12.2014 р.	2000	24 000 x 4,54% = 1 090	2 000 - 1 090 = 910	24 000 - 910 = 23 090
31.12.2015 р.	2000	23 090 x 4,54 % = 1 048	2 000 - 1 048 = 952	23 090 - 952 = 22 138
31.12.2016 р.	2000	1 005	995	21 143
31.12.2017 р.	2000	-	1 143	20 000

Якщо інвестиції оцінюються за методом участі в капіталі (метод обліку інвестицій, згідно з яким балансова вартість інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі та об'єкта інвестування), на дату балансу вони оцінюються з урахуванням зміни прибутковості підприємства емітента, тобто його власного капіталу.

Слід зазначити, що такий метод застосовується для фінансових інвестицій в асоційовані, дочірні та спільні підприємства, якщо вони не туримуються виключно для продажу протягом 12 місяців з дати придбання, а названі підприємства ведуть діяльність в умовах, які обмежують їх здатність передавати кошти інвестору протягом періоду, що перевищує 12 місяців.

Оцінка фінансових інвестицій на дату балансу здійснюється наступним чином (рис. 5.7):

Механізм формування інформації про довгострокові та поточні фінансові інвестиції підприємств наведений на рисунку 5.8.

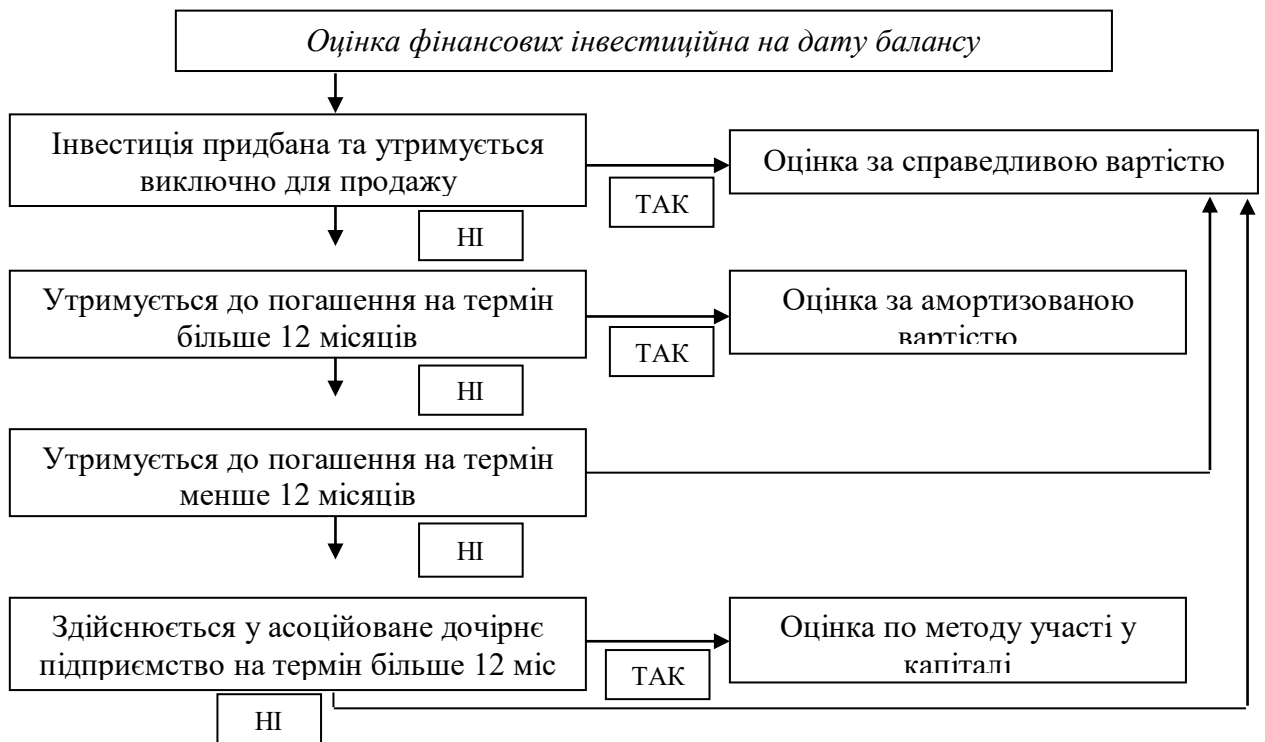


Рис. 5.7 – Оцінка фінансових інвестиційна на дату балансу

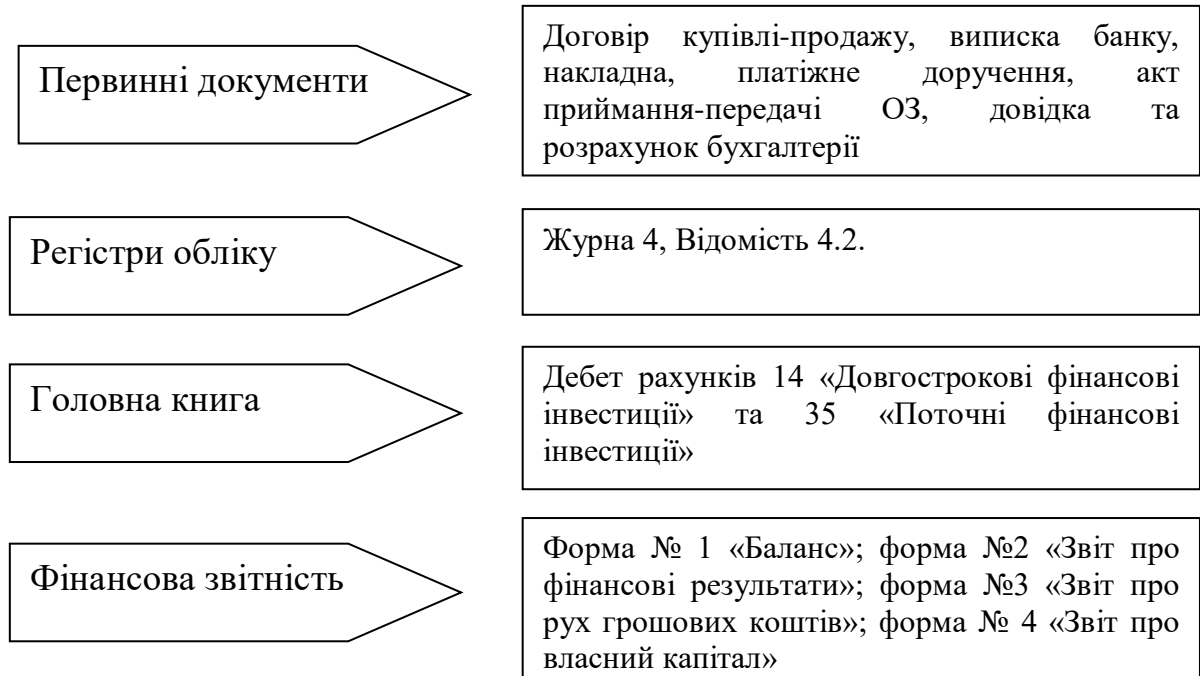


Рис. 5.8 - Формування інформації про фінансові інвестиції

3. Облік короткострокових (поточних) фінансових інвестицій

Облік операцій з поточними фінансовими інвестиціями відображається на рахунку 35 «Поточні фінансові інвестиції».

Рахунок 35 має два субрахунки:

- 351 «Еквіваленти грошових коштів» — для обліку високоліквідних фінансових інвестицій, які характеризуються незначним ризиком зміни вартості та термін погашення яких не перевищує три місяці;

- 352 «Інші поточні фінансові інвестиції» — для обліку інших поточних фінансових інвестицій.

За дебетом рахунка 35 «Поточні фінансові інвестиції» відображаються вартість придбаних еквівалентів грошових коштів (субрахунок 351) та інших поточних фінансових інвестицій (субрахунок 352) за їхньою собівартістю й суми дооцінки при збільшенні справедливої (ринкової) вартості.

За кредитом рахунка 35 списуються балансова вартість реалізованих (таких, що вибули) інвестицій та суми їх переоцінки. Сальдо дебетове відображає справедливу вартість фінансових інвестицій на дату балансу.

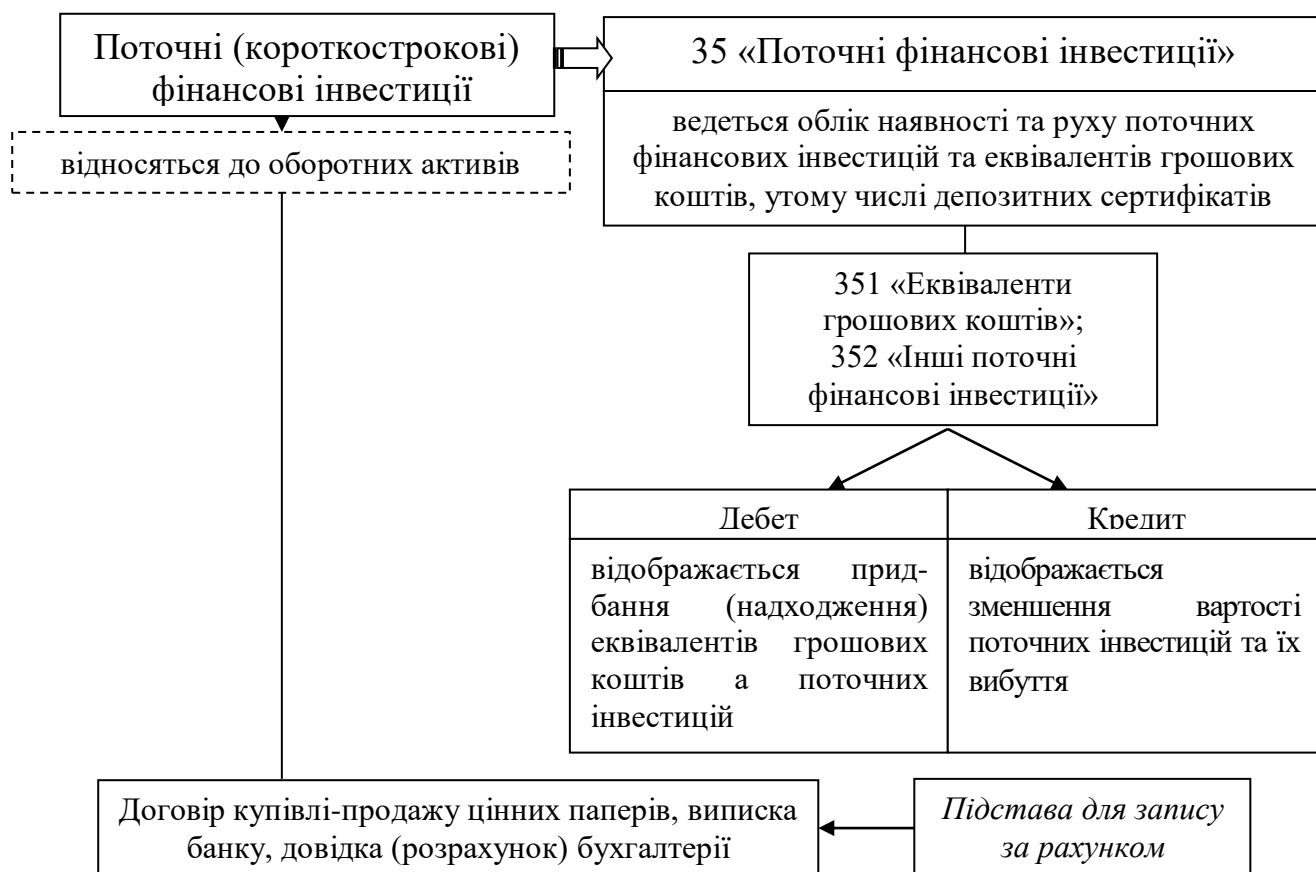


Рис. 5.9 – Структура рахунку 35 «Поточні фінансові інвестиції»

Витрати, понесені при придбанні фінансових інвестицій (сплата комісійних, податків, зборів, інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням фінансової інвестиції), які включаються до первісної вартості

цих інвестицій, відображаються за дебетом рахунку 35 «Поточні фінансові інвестиції» та за кредитом відповідних рахунків (розрахунків з кредиторами, бюджетом тощо).

Аналітичний облік здійснюється за видами фінансових інвестицій із забезпеченням можливості одержання інформації як на території країни, так і за її межами.

Відображення у бухгалтерському обліку поточних фінансових інвестицій розглянемо на прикладі (табл. 5.1.).

Таблиця 5.1.

Облік придбання поточних фінансових інвестицій

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
<p><i>Підприємство придбало облігації за ціною, нижчою за їх номінальну вартість. Купівля облігації складає 30 000,00 грн. Номінальна вартість 32400,00 грн. Строк погашення 1 рік. Річний процент доходу 15%.</i></p> <p><i>Оскільки ціна придбання нижче номінальної вартості, значить облігації придбано з дисконтом, який треба амортизувати. Величина дисконту становитиме 2400,00 грн. (32400-30000).</i></p> <p><i>Нарахування доходу з апроцентами проводиться щомісячно. Величина доходу кожного місяця нараховуватиметься в розмірі 405,00 грн (32400 * 15% : 12 міс.)</i></p>				
1	Придбано облігації з дисконтом	35 "Поточні фінансові інвестиції"	311 "Поточні рахунки в нац. валюті"	30000,00
2	Нарахування суи амортизації дисконту щомісяця	35 "Поточні фінансові інвестиції"	733 "Інші доходи від фінансових операцій"	200,00
3	Нарахування номінальної суми процента за облігацією щомісяця	373 "Розрахунки за нарахованими доходами"	732 "Відсотки одержані"	405,00
4	Погашення облігацій :			
4.1	Оплата процентів по облігаціях за рік	311 "Поточні рахунки в нац. валюті"	373 "Розрахунки за нарахованими доходами"	4860,00
4.2	Оплата за погашення облігацій	311 "Поточні рахунки в нац. валюті"	741 "Дохід від реалізації фін. інвестицій"	32400,00
4.3	Списання собівартості реалізованих облігацій	971 "Собівартість реалізованих фін. інвестицій"	35 "Поточні фін. інвестиції"	32400,00
5	Відображення фінансового результату			
5.1	Списано балансову вартість реалізованих облігацій на фінансові результати	792 "Результат фінансових операцій"	971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій»	32400,00

Продовження табл. 5.1

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума
5.1	Списано балансову вартість реалізованих облігацій на фінансові результати	792 "Результат фінансових операцій"	971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій»	32400,00
5.2	Списання амортизації дисконту за рік	733"Інші доходи від фінансових операцій"	792"Результат фінансових операцій"	2400,00
5.3	Списано дохід від реалізації (погашення) облігацій	741«Дохід від реалізації фінансових інвестицій»	792"Результат фінансових операцій"	32400,00
5.4	Списано дохід від одержаних процентів по облігаціях	732 "Відсотки одержані"	792 "Результат фінансових операцій"	4860,00

Реалізація поточних фінансових інвестицій в обліку відображається наступним чином (табл. 5.2):

Таблиця 5.2.

Облік реалізації поточних фінансових інвестицій

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
<i>Підприємство «Атріум» продало 500 акцій підприємству «Б-тренд» за ціною 20 грн., за одну акцію, що раніше були куплені у підприємства «Б-тренд», номінальна вартість яких становить 15 грн. акцію.</i>				
1	Отримано грошові кошти від реалізації акцій (500 x 20)	311 "Поточні рахунки в нац. валюті"	741 «Дохід від реалізації фінансових	10000,00
2	Відображено собівартість реалізованих акцій	971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій»	35 «Поточні фінансові інвестиції»	200,00
3	Списано дохід на фінансові результати	741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій»	793 «Результат іншої звичайної діяльності»	10000,00
4	Списано собівартість реалізованих фінансових інвестицій на фінансові результати	793 «Результат іншої звичайної діяльності»	971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій»	7500,00

4. Облік довгострокових фінансових інвестицій

Для обліку довгострокових фінансових інвестицій у бухгалтерському обліку передбачений рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», що має наступні субрахунку: 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»; 142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам»; 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам».

За дебетом рахунка відображається вартість довгострокових інвестицій, за кредитом — їх вибуття (списання) чи зменшення вартості, а також одержання дивідендів від об'єкта інвестування, якщо облік інвестицій ведеться за методом участі в капіталі (рис. 5.10).

Під пов'язаними сторонами розуміються підприємства, відносини між якими обумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу чи впливати на прийняття фінансових і оперативних рішень іншою стороною. Під контролем розуміється вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства з метою одержання вигод від його діяльності.

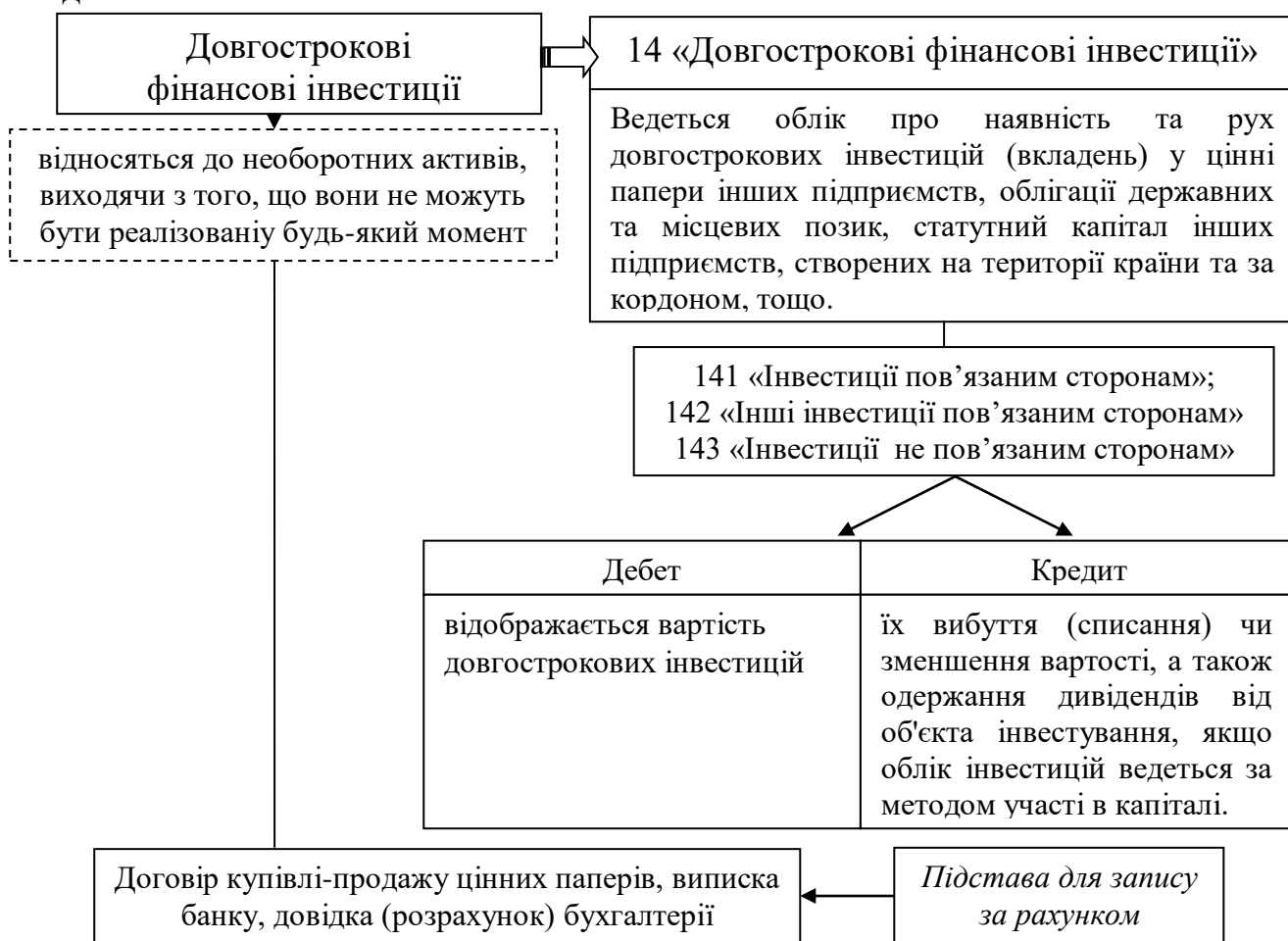


Рис. 5.10 – Структура рахунку 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»

Основні аспекти відображення в обліку операцій з довгостроковими фінансовими інвестиціями наведено на рис. 5.11.

Облік операцій з довгостроковими фінансовими інвестиціями	Поняття і класифікація	<p>Поняття Довгострокові фінансові інвестиції – активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора строком більше одного року</p> <hr/> <p>Класифікація Інвестиції пов'язаним сторонам (у спільні, дочірні, асоційовані підприємства та інші підприємства, що є пов'язаними сторонами) та інші фінансові інвестиції зі строком погашення більше одного року</p>
	Документування господарських	<p>При надходженні Договір купівлі-продажу цінних паперів, виписка банку, реєстр цінних паперів, Книга обліку цінних паперів, довідка та розрахунок бухгалтерії тощо</p> <hr/> <p>При вибутті Договір купівлі-продажу цінних паперів, виписка банку, реєстр цінних паперів, Книга обліку цінних паперів, довідка та розрахунок бухгалтерії тощо</p>
	Синтетичний	Рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» з відповідними субрахунками
	Аналітичний	За видами довгострокових фінансових інвестицій та об'єктами інвестування
	Відображення в облікових регістрах	<p>В облікових регістрах Графа 3 розділу II Журналу 4 Рядок 1-2 Відомості 4.2</p> <hr/> <p>У фінансовій звітності Ряд. 040-045 Балансу (ф. №1), ряд. 350-420 Приміток до річної фінансової звітності (ф. №5)</p>

Рис. 5.11 – Основні аспекти відображення в обліку операцій з довгостроковими фінансовими інвестиціями

Розглянемо відображення в обліку довгострокових фінансових інвестицій на прикладі (табл. 5.3).

Таблиця 5.3.

Облік придбання довгострокових фінансових інвестицій

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
<p><i>Підприємство «Альфа-сток» придбало облигації 10 березня 2015 р. номінальною вартістю 90 000,00 грн. Ціна придбання 110 000,00 грн. Комісійна винагорода брокеру 1000,00 грн. Облігації придбано з метою їх утримання до погашення 9 термін січень 2017 р.) Підприємство розрахувалося за облигаціями : грошовими коштами (60000,00 грн) акціями іншого підприємства, акції якого утримувалися за методом участі у капіталі. Справедлива вартість акцій 50000,00 грн., балансова вартість 40000,00 грн.</i></p>				

1	2	3	4	5
2	Перераховано комісійну винагороду	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	1000,00
3	Перераховано грошові кошти	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	60000,00
4	Передано акції	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	741 "Дохід від реалізації фінансових інвестицій"	50000,00
5	Відображено собівартість акцій	971 "Собівартість реалізованих фінансових інвестицій"	141 Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі"	40000,00

Оприбуткування фінансових інвестицій, отриманих в результаті внеску засновників (учасників) до статутного капіталу, відображається в обліку на підставі установчого договору наступним чином (табл. 5.4).

Таблиця 5.4

Облік надходження фінансових інвестицій, що отримані в результаті внесків засновників (учасників)

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Оголошено статутний капітал	46 «Неоплачений капітал»	40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»
2	Одержано довгострокові фінансові інвестиції від засновника (учасника) в рахунок внеску до статутного капіталу	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	46 «Неоплачений капітал»

5. Особливості обліку фінансових інвестицій пов'язаним сторонам за методом участі в капіталі (в асоційовані та дочірні підприємства).

В основі методу участі у капіталі є припущення, що результати діяльності підприємства безпосередньо впливають на стан справ його інвестору, навіть якщо у звітному періоді розподіл прибутку не здійснюється та дивіденди не були отримані.

Балансова вартість фінансових інвестицій збільшується (зменшується) на суму, що є часткою інвестора у чистому прибутку (збитку) об'єкта

інвестування за звітний період, із включенням цієї суми до складу доходу (збитку) від участі в капіталі.

Зміни у власному капіталі асоційованого підприємства повинні бути відбиті в бухгалтерському обліку інвестора в такий спосіб (табл. 5.5.) :

Таблиця 5.5.

Відображення в обліку змін у власному капіталі асоційованого підприємства

Показник	Кореспондуючі рахунки		Сума, Грн..
	Дебет	Кредит	
Балансова вартість інвестицій на 01.01.200_р.	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»	x	600000
Частка інвестора у чистому прибутку асоційованого підприємства, без обліку операцій між ними (160 - 20) × 40 %	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»	721 «Доход від інвестицій у асоційовані підприємства»	56000
Частка інвестора у дивідендах, виплачуваних асоційованим підприємством (70 × 40 %)	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»	28000
Частка інвестора у сумі збільшення додаткового капіталу (30 × 40 %)	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»	423 «Дооцінка активів»	12000
Балансова вартість інвестицій на 31.12.200_р.	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»	x	640000

Збільшення резервного капіталу асоційованого підприємства не приводить до змін балансової вартості фінансових інвестицій інвестора, тому що таке збільшення було здійснено за рахунок прибутку (табл. 5.6).

Таблиця 5.6.

Відображення в обліку змін у власному капіталі асоційованого підприємства

Показник	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
Балансова вартість інвестицій на 01.01.200_р.	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»	x	600000

Частка інвестора у збитках асоційованого підприємства (170 × 40%)	961 «Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства»	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»	68000
Частка інвестора в зменшенні додаткового капіталу (20 × 40 %)	423 «Дооцінка активів»	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом участі у капіталі»	8000
Балансова вартість інвестицій на 31.12.200_р.	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»	x	524000

Зменшення резервного капіталу асоційованого підприємства не приводить до змін балансової вартості фінансових інвестицій інвестора, тому що таке зменшення було спрямовано на покриття збитків. У тому випадку, коли інвестиція була переоцінена по справедливій вартості, це сума дооцінки, віднесена на збільшення додаткового капіталу, повинна бути списана на доход чи включена в нерозподілений прибуток.

Питання для самоконтролю:

1. Дайте визначення фінансовим інвестиціям як об'єктам обліку.
2. Як класифікують інвестиції підприємства?
3. Аналітичний облік фінансових інвестицій.
4. Як формується собівартість фінансових інвестицій?
5. Як оцінюються фінансові інвестиції, придбані шляхом обміну на цінні папери?
6. Як оцінюються фінансові інвестиції, придбані шляхом обміну на інші активи?
7. Як відображаються на дату балансу фінансові інвестиції, що утримуються до їх погашення?
8. Як визначається сума амортизації дисконту, премії та амортизованої собівартості фінансових інвестицій за методом ефективної ставки процента?
9. Як відображаються на дату балансу фінансові інвестиції, що обліковуються за методом участі в капіталі?
10. На яких рахунках обліковуються фінансові інвестиції підприємства, дати їх характеристики.
11. Техніка проведення оцінки фінансових інвестицій за методом участі в капіталі.
12. Особливості обліку короткострокових (поточних) фінансових інвестицій
13. Як обліковуються внесення (продаж) активів дочірньому, спільному або асоційованому підприємству?
14. Як обліковуються придбання активів у дочірнього підприємства?
15. Як обліковуються придбання активів у спільного підприємства?
16. Як обліковуються придбання активів у асоційованого підприємства?

ТЕМА 6. ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ

Облік грошових коштів в національній валюті

Цільова спрямованість: з'ясувати порядок обліку грошових коштів у касі підприємства та засвоїти облік операцій на поточних та інших рахунках в банку.

Питання для розгляду:

1. Облік касових операцій.
2. Облік операцій на поточних рахунках в банку.
3. Облік операцій на інших рахунках в банку.

1. Облік касових операцій

У процесі господарської діяльності підприємства вступають у грошові відносини один з одним, членами трудового колективу, податковими органами, банками, Пенсійним фондом України і Фондом соціального страхування, Фондом зайнятості, різними юридичними і фізичними особами.

Грошові кошти підприємства класифікують таким чином (рис. 6.1):

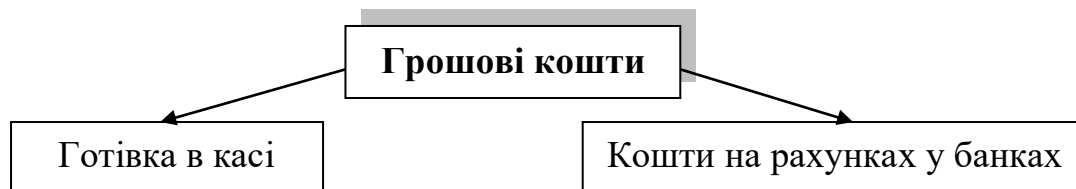


Рис. 6.1 – Класифікація грошових коштів

Основним нормативним документом, який регламентує здійснення підприємствами операцій з готівкою в національній валюті є «Положення про введення касових операцій у національній валюті в Україні», затверджене постановою правління НБУ від 29.12.2017 р. № 148.

Готівка - грошові знаки національної валюти України (банкноти і монети, у т.ч. розмінні, обігові, пам'ятні монети, які є платіжними засобами)

Операції з готівкою, які відбуваються в касі підприємства, утворюють *готівковий оборот*, у той час як обіг коштів на рахунках у банках та у депозитах відносять до *безготівкової сфери*

Суб'єкти господарювання здійснюють готівкові розрахунки між собою і з фізичними особами за рахунок готівкової виручки або коштів, отриманих у банках.

При цьому готівкові розрахунки здійснюють через:

- реєстратори розрахункових операцій (далі - РРО) або з використанням розрахункових книжок (далі - РК);
- касу підприємства з оформленням прибуткових касових ордерів (далі - ПКО) і видаткових касових ордерів (далі - ВКО);
- установи банків або небанківські фінансові установи шляхом внесення готівки для перерахування на відповідні рахунки інших суб'єктів господарювання або фізосіб.

Варто зазначити, що такі розрахунки для платників коштів є готівковими, а для одержувачів - безготівковими.

Для приймання, зберігання і витрачання готівки, підприємство має касу.

Каса – приміщення або місце здійснення готівкових розрахунків, а також приймання, видачі, зберігання готівки, інших цінностей, касових документів

Касові операції – це операції суб'єктів господарювання між собою та з фізичними особами, пов'язані з прийманням та видачею готівки під час проведення розрахунків через касу з відображенням цих операцій у відповідних книгах обліку

Рух готівки на підприємстві наведено на рис. 6.2.

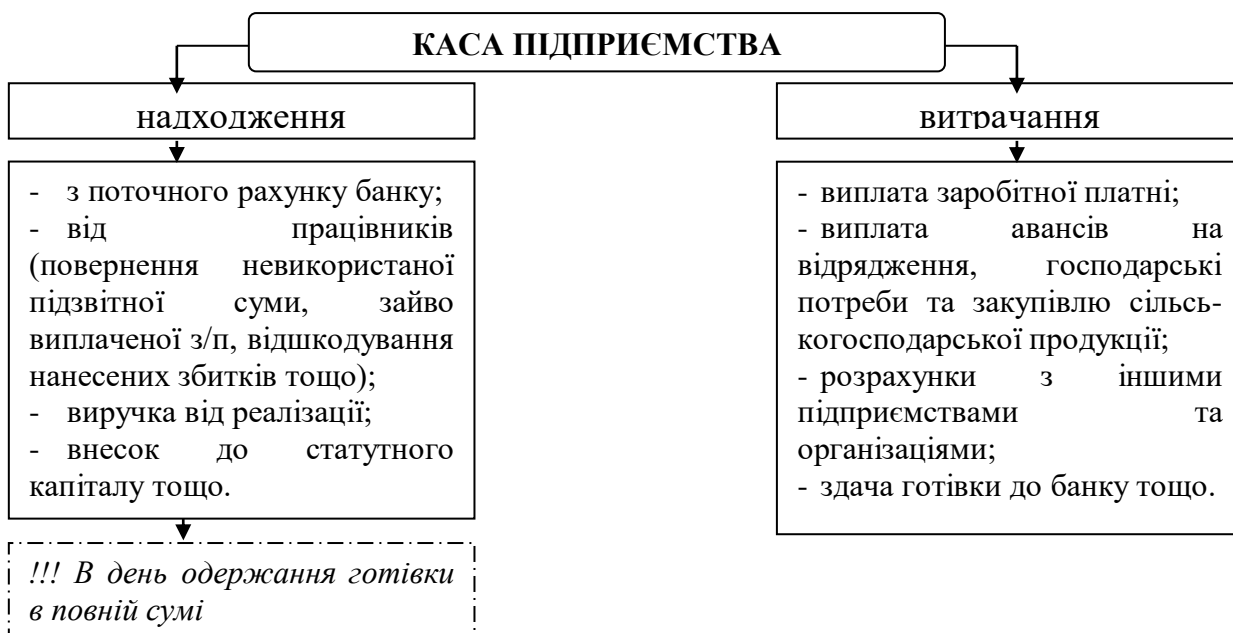


Рис. 6.2 - Шляхи надходження та вибуття готівкових грошових коштів на підприємстві.

Відповідно до Положення № 148 кожне підприємство (установа, організація) на підставі згаданого нормативного документа зобов'язане

розробити й затвердити наказом, розпорядженням або іншим внутрішнім документом порядок оприбуткування готівки в касі.

У порядку оприбуткування готівки в касі доцільно прописати:

- чи ведеться на підприємстві (на його відокремлених підрозділах) касова книга;

- порядок здавання готівкової виручки (наприклад, готівкова виручка може здаватися старшому касиру чи в бухгалтерію, а виручка відокремлених підрозділів – як безпосередньо до кас юрособи, так і в банк);

- порядок взаємодії відокремлених підрозділів із бухгалтерією підприємства, якщо режим роботи відокремлених підрозділів, які проводять касові операції, не збігається з розпорядком функціонування бухгалтерії підприємства (наприклад, у вихідні та святкові дні);

- посади осіб, відповідальних за здавання та оприбуткування готівки;

- строки оприбуткування готівки з урахуванням внутрішнього трудового розпорядку, режиму роботи, графіка змінності та строків здавання готівкової виручки до банку;

- касові документи, на підставі яких здійснюється оприбуткування готівки.

Окремий (-і) порядок (-ки) слід розробити також для відокремлених підрозділів, що проводять готівкові розрахунки. Такі порядки також затверджуються внутрішнім документом по підприємству.

Умовний приклад локального нормативного акту «Порядку оприбуткування готівки в касі підприємства» наведено в Додатку.

Під час розрахунків підприємства з іншими підприємствами (підприємцями) готівкою сума платежу не повинна перевищувати граничну норму, встановлену постановою Правління Національного банку України (рис. 6.3).

Розмір залишку готівкових коштів у касі повинен відповідати ліміту.

Ліміт залишку готівки в касі – граничний розмір суми готівки, що може залишатися в касі в позаробочий час.

Готівка, яка перевищує встановлений ліміт каси (понадлімітна), обов'язково здається до банків для її зарахування на банківські рахунки, операторів поштового зв'язку, національних операторів та небанківських фінансових установ, які мають ліцензію Нацбанку на переказ коштів у національній валюті без відкриття рахунків, для подальшого зарахування на банківські рахунки.

Відокремлені підрозділи здають готівкову виручку до кас юросіб, до банку або небанківської фінансової установи, яка отримала ліцензію на переказ коштів у національній валюті без відкриття рахунків.

Ліміт каси визначають підприємства собі самостійно на підставі розрахунку середньоденного надходження готівки в касу або її середньоденної видачі з каси, засвідченого підписом головного бухгалтера та керівника.

Банкам і фізичним особам-підприємцям ліміт каси та строки здавання готівкової виручки (готівки) не встановлюються.

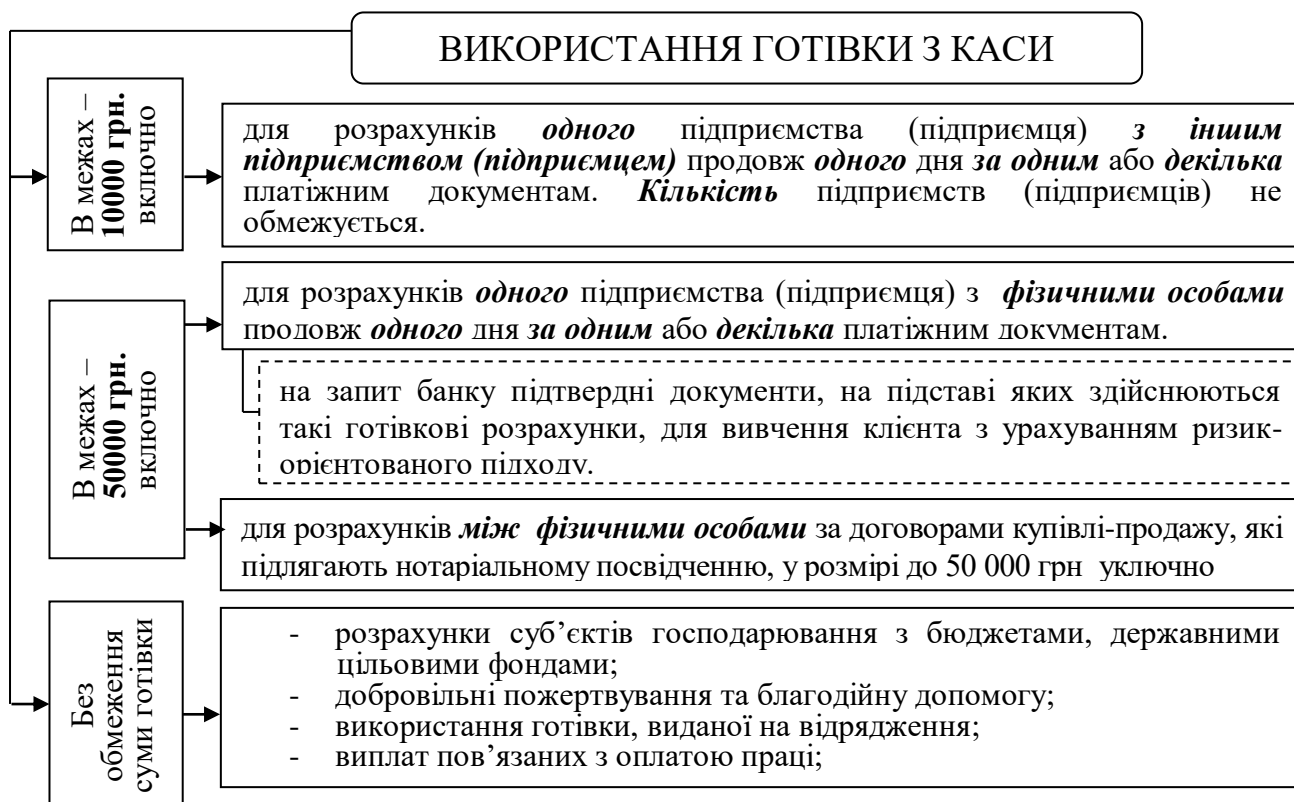


Рис. 6.3 - Вимоги до використання готівки з каси

Запам'ятайте !

- якщо на підприємстві ліміт каси не встановлено, то він вважається нульовим;
- новостворені підприємства на перші три місяці роботи ліміт каси встановлюють відповідно до прогнозних розрахунків, потім його переглядають за фактичними показниками діяльності;
- не встановлюють ліміт каси для банків та підприємців; релігійних організацій, які не займаються виробничим або іншим видом діяльності

Готівка, отримана з каси банку, не вважається понадлімітною в день її надходження до каси підприємства, якщо вона буде використана підприємством або здана ним до банку не пізніше наступного дня.

Підприємство має право зберігати в касі готівку понад ліміт, коли кошти отримані в банку на виплату заробітної плати, для виплати пенсій, стипендій, дивідендів (*протягом 5-ти робочих днів* включаючи день надходження).

Готівка для проведення зазначенх виплат працівникам віддалених відокремлених підрозділів підприємств залізничного транспорту й морських портів може зберігатися в касах таких установ/підприємств понад установлений ліміт каси *протягом 10-ти робочих днів*, включаючи день одержання готівки в банку.

А от готівку для виплат, що належать до фонду оплати праці, які здійснюються за рахунок готівкової виручки, понад установлений ліміт каси, можна зберігати *протягом 3-х робочих днів* із дня настання строків таких виплат.

Здача готівки до банку касиром супроводжується заповненням заяви на внесення готівки, яка складається безпосередньо із заяви і квитанції. Касир банку, приймаючи готівку, підписує заяву і квитанцію, ставить на квитанції печатку і передає її особі, що внесла готівку. Зазначена квитанція є підтверджуючим документом про внесення готівки до банку (рис. 6.5).

Здача готівки підприємствами через службу інкасації передбачає укладання угоди між підприємством і банком. При передачі готівки інкасатору оформляється супровідна відомість, яка випишується в трьох примірниках. Після прийняття інкасатором сумки з готівкою, інкасатор передає касиру пусту інкасаторську сумку, розписується на копії супровідної відомості, вказує на ній дату, ставить відтиск печатки. Для касира підприємства документом, який свідчить про здачу виручки інкасатору, є копія супровідної відомості за підписом інкасатора (третій примірник).

Також передбачено можливість здавати виручку не лише в банк чи інкасаторській службі, але й:

- через банкомати або програмно-технічні комплекси самообслуговування (ПТКС);
- у режимі реального часу з використанням платіжних терміналів.

У такому випадку документами, що свідчать про здавання виручки в банк, є квитанція (чек) банкомата або ПТКС і чек платіжного терміналу відповідно.

Таким чином здача готівки до банку буде виглядати таким чином (рис. 6.4) :

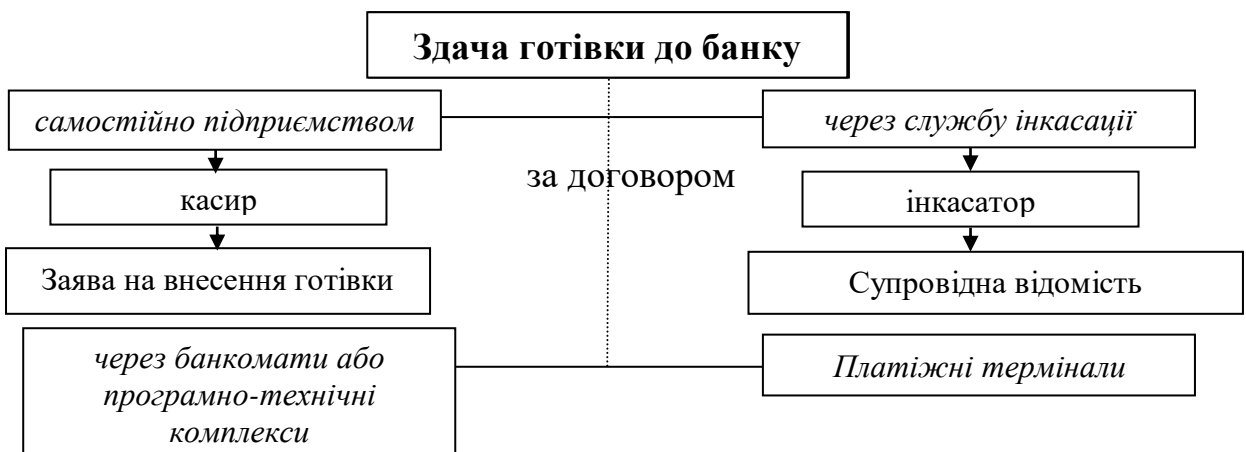


Рис. 6.4 – Здача готівки до банку

ЗАЯВА НА ПЕРЕКАЗ ГОТІВКИ №

Дата здійснення операції _____

Дата валютування _____

Назва валюти		№ рахунку	Сума	Еквівалент у гривнях
Гривня	Дебет			
	Кредит	26004465983001	5000,00	5000,00
Загальна сума (цифрами)			5000,00	5000,00

Платник ТОВ «Альянс»

Код платника ** _____

Банк платника * _____

Отримувач ТОВ «Альянс»

Код отримувача * _____

Банк отримувача ХРУ «Приватбанк» м. Харків

Код банку отримувача * _____

Загальна сума П'ять тисяч гривень 00 копійок

(словами)

Призначення платежу зарахування виручки від реалізації

Пред'явлений документ ** _____ серія _____ № _____,
(паспорт або документ, що його замінює) (номер документа)

виданий _____
(найменування установи, яка видала документ) (дата видачі документа)

_____ (дата народження) _____ (місце проживання особи)

Додаткові реквізити _____

Підпис платника _____ Підписи банку _____

КВИТАНЦІЯ №

Дата здійснення операції _____

Дата валютування _____

Назва валюти		№ рахунку	Сума	Еквівалент у гривнях
Гривня	Дебет			
	Кредит	26004465983001	5000,00	5000,00
Загальна сума (цифрами)			5000,00	5000,00

Платник ТОВ «Альянс»

Код платника ** _____

Банк платника * _____

Отримувач ТОВ «Альянс»

Код отримувача * _____

Банк отримувача ХРУ «Приватбанк» м. Харків

Код банку отримувача * _____

Загальна сума П'ять тисяч гривень 00 копійок

(словами)

Призначення платежу зарахування виручки від реалізації

Додаткові реквізити _____

Підписи банку _____

* Реквізити зазначаються в разі здійснення переказу готівки для нарахування на рахунок, відкритий в іншому банку.

** Заповнюється в разі здійснення операцій з готівкою без відкриття рахунку на суму, що перевищує 50000 гривень або еквівалент цієї суми в іноземній валюті.

Рис. 6.5 – Зразок заповнення заяви на переказ готівки

Вся готівка, яка надходить до каси, повинна бути вчасно та в повній сумі оприбуткована та документально оформлена (рис. 6.6).

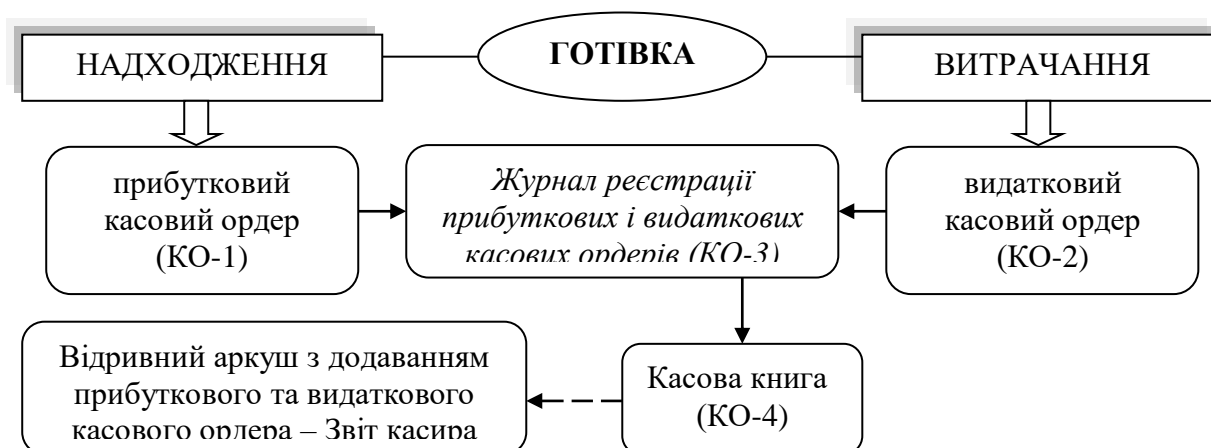


Рис. 6.6 – Документальне оформлення касових операцій

Касові документи можуть бути паперовими або електронними. Електронні касові документи повинні бути оформлені відповідно до вимог законодавства України у сфері електронного документообігу.

Працівник підприємства для підписання електронного касового документа зобов'язаний використовувати кваліфікований електронний підпис.

Приймання готівки по касовим ордерам може відбуватися тільки в день їх складання. Приймання до каси грошових коштів оформлюється прибутковим касовим ордером типової форми № КО-1 (термін зберігання 3 роки), який підписується головним бухгалтером.

У прибутковому касовому ордері вказується документ, на підставі якого зроблений запис (чек, угода, накладна, фіскальні чеки РРО та дані розрахункових квитанцій тощо). Особі, яка здає готівку до каси, видається квитанція, завірена підписом головного бухгалтера і касира та печаткою. Печатка на квитанції до ПКО — не обов'язкова (рис. 6.7).

Видача готівки з каси здійснюється на підставі видаткового касового ордера № КО-2 (рис. 6.8). Видатковий касовий ордер обов'язково підписує керівник і головний бухгалтер. Видача готівки по видатковому касовому ордеру здійснюється на підставі пред'явленого паспорту. Видатковий касовий ордер може бути виписаний на загальну суму за платіжними (розрахунково-платіжними) відомостями. Видача готівки дозволяється лише тій особі, яка вказана у видатковому документі. За умов видачі готівки за довіреністю вона залишається у касира і додається до касового ордеру або відомості.

Усі касові ордери після їх використання касир підписує, а додані до них документи для запобігання повторного використання погашає штампом «Одержано», «Сплачено» із зазначенням дати.

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ <u>13579246</u>	Типова форма КО-1 Додаток 2 до Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні	<u>ТОВ «Інсайт»</u> (найменування підприємства)	<u>ТОВ «Інсайт»</u> (підприємство, організація)			
ПРИБУТКОВИЙ КАСОВИЙ ОРДЕР № 59 від « 19 » жовтня 2018 р.		КВИТАНЦІЯ ПРИБУТКОВОГО КАСОВОГО ОРДЕРА № 59				
№ з/п	Кореспондуючий рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку	Сума цифрами	Код цільового призначення	Примітки	
	372.1		100,00			
Прийнято від <u>Захарової О.Ю.</u> Підстава <u>повернення невикористаних підзвітних сум</u> <u>Сто гривень</u> грн. <u>00</u> коп. (прописом) Додаток: _____ Головний бухгалтер /підпис/ <u>Петрова О.Б.</u> Касир /підпис/ <u>Чуйко Р.Т.</u>						Прийнято від <u>Захарової О.Ю.</u> Підстава <u>повернення невикористаних підзвітних сум</u> <u>Сто гривень</u> грн. <u>00</u> коп. Прописом «19» жовтня 2018 р. М.П. Головний бухгалтер /підпис/ <u>Петрова О.Б.</u> Касир /підпис/ <u>Чуйко Р.Т.</u>

Рис. 6.7– Зразок заповнення прибуткового касового ордера

<u>ТОВ «Інсайт»</u> підприємство, організація		Типова форма №2 КО-2 Додаток 3 до Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні			
Ідентифікаційний код ЄДРПОУ <u>13579246</u>					
ВИДАТКОВИЙ КАСОВИЙ ОРДЕР від 19 жовтня 2018 р.					
№ з/п	Номер документа	Кореспондуючий рахунок	Код аналітичного обліку	Сума	Код цільового призначення
	68	372.2		800,00	
Видати <u>Романову П.Т.</u> прізвище, ім'я, по батькові					
Підстава: <u>розпорядження на відрадження № 55 від 18.09.10 року</u> <u>вісімсот</u> грн. <u>00</u> коп. прописом					
Додаток: _____					
Керівник <input checked="" type="checkbox"/>		Головний бухгалтер <input checked="" type="checkbox"/>			
Одержав <u>вісімсот</u> грн. <u>00</u> коп. прописом					
«19» вересня 2010р. Підпис <input checked="" type="checkbox"/>					
За <u>паспорт серія МН № 448363, виданий Московським РВ ХМУ УМВС України в Харківській обл. 14.07.2004 р.</u> (найменування, номер, дата та місце видачі документа, який посвідчує особу одержувача)					
Видав касир <input checked="" type="checkbox"/>					

Рис. 6.8– Зразок заповнення видаткового касового ордера

До передачі у касу касові ордери реєструють в журналі реєстрацій прибуткових та видаткових касових документів (№ КО-3) (рис. 6.9).

<u>ТОВ «РОМАШКА»</u>							
(підприємство, організація)						Типова форма № КО-3а	
						Додаток	
						до Положення про ведення касових операцій в національній валюті	
<u>Ідентифікаційний код ЄДРПОУ</u>		12345678					
ЖУРНАЛ РЕЄСТРАЦІЇ ПРИБУТКОВИХ ТА ВИДАТКОВИХ КАСОВИХ ДОКУМЕНТІВ							
Прибутковий документ		Сума	Примітки	Видатковий документ		Сума	Примітки
дата	Номер			дата	номер		
1	2	3	4	5	6	7	8
01.11.2018	32	2400,00	-	01.11.2018	30	2400,00	-
03.11.2018	33	18000,00	-	02.11.2018	31	16000,00	-
07.11.2018	34	800,00	-	10.11.2018	32	1200,00	-
...

Рис. 6.9 – Зразок заповнення журналу реєстрації прибуткових і видаткових ордерів

Всі надходження та видача готівки обліковують у касовій книзі (№ КО-4) (рис. 6.10).

На підприємстві ведеться тільки одна касова книга в національній валюті, в якій відображається готівка та її рух у касі. Листи книги повинні бути пронумеровані (з початку року) та прошнуровані. Їх кількість засвідчується підписом керівника і головного бухгалтера. Записи в касовій книзі здійснюються на підставі первинних касових документів у двох екземплярах (через копіювальний папір). Перший залишається у касовій книзі, а другий є відривним та представляє собою звіт касира, до якого додаються всі підтверджуючі касові документи (касові ордери тощо).

Підчистки та невмотивовані виправлення в касовій книзі забороняється. Зроблені виправлення завіряються підписами касира та головного бухгалтера

Щоденно в кінці робочого дня касир підсумовує операції за день, виводить залишок готівки у касі на початок наступного дня і передає до бухгалтерії касовий звіт.

Звіт касира – це документ, який є відривним аркушем касової книги з доданими прибутковими та видатковими касовими документами, що передається касиром до бухгалтерії.

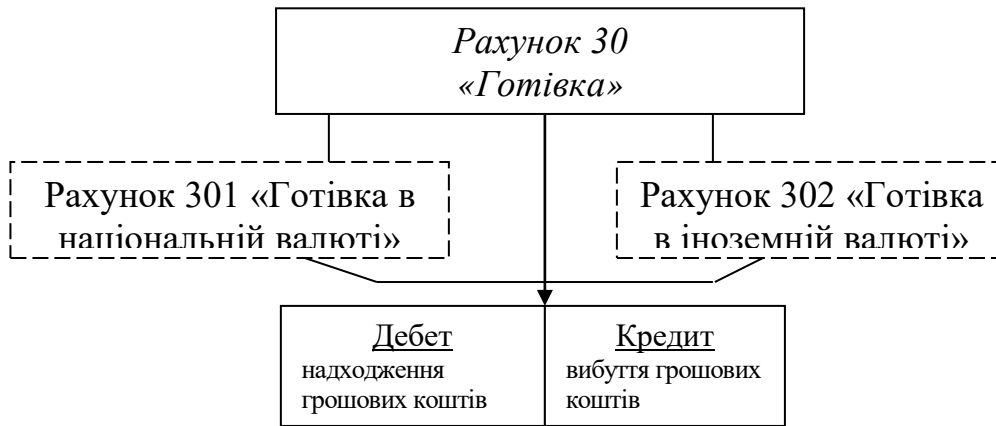


Рис. 6.11 - Структура рахунку 30 «Готівка»

Розглянемо відображення в обліку операції з надходження та вибуття готівки з каси на прикладі (табл. 6.1).

Таблиця 6.1.

Облік надходження та вибуття готівки з каси підприємства

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
<p><i>Протягом робочого дня у касі підприємства відбулися наступні операції:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> <i>За прибутковим касовим ордером № 51 одержано виручку в сумі 1680 грн;</i> <i>Одержано в касу з поточного рахунка в банку для виплати підзвітним особам на відрядження – 1000 грн. (ПКО №52);</i> <i>Видано із каси під звіт керівнику на відрядження 1000 грн (ВКО № 1000 грн.);</i> <i>Отримано по чеку № 1263895 для виплати заробітної плати з поточного рахунка 12600 грн. (ПКО №53);</i> <i>Виплачено заробітну плату працівникам підприємства ТОВ «Алголь» згідно з платіжною відомістю № 5 за лютий місяць 12600 грн. (ВКО №67);</i> <i>Надійшов в касу від Лук'яненко О.П. залишок невикористаних підзвітних сум – 54 грн. (ПКО №80);</i> <i>За прибутковими касовими ордерами № 55-79 одержано виручку в сумі 22500 грн.;</i> <i>Внесено Лук'яненко та Федорук О.Р. в касу в погашення заборгованості по внесках до статутного капіталу – 36000 (ПКО № 80);</i> <i>Здано на поточний рахунок в банк згідно з квитанцією 102-199-34685 26909 грн (ВКО № 70-95).</i> <p><i>Відобразимо зазначені операції в обліку.</i></p>				
№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума
1	Надійшла в касу виручка від реалізації продукції, робіт та послуг підприємства	301 "Готівка в національній валюті"	70 "Доходи від реалізації"	1680,00
2	Одержано в касу з поточного рахунка в банку кошти для виплати підзвітним особам на відрядження	301"Готівка в національній валюті"	311"Поточні рахунки в національній валюті"	1000,00

Продовження табл. 6.1

3	Видано готівку під звіт керівнику на відрядження	372"Розрахунки з підзвітними особами"	301"Готівка в національній валюті"	1000,00
4	Одержано в касу з поточного рахунку в банку кошти для виплати заробітної плати	301"Готівка в національній валюті"	311"Поточні рахунки в національній валюті"	12600,00
5	Виплачено з каси працівникам підприємства заробітну плату за лютий місяць	661"Розрахунки за заробітною платою"	301"Готівка в національній валюті"	12600,00
6	Повернуто до каси невикористані підзвітні суми від Лук'яненко О.П.	301"Готівка в національній валюті"	372"Розрахунки з підзвітними особами"	54,00
7	Надійшла до каси виручка від реалізації продукції, робіт та послуг підприємства	301"Готівка в національній валюті"	70 "Доходи від реалізації"	22500,00
8	Отримано готівкою до каси внесок до статутного фонду від Лук'яненко та Федорук О.Р.	301"Готівка в національній валюті"	46"Неоплачений капітал"	36000,00
9	Внесена готівка з каси підприємства на його банківські рахунки (виручка, депонована зп та ін.)	311"Поточні рахунки в національній валюті", 312	301"Готівка в національній валюті", 302"Готівка в іноземній валюті"	26909,00

Дані по касовим операціям при журнально-ордерній формі систематизують в журналі-ордері №1 за кредитом рахунку 30 та відомості №1.1 за дебетом рахунку 30. Дані журналу-ордеру переносять в головну книгу, а відомість є підставою для перевірки обороту по дебету рахунку 30 «Готівка».

При спрощеній формі обліку у розділ 1 Відомості 1-м.

Відображення інформації щодо руху готівки в касі узагальнено на рис. 6.12.

За невиконання касової дисципліни передбачені фінансові та адміністративні санкції.

Штрафи накладають у розмірах, чинних на день завершення перевірок або на день отримання органами ДФСУ зазначених подань.

Інформацію про санкції, що застосовуються до суб'єктів господарювання — порушників готівково-грошового обігу, наведемо в табл. 6.2.

ЖУРНАЛ 1, ВІДОМОСТІ ДЕБЕТОВИХ ОБОРОТІВ за вересень 200 х р.

**I. З кредиту субрахунку 301 «Готівка в національній валюті»
в дебет рахунків**

№ запису	Дата звіту касира	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	661 «Розрахунки з оплати праці»	І т.д.	Усього
..
9	12.09	3500	840	..		4340
..
Разом за місяць		12110	9650	18200		39960

II. ВІДОМІСТЬ 1.1 в дебет субрахунку 301 «Готівка в національній валюті» з кредиту рахунків.

Сальдо на початок місяця 1300 грн.

№ запису	Дата звіту касира	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	702 «Дохід від реалізації товарів»	І т.д.	Усього
..
9	12.09	2200	230	780	3900		7110
..
Разом за місяць		15100	580	11600	12960		40240

Усього за кредитом 39960
за дебетом 40240.

Сальдо на кінець місяця 1580 грн.

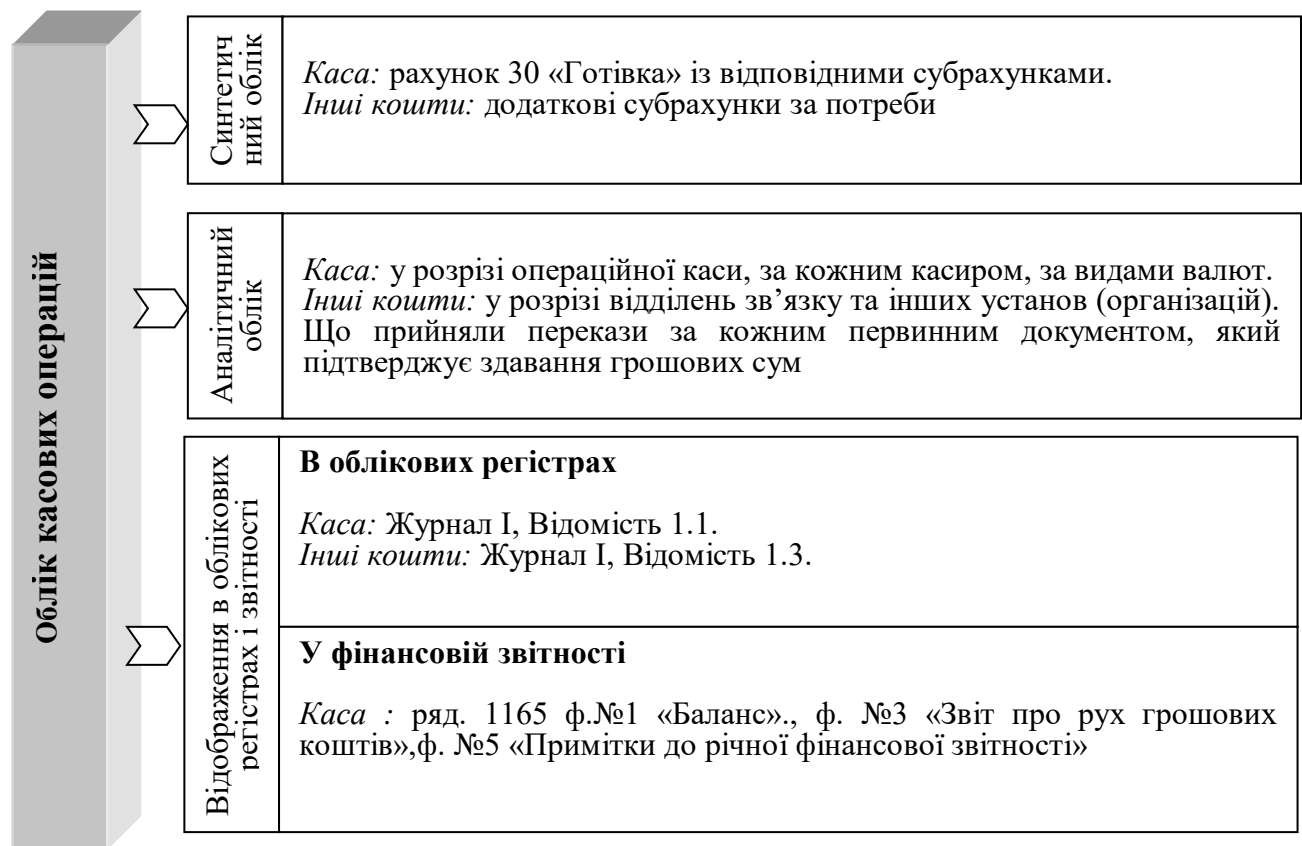


Рис. 6.12 - Систематизація інформації щодо касових операцій в обліку

Таблиця 6.2.

Фінансові санкції за порушення правил роботи з готівкою

<i>№ з/п</i>	<i>Вид порушення</i>	<i>Санкції за порушення</i>	<i>Нормативний акт</i>
1	Перевищення встановлених лімітів залишку готівки в касі	Штраф у розмірі 200 % суми виявленої понадлімітної готівки за кожен день	<i>Абзац другий ст. 1 Указу № 436</i>
2	Неоприбуткування (неповне та/або несвоєчасне оприбуткування) в касах готівки	Штраф у розмірі 500 % неоприбуткованої суми	<i>Абзац третій ст. 1 Указу № 436</i>
3	Перевищення встановлених строків використання виданої під звіт готівки, а також видача готівкових коштів під звіт без повного звітування щодо раніше виданих коштів	Штраф у розмірі 25 % виданих під звіт сум	<i>Абзац п'ятий ст. 1 Указу № 436</i>
4	Проведення готівкових розрахунків без надання одержувачем коштів платіжного документа (товарного або касового чека, квитанції до прибуткового ордера, іншого письмового документа), що підтверджує сплату покупцем готівкових коштів	Штраф у розмірі сплачених коштів	<i>Абзац шостий ст. 1 Указу № 436</i>

Крім фінансових санкцій до суб'єктів господарювання, за порушення вимог законодавства у сфері готівкового обігу на посадових осіб підприємств і підприємців можуть накладатися адміністративні штрафи. При цьому важливо пам'ятати, що адміністративне стягнення в таких випадках може бути накладено не пізніше ніж через 2 місяці з дня вчинення правопорушення, а при триваючому правопорушенні — не пізніше як через 2 місяці з дня його виявлення (ч. 1 ст. 38 КУпАП).

Адмінвідповідальність, яка загрожує працівникам підприємств і підприємцям, за порушення роботи з готівкою наведені в табл. 6.3

Таблиця 6.3

Адмінсанкції за «готівкові» порушення

<i>№ з/п</i>	<i>Вид порушення</i>	<i>Санкції за порушення</i>	<i>Нормативний акт</i>
1	Порушення порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), у т.ч. перевищення граничних сум розрахунків готівкою	Штраф у розмірі від 100 до 200 нмдг (від 1700 до 3400 грн.)	Ч. 1 ст. 163 ¹⁵ КУпАП
2	Ті ж дії, вчинені особою, на яку протягом року накладалося адміністративне стягнення за таке ж порушення	Штраф у розмірі від 500 до 1000 нмдг (від 8500 до 17000 грн.)	Ч. 2 ст. 163 ¹⁵ КУпАП
3	Несвоєчасне або неякісне проведення інвентаризації грошових коштів	Штраф у розмірі від 8 до 15 нмдг (від 136 до 255 грн.)	Ч. 1 ст. 164 ² КУпАП
4	Ті ж дії, вчинені особою, на яку протягом року накладалося адміністративне стягнення за таке ж порушення	Штраф у розмірі від 10 до 20 нмдг (від 170 до 340 грн.)	Ч. 2 ст. 164 ² КУпАП
5	Несвоєчасне або неякісне проведення інвентаризації грошових коштів	Штраф у розмірі від 8 до 15 нмдг (від 136 до 255 грн.)	Ч. 1 ст. 164 ² КУпАП
4	Ті ж дії, вчинені особою, на яку протягом року накладалося адміністративне стягнення за таке ж порушення	Штраф у розмірі від 10 до 20 нмдг (від 170 до 340 грн.)	Ч. 2 ст. 164 ² КУпАП
5	Несвоєчасне або неякісне проведення інвентаризації грошових коштів	Штраф у розмірі від 8 до 15 нмдг (від 136 до 255 грн.)	Ч. 1 ст. 164 ² КУпАП
6	Ті ж дії, вчинені особою, на яку протягом року накладалося адміністративне стягнення за таке ж порушення	Штраф у розмірі від 10 до 20 нмдг (від 170 до 340 грн.)	Ч. 2 ст. 164 ² КУпАП
7	Здавання виручки торговельними підприємствами всіх форм власності, що здійснюють реалізацію товарів за готівку, з порушенням термінів, установлених правилами розрахунків і ведення касових операцій	Штраф у розмірі від 17 до 88 нмдг (від 289 до 1496 грн.)	Ч. 1 ст. 164 ⁴ КУпАП

<i>№ з/п</i>	<i>Вид порушення</i>	<i>Санкції за порушення</i>	<i>Нормативний акт</i>
6	Ті ж дії, вчинені особою, на яку протягом року накладалося адміністративне стягнення за таке ж порушення	Штраф у розмірі від 10 до 20 нмдг (від 170 до 340 грн.)	Ч. 2 ст. 164 ² КУпАП
7	Здавання виручки торговельними підприємствами всіх форм власності, що здійснюють реалізацію товарів за готівку, з порушенням термінів, установлених правилами розрахунків і ведення касових операцій	Штраф у розмірі від 17 до 88 нмдг (від 289 до 1496 грн.)	Ч. 1 ст. 164 ⁴ КУпАП
8	Ті ж дії, вчинені особою, на яку протягом року накладалося адміністративне стягнення за таке ж порушення	Штраф у розмірі від 43 до 175 нмдг (від 731 до 2975 грн.)	Ч. 2 ст. 164 ⁴ КУпАП

2. Облік операцій на поточних рахунках в банку (в національній валюті) й інших грошових коштів.

Всі підприємства, незалежно від форми власності, для здійснення господарських операцій відкривають рахунки в банках.

Порядок безготівкових розрахунків суворо регламентований законодавством.

Основними нормативно-правовими актами, що регламентують загальні правила відкриття банками рахунків суб'єктам господарювання, їх використання, форми і стандарти розрахунків юридичних і фізичних осіб та банків на території України є:

1) Закон України «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні» від 05.04.01 № 2346-III;

2) Інструкція про порядок відкриття, використання і закриття рахунків клієнтів банків та кореспондентських рахунків банків – резидентів і нерезидентів, затверджена Постановою Правління НБУ від 12.11.03 № 492;

3) Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затверджена Постановою Правління НБУ від 21.01.04 №22.

Згідно чинного законодавства можуть бути відкриті поточні; вкладні (депозитні) та рахунки умовного зберігання (ескроу).

До основних рахунків, що відкриваються підприємствами всіх форм власності можна віднести наступні (рис. 6.13):

Клієнти мають право відкривати рахунки в будь-яких банках України відповідно до власного вибору для забезпечення своєї господарської / підприємницької діяльності, яка не пов'язана з підприємницькою, і власних потреб.



Рис. 6.13 – Основні види банківських рахунків

Кількість відкритих рахунків не обмежується, але підприємство повинно вибрати один основний поточний рахунок.

Про кількість відкритих рахунків підприємство повинно повідомити ДПІ (на протязі 3-х днів, включаючи день відкриття рахунку), установи банків, а також виконавчу владу за місцем реєстрації.

Клієнт для відкриття рахунку подає до банку документи, які на час їх подання мають бути чинними (дійсними) та їх оформлення має відповідати вимогам законодавства України.

Для відкриття поточного рахунку підприємства подають установам банків наступні документи (рис. 6.14):

Під час відкриття у банку рахунку відкривається особовий рахунок підприємства з наданням номеру у двох екземплярах: один для банку, другий – для підприємства.

Згідно п 3 постанови Правління НБУ «Про запровадження міжнародного номера банківського рахунку (IBAN) в Україні» від 28.12.2018 р. № 162 впроваджено міжнародний формат рахунку, який містить 29 літерно-цифрових символів у такій послідовності :

- код України «UA» - 2 літери;
- контрольний розряд – 2 цифри;
- код банку – 6 цифр;
- рахунок – довжина номера рахунку не фіксована (від 5 до 19)

Наприклад, **UA438999980000037198201022650**.

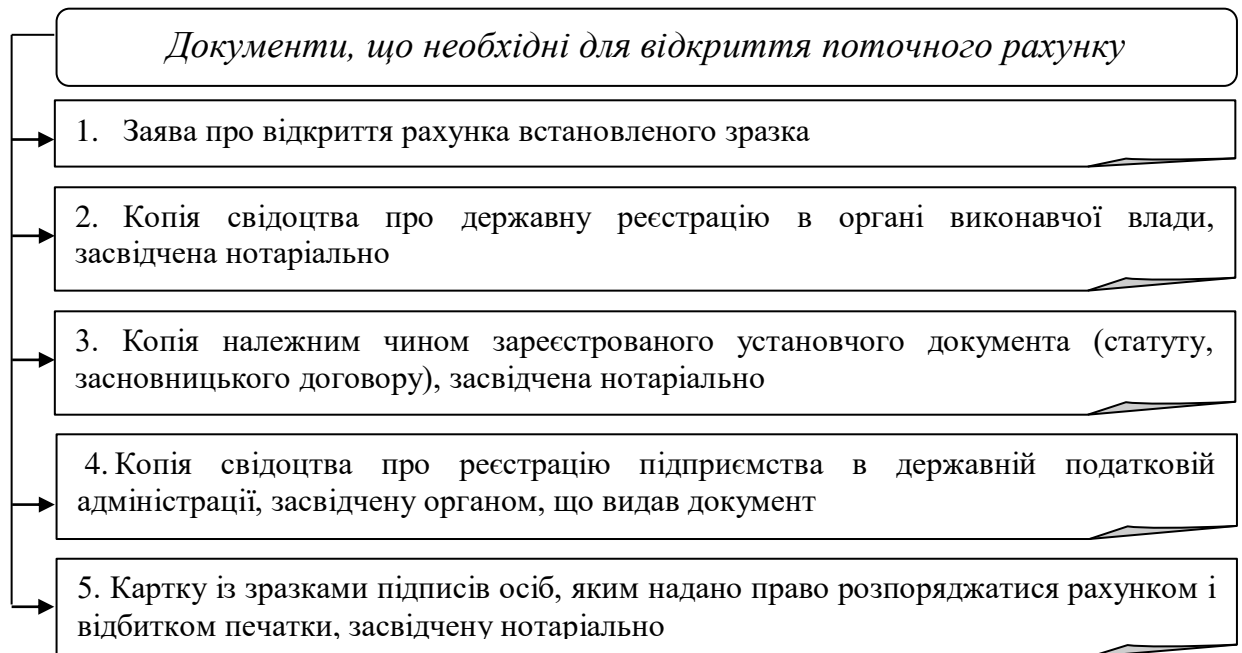


Рис. 6.13 – Перелік документів необхідних для відкриття поточного рахунку

Умови відкриття рахунку та особливості його функціонування передбачаються в договорі, що укладається між банком і його клієнтом, і не повинні суперечити вимогам цієї Інструкції.

Договір банківського рахунку, договір банківського вкладу та договір рахунку умовного зберігання (ескроу) укладаються в письмовій формі (паперовій або електронній).

У договорі банківського вкладу обов'язково зазначаються:

- 1) вид банківського вкладу;
- 2) сума, що вноситься або перераховується на вкладний (депозитний) рахунок;
- 3) строк зберігання коштів (за строковим вкладом);
- 4) розмір і порядок сплати процентів або доходу в іншій формі, умови перегляду їх розміру, відповідальність сторін;
- б) інші умови за погодженням сторін.

Залишки коштів по операціях, перелік самих операцій по рахунку узагальнюються у спеціальному документі, який банки надають своїм клієнтам, - виписці.

Виписка банку – документ, що видається банком підприємству і відображає рух коштів на поточному рахунку.

В банківській виписці за дебетом відображено списання грошових коштів з поточного рахунку, а за кредитом – надходження грошових коштів на поточний рахунок.

Нижче наведено зразок виписки банку (рис. 6.14).

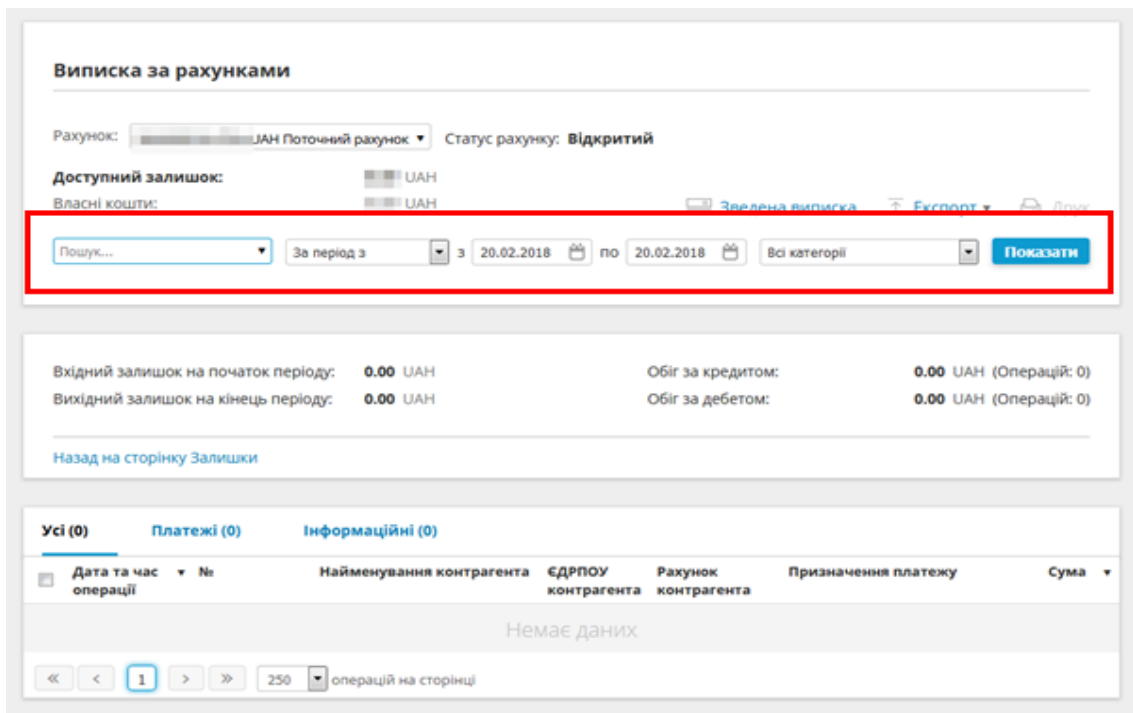


Рис. 6.14 – Зразок виписки банку

ЗАЯВА
про відкриття поточного рахунку

Назва банку _____ АТ "УКРЕКСІМБАНК" _____

Назва клієнта банку, що відкриває рахунок Товариство з обмеженою відповідальністю «Арагат»

(повна і точна назва юридичної особи/відокремленого підрозділу)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ _____ 12345678 _____

або реєстраційний (обліковий) номер за ТРДПАУ _____

Просимо відкрити _____ поточний _____ рахунок у _____ гривні _____.
(вид поточного рахунку) (вид валюти)

Із змістом Інструкції про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах ознайомлені. Вимоги цієї Інструкції для нас обов'язкові. Нам повідомлено зміст частини шостої статті 63 Закону України “Про виконавче впровадження”

Додаткова інформація¹ _____

Керівник _____ директор _____ Омельченко В. Т.
(посада) (підпис) (прізвище, ініціали)

" 11 " 01 20_XX_р.

М.П. _____

Відмітки банку _____

Відкрити _____ рахунок
(вид поточного рахунку)

Документи на оформлення відкриття рахунку перевірів (посада і підпис уповноваженої особи, на яку покладено обов'язок відкривати рахунки клієнтів)

Керівник _____ (підпис)
(уповноважена керівником особа)

Дата відкриття рахунку
 " __ " _____ 200_ р.

Головний бухгалтер

(інша відповідальна особа, яка контролює правильність присвоєння номера рахунку)

(підпис)

№ балансового рахунку	№ особового рахунку

Облік наявності та руху грошових коштів, що знаходяться на рахунках банку, ведуть на рахунку 31 «Рахунки в банках», за субрахунками:

- 311 «Поточні рахунки в національній валюті»;
- 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»;
- 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»;
- 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті»;
- 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті»;
- 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті».

За дебетом рахунку 31 відображається надходження грошових коштів, а за кредитом рахунку 31 – їх використання (рис. 6.15).



Рис. 6.15 – Структура рахунку 31 «Рахунки в банках»

Підприємства для здійснення розрахунків з іншими суб'єктами господарювання самостійно обирають необхідні види платіжних інструментів і зазначають їх під час укладання договору (рис. 6.16).

Інші кошти підприємства включають в себе грошові документи (у національній та іноземній валюті), які знаходяться в касі підприємства; грошові кошти в дорозі та обліковуються на рахунку 33 «Інші кошти» (рис. 6.17).

Форми платіжних інструментів

Платіжне доручення – розрахунковий документ, що містить письмове доручення платника обслуговуючому банку про списання зі свого рахунку зазначеної суми коштів та перерахування її на рахунок отримувача (рис. 6.18)

Платіжна вимога-доручення - розрахунковий документ, який складається з двох частин:

- верхньої – вимоги отримувача безпосередньо до платника про сплату визначеної суми коштів;
- нижньої – доручення платника обслуговуючому банку про списання зі свого рахунку визначеної ним суми коштів та перерахування її на рахунок отримувача;

Платіжна вимога – розрахунковий документ, що містить вимогу стягувача або в разі договірної списання отримувача до банку, що обслуговує платника, здійснити без погодження з платником переказ визначеної суми коштів з рахунку платника на рахунок отримувача

Розрахунковий чек – розрахунковий документ, що містить нічим не обумовлене письмове розпорядження власника рахунку (чекодавця) банку-емітенту, у якому відкрито його рахунок, про сплату чекодержателю зазначеної в чеку суми коштів

Акредитив – договір, що містить зобов'язання банку-емітента, за яким цей банк за дорученням клієнта (заявника акредитива) або від свого імені проти документів, які відповідають умовам акредитива, зобов'язаний виконати платіж на користь бенефіціара або доручає іншому (виконуючому) банку здійснити цей платіж

Банківська платіжна картка – спеціальний платіжний спосіб у вигляді емітованої в установленому законодавством порядку пластикової або іншого виду картки, що використовується для ініціювання переказу коштів з рахунку платника або з відповідного рахунку банку з метою сплати вартості товарів і послуг, перерахування коштів зі своїх рахунків на рахунки інших осіб, отримання коштів в готівковій формі в касах банків, пунктах обміну іноземної валюти уповноважених банків і через банківські автомати, а також здійснення інших операцій, що передбачені відповідним договором.

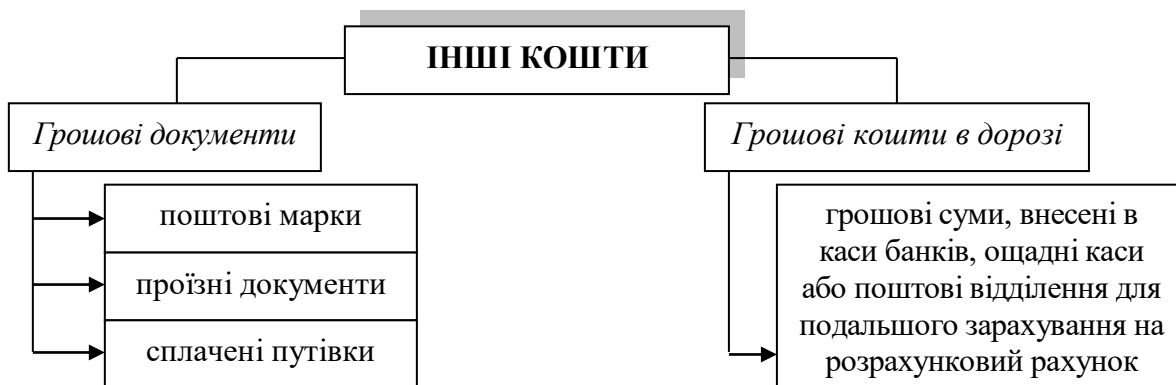


Рис. 6.17 – Класифікація інших коштів

ФРАГМЕНТ

<...>

ПЛАТІЖНЕ ДОРУЧЕННЯ № 41
від 16 січня 2020 р.

0410001
Одержано банком
«16» січня 2020 р.

Платник **ТОВ «Навігатор»**
Код **30621589**
Банк платника **АТ «Укрсиббанк» м. Київ**

	ДЕБЕТ рах. №	СУМА
	UA793510050000026006060227403	14 080,00
Отримувач Бюджетна установа «Метролог» Код 38321956	КРЕДИТ рах. №	
Банк отримувача ДКСУ у м. Києві	код банку	
	UA798200190000035219001005834	

Сума словами **Чотирнадцять тисяч вісімдесят грн. 00 коп.**

Призначення платежу
**2401050;2240; оплата за послуги з метрологічних обстежень;
акт № 27 від 10.01.20 р. Договір № 26/1 від 01.01.20 р.; ПДВ 2 346,67 грн**

М. П. Підписи **Ковальчук П. Г.**
Грянка Л. І.

Проведено банком
Підпис банку

Рис. 6.18 – Приклад заповнення платіжного доручення

Банк проводить платежі у певній послідовності (рис. 6.19).
Строки проведення переказів банком наведено на рис. 6.20

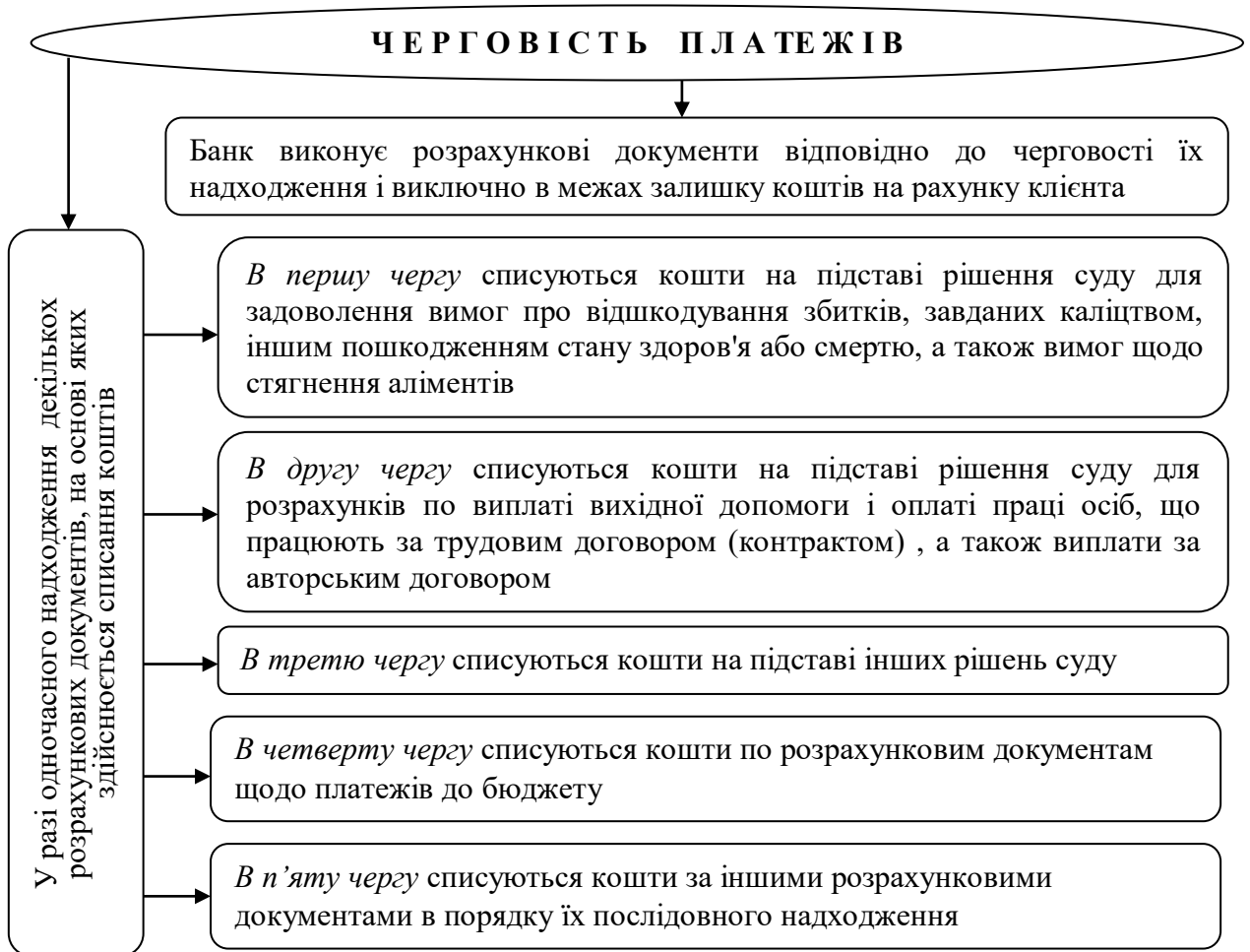


Рис. 6.19 – Черговість платежів в банку

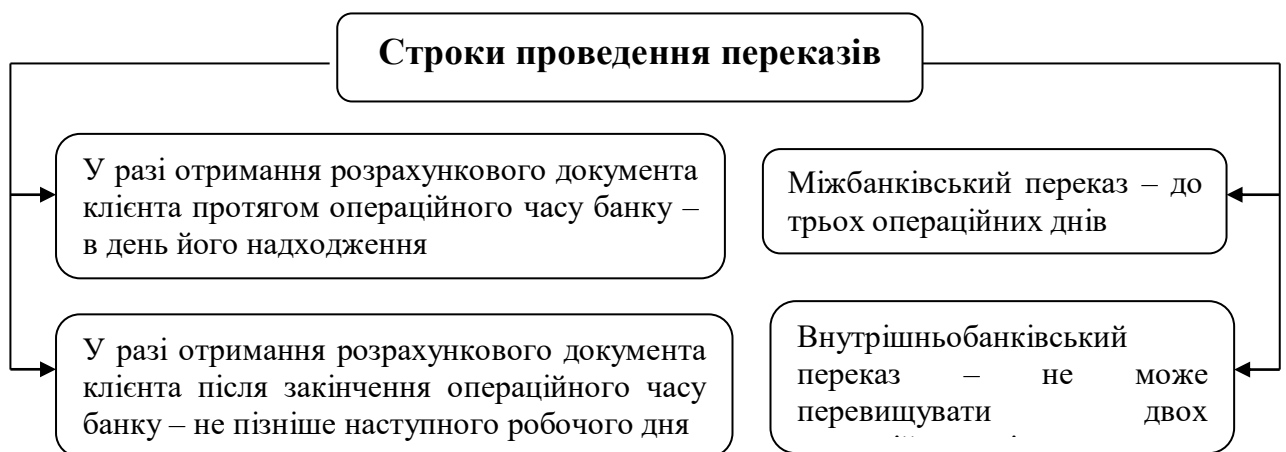


Рис. 6.20 – Строки проведення банком платіжних документів

Узагальнений облік руху грошових коштів на рахунках в банку наведено на рис. 6.21.

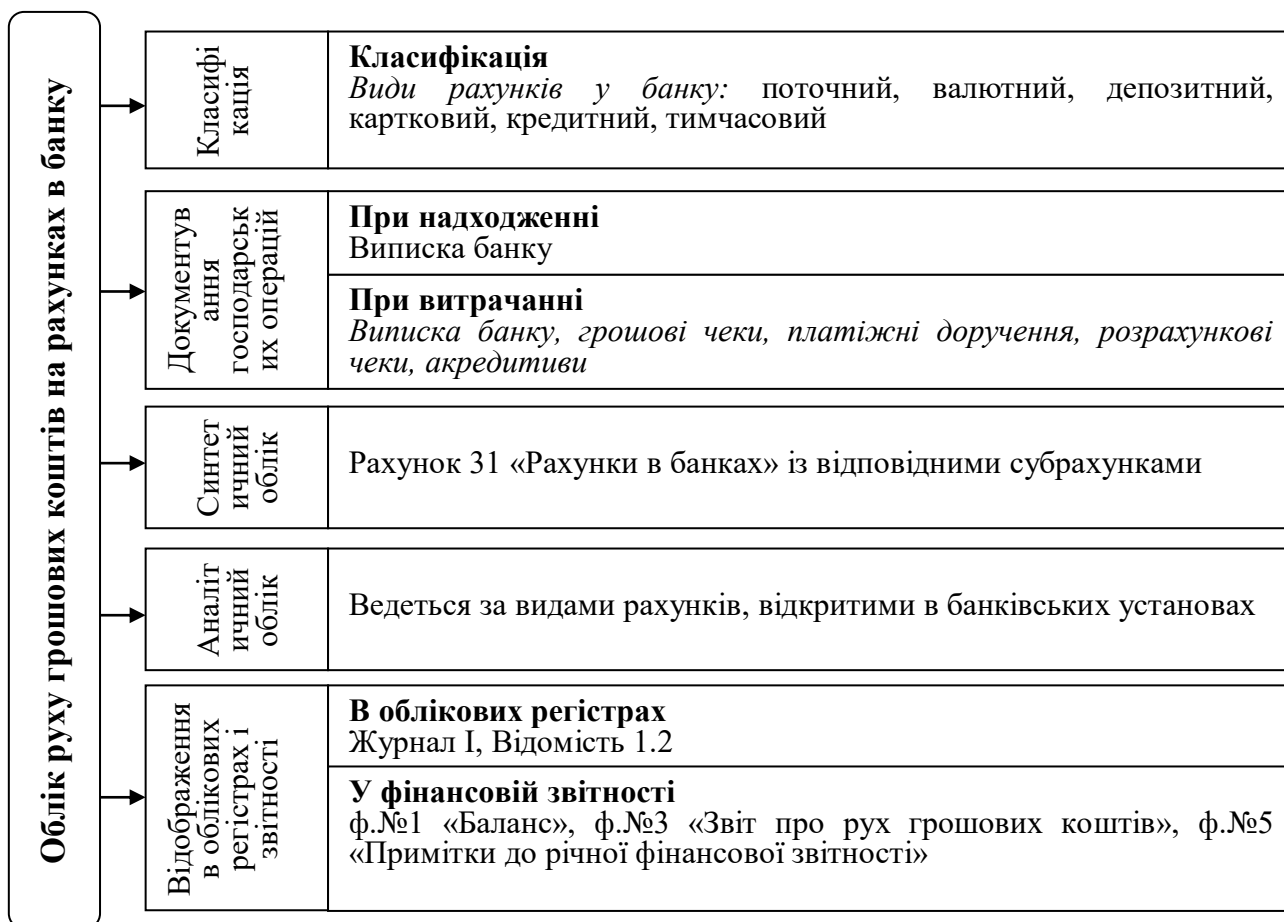


Рис. 6.21 - Узагальнення інформації про рух грошових коштів на рахунках в банках

Відображення в обліку операцій з надходження та вибуття грошових коштів на рахунках в банках у національній валюті наведено в табл. 6.2.

Таблиця 6.2

Облік надходження та вибуття коштів на рахунках в банках

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Зараховано на поточний рахунок кошти в погашення заборгованості з фінансової оренди	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	181"Заборгованість за майно, що передано у фін. оренду"	1680,00
2	Надійшли до банку кошти за довгостроковими векселями	311"Поточні рахунки в нац. валюті"	182"Довгострокові векселі одержані"	1000,00

Продовження табл. 6.2

3	Надійшли кошти на розрахунковий рахунок банку від покупця за відвантажену раніше продукцію, товари (виконані роботи, послуги)	311"Поточні рахунки в національній валюті"	361"Розрахунки з вітчизняними покупцями"	12570,00
4	На розрахунковий рахунок повернено аванс, раніше виданий постачальнику товарів (робіт, послуг)	311"Поточні рахунки в національній валюті"	371"Розрахунки за виданими авансами"	2630,00
5	Надійшли кошти до банку в погашення заборгованості за пред'явленими претензіями, а також суми штрафів, пені, неустойок	311"Поточні рахунки в національній валюті"	374 "Розрахунки за претензіями"	1600,00
6	Зараховано на поточний рахунок у національній валюті кошти, отримані від продажу іноземної валюти	311"Поточні рахунки в національній валюті"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	16800,00
7	На поточний рахунок зараховано кошти згідно кредитного (довгострокового) договору	311"Поточні рахунки в національній валюті"	501"Довгострокові кредити банків у національній валюті"	180000,00
8	Отримано грошові кошти як довгострокову фінансову допомогу на поворотній основі	311"Поточні рахунки в нац. валюті"	55"Інші довгострокові зобов'язання"	3000,00
9	Отримано короткостроковий кредит банку на поточний рахунок підприємства	311"Поточні рахунки в національній валюті"	601"Короткострокові кредити банків у національній валюті"	55000,00
10	Зараховано на поточний рахунок суми надмірно сплачених податків, зборів, платежів, бюджетного відшкодування з ПДВ	311"Поточні рахунки в національній валюті"	641"Розрахунки за податками", 642"Розрахунки за обов'язковими	1246,20
11	Отримано суму орендної плати за майно, надане в операційну оренду (з урахуванням ПДВ)	311"Поточні рахунки в національній валюті"	713 "Дохід від операційної оренди активів"	8025,00
12	Отримано проценти на залишки коштів, розміщених на поточному рахунку в банку	311"Поточні рахунки в національній валюті"	719"Інші доходи від операційної діяльності"	112,50

Продовження табл. 6.2

1	2	3	4	5
13	Придбано грошові документи (поштові марки, проїзні документи, путівки до санаторіїв, пансіонатів, будинків відпочинку тощо)	331"Грошові документи в національній валюті"	311"Поточні рахунки в національній валюті"	7550,00
14	Придбано поточні фінансові інвестиції	35"Поточні фінансові інвестиції"	311"Поточні рахунки в національній валюті"	48200,00
15	З розрахункового рахунку сплачено аванс постачальнику (підряднику)	371"Розрахунки за виданими авансами"	311"Поточні рахунки в національній валюті"	24000,00
16	Сплачено авансом орендні платежі, страховий поліс, передплату періодичних і довідкових видань	39 "Витрати майбутніх періодів"	311"Поточні рахунки в національній валюті"	6400,00
17	Погашено суму довгострокового кредиту (позики)	501"Довгострокові кредити банків у національній валюті"	311"Поточні рахунки в національній валюті"	120000,00
18	Погашено довгострокові зобов'язання за облігаціями	521"Зобов'язання за облігаціями"	311"Поточні рахунки в національній валюті"	15400,00
19	Повернено довгострокову фінансову допомогу на поворотній основі	55"Інші довгострокові зобов'язання"	311"Поточні рахунки в нац. валюті"	8400,00
20	Погашено короткострокову позику	601"Короткострокові кредити банків у національній валюті"	311"Поточні рахунки в національній валюті"	40000,00
21	Погашено заборгованість перед постачальниками та підрядниками за поставлені товари, виконані роботи	631"Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	311"Поточні рахунки в національній валюті"	16900,00
22	Перераховано грошові кошти в погашення заборгованості за податками, зборами, обов'язковими платежами	641"Розрахунки за податками", 642"Розрахунки за обов'язк платежами"	311"Поточні рахунки в національній валюті"	21630,00

Продовження табл. 6.2

1	2	3	4	5
23	Здійснено виплату працівникам: — заробітної плати	661"Розрахунки за заробітною платою"	311"Поточні рахунки в нац. валюті"	48000,00
24	Погашено заборгованість за дивідендами перед засновниками (учасниками) підприємства	671"Розрахунки за нарахованими дивідендами"	311"Поточні рахунки в національній валюті"	3400,00
25	Сплачено штрафи, пені, неустойки, визнані підприємством	948"Визнані штрафи, пені, неустойки"	311"Поточні рахунки в національній валюті"	170,00
26	Зараховано грошові кошти на поточний рахунок з каси підприємства	311"Поточні рахунки в національній валюті"	301"Готівка в національній валюті"	1247,00
27	Зараховано на поточний рахунок підприємства грошові кошти в дорозі (наприклад, повернено невикористані грошові кошти, перераховані раніше на купівлю	311"Поточні рахунки в національній валюті"	333"Грошові кошти в дорозі в національній валюті"	33255,00
28	Перераховано грошові кошти на купівлю іноземної валюти	333"Грошові кошти в дорозі в національній валюті"	311"Поточні рахунки в національній валюті"	8530,00

3. Облік операцій на інших рахунках в банку

Залежно від потреб та умов розрахункових операцій суб'єкти підприємницької діяльності можуть відкривати в установах банку інші рахунки як у національній, так і іноземній валютах.

Види таких інших рахунків наведено на рис. 6.22.

За кожним з інших рахунків відкривають окремий субрахунок на рахунку 313 "Інші рахунки в банку", залежно від мети відкриття того чи іншого рахунку.

Облік операцій за такими рахунками ведеться на підставі виписок банку й первинних розрахунково-платіжних документів.

За *акредитивної* форми підприємство-покупець перераховує суму коштів в установу банку за місцем знаходження постачальника для оплати відвантажених за адресою покупця товарів на умовах, передбачених у заяві на акредитив. Перераховані кошти зберігаються на спеціальному рахунку до виконання постачальником своїх зобов'язань перед покупцем.

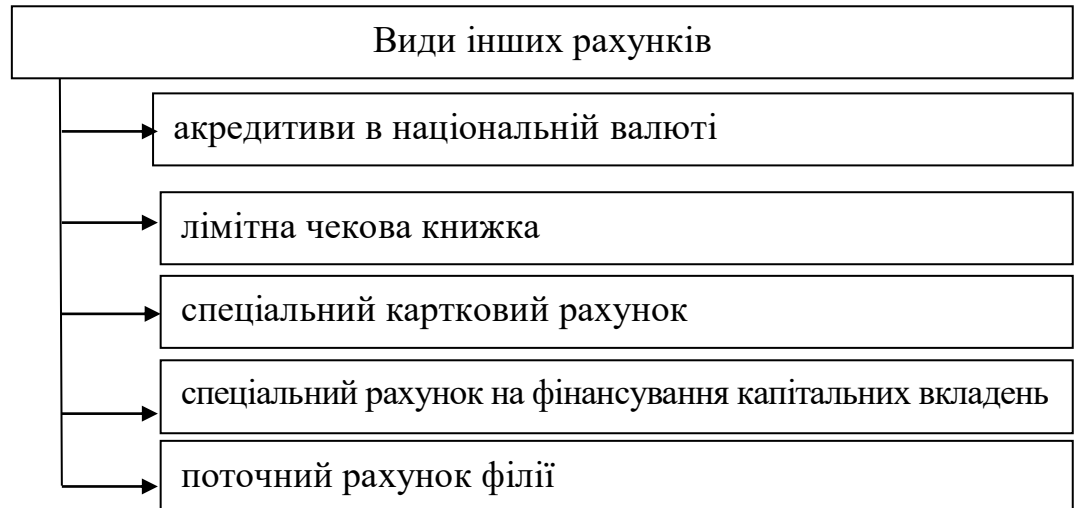


Рис. 6.22 – Види інших рахунків

Бенефіціар – особа, якій призначений платіж або на користь якої відкритий акредитив, тобто бенефіціар – одержувач грошових коштів, продавець товарів (робіт, послуг).

Акредитиви можуть відкриватися як за рахунок власних коштів, так і за рахунок банківських кредитів (відповідно покритий і непокритий акредитив).

Акредитив відкривається для розрахунку тільки з одним постачальником.

Є покриті та непокриті акредитиви.

Також є відзивні й безвідзивні акредитиви. Перший може бути змінений або анульований банком-емітентом без попереднього узгодження з постачальником, якщо той порушує умови акредитива (рис. 6.23).

Давати розпорядження постачальнику про зміну відзивного акредитива платник має право тільки через банк-емітент (банк покупця), який повідомляє банк постачальника, а той, у свою чергу, — постачальника. Але документи, надані постачальником своєму банку, останній повинен оплатити. Безвідзивний акредитив не може бути анульований або змінений без згоди постачальника, на користь якого він відкритий.

Строк дії акредитива узгоджується між покупцем і постачальником і може бути продовжений, якщо це буде обґрунтовано змінами постачання (відвантаження) товарів.

Акредитиви можуть відкриватися й для розрахунків з постачальниками-нерезидентами в іноземній валюті.

Таким чином, постачальник має гарантію, що в разі виконання умов поставки товарів (робіт, послуг) він своєчасно одержить грошові кошти. Рахунки постачальників з акредитива оплачуються банком лише за наявності реєстру рахунків, документів на відвантаження (завдання робіт, послуг) та інших документів, передбачених умовами акредитива (накладними, актами, довідками про надходження товарів на митну територію й іншими). Якщо умовами акредитива передбачений акцепт (згода) уповноваженого покупця, то

банк перевіряє наявність акцептного напису з виконанням усіх формальностей (дати, зразків підписів), підтверджувальних документів — паспорт тощо.

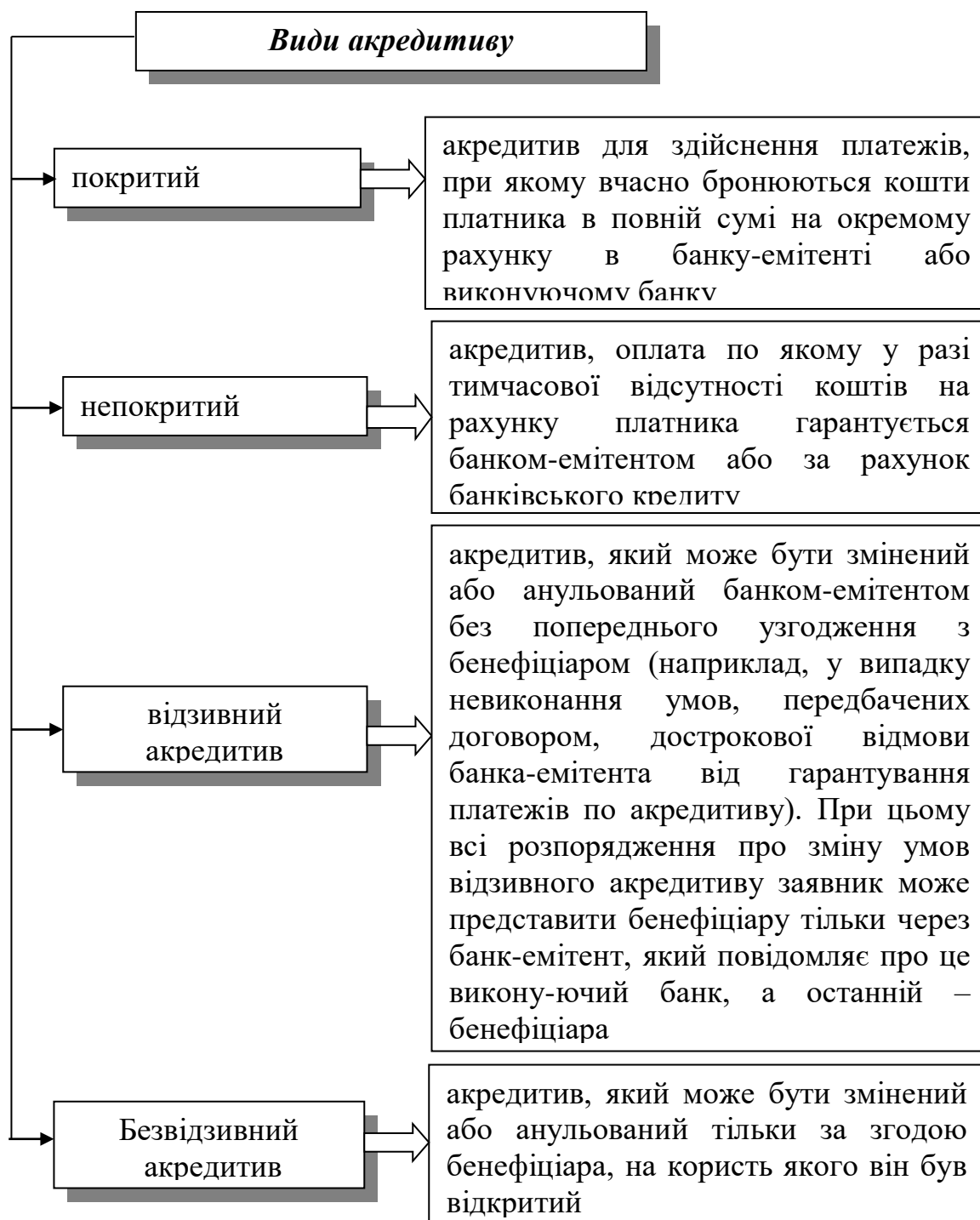


Рис. 6.23 – Види акредитиву

Основні ознаки акредитиву, як форми розрахунку узагальнено на рис. 6.24.

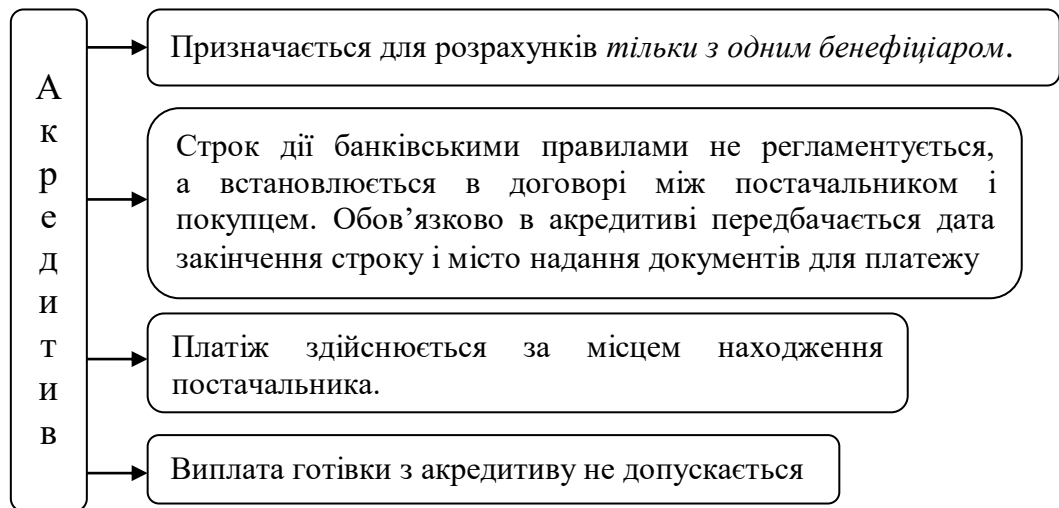


Рис. 6.24 – Головні ознаки акредитивної форми розрахунку

Чекові книжки до розрахункового рахунку компанії можна отримати двох видів - з бланками грошових чеків та бланками розрахункових чеків (відповідно, є терміни «грошова чекова книжка» і «розрахункова чекова книжка»). Є ще один тип чеків, майнові, але малим бізнесом вони зазвичай не використовуються.

Різниця двох основних типів така: грошові чеки - розпорядження про видачу готівки з рахунку компанії-чекодавця особі-власнику чека. А розрахункові чеки - розпорядження про безготівкове перерахування певної суми з рахунку компанії на рахунок подавця чека (рис. 6.25).

Слід зазначити, що розрахункові чеки раніше активно використовувалися і малим, і середнім бізнесом. Метою використання таких документів було скорочення обсягів недешевого зняття готівки з рахунку - в поєднанні з помітним спрощенням оформлення переказу зі свого рахунку на рахунок продавця. Проте, з масовим поширенням корпоративних карт став стрімко зникати сенс цієї розрахунково-чекової операції.

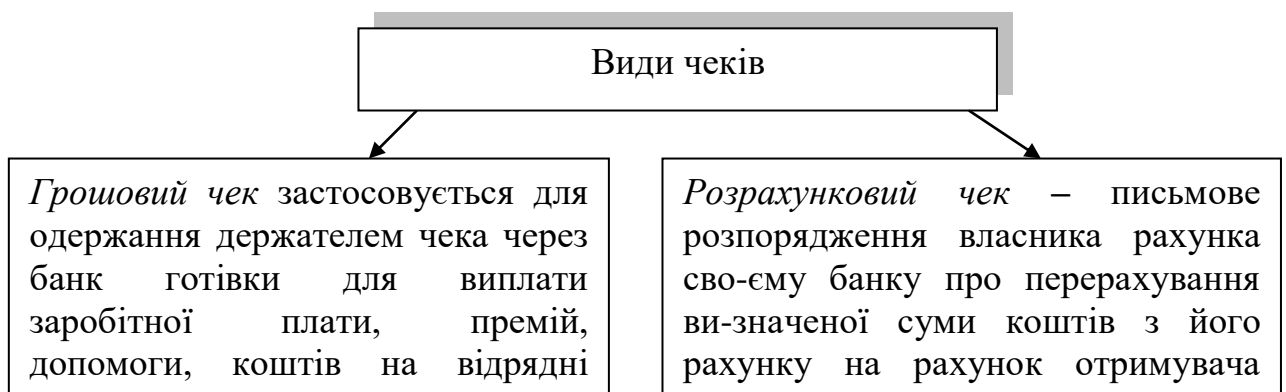


Рис. 6.25 – Види чеків

Чеки з чекової книжки виписуються в момент здійснення платежу і видаються чекодавцем за отримані ним товари та надані послуги. Строк дії чекової книжки – один рік, чека, що виданий фізичній особі для одноразового розрахунку, – три місяці з дати їх видачі. День оформлення чекової книжки або чека не враховуються.

Картковий рахунок (далі — картрахунок) — поточний рахунок, на якому обліковуються операції за платіжними картками, а також інші операції, визначені цим Положенням.

Відображення в обліку операцій на інших рахунках банку наведено в табл. 6.3.

Таблиця 6.3

Облік операцій на інших рахунках в банку

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Відкрито акредитив, лімітовану чекову книжку за рахунок довго- чи короткострокової позики	313"Інші рахунки в банку в національній валюті"	50"Довгострокові позики", 60"Короткострокові позики"
2	Проведено рахунок із постачальниками і підрядниками за рахунок акредитива чи розрахунковим чеком	631"Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	313"Інші рахунки в банку в нац. валюті"
3	Відкрито акредитив чи лімітовану чекову книжку за рахунок власних коштів	313"Інші рахунки в банку в національній валюті"	311"Поточні рахунки в національній валюті"
4	Погашено довго- чи короткострокові позики банку за рахунок коштів інших рахунків в банку	50"Довгострокові позики",60"Короткострокові позики"	313"Інші рахунки в банку в національній валюті"
5	Зараховано кошти цільового фінансування на спеціальний рахунок у банку	313"Інші рахунки в банку в національній валюті"	48"Цільове фінансування і цільові надходження"
6	Переведено невикористані залишки коштів на інших рахунках на поточний рахунок	311"Поточні рахунки в національній валюті"	313"Інші рахунки в банку в національній валюті"
7	Перераховані кошти на корпоративний картковий рахунок	313"Інші рахунки в банку в національній валюті"	311"Поточні рахунки в національній валюті"
8	Одержані кошти з корпоративного (підзвітною особою) рахунку утримувачем картки	372"Розрахунки з підзвітними особами"	313"Інші рахунки в банку в національній валюті"

	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
9	Перераховані на картрахунок підприємства кошти, що підлягають виплаті робітникам	313"Інші рахунки в банку в національній валюті"	311"Поточні рахунки в національній валюті"
10	Перераховані кошти на картрахунок робітників	661"Розрахунки за заробітною платою"	313"Інші рахунки в банку в національній валюті"

Облік грошових коштів в іноземній валюті

Цільова спрямованість: засвоїти облік грошових коштів в іноземній валюті, курсових різниць та облік операцій з купівлі-продажу іноземної валюти.

Питання для розгляду

1. Облік курсових різниць
2. Облік операцій з купівлі іноземної валюти
3. Облік операцій з продажу іноземної валюти

У розумінні бухгалтерського законодавства **іноземна валюта** — це всі види валют, окрім гривні.

Згідно ПСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» операціями в іноземній валюті є господарські операції, вартість яких визначена в іноземній валюті чи які потребують розрахунків в іноземній валюті.

1. Облік курсових різниць

Для розрахунків за операціями в безготівковій і готівковій іноземній валюті, згідно з законодавством України, підприємства відкривають поточні банківські рахунки в іноземній валюті.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземних валютах та відображення показників статей фінансової звітності господарських одиниць за межами України у грошовій одиниці України визначає П(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів", затверджене наказом Міністерства Фінансів України від 10.08.2000 р. №193.

Відображення в обліку операцій в іноземній валюті обумовлено їх віднесенням до монетарних або немонетарних статей (рис. 6.26).

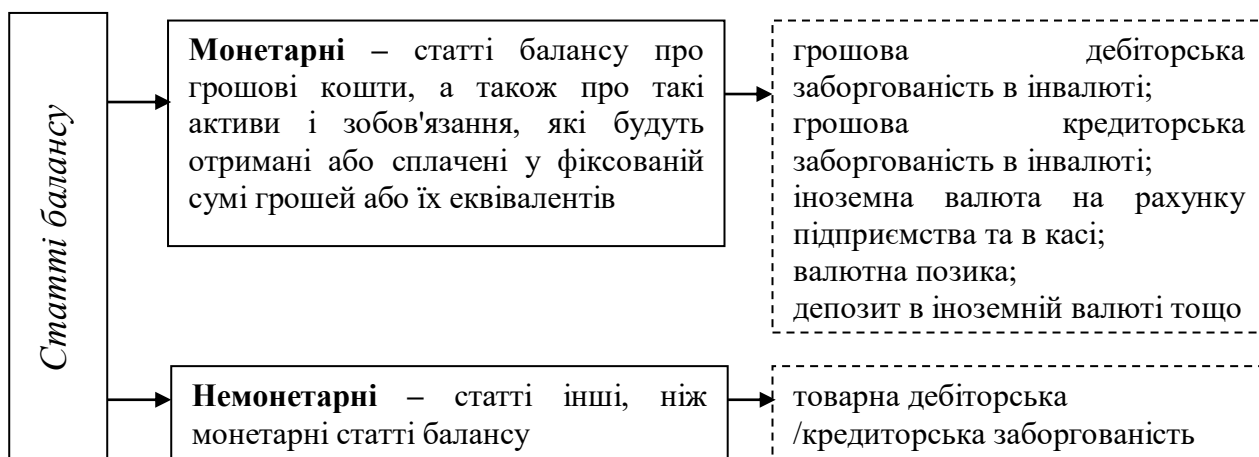


Рис. 6.26 – Статті балансу

Особливість обліку операцій в іноземній валюті полягає в тому, як для відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності таку операцію потрібно перераховувати в гривні за курсом НБУ на дату здійснення такої операції.

Курсова різниця - різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах.

Розглянемо основні правила розрахунку курсової різниці :

1. Курсові різниці визначають лише за монетарними статтями балансу (тобто якщо говоримо, *наприклад*, про заборгованість, яку погашатимуть іно валютою, на дату такого погашення потрібно буде визначити курсову різницю)
2. Для розрахунку курсової різниці використовують лише курс НБУ (не комерційний курс банку, крос-курс, курс МВРУ тощо).
3. Курсові різниці визначають на кожну дату балансу й дату здійснення господарської операції.

Датою балансу є дата, на яку складено баланс підприємства (зазвичай датою балансу є кінець останнього дня звітного періоду) - 31.03, 30.06, 30.09, 31.12.

Для суб'єктів, які складають фінзвітність раз на рік (*наприклад*, підприємства-єдинники групи 3), визначають курсові різниці на дату балансу — 31.12.

Датою господарської операції слід вважати дату фактичного здійснення операції в іно валюті (погашення монетарної статті тощо).

Розрахунок курсової різниці здійснюють за такою формулою:

$$КР = СГО \times (К2 - К1),$$

де, **КР** — сума курсових різниць;

СГО — сума господарської операції (монетарної статті);

К1 — курс НБУ на дату виникнення монетарної статті чи дату балансу (залежно від того, яка подія сталася пізніше);

К2 — курс НБУ на дату визначення курсової різниці (на дату балансу чи на дату розрахунків).

За результатами розрахунку виникає або позитивна або від'ємна курсова різниця.

Позитивна курсова різниця по перерахунку активів і зобов'язань підприємства відображається на рахунках класу 7.

Від'ємна курсова різниця відображається на рахунках класу 9.

У бухгалтерському обліку курсові різниці відображають залежно від результату такого розрахунку та виду операції:

Основні бухгалтерські рахунки обліку для відображення операцій в іноземній валюті наведено в табл. 6.4.

Таблиця 6.4.

Бухгалтерські рахунки обліку операцій в іноземній валюті

Рахунок	Призначення
312 “Поточні рахунки в іноземній валюті”	Для узагальнення інформації про наявність і рух грошових коштів в іноземній валюті
314 “Інші рахунки в банку в іноземній валюті”	Для узагальнення інформації про наявність і рух грошових коштів в іноземній валюті
714 “Дохід від операційної курсової різниці”	Відображають доходи від курсових різниць за активами і зобов'язаннями підприємства, пов'язані з операційною діяльністю підприємства
744 “Дохід від неопераційної курсової різниці”	Відображають доходи від курсових різниць за активами і зобов'язаннями підприємства, пов'язані з фінансовою діяльністю підприємства
945 “Втрати від операційної курсової різниці”	Відображають втрати з активів і зобов'язань операційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні щодо іноземної валюти
974 “Втрати від неопераційних курсових різниць”	Відображають втрати активів і зобов'язань неопераційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні щодо іноземної валюти

Доходи та витрати від операційних курсових різниць за готівковою та безготівковою інвалютою на дату її списання і на дату балансу відображають таким чином (табл. 6.5):

Таблиця 6.5

Відображення в бухгалтерському обліку курсових різниць

Характер різниці	Критерії визначення	Відображення в обліку
Додатна	Курс НБУ на дату балансу або на дату вибуття інвалюти <i>вищий</i> за курс, за яким інвалюта значиться на балансі	Субрахунок 714 «Дохід від операційної курсової різниці»
Від'ємна	Курс НБУ на дату балансу або на дату вибуття інвалюти <i>нижчий</i> за курс, за яким інвалюта значиться на балансі	Субрахунок 945 «Втрати від операційної курсової різниці»

Відображення в обліку операцій з обліку курсових різниць наведено в табл. 6.5.

Таблиця 6.5

Бухгалтерські проводки з обліку курсової різниці

№ з/п	Зміст операції	Сума, грн	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	<i>На початок звітнього періоду курс НБУ становив 26,8 грн. за 1 дол., на кінець – 28,0 грн. за 1 дол. Сальдо на рах.312 – 10000 дол., на рах. 602 – 200000 дол.</i>			
1	Курсова різниця від перерахунку коштів на валютному рахунку $(28,0-26,8) \times 10000$ дол.=12000 грн.	12000	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	714 «Дохід від операційної курсової різниці»
2	Курсова різниця від перерахунку заборгованості за короткострокову позику в іноземній валюті $(28,0-26,8) \times 200000$ дол.=240000 грн.	240000	945 «Втрати від операційної курсової різниці»	602 «Короткострокові кредити банків в інозем валюті»
2	<i>На початок звітнього періоду курс НБУ становив 28,05 грн. за 1 дол., на кінець – 27,8 грн. за 1 дол. Сальдо на рах.362 – 50000 дол., на рах. 632 – 140000 дол.</i>			
1	Курсова різниця від перерахунку дебіторської заборгованості іноземних покупців $(28,05 - 27,8) \times 50000$ дол.=12500 грн.	12500	945 «Втрати від операційної курсової різниці»	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»
2	Курсова різниця від перерахунку кредиторської заборгованості іноземним постачальникам $(28,05 - 27,8) \times 140000$ дол.=35000 грн.	35000	632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»	714 «Дохід від операційної курсової різниці»

2. Облік операцій з купівлі іноземної валюти

У процесі господарської діяльності підприємства можуть здійснювати операції, пов'язані з купівлею безготівкової іноземної валюти.

Порядок здійснення валютних операцій на території України регламентований Декретом № 15-93. У свою чергу, порядок купівлі і продажу безготівкової інвалюти регулюється Положенням № 281, Законом України «Про валюту і валютні операції» від 21.06.18 р. № 2473-VIII.

Підприємства, які бажають придбати іноземну валюту, звертаються для цього до уповноваженого банку. Купівля валюти здійснюється за комерційним курсом, що діє на МВРУ. На баланс же інвалюта зараховується виключно за курсом НБУ. Звичайно, виникає різниця оцінки валюти за офіційним курсом НБУ і за комерційним курсом.

!!! Запам'ятайте: це не курсова різниця, а різниця між балансовою вартістю валюти і вартістю її придбання.

Крім того, існує перелік правил, яких потрібно дотримуватись у разі необхідності придбання інвалюти підприємством, а саме (рис. 6.27) :

Умова 1	<i>Цільове призначення валюти.</i> Інвалюта може отримуватися тільки під визначену мету, яка розподілена в Положенні № 281 за трьома категоріями розрахунків: за поточними торговельними операціями в інвалюті; за поточними неторговельними операціями; за валютними операціями, пов'язаними з рухом капіталу.
Умова 2	«Заборонені» операції (наприклад, заборонено купувати валюту для виплати дивідендів нерезиденту).
Умова 3	<i>Розраховуємо необхідну суму гривень</i> (визначаємо кількість гривні, необхідної для купівлі інвалюти та для оплати винагороди банку; розраховується таке значення на базі встановленого обмінного курсу на дату придбання інвалюти. Якщо в день купівлі валюти курс її змінився. У такому разі кошти, яких не вистачає, підлягають додатковому зарахуванню на рахунок 2900, а зайві кошти — поверненню.
Умова 4	<i>Заява про купівлю інвалюти.</i> Крім заяви потрібно буде надати банку відповідні документи (договори, акти виконаних робіт (наданих послуг) тощо)
Умова 5	<i>Строки використання інвалюти за призначенням.</i> НБУ має право встановлювати строк, протягом якого інвалюта має бути використана підприємством за її цільовим призначенням (протягом 10 роб. днів після дня її зарахування на поточний рахунок підприємства і не пізніше за 2 робочі дні, якщо така валюта куплена для цілей, пов'язаних з виконанням зобов'язань перед уповноваженим банком-кредитором за кредитним договором)

Рис. 6.27 - Умови придбання інвалюти підприємство

Розглянемо відображення операції з придбання інвалюти на прикладі (табл. 6.6)

Таблиця 6.6

Облік операцій з купівлі іноземної валюти

№ п/о	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
<i>Підприємство планує купити 10000 доларів США. На дату складання заяви про купівлю валюти курс МВР склав 28 грн./\$, а на дату придбання – 27 грн./\$. Банківська комісія складає 0,2 % від вартості купівлі. Курс НБУ на дату первісного визнання валюти (дату її зарахування на баланс) складає 26 грн./\$. Курс на дату балансу – 27,5 грн./\$. Усі курси валют узяті умовно.</i>				
1.	Перераховано кошти для придбання іноземної валюти (\$10000 x 28 грн./\$ + (\$10000 x 28 грн./\$) x 0,2 %)	333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	280560

Продовження табл. 6.6.

2.	Зараховано придбану інвалюту на рахунок підприємства за курсом НБУ: (\$10000 x 26 грн./\$)	312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"	333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті"	\$10000 260000
3.	Відображено суму комісійної винагороди банку ((\$10000 x 27 грн./\$) x 0,2 %)	92 "Адміністративні витрати"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	540
4.	Списано комісійну винагороду банку	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті"	540
5.	Відображено різницю між комерційним курсом, за яким іноземна валюта придбана на МВРУ, і курсом НБУ (\$10000 x (27 грн./\$ - 26 грн./\$))	942 "Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти"	333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті"	10000
6.	Повернено залишок коштів на поточний рахунок	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті"	10020
7.	Відображено КР за грошовими коштами на валютному рахунку на дату балансу (\$10000 x (26 грн./\$ - 27,5 грн./\$))	312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"	714 "Дохід від операційної курсової різниці"	15000

3. Облік операцій з продажу іноземної валюти

У процесі господарської діяльності підприємства можуть здійснювати також операції, пов'язані з продажем безготівкової іноземної валюти.

Підприємства продають валюту на МВРУ за комерційним курсом. У зв'язку з цим знову ж таки виникають некурсові різниці, тобто різниці в оцінці валюти за курсом її продажу та за курсом НБУ. Таким чином, на день продажу потрібно перерахувати балансову вартість інвалюти і порівняти її з продажною вартістю.

У зв'язку з таким перерахунком, імовірно, виникне ще й курсова різниця. Це станеться, якщо курс НБУ на дату продажу інвалюти відрізнятиметься від курсу НБУ, за яким така валюта значиться на балансі.

Про відображення в бухобліку некурсових різниць, що виникають при продажу інвалюти, розповість табл. 6.7.

Облік продажу іновалюти

Характер різниці	Критерії визначення	Відображення в обліку
Додатна	Курс МВРУ на момент купівлі іновалюти <i>вищий</i> за курс НБУ	Субрахунок 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти»
Від'ємна	Курс МВРУ на момент купівлі іновалюти <i>нижчий</i> за курс НБУ	Субрахунок 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти»

Розглянемо нижче бухгалтерський облік операції з продажу іновалюти на прикладі (табл. 6.8).

Таблиця 6.8

Облік операцій з продажу іноземної валюти

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
I	<p><i>Підприємство подало до банку заяву на продаж валюти в сумі 3000 дол. США (обліковується на балансі за курсом НБУ – 27 грн./\$). Того ж дня ці кошти списуються з валютного рахунку. Наступного дня банк продає валюту підприємства на МВРУ, а отримані гривні за мінусом комісії банку надходять на поточний рахунок у нацвалюті. Комісія банку умовно склала 500 грн.</i></p> <p><i>Приймемо умовні курси валют:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • на дату списання іновалюти з поточного рахунку курс НБУ – 26 грн./\$; • комерційний курс МВР на дату продажу валюти – 28 грн./\$ і курс НБУ на цю дату – 26,5 грн./\$. 			
1	Списано для продажу з поточного валютного рахунку іноземну валюту (курс НБУ – 26 грн./\$)	334 "Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті"	312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"	\$3000 78000
2	Відображено курсову різницю між курсом НБУ на дату списання іновалюти і курсом НБУ, за яким валюта обліковувалася на балансі (\$3000 x (26 - 27) грн./\$)	945"Втрати від операційної курсової різниці"	312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"	3000
3	Відображено продаж валюти (\$3000 x 28 грн./\$)	333"Грошові кошти в дорозі в нац. валюті" (377) "Розрах. з ін. дебіторами"	334"Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті"	84000
4	Відображено курсову різницю між курсом НБУ на дату списання іновалюти і курсом НБУ на дату її продажу (\$3000 x (26,5 - 26) грн./\$)	334"Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті"	714"Дохід від операційної курсової різниці"	1500
5	Відображено дохід від продажу іноземної валюти (\$3000 x (28 - 26,5) грн./\$)	334"Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті"	711"Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти"	4500

Продовження табл. 6.8

1	2	3	4	5
6	Зараховано на поточний рахунок виручку, отриману від продажу інвалюти (за винятком комісії банку): $((\$3000 \times 28 \text{ грн./\$}) - 500 = 84000 - 500 = 83500)$	311"Поточні рахунки національній валюті" в	333"Грошові кошти в дорозі в нац. валюті" (377) "Розрах. з ін. дебіторами"	83500
7	Відображено суму комісійної винагороди банку	92"Адміністративні витрати"	685 "Розрах. з ін кредиторами"	500
8	Списано суму комісії банку	685"Розрахунки з іншими кредиторами"	333"Грошові кошти в дорозі в нац. валюті" (377) "Розрах. з ін. дебіторами"	500
II	<p>На розподільчий рахунок підприємства зарахована виручка за експорт товару в сумі 20000 доларів США. Комісія банку – 500 грн.</p> <p>Прийmemo умовно такі курси валют:</p> <ul style="list-style-type: none"> • на дату зарахування інвалюти на розподільчий рахунок курс НБУ складає 26 грн./\$; • на дату продажу валюти курс НБУ – 26,50 грн./\$, а комерційний курс МВР на цю дату – 28 грн./\$; • на дату балансу курс НБУ – 27 грн./\$. 			
1	Надійшла від нерезидента пере-доплата за експортним конт-рактом (курс НБУ — 26 грн./\$)	316«Спеціальні рахунки в іноземній валюті» в	681"Розрахунки за авансами одержаними"	<u>\$20000</u> 520000
2	Відображено курсову різницю між курсом НБУ на дату списання інвалюти з розподільчого рахунку, і курсом НБУ, за яким вона надійшла підприємству $(\$20000 \times (26,50 - 26) \text{ грн./\$})$	316«Спеціальні рахунки в іноземній валюті» в	714"Дохід від операційної курсової різниці"	10000
3	Зараховано на поточний рахунок виручку, отриману від продажу інвалюти (за винятком комісії банку): $((\$10000 \times 28 \text{ грн./\$}) - 500 = 280000 - 500 = 279500)$	311"Поточні рахунки національній валюті" в	334"Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті"	279500
4	Відображено суму комісійної винагороди банку	92"Адміністративні витрати"	685 "Розрах. з ін кредиторами»	500
5	Списано суму комісії банку	685"Розрах. з ін кредиторами"	334"Грошові кошти в дорозі в інозем валюті"	500
6	Відображено різницю між сумою, вирученою від продажу інвалюти (курс МВРУ на дату продажу), і балансовою вартістю інвалюти (курс НБУ на цю ж дату): $(\$10000 \times (28 \text{ грн./\$} - 26,50 \text{ грн./\$}))$	334"Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті" в	711"Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти"	15000
7	9. Відображено курсову різницю за валютою на рахунку підприємства на дату балансу: $(\$10000 \times (26,5 \text{ грн./\$} - 27 \text{ грн./\$}))$	312"Поточні рахунки в іноземній валюті" в	714"Дохід від операційної курсової різниці"	5000
<p>Оскільки продаж інвалюти і зарахування отриманої гривні відбувається день у день, вважаємо, використання тут субрахунків 377 або 333 не має сенсу. Утім, за бажанням, вони цілком можуть використовуватися</p>				

Питання для самоконтролю:

1. Що розуміють під поняттям «готівковий та безготівковий оборот».
2. Назвіть і дайте стислу характеристику змісту нормативно-правових актів, що регламентують організацію та облік операцій з готівковими і безготівковими коштами.
3. Напрямки та розмір використання готівки з каси підприємства.
4. Назвіть основні вимоги до організації і проведення готівкових розрахунків.
5. Назвіть строки повернення виданої готівки та надання звіту про їх використання.
6. Розкрийте порядок розрахунку та затвердження ліміту каси.
7. Як здійснюється оформлення здачі готівки в банк, строки її здачі.
8. Розкрийте аналітичний та синтетичний облік касових операцій.
9. Назвіть облікові реєстри з обліку касових операцій та охарактеризуйте порядок їх ведення.
10. Відкриття яких банківських рахунків передбачено нормативними актами та їх призначення.
11. Назвіть та дайте характеристику форм платіжних інструментів.
12. В які строки і за яких умов здійснюються операції з проведення переказів з банківських рахунків клієнта.
13. В якій послідовності банком здійснюється списання коштів з рахунку клієнта.
14. Банківська виписка з поточного рахунку – призначення, бухгалтерська обробка.
15. Розкрийте синтетичний та аналітичний облік грошових коштів на рахунках в банку.
16. Розкрийте порядок ведення облікових реєстрів з обліку коштів на рахунках в банку.
17. В чому полягають особливості обліку операцій при акредитивній формі розрахунків.
18. Види чеків.
19. Розкрийте техніку обліку операцій при здійсненні розрахунків чеками.
20. Умови виникнення курсових різниць.
21. Система рахунків для відображення курсових різниць в обліку.
22. Порядок визначення суми курсової різниці.
23. Нормативне регулювання операцій з продажу іноземної валюти.
24. Як в обліку відображаються операції з купівлі іноземної валюти?
25. Як в обліку відображаються операції з продажу іноземної валюти?

ТЕМА 7. ОБЛІК ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

Облік довгострокової дебіторської заборгованості

Цільова спрямованість: засвоїти критерії визнання, класифікацію та оцінку дебіторської заборгованості; розглянути загальну систему рахунків, що застосовують для її обліку; розглянути нормативне регулювання орендних відносин та їх обліку; засвоїти основні поняття та особливості організації обліку операцій фінансової оренди; усвідомити поняття та нормативно-правове регулювання вексельного обігу в Україні; ознайомитися з організацією обліку векселів, одержаних у забезпечення дебіторської заборгованості.

Питання для розгляду:

- 1. Поняття, класифікація, оцінка дебіторської заборгованості.*
- 2. Облік заборгованості за майно, що передано у фінансову оренду.*
- 3. Облік одержаних довгострокових векселів.*

1. Поняття, класифікація, оцінка дебіторської заборгованості

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість та її розкриття у фінансовій звітності визначаються П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 08.10.1999 р. № 237. Крім того необхідно враховувати вимоги інших П(С)БО та нормативно-правових актів, зокрема Господарського кодексу України № 436-ІУ від 16.01.03 р., НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 14 «Оренда», П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» тощо.

Дебіторська заборгованість - це сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату. заборгованість

Дебітори - юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів

Критерії визнання дебіторської заборгованості відповідають критеріям визнання, які застосовуються для всіх активів (рис. 7.1)

Одночасно з визнанням дебіторської заборгованості відбувається її класифікація за певними ознаками (рис. 7.2).

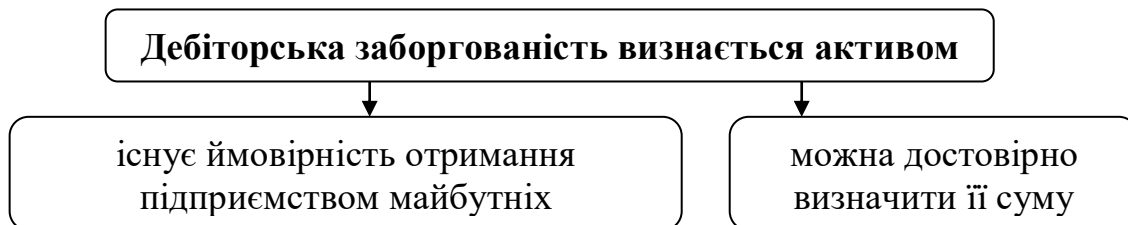


Рис. 7.1 – Визнання дебіторської заборгованості активом

Дебіторська заборгованість згідно з ПСБО 10 поділяється на довгострокову та поточну. При цій класифікації враховується два критерії: строк погашення та зв'язок з нормальним операційним циклом.

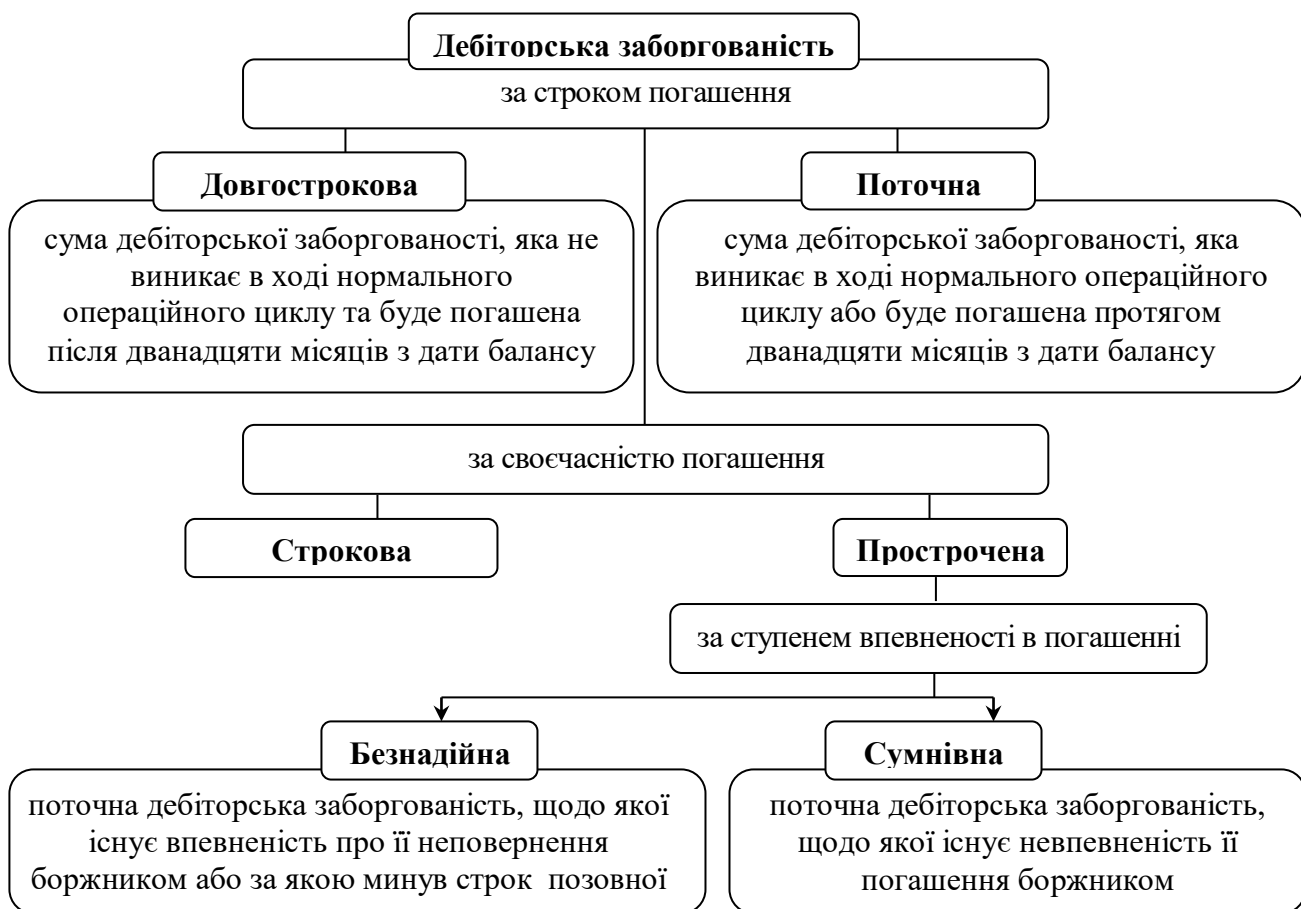


Рис. 7.2 – Класифікація дебіторської заборгованості

Класифікація видів дебіторської заборгованості за об'єктами, щодо яких вона виникла, використовується для організації обліку дебіторської заборгованості в рамках субрахунків класу 1 «Необоротні активи» та класу 3 «Кошти, розрахунки та інші активи», що передбачені Планом рахунків для накопичення інформації про дебіторську заборгованість (рис. 7.3).



Рис. 7.3 – Відображення дебіторської заборгованості на рахунках бухгалтерського обліку

Довгострокова дебіторська заборгованість оцінюється та відображається в балансі за її теперішньою вартістю.

Теперішня вартість – дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде отримана для погашення цієї заборгованості.

Визначення теперішньої вартості залежить від виду заборгованості та умов її погашення.

Оцінка поточної дебіторської заборгованості відбувається за первісною вартістю – на дату виникнення; за чистою реалізаційною вартістю – для підсумку балансу.

2. Облік заборгованості за майно, що передано у фінансову оренду

Нормативне регулювання орендних відносин, їх обліку

- Закон України “Про лізинг” № 723/97-ВР від 16.12.97р. (зі змінами та доповненнями);
- П(С)БО 14 “Оренда”

Фінансова оренда – господарська операція фізичної чи юридичної особи, що передбачає придбання орендодавцем за замовленням орендаря основних засобів з подальшою їх передачею у користування орендарю на строк, що не перевищує строку повної амортизації таких основних засобів з обов’язковою подальшою передачею права власності на такі основні засоби орендарю.

Негарантована ліквідаційна вартість – частина ліквідаційної вартості об’єкту оренди, надходження якої до орендодавця не забезпечує або гарантується лише пов’язаною з ним стороною.

Мінімальні орендні платежі – платежі, що підлягають до сплати орендаром впродовж строку оренди (з вирахуванням вартості послуг та податків, що підлягають до сплати орендодавцю, та непередбаченої орендної плати) підвищені:

1. для орендаря – на суму його гарантованої ліквідаційної вартості (частини ліквідаційної вартості, що гарантується до сплати орендарем або пов’язаною з ним стороною);

2. для орендодавця - на суму його гарантованої ліквідаційної вартості (частини ліквідаційної вартості, що гарантується до сплати орендодавцем або незалежною третьою особою, що здатна за своїм фінансовим становищем відповідати за гарантією).

Теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів (ТВМАП) – це дисконтова на сума майбутніх мінімальних орендних платежів, що, як передбачається, буде необхідна для погашення зобов’язань в процесі оренди. Для її дисконтування застосовується орендна ставка проценту.

В обліку для заборгованості за майно передане у фінансову оренду, призначений субрахунок 181 "Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду", на якому відображають чисті інвестиції орендодавця у фінансову оренду, визначені згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 14 "Оренда".

При передачі об’єкта у фінансову оренду дебетують субрахунок і кредитують рахунки 10,11,12. Частина довгострокової дебіторської заборгованості з даних операцій, яка підлягає сплаті у поточному звітному періоді, списують з кредиту субрахунку 181 в дебет рахунку 37. Нараховані відсотки по фінансовій оренді відображають таким записом: дебет рахунку 37, кредит рахунку 73.

Розглянемо відображення фінансової оренди в обліку на прикладі (табл. 7.1).

Таблиця 7.1

Бухгалтерський облік операцій фінансової оренди у орендодавця

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
<i>20.10.2014 р. підприємством передано у фінансову оренду об'єкт строком на 5 років. Згідно з договором загальна сума орендних платежів 120000 грн. виплачується два рази на рік у сумі 12000 грн. Первісна вартість об'єкту 100000 грн., знос 5000 грн. Теперішня вартість мінімальних орендних платежів 75939 грн. загальна сума фінансового доходу 44061 грн.</i>			
1. Передано майно у фінансову оренду в сумі чистих інвестицій в оренду	181 “Заборгованість за майно передане у фінансову оренду”	742 “Дохід від відновлення корисності активів”	75939,00
2. Списана вартість зносу переданого в оренду майна	131 “Знос основних засобів”	10 “Основні засоби”	5000,00
3. Списана залишкова вартість майна переданого в оренду	972 “Втрати від зменшення корисності активів”	10 “Основні засоби”	95000
4. Частина заборгованості по фінансовій оренді включена до складу поточної дебіторської заборгованості	377 “Розрахунки з іншими дебіторами”	181 “Заборгованість за майно передане у фін оренду”	12000
5. Одержано орендну плату	31 “Рахунки в банках”	377 “Розрахунки з ін дебіторами”	12000
6. На дату складання балансу частина заборгованості по фінансовій оренді включена до складу поточної дебіторської заборгованості (4327+4847)	377 “Розрахунки з іншими дебіторами”	181 “Заборгованість за майно передане у фін оренду”	9174
7. Нархована сума фінансового доходу, що підлягає сплаті	373 “Розрахунки за нарахованими доходами”	732 “Відсотки одержані”	7673

Розподіл фінансових доходів у складі орендних платежів:

дата	Орендні платежі			Залишок заборгованості орендаря на кінець періоду
	ануїтет	Фінансовий дохід	Чисті інвестиції	
20.10.14	12000	-	12000	63939 (75939-12000)
20.05.15	12000	7673 (63939*0,12)	4327 (12000-7673)	59612 (63939-4327)
20.10.15	12000	7153 (59612*0,12)	4847 (12000-7153)	54765 (59612-4847)
...
20.10.19	12000	1285 (12000-10715)	10715	0
Разом:	120000	44061	75939	

Облік операцій продажу об'єкту з подальшою його орендою (зворотна оренда)

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сумма, грн
	Дебет	Кредит	
<i>Підприємство реалізує об'єкт основних засобів банку за 1500,00 грн. з ПДВ. Строк оренди співпадає зі строком корисного використання - 8 років. Дата початку оренди 02.04.13р., орендний відсоток –10%. Балансова вартість об'єкту 1300000 грн., знос 150000 грн.</i>			
1. Відображено дохід від продажу об'єкту	377 “Розрахунки з ін дебіторами”	742 “Дохід від реалізації необ. активів”	1500,00
2. Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	742 “ Дохід від відновлення корисності активів ”	641 “Розрахунки за податками”	250,00
3. Списано знос	131 “Знос основних засобів”	10 “Основні засоби”	150,00
4. Списано залишкову вартість об'єкту	972 “ Втрати від зменшення корисності активів”	10 “Основні засоби”	1150,00
5. Зараховано на поточний рахунок платежі за реалізований об'єкт	31 “Рахунки в банках”	377 “Розрахунки з ін дебіторами”	1500,00
6. Відображено капітальні інвестиції	15 “Капітальні інвестиції”	531 “Зобов'язання з фін оренди”	1250,00
7. Нараховано податковий кредит з ПДВ	641 “Розрахунки за податками”	531 “Зобов'язання з фін оренди”	250,00
8. Віднесено до складу поточних зобов'язань зобов'язання з фінансової оренди за перший рік	531 “Зобов'язання з фінансової оренди”	61 “Поточна заборгованість за довгостр. зобов'язаннями”	255,61
9. Перераховано орендні платежі за 1-й рік.	61 “Поточна заборгованість за довгостроков. зобов'язаннями”	31 “Рахунки в банках”	255.61
10. Нараховано відсотки за користування об'єктом за 1-й рік і т.ін.	95 “Фінансові витрати”	684 “Розрахунки за нарахованими відсотками”	124.44

Розподіл суми мінімальних орендних платежів:

Дата	Орендні платежі			Залишок зобов'язань з оренди на кінець періоду
	ануїтет	Фінансові витрати	За об'єкт	
Кредиторська заборгованість орендодавцю до початку оренди				1500.00
02.04.13	255605*	-	255605	1244.395 (1500.00-255605)
02.04.14	255605	124440	131165	1113.23
...
Разом:	2044.84	544840 (255605*8-1500.00)	1500.00	

*- сума розрахована за формулою: $A = TBMAP : [(1 - 1/(1+i)^n) : i]$
де ТВМАП- теперішня вартість мінімальних орендних платежів
n - період оренди

3. Облік одержаних довгострокових векселів

Частина розрахунків здійснюється з допомогою векселів.

Загальні правила обігу векселів встановлено Уніфікованим законом про переказні та прості векселі, затвердженим Женевською конвенцією (далі — Уніфікований закон).

. Вексель – цінний папір, який посвідчує безумовне грошове зобов'язання векселедавця або його наказ третій особі сплатити після настання строку платежу визначену суму власнику векселя (векселедержателю) (ст. 14 Закону про цінні папери). У разі видачі (передачі) векселя відповідно до договору припиняються грошові зобов'язання щодо платежу за цим договором і виникають грошові зобов'язання за векселем (ч. 3 ст. 4 Закону № 2374 Про обіг векселів в Україні).

Отже, вексель згідно із визначенням чинного законодавства має подвійну природу: (1) боргове зобов'язання і (2) цінний папір. Але все ж вексель доволі істотно відрізняється від решти цінних паперів.

Головна відмінність векселя — видавати його можна тільки для того, аби оформити грошову заборгованість за фактично поставлені товари, виконані роботи, надані послуги (за винятком фінансових банківських векселів і деяких інших векселів) (ст. 4 Закону про векселі.)

(1) тільки у випадку, коли предметом договору є відвантаження товарів, виконання робіт чи надання послуг. Це правило не стосується фінансових банківських векселів, векселів Фонду гарантування вкладів фізичних осіб та фінансових казначейських векселів. Але про них ми зараз не говоримо;

(2) тільки у випадку, коли товари (роботи, послуги) вже фактично поставлені, і покупцеві залишилося їх оплатити. Інакше кажучи, покупець не може видавати вексель замість передоплати за товари (роботи, послуги) — це прямо заборонено. Більше того, за видачу векселя без наявності грошового боргу за фактично поставлені товари, виконані роботи, надані послуги

накладається штраф у розмірі від 400 до 500 нмдг (від 6800 до 8500 грн.) (див. ст. 131 Закону про векселі).

Тобто вексель є формою відстрочки оплати за отримані товари (роботи, послуги) і використовується у тому випадку, коли немає можливості оплатити ці товари «живими» грошима.

Умову щодо проведення розрахунків із застосуванням векселів потрібно обов'язково зазначити у договорі, укладеному в письмовій формі.

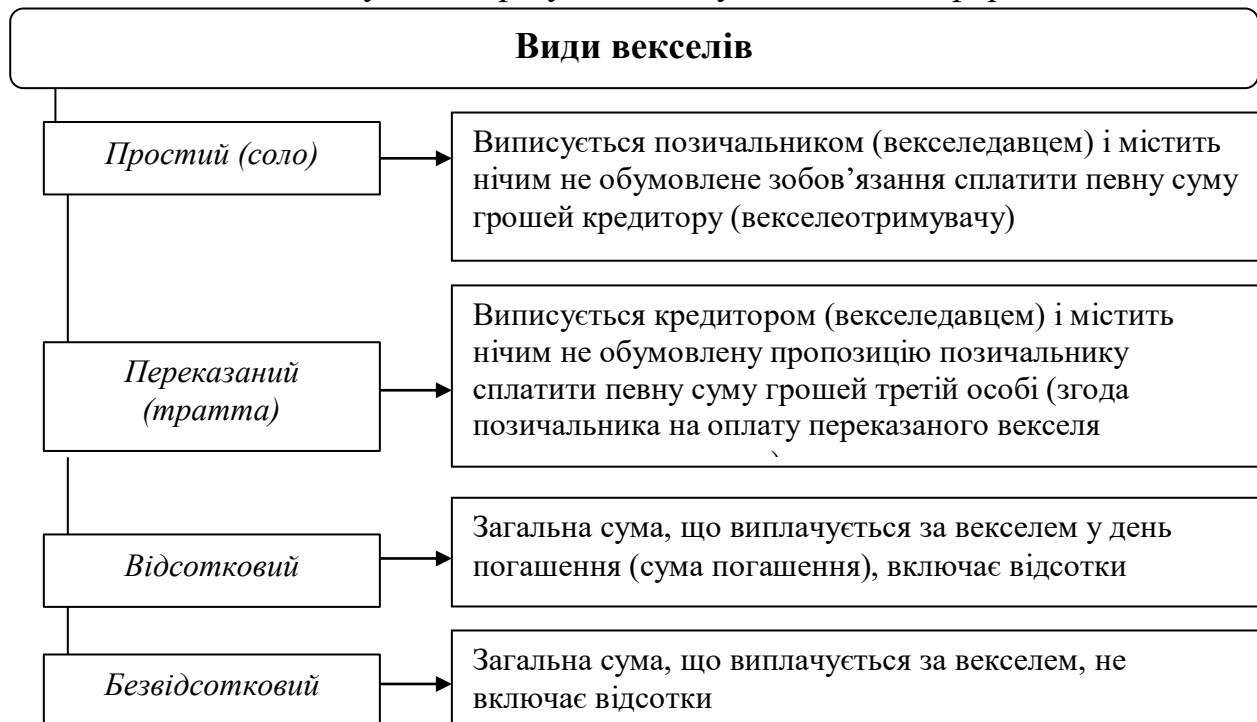


Рис. 7.4 – Види векселів

Векселі складають в документарній формі на бланках з відповідним ступенем захисту від підробки. Векселі не можна перевести в бездокументарну форму (знерухомити).

Реквізити переказного і простого векселів наведено на орис. 7.5.

Якщо хоча б один із реквізитів відсутній, документ не матиме сили векселя. Але є винятки:

- вексель, термін платежу за яким не вказано вважається таким, що підлягає оплаті за пред'явленням;
- місце, позначене поруч з найменуванням трасата (векседавця простого векселя), вважається місцем платежу і водночас місцем знаходження трасата (векседавця), якщо не визначено інше;
- вексель, в якому не вказано місце його складання, вважається складеним у місці, зазначеному поруч із найменуванням трасанта (векседавця простого векселя).

Порядок дії простого та переказного векселя наведені на рис. 7.6 та 7.7.



Рис. 7.5 – Обов'язкові реквізити векселів

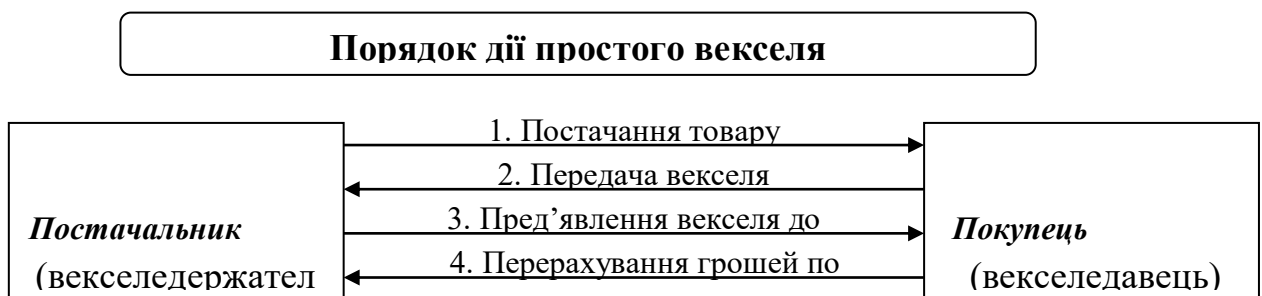


Рис. 7.6 – Порядок дії простого векселя



Рис. 7.7 – Порядок дії переказного векселя

Векселі (як переказні, так і прості) складаються в документарній формі на бланках з відповідним ступенем захисту від підроблення. Форма та порядок виготовлення таких бланків затверджуються Нацкомісією з цінних паперів та фондового ринку за погодженням з НБУ з урахуванням норм Уніфікованого закону (ст. 5 Закону про векселі). Іншими словами, «вексельні» бланки є бланками суворого обліку. Тому їх не можна їх виготовляти самостійно, а тільки придбати.

Документи необхідні по розрахунках векселями наведено в табл. 7.2.

Таблиця 7.2.

Первинні документи по розрахунках векселями

<i>Розрахунки векселями</i>
Документи, необхідні при видачі простого векселя
<ul style="list-style-type: none"> – Договори, додаткові угоди до них, що призводять до виникнення, зміни або припинення зобов'язань і/або вимог щодо векселів – Акти приймання-передачі векселів, що засвідчують фізичне переміщення векселів та містять вказівку на підставі видачі векселя – Довіреність на одержання цінностей – Довіреність на підписання векселя – Реєстр виданих векселів, видача яких призводить до виникнення, зміни і/або припинення прав та зобов'язань
Документи, необхідні при видачі переказного векселя
<ul style="list-style-type: none"> – Договір між векселедавцем і першим векселедержателем – Договір між векселедавцем і платником – Довіреність на одержання цінностей (виписана першим векселедержателем) – Акт приймання-передачі векселя – Довіреність на підписання векселя
Документи, необхідні для акцепту переказного векселя
<ul style="list-style-type: none"> – Акт пред'явлення векселя до акцепту – Авізо (заява на акцепт) – Повідомлення про вчинення акцепту
Документи, необхідні для передачі (індосаменту) векселя
<ul style="list-style-type: none"> – Договір (договір міні – при обміні товару на вексель; два зустрічних договори купівлі-продажу: договір купівлі-продажу товарів і договір купівлі-продажу векселя, з подальшим складанням угоди (акту) про залік; договір купівлі-продажу товарів (робіт, послуг) за яким розраховуються, передаючи вексель) – Акт приймання-передачі – Довіреність на одержання цінностей – Передавальний надпис (індосамент)
Документи, необхідні для пред'явлення векселя до платежу
<ul style="list-style-type: none"> – Акт пред'явлення векселя до платежу

Всі учасники обігу векселів наведено на рис. 7.8.



Рис. 7.8 – Учасники вексельного обігу

Отримання довгострокового векселя відображають за Кт субрахунку 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» і Дт субрахунку 182

«Довгострокові векселі одержані» — якщо вексельна заборгованість є довгостроковою дебіторською заборгованістю.

Довгострокову дебіторську заборгованість за векселем, що підлягає погашенню протягом 12 місяців з дати балансу, відображають на цю саму дату в складі поточної дебіторської заборгованості. При цьому роблять бухгалтерський запис Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» Кт 182 (рис. 7.9).



Рис. 7.9 – Відображення в обліку одержання довгострокового векселя

Аналітичний облік ведеться за кожним одержаним векселем.

Витрати, пов'язані з протестом за векселем, відносяться на фінансові результати.

Обліковим регістром синтетичного обліку по рахунку 51 "Довгострокові векселі видані" є Журнал 3. У Відомості 3.4 ведеться аналітичний облік довгострокових векселів виданих.

У Балансі (звіті про фінансовий стан) (ф. № 1) сальдо за довгостроковими відсотковими вексями відображається у II розділі пасиву Балансу (ф. № 1) по статті 1515 "Інші довгострокові зобов'язання".

Основні бухгалтерські проводки з обліку довгострокових векселів, одержаних у забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості, відображено в таблиці 7.3.

Таблиця 7.3

Облік векселів, одержаних у забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Одержано довгостроковий вексель від покупця	182 "Довгострокові векселі одержані"	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"
Відображено різницю між номінальною та реальною вартістю отриманого довгострокового векся	182 "Довгострокові векселі одержані"	69 "Доходи майбутніх періодів"
Отримано різницю між номінальною та реальною вартістю отриманого довгострокового векся	182 "Довгострокові векселі одержані"	70 "Доходи від реалізації", 74 "Інші доходи"
Одержано довгостроковий вексель від дебітора в забезпечення заборгованості	182 "Довгострокові векселі одержані"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"
Погашено довгостроковий вексель покупцем достроково	31 "Рахунки в банках"	182 "Довгострокові векселі одержані"
Передано довгостроковий вексель за індосаментом	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	182 "Довгострокові векселі одержані"
Переведено довгостроковий вексель, термін погашення якого менше 12-ти місяців, до складу короткострокових	34 "Короткострокові векселі одержані"	182 "Довгострокові векселі одержані"

Облік поточної дебіторської заборгованості

Цільова спрямованість: розглянути облік розрахунків з покупцями та замовниками, засвоїти порядок розрахунків покупців та замовників короткостроковими векселями, усвідомити поняття “підзвітна особа”; розглянути цілі на які видається готівка під звіт; порядок і умови направлення працівників підприємства у відрядження, нормативно-правове регулювання службових відряджень; засвоїти техніку складання та перевірки авансового звіту; ознайомитися з методикою відображення в обліку розрахунків з підзвітними особами та обліковим регістром для накопичення інформації про стан розрахунків з ними, розглянути облік розрахунків за авансами виданими.

Питання для розгляду:

1. Облік розрахунків з покупцями.
2. Облік розрахунків з підзвітними особами.
3. Облік розрахунків за авансами виданими.

1. Облік розрахунків з покупцями

Для відображення поточних розрахунків з покупцями та замовниками за відвантажену продукцію (товари), виконані роботи, надані послуги застосовують такі субрахунки до рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»:

- 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»;
- 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» (рис. 7.10).

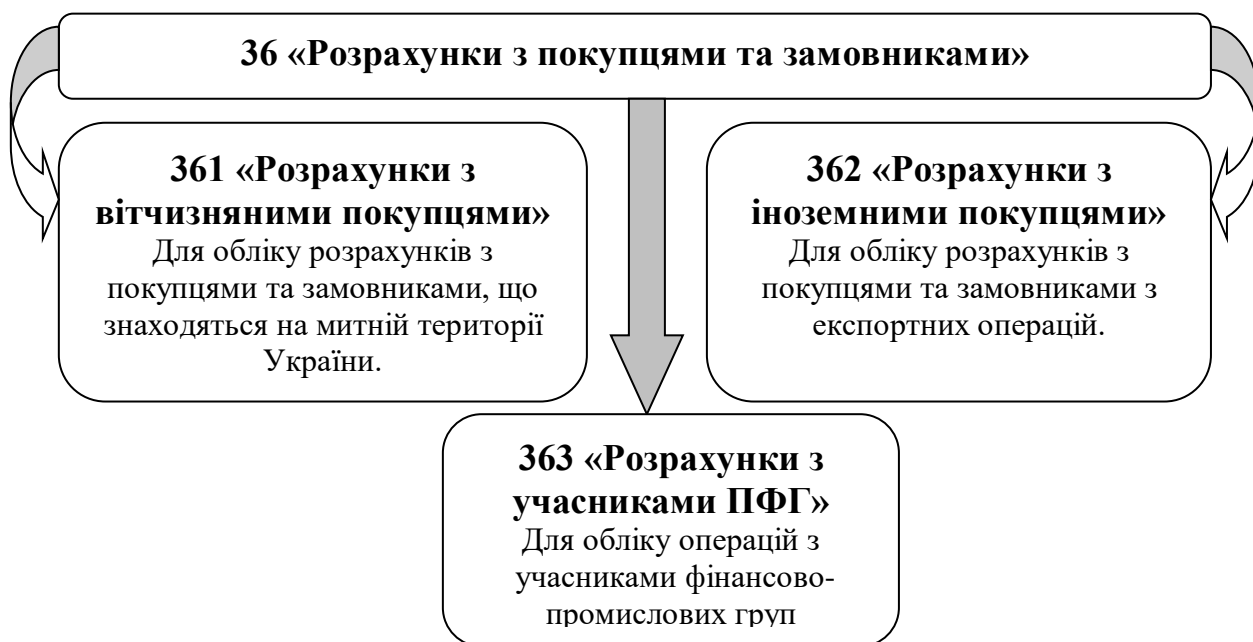


Рис. 7.10 – Структура рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»

По дебету рахунка 36 відображають продажну вартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг, яка включає ПДВ, акцизний податок та інші податки, збори (обов'язкові платежі), що підлягають перерахуванню до бюджетів та позабюджетних фондів і включені до вартості реалізації. Таким чином, при реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) підприємство виконує запис: Дт 36 — Кт 70, 71.

По кредиту рахунка 36 показують суми платежів, що надійшли на рахунки підприємства в банківських установах, до каси, та інші види розрахунків (Дт 30, 31 — Кт 36).

Залишок на рахунку 36 характеризує наявність заборгованості покупців та замовників за отриману ними продукцію (товари, роботи, послуги).

Аналітичний облік розрахунків з покупцями та замовниками повинен забезпечити отримання даних про заборгованість, строк сплати за якою ще не настав, а також заборгованість несплачену в строк.

Аналітичний облік розрахунків з покупцями та замовниками ведеться за кожним покупцем та замовником, за кожним пред'явленим до сплати рахунком, за кожною операцією.

На субрахунку 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» аналітичний облік ведеться в гривнях та іноземній валюті.

Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги визнається активом одночасно з визнанням доходу від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг (рис. 7.11).

Поточна дебіторська заборгованість за продукцію (товари, роботи, послуги) визнається активом одночасно з визнанням доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), у разі наявності наведених умов:

- покупцеві передані ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- сума заборгованості може бути достовірно визначена;
- існує впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства.

Рис. 7.11 – Необхідні умови для визнання поточної дебіторської заборгованості активом

У разі отримання від покупців та замовників передоплати, суми попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг) і суми авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг) доходами не визнають. Для обліку такої заборгованості застосовують субрахунок 681 «Розрахунки за авансами

одержаними». Щоб розмежувати аванси у гривні та в іноземній валюті, до субрахунку 681 відкривають відповідні субрахунки другого порядку.

Отримуючи аванс, підприємство відображає в обліку проводку: Дт 30, 31 — Кт 681. Після постачання продукції (товарів, робіт, послуг) підприємство показує погашення кредиторської заборгованості за авансами (Дт 681) у кореспонденції з кредитом відповідного субрахунку рахунка 36. Також по дебету субрахунку 681 відображають суми передоплат, повернені покупцям та замовникам, у кореспонденції з рахунками обліку грошових коштів.

Розглянемо відображення в обліку розрахунків з покупцями та замовниками на прикладі (табл. 7.4).

Таблиця 7.4

Відображення в обліку розрахунків з покупцями та замовниками

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
<p>ТОВ «Альянс» реалізує за договором № 11 від 17.01.18 р. товари на суму 24000,00 грн. (у тому числі ПДВ). Собівартість реалізованих товарів за даними бухгалтерії дорівнює 14000,00 грн. за умовами договору ТОВ «Атріум» здійснює 50% попередню оплату товарів.</p> <p>Після цього ТОВ «Альянс» надає послуги протягом зазначеного періоду в повному обсязі (на суму 2400,00 грн.). Протягом трьох банківських днів після відвантаження товарів ТОВ «Атріум» зобов'язано здійснити оплату 50% вартості товарів, що залишилися.</p>		
1. Надходження від ТОВ «Атріум» на поточний рахунок 50% попередньої оплати за послуги відповідно до договору.	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	681 "Розрахунки за авансами одержаними"
2. Відображено нарахування податкового зобов'язання по сумі отриманої попередньої оплати.	643 "Податкові зобов'язання"	641 "Розрахунки за податками"
3. Надано послуги ТОВ «Альянс»	903 "Собівартість реалізованих товарів"	23 "Виробництво"
4. На підставі акту і умов договору бухгалтерією підприємства ТОВ «Альянс»	361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"	703 "Дохід від реалізації робіт і послуг"
а) відображено дохід від реалізації		
б) виписана податкова накладна на 50%, що залишилися, ще не оплачених.	703 "Дохід від реалізації робіт і послуг"	641 "Розрахунки за податками"
в) частина ПДВ (2000,00 грн.), що входить до вартості наданих послуг, в момент одержання попередньої оплати від ТОВ «Атріум», відображена в податкових зобов'язаннях за рахунок регулюючого субрахунку 643, списується в зв'язку з виникненням права на відображення податкового кредиту в обліку.	703 "Дохід від реалізації робіт і послуг"	643 "Податкові зобов'язання"

Продовження табл. 7.4

1	2	3
г) раніше отримана ТОВ «Атріум» попередня оплата віднесена в рахунок виконаних.	681"Розрахунки з вітчизняними покупцями"	361"Розрахунки з вітчизняними покупцями"
5.Надходження від ТОВ «Атріум» на поточний рахунок 50%, що залишилися, відповідно до договору.	311"Поточні рахунки в національній валюті"	361"Розрахунки з вітчизняними покупцями"
6.Віднесені на фінансові результати витрати, пов'язані зі здійсненням торгової діяльності.	791"Результат операційної діяльності"	93"Витрати на збут"
7.Віднесені на фінансові результати доходи, отримані від реалізації товарів.	703"Дохід від реалізації робіт і послуг"	791"Результат операційної діяльності"
8.Відображено прибуток, отриманий за підсумками діяльності.	791"Результат операційної діяльності"	441"Прибуток нерозподілений"

Інші типова кореспонденція рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» наведена у табл. 7.5.

Таблиця 7.5

Типова кореспонденція розрахунків з покупцями та замовниками

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Реалізована готова продукція (товари, роботи, послуги) покупцям за договірними цінами	36"Розрахунки з покупцями та замовниками"	701 "Дохід від реалізації готової продукції" (702"Дохід від реалізації товарів")
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	701"Дохід від реалізації готової продукції" (702"Дохід від реалізації товарів")	641"Розрахунки за податками"
Надійшла оплата від покупців та замовників на поточний рахунок чи в касу	311 "Поточні рахунки в національній валюті" (301"Готівка в національній валюті")	36"Розрахунки з покупцями та замовниками"
Визнання різниці між справедливою вартістю заборгованості і номінальною сумою грошових коштів та/або їх еквівалентів, які підлягають отриманню за продукцію (роботи, послуги)	373"Розрахунки за нарахованими доходами"	701"Дохід від реалізації готової продукції" (702"Дохід від реалізації товарів")
Проведено взаємозалік заборгованості за отриманим раніше авансом	681"Розрахунки за авансами одержаними"	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"

Продовження табл. 7.5.

Проведено взаємозалік заборгованості при бартері	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" (685 "Розрахунки з іншими кредиторами")	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"
Списана безнадійна дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги за рахунок резерву сумнівних боргів	38 "Резерв сумнівних боргів"	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"
Списана безнадійна дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги, по якій не створювався резерв сумнівних боргів	944 "Сумнівні та безнадійні борги"	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"
Відображено відновлення в обліку дебіторської за боргованості, раніше списаної за рахунок резерву сумнівних боргів, у випадку поновлення платоспроможності дебіторів	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	716 "Відшкодування раніше списаних активів"
Відображена операційна курсова різниця при перерахунку товарної дебіторської заборгованості: -при зростанні валютного курсу -при падінні валютного курсу	362 "Розрахунки з іноземними покупцями" 945 "Втрати від операційної курсової різниці"	714 "Дохід від операційної курсової різниці" 362 "Розрахунки з іноземними покупцями"
Отриманий вексель у рахунок погашення заборгованості покупців за товари, роботи, послуги	34"Короткострокові векселі одержані", 182"Довгострокові векселі одержані"	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"

Поточна заборгованість по розрахунках з покупцями, замовниками та іншими дебіторами, що забезпечена отриманими векселями, обліковується за рахунком 34 «Короткострокові векселі одержані», який має субрахунки:

- 341 «Короткострокові векселі, одержані в національній валюті» (ведеться облік векселів, одержаних а національній валюті);

- 342 «Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті» (ведеться облік векселів, одержаних а іноземній валюті (рис. 7.12).

Вексель є не тільки зручною формою розрахунків, а й видом комерційного кредиту, оскільки оплата по векселю відбувається не відразу, а через певний час, протягом якого сума по векселю знаходиться в розпорядженні векселедавця.

У разі, якщо векселедержцю (постачальнику) знадобляться гроші раніше настання терміну оплати векселя, він може одержати в установі банку позику під заставу векселя зі сплатою банку відповідного відсотка (дисконтований вексель). Вексель передається банку по індосаменту (передавальному напису). Дисконтований вексель знаходиться у банку, але значиться на обліку підприємства (векселедержця). При цьому векселедержець одержує вексельну суму за вирахуванням облікового відсотка (дисконту), що складає дохід банку від операції.

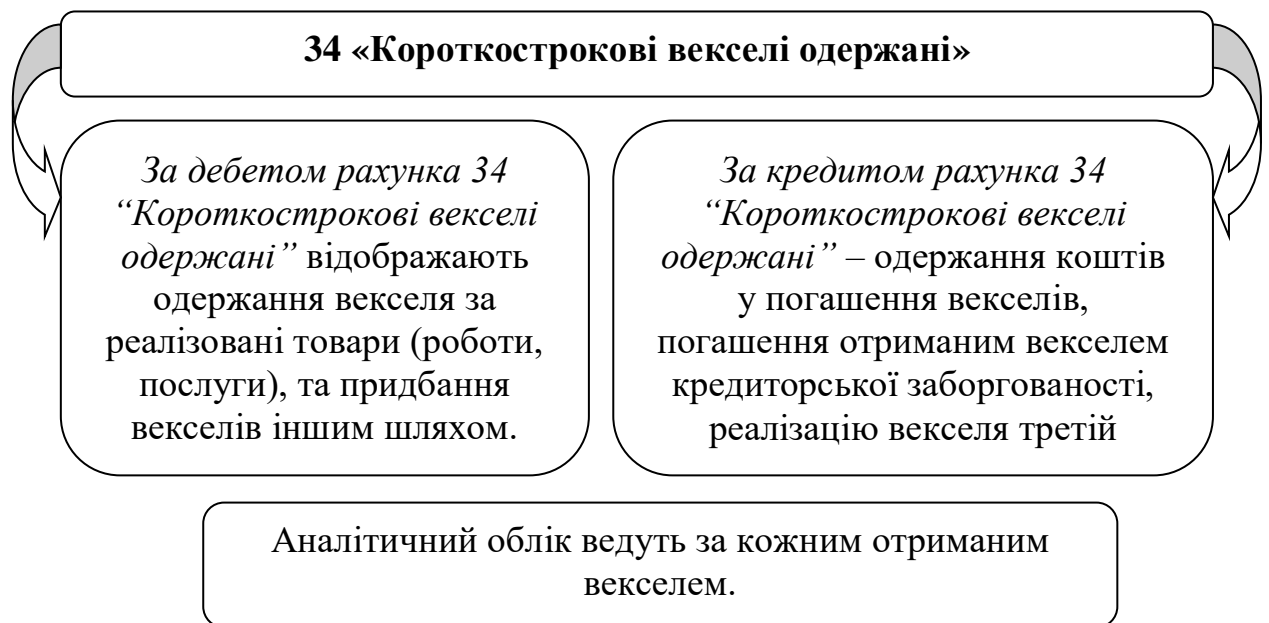


Рис. 7.12 – Структура рахунку 34 «Короткострокові векселі отримані»

Ведуть облік векселів, отриманих у забезпечення поточної дебіторської заборгованості, для визнання якої необхідна наявність одного з наступних критеріїв:

- заборгованість виникла в ході нормального операційного циклу;
- заборгованість буде погашена протягом 12 місяців з дати балансу.

Типові господарські операції з обліку короткострокових векселів одержаних наведено в табл. 7.6.

Таблиця 7.6

**Типові господарські операції та кореспонденція рахунків з обліку
короткострокових векселів одержаних**

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Одержано вексель від покупців і замовників, інших дебіторів для забезпечення заборгованості	34 «Короткострокові векселі одержані»	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 37 «Розрахунки з різними дебіторами»
2	Одержано вексель від покупців за відвантажену їм готову продукцію, роботи, послуги, товари, реалізовані фінансові інвестиції, необоротні активи, інше майно	34 «Короткострокові векселі одержані»	70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід», 74 «Інші доходи»
3	Одержано дохід за відстрочку платежу за векселем	34 «Короткострокові векселі одержані»	73 «Інші фінансові доходи»
4	Одержано в касу, на поточний рахунок кошти в погашення заборгованості, забезпеченої одержаними векселями	30 «Каса», 31 «Рахунки в банках»	34 «Короткострокові векселі одержані»

Продовження табл. 7.6.

5	Передано одержаний вексель в погашення: – позики банку	50 «Довгострокові позики» 60 «Короткострокові позики»	34 «Короткострокові векселі одержані»
	– заборгованості перед постачальниками та підрядниками	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	
	– заборгованості перед бюджетом за податками	64 «Розрахунки за податками й платежами»	
	– кредиторської заборгованості	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	
6	Списано забезпечену векселем дебіторську заборгованість, що визнана безнадійною	944 «Сумнівні та безнадійні борги»	34 «Короткострокові векселі одержані»
7	Відображено дисконтні операції за векселем одержаним	97 «Інші витрати»	34 «Короткострокові векселі одержані»
8	Списано забезпечену векселем дебіторську заборгованість, що визнана безнадійною внаслідок надзвичайних подій	99 «Надзвичайні витрати»	34 «Короткострокові векселі одержані»

Розглянемо зазначене на прикладі (табл. 7.7).

Таблиця 7.7

Відображення в обліку розрахунків з використанням короткострокових векселів одержаних

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Підприємством 1 квітня 2019 року було реалізовано товарів на 12 тис. грн. на умовах комерційного (товарного) кредиту. Від покупця було отримано вексель номінальною вартістю 12 тис. грн., за ставкою відсотка 20% річних (із щомісячним нарахуванням) строком на 90 днів. Собівартість реалізованої продукції складала 9 тис. грн.			
01.04.19 р. Продаж готової продукції	361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"	701 "Дохід від реалізації готової продукції"	12000,00
Одночасно на суму ПДВ	701 "Дохід від реалізації готової продукції"	641 "Розрахунки за податками"	2000,00
Отримано вексель від покупця	34 "Короткострокові і векселі одержані"	361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"	12000,00
Списано собівартість реалізованої готової продукції	91	26 «Готова продукція»	9000,00

01.05.19 р.; 01.06.19 р., 01.07.19 р. Нарахування відсотків за векселем за місяць: Сума відсотка = $(12000 * 0,2 * 90) : 360 = 600$ грн. (в т.ч. ПДВ 100 грн) - $600 : 3 = 200$ грн. (щомісяця)	373 "Розрахунки за нарахованими доходами"	732 "Відсотки одержані"	200,00
Відображено ПДВ	732 "Відсотки одержані"	641 "Розрахунки за податками"	33,33
Погашення векселя грошовими коштами	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	34 "Короткострокові векселі одержані"	12000,00
Отримано відсотки по векселю	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	373 "Розрахунки за нарахованими доходами"	600,00

2. Облік розрахунків з підзвітними особами

Розрахунки з підзвітними особами здійснюються в межах правового поля, регламентованого Податковим кодексом України, Інструкцією "Про службові відрядження в межах України та за кордон", Наказом Державної податкової адміністрації України "Про затвердження форми Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт та Порядку його складання" та іншими нормативно-правовими актами, пов'язаними із службовими відрядженнями у межах України та за кордон.

Підзвітна особа – це працівник даного підприємства, який отримав грошові суми в підзвіт для майбутніх витрат згідно наказу (розпорядження) керівника підприємства. Список осіб, які мають право одержувати гроші в підзвіт на господарські потреби затверджується наказом керівника.

Цілі, на які видаються грошові кошти наведено на рис. 7.13.

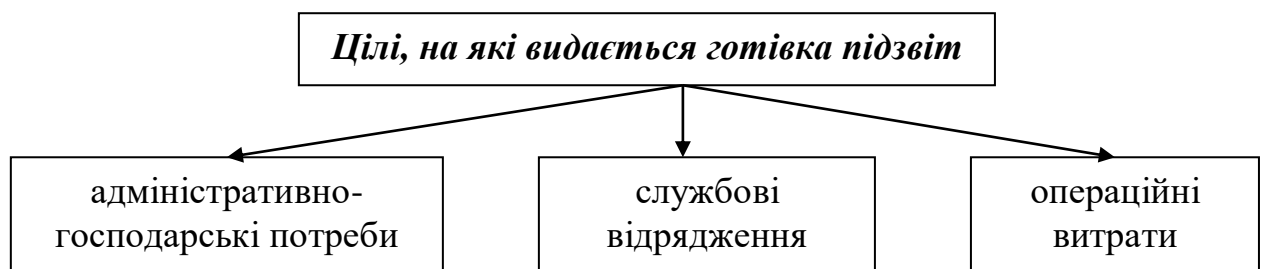


Рис. 7.13 – Цілі, на які можуть бути видано кошти під звіт

Працівники, які отримали грошові кошти під звіт, повинні відзвітувати перед підприємством за витрачені ними підзвітні суми. Для цього

використовують Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт за формою, затвердженою наказом Мінфіну України від 28.09.2015 р. № 841. До речі, його необхідно подавати й працівникам, які виконували доручення підприємства щодо купівлі ТМЦ, робіт, послуг за рахунок власних коштів (тобто без попереднього отримання підзвітних сум) з наступним відшкодуванням здійснених ними витрат роботодавцем.

Граничний строк подання Звіту встановлено пп. «б» пп. 170.9.2 ПКУ, згідно якого у випадку отримання коштів під звіт працівник повинен подати Звіт *до закінчення 5-го банківського дня*, що настає за днем, у якому він завершив виконання окремої цивільно-правової дії за дорученням і за рахунок підприємства, тобто придбав відповідні ТМЦ (роботи, послуги).

У разі отримання готівки під звіт з застосуванням платіжних карток, підзвітна особа подає звіт про використання виданих коштів і повертає суму надміру витрачених коштів до закінчення *третього банківського дня* після виконання окремої цивільно-правової дії.

У разі якщо підзвітна особа — платник податку застосував платіжні картки для проведення розрахунків у безготівковій формі, а строк подання платником податку звіту про використання виданих під звіт коштів *не перевищує 10 банківських днів*, за наявності поважних причин роботодавець (самозайнята особа) може його продовжити до 20 банківських днів (до з'ясування питання в разі виявлення розбіжностей між відповідними звітними документами)».

До Звіту додають оригінали документів, які підтверджують вартість понесених працівником витрат (наприклад, чеки РРО, розрахункові квитанції, квитанції до прибуткових касових ордерів, товарні чеки, видаткові накладні постачальника тощо). Якщо підзвітна особа витратила готівку, отриману з поточного рахунка підприємства з використанням корпоративної платіжної картки або особистої платіжної картки, до Звіту також додають документи про одержання готівки з поточного рахунка (чек банкомата, копію видаткового ордера, довідки за встановленими формами, сліп, квитанцію торговельного терміналу) (рис. 7.14).

Службове відрядження – це поїздка працівника підприємства (організації, установи) за розпорядженням керівника на певний строк до іншого населеного пункту для виконання службового доручення поза місцем його основної роботи.

Необхідне виконання певних умов (ознак), при дотриманні яких та чи інша поїздка може вважатися службовим відрядженням:

- 1) у поїздки направляється працівник підприємства, у тому числі сумісник, надомник, тимчасовий та/або сезонний працівник;
- 2) поїздка працівника пов'язана з відвідуванням іншого населеного пункту поза місцем постійної роботи;
- 3) поїздка здійснюється за розпорядженням керівника підприємства;
- 4) метою поїздки є виконання службового доручення;
- 5) зв'язок поїздки з основною діяльністю підприємства підтверджується документально;

б) поїздка обмежена певним строком.

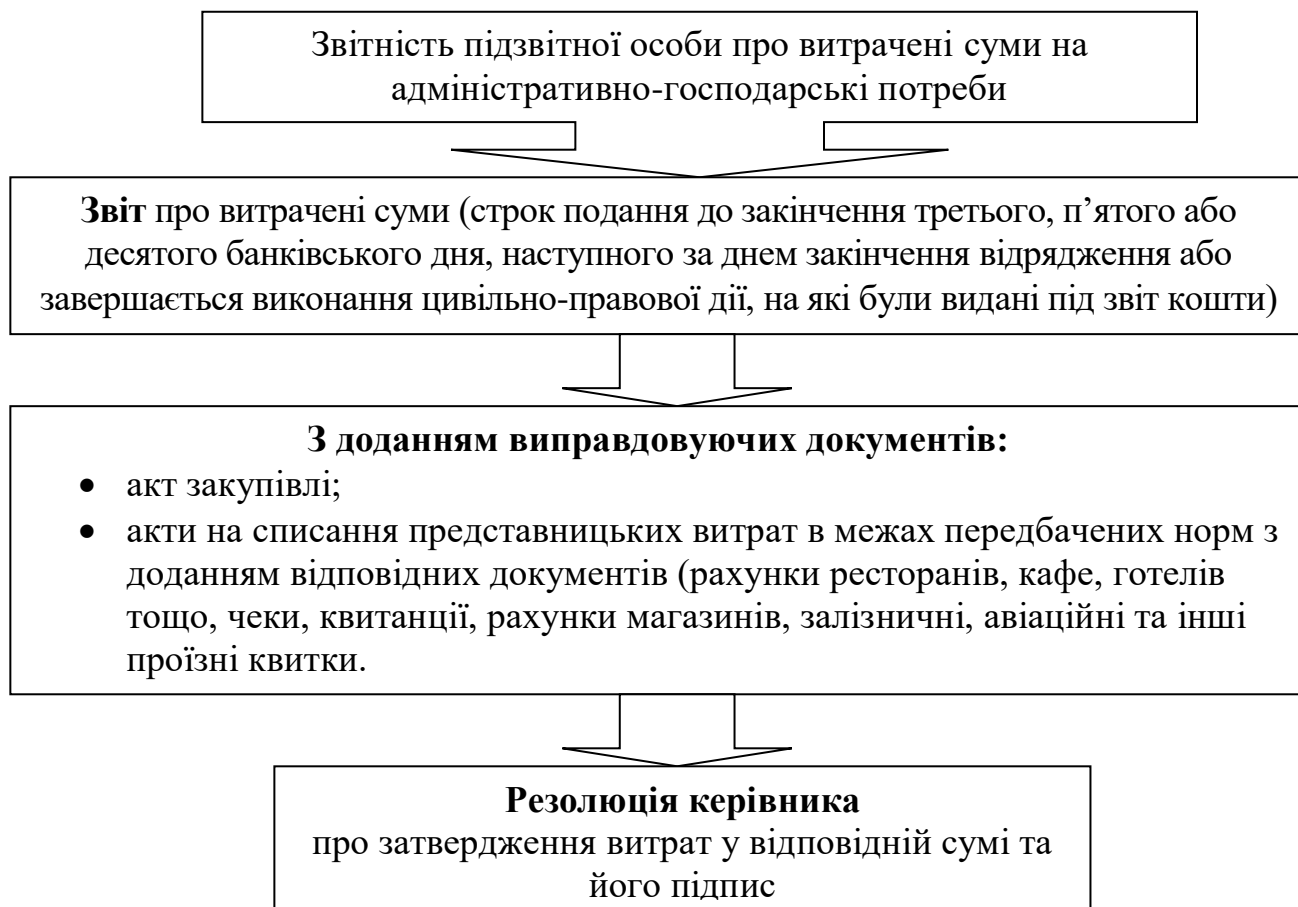


Рис. 7.14 – Основні вимоги до звітування підзвітної особи про витрачені підзвітні суми

Нормами Податкового кодексу передбачено, що в разі відрядження у межах України та країн, в'їзд громадян України на територію яких не потребує наявності візи (дозволу на в'їзд), сума добових (не потребують спеціального документального підтвердження) визначається згідно з наказом про відрядження та відповідними первинними документами.

Добові виплати під час відрядження в межах України складають 0,1 розміру мінімальної заробітної плати, встановленої на 01.01 звітного (податкового) року в розрахунку за кожний календарний день, за кордон – не вище 80 євро за кожен календарний день такого відрядження за офіційним обмінним курсом гривні до євро, встановленим НБУ, в розрахунку за кожен такий день.

Названі вище витрати та добові можуть бути більшими за граничні норми, проте різниця обкладатиметься податком з доходів фізичних осіб.

Граничні норми добових витрат визначено абз. 6 пп. 170.9.1 ПКУ для цілей оподаткування ПДФО та військовим збором.

Наведені норми встановлено для працівників підприємств усіх форм власності, крім державних службовців та осіб, які направляються у відрядження підприємствами, що повністю або частково утримуються за

рахунок бюджетних коштів, для яких постановою КМУ встановлено окремі норми.

Узагальнений порядок і умови направлення працівників у відрядження наведено на рис. 7.15 :

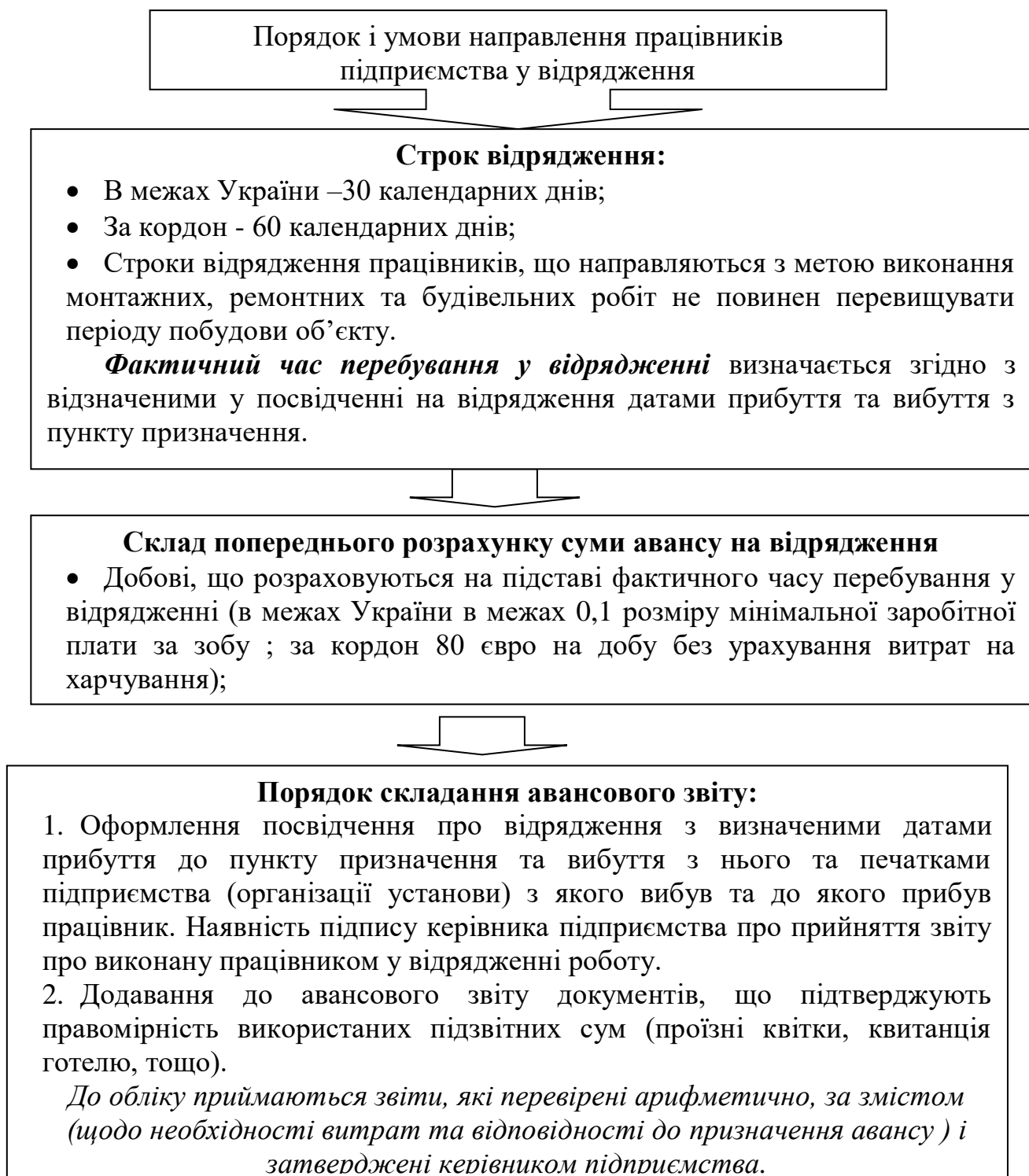


Рис 7.15. - Узагальнений порядок і умови направлення працівників у відрядження

Крім того, роботодавцю обов'язково слід урахувати, що окремі категорії працівників трудове законодавство забороняє направляти в службові поїздки. А окремих працівників відряджати можна тільки при виконанні певних умов (табл. 7.8).

Таблиця 7.8

Обмеження щодо направлення у відрядження

<i>№ з/п</i>	<i>Категорії працівників</i>	<i>Стаття КЗпП</i>	<i>Коментар</i>
1	Вагітні жінки і жінки, що мають дітей віком до 3 років	<i>Ст. 176</i>	Повна заборона на відрядження (навіть за наявності бажання та заяви жінки)
2	Жінки, які мають дітей віком від 3 до 14 років або дітей з інвалідністю	<i>Ст. 177</i>	Неповне обмеження. Можливе направлення у відрядження якщо: — від них отримана письмова згода на відрядження.
3	Батьки, що виховують дітей без матері (у т.ч. в разі тривалого перебування матері в лікувальному закладі), а також опікуни (піклувальники), один з прийомних батьків, один з батьків-вихователів	<i>Ст. 186'</i>	На означені категорії працівників поширюються гарантії, наведені в пп. 1 і 2 цієї таблиці залежно від віку дитини

Розглянемо приклад.

Приклад. Для проведення комерційних переговорів та укладення договору поставки партії товару начальник відділу постачання Шевченко С. С. направлений у відрядження з м. Харкова до м. Києва. Строк відрядження 4 дні (з 10.04.2019 р. по 13.04.2019 р.). Згідно з Положенням про службові відрядження і наказом керівника підприємства для відряджень у межах України добові встановлені в розмірі 370,00 грн. на день.

Аванс на відрядження в сумі 4600,00 грн. виданий працівнику 09.04.2018 р. за видатковим касовим ордером № 81.

Звіт до бухгалтерії підприємства подано 16.04.2019 р. До нього додані такі документи:

1) рахунок готелю із зазначенням індивідуального податкового номера платника ПДВ і чек РРО на оплату послуг проживання на суму 2560,00 грн., у тому числі ПДВ – 426,67 грн.;

2) залізничні квитки на проїзд до м. Києва і назад вартістю 269,03 (у тому числі ПДВ – 44,79 грн.) і 270,97 грн. (у тому числі ПДВ – 44,81 грн.).

Крім того, працівнику відшкодовуються добові витрати в сумі 1480,00 грн. (370,00 грн. x 4 дн.).

Загальна сума витрат на відрядження склала 4580,00 грн.

Звіт затверджено керівником підприємства в повній сумі.

Невикористані у відрядженні кошти повернені до каси підприємства в день подання Звіту (16.04.2018 р.) за прибутковим касовим ордером № 93.

Покажемо заповнений Звіт на рис. 7.16.

Слід зазначити про те, що працівник який відзвітував про суму коштів, отриманих на відрядження, і не повернув невикористані кошти у визначені строки несе відповідальність, зокрема такі суми включають до його загального місячного (річного) оподатковуваного доходу та обкладають ПДФО за ставкою, передбаченою ПКУ, тобто 18 %.

Крім того, з доходу у вигляді суми не повернутих (несвоєчасно повернутих) грошових коштів потрібно утримати ВЗ за ставкою 1,5 %.

Наприклад. Граничний строк подання Звіту і повернення невикористаних у відрядженні грошових коштів припадає на 23.04.2018 р. Працівник своєчасно подав Звіт, проте до кінця квітня не повернув залишок грошових коштів у сумі 3450,50 грн. У цьому випадку суму надміру витрачених грошових коштів, яку працівник не повернув до каси або на рахунок підприємства в банку, включають до його оподатковуваного доходу за квітень 2018 року та обкладають ПДФО і ВЗ.

Спочатку визначаємо базу для нарахування ПДФО:

$$3450,50 \text{ грн.} \times 1,219512 = 4207,93 \text{ грн.}$$

Тепер розрахуємо суму ПДФО від доходу у вигляді своєчасно не повернутих грошових коштів:

$$4207,93 \text{ грн.} \times 18 \% : 100 \% = 757,43 \text{ грн.}$$

Сума ВЗ, що підлягає сплаті від доходу у вигляді своєчасно не повернутих грошових коштів, становитиме:

$$3450,50 \text{ грн.} \times 1,5 \% : 100 \% = 51,76 \text{ грн.}$$

Зразок заповнення Звіту про використання коштів виданих на відрядження або під звіт подано на рис. 7.14.

Аналітичний облік розрахунків з підзвітними особами організовано наступним чином:

П.І.Б. підзвітної особи	Заборгованість на початок періоду	Видано в підзвіт в продовж періоду	Списано на підставі авансового звіту	Заборгованість на кінець періоду

Типові господарські операції з відображення розрахунків з підзвітними особами наведено в табл. 7.9.

Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт
№ 42 від 16 квітня 2018 року

Найменування податкового агента

ТОВ «Рута»

Код за ЄДРПОУ

2	5	7	3	7	3	7	3
---	---	---	---	---	---	---	---

Звіт затверджено в сумі

Чотири тисячі п'ятсот вісімдесят грн. 00 коп.

Відділ Відділ постачання Посада Начальник відділу
постачання

(словами)

Цех

Професія

Керівник

Скобов

(підпис)

П. І. Б. Шевченко Станіслав Сергійович

« 16 » квітня 20 18 року

Податковий номер (або серія і номер паспорта*)

2	9	3	2	3	2	4	4	3	3
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

Звіт перевірено

4580,00 грн.

« 16 » квітня 20 18 року

Призначення авансу Витрати на відрядження

Бухгалтер Кравченко

	Сума (грн., коп.)	Дебет	Кредит	Сума (грн., коп.)
Залишок попереднього авансу	—	92	372	4063,73
Перевитрата	—	641/НДС	372	516,27
Одержано (від кого, № та дата)				
1. З каси (ВКО № 81 от 09.04.2018 р.)	4600,00			
2.	—			
3.	—			
Усього отримано	4600,00			
Витрачено	4580,00			
Залишок	20,00			
Перевитрата	—			

Додаток 4 документів

Залишок унесений в сумі 20,00 грн., коп. за касовим ордером № 93 від 16 квітня 20 18 року

Перевитрата видана платіжним дорученням

« 16 » квітня 2018 року

Підпис Кравченко

Перелік документів наведено на звороті.

При неповерненні суми надміру витрачених коштів протягом звітного місяця, на який припадає граничний строк повернення:

Сума податку _____ (грн., коп.) = неповернута сума** _____ (грн., коп.) x ставка податку*** _____ : 100.

Підпис особи, яка склала розрахунок _____ Дата складання розрахунку _____ 20__ року

З розрахунком ознайомлений: підпис _____ дата _____

(прізвище, ім'я, по батькові)

* Серія та номер паспорта для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовились від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають відмітку у паспорті.

** Сума розраховується з урахуванням пункту 164.5 статті 164 розділу IV Податкового кодексу України.

*** Ставка податку відповідно до пункту 167.1 статті 167 розділу IV Податкового кодексу України.

РОЗПІСКА. Прийнятий на перевірку від Шевченка С.С. авансовий звіт
16 квітня 2018 року. На суму 4580,00 грн., коп. Документів 4
Підпис Кравченко.

**Типові господарські операції та кореспонденція рахунків з відображення
в обліку розрахунків з підвітними особами**

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Видача сум в підзвіт	372 "Розрахунки з підзвітними особами"	30 "Готівка"
2	Оприбуткування запасів, придбаних підзвітною особою	20 «Запаси», 22 «МШП», 28"Товари"	372 "Розрахунки з підзвітними особами"
3	Розрахунки з фізичними особами з закупівлі ТМЦ	685"Розрахунки з іншими кредиторами"	372 "Розрахунки з підзвітними особами"
4	Списання згідно авансового звіту витрат з відрядження	91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут"	372 "Розрахунки з підзвітними особами"
5	Повернення невикористаних підзвітних сум	30"Готівка"	372 "Розрахунки з підзвітними особами"
6	Утримання неповернутих підзвітних сум із заробітної плати	661"Розрахунки за заробітною платою"	372 "Розрахунки з підзвітними особами"

3. Облік розрахунків за виданими авансами

Аванс є грошовою сумою або іншою майновою цінністю, яка передається в рахунок виконання договірною зобов'язання. Це повний або частковий платіж. Здійснюючи авансовий платіж, покупець фінансує продаж за деякий час до надходження товару.

Для обліку розрахунків за виданими іншим підприємствам авансами використовується субрахунок 371 «Розрахунки за виданими авансами» (рис. 7.17).

Авансові платежі здійснюються постачальникам в рахунок поставки товарно-матеріальних цінностей згідно з договором, підрядчикам під виконання будівельно-монтажних та інших робіт, а також при оплаті робіт, прийнятих при частковій готовності.

Авансові платежі оформляються платіжними дорученнями, в яких робиться посилення на відповідний нормативний акт або договір.

Суми перерахованих авансів на оплату товарів (робіт, послуг) включаються до складу валових витрат виробництва (обігу) (крім випадків, встановлених законодавством), датою збільшення яких вважається дата списання коштів з банківських рахунків платника податку.

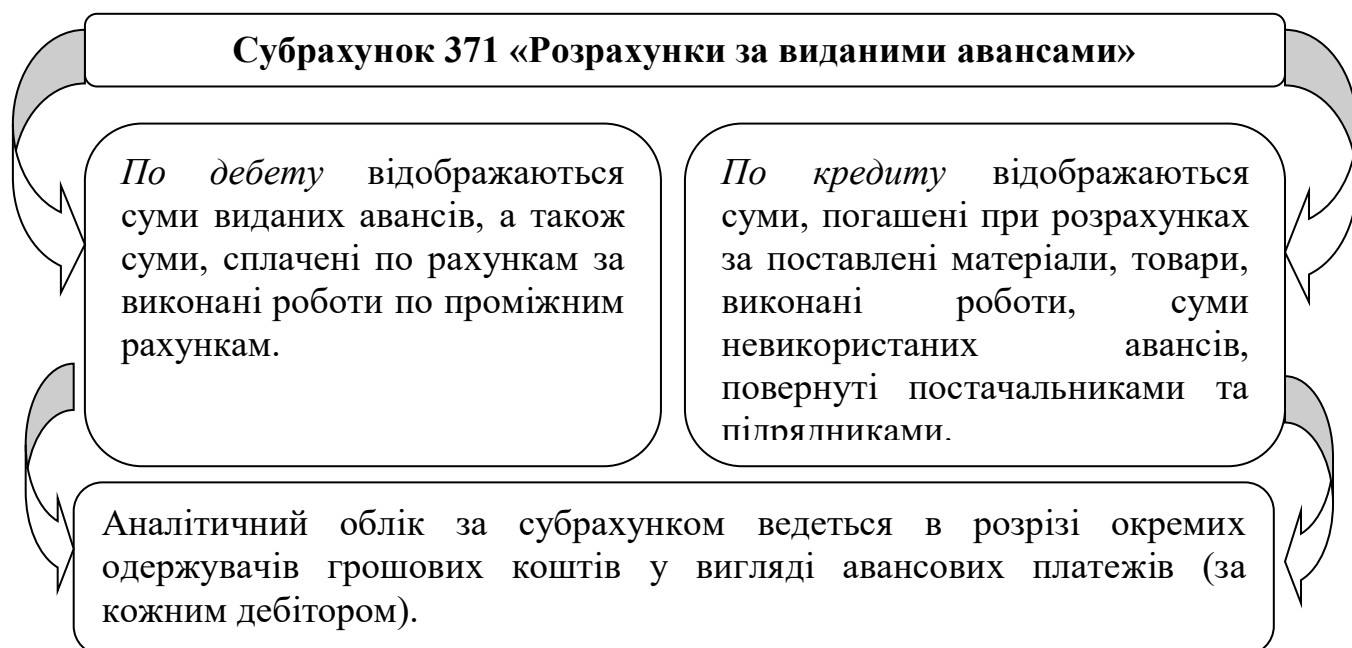


Рис. 7.17 – Структура формування даних на рахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами»

У разі, коли платник придбає товари (роботи, послуги), вартість яких відноситься до складу валових витрат виробництва (обігу) або підлягає амортизації, податок на додану вартість, сплачений у зв'язку з таким придбанням, включається до складу податкового кредиту на дату списання коштів з банківського рахунку платника податку в оплату товарів (робіт, послуг), а у разі розрахунків з використанням кредитних дебетових карток – виписки відповідного рахунку (товарного чеку).

Розглянемо на числовому прикладі порядок відображення операцій за субрахунком 371 «Розрахунки за виданими авансами» (табл. 7.10).

Таблиця 7.10

Відображення в обліку розрахункових операцій за авансами виданими

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4
ПП "Ніколь", згідно з підписаним з будівельним підприємством "Роял" договором на будівництво будинку виробничого призначення, перерахувало аванс у сумі 84000 грн. Підрядником наприкінці місяця пред'явлений рахунок за прийнятий ПП "Ніколь" виконаний обсяг будівельних робіт у сумі 60000 грн і в наступному місяці - за другий етап будівельних робіт на суму 72000 грн з урахуванням податку на додану вартість.			

Продовження табл. 7.10.

1	2	3	4
ПП "Ніколь" перераховано з поточного рахунка аванс підприємству "Роял" за будівельні роботи на суму вартості робіт	371 "Розрахунки за виданими авансами"	311"Поточні рахунки в національній валюті"	84000,00
Відображено розрахунки за податковим кредитом	641 "Розрахунки за податками"	644 "Податковий кредит"	14000,00
Проведено залік вартості будівельних робіт за першим етапом: • - на суму вартості робіт • - на суму ПДВ	151 "Капітальне будівництво" 644 "Податковий кредит"	631"Розрах. з вітчизняними постачальниками 631"Розрах. з вітчизняними постачальниками"	50000,00 10000,00
Зараховано частину авансу за виконані Підприємством "Роял" будівельні роботи за першим етапом	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	371 "Розрахунки за виданими авансами"	60000,00
Відображено згідно з актом вартість виконаних робіт на завершальному етапі підприємством "Роял": • - на суму вартості робіт • - на суму ПДВ	151 "Капітальне будівництво" 644"Податковий кредит"	631"Розрах. з вітчизняними постачальниками 631"Розрах. з вітчизняними постачальниками"	60000,00 12000,00
Зараховано частину авансу, що залишилась, в оплату виконаних підрядних робіт	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	371 "Розрахунки за виданими авансами"	24000,00
Здійснено остаточний розрахунок ПП "Ніколь" з підприємством "Роял" за виконані будівельні роботи з будівництва будинку виробничого призначення на суму вартості робіт	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	48000,00
Відображено розрахунки за податковим кредитом	641 "Розрахунки за податками"	644 "Податковий кредит"	8000,00

В таблиці 7.11 наведено найбільш типові операції з обліку розрахунків за виданими авансами.

Таблиця 7.11

Типові господарські операції з обліку розрахунків за виданими авансами

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Видано аванси постачальникам та підрядникам: - готівкою з каси	371 "Розрахунки за виданими авансами"	301"Готівка в національній валюті"
	- перераховано з поточного рахунка в національній валюті	371 "Розрахунки за виданими авансами"	311"Поточні рахунки в національній валюті"

Продовження табл. 7.11.

	- перераховано з поточного рахунка в іноземній валюті	371 "Розрахунки за виданими авансами"	312"Поточні рахунки в іноземній валюті"
	- оплачено з акредитиву, чеками з розрахункових чекових книжок	371 "Розрахунки за виданими авансами"	313"Інші рахунки в банку в національній валюті"
	- підзвітними особами	371 "Розрахунки за виданими авансами"	372"Розрахунки з підзвітними особами"
	- за рахунок кредитів банку (короткострокових, середньострокових, довгострокових)	371 "Розрахунки за виданими авансами"	501"Довгострокові кредити банків у національній валюті", 601"Короткострокові кредити банків у національній валюті"
2	Повернені постачальниками та підрядниками невикористані суми авансівзараховані: - у касу	301"Готівка в національній валюті"	371 "Розрахунки за виданими авансами"
	- на поточний рахунок у національній валюті	311"Поточні рахунки в національній валюті"	371 "Розрахунки за виданими авансами"
	- на поточний рахунок в іноземній валюті	312"Поточні рахунки в іноземній валюті"	371 "Розрахунки за виданими авансами"
3	Залік сум за одержані від постачальників товарно-матеріальні цінності і прийняті від підрядників повністю виконані роботи за попередньо виданими авансами	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	371 "Розрахунки за виданими авансами"
4	Списана прострочена заборгованість за раніше перерахованими авансами постачальникам та підрядникам, термін по30вної давності якої минув	944 "Сумнівні та безнадійні борги"	371 "Розрахунки за виданими авансами"

Облік іншої поточної дебіторської заборгованості

Цільова спрямованість: розглянути облік розрахунків за нарахованими доходами, ознайомитись з видами доходів та їх трактуванням, порядком визнання доходів; розглянути поняття «претензія», порядок пред'явлення претензії та дані, що вона повинна містити, вивчити облік розрахунків за претензіями; ознайомитись з економічною сутністю відшкодування збитків, засвоїти облік розрахунків за відшкодуванням завданих збитків.

Питання для розгляду :

1. Облік розрахунків за нарахованими доходами.
2. Облік розрахунків за претензіями.
3. Облік розрахунків за відшкодуванням завданих збитків.

1. Облік розрахунків за нарахованими доходами

Для обліку розрахунків за нарахованими доходами використовується субрахунок 373 «Розрахунки за нарахованими доходами», на якому ведеться облік нарахованих дивідендів, процентів, роялті, які підлягають отриманню, інших доходів від вкладень в інші підприємства (у тому числі в спільну діяльність без створення юридичної особи), а також доходів від передачі в оренду майна (рис. 7.18).

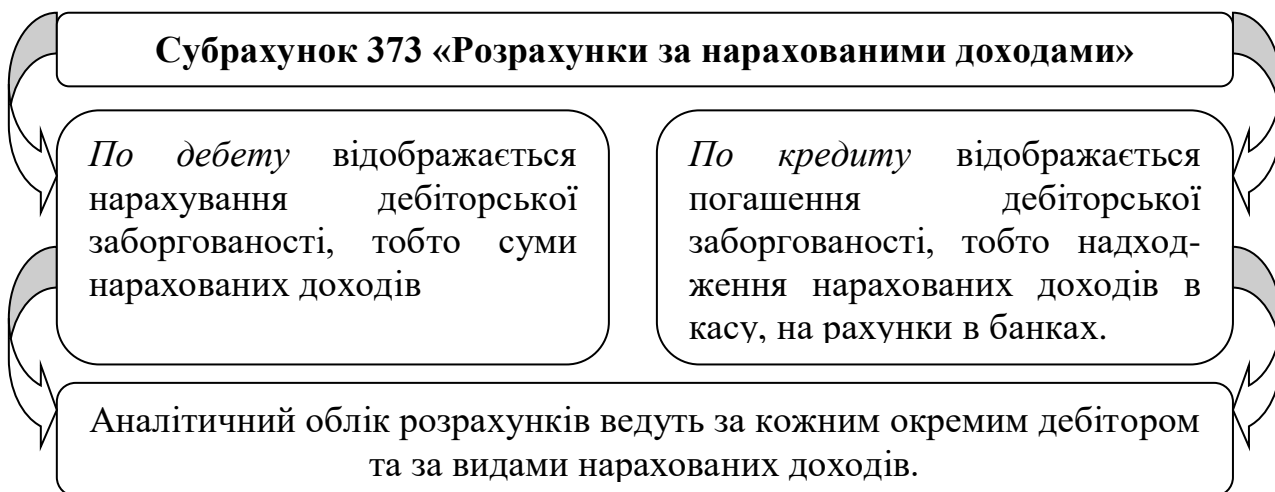


Рис. 7.18 – Структура формування даних на рахунку 373 «Розрахунки за нарахованими доходами»

Дивіденди - платіж, що здійснюється юридичною особою, у тому числі емітентом корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів чи інших цінних паперів на користь власника таких корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів та інших цінних паперів, що засвідчують право власності інвестора на частку (пай) у майні (активах) емітента, у зв'язку з розподілом частини його прибутку, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку.

Роялті - будь-який платіж, отриманий як винагорода за використання або за надання права на використання об'єкта права інтелектуальної власності, а саме на будь-які літературні твори, твори мистецтва або науки, включаючи комп'ютерні програми, відео- або аудіокасети, кінематографічні фільми або плівки для радіо- чи телевізійного мовлення, програми організацій мовлення, інші аудіовізуальні твори, будь-які права, які охороняються патентом, будь-які зареєстровані торговельні марки (знаки на товари і послуги), права інтелектуальної власності на дизайн, секретне креслення, модель, процес, права інтелектуальної власності на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау).

Проценти - дохід, який сплачується (нараховується) позичальником на користь кредитора як плата за використання залучених на визначений або невизначений строк коштів або майна.

До процентів включаються:

а) платіж за використання коштів або товарів (робіт, послуг), отриманих у кредит;

- б) платіж за використання коштів, залучених у депозит;
 - в) платіж за придбання товарів у розстрочку;
 - г) платіж за користування майном згідно з договорами фінансового лізингу (оренди) (без урахування частини лізингового платежу, що надається в рахунок компенсації частини вартості об'єкта фінансового лізингу);
 - г) винагорода (дохід) орендодавця як частина орендного платежу за договором оренди житла з викупом, сплачена фізичною особою платнику податку, на користь якого відступлено право на отримання таких платежів.
- Порядок визнання доходів наведено на рис. 7.19.



Рис. 7.19 – Порядок визнання в обліку дивідендів, процентів, роялті

Розглянемо на числовому прикладі порядок відображення в обліку нарахованих дивідендів (табл. 7.12).

Таблиця 7.12

Відображення в обліку операцій за нарахованими дивідендами

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4
<p>У 2019 році ТОВ «Альфа» (платник податку на прибуток) придбало частку у статутному капіталі ТОВ «Бетта» (платника податку на прибуток) за 600 000 грн. Частка ТОВ «Альфа» у ТОВ «Бетта» становить 30 %. Станом на 31.12.19 р. власний капітал ТОВ «Бетта» збільшився за рахунок чистого прибутку і становив 2 500 000 грн. Протягом 2019 року господарств між ТОВ «Альфа» та ТОВ «Бетта» не було, тому частка ТОВ «Альфа» у власному капіталі ТОВ «Бетта» становить 750 000 грн. (2 500 000 грн. x 30 %). При цьому вартість фінінвестиції ТОВ «Альфа» відповідно збільшилася на 150 000 грн. (750 000 грн. – 600 000 грн.).</p> <p>У 2020 році: у січні – ТОВ «Бетта» продало ТОВ «Альфа» товар (прибуток продавця – 12 000 грн.); 14 березня – ТОВ «Бетта» оголосило про виплату дивідендів у загальній сумі 100 000 грн. (у т. ч. дивіденди, що належать ТОВ «Альфа», – 30000 грн) на 31.03.20 р. власний капітал ТОВ «Бетта» становить 2 570 000 грн. [2 500 000 грн. (власний капітал на початок року) + 170 000 грн. (чистий прибуток, зароблений за I квартал 2017 року) – 100 000 грн. (оголошені дивіденди)].</p>			

Розраховано на 31.03.20 р. вартість частки ТОВ «Альфа». Для цього з отриманого ТОВ «Бетта» прибутку виключаємо прибуток за операціями між ними (12 000 грн.). Таким чином, частка ТОВ «Альфа» на 31.03.20 р. становить 767 400 грн. [(2 570 000 грн. – 12 000 грн.) x 30 %]. Балансова вартість фінансової інвестиції – частка ТОВ «Альфа» – на 31.03.20 р. збільшилася на 17 400 грн. (767 400 грн. – 750 000 грн.). При цьому вона: збільшилася на 47 400 грн. [(170 000 грн. – 12 000 грн.) x 30 %] – за рахунок чистого прибутку; зменшилася на 30 000 грн. – за рахунок нарахованих та отриманих дивідендів. Покажемо в таблиці, як в обліку ТОВ «Альфа» відображаються ці операції:			
Придбано корпоративні права	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	600 000
Відображено собівартість фінансової інвестиції	141 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	600 000
31.12.19 р. Відображено збільшення вартості інвестиції	141 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі"	721 "Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства"	150 000
14.03.20 р. Нараховано дивіденди до отримання	373 "Розрахунки за нарахованими доходами"	141 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі"	30 000
Отримано дивіденди	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	373 "Розрахунки за нарахованими доходами"	30 000
1.03.20 р. Відображено збільшення вартості інвестиції	141 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі"	721 "Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства"	47 400

2. Облік розрахунків за претензіями

Претензія - це вимога (досудова) кредитора до боржника про добровільну сплату боргу, відшкодування збитків, сплату штрафу, усунення недоліків поставленої продукції або виконаної роботи.

До обов'язкових реквізитів претензії відносять:

- повне найменування юрособи/фізособи-підприємця та поштові реквізити заявника (кредитора) та особи, якій вона пред'являється (боржник);
- номер претензії та дата її пред'явлення;
- обставини, через які пред'явлено претензію;
- докази, що підтверджують такі обставини;
- вимоги заявника з посиланням на нормативні акти;
- сума претензії та її розрахунок (коли вона виражена у грошовому еквіваленті) із платіжними реквізитами заявника;
- перелік доданих документів, доказів (оригінали або належним чином засвідчені копії).

Претензію краще скласти у двох примірниках, по одній для кожної сторони. Претензія підписується уповноваженою особою заявника чи його представником та направляється адресату (боржнику) рекомендованим або цінним листом або вручається під підпис.

Строк, протягом якого має бути надіслана претензія, законодавством не встановлено. Претензія повинна бути розглянута у місячний строк з дня її одержання, якщо інший строк не встановлено законодавством.

За результатами розгляду претензії боржник має повідомити заявника письмово (в добровільній формі). Головним, що має вказати боржник у відповіді на претензію, є результат її розгляду – повне або часткове визнання, повне або часткове відхилення з обґрунтуванням власної позиції. Після підписання уповноваженою особою чи представником боржника відповідь на претензію надсилається заявникові рекомендованим чи цінним листом або вручається йому під підпис (рис. 7.20, 7.21).



Рис. 7.20 – Види суб'єктів, яким підприємство може висунути претензію



Рис. 7.21 – Поетапний порядок пред'явлення претензії

Суми пред'явлених, але не визнаних платниками претензій, на рахунках бухгалтерського обліку не відображаються.

Для обліку розрахунків за претензіями передбачено субрахунок 374 «Розрахунки за претензіями». По дебету цього субрахунку обліковують виникнення дебіторської заборгованості в разі пред'явлення претензій постачальникам, підрядникам і транспортним організаціям у зв'язку з нестачами ТМЦ. Тут також відображають інформацію про визнану контрагентами заборгованість за штрафами, пенею, неустойками за порушення умов господарських договорів.

Сума нарахованої неустойки (яку визнано боржником або щодо якої отримано рішення суду про її стягнення), а також суми інфляційних і 3 % річних одержувач відображає у складі інших операційних доходів (Кт 715 «Одержані штрафи, пені, неустойки»).

У разі погашення заборгованості за претензією субрахунок 374 кредитується у кореспонденції з дебетом рахунків обліку грошових коштів (30, 31) чи активів (15, 20, 22, 28 тощо) (рис. 7.22).

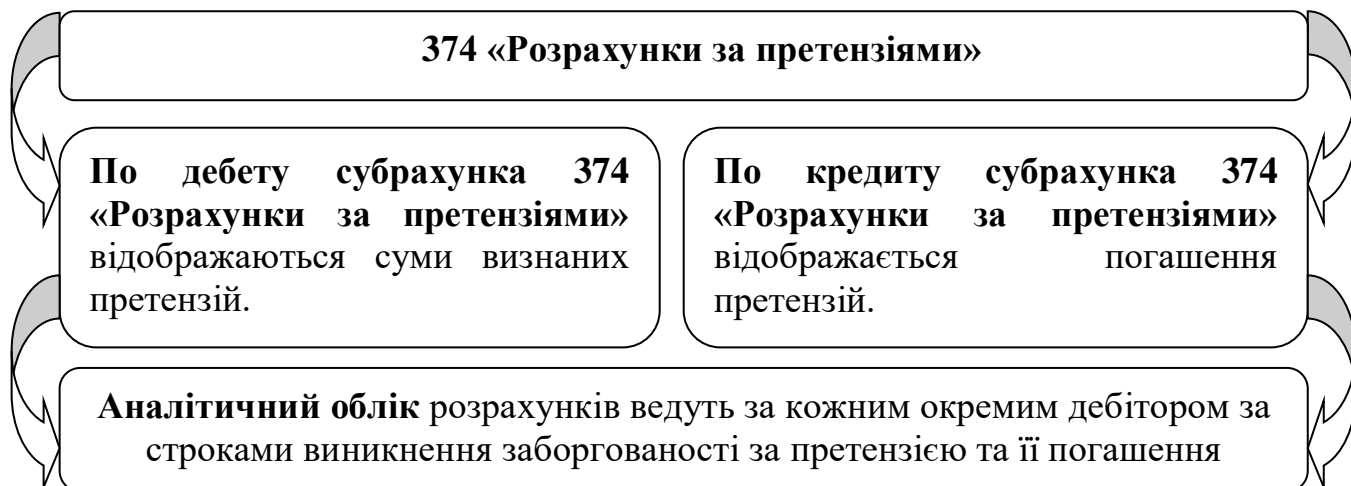


Рис. 7.22 – Структура формування даних на рахунку 374 «Розрахунки за претензіями»

Розглянемо на числовому прикладі порядок відображення в обліку претензії як у пред'явника, так і у боржника (табл. 7.13).

Таблиця 7.13

Відображення в обліку операцій за претензіями

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4
<i>Облік претензії у пред'явника</i>			
<i>Підприємство отримало товар на суму 6000,00 грн. (у тому числі ПДВ 20 % — 1000,00 грн.). Під час приймання було виявлено, що товар на суму 2400,00 грн. (у тому числі ПДВ 20 % — 400,00 грн.) зіпсовано з вини транспортної організації. Підприємство пред'явило претензію транспортній організації, яка відшкодувала суму заподіяної шкоди.</i>			
Отримано від постачальника товар (без урахування вартості зіпсованого товару)	281 "Товари на складі"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	3000,00
Відображено суму податкового кредиту з ПДВ (3000,00*20%:100%)	641 ПДВ	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	600,00
Відображено заборгованість за претензією в сумі зіпсованого з вини транспортної організації товару	374 "Розрахунки за претензіями"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	2400,00
Перераховано постачальнику оплату за всю партію товару	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	6000,00
Відшкодовано транспортною організацією втрати у зв'язку з псуванням з її вини товару	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	374 "Розрахунки за претензіями"	2400,00

1	2	3	4
Відображено суму визнаної претензії в частині штрафних санкцій за порушення умов договору	374 "Розрахунки за претензіями"	715 "Одержані штрафи, пені, неустойки"	5535,95
Отримано від контрагента суму штрафних санкцій	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	374 "Розрахунки за претензіями"	5535,95
<i>Облік у боржника</i>			
Отримано претензію від постачальника. Визнано штрафні санкції за порушення умов договору	948 "Визнані штрафи, пені, неустойки"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	5535,95
Перераховано постачальникові суму штрафних санкцій	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	5535,95

3. Облік розрахунків за відшкодуванням завданих збитків

Підприємства ведуть розрахунки зі своїми працівниками з відшкодування матеріальних збитків, завданих ними в результаті недостач і розкрадань грошових і товарно-матеріальних цінностей, виявлених втрат від псування майна та матеріалів, допущеного браку, а також інших видів шкоди.

Збитки - це виражена в грошовій формі шкода, завдана одній особі протиправними діями іншої. Збиток, завданий підприємству, належить до відшкодування особою, яка завдала збиток, у повному обсязі, за винятком випадків, передбачених законодавством.

Працівники, з вини яких заподіяно шкоду, несуть матеріальна відповідальність у розмірі прямої дійсної шкоди, але не більше свого середнього заробітку (в загальному порядку) (ст. 132 КЗпП).

Середній заробіток у таких випадках розраховується за правилами Порядку №100. Для його розрахунку беруться показники за два попередні календарні місяці роботи працівника (п. 2 Порядку №100).

Також варто звернути увагу, що матеріальна відповідальність настає за кожне порушення окремо. А отже, якщо є декілька порушень, які призвели до заподіяння підприємству матеріальної шкоди, то з працівника утримують декілька разів суму в розмірі середнього заробітку.

Працівники несуть матеріальну відповідальність у повному розмірі шкоди у деяких випадках (рис. 7.23).

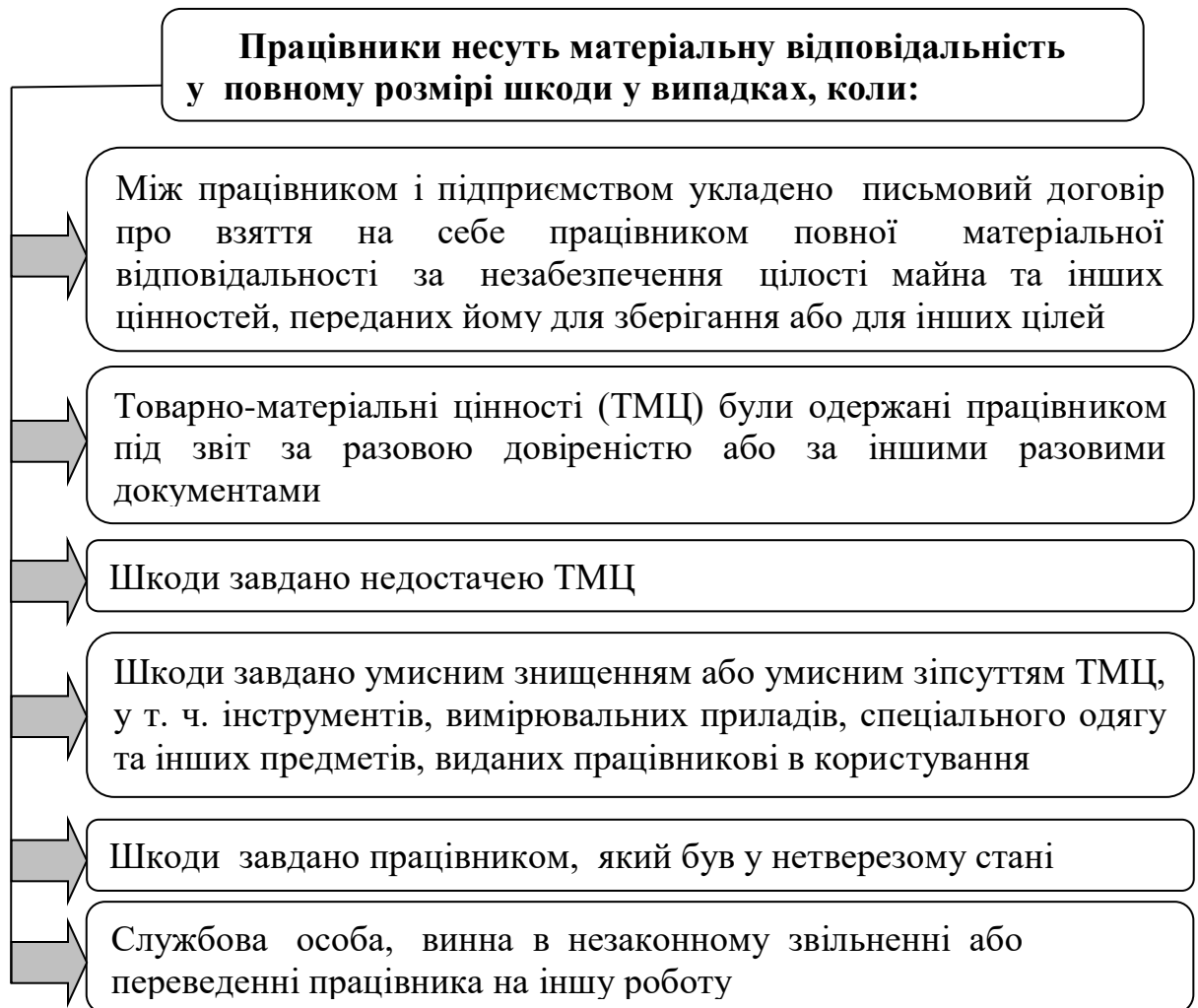


Рис. 7.23 – Випадки повної матеріальної відповідальності

Датою виявлення завданого збитку є день:

- коли власнику або уповноваженому ним органу стало відомо про наявність шкоди, заподіяної працівником;
- підписання відповідного акта або висновку інвентаризації матеріальних цінностей, ревізії або перевірки фінансово-господарської діяльності підприємства.

Після визначення розміру завданих збитків та встановлення, скільки саме можна стягнути з працівника, слід обрати порядок відшкодування. Існує три випадки відшкодування збитків працівником.

1. Працівник добровільно відшкодовує шкоду підприємству.
2. Стягнення збитків за розпорядчим актом підприємства.
3. Через суд.

Порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку відшкодування працівниками підприємства завданої йому шкоди залежить від того, чи встановлена на момент виявлення факту шкоди винна особа.

Так, якщо на момент виявлення нестачі або псування винна особа не встановлена, сума псування або нестачі списується на витрати поточного періоду в дебет субрахунка 947 "Нестачі і втрати від псування цінностей" і

водночас сума псування або нестачі відображається на позабалансовому рахунку 072 "Невідшкодовані нестачі та втрати від псування цінностей". Після того як винна особа відшкодує суму завданого збитку, сума, відображена на субрахунку, списується на субрахунок 791 "Результат основної діяльності".

Для відображення в обліку операцій з відшкодування збитку в Плані рахунків передбачено рахунок 375 "Розрахунки за відшкодування завданих збитків". За дебетом цього рахунка відображається заборгованість працівників у розмірі шкоди, завданої працівником підприємству. При цьому нарахована сума відшкодування збитку, завданого втратами оборотних активів, вважається доходом від іншої операційної діяльності і відображається за кредитом рахунка 716 "Відшкодування раніше списаних активів". Погашення заборгованості з відшкодування шкоди відображається такими записами: Д-т 30, 31, 20... К-т 375. Своєю чергою, якщо така заборгованість погашається шляхом утримання із заробітної плати, складається проведення Д-т 661 К-т 375 (рис. 7.24).

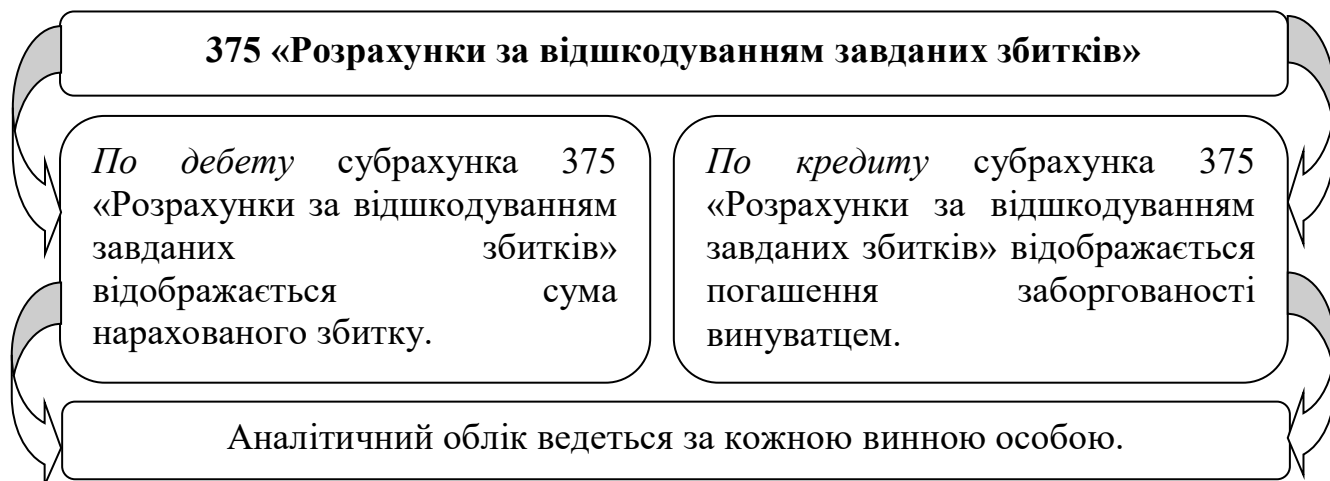


Рис. 7.24 – Структура формування даних на рахунку 375 «Розрахунки за відшкодуванням збитків».

Розглянемо на числовому прикладі порядок відображення в обліку сум відшкодування завданих збитків (табл. 7.14).

Відображення в обліку операцій за відшкодуванням завданих збитків

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4
За підсумками інвентаризації, проведеної на підприємстві станом на 01.07.2019 р., на складі підприємства була виявлено нестача ТМЦ на суму 2000,00 грн. Ці ТМЦ були прийняті на баланс у березні 2019 р. Виявлено винне обличчя - завідувача складом, що визнав свою провину і дав свою згоду на відшкодування збитків, нанесених підприємству в повному обсязі. Сума відшкодування, внесена винним обличчям у касу підприємства.			
1. Списана вартість матеріалів, яких не достає	949	201"Сировина й матеріали"	2000,00
2. Відображено суму нестачі на позабалансовому рахунку	072 "Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей"		2000,00
3. Списані витрати, пов'язані з нестачею на МВО	375"Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків"	947"Нестачі і втрати від псування цінностей"	2000,00
4. Внесено суму відшкодування в касу підприємства : (припустимо, що індекси інфляції склали: квітень - 1,01, травень - 1,02, червень - 1,01. Загальний індекс інфляції - 1,04 (1,01 x 1,02 x 1,01); 2. Визначено суму ПДВ: (2000 грн. x 20 %) / 100 % = 400 грн.; 3. Сума відшкодування склала: ((2000 грн. x 1,04) + 400 грн.) x 2 = 4960 грн.	301"Готівка в національній валюті"	719"Інші доходи від операційної діяльності"	4960,00
5. Списано суму нестачі з позабалансового рахунку		072 "Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей"	2000,00
6. Відображено суму відшкодування збитків винною особою	791"Результат операційної діяльності"	375"Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків"	4960,00
7. Відображено суму відшкодування, що підлягає перерахуванню в бюджет (4960,00 грн. - 2000,00 грн.)	716"Відшкодування раніше списаних активів"	642"Розрахунки за обов'язковими платежами"	2960,00
8. Перераховано суму відшкодування в бюджет	642	311"Поточні рахунки в національній валюті"	2960,00

Питання для самоконтролю:

1. Дайте визначення дебіторської заборгованості як об'єкта бухгалтерського обліку.
2. Як класифікують дебіторську заборгованість?
3. Як оцінюється дебіторська заборгованість у фінансовій звітності підприємства і чому?
4. Що собою представляє вексель і для чого він призначений?
5. Які види векселів існують і хто є учасником вексельного обігу?
6. Які особливості організації довгострокових векселів одержаних?
7. Які існують умови віднесення заборгованості до довгострокової?
8. Який порядок обліку заборгованості за майно, що передано у фінансову оренду?
9. У чому особливості організації обліку векселів, одержаних у забезпечення дебіторської заборгованості?
10. Який порядок обліку розрахунків з покупцями та замовниками?
11. Яким нормативним документом регулюється порядок розрахунків по відрядженнях в межах України та за кордон?
12. З яких витрат складаються витрати по відрядженню?
13. Порядок складання та затвердження авансового звіту.
14. У чому особливості обліку розрахунків з підзвітними особами?
15. Дайте визначення поняттю «аванс».
16. Як здійснюється бухгалтерський облік виданих авансів?
17. В чому полягає податковий облік авансів виданих?
18. Дайте визначення поняттю «претензія».
19. Кому та стосовно яких питань пред'являються претензії?
20. Назвіть основні складові претензії.
21. Як відображаються на рахунках бухгалтерського обліку розрахунки за нарахованими доходами?
22. Які види доходів обліковуються на рахунку 373 «Розрахунки за нарахованими доходами»?
23. В чому полягає економічна сутність відшкодування збитків?
24. Який порядок обліку розрахунків за відшкодуванням завданих збитків?

Тема 8. ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

Облік надходження виробничих запасів

Цільова спрямованість: з'ясувати значення та класифікацію запасів, порядок їх синтетичного обліку надходження.

Питання для розгляду:

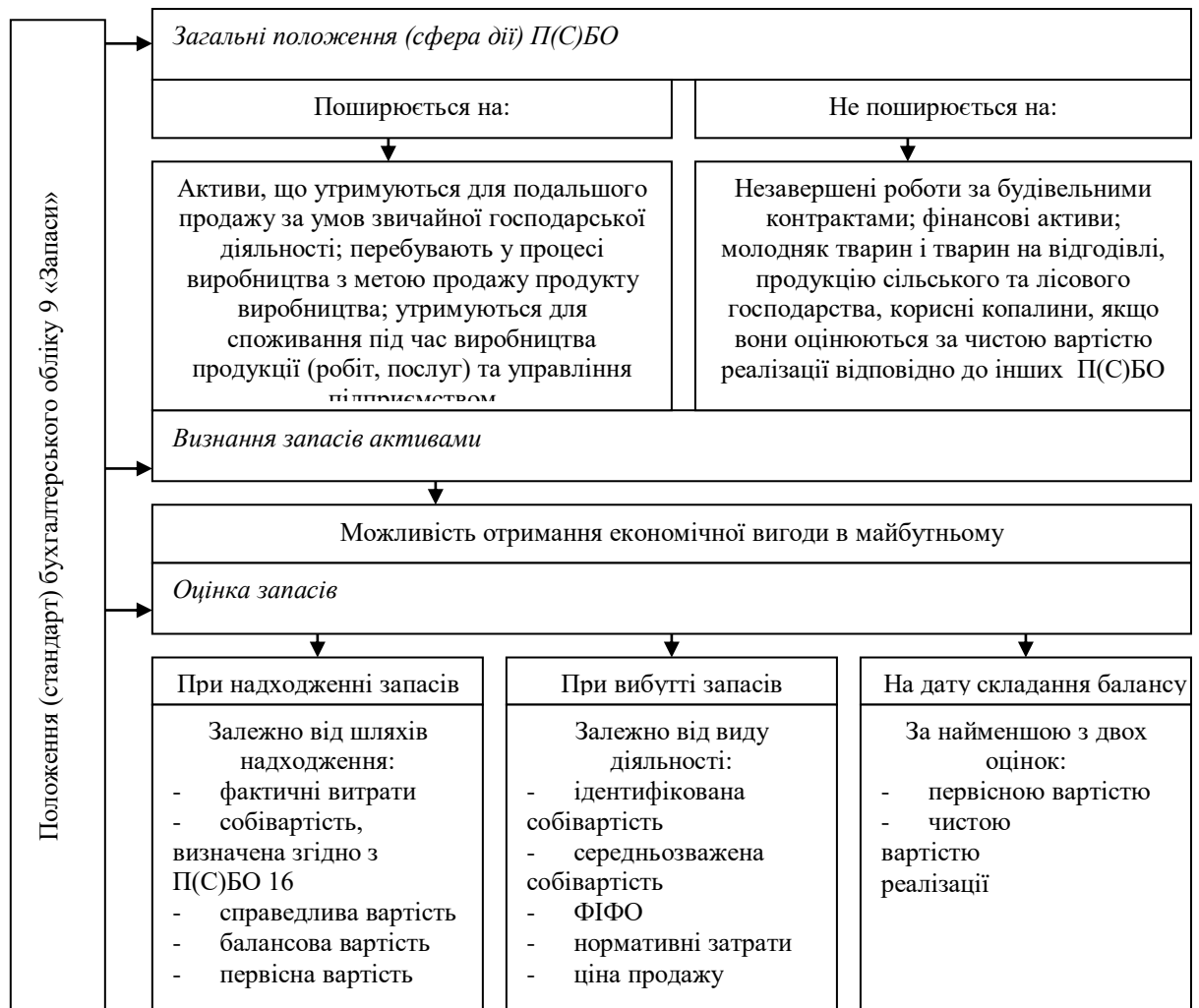
1. *Поняття «виробничі запаси», їх визнання та оцінка*
2. *Синтетичний облік надходження сировини і матеріалів на склад від постачальників*
3. *Облік запасів, що надійшли на склад з інших джерел (крім постачальника)*

1. Поняття «виробничі запаси», їх визнання та оцінка



Виробничі запаси – придбані або самостійно виготовлені вироби, які підлягають подальшій переробці на підприємстві. На різних підприємствах виробничі запаси можуть мати різне призначення залежно від функції, яку вони виконують у процесі виробництва.

Групи виробничих запасів	Характерні ознаки груп виробничих запасів
1-а група	Повністю споживаються в технологічному процесі, створюючи матеріальну основу готової продукції (сировина і матеріали)
2-а група	Змінюють свою форму і розмір, надаючи виробам необхідний вид (мастильні матеріали, фарби, лаки)
3-я група	Входять до складу виробу без будь – яких зовнішніх змін (запасні частини)
4-а група	Лише сприяють виготовленню виробів, але не включаються до їх маси або хімічного складу (МШП)



Таблиця 8.1.

Характеристика основних видів запасів

№ з/п	Класифікаційні групи	Вид запасів	Характеристика
1	2	3	4
	За призначенням і причинами утворення	Постійні	Частина виробничих і товарних запасів, що забезпечують безперервність виробничого процесу між двома черговими поставками
		Сезонні	Запаси, що утворюються при сезонному виробництві продукції чи при сезонному транспортуванні
2	За місцем знаходження	Складські	Запаси, що знаходяться на складах підприємства
		У виробництві	Запаси, що знаходяться в процесі обробки
		В дорозі	Продукція, що відвантажена споживачу, і ще ним не отримана, знаходиться в дорозі
3	За рівнем наявності на підприємстві	Нормативні	Запаси, що відповідають запланованим обсягам запасів, необхідним для забезпечення безперебійної роботи підприємства
		Понаднормативні	Запаси, що перевищують їх нормативну кількість

Продовження табл. 8.1.

1	2	3	4
4	За наявністю на початок і кінець звітного періоду	Початкові	Запасів на початок звітного періоду
		Кінцеві	Величина запасів на кінець звітного періоду
5	Відносно до балансу	Балансові	Запаси, що є власністю підприємства і відображаються в балансі
		Позабалансові	Запаси, що не належать підприємству, і знаходяться у нього через певні обставини
6	За ступенем ліквідності	Ліквідні	Виробничі та товарні запаси, що легко перетворюються на грошові кошти у короткий термін і без значних втрат первісної вартості таких запасів
		Неліквідні	Виробничі та товарні запаси, які неможливо легко перетворити на грошові кошти у короткий термін і без значних втрат первісної вартості таких запасів
7	За надходженням	Первинні	Запаси, що надійшли на підприємство від інших підприємств і не підлягали обробці на даному підприємстві
		Вторинні	Матеріали та вироби, що після первинного використання можуть застосовуватися вдруге у виробництві (відходи виробництва та споживання продукції)
8	За обсягом	Вільні	Запаси, що знаходяться у надлишку на підприємстві
		Обмежені	Запаси, що знаходяться в обмеженій кількості на підприємстві
9	За сферою використання	У сфері виробництва	Запаси, що знаходяться у процесі виробництва (виробничі запаси, незавершене виробництво)
		У невиробничій сфері	Запаси, що знаходяться у сфері обігу (готова продукція, товари)
10	За складом і структурою	Запаси виробничі (предмети і засоби праці)	Запаси сировини, основних і допоміжних матеріалів, напівфабрикатів власного виробництва, купівельних напівфабрикатів, комплектуючих виробів, палива, запчастин, тари і тарних матеріалів, МШП
		Запаси незавершеного виробництва (предмети праці)	Частина продукції, що не пройшла всіх стадій обробки та не прийнята відділом технічного контролю (ВТК)
		Запаси готової продукції (продукти праці)	Продукція, виробництво якої завершено, що прийнята ВТК і знаходиться на складі
		Запаси товарні (продукти праці)	Товари, що знаходяться у сфері обігу, а також продукція, що знаходиться в дорозі

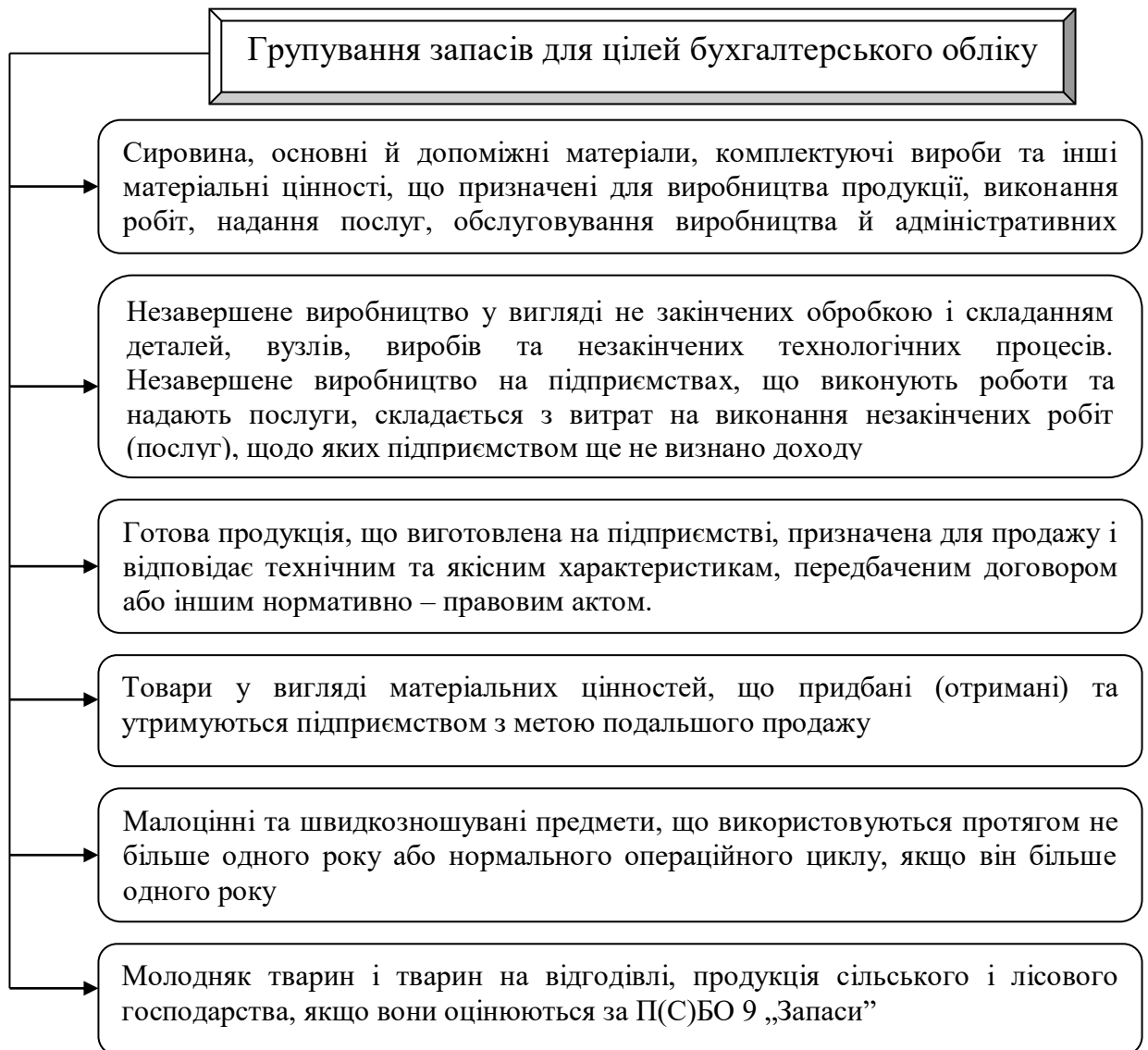
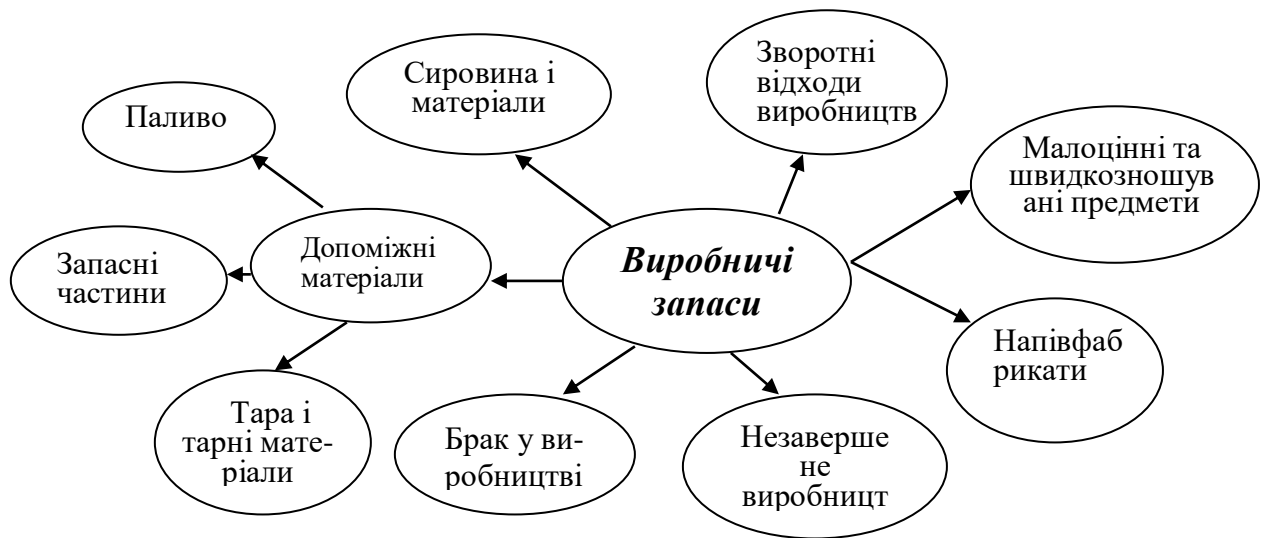


Рис. 8.1 – Групування запасів для цілей бухгалтерського обліку
 Одиницею бухгалтерського обліку запасів є їх найменування або однорідна група (вид).



Рис. 8.2 – Оцінка запасів

* Справедлива вартість – це сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операцій між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами (П(С)БО 19 „Об'єднання підприємств”).

** Подібні об'єкти – об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливу вартість (П(С)БО 7 „Основні засоби”).

Якщо на дату оприбуткування запасів неможливо достовірно визначити їх первісну вартість, такі запаси можуть бути оцінені й відображені за справедливою вартістю з наступним коригуванням до первісної вартості.

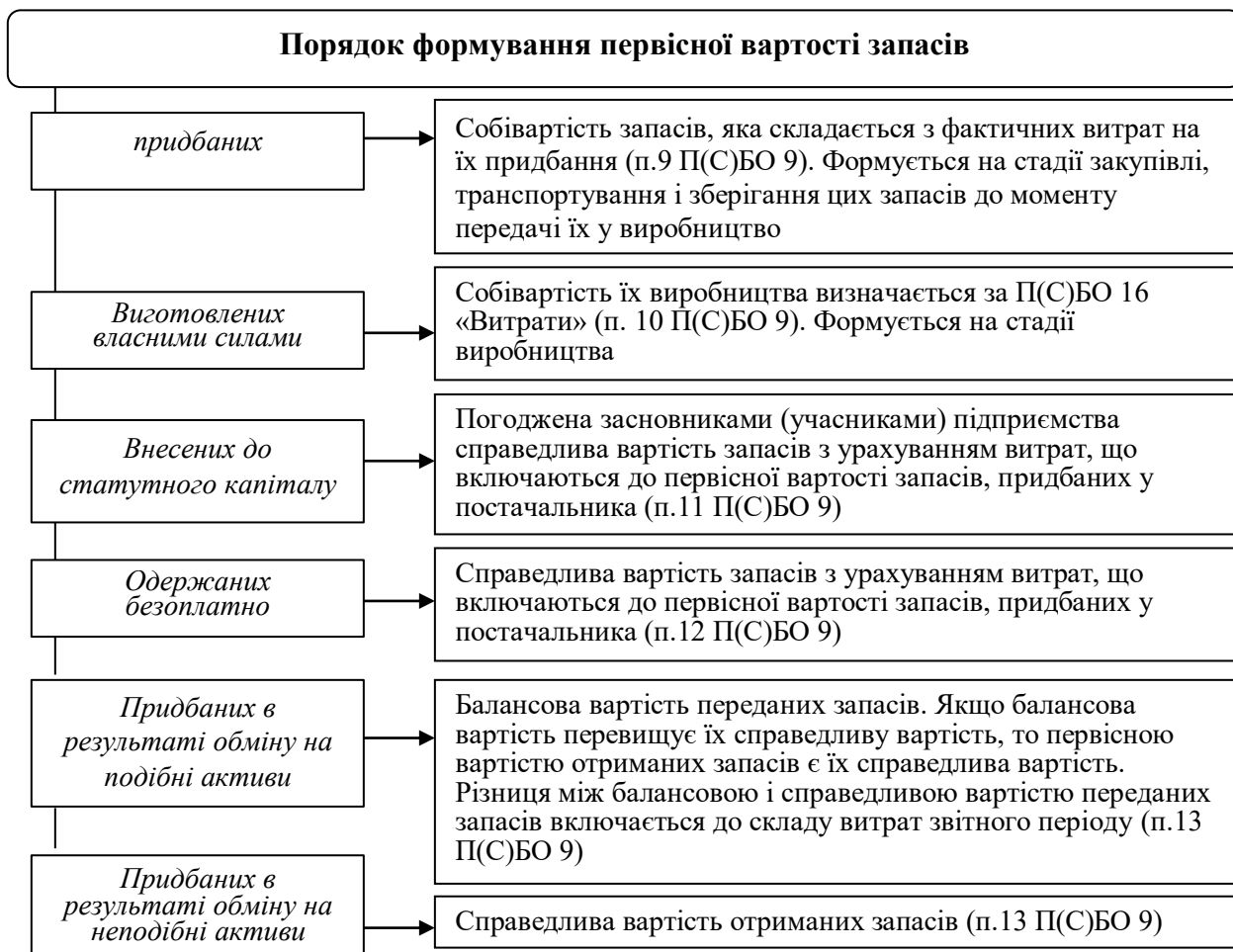
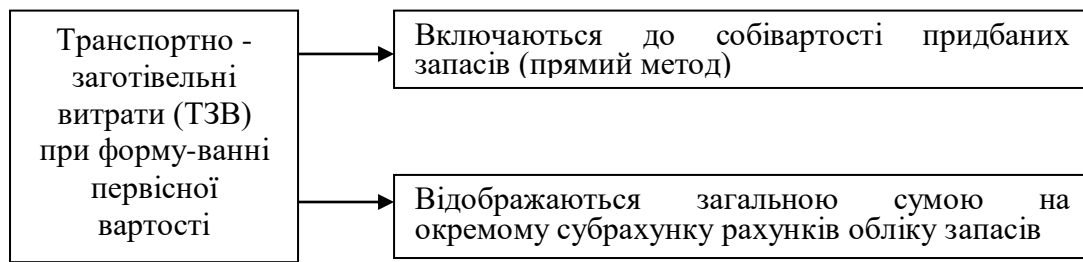


Рис. 8.3– Формування первісної вартості запасів

Витрати, які <i>не включаються</i> до первісної вартості запасів			
Понаднормові втрати і нестачі запасів	Проценти за користування позиками	Витрати на збут	Загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та при веденням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях



При прямому методі обліку ТЗВ – здійснюється розподіл ТЗВ між окремими одиницями придбаних запасів для формування їх первісної вартості пропорційно вартісному, кількісному або ваговому критерію.

Сума ТЗВ, що *узагальнюється на окремому субрахунку* рахунків обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишків запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць на основі розрахунку середнього відсотка ТЗВ.

$$\% \text{ ТЗВ} = \frac{\text{Залишки ТЗВ на початок звітного місяця} + \text{ТЗВ за звітний місяць}}{\text{Залишки запасів на початок звітного місяця} + \text{Сума запасів, що надійшла за звітний місяць}}$$

Сума ТЗВ, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно – заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів.

В поточному обліку виробничих запасів підприємства можуть застосовувати *облікові ціни*, в якості яких обирають:

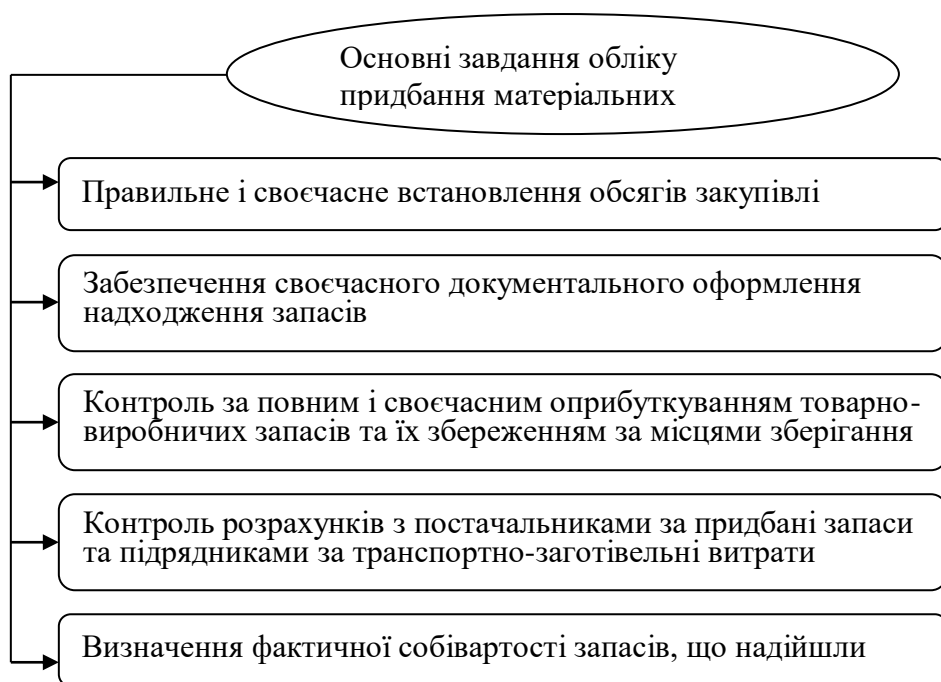
1) **планово-розрахункові ціни**. Вони розробляються і затверджуються підприємством відповідно до рівня фактичної собівартості відповідних виробничих запасів, призначені для використання всередині підприємства.

2) **фактичну собівартість** виробничих запасів за даними попереднього місяця або звітного періоду (звітного року);

3) **середню ціну групи**. Це різновид планово – розрахункових цін. Як правило, встановлюється в випадках, коли на підприємстві розроблена номенклатура матеріалів (перелік матеріалів, згрупованих за характерною для них ознакою і відповідним чином зашифрованих із зазначенням одиниці виміру; вказується на кожному документі на надходження або вибуття).

Відхилення між фактичною собівартістю матеріалів поточного місяця і їх обліковою ціною враховуються на окремому субрахунку (аналогічно обліку ТЗВ) і в кінці місяця розподіляються між вартістю запасів, які вибули і їх залишком на кінець місяця.

2. Синтетичний облік надходження сировини і матеріалів на склад від постачальників



Надходження запасів на підприємство може знаходити своє відображення як на балансових, так і на позабалансових рахунках одночасно.

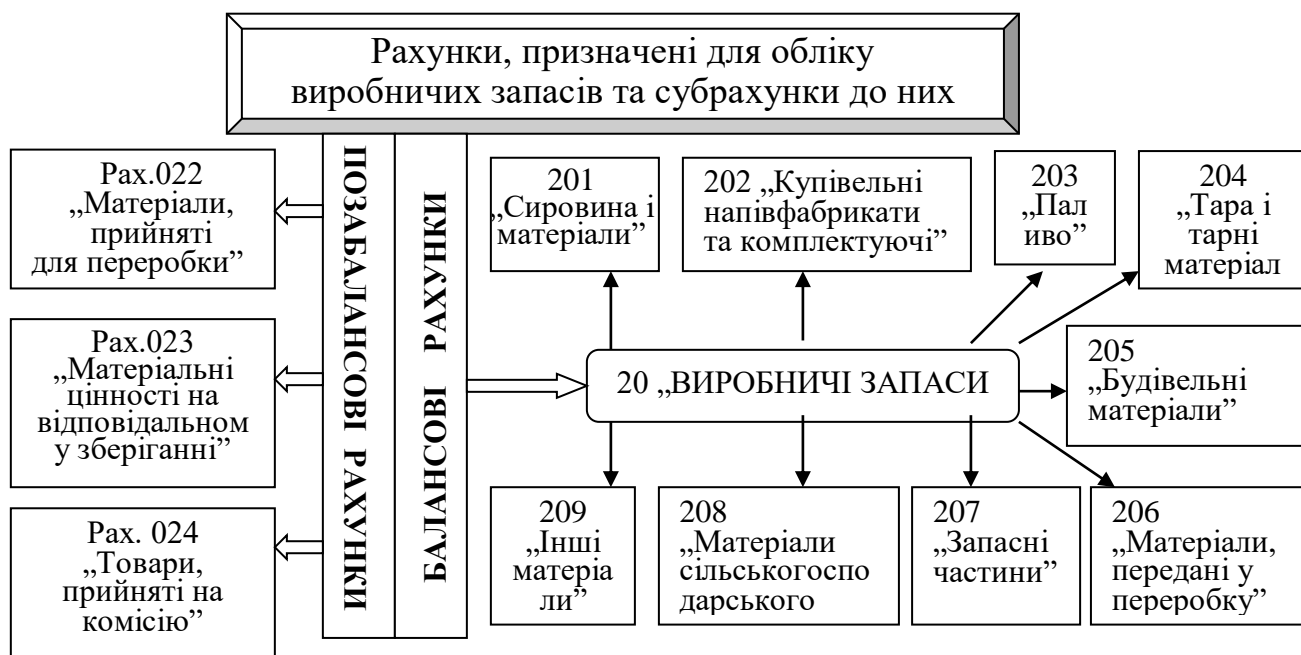


Рис. 8.4 – Рахунки обліку виробничих запасів

Рахунок 20 „Виробничі запаси” призначено для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у т. ч. сировини й матеріалів, які є в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин тощо.

Дт 20 „Виробничі запаси” Кт

Сальдо	Витрачання на виробництво, переробку. Відпуск на сторону. Уцінка тощо
Надходження запасів	
Дооцінка запасів	

Призначення субрахунків до рахунку 20 „Виробничі запаси”

Субрахунок	Призначення субрахунку
201 «Сировина й матеріали»	Для відображення наявності і руху сировини і матеріалів, які входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компонентами при її виготовленні, а також допоміжних матеріалів, які використовуються при виготовленні продукції або для господарських потреб, технічних цілей та сприяння у виробничому процесі.
202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»	Для відображення наявності і руху покупних напівфабрикатів, готових комплектуючих виробів, придбаних для комплектування продукції, що випускається, які потребують додаткових витрат праці з їх обробки або збирання.. Вироби, придбані для комплектації готової продукції, вартість яких не включається до собівартості продукції цього підприємства, відображаються на рахунку 28 „Товари”.
203 «Паливо»	Обліковуються наявність та рух палива (нафтопродуктів, тверде паливо, мастильні матеріали), що придбається чи заготовляється для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також оплачені талони на нафтопродукти і газ.
204 «Тара й тарні матеріали»	Відображаються наявність і рух усіх видів тари, крім тари, яка використовується як господарський інвентар, а також матеріали й деталі, які використовуються для виготовлення тари і її ремонту.
205 «Будівельні матеріали»	Підприємства-забудовники відображають рух будівельних матеріалів, конструкцій, обладнання і комплектуючих виробів, які належать до монтажу, та інших матеріальних цінностей, необхідних для виконання будівельно-монтажних робіт. Устаткування й будівельні матеріали, що передані для монтажу й виконання будівельних робіт, списуються із субрах. 205 на рах. 15 після підтвердження їх монтажу й використання.
206 «Матеріали, передані в переробку»	Обліковуються матеріали, передані в переробку на сторону та які надалі включаються до складу собівартості отриманих з них виробів.
207 «Запасні частини»	Ведеться облік придбаних чи виготовлених запасних частин, готових деталей, вузлів, які використовуються для проведення ремонтів, заміни зношених частин машин, обладнання, транспортних засобів, інструменту, а також автомобільних шин у запасі та обороті.
208 «Матеріали с/г призначення»	Обліковуються мінеральні добрива, отрутохімікати для боротьби зі шкідниками й хворобами сільськогосподарських культур, біопрепарати тощо.
209 «Інші матеріали»	Обліковуються відходи виробництва, невиправлений брак, матеріальні цінності, одержані від ліквідації основних засобів, металобрухт, утиль, зношені шини, бланки довіреностей тощо.

Одночасно з відображенням надходження запасів на рахунку 20 в обліку застосовують наступні рахунки (субрахунки):

631 „Розрахунки з вітчизняними постачальниками” – для обліку заборгованості (зобов’язань) перед постачальниками за отримані від них запаси, надані послуги з транспортування вантажів;

685 „Розрахунки з іншими кредиторами” – для обліку заборгованості (зобов’язань) перед іншими організаціями за надані послуги (транспортно-експедиторські, страхування тощо);

641 „Розрахунки за податками” – для обліку податку на додану вартість, що включений в ціну придбання запасів (при наявності податкової накладної або на дату передоплати);

644 „Податковий кредит” – для обліку податку на додану вартість, визначеного із суми перерахованої попередньої оплати за матеріальні цінності, що підлягають поставці.

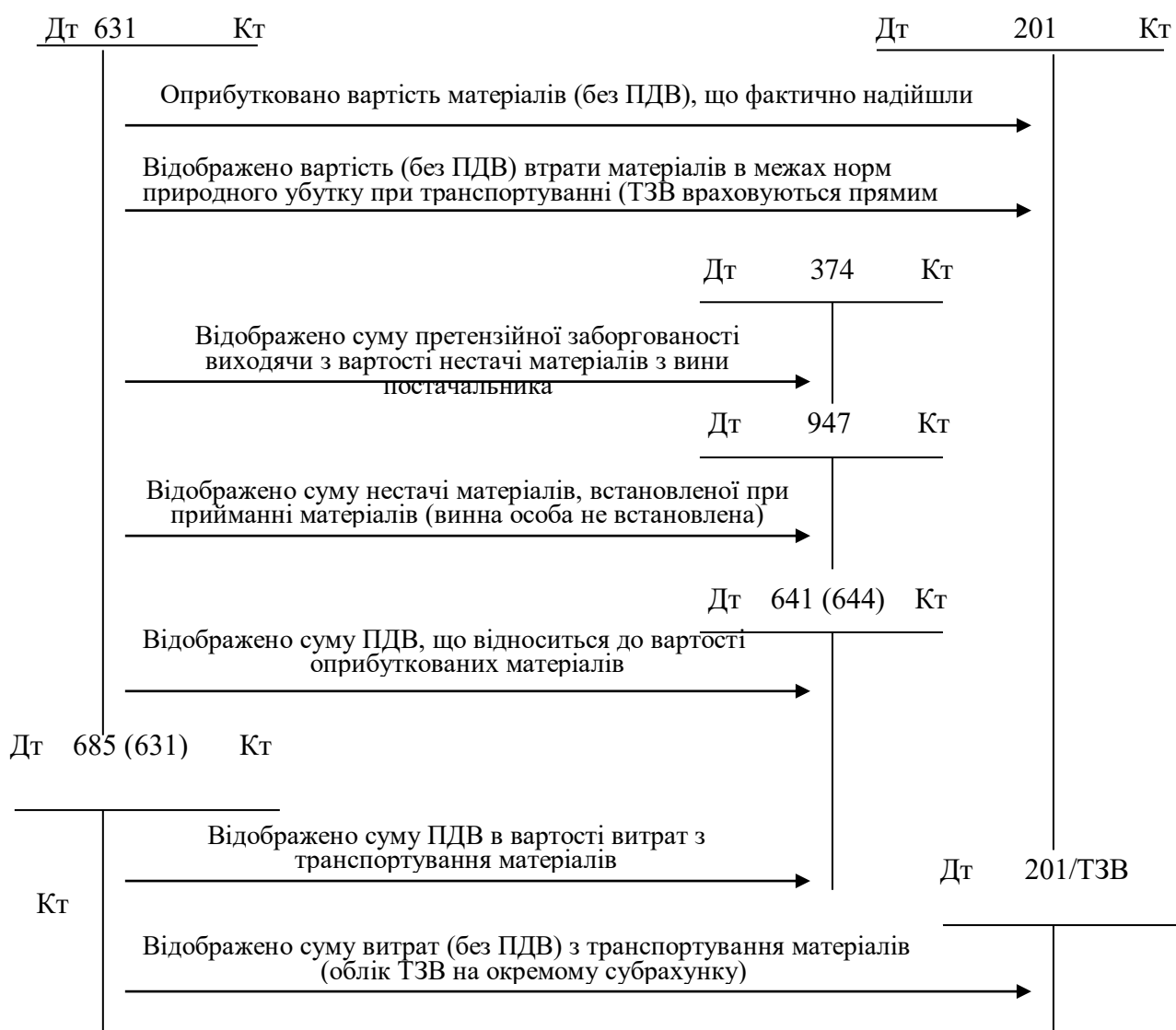
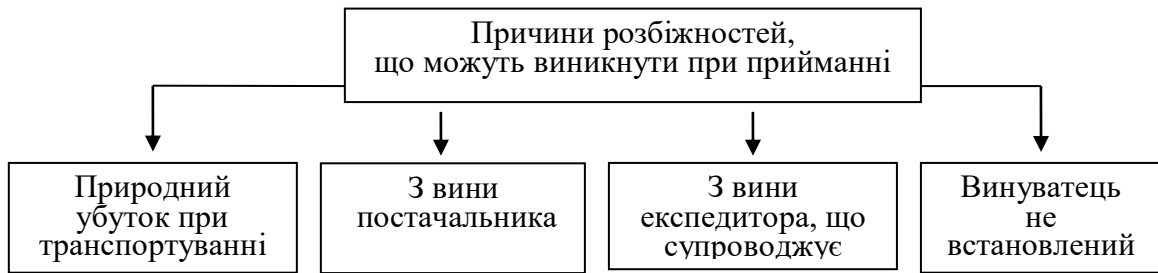


Рис. 8.5 – Схема обліку надходження запасів від постачальників



Бухгалтерські проводки з оприбуткування матеріалів при наявності розбіжностей, що встановлені при прийманні, між кількістю запасів, які фактично надійшли, та за даними супровідних документів наведено нижче:

Таблиця 8.2.

Облік оприбуткування запасів при наявності розбіжностей

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума , грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
А	<i>У разі розбіжностей, що виникли в межах норм природного убитку при транспортуванні (сума втрат 60 грн, в т.ч. ПДВ)</i>			
1	Оприбутковано вартість матеріалів, що фактично надійшли (без ПДВ) $((12000 - 60) : 120 \times 100)$	201«Сировина й матеріали»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	9950
2	Відображено вартість втрати матеріалів в межах природного убитку при транспортуванні (без ПДВ) $(60 : 120 \times 100)$:	201«Сировина й матеріали»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	50
або	- у разі включенні ТЗВ в первісну вартість прямим методом - у разі обліку ТЗВ на окремому субрахунку	201/ТЗВ «Сировина й матеріали»	631«Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	50
3	Відображено ПДВ, що відноситься до витрат, пов'язаних з придбанням матеріалів у постачальника $(9950 \times 0,2 + 50 \times 0,2)$	641пдв «Розрахунки за податками» (644 «Податковий кредит»)	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	2000
4	Відображено суми витрат з транспортування матеріалів:	201«Сировина й матеріали»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	150
або	- у разі включення ТЗВ в первісну вартість прямим методом - у разі обліку ТЗВ на окремому субрахунку	201/ТЗВ «Сировина й матеріали»	,685«Розрахунки з іншими кредиторами» 631, 685	150
Б	<i>У разі розбіжностей, що виникли з вини постачальника (поставка до оплати) (сума нестачі 500 грн., крім того ПДВ 20% - 100)</i>			
1	Оприбутковано вартість матеріалів, що фактично надійшли (без ПДВ) $(12000 : 120 \times 100 - 500)$	201 «Сировина й матеріали»	631«Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	9500

Продовження табл. 8.2.

1	2	3	4	5
2	Відображена сума претензійної заборгованості виходячи з вартості нестачі матеріалів з вини постачальника (без ПДВ)	374 «Розрахунки за претензіями»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	500
3	Відображено суму ПДВ, що відноситься до вартості - матеріалів, що фактично надійшли ($9500 \times 0,2$) - нестачі матеріалів ($500 \times 0,2$)	641 _{пдв} «Розрахунки за податками» 644 «Податковий кредит»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	1900 100
4	Після отримання від постачальника розрахунку корегування кількісних показників до податкової накладної уточнюється розмір претензійної заборгованості	374 «Розрахунки за претензіями»	644 «Податковий кредит»	100
5	Відображено суми витрат з транспортування матеріалів: - у разі включення ТЗВ в первісну вартість прямим методом або - у разі обліку ТЗВ на окремому субрахунку	201 «Сировина й матеріали» 201/ТЗВ «Сировина й матеріали»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» 631, 685	150 150
<i>У разі розбіжностей, що виникли з вини постачальника (поставка після передоплати)</i>				
1	Перераховано кошти як передоплата за наступну поставку матеріалів	371 «Розрахунки за виданими авансами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	1200 0
2	Відображено право на податковий кредит з ПДВ ($12000 : 120\% \times 20\%$)	641 _{пдв} «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»	2000
3	Оприбутковано вартість матеріалів, що фактично надійшли (без ПДВ) ($10000 - 500$)	201 «Сировина й матеріали»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	9500
4	Відображено суму ПДВ, що відноситься до вартості матеріалів, що фактично надійшли ($9500 \times 0,2$)	644 «Податковий кредит»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	1900
5	Відображена сума претензійної заборгованості виходячи з вартості нестачі матеріалів з вини постачальника (з ПДВ) ($500 \times 1,2$)	374 «Розрахунки за претензіями»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	600
6	Після отримання від постачальника розрахунку корегування кількісних показників до податкової накладної уточнюється сума податкового кредиту методом „сторно”	641 _{пдв} «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»	100
7	Відображено суми витрат з транспортування матеріалів: - у разі включення ТЗВ в первісну вартість прямим методом, або - у разі обліку ТЗВ на окремому субрахунку	201 «Сировина й матеріали» 201/ТЗВ «Сировина й матеріали»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	150 150

Продовження табл. 8.2.

1	2	3	4	5
8	Зараховано суму передоплати в погашення кредиторської заборгованості за матеріали	631«Розрахунк и з вітчизняними постачальникам и	371«Розрахунки за виданими авансами»	1200 0
В	<i>У разі розбіжностей, які виникли з вини особи, що супроводжує вантаж або коли винна особа не встановлена (поставка до оплати), (сума встановленої нестачі 1080 грн., в т.ч. ПДВ 20% - 180 грн.)</i>			
1	Оприбутковано вартість матеріалів, що фактично надійшли (без ПДВ) ((12000 : 120 × 100) – (1080 - 180) = 10000 – 900))	201«Сировина й матеріали»	631«Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	9100
1	2	3	4	5
2	Відображено сума нестачі матеріалів, встановленої при прийманні (без ПДВ)	947«Нестачі і втрати від псування цінностей»	631«Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	900
3	Відображено суму ПДВ, що відноситься - до вартості матеріалів, що фактично надійшли (9100 × 0,2) - до вартості нестачі матеріалів	641пдв «Розрахунки за податками» 949 «Інші витрати операційної діяльності»	631«Розрахунки з вітчизняними постачальниками» 631«Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	1820 180
4	Відображено суми витрат з транспортування матеріалів: - у разі включення ТЗВ в первісну вартість прямим методом, - у разі обліку ТЗВ на окремому субрахунку	201«Сировина й матеріали» 201/ТЗВ«Сировина й матеріали»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» 631, 685	150 150
<i>У разі розбіжностей, які виникли з вини особи, що супроводжує вантаж або коли винна особа не встановлена (поставка після передоплати)</i>				
1	Перераховано кошти як передоплата за наступну поставку матеріалів	371«Розрахунки за виданими авансами»	311«Поточні рахунки в національній валюті»	1200 0
2	Відображено право на податковий кредит з ПДВ	641пдв «Розрахунки за податками»	644«Податковий кредит»	2000
3	Оприбутковано вартість матеріалів, що фактично надійшли (без ПДВ) (10000 – 900)	201«Сировина й матеріали»	631«Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	9100
4	Відображено сума нестачі матеріалів, встановленої при прийманні (без ПДВ)	947«Нестачі і втрати від псування цінностей»	631«Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	900

Продовження табл. 8.2.

1	2	3	4	5
5	Відображено суму ПДВ, що відноситься - до вартості матеріалів, що фактично надійшли (9100 × 0,2) - до вартості нестачі матеріалів (900×0,2)	644 «Податковий кредит» 949 «Інші витрати операційної діяльності»	631«Розрахунки з вітчизняними постачальниками» 631«Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	1820 180
6	Уточнюється сума податкового кредиту, що відноситься до нестачі матеріалів, методом „сторно”	641пдв «Розрахунки за податками»	644«Податковий кредит»	180
7	Відображено суми витрат з транспортування матеріалів: - у разі включення ТЗВ в первісну вартість прямим методом, - у разі обліку ТЗВ на окремому субрахунку	201«Сировина й матеріали» 201/ТЗВ «Сировина й матеріали»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» 631, 685	150 150

3. Облік запасів, що надійшли на склад з інших джерел (крім постачальників)

При оприбуткуванні запасів, що надійшли з інших джерел в обліку будуть застосовані наступні кореспондуючі з рахунком 20 „Виробничі запаси” рахунки:

23 „Виробництво” – у разі повернення невикористаних на виробництві запасів;

372 „Розрахунки з підзвітними особами” – у разі закупівлі запасів підзвітною особою;

46 „Неоплачений капітал” – для відображення розрахунків з акціонерами (учасниками) по погашенню їх частки в статутному капіталі);

718 „Дохід від безоплатно отриманих оборотних активів” – при надходженні запасів без вимоги компенсувати їх вартість;

719 „Інші доходи від операційної діяльності” – при оприбуткуванні лишків запасів, виявлених в ході інвентаризації;

943 „Собівартість реалізованих виробничих запасів” – при поверненні підприємству раніше реалізованих запасів покупцем.

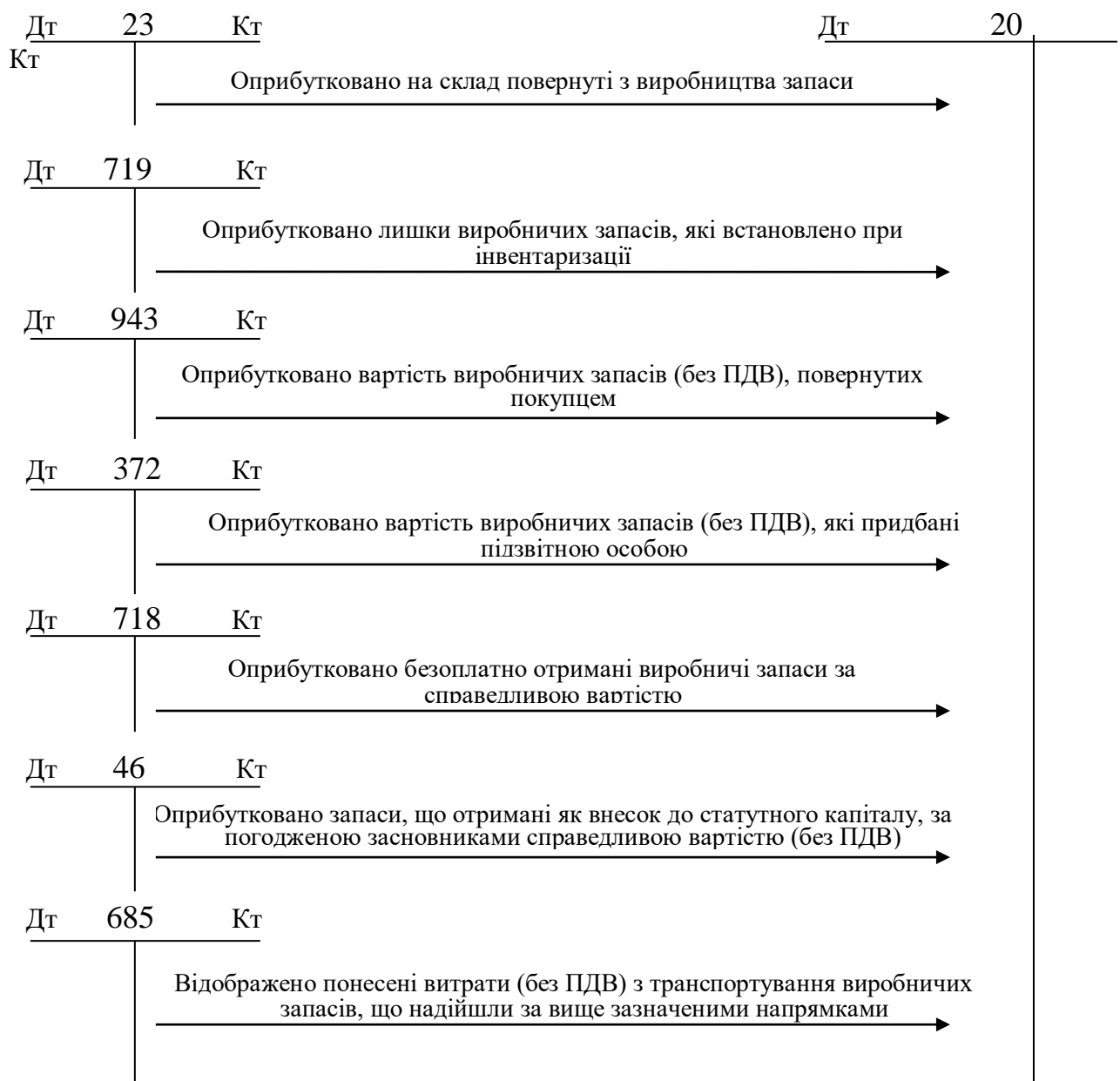


Рис. 8.6 – Схема обліку надходження запасів інших джерел

Таблиця 8.3.

Основні бухгалтерські записи з обліку надходження запасів з інших джерел

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Оприбутковано на склад повернуті з виробництва невикористані запаси	20 «Виробничі запаси»	23 «Виробництво»	300
2	Оприбутковані запаси, які придбані підзвітними особами: - вартість без ПДВ - сума ПДВ, що включена в вартість запасів	20 «Виробничі запаси»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	100
		641 _{пдв} «Розрахунки за податками»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	20

Продовження табл. 8.3.

1	2	3	4	5
3	<i>Надходження запасів як внесок до статутного капіталу (справедлива вартість 28200 грн., в т.ч. ПДВ 20% - 4700 грн Доставка за рахунок підприємства-емітента – 100.)</i>			
3а	Оприбутковано запаси, виходячи зі справедливої вартості (б/ПДВ) (28200 - 4700)	20 «Виробничі запаси»	46 «Неоплачений капітал»	23500
3б	Відображено суму ПДВ в вартості оприбуткованих запасів	641 _{ПДВ} «Розрахунки за податками»	46 «Неоплачений капітал»	4700
3в	Відображено суми витрат з транспортування запасів: - у разі включення ТЗВ в первісну вартість прямим методом, - у разі обліку ТЗВ на окремому субрахунку	20 «Виробничі запаси» 20/ТЗВ «Виробничі запаси»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» 631,685	100 100
4	<i>Надійшли на склад безоплатно отримані виробничі запаси, справедлива вартість яких 1500 грн. Витрати з їх доставки – 90 грн., в т.ч. ПДВ 20%.</i>			
4а	Оприбутковано безоплатно отримані виробничі запаси за справедливою вартістю	20 «Виробничі запаси»	718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»	1500
4б	Відображено суми витрат з транспортування запасів (без ПДВ) (90 : 120 × 100): - у разі включення ТЗВ в первісну вартість прямим методом, - у разі обліку ТЗВ на окремому субрахунку	20 «Виробничі запаси» 20/ТЗВ «Виробничі запаси»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» 631,685	75 75
4в	Відображено суму ПДВ в вартості витрат з транспортування запасів (90 : 120 × 20)	641 _{ПДВ} «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	15
5	Оприбутковано лишки запасів, які виявлено при інвентаризації	20 «Виробничі запаси»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»	40
6	Оприбуткування запасів повернутих покупцем	20 «Виробничі запаси»	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	300

Лекція 19 (2 години)
Облік вибуття виробничих запасів та операцій з малоцінними та швидкозношуваними предметами (МШП)

Цільова спрямованість: засвоїти методи оцінки запасів при їх вибутті та відображення в обліку операцій, пов'язаних зі списанням запасів.

Питання для розгляду:

1. Методи оцінки вибуття запасів
2. Синтетичний облік вибуття запасів зі складу
3. Особливості документування та обліку МШП

1. Методи оцінки вибуття запасів

При вибутті запасів їх оцінку здійснюють одним з методів, визначених п. 16 П(С)БО 9 та п. 2.15 Методрекомендацій № 2. Усього існує **5 методів оцінки вибуття запасів:**

- 1) ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- 2) середньозваженої собівартості;
- 3) собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- 4) нормативних затрат;
- 5) ціни продажу.

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовують тільки один із зазначених вище методів. *Одиницею обліку запасів згідно з п. 7 П(С)БО 9 є їх найменування або однорідна група (вид).*

Рішення про застосування того чи іншого методу обліку вибуття товарів потрібно зазначити в наказі про облікову політику підприємства

Розглянемо кожний з чотирьох методів, що застосовуються на промислових підприємствах детальніше на прикладах.

Приклад 8.1. Залишок товару на початок місяця становив 3906,00 грн. (70 одиниць за ціною 55,80 грн.).

У звітному періоді товар отримувався двічі:

- 1) 60 од. за ціною 60,00 грн./од.;
- 2) 70 од. за ціною 61,20 грн./од.

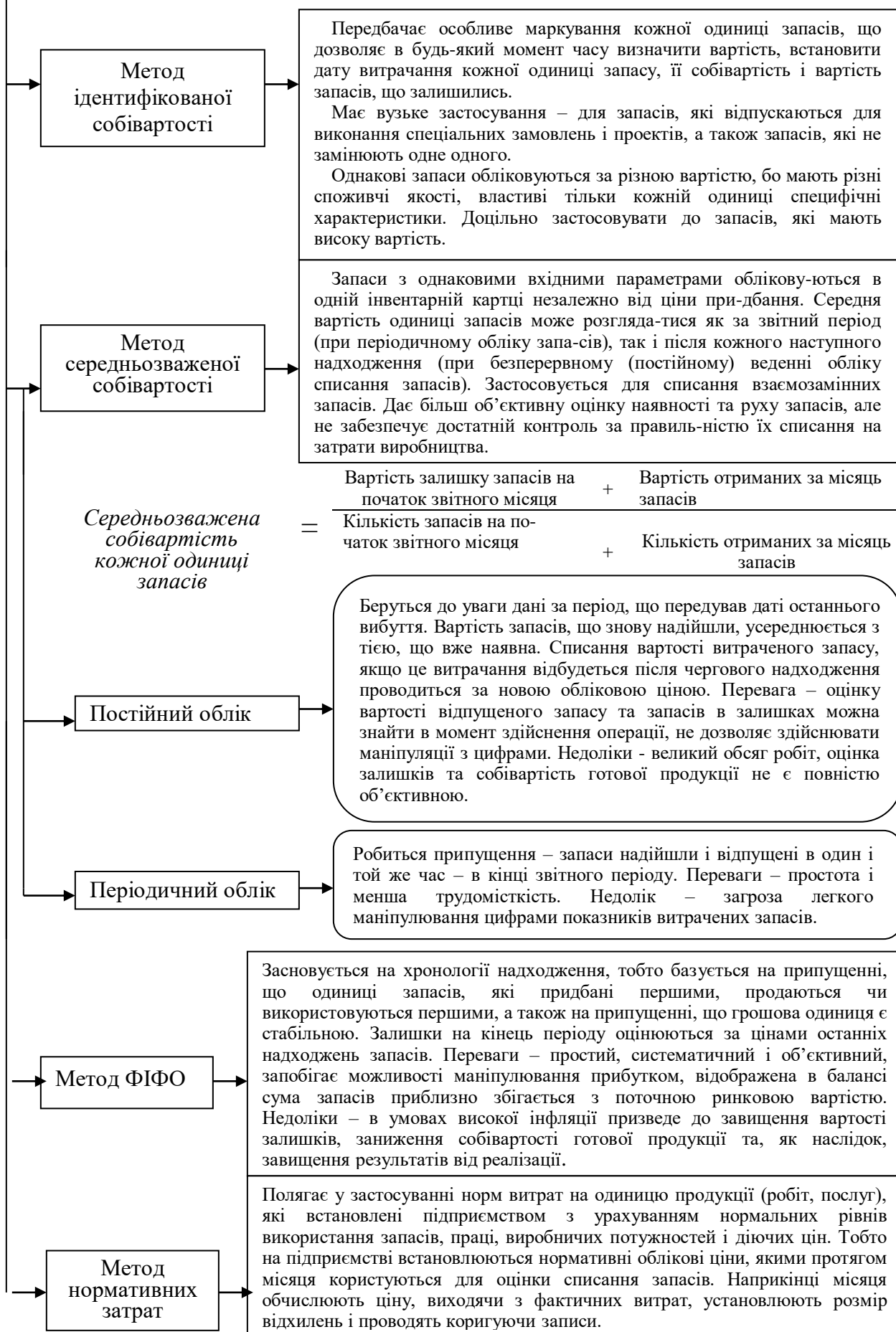
Протягом місяця реалізовано 180 одиниць:

- 1) 70 од. за ціною 55,80 грн./од.;
- 2) 50 од. за ціною 60,00 грн./од.;
- 3) 60 од. за ціною 61,20 грн./од.

Усі ціни зазначені без урахування ПДВ.

Розрахунок списання запасів методом ідентифікованої собівартості в цьому випадку необхідно зробити таким чином (табл. 8.4):

МЕТОДИ ОЦІНКИ ВИБУТТЯ ЗАПАСІВ



Приклад 8.1. Залишок товару на початок місяця становив 3906,00 грн. (70 одиниць за ціною 55,80 грн.).

У звітному періоді товар отримувався двічі:

- 1) 60 од. за ціною 60,00 грн./од.;
- 2) 70 од. за ціною 61,20 грн./од.

Протягом місяця реалізовано 180 одиниць:

- 1) 70 од. за ціною 55,80 грн./од.;
- 2) 50 од. за ціною 60,00 грн./од.;
- 3) 60 од. за ціною 61,20 грн./од.

Усі ціни зазначені без урахування ПДВ.

Розрахунок списання запасів методом ідентифікованої собівартості в цьому випадку необхідно зробити таким чином (табл. 8.4):

Таблиця 8.4.

Списання запасів методом ідентифікованої собівартості

Дата	Залишок на початок			Надійшло			Вибуло			Залишок на кінець		
	кількість, од.	ціна за од.	сума, грн.	кількість, од.	ціна за од.	сума, грн.	кількість, од.	ціна за од.	сума, грн.	кількість, од.	ціна за од.	сума, грн.
02.05	70	55,80	3906,00	—	—	—	70	55,80	3906,00	—	—	—
16.05	—	—	—	60	60,0	3600,00	50	60,00	3000,00	10	60,00	600,00
25.05	—	—	—	70	61,20	4284,00	60	61,20	3672,00	10	61,20	612,00
Разом	70	—	3906,00	130	—	7884,00	180	—	10578,00	20	—	1212,00

Собівартість запасів, що вибули, становить:

$$70 \times 55,80 + 50 \times 60,00 + 60 \times 61,20 = 10578,00 \text{ (грн.)}$$

Собівартість товару на кінець звітнього періоду дорівнює:

$$10 \times 60,00 + 10 \times 61,20 = 1212,00 \text{ (грн.)}$$

Зазначену суму можна перевірити так:

$$3906,00 + 7884,00 - 10578,00 = 1212,00 \text{ (грн.)}$$

Метод середньозваженої собівартості (за звітний період)

Метод середньозваженої собівартості чудово підійде для підприємств, що мають велику кількість запасів різної номенклатури.

При цьому для розрахунку середньозваженої собівартості запасів використовують **один з таких способів:**

- 1) за звітний місяць ([п. 18 П\(С\)БО 9](#));
- 2) на дату здійснення операції ([п. 19 П\(С\)БО 9](#)).

Періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів визначають у наказі про облікову політику підприємства.

Розглянемо кожен із зазначених способів. Розпочнемо з першого.

Ті, хто обрав цей метод, розраховують середньозважену собівартість одиниці запасів шляхом ділення сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітної місяця і запасів, отриманих у звітному місяці, на сумарну кількість запасів на початок звітної місяця та запасів, отриманих у звітному місяці. Тобто собівартість запасів, що вибули, визначається один раз – **наприкінці звітної місяця.**

Цей розрахунок можна представити у вигляді формули:

$$C/c_{\text{ср}} = \frac{C_{\text{н}} + C_{\text{пост}}}{z_{\text{н}} + z_{\text{пост}}},$$

де $C/v_{\text{ср}}$ — середньозважена собівартість одиниці певного виду запасів, грн.;

$V_{\text{п}}$ — вартість залишку запасів на початок звітної місяця, грн.;

$V_{\text{над}}$ — вартість запасів, що надійшли у звітному місяці, грн.;

$Z_{\text{п}}$ — кількість одиниць певного виду запасів на початок місяця, од.;

$Z_{\text{над}}$ — кількість одиниць запасів цього виду, що надійшли у звітному місяці, од.

Використовуючи умови прикладу 8.1, визначимо середньозважену собівартість запасів (за звітний період) у табл. 8.5.

Таблиця 8.5.

Метод середньозваженої собівартості (за звітний період)

Дата	Залишок на початок			Надійшло			Вибуло			Залишок на кінець		
	кількість, од.	ціна за од.	сума, грн.	кількість, од.	ціна за од.	сума, грн.	кількість, од.	ціна за од.	сума, грн.	кількість, од.	ціна за од.	сума, грн.
02.05	70	55,80	3906,00	—	—	—	—	—	—	—	—	—
16.05	—	—	—	60	60,00	3600,00	—	—	—	—	—	—
25.05	—	—	—	70	61,20	4284,00	—	—	—	—	—	—
Разом	70	55,80	3906,00	130	—	7884,00	180	58,95	10611,00	20	58,95	1179,00

Середньозважену собівартість одиниці запасів, що вибули, визначають так:

$$(3906,00 + 7884,00) : (70 + 130) = 58,95 \text{ (грн./од.)}$$

Таким чином, загальна вартість запасів, що вибули за звітний місяць, складе:

$$58,95 \times 180 = 10611,00 \text{ (грн.)}$$

Вартість залишку запасів на кінець місяця дорівнює:

$$58,95 \times 20 = 1179,00 \text{ (грн.) або}$$

$$3906,00 + 7884,00 - 10611,00 = 1179,00 \text{ (грн.)}$$

Метод середньозваженої собівартості (на дату операції)

У цьому випадку оцінку кожної операції з вибуття запасів здійснюють за середньозваженою собівартістю шляхом ділення сумарної вартості таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на цю ж дату. Тобто в розрахунку середньозваженої собівартості одиниці запасів беруть участь вартість і кількість запасів **на певну дату**.

Формулу розрахунку середньозваженої собівартості для цього випадку можна зобразити так:

$$C/V_{\text{сер}} = V_{\text{зопер}} : Z_{\text{опер}},$$

де $V_{\text{зопер}}$ — сумарна вартість запасів на дату операції, грн.;

$Z_{\text{опер}}$ — кількість запасів на дату операції, од.

Зверніть увагу: при цьому способі середньозважену собівартість запасів визначають на кожну дату їх вибуття

Користуючись умовами прикладу 8.1, покажемо розрахунок середньозваженої собівартості на дату операції (табл. 8.6):

Таблиця 8.6.

Метод середньозваженої собівартості (на дату операції)

Дата	Залишок на початок			Надійшло			Вибуло			Залишок на кінець		
	кількість, од.	ціна за од.	сума, грн.	кількість, од.	ціна за од.	сума, грн.	кількість, од.	ціна за од.	сума, грн.	кількість, од.	ціна за од.	сума, грн.
02.05	70	55,80	3906,00	—	—	—	—	—	—	—	—	—
10.05	—	—	—	—	—	—	70	55,80	3906,00	—	—	—
16.05	—	—	—	60	60,00	3600,00	—	—	—	—	—	—
21.05	—	—	—	—	—	—	50	60,00	3000,00	—	—	—
25.05	—	—	—	70	61,20	4284,00	—	—	—	—	—	—
30.05	—	—	—	—	—	—	60	61,05	3663,00	—	—	—
Разом	70	55,80	3906,00	130	—	7884,00	180	—	10569,00	20	61,05	1221,00

Середньозважена собівартість одиниці запасів на дату операції розраховується так:

1) станом на 10.05:

$$3906,00 : 70 = 55,80 \text{ (грн.)};$$

2) станом на 21.05:

$$(3906,00 - 3906,00 + 3600,00) : (70 - 70 + 60) = 60,00 \text{ (грн.)};$$

3) станом на 30.05:

$$(3600,00 - 3000,00 + 4284,00) : (60 - 50 + 70) = 61,05 \text{ (грн.)}$$

Вартість запасів на кінець звітної місяця:

$$20 \times 61,05 = 1221,00 \text{ (грн.) або}$$

$$3906,00 + 7884,00 - 10569,00 = 1221,00 \text{ (грн.)}$$

Метод ФІФО

Оцінка запасів за методом ФІФО (від англ. FIFO — first in first out) ґрунтується на припущенні, що запаси використовують у тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство. Тобто запаси, придбані першими, продаються першими. У свою чергу, запаси, що залишилися на кінець періоду, були придбані або виготовлені в останню чергу.

З розрахунком собівартості запасів, що вибули, методом ФІФО ознайомимо вас, використовуючи дані прикладу 8.1. Розрахунок представимо в табл. 8.7.

Таблиця 8.7.

Списання запасів методом ФІФО

Дата	Залишок на початок			Надійшло			Вибуло			Залишок на кінець		
	кількість, од.	ціна за од.	сума, грн.	кількість, од.	ціна за од.	сума, грн.	кількість, од.	ціна за од.	сума, грн.	кількість, од.	ціна за од.	сума, грн.
02.05	70	55,80	3906,00	—	—	—	—	—	—	—	—	—
10.05	—	—	—	—	—	—	70	55,80	3906,00	—	—	—
16.05	—	—	—	60	50,00	3600,00	—	—	—	—	—	—
21.05	—	—	—	—	—	—	50	60,00	3000,00	—	—	—
25.05	—	—	—	70	61,20	4284,00	—	—	—	—	—	—
30.05	—	—	—	—	—	—	10	60,00	600,00	—	—	—
							50	61,20	3060,00			
Разом	70	—	3906,00	130	—	7884,00	180	—	10566,00	20	61,20	1224,00

Собівартість запасів, що вибули, становить:

$$70 \times 55,80 + 50 \times 60,00 + 10 \times 60,00 + 50 \times 61,20 = 10566,00 \text{ (грн.)}$$

Собівартість запасів на кінець звітної періоду дорівнює:

$$20 \times 61,20 = 1224,00 \text{ (грн.) або}$$

$$3906,00 + 7884,00 - 10566,00 = 1224,00 \text{ (грн.)}$$

Метод нормативних витрат

За методом нормативних витрат собівартість запасів, що вибули, визначають виробничі підприємства виходячи з норм витрат на виготовлення одиниці продукції (робіт, послуг). Норми витрат підприємства встановлюють самостійно з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін ([п. 21 П\(С\)БО 9](#)).

Зауважте: щоб нормативні витрати були максимально наближені до фактичних, потрібно регулярно перевіряти і переглядати норми витрат і ціни.

Оцінку продукції (робіт, послуг) за нормативними витратами на дату балансу (або на кінець місяця) коригують до **фактичної виробничої собівартості**.

Цей метод широко використовується при оцінці НЗВ і готової продукції на підприємствах з масовим і багатосерійним виробництвом. Розглянемо застосування методу нормативних витрат на прикладі.

Приклад 8.2. На початок травня на складі виробничого підприємства готова продукція була відсутня. Протягом цього місяця на склад трьома партіями надійшла готова продукція в такій кількості:

- 1) 60 шт.;
- 2) 90 шт.;
- 3) 75 шт.

У цьому ж місяці зі складу тричі була реалізована готова продукція в кількості:

- 1) 55 шт.;
- 2) 75 шт.;
- 3) 80 шт.

Нормативна вартість одиниці продукції в травні становить 90,00 грн., а фактична собівартість — 95,00 грн.

Розрахунок списання запасів методом нормативних витрат наведемо в табл. 8.8.

Таблиця 8.8.

Списання запасів методом нормативних витрат

Дата	Залишок на початок			Надійшло			Вибуло			Залишок на кінець		
	кількість, шт.	ціна за шт.	Сума, грн.	кількість, шт.	ціна за шт.	Сума, грн.	кількість, шт.	ціна за шт.	Сума, грн.	кількість, шт.	ціна за шт.	Сума, грн.
02.05	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
04.05	—	—	—	60	90,00	5400,00	—	—	—	—	—	—

14.05	—	—	—	—	—	—	55	90,00	4950,00	—	—	—
17.05	—	—	—	90	90,00	8100,00	—	—	—	—	—	—
23.05	—	—	—	—	—	—	75	90,00	6750,00	—	—	—
29.05	—	—	—	75	90,00	6750,00	—	—	—	—	—	—
31.05	—	—	—	—	—	—	80	90,00	7200,00	—	—	—
Дове дення до факти чної собіва рності	—	—	—	225	5,00	1125,00	210	5,00	1050,00	—	—	—
Разом	—	—	—	225	95,00	21375,00	210	95,00	19950,00	15	95,00	1425, 00

Вартість готової продукції, що вибула, становить:

$$55 \times 90,00 + 75 \times 90,00 + 80 \times 90,00 + 1050,00 = 19950,00 \text{ (грн.)}$$

Залишок готової продукції на кінець місяця:

$$15 \times 95,00 = 1425,00 \text{ (грн.) або}$$

$$21375,00 - 19950,00 = 1425,00 \text{ (грн.)}$$

Метод ціни продажу

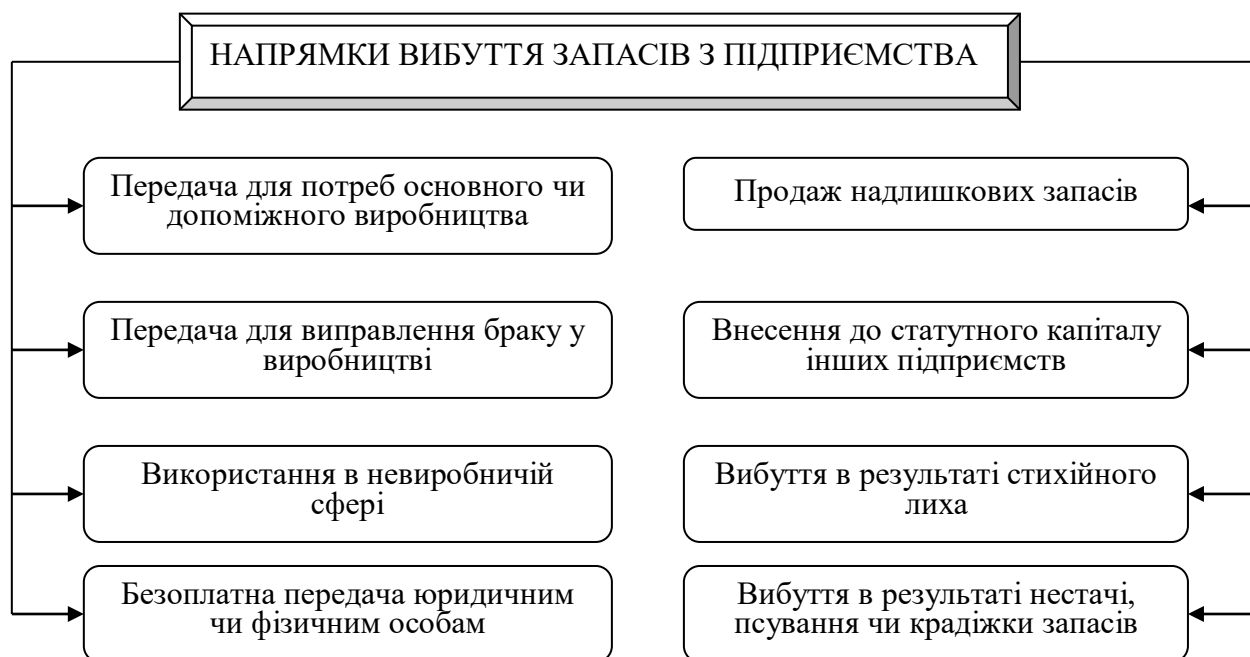
Цей метод визначення собівартості реалізації запасів годиться для використання підприємствами роздрібною торгівлі, які мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торгової націнки.

Метод базується на застосуванні середнього відсотка торгової націнки на товари. Собівартість реалізації в такому разі визначають як різницю між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торгової націнки на ці товари. Суму торгової націнки на реалізовані товари обчислюють як добуток продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і середнього відсотка торгової націнки.

У свою чергу, **середній відсоток торгової націнки** розраховують діленням суми залишку торгових націнок на початок звітної місяця і торгових націнок у продажній вартості отриманих у звітному місяці товарів на суму продажною (роздрібною) вартістю залишку товарів на початок звітної місяця і продажною (роздрібною) вартістю отриманих у звітному місяці товарів.

Детальніше з порядком списання запасів за методом ціни продажу ви ознайомитеся при вивенні дисципліни «Бухгалтерський облік в підприємствах торгівлі і ресторанного господарства»

2. Синтетичний облік вибуття запасів зі складу



Облік списання запасів, що вибули зі складу, залежить від того, як був організований облік ТЗВ. Якщо ТЗВ враховувались на окремому рахунку, то протягом місяця списання вартості запасів здійснюється за прийнятим методом їх оцінки, а в кінці місяця списанню підлягає і сума ТЗВ, яка відноситься згідно розрахунку до таких запасів.

Таблиця 8.9.

Основні бухгалтерські записи з обліку вибуття запасів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Списано виробничі запаси, що були використані на капітальне будівництво власними силами чи капітальний ремонт, на здійснення інших капітальних інвестицій	15 «Капітальні інвестиції»	20«Виробничі запаси», 20 ТЗВ «Виробничі запаси»	14000
2	Списано виробничі запаси, відпущені на виробництво	23 «Виробництво»	20«Виробничі запаси», 20 ТЗВ «Виробничі запаси»	65000
3	Списано виробничі запаси, що відпущені для виправлення браку продукції	24«Брак у виробництві»	20«Виробничі запаси», 20 ТЗВ «Виробничі запаси»	200

Продовження табл.8.9.

4	Списано виробничі запаси на витрати, - пов'язані з організацією виробництва й керування цехами; - пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства; - пов'язані зі збутом продукції, товарів, послуг	91 «Загально виробничі витрати» 92 «Адміністративні витрати» 93«Витрати на збут»	20«Виробничі запаси», 20 тзв «Виробничі запаси»	1000 1400 2000
5	Списано собівартість реалізованих виробничих запасів	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	20«Виробничі запаси», 20 тзв «Виробничі запаси»	123500
6	Списано виявлену нестачу виробничих запасів	947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»	20«Виробничі запаси», 20 тзв «Виробничі запаси»	100
7	Відображено на позабалансовому рахунку суму нестачі понад норм убутку	072«Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей»		100
8	Списано виробничі запаси, що відпущені на утримання соціальних об'єктів, які знаходяться на балансі підприємства	949 «Інші витрати операційної діяльності»	20«Виробничі запаси», 20 тзв «Виробничі запаси»	2100
9	Списано виробничі запаси, що безкоштовно передані іншим підприємствам	977«Інші витрати» (949«Інші витрати операційної діяльності»)	20«Виробничі запаси», 20 тзв «Виробничі запаси»	500
9а	Нараховане податкове зобов'язання з ПДВ, виходячи зі звичайних цін	977«Інші витрати» (949«Інші витрати операційної діяльності»)	641 _{ПДВ}	100
10	Списано виробничі запаси, втрачені в результаті надзвичайних подій	977 «Надзвичайні витрати»	20«Виробничі запаси», 20 тзв «Виробничі запаси»	1800

В економічній літературі зустрічаються різні підходи до відображення передачі запасів до статутного капіталу іншого підприємства:

Облік передачі запасів до статутного капіталу іншого підприємства

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	- Відображено заборгованість підприємства-емітента за передані запаси виходячи з погодженої справедливої вартості - Нараховані зобов'язання з ПДВ	377«Розрахунки з іншими дебіторами» 746«Інші доходи»	746«Інші доходи» 641«Розрахунки за податками»
	- Списана первісна вартість переданих до статутного капіталу запасів	977«Інші витрати»	20«Виробничі запаси»
2.	Передано уповноваженій особі запаси як внесок до статутного фонду	377«Розрахунки з іншими дебіторами»	20«Виробничі запаси» (281«Товари на складі»)
	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	377«Розрахунки з іншими дебіторами»	641«Розрахунки за податками»
	Зареєстроване ТОВ	14«Довгострокові фінансові інвестиції»	377«Розрахунки з іншими дебіторами»
	Одночасно відображено доходи від придбання фінансових інвестицій	14«Довгострокові фінансові інвестиції»	746«Інші доходи»
3.	- Відвантажені запаси емітенту	361«Розрахунки з вітчизняними покупцями»	70 «Доходи від реалізації»
	- Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	70 «Доходи від реалізації»	641«Розрахунки за податками»
	- Списана балансова вартість запасів	90 «Собівартість реалізації»	20«Виробничі запаси»

Лекція 20 (1 години)

Облік операцій з малоцінними та швидкозношуваними предметами (МШП)

1. Особливості документування та обліку МШП

1. Особливості документування та обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів (МШП)

МШП – запаси, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року. Для

МШП характерна багаторазова участь у виробництві і збереження натуральної (речової) форми.

Для обліку руху МШП застосовуються форми первинних документів, затверджені наказами Міністерства статистики України № 145 від 22.05.96 р. „Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів” (ф. № МШ-1 – МШ 8) та від 21.06.96 р. № 193 „Про затвердження типових первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів” (ф. № М-4; № М-8, 9; № М-11; № М-12).

Таблиця 8.11.

Форми первинних документів для обліку руху МШП

№ з/п	№ форми	Назва форми	Призначення документу
1	2	3	4
1	МШ-1	Відомість на повернення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв)	Використовується для обліку зміни запасу інструментів (пристроїв) на тих підприємствах, де облік ведеться за принципом встановлення постійного обмінного фонду. Відомість складається при необхідності заміни постійного запасу інструментів (пристроїв), на підставі її даних вносяться зміни до карток складського обліку матеріалів (ф. № М-12).
2	МШ-2	Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів	Використовується для обліку МШП, які були видані під розписку працівнику для тривалого використання. Заповнюється на кожного працівника, який одержав МШП.
3	МШ-3	Замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристроїв)	Застосовується для обліку інструментів (пристроїв), які передаються на заточування або ремонт. Характерна для тих підприємств, де заточування та ремонт проводяться в централізованому порядку.
4	МШ-4	Акт на вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів	Застосовується для обліку зіпсованих і втрачених МШП. При пред'явленні працівником акта вибуття замість непридатного або втраченого предмета йому видається придатний, що записується в формі МШ-2. Акт вибуття додається до актів на списання (ф. № МШ-5 і № МШ-8).
5	МШ-5	Акт на списання інструментів (пристроїв) та їх обмін на придатні	Застосовується для оформлення списання інструментів (пристроїв), що стали непридатними, та обміну їх на придатні на тих підприємствах, де облік ведеться за принципом встановлення постійного обмінного фонду. Складається на підставі актів вибуття (ф. № МШ-4). Виданий інструмент (пристрій) в порядку обміну за актами в картці обліку матеріалів (ф. № М-12) не відображається.

Продовження табл. 8.11

6	МШ-6	Особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв	Використовується для обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів, які видаються працівникам підприємства для індивідуального користування.
7	МШ-7	Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв	Застосовується для обліку видачі спецодягу, спецвзуття працівникам підприємства в індивідуальне користування за встановленими нормами. А також для обліку приймання від працівників спецодягу, спецвзуття та прання, дезинфекцію, ремонт та зберігання. Форма заповнюється окремо на видачу і повернення спецодягу спецвзуття та запобіжних засобів.
8	МШ-8	Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів	Застосовується для оформлення списання морально застарілих, зношених і непридатних для подальшого використання інструментів (пристроїв), спецодягу, спецвзуття, запобіжних засобів по закінченню строку носіння, інших МШП і здавання їх до комор для утилю. Акт складається на підставі разових актів вибуття (ф. № МШ-4).
9	М-4	Прибутковий ордер	Призначений для кількісно-сумового обліку матеріалів, які надійшли від постачальників або з переробки. Заповнюється в день надходження запасів при відсутності розбіжностей з документами постачальника. Використовується для оперативного обліку на складах, аналітичного та синтетичного обліку надходження запасів
10	М-8	Лімітно-забірна картка (на одне найменування матеріалів та багаторазовий відпуск)	Призначена для оформлення відпуску матеріалів (на одне або декілька найменувань), які систематично споживаються при виготовленні продукції, а також для поточного контролю за дотриманням встановлених лімітів випуску запасів на виробничі потреби. В ЛЗК цеху розписується комірник, а в ЛЗК складу – представник цеху. Використовується для оперативного обліку на складі, аналітичного і синтетичного обліку відпуску запасів в межах затвердженого ліміту.
11	М-9	Лімітно-забірна картка (для багаторазового відпуску 2-5 найменувань матеріалів)	
12	М-11	Накладна-вимога на відпуск матеріалів (внутрішнє переміщення матеріалів)	Застосовується для обліку руху матеріалів всередині підприємства. Використовується для оперативного обліку на складах, аналітичного і синтетичного обліку руху запасів в бухгалтерії
13	М-12	Картка складського обліку матеріалів	Використовується для обліку виробничих запасів на складі



Аналітичний облік – за видами предметів по однорідних групах, встановлених, виходячи з потреб підприємства, місцями зберігання, МВО.

Вартість МШП, що передані в експлуатацію, виключається зі складу активів (списується з балансу) з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації та відповідальними особами протягом строку їх фактичного використання.

Таблиця 8.12

Основні господарські операції з руху МШП

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Одержані МШП від постачальника (сума без ПДВ)	22 «МШП»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
2	Одержані МШП як внесок до статутного капіталу (без ПДВ)	22 «МШП»	46 «Неоплачений капітал»
3	Відображено надходження МШП призначених для цільового використання	22 «МШП»	48«Цільове фінансування і цільове надходження»
4	Безоплатно отримані МШП	22 «МШП»	718«Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»
5	Оприбутковані на склад повернуті з експлуатації МШП	22 «МШП»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»

Продовження табл. 8.12

6	Відпущено зі складу (передані в експлуатацію) МШП для власних потреб на: - капітальне будівництво - виробництво продукції - загальновиробничі потреби - адміністративні потреби - забезпечення збуту продукції тощо	15«Капітальні інвестиції» 23«Виробництво» 91«Загальновиробничі витрати» 92«Адміністративні витрати» 93«Витрати на збут»	22 «МШП» 22 «МШП» 22 «МШП» 22 «МШП»
7	Списано вартість реалізованих МШП	943 «Сумнівні та безнадійні борги»	22 «МШП»
8	Списана сума уцінки МШП до чистої вартості їх реалізації	946«Втрати від знецінення запасів»	22 «МШП»
9	Списано нестачу МШП за їх балансовою вартістю	947«Нестачі і втрати від псування цінностей»	22 «МШП»
10	Списана первісна вартість МШП, відвантажених за договором обміну на подібні МШП з одночасним відображенням дебіторської заборгованості	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	22 «МШП»
11	Списана різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих за договором подібного обміну МШП	949 «Інші витрати операційної діяльності»	22 «МШП»

Лекція 21 (1 година)**Облік паливно-мастильних матеріалів (ПММ)**

Цільова спрямованість: засвоїти документування та облік придбання та списання ПММ.

Питання для розгляду:

1. ПММ – їх види, призначення, аналітичний облік
2. Документальне оформлення та облік придбання палива
3. Документальне оформлення та облік списання ПММ

1. ПММ – їх види, призначення, аналітичний облік

Термін «паливно-мастильні-матеріали» (ПММ) не має стандартизації на державному рівні.

ПММ – це матеріали (паливо для двигунів автомобілів, дизельне паливо, масло, змазка), які призначенні для транспортних засобів і сільськогосподарської техніки.

Згідно з поясненнями ДПІ при визначенні термінів «паливо» і «Змашування» слід орієнтуватися на п. 4.27 ДСТУ 3437-96 «Нафтопродукти».

«Нафтопродукти»	
<i>Паливо</i>	загальне поняття, яким позначають матеріали, які використовуються в якості джерела енергії. Паливо використовують для двигунів внутрішнього згорання
<i>Змазка</i>	пластичний матеріал, у вигляді структурованого загусником масла, який використовуються для зменшення тертя, консервації виробів і герметизації щільності
<i>Продукти переробки палива</i>	включають авіаційне та автомобільне паливо, газотурбінне паливо бензинового типу, газотурбінне томливо керосинового типу, керосин технічний і опалюваний, нафта, дизельне паливо мазут топковий, котельно-пічне паливо, промислові спирти, змазки
<i>Нафта</i>	мінеральна речовина, які складається із суміші вуглеців водню природного походження, зі змінними показниками щільності та в'язкості
<i>Проріджене нафтяне паливо</i>	легкі фракції вуглеців водню (пропан, бутан, або їх суміш), отримані внаслідок переробки нафти на нафтопереробних підприємствах, проріджені шляхом стиснення або охолодження
<i>Нафтозаводське паливо (не проріджене)</i>	неконденсоване паливо, отримане при перегонці нафти, або обробки нафтопродуктів (процес крекінга) на нафтопереробних підприємствах. Складається в основному з водню, метану, етану та олефінів
<i>Авіаційне паливо</i>	складається з легких вуглеців водню, які дистилізовані за температурою від 35° С до 170° С, з подальшою обробкою до досягнення октанового числа в межах 80-145 RON
<i>Автомобільне паливо</i>	складається з легких вуглеців водню, які дистилізовані за температурою від 35° С до 215° С, з подальшою обробкою до досягнення октанового числа в межах 80-100 RON
<i>Газотурбінне паливо бензинового типу</i>	отримане шляхом суміші керосину та бензину таким чином, щоб склад ароматичних вуглеців не перевищував 25%. Для підвищення стійкості можуть додаватися присадки
<i>Газотурбінне паливо керосинного типу</i>	середня фракція нафтопродуктів, яка має властивості керосину, з максимальним складом ароматичних вуглеців до 22%
<i>Керосин</i>	середня фракція дистиляції нафти, яка використовується як паливо для деяких типів двигунів і як побутове паливо
<i>Лігроїн (нафта)</i>	включає легкі або середні фракції нафтопродуктів, які охоплюють нижню частину діапазону автомобільного бензину та початок діапазону керосину. Розрізняють нафту широкого профілю та вузького профілю, останній з яких можна розділити

	на легкий, середній та важкий лігроїн. В основному використовується для процесів ріформінга та в хімічній промисловості
<i>Газойль (дизельне пальне)</i>	отримують шляхом атмосферного перегону найбільш тяжких фракцій нафти. Використовується як паливо для дизельних двигунів, в опалювальних устаткуваннях, а також як сировина для нафтохімічної промисловості
<i>Мазут</i>	остаточні важкі фракції нафтопродуктів, отримані шляхом атмосферної перегонки нафти. Використовується на судах і в промисловості, побутових і опалювальних установках
<i>Промислові спирти</i>	легкі фракції, отримані в результаті перегонки нафти
<i>Масла та змазки</i>	В'язкі вуглеці водню, які мають велику кількість парафіну. До них відносяться всі сорти масел, у т.ч. консистентні змазки, змазки не мінерального походження, регенеровані масла
<i>Нафтяний кокс</i>	Тверді залишки чорного кольору від процесів крекінгу та перегонки тяжких фракцій нафти, які складаються в основному з вуглецю
<i>Інші нафтопродукти</i>	Інші нафтопродукти, наприклад гудрон, сіра, жир, парафін та ін.

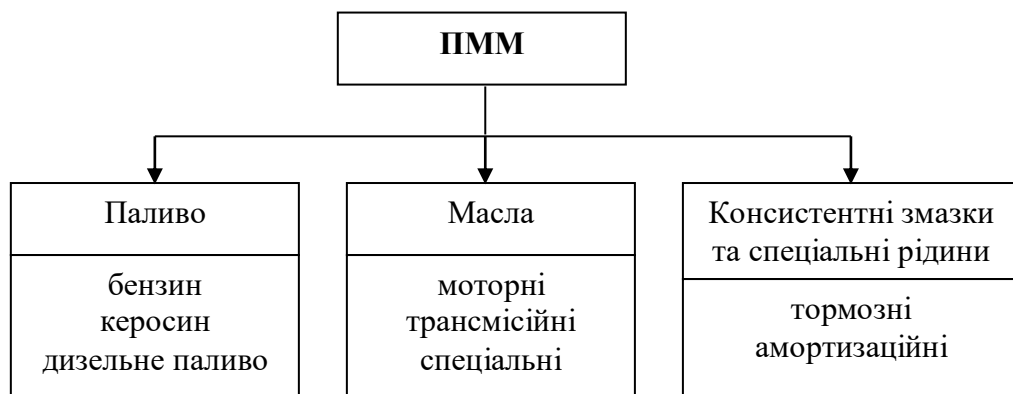


Рис. 8.9 – Класифікація ПММ

2. Документальне оформлення та облік придбання палива

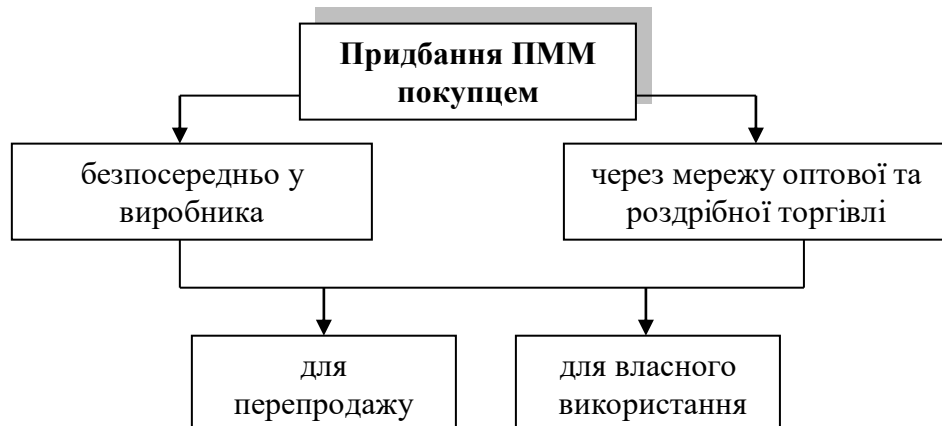


Рис. 8.10 – Джерела надходження та використання ПММ

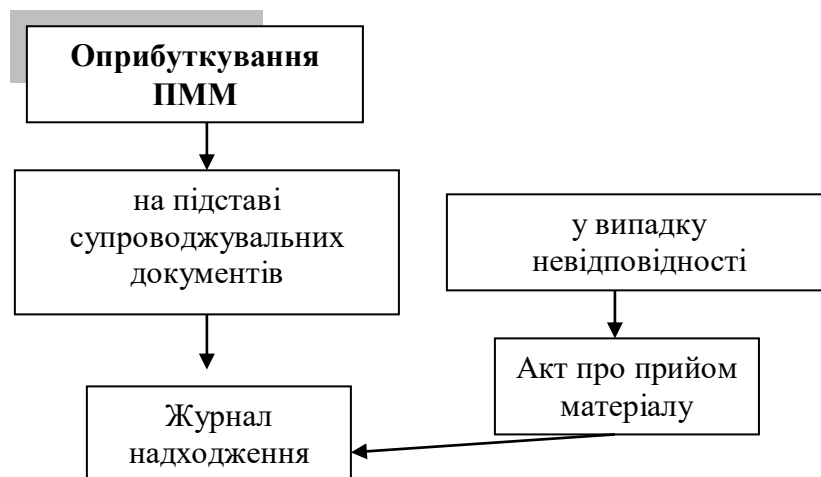
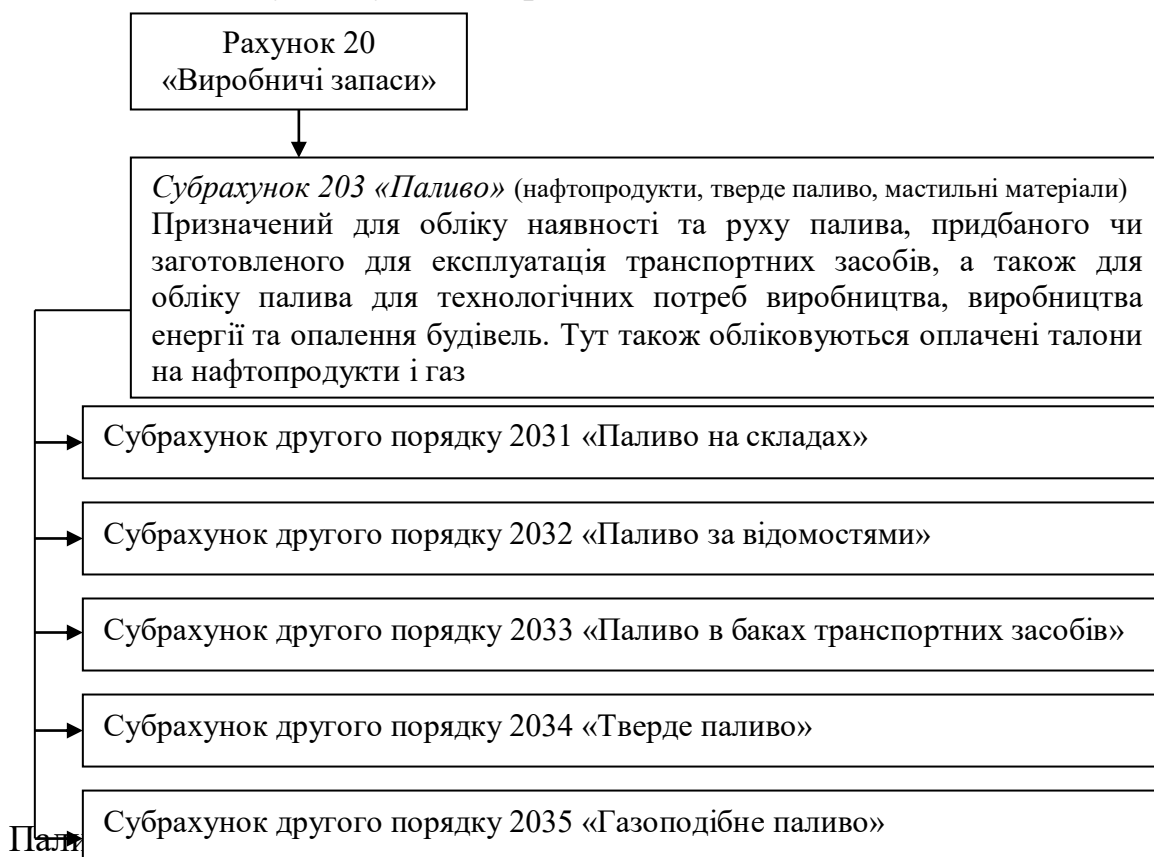


Рис. 8.11 – Схема документування придбання ПММ



якої визначається відповідно з П(С)БО 9.

Облік і відображення ПММ на рахунках бухгалтерського обліку покупця багато в чому залежить від способу заправки транспортних засобів.



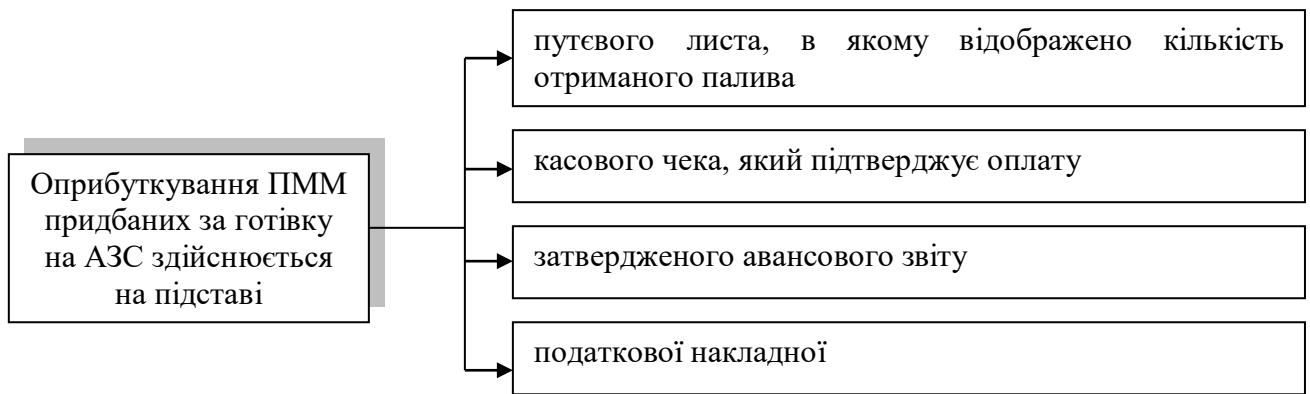


Рис. 8.12 –Способи заправки транспортних засобів ПММ

Таблиця 8.13.

Відображення операцій в обліку з придбання ПММ за безготівковим розрахунком в системі рахунків

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
I	<i>Підприємством за безготівковим розрахунком придбано ПММ на суму 1500,00 грн. (в т.ч. ПДВ – 250,00 грн.). Придбані ПММ призначені для заправки вантажних автомобілів підприємства. Вартість перевезення транспортною організацією...120 грн., в т.ч. ПДВ 20% – 20,00 грн.</i>			
<i>Оплата здійснюється після отримання ПММ</i>				
1.	Оприбутковано ПММ	1250	203 «Паливо»	631«Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
2.	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	250	641 «Розрахунки за податками»	631«Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
3.	Оплачено рахунок постачальника	1500	631«Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
4.	Сума ТЗВ включена в первісну вартість ПММ	100	203 «Паливо»	631«Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
5.	Відображено суму ПДВ, яка припадає на ТЗВ	20	641 «Розрахунки за податками»	631«Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
6.	Оплачено послуги транспортної організації	120	631«Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»

<i>Передплата</i>				
1.	Здійснено передплату	1500	371 «Розрахунки за виданими авансами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
2.	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	250	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»
3.	Оприбутковано ПММ	1250	203 «Паливо»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
4.	Списано суму відображеного раніше податкового кредиту з ПДВ	250	644 «Податковий кредит»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
5.	Здійснено залік заборгованості	1500	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	371 «Розрахунки за виданими авансами»
6.	Здійснено передплату транспортній організації	120	371 «Розрахунки за виданими авансами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
7.	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	20	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»
8.	Сума ТЗВ включено в первісну вартість товарів	100	203 «Паливо»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
9.	Списано суму відображеного раніше податкового кредиту	20	644 «Податковий кредит»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
10.	Здійснено залік заборгованості	120	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	371 «Розрахунки за виданими авансами»
II	<i>Підприємством за безготівковим розрахунком придбано ПММ на суму 1200,00 грн. (в т.ч. ПДВ – 200,00 грн.). Придбані ПММ призначені для заправки легкового автотранспорту.</i>			
1.	Здійснено передплату	1200	371 «Розрахунки за виданими авансами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
2.	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	200	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»
3.	Оприбутковано ПММ	1000	203 «Паливо»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
4.	Списано суму відображеного раніше податкового кредиту з ПДВ	200	644 «Податковий кредит»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
5.	Здійснено залік заборгованості	1200	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	371 «Розрахунки за виданими авансами»

Продовження табл. 8.13

III	<i>Підприємство за безготівковим розрахунком було придбано ПММ на суму 1200 грн., в т.ч. ПДВ – 200 грн. ПММ були призначені для заправки вантажних авто, тому понесені витрати на їх придбання були включені в податковому обліку до складу ВВ, а суму ПДВ було відображено в складі податкового кредиту. Проте в звітному періоді частина придбаних ПММ на суму 240 грн. (в т.ч. ПДВ – 40грн.) використовувалися для заправки легкових авто</i>			
1.	Здійснено передплату постачальнику за ПММ	1200	371 «Розрахунки за виданими авансами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
2.	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ (при наявності податкової накладної)	200	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»
1	2	3	4	5
3.	Оприбутковано ПММ на склад покупця	1000	203 «Паливо на складі»	631«Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
4.	Списано суму податкового кредиту з ПДВ	200	644 «Податковий кредит»	631«Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
5.	Здійснено залік заборгованості	1200	631«Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	371 «Розрахунки за виданими авансами»
6.	В звітному періоді відпущені ПММ для потреб легкових авто	200	203 «Паливо в баках транспортних засобів»	203 «Паливо на складі»

Таблиця 8.14

Відображення операцій в обліку з придбання ПММ за відомостями в системі рахунків

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
<i>Покупцем були оформлені відомості на відпуск ПММ на суму 2400,00 грн. (в т.ч. ПДВ – 400,00 грн.). Покупцем придбані ПММ призначені для вантажних автомобілів. Протягом звітнього періоду за пред'явленням відомостей на АЗС покупцем були отримані ПММ на суму 1800,00 грн. (в .ч. ПДВ – 300,00 грн.)</i>				
<i>В продавця</i>				
1.	Надійшли грошові кошти від покупця	2400	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	681 «Розрахунки за авансами одержаними»
2.	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	400	643 «Податкові зобов'язання»	641«Розрахунки за податками»
3.	Відображено реалізацію ПММ покупцями	2400	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	702 «Дохід від реалізації товарів»
4.	Списано суму податкових зобов'язань з ПДВ	400	702 «Дохід від реалізації товарів»	643 «Податкові зобов'язання»
5.	Здійснено залік заборгованості	2400	681 «Розрахунки за авансами одержаними»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»
6.	Списано суму торгової націнки, яка припадає на реалізовані ПММ	900*	285 «Торгова націнка»	282 «Товари в торгівлі»

Продовження табл. 8.14

7.	Відображено собівартість реалізованих ПММ	1100*	902 «Собівартість реалізованих товарів»	282 «Товари в торгівлі»
8.	Дохід від реалізації ПММ віднесено на фінансовий результат	2000	702 «Дохід від реалізації товарів»	791 «Результат операційної діяльності»
9.	Собівартість реалізованих ПММ віднесено на фінансовий результат	1100*	791 «Результат операційної діяльності»	902 «Собівартість реалізованих товарів»
10.	Прийняті на зберігання реалізовані продавцем ПММ за вартістю продажу (з урахуванням ПДВ)	2400	023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні»	-
11.	Протягом звітного періоду за пред'явленням відомостей (талонів, старт-карт) на АЗС відпущено ПММ покупцю на суму 1800,00 грн. (в т.ч. ПДВ - 300,00 грн.)	1800	-	023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні»
<i>У покупця</i>				
1.	Здійснено передплату постачальнику ПММ	2400	371 «Розрахунки за виданими авансами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
2.	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	400	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»
3.	Оприбутковано ПММ	2000	203 «Паливо за відомостями»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
4.	Списано суму відображеного раніше податкового кредиту з ПДВ	400	644 «Податковий кредит»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
5.	Здійснено залік заборгованості	2400	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	371 «Розрахунки за виданими авансами»
6.	В звітному періоді покупцем отримані ПММ за пред'явленими талонами на АЗС на суму 1800,00 грн. (в т.ч. ПДВ – 300,00 грн.)	1500	203 «Паливо в баках транспортних засобів»	203 «Паливо за відомостями»
* Суми приведено умовно				

Таблиця 8.15

Відображення операцій в обліку з придбання смарт-карти в системі рахунків

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
<i>ПММ на АЗС відпускається з використанням смарт-карти. Підприємство придбало смарт-карту вартість 30 грн., в т.ч. ПДВ – 5 грн.</i>				
1.	Оплачено вартість смарт-карти	30	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
2.	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	5	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»
3.	Отримано смарт-карту	25	22 «МШП»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»

Продовження табл. 8.15

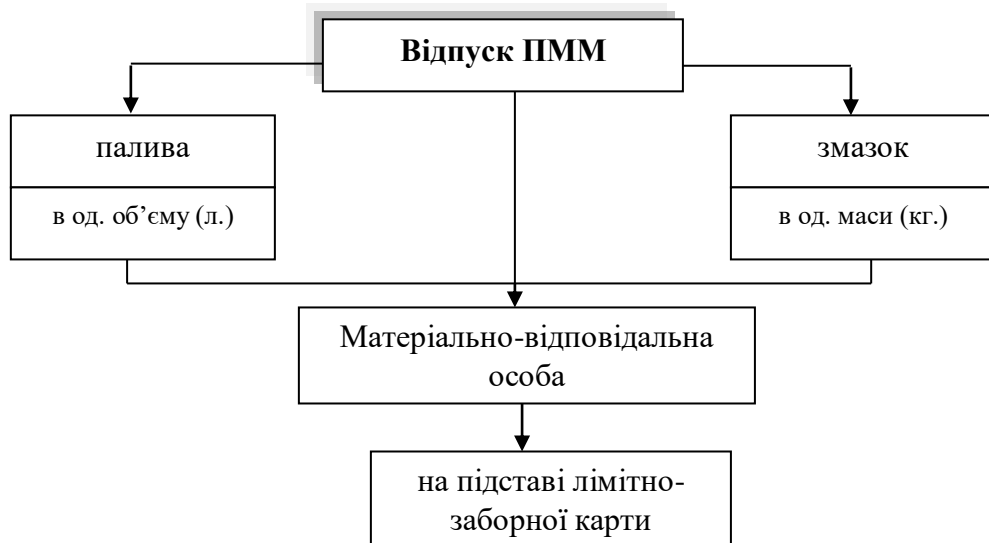
4.	Списано суму податкового кредиту з ПДВ	5	644«Податковий кредит»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»
5.	Відображено в складі витрат звітного періоду вартість смарт-карти	25	92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут»	22 «МШП»

Таблиця 8.16

Відображення операцій в обліку з придбання ПММ підзвітною особою в системі рахунків

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
<i>Звітною особою протягом дня на АЗС було придбано ПММ на суму 180 грн. (в т.ч. ПДВ – 30 грн.). Придбані ПММ призначені для заправки вантажного (легкового) автомобіля.</i>				
1.	Видано грошові кошти з каси підприємства підзвітній особі на придбання ПММ	200	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	301 «Каса в національній валюті»
2.	Оприбутковано ПММ на підставі затвердженого авансового звіту	150	203«Паливо»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
3.	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	30	641 «Розрахунки за податками»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
4.	Повернено до каси підприємства грошові кошти, не використані підзвітною особою	20	301 «Каса в національній валюті»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»

3. Документальне оформлення та облік списання ПММ



Формування документів з обліку видачі та витрат ПММ, на підставі яких списуються витрачені ПММ

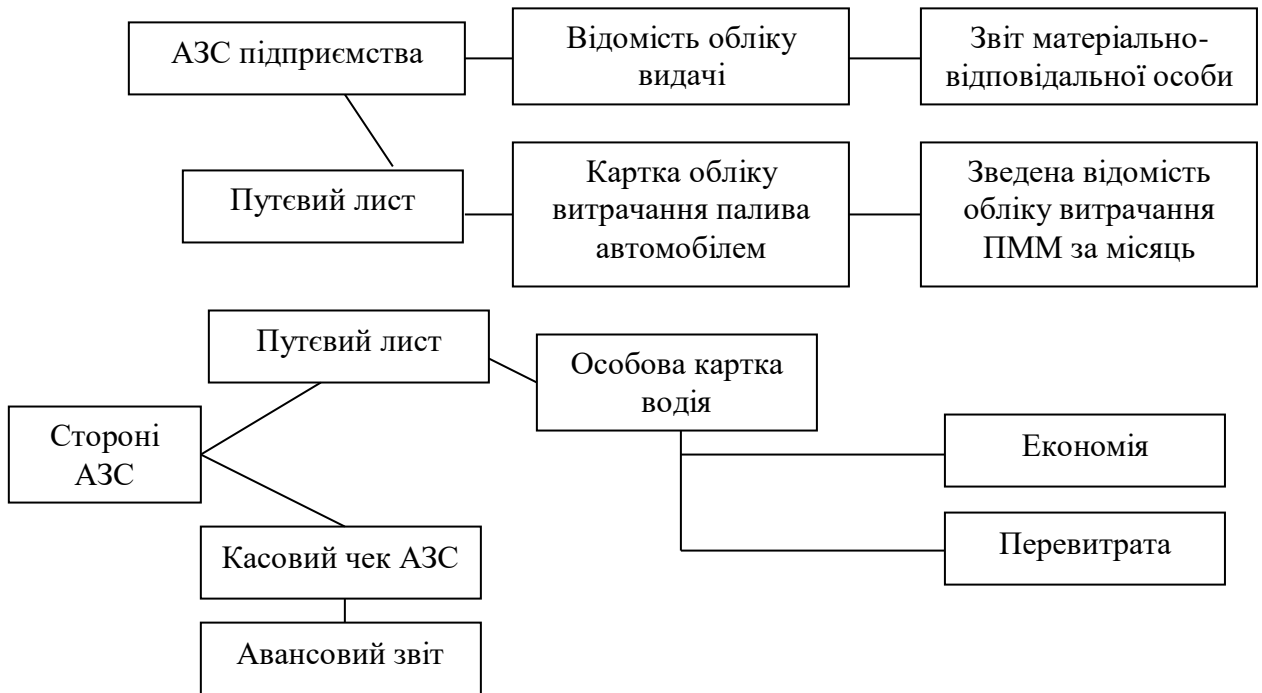


Рис. 8.13 – Формування документів з обліку видачі та витрат ПММ

Підставою для списання витраченого палива є путевий лист.

Фактичні витрати палива визначаються за наступною формулою:

Фактичні витрати палива	=	Залишок палива в баці при ..	+	Кількість заправленого пального	-	Залишок в баці палива автомобіля при поверненні до гаражу
--------------------------------	---	------------------------------	---	---------------------------------	---	---

Нормативні витрати ПММ – встановлена межа величини пального, яка може бути витрачена автомобілем при здійсненні певного пробігу, виконанні певної транспортної або спеціальної роботи з урахуванням певних умов експлуатації.

Нормативні витрати ПММ регламентовані Нормами витрат №43.

При визначенні нормативних витрат ПММ використовуються базові лінійні норми, встановлені за моделями автомобілів, і система нормативів і коефіцієнтів, яка дозволяє враховувати виконану транспортну роботу, кліматичні, дорожні та інші умови експлуатації.

Згідно з діючим законодавством перевитрата ПММ вважається нестачею. У зв'язку з цим вартість перевитрати пального утримується з водія транспортного засобу, в подвійному розмірі суми виявленої перевитрати з урахуванням індексу інфляції і суми ПДВ.

Таблиця 8.17

Відображення в обліку перевитрати ПММ

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
I	<i>Протягом звітнього періоду сума фактично витрачених ПММ для вантажного автомобіля (в межах норми) склала 1000 грн. При цьому водієм транспортного засобу було допущено перевитрату в розмірі 10 грн. З винувної особи буде утримано 24 грн. (сума перевитрати 10 грн. * індекс інфляції 1 (умовно) + сума ПДВ 2 грн.) * 2).</i>			
1.	Списано фактично витрачені ПММ (в межах норми)	1000	23 «Виробництво»; 92 «Адміністративні витрати»; 93 «Витрати на збут»	203 «Паливо в баках транспортних засобів»
2.	Списано перевитрату ПММ	10	947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»	203 «Паливо в баках транспортних засобів»
3.	Списано перевитрату на фінансовий результат підприємства	10	791 «Результат операційної діяльності»	947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»
4.	Віднесено на винувну особу суми перевитрат, які підлягають відшкодуванню	24	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»	716 «Відшкодування раніше списаних активів»
5.	Утримано суми перевитрати з заробітної плати робітника	24	661 «Розрахунки з заробітної плати»	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»
6.	Списано суми отриманого відшкодування в розмірі перевитрати на фінансовий результат підприємства	10	716 «Відшкодування раніше списаних активів»	791 «Результат операційної діяльності»
7.	Визначено різницю, яка підлягає перерахуванню до бюджету (24-10)	14	716 «Відшкодування раніше списаних активів»	641 «Розрахунки за податками»
8.	Перераховано різницю до бюджету	14	641 «Розрахунки за податками»	311 «Поточний рахунок в національній валюті»

Таблиця 8.18

Відображення в обліку надходження, руху та списання ПММ з урахуванням документального оформлення

№ з/п	Зміст господарської операції	Первинний документ	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
1.	Отримано ПММ від постачальника	Накладна	203 «Паливо на складах»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
2.	Відображено суму податкового кредиту	Податкова накладна з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
3.	Заправлено автомобіль через АЗС свого підприємства	Відомість обліку ПММ, путевий лист	203 «Паливо в баках транспортних засобів»	203 «Паливо на складах»

Продовження табл. 8.18

4.	Заправлено автомобіль через АЗС за готівку	Путевий лист, касовий чек АЗС	203 «Паливо в баках транспортних засобів»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
5.	Відображено суму податкового кредиту	Податкова накладна (якщо сума перевищує 20 грн)	641 «Розрахунки за податками»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
6.	Списано суму фактично використаного палива	Зведена відомість обліку витрат ПММ за місяць	23 «Виробництво»; 92 «Адміністративні витрати»; 93 «Витрати на збут»	203 «Паливо в баках транспортних засобів»
7.	Відображено суму перевитрат ПММ	Картка обліку витрат палива, особова картка водія	947«Нестачі і втрати від псування цінностей»	203 «Паливо в баках транспортних засобів»
8.	Віднесено на винувну особу суми перевитрат, які підлягають відшкодуванню	Бухгалтерська довідка	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»	716«відшкодування раніше списаних активів»
9.	Утримано суми перевитрати з заробітної плати робітника	Особова картка водія, рішення комісії, наказ по підприємству	661 «Розрахунки з заробітної плати»	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»
10.	Відображено суму, яка підлягає перерахуванню в бюджет	Бухгалтерська довідка	716«відшкодування раніше списаних активів»	641 «Розрахунки за податками»
11.	Перераховано необхідну суму до бюджету	Платіжне доручення	641 «Розрахунки за податками»	311 «Поточний рахунок в національній валюті»

Лекція 22 (2 години)**Облік інших видів виробничих запасів**

Цільова спрямованість: З'ясувати інші види виробничих запасів; облік тари і тарних матеріалів; облік запасних частин та інших матеріалів; порядок проведення та обліку результатів переоцінки запасів.

Питання для розгляду:

1. Облік тари і тарних матеріалів
2. Облік запасних частин
3. Облік інших матеріалів
4. Облік переоцінки виробничих запасів

1. Облік тари і тарних матеріалів

Тара – специфічний вид матеріальних цінностей призначений для забезпечення зберігання та оптимальної організації транспортування товарно-матеріальних цінностей

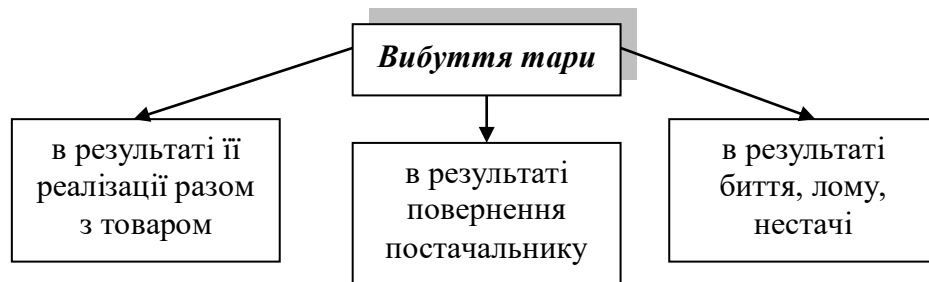
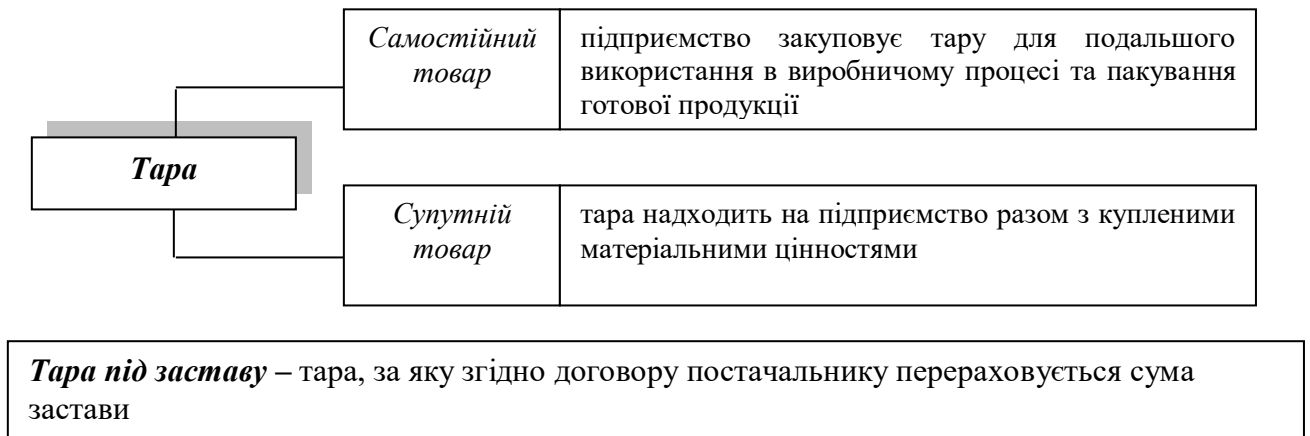


Рис. 8.14 – Напрями вибуття тари

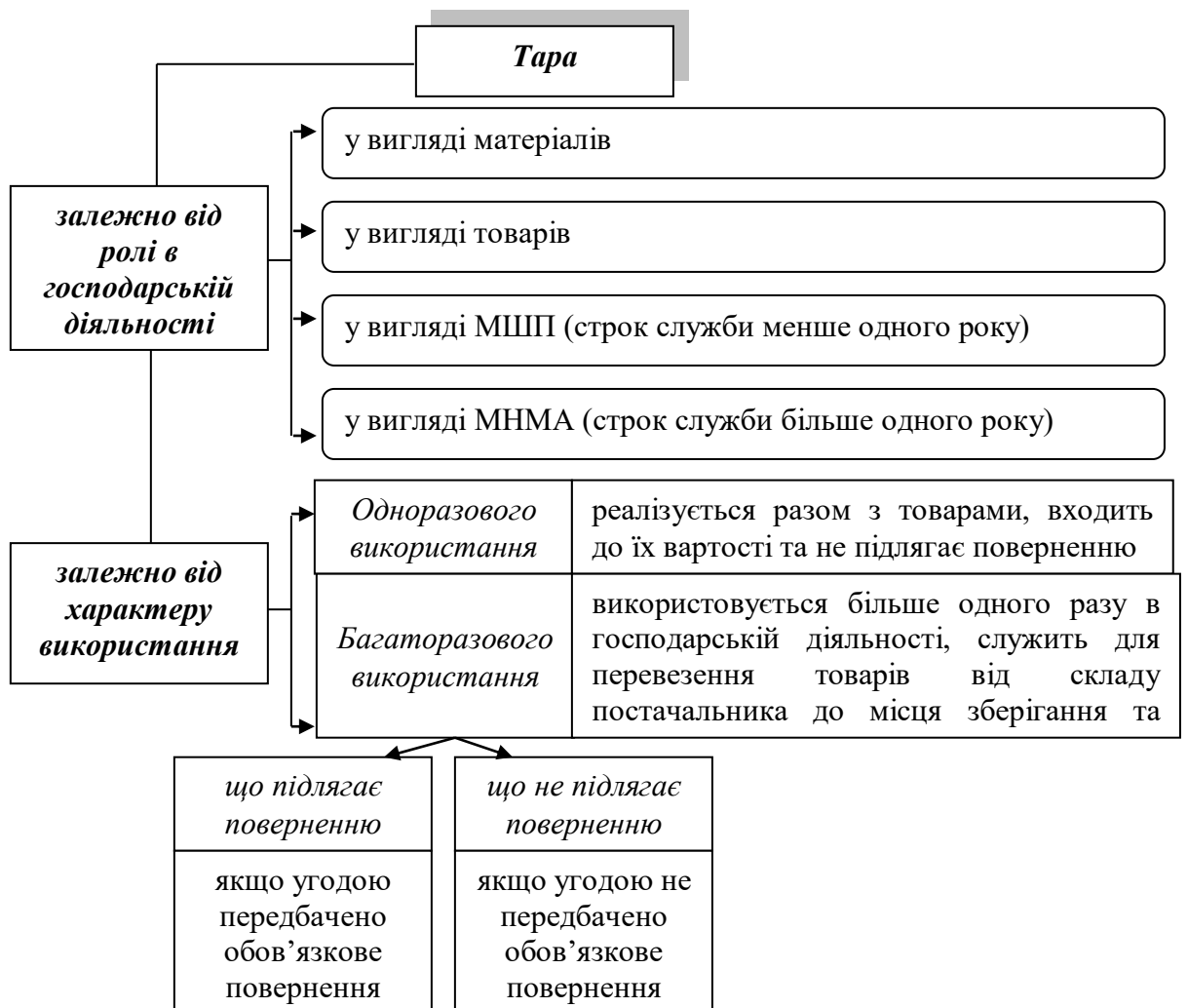
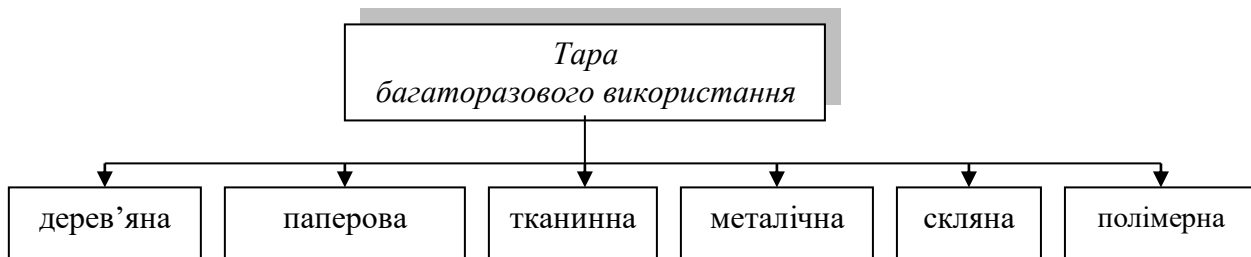


Рис. 8.15–Види тари



Синтетичний облік тари ведеться на субрахунку 284 «Тара під товарами». Субрахунок 284 призначено для ведення обліку наявності й руху тари під товарами й порожньої тари.

Підприємства можуть вести облік тари за середніми обліковими цінами, які встановлюються керівництвом підприємства за видами (групами) тари і цінами на тару.

Різниця між цінами придбання і середніми обліковими цінами на тару відноситься на субрахунок 285 «Торгова націнка».

Таблиця 8.19.

Облік операцій з тарою

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
I	<i>Торговим підприємством оприбутковано товар в полімерних ящиках. Вартість товару б/ПДВ 10 000 грн., вартість тари (яка підлягає поверненню) – 500 грн., ПДВ 20% - 2000 грн. Надана податкова накладна.</i>			
1	Оприбутковано товари за вартість б/ПДВ	281 «Товари на складі»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	10000
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	2000
3	Оприбутковано тару	284 «Тара під товарами»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	23400 0
II	<i>Торговим підприємством відвантажено покупцю товар і тару (яка підлягає поверненню). Вартість товару – 5000 грн.(1000*5), вартість тари – 400 грн.(50*8), ПДВ 20% - 1000 грн. Покупцем було повернено аналогічна тара на суму 240 грн. (30*8)</i>			
1	Відображено вартість відвантажених: - товарів	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	702 «Дохід від реалізації товарів»	6000
	- тари, яка перевищує отриману	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	160
2	Нараховано податкове зобов'язання	702 «Дохід від реалізації товарів»	641 «Розрахунки за податками»	1000
3	Списано вартість тари: як компенсацію вартості отриманої тари, яка підлягає поверненню	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	284 «Тара під товарами»	240

Продовження табл. 8.19

4	Списано вартість тари, відвантаженої з товаром	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	284 «Тара під товарами»	160
5	Оприбутковано тару, отриману від покупця	284 «Тара під товарами»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	240
6	Відображено взаємозалік	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	240
III	<i>Відвантажено покупцю товар вартістю 15 000 грн., вартість тари (яка підлягає поверненню) – 700 грн., ПДВ 20% - 3000 грн. Покупцем було повернено аналогічну тару на суму 1000 грн.</i>			
1	Списано вартість тари, як компенсація відвантаженої разом з товаром	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	284 «Тара під товарами»	700
2	Відвантажено товар покупцю	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	702 «Дохід від реалізації товарів»	18000
3	Нараховано податкове зобов'язання	702 «Дохід від реалізації товарів»	641 «Розрахунки за податками»	3000
4	Оприбутковано тару, повернену покупцем	284 «Тара під товарами»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	1000
5	Відображено залік заборгованості	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	1000
IV	<i>1). Магазином отримано і оприбутковано 1000 пляшок пива вартістю 900 грн. (0,9*100), вартість тари, яка підлягає поверненню – 250 грн. (0,25*1000), ПДВ 20% - 180 грн. Вартість продажу 1 пляшки – 1,80 грн., вартість за цінами продажу оприбуткованого товару 1800 грн. 2). Товар реалізовано на суму 1260 грн. 3) Здійснено закупівлю пляшок у населення за ціною 15 коп., в кількості 1500 од. 4) Відвантажено тару, яка підлягає поверненню, постачальнику: 1000 од.*0,25 = 250 грн.</i>			
1.1	Оприбутковано в магазин товар (900+250=1150)	282 «Товари в торгівлі»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	1150
1.2	Відображено податковий кредит	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	180
1.3	Відображено суму торгової націнки (1800-1150=650)	282 «Товари в торгівлі»	285 «Торгова націнка»	650
2.1	Відображено дохід від реалізації товару	301 «Каса в національній валюті»	702 «Дохід від реалізації товарів»	1260
2.2	Нараховано податкове зобов'язання	702 «Дохід від реалізації товарів»	641 «Розрахунки за податками»	210
2.3	Списано вартість реалізованих товарів (в цінах продажу)	902 «Собівартість реалізованих товарів»	282 «Товари в торгівлі»	1260

Продовження табл. 8.19

3	Оприбутковано склотару, закуплену у населення (0,15*1500=225)	284 «Тара під товарами»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	225
4.1	Відвантажено склотару постачальнику (0,25*1000=250)	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	250
4.2	Списано облікову вартість поверненої склотари (0,15*1000=150)	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	284 «Тара під товарами»	150

Не дивлячись на те, що Інструкцією передбачено облік тари за середніми обліковими цінами, в П(С)БО 9 «Запаси» такий вид оцінки не передбачено.

Деякі особливості має облік тари під заставу. При продажу товарів в тарі під заставу право власності до покупця на тару не переходить.

Таблиця 8.20

Облік операцій з тарою під заставу

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
I	<i>1) Підприємство-покупець перерахувало заставу під тару – 500 грн.; 2) Оприбутковано товар на суму 15000 грн., в т.ч. ПДВ 20% - 250 грн. Вартість тари під заставу – 500 грн.</i>			
В покупця				
1	Перераховано суму застави за тару	371 «Розрахунки за виданими авансами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	500
2	Оприбутковано товар від постачальника: - на вартість товару за цінами б/ПДВ - на суму податкового кредиту	281 «Товари на складі» 641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» » 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» »	12500 2500
3	Відображено суму отриманої тари під заставу	023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні»		500
В продавця				
1	Отримані грошові кошти за тару під заставу	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	681 «Розрахунки за авансами одержаними»	500

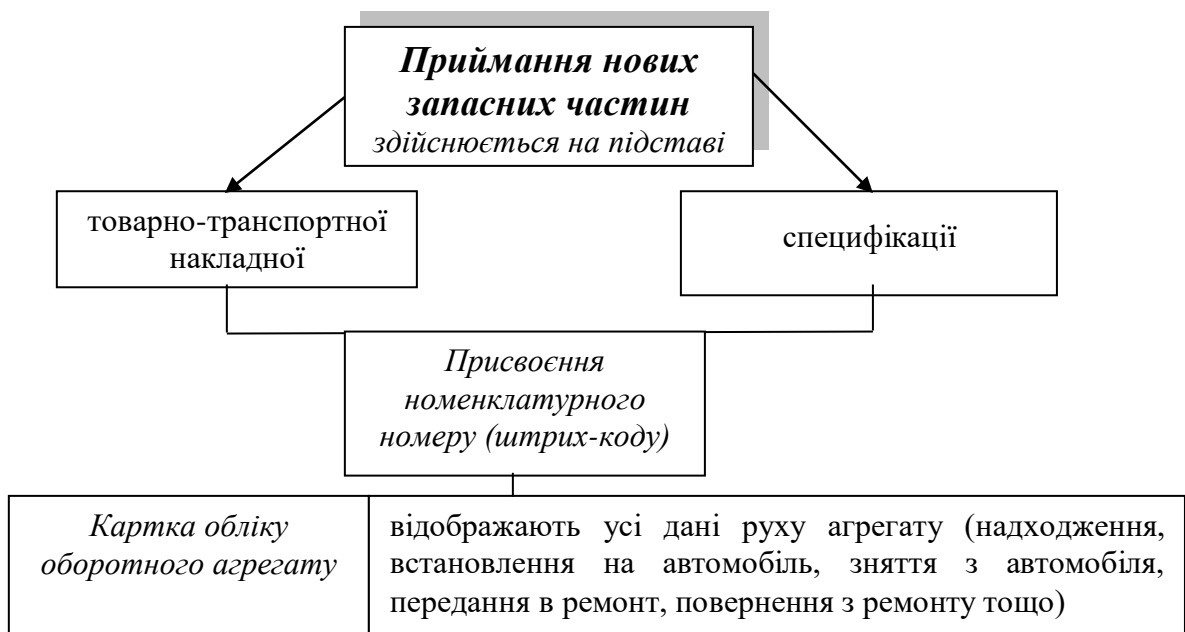
Продовження табл. 8.20

2	Відвантажено покупцю товари	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	702 «Доход від реалізації товарів»	15000
3	Нараховано податкове зобов'язання	702 «Доход від реалізації товарів»	641 «Розрахунки за податками»	2500
4	Відображено передану разом з товаром тару під заставу	284.1 «Тара під заставу»	284 «Тара під товарами»	500
Повернено тару під заставу постачальнику та отримано грошові кошти				
В покупця				
1	Списано вартість поверненої тари під заставу		023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні»	500
2	Повернено суму раніше перерахованої застави за тару	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	371 «Розрахунки за виданими авансами»	500
В продавця				
1	Оприбутковано повернено тару під заставу	284 «Тара під товарами»	284.1 «Тара під заставу»	500
2	Перераховано покупцю сума застави	681 «Розрахунки за авансами одержаними»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	500

2. Облік запасних частин

Особливе місце в складі виробничих запасів належить запасним частинам.

Запасні частини — окремі деталі, вузли, агрегати транспортних засобів, призначені для заміни зношених частин об'єктів під час технічного обслуговування та ремонту їх



Аналітичний облік запасних частин

- за місцями зберігання (матеріально відповідальними особами);
- за однорідними групами (механічна група, електрична група тощо);
- за марками автомобілів та номенклатурними номерами (штрих-кодами)

За наявності обмінного фонду запасних частин видачу їх зі складу для технічного обслуговування і ремонтів автомобілів проводять в обмін на зняті з автомобілів. Непридатні запасні частини, що прийняті в обмін на видані із обмінного фонду складу, зберігаються окремо, по завершенні місяця їх списують і оприбутковують як брухт. Запасні частини, що потребують ремонту, передають до ремонтного цеху за накладними, а після ремонту повертають на склад і використовують як обмінний фонд.

Облік запасних частин ведуть за такими цінами :



**Інвентаризації запасних частин
проводять у розрізі таких ознак:**

нові

зняті з автомобілів або причепів і придатні для використання,
що потребують ремонту

відремонтовані

непридатні, що підлягають здачі в металобрухт

Синтетичний облік наявності та руху придбаних і виготовлених запасних частин, готових деталей, вузлів, агрегатів, що використовуються для проведення ремонтів і заміни зношених частин автотранспортних засобів, інструментів, а також автомобільних шин у запасі та в обороті, здійснюють на субрахунку 207 «Запасні частини» рахунка 20 «Виробничі запаси». На цьому ж субрахунку обліковують обмінний фонд устаткування, двигунів, вузлів, агрегатів, створюваний у ремонтних підрозділах

Субрахунок 207 може мати такі субрахунки другого порядку:

207.1 —
запасні
частини

207.11 — запасні частини придбані нові

207.12 — запасні частини, виготовлені на підприємстві

207.13 — запасні частини, непридатні до експлуатації

207.2 —
обмінний
фонд
запасних

207.21 — придатні запасні частини обмінного фонду

207.22 — запасні частини обмінного фонду, що
підлягають відремонтуванню

207.23 — запасні частини обмінного фонду в ремонті

207.3 —
автомобільні
шини

207.31 — автомобільні шини в запасі

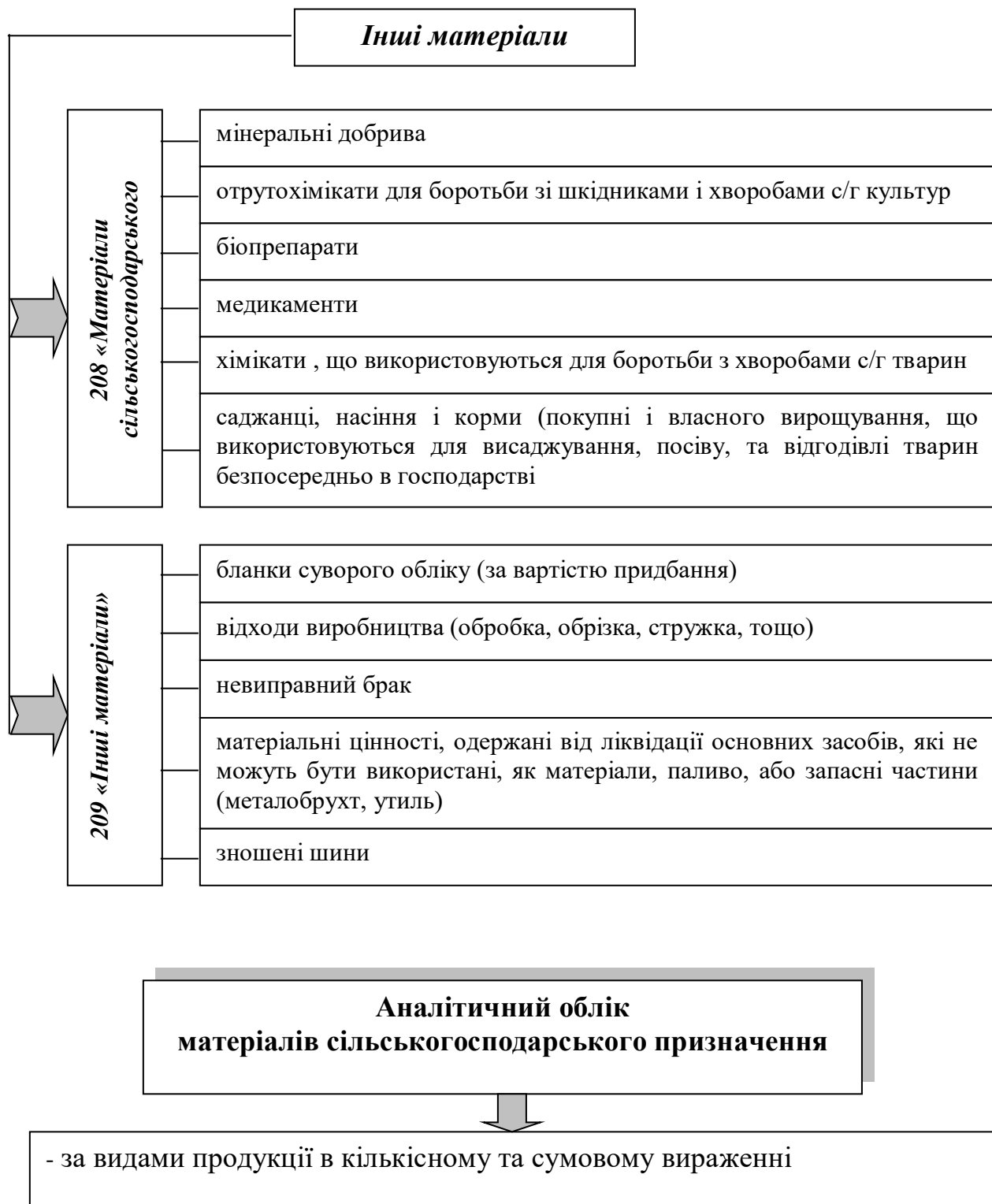
207.32 — автомобільні шини в обороті

207.33 — автомобільні шини в ремонті

Облік руху запасних частин

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Отримано від постачальника запасні частини (шини)	207 «Запасні частини»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	9000
2	Нараховано податковий кредит із ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	1800
3	Запасні частини, використані для ремонту автомашин	23 «Виробництво»	207 «Запасні частини»	5000
4	Проведені відрахування до резерву на відновлення шин	23 «Виробництво»	47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»	800
5	Пред'явлена претензія постачальникові за неякісні шини	374 «Розрахунки за претензіями»	47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»	200
6	Списано вартість ремонту шини	47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	300
7	Списано вартість шин, встановлених замість зношених	47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»	207 «Запасні частини»	500
8	Передання шин в експлуатацію	207 «Запасні частини»	207 «Запасні частини»	900

3. Облік інших матеріалів



4. Облік переоцінки виробничих запасів

Порядок проведення переоцінки запасів та відображення їх результатів регламентується наступними нормативними документами:

- п. 24-27 П(С)БО 9 „Запаси”;
- Положення про порядок уцінки і реалізації продукції, що залежала, з групи товарів широкого вжитку і продукції виробничо-технічного призначення, затверджене наказом Мінекономіки и Мінфіну України від 15.12.1999 р. № 149/300.

Випадки проведення переоцінки запасів на дату балансу:

- 1) знизилась ціна і-го виду запасу;
- 2) запаси зіпсовані;
- 3) запаси застаріли;
- 4) запаси іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду.

Уцінка проводиться за даними інвентаризації і оформлюється Актом-описом. Для відображення результатів уцінки Планом рахунків передбачений субрахунок **946 „Втрати від знецінення запасів”**.

Порядок обліку уцінки запасів залежить від методу обліку ТЗВ:

- 1) ТЗВ враховані безпосередньо в первісній вартості запасів

Дт 946 «Втрати від знецінення запасів»

Кт 20«Виробничі запаси», 22«МШП», 281«Товари на складі»

- 2) ТЗВ обліковуються на окремому субрахунку

Дт 946 «Втрати від знецінення запасів»

Кт 20«Виробничі запаси», 22«МШП», 281«Товари на складі»

Кт 20_{ТЗВ}, 22_{ТЗВ}, 289 (сума визначається за розрахунком).

Приклад. На дату складання балансу проведена уцінка матеріалів „А” і „В” на складі підприємства. Нові ціни і результати переоцінки наведені нижче:

Найменування товару	Кількість, од.	До переоцінки		Після переоцінки		Результат переоцінки
		Ціна	Сума	Ціна	Сума	
1	2	3	4	5	6	7 = 6-4
Матеріал „А”	100	24	2400	20,49	2049	-351
Матеріал „В”	560	10	5600	7,77	4351	-1249
Разом			8000		6400	-1600
ТЗВ*			120		96**	-24**
Балансова (первісна) вартість			8120		6496	1624

*Середній процент ТЗВ=120:8000x100=1,5% або 0,015 (коєф.)

**Сума ТЗВ, що відноситься до:

- нової облікової вартості матеріалів

6400x0,015=96

- суми уцінки матеріалів

1600x0,015=24

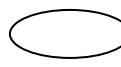
В обліку будуть зроблені записи:


Таблиця 8.22

Облік уцінки запасів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Списана сума уцінки облікової вартості матеріалів	946«Втрати від знецінення запасів»	201 «Сировина й матеріали»	1600
2	Списана сума ТЗВ, що відноситься до суми уцінки	946«Втрати від знецінення запасів»	201/ТЗВ «Сировина й матеріали»	24
3	Скоригована сума податкового кредиту, що відноситься до суми уцінки і включена в витрати звітного періоду $(1600+24) \times 0,2 = 324,8$	641«Розрахунки за податками» 946«Втрати від знецінення запасів»	644 «Податковий кредит» 644 «Податковий кредит»	324,8 324,8

Якщо чиста вартість реалізації тих запасів, що раніше були уцінені та є активами на дату балансу, надалі збільшується, то на суму збільшення чистої вартості реалізації, але не більше суми попереднього зменшення, сторнується запис про попереднє зменшення вартості цих запасів:

Дт 946 «Втрати від знецінення запасів»
Кт 20«Виробничі запаси», 22«МШП», 281«Товари на складі» } 

Дт 946«Втрати від знецінення запасів»
Кт 20_{ТЗВ}, 22_{ТЗВ}, 289 } 

Лекція 23 (2 години)

Інвентаризація запасів та облік її результатів

Цільова спрямованість: з'ясувати порядок проведення та обліку результатів інвентаризації запасів.

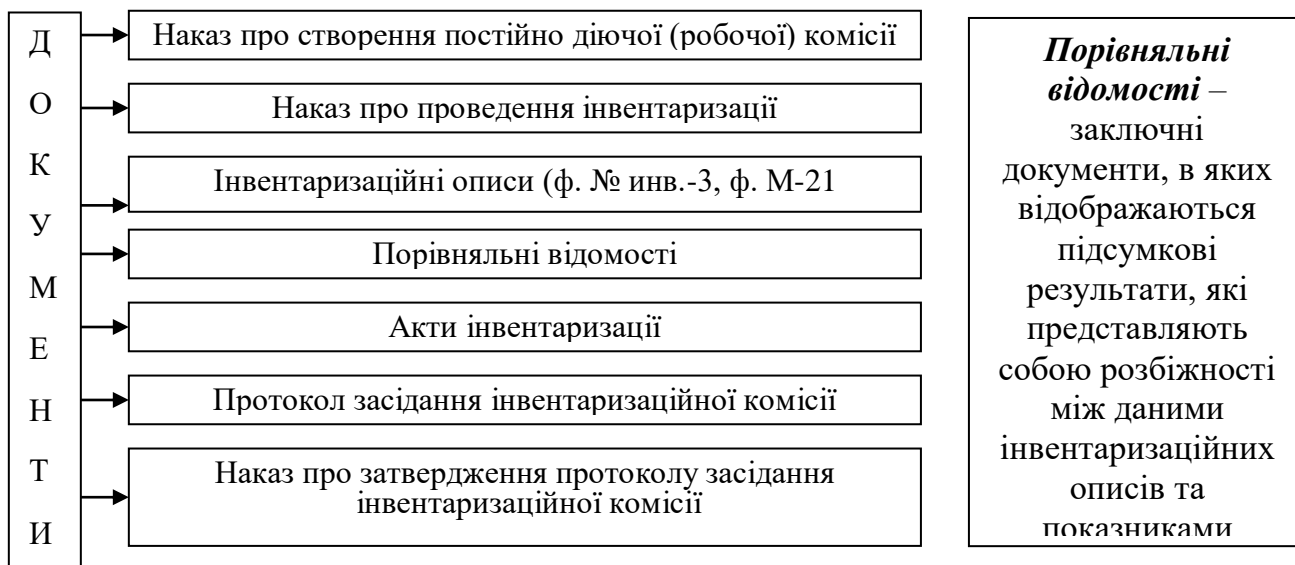
Питання для розгляду:

1. Організація проведення інвентаризації виробничих запасів
2. Загальний підхід до виведення результатів інвентаризації
3. Облік результатів інвентаризації

1. Організація проведення інвентаризації виробничих запасів

Порядок проведення та оформлення результатів інвентаризації запасів регламентується Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і

документів та розрахунків, затвердженої наказом Мінфіну України від 11.08.1994 р. № 69 (зі змін. і доп.). Оформлення результатів інвентаризації також може здійснюватись з використанням форм документів, затверджених наказом Міністерства статистики України „Типові форми первинних облікових документів щодо обліку сировини та матеріалів” від 21.06.96 р. № 193 (зокрема, ф. № М-21 „Інвентаризаційний опис”) або затверджених постановою Державного комітету СРСР щодо статистики „Форми первинної облікової документації для підприємств та організацій” від 28.12.89 р. № 241 (зокрема, ф. № інв.-3).



Порівняльні відомості – заключні документи, в яких відображаються підсумкові результати, які представляють собою розбіжності між даними інвентаризаційних описів та показниками бухгалтерського обліку.

Причини виникнення інвентаризаційних різниць

Нестачі		Лишки
Нормовані втрати	Ненормовані втрати	
- всихання; - розпилення; - вивітрювання; - розтрушування; - витікання (танення, просочування) - розлив при перекачуванні тощо;	- втрати, що утворюються при підготовці товарів до продажу і самого продажу; - різного роду втрати, які утворюються внаслідок псування, биття, незадовільного і неправильного зберігання; - втрати, що виникли внаслідок крадіжок, техногенних аварій, завісу тари, форс-мажорних обставин	- неповне оприбуткування запасів; - не відображення запасів в бухгалтерському обліку внаслідок втрати документів при його надходженні або його невчасне оприбуткування

Різновидом інвентаризаційних різниць може бути пересортування.

Пересортування – результат взаємної заміни подібних ТМЦ допущений через порушення технологічного та організаційного порядку, що не відображений в обліку.

Основні причини пересортування

- занедбаність аналітичного обліку в місцях зберігання
- неправильні записи в регістрах аналітичного та синтетичного обліку
- незадокументована заміна одних найменувань та якісних характеристик активів іншими
- створення не облікованих лишків одних видів активів і вилучення інших
- несвочасне документальне оформлення руху запасів на підприємстві
- некомпетентність матеріально відповідальних осіб з питань визначення кількості, якості та комплектності товарів тощо
- свідоме здійснення матеріально відповідальними особами пересортування запасів з метою їх приховування та розкрадання

Результати зарахування пересортування

- недостача запасів повністю перекривається лишками більш цінних активів. В такому випадку матеріальна шкода підприємству не завдана
- Недостача запасів повністю перекривається їх лишками, але меншої вартості. Матеріальна шкода складає різницю у вартості зарахованих активів
- Недостача запасів не повністю перекривається лишками більш цінних активів. Матеріальна шкода дорівнюватиме вартості не перекритих лишками активів
- недостача запасів не повністю перекривається лишками меншої вартості. Матеріальна шкода складатиметься з вартості не перекритих запасів і сумарної різниці зарахованих активів

Перевищення вартості цінностей, виявлених як нестача, в порівнянні з вартістю лишків цінностей, які зараховані при пересортуванні

Списується за рахунок осіб, що допустили пересортування. Коли такі особи не встановлені, то сумові різниці розглядають як нестачу понад норми природного убитку і відносять на фінансові результати фінансово-господарської діяльності

Перевищення вартості цінностей, виявлених як лишок, в порівнянні з вартістю нестачі цінностей при пересортуванні

Відноситься на доходи операційної діяльності підприємства

Взаємозалік лишків і нестач внаслідок пересортування може бути проведений тільки щодо запасів однакового найменування і в тотожній кількості за умови, що лишки і нестачі утворились за один і той самий період, який перевіряють, та у однієї і тієї ж особи, яку перевіряють.

Найбільш поширеною причиною виникнення нестач є природний убуток.

Природний убуток – це втрати, які виникають при постачанні, реалізації та зберіганні запасів, зумовлені їх фізико-хімічними властивостями.



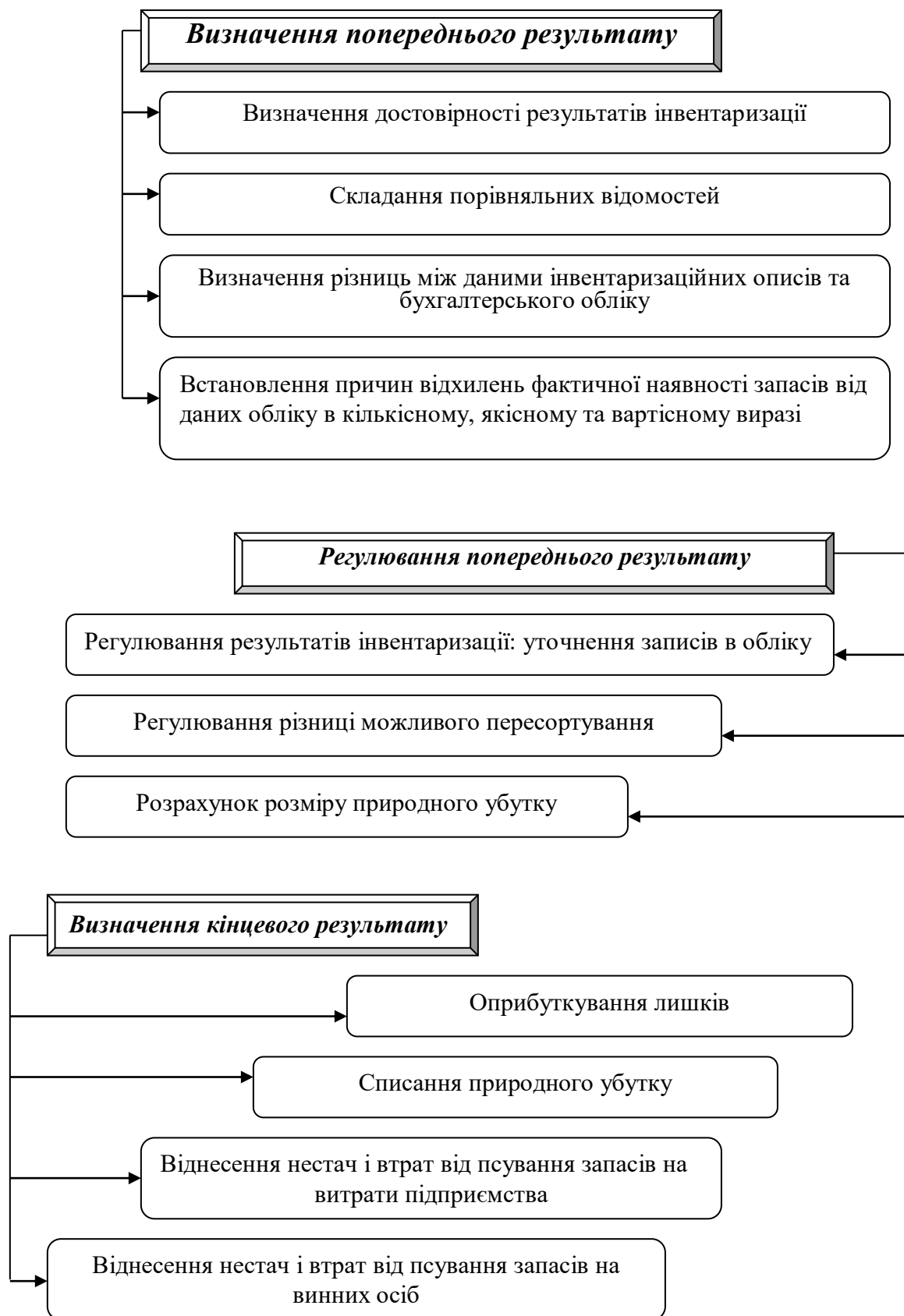
Якщо виявлено нестачу запасів, а винна особі встановлена, розмір заподіяної матеріальної шкоди підлягає відшкодуванню винними особами.

Згідно з Порядком визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей №116 розмір шкоди розраховується:

$$P_3 = ((B_v - A) \cdot CI_{inf} + ПДВ + A_{зб}) \cdot CK_i$$

де P_3 – розмір збитку (у гривнях); B_v – балансова вартість на момент виявлення факту розкрадання, нестачі, знищення, грн.; A – амортизаційні відрахування, грн.; I_{inf} – загальний індекс інфляції; $ПДВ$ – розмір податку на додану вартість, грн.; $A_{зб}$ – розмір акцизного збору, грн.; K_i – коефіцієнт кратності, який залежить від виду майна.

2. Загальний підхід до виведення результатів інвентаризації



3. Облік результатів інвентаризації виробничих запасів

Таблиця 8. 23.

Характеристика рахунків для відображення результатів інвентаризації

№ субрахунку	Характеристика
375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»	Ведеться облік розрахунків за відшкодуванням підприємству завданих збитків у результаті нестачі і втрат від псування цінностей, якщо винуватця виявлено
716 «Відшкодування раніше списаних активів»	Узагальнюється інформація про суми відшкодування підприємству вартості раніше списаних оборотних активів
719 «Інші доходи від операційної діяльності»	Узагальнюється інформація про інші доходи від операційної діяльності, зокрема про доходи від інвентаризації тощо
84 «Інші операційні витрати»	Ведеться облік інших операційних витрат, що не відображаються на інших рахунках класу 8, серед яких витрати від знецінення запасів, їх псування, списання активів
947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»	Ведеться облік нестачі грошових коштів та інших цінностей і втрат від псування цінностей, що виявлені в процесі заготовлення, переробки, збереження та реалізації.
9771 «Втрати від стихійного лиха»	Ведеться облік втрат від стихійного лиха (повінь, землетрус, град тощо)
9772 «Втрати від техногенних катастроф і аварій!»	Ведеться облік втрат, понесених підприємством у результаті техногенних катастроф, що сталися на самому підприємстві чи іншому підприємстві
9773 «Інші надзвичайні витрати»	Ведеться облік втрат від інших надзвичайних подій
072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей»	Одночасно із списанням цінностей, винних у нестачі яких не встановлено, на витрати, балансова вартість списаного активу зараховується на позабалансовий субрахунок. Зменшення суми на субрахунок відображається після встановлення конкретних винуватців з одночасним записом Дт 375 Кт 716

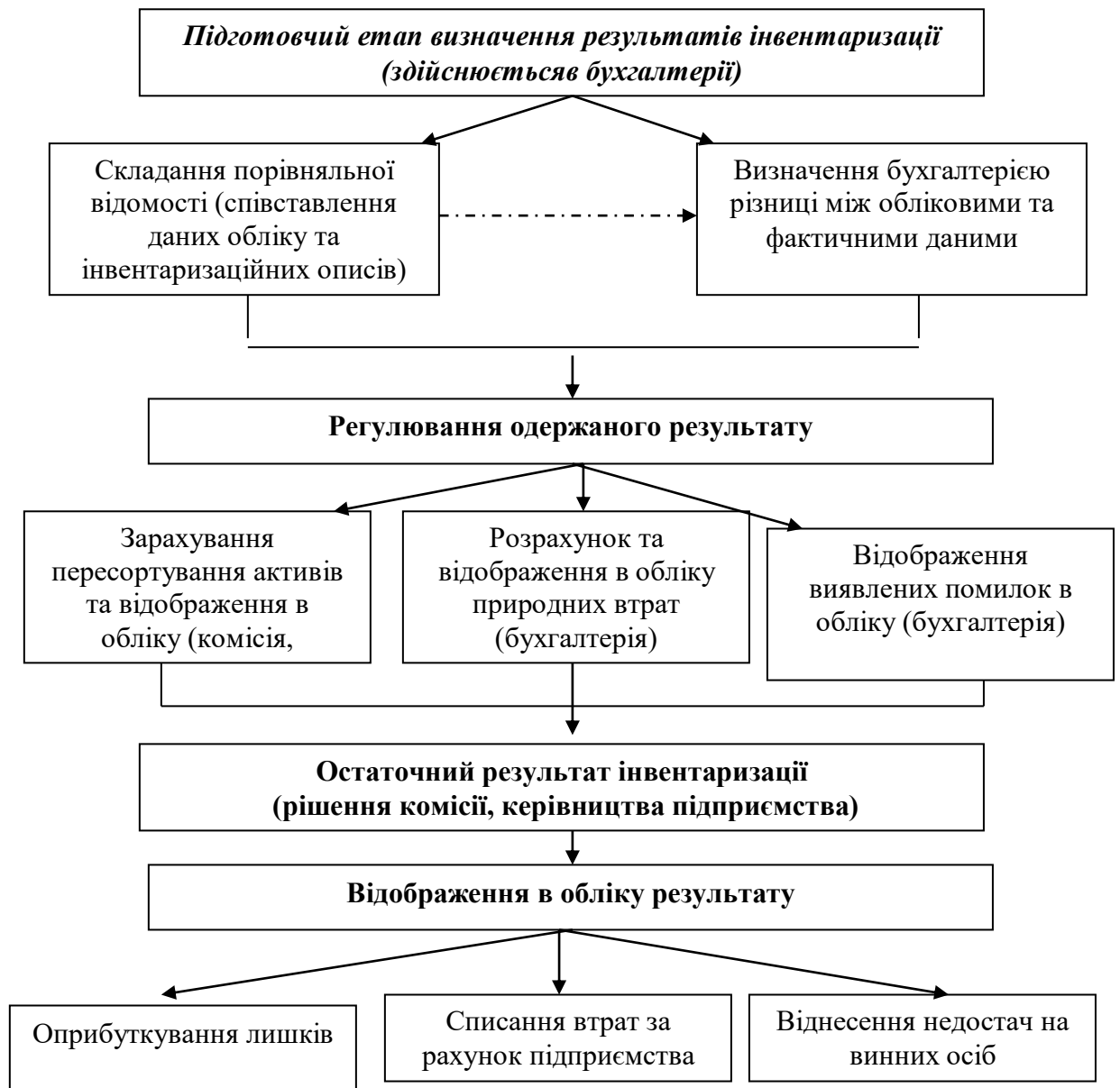
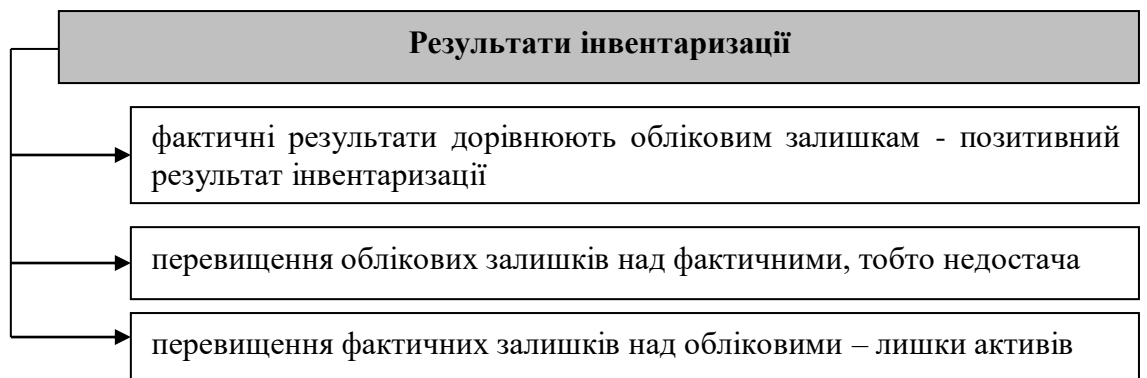


Рис. 8.16 – Визначення, регулювання та відображення результатів інвентаризації

Порівняння облікових і фактичних залишків дає можливість встановити результати інвентаризації:



Таблиця 8.24

Типові проводки з обліку результатів інвентаризації

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Оприбутковано встановлені при інвентаризації лишки запасів	20«Виробничі запаси» 22«МШП» тощо	719«Інші доходи від операційної діяльності»
2	Списано нестачу запасів в межах норм природного убутку	947«Нестачі і втрати від псування цінностей»	20«Виробничі запаси» 22«МШП» 22ТЗВ тощо
3	Списано нестачу понад норми природного убутку та сумову різницю за умови, що винна особа не встановлена:	947«Нестачі і втрати від псування цінностей»	20«Виробничі запаси»
3.1			
3.2	- на суму нестачі за обліковими цінами	641	22«МШП»20ТЗВ
	- відкориговано податковий кредит з ПДВ за нестачами і сумовою різницею методом сторно	947«Нестачі і втрати від псування цінностей»	644
3.3	- на суму відкоригованого ПДВ		
3.4	Віднесено суму прямих збитків підприємства на позабалансовий рахунок	072«Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей»	644«Податковий кредит»
4	Віднесено сумову різницю (від'ємну) за результатами заліку пересортування на винну особу:		20«Виробничі запаси»
	- на суму різниці (від'ємної) виходячи з облікових цін	375«Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» 641	22«МШП»22ТЗВ тощо
	- відкориговано податковий кредит, що відноситься до сумової різниці	375«Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»	644 «Податковий кредит»
	- збільшена заборгованість винної особи на суму ПДВ		
5	Віднесено на доходи суму позитивної сумової різниці	20«Виробничі запаси» 22«МШП»тощо	719«Інші доходи від операційної діяльності»
6	Встановлено винну особу і відображено суму збитків, яку вона має відшкодувати:		
6.1	- підприємству	375«Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»	716«Відшкодування раніше списаних активів»
6.2	- бюджету	375«Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»	642«Розрахунки за обов'язковими платежами»
6.3	Списано суму нестачі з позабалансового рахунку		072«Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей»

Питання для самоконтролю знань за темою

1. В чому полягає зміст поняття «виробничі запаси»?
2. Назвіть види та характерні ознаки виробничих запасів?
3. Як здійснюється оцінка запасів та в чому полягає її зв'язок зі шляхами надходження?
4. Які витрати включаються до первісної вартості виробничих запасів?
5. Дайте характеристику методам включення (розподілу) ТЗВ до первісної вартості запасів
6. Які витрати не включаються до первісної вартості запасів?
7. За якими методами здійснюється оцінка запасів при їх вибутті, сутність кожного з них.
8. Охарактеризуйте основні первинні документи, якими оформлюються операції з руху виробничих запасів
9. Розкрити поняття малоцінних швидкозношуваних предметів та критерії їх віднесення до оборотних чи необоротних активів
10. Дати характеристику основним документам, якими оформлюється рух МШП
11. Що є одиницею бухгалтерського обліку запасів?
12. Яким чином організується аналітичний облік виробничих запасів?
13. Система рахунків для відображення надходження виробничих запасів та їх призначення
14. Відображення в обліку надходження виробничих запасів (зокрема, сировини і матеріалів):
 - а) при відсутності розбіжностей при прийомці;
 - б) при наявності розбіжностей при прийомці з вини постачальника;
 - в) при наявності розбіжностей при прийомці в межах норм природного убутку при транспортуванні. Порядок визначення втрат при транспортуванні;
 - г) при наявності розбіжностей при прийомці з вини експедитора
14. Відображення в обліку надходження запасів за іншими напрямками.
15. Напрямки та синтетичний облік вибуття запасів.
16. Особливості обліку руху МШП
17. Особливості відображення в обліку:
 - а) операцій з обміну подібними запасами;
 - б) операцій з обміну неподібними запасами;
 - в) операцій з обміну неподібними запасами з доплатою
18. Поняття «переоцінки» та її нормативно-законодавче регулювання.
19. Порядок проведення та облік результатів переоцінки запасів.
20. Порядок проведення інвентаризації запасів та послідовність визначення її результатів
21. Поняття «паливо», напрями його використання на підприємстві.
22. Як здійснюється аналітичний облік палива?
23. Які існують особливості обліку придбання та списання ПММ?
24. Розкрити здійснення обліку тари і тарних матеріалів.

25. Як здійснюється облік запасних частин та інших матеріалів?
26. Нормативно-правове забезпечення та техніка розрахунку втрат в межах норм природного убутку при зберіганні.
27. Поняття, техніка проведення взаємозаліку пересортиці та відображення в обліку сумових різниць.
28. Розкрити порядок відображення в обліку результатів інвентаризації.
29. Як відображаються в обліку надлишки запасів?
30. Яким чином здійснюється розрахунок суми заподіяних збитків у випадку розкрадання, нестач, знищення матеріальних цінностей та їх відображення в обліку?

ТЕМА 9. ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ВИПУСКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

Лекція 9.1

Цільова спрямованість: з'ясувати порядок групування витрат виробництва за різними ознаками та облік прямих виробничих витрат.

Питання для розгляду:

1. Склад витрат виробництва.
2. Облік прямих витрат.

1. Склад витрат виробництва

Склад витрат, які формують собівартість виготовленої продукції регламентується П(С)БО 16 “Витрати”. Усі затрати на виробництво включаються до собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) або груп однорідної продукції, тобто формують об’єкт обліку витрат. Залежно від способу віднесення до конкретного об’єкту витрат затрати поділяються на **прямі** (включаються до собівартості безпосередньо) та **непрямі** (не можуть бути включені до собівартості безпосередньо).

За ступенем залежності від обсягу виробництва розрізняють **постійні** (величини яких не залежать від зміни обсягу виробництва) та **змінні** (величина яких змінюється залежно від зміни обсягів виробництва).

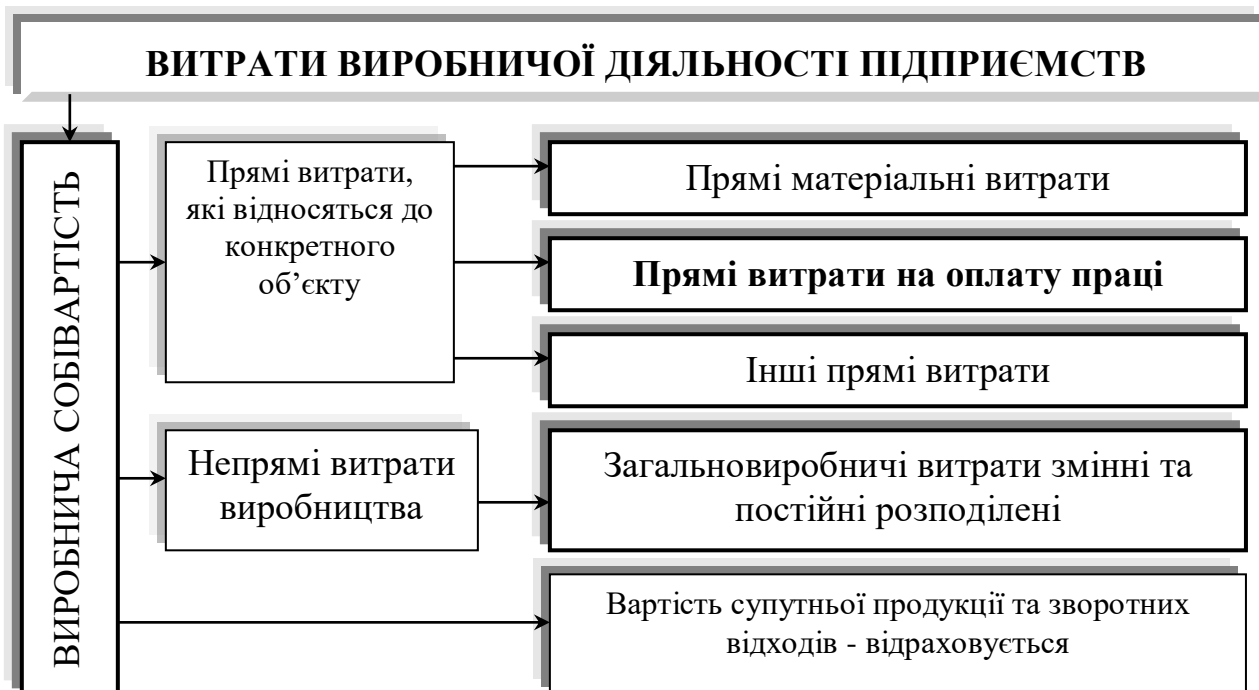


Рис. 9.1 – Структура витрат виробництва

Виробничі витрати групуються також за статтями калькуляції. Класифікація витрат по калькуляційним статтям собівартості розкриває цільове призначення витрат та їх зв'язок з технологічним процесом. Таке

групування використовується для обчислення витрат за видами виробленої продукції а також за місцем виникнення витрат (цехам, дільницям).

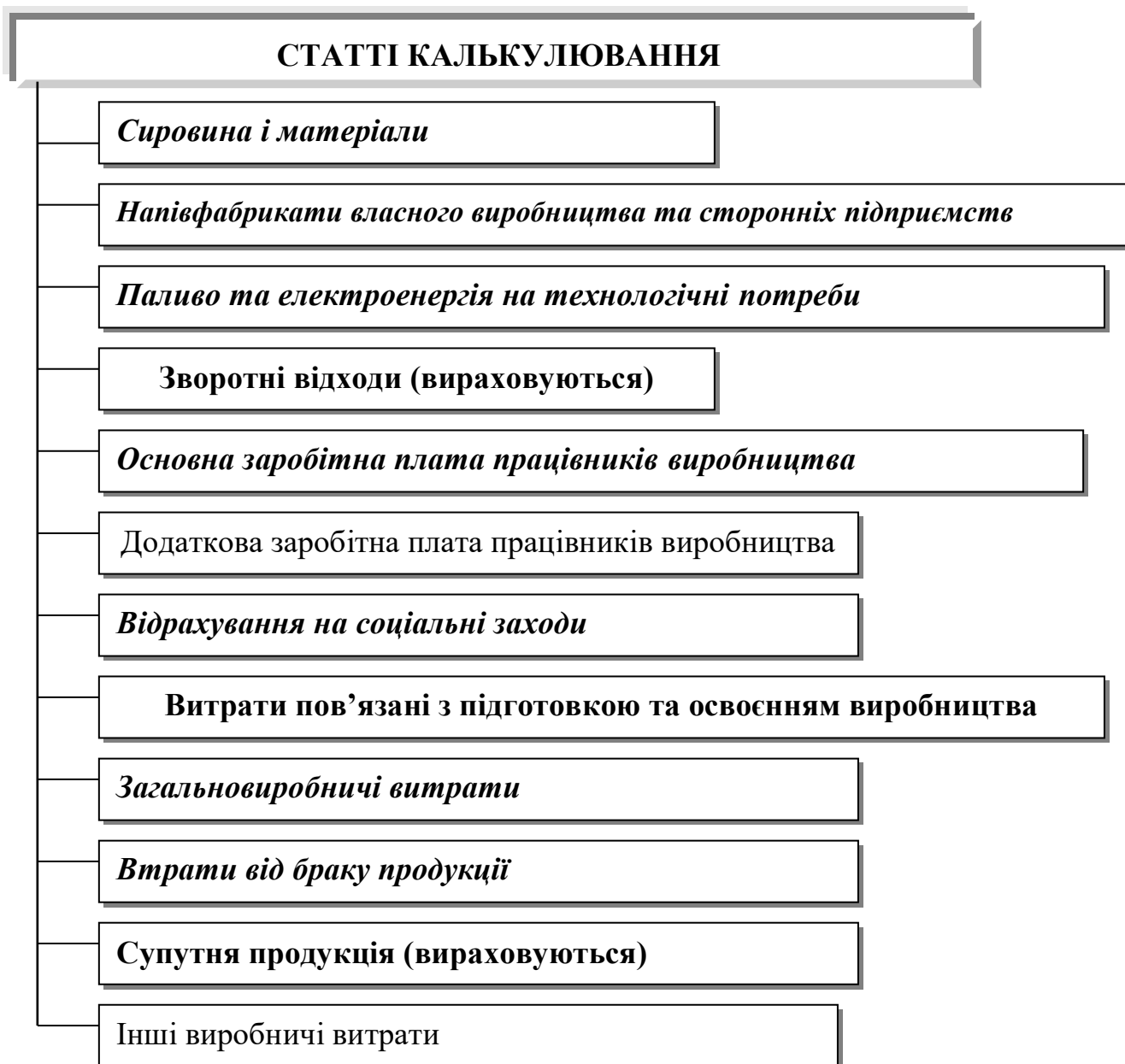


Рис. 9.2 – Основні статті калькулювання промислових підприємств

Наведена номенклатура калькуляційних статей є типовою. В залежності від особливостей технології і організації виробництва підприємство може вносити необхідні корективи.

2. Облік прямих виробничих витрат

Для узагальнення інформації про затрати на виробництво продукції, формування фактичної собівартості готової продукції Планом рахунків

передбачено рахунок 23 “Виробництво”, до якого підприємства на свій розсуд відкривають відповідні субрахунки.

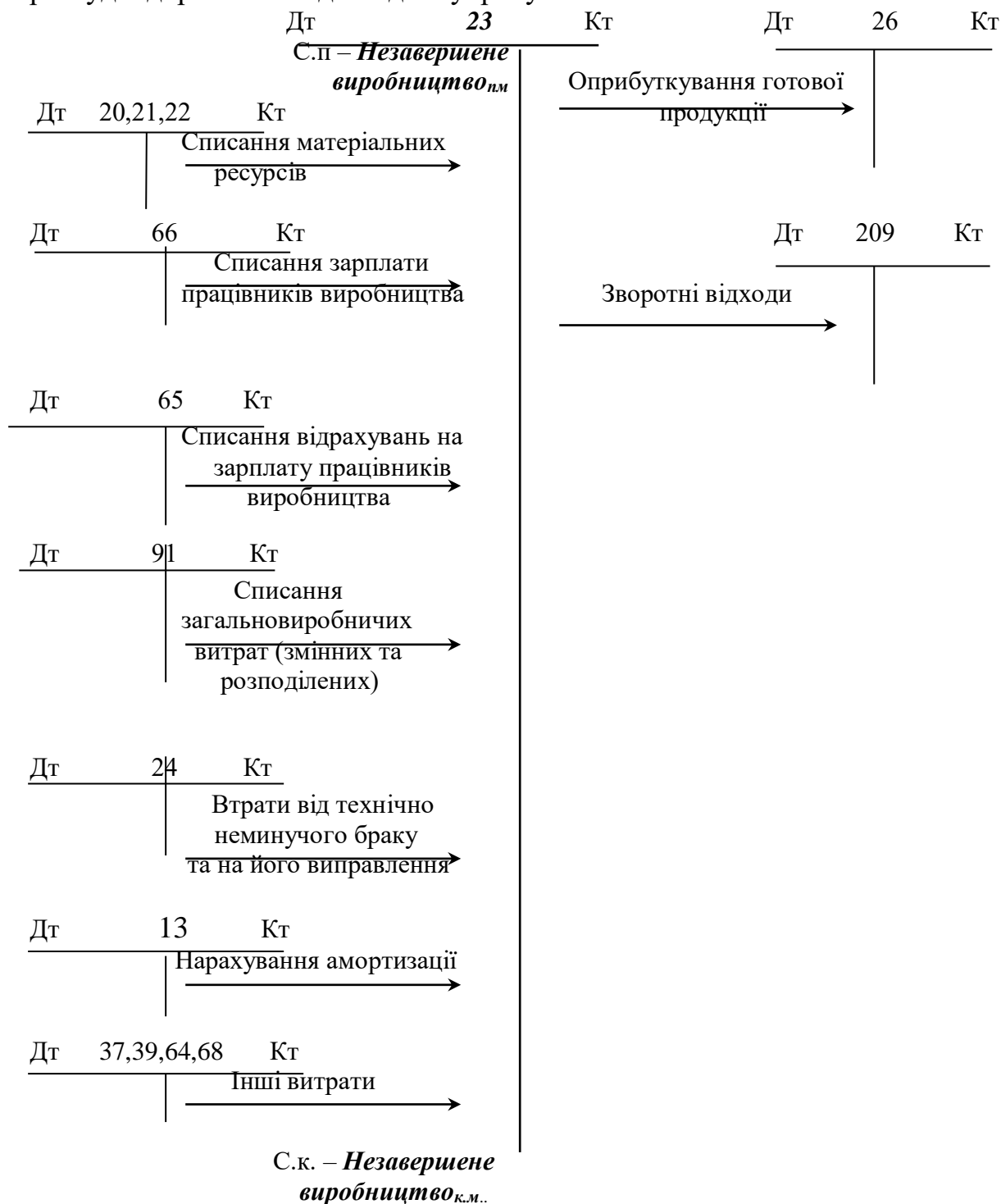


Рис. 9.3 – Схема формування виробничих витрат по рахунку 23 “Виробництво”

Для розрахунку *фактичної собівартості* виготовленої продукції необхідно до залишку незавершеного виробництва додати затрати виробництва за місяць та відняти вартість зворотних відходів або повернутих матеріалів і залишок незавершеного виробництва на кінець місяця.

Незавершене виробництво – продукція, яка не пройшла всіх стадій обробки, що передбачені технологічним процесом виробництва або яка не пройшла випробувань. В обліку фактична сума витрат в незавершеному виробництві представляє собою дебетове сальдо по рахунку 23 “Виробництво”.

Для визначення собівартості незавершеного виробництва необхідно знати його кількісне вираження і провести його оцінку. Залишки незавершеного виробництва можуть бути оцінені або за фактичною виробничою собівартістю або за нормативною плановою собівартістю. Обраний метод оцінки повинен бути відображений в обліковій політиці підприємства. Оцінка незавершеного виробництва здійснюється в кінці місяця спеціальною комісією в розрізі його видів та статей калькуляції.

Для найбільш точного визначення залишків незавершеного виробництва на кінець звітного періоду проводиться їх **інвентаризація** на підставі документальної та натуральної перевірки. При інвентаризації незавершеного виробництва в інвентаризаційних описах вказують найменування заділу, стадію та ступінь їх готовності, кількість або обсяг робіт.

Використовуючи дані про затрати на виробництво за звітний місяць і про залишки на початок і кінець звітного місяця роблять розрахунок фактичної собівартості виробленої продукції.

Лекція 9.2

Цільова спрямованість: ознайомитися зі складом загальновиробничих витрат, базою і технікою їх розподілу та відображенням в обліку.

Питання для розгляду:

1. *Облік загальновиробничих витрат.*
2. *Методи обліку і калькулювання виробничої собівартості продукції.*

1. Облік загальновиробничих витрат

Загальновиробничими є витрати, пов’язані з обслуговуванням і управлінням цехами (п.15 П(С)БО 16 «Витрати»). Загальновиробничі витрати поділяються на постійні й змінні. Згідно П(С)БО 16 “Витрати” перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат визначається самостійно підприємством.

По закінченні місяця загально виробничі витрати розподіляються за кожним цехом окремо. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об’єкт витрат з використанням бази розподілу (часу роботи, заробітної плати, обсягу діяльності та ін.) виходячи з фактичної потужності звітного періоду. Постійні виробничі витрати розподіляються на кожен об’єкт витрат з використанням бази розподілу (машино-годин, заробітна плата, обсяг діяльності та ін.) при нормальній потужності, яка

визначається підприємством самостійно і відображається в обліковій політиці самостійно.

Облік витрат на організацію виробництва та управління ведеться на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати».

Схему формування загальновиробничих витрат по рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» подано на рисунку 9.6 та 9.7



Рис. 9.4 – Номенклатура загальновиробничих витрат

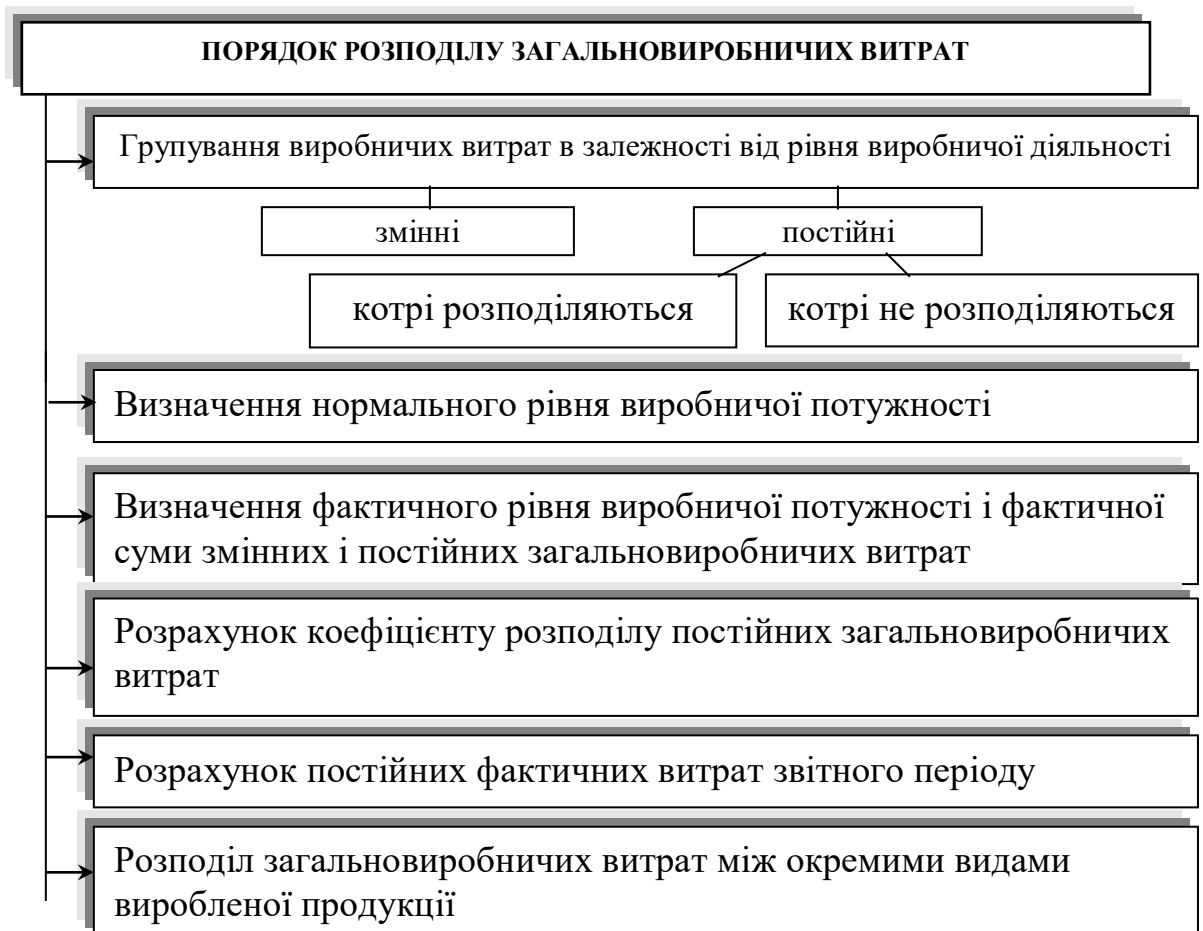


Рис. 9.5 – Алгоритм розподілу загальновиробничих витрат

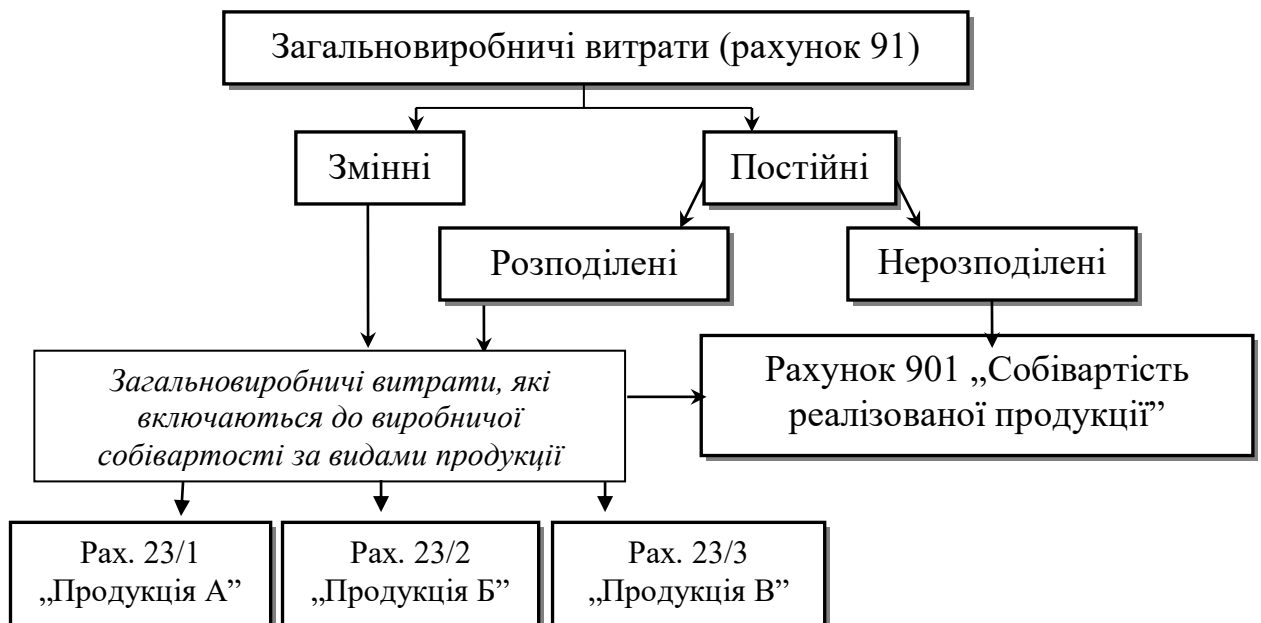


Рис. 9.6 – Схема обліку за рахунком 91 «Загальновиробничі витрати»

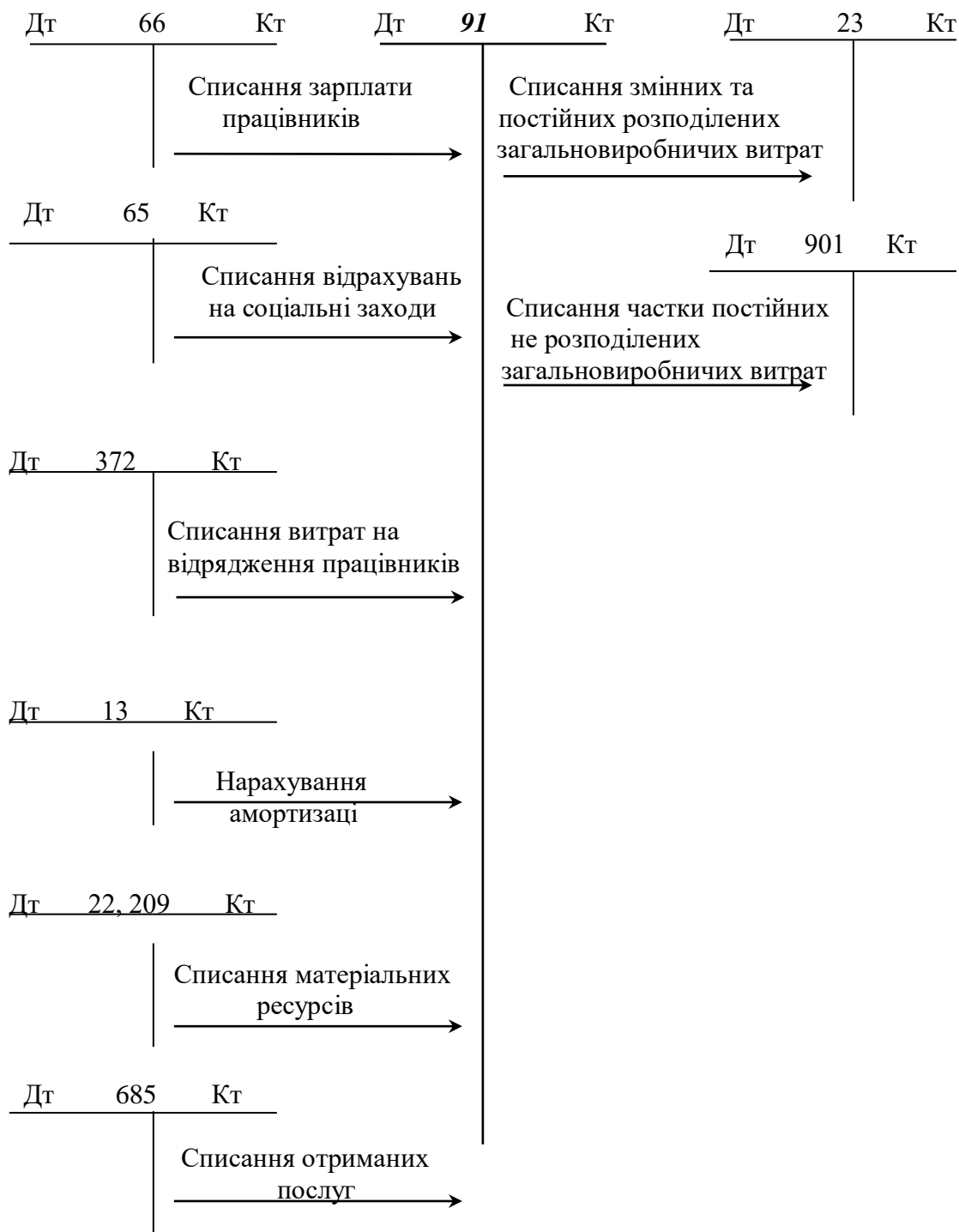


Рис. 9.7 – Узагальнююча схема розподілу загальновиробничих витрат

2. Методи обліку і калькулювання виробничої собівартості продукції

В залежності від виду продукції (робіт, послуг), типу, характеру технології і організації виробництва на підприємствах можуть застосовуватись різні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Основними методами являються попередільний та позамовний.

Попередільна калькуляція (рис. 9.8) витрат представляє собою систему акумуляції витрат, котра видає показник виробничих витрат на одиницю

продукції для даного технологічного переділу. Об'єктом обліку витрат є переділ, а в середині переділу – певний вид продукції.

Позамовний метод калькулювання собівартості (рис. 9.9) продукції застосовується, як правило, у підприємствах з одиничним типом організації виробництва, також дрібносерійних промислових підприємствах. Сутність позамовного методу зводиться до того, що прямі і загальновиробничі накладні витрати відносяться в розрізі встановлених статей калькуляції на кожне індивідуальне замовлення або ж на вироблену партію продукції. Об'єктом обліку є окреме замовлення, контракт або партія продукції.

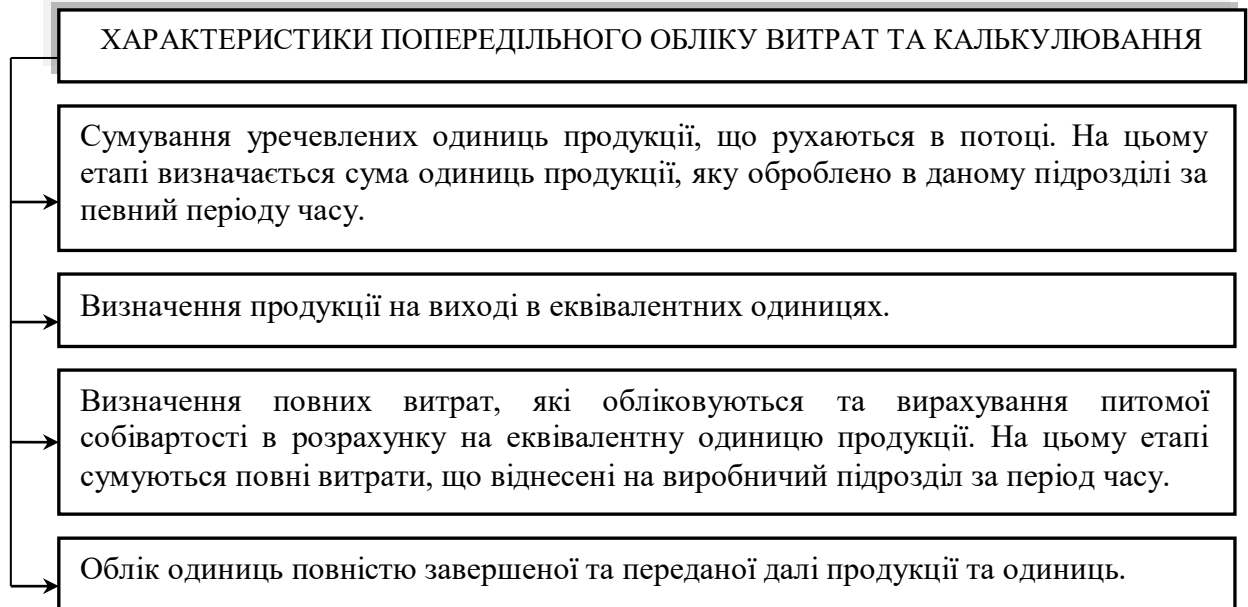


Рис. 9.8 – Характеристики попереднього обліку витрат та калькулювання

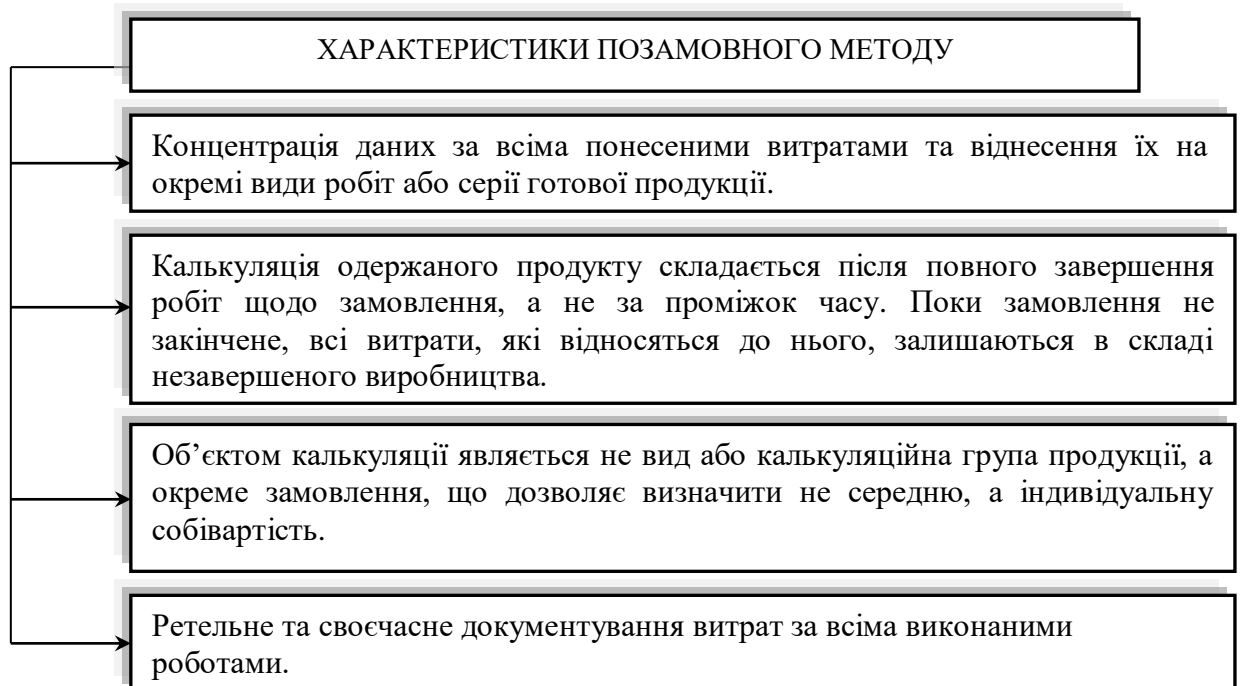


Рис. 9.9 Характеристика позамовного методу обліку витрат і калькулювання

Лекція 9.3 Брак у виробництві

Цільова спрямованість: ознайомитися з поняттям браку у виробництві, його класифікацією та оцінкою; ознайомлення з порядком оцінки готової продукції, її документальним оформленням руху, синтетичним та аналітичним обліком.

Питання для розгляду:

1. Облік браку у виробництві.
2. Облік напівфабрикатів власного виробництва.

1. Облік браку у виробництві

Брак у виробництві – це вироби або роботи, які не відповідають встановленим вимогам і не придатні для використання за прямим призначенням або потребують додаткової обробки. Оцінка *внутрішнього остаточного* браку здійснюється за нормативними витратами а внутрішнього *виправного* за фактичною собівартістю. Вартість *зовнішнього* браку складається з вартості продукції, остаточно забракованої, відшкодованих покупцям витрат, транспортних витрат та на виправлення браку. Основними первинними документами, що засвідчують наявність браку у виробництві є Акт про брак, Повідомлення, Листок про брак. Класифікація браку наведена на рисунку 9.11

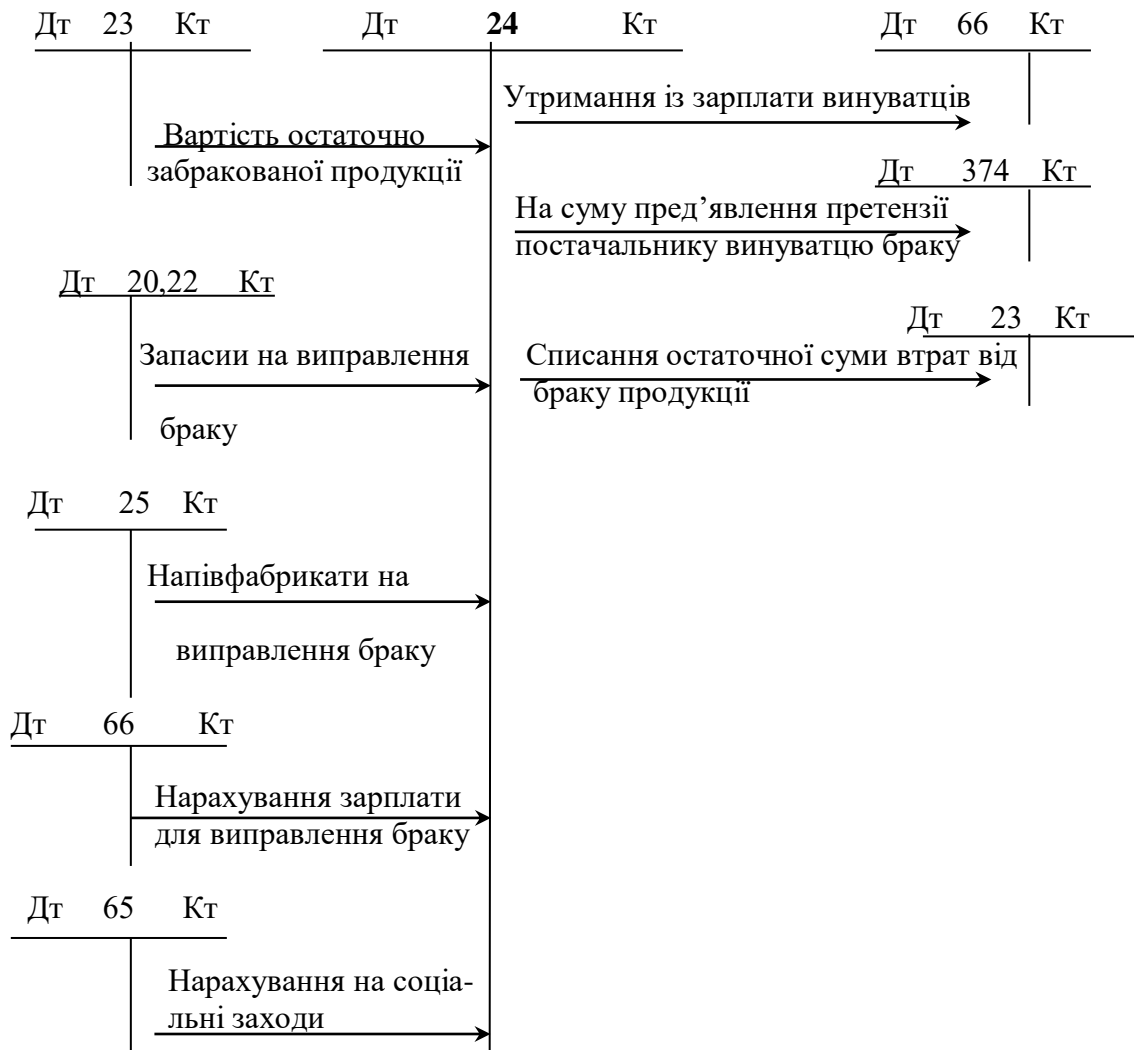


Рис. 9.11– Класифікація браку

Облік витрат від браку ведеться на калькуляційному рахунку 24 "Брак виробництва". Схема відображення в обліку невіправного браку наведена на рисунку 9.12



Рис. 9.12 – Схема відображення в обліку виправного браку



2. Облік напівфабрикатів власного виробництва

Напівфабрикат – продукт, який частково пройшов обробку і повинен пройти ще декілька технологічних фаз обробки щоб перетворитись в готову продукцію. На підприємствах можуть застосовувати напівфабрикатний та безнапівфабрикатний варіанти калькулювання.

Безнапівфабрикатний варіант - рух напівфабрикатів відображається тільки в оперативному обліку. Напівфабрикатний варіант – рух напівфабрикатів відображається на рахунках бухгалтерського обліку.

Оцінка напівфабрикатів, які зберігаються на складі ведеться за спеціально розробленими обліковими цінами на базі планової собівартості.

Напівфабрикати можуть реалізуватися на сторону. Облік їх здійснюється на рахунку 25 “Напівфабрикати”.

Схема руху напівфабрикатів на рахунках бухгалтерського обліку подано на рисунку 9.13.

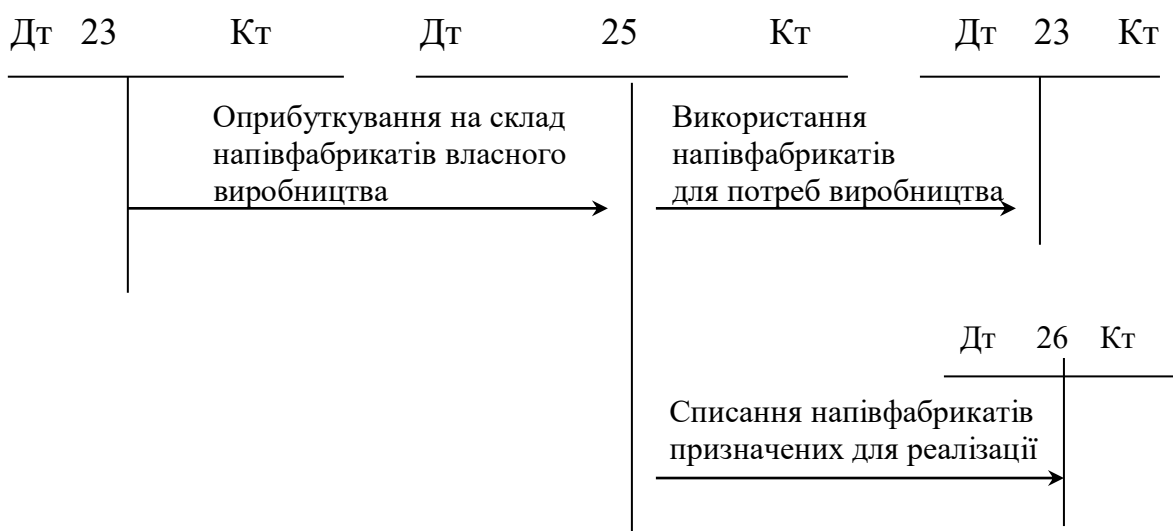


Рис. 9.13 – Схема руху напівфабрикатів у фінансовому обліку

Лекція 9.4 Облік готової продукції

Цільова спрямованість: ознайомлення з порядком оцінки готової продукції, її документальним оформленням руху, синтетичним та аналітичним обліком.

Питання для розгляду:

1. Поняття, класифікація та оцінка готової продукції.
2. Аналітичний облік готової продукції.
3. Синтетичний облік руху готової продукції.

1. *Поняття, класифікація та оцінка готової продукції*

Готовою є продукція, обробка якої закінчена, пройшла технічний контроль, здана на склад для подальшої реалізації.



Рис. 9.14– Класифікація готової продукції

Готова продукція оцінюється за фактичною собівартістю (первісній вартості). Порядок формування первісної вартості готової продукції подано на рисунку 9.15

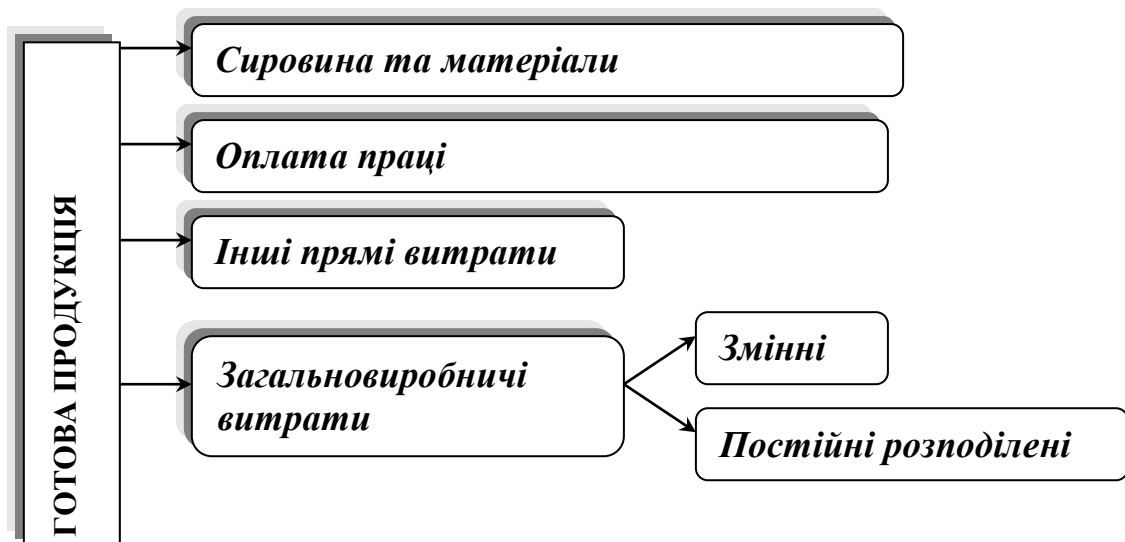


Рис. 9.15 – Формування первісної вартості готової продукції

3. *Аналітичний облік готової продукції*

Готова продукція обліковується на підприємствах за місцями її зберігання та окремими видами у встановлених одиницях виміру:

натуральних та умовно-натуральних. На складі вона обліковується в кількісному виразі.



Рис. 9.16 – Організація кількісного обліку готової продукції

Аналітичний облік прийому і відпуску готової продукції здійснюється за видами готової продукції що відображається за обліковими цінами з відхиленням в регістрах відхилень фактичної виробничої собівартості виробів від їх вартості за обліковими цінами.

2. Синтетичний облік руху готової продукції

Побудова обліку готової продукції можлива за різними варіантами. Продукція може бути здана на склад, а звітти відбуватиметься її відвантаження та реалізація. Водночас, можливий інший підхід – готова продукція не передається на склад, а нагромаджується безпосередньо в цехах, звідки її відвантажують, або передають покупцеві та реалізують.

Облік готової продукції ведуть на рахунку 26 “Готова продукція.”
Здача готової продукції з виробництва на склад в обліку відображається

Дт 26 “Готова продукція”

Кт 23 “Виробництво”

Списання відвантаженої і реалізованої покупцям готової продукції, за її фактичною собівартістю відображається:

Дт 901 “Собівартість реалізованої готової продукції”

Кт 26 “Готова продукція”.

У випадку, коли готова продукція безпосередньо з цеха відвантажуються покупцеві та реалізується в обліку відображають:

Дт 901 “Собівартість реалізованої готової продукції”

Кт 23 “Виробництво”.

Якщо облік готової продукції ведеться за обліковими цінами, то по закінченню звітного періоду після визначення фактичної собівартості готової продукції записи по випуску і відвантаженню коригуються на суму відхилень фактичної собівартості від її вартості за обліковими цінами шляхом їх співставлення. Від’ємна сума відхилень фіксується методом червоного сторно, позитивна - звичайним записом.

Узагальнена інформація за операціями, пов'язаними з рухом готової продукції і товарів на підставі звітів виробничих підрозділів та звітів про рух матеріальних цінностей зі складу, знаходить своє відображення у журнально-ордерній формі обліку у журналах-ордерах № 3, № 5, № 6.

У бухгалтерському балансі залишки готової продукції відображаються за фактичною виробничою собівартістю. Для цього в другій частині активу балансу «Оборотні активи» передбачено рядок 1103 «Готова продукція». Ця стаття показує запаси виробів на складі, обробка за якими закінчена та які пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками і відповідають технічним умовам і стандартам. Рядок 1103 заповнюється на основі рахунку бухгалтерського обліку 26 «Готова продукція» шляхом підрахунку сальдо на кінець звітного періоду. Інформація про виробництво і реалізацію продукції міститься також у формі № 5 «Примітки до річної фінансової звітності. У формі № 5 в розділі VIII «Запаси» розкривається інформація про балансову вартість готової продукції. Розділ IX «Дебіторська заборгованість» містить дані про заборгованість покупців і замовників за продукцію. Підприємства, які займаються виготовленням та реалізацією сільськогосподарської продукції, деталізують інформацію про неї у розділах XIV і XV «Приміток до фінансової звітності».

Питання для самоконтролю:

1. Законодавчі та нормативні акти, що визначають поняття витрати.
2. Основні критерії класифікації витрат.
3. Класифікація витрат за статтями та елементами.
4. Характеристика прямих та непрямих затрат (навести приклади та охарактеризувати їх).
5. Характеристика змінних та постійних витрат.
6. Призначення та характеристика рахунку 23 „Виробництво”.
7. Що характеризує сальдо по рахунку 23 „Виробництво”.
8. Як розрахувати фактичну собівартість виготовленої продукції.
9. Що представляє собою незавершене виробництво.
10. Наведіть номенклатуру загальновиробничих витрат.
11. Яким є порядок розподілу загальновиробничих витрат.
12. Бази розподілу загальновиробничих витрат.
13. Сфера застосування та сутність попередільного методу обліку витрат.
14. Характеристика попередільного методу обліку витрат.
15. Сфера застосування та сутність позаомовного методу обліку витрат.
16. Характеристика позаомовного методу обліку витрат
17. Поняття та види браку.
18. Оцінка витрат від браку.
19. Як в обліку відображують витрати на брак.
20. Поняття та класифікація готової продукції.
21. Оцінка готової продукції.
22. Яким чином здійснюється синтетичний облік готової продукції

ЛІТЕРАТУРА

Законодавча база

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-ІУ, редакція від 03.02.2013, підстава 5073-17 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : < <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>>
2. Земельний кодекс України від 25.10.2001 року № 2768-ІІІ зі змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>
3. Інструкція про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах, затверджена постановою Правління НБУ від N 492, 12.11.2003. [електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.nau.ua>
4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій Затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 N 291 [електронний ресурс]. — Режим доступу : [<http://zakon.nau.ua>
5. Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затверджена постановою Правління НБУ від 21.01.2004 р. № 22. Документ z0377-04, редакція від 03.07.2009 на підставі z0496-09 [електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>
6. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків [Електронний ресурс]. : [затв. наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 № 69, редакція від 18.11.2011, підстава 2І263-11]. - Режим доступу: : < [http:// zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0202-94](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0202-94)>
7. Кодекс України про адміністративні правопорушення.
8. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені Наказом Міністерства фінансів України із змінами від 30.12.2013 № 1192
9. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені Наказом Міністерства фінансів України із змінами від 30 грудня 2013 року N 1192
10. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635
11. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів бухгалтерського обліку, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356.
12. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом Мінфіну від 10.01.2007 р. № 2.
13. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені Міністерством Промислової політики України від 9 липня 2007 року N 373

14. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затвержені наказом Мінфіну від 16.11.2009 р. № 1327.

15. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності, затвержені наказом Міністерства економіки України із змінами від 2 березня 2010 року N 226

16. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua>.

17. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 N 628.

18. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99р. №291 (за станом на 04.07.2011) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0892-99>.

19. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://www.rada.gov.ua>

20. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", затверджене Наказом Міністерства фінансів України із змінами N 573 від 18.06.2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://www.minfin.gov.ua>

21. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи", затверджене Наказом Міністерства фінансів України із змінами N 627 від 27.06.2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://www.minfin.gov.ua>

22. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", затверджене Наказом Міністерства фінансів України із змінами N 1591 від 09.12.2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://www.minfin.gov.ua>

23. .

24. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 "Фінансові інвестиції", затверджене Наказом Міністерства фінансів України із змінами N 627 від 27.06.2013

25. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти» [Електронний ресурс] / Наказ Міністерства фінансів України № 559 від 30.11.2001 р. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01>.

26. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 "Оренда", затверджене Наказом Міністерства фінансів України із змінами N 627 від 27.06.2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://www.minfin.gov.ua>

27. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [Електронний ресурс]. : [затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999. № 290, редакція від 10.01.2012, підстава 2I556-11]. - Режим доступу : < <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> >

28. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»

[Електронний ресурс]. : [затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318, редакція від 10.01.2012, підстава 21556-11]. - Режим доступу : < <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> >

29. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 "Податок на прибуток", затверджене Наказом Міністерства фінансів України із змінами N 627 від 27.06.2013 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.

30. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 "Будівельні контракти", затверджене Наказом Міністерства фінансів України із змінами N 1591 від 09.12.2011[Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.

31. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 "Об'єднання підприємств", затверджене Наказом Міністерства фінансів України із змінами N 627 від 27.06.2013 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.

32. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.

33. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 22 "Вплив інфляції", затверджене Наказом Міністерства фінансів України із змінами N 627 від 27.06.2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.

34. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 24 "Прибуток на акцію", затверджене Наказом Міністерства фінансів України із змінами N 1591 від 09.12.2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.

35. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність", затверджене Наказом Міністерства фінансів України із змінами N 48 від 08.02.2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.

36. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 "Зменшення корисності активів", затверджене Наказом Міністерства фінансів України із змінами N 1591 від 09.12.2011[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.

37. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 "Інвестиційна нерухомість", затверджене Наказом Міністерства фінансів України із змінами N 1591 від 09.12.2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.

38. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 34 «Платіж на основі акцій», затверджене Наказом Міністерства фінансів України із змінами N 1591 від 09.12.2011[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.

39. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене Наказом Міністерства фінансів України із змінами № 868 від 04.10.2016

40. Положення про порядок емісії електронних платіжних засобів і здійснення операцій з їх використанням, затверджене постановою Правління НБУ від 05.11.2014 р. № 705.

41. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затверджене постановою Правління НБУ від 29.12.2017 р. № 148.

42. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Мінфіну від 24.05.95 р. № 88.

43. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене Наказом Міністерства фінансів України із змінами N 987 (z1300-14) від 30.09.2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.

44. Положення про форму та зміст розрахункових документів, затверджене Наказом Міністерства фінансів України із змінами від 21.01.2016 № 13

45. Порядок реєстрації та ведення розрахункових книжок, книг обліку розрахункових операцій, затверджений Наказом Міністерства фінансів України із змінами № 837 від 23.09.2016

46. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.99 № 996-XIV (зі змінами і доповненнями) // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.

47. Про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті [Електронний ресурс] : Інструкція : [Постанова Правління НБУ від 21.01.2004 р. N22 : [зі змінами та доповн.] – Режим доступу: <<http://zakon.rada.gov.ua/>>.

48. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів. Наказ Мінстату від 22.05.96 р. № 145.

49. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів. Наказ Мінстату від 21.06.96 р. № 193.

50. Про затвердження форми Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, та Порядку його складання. Наказ Мінфіну від 28.09.2015 р. № 841.

51. Про інвестиційну діяльність: Закон України № 1560—XII від 18.09.1991р.(із змінами та доповненнями)–[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/10-12>.

52. Про обіг векселів в Україні [Електронний ресурс] : Закон України : [від 05.04.2001 р. № 2374-III : [зі змінами та доповн.]. – Режим доступу: <<http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2374-14>>.

53. Про цінні папери та фондовий ринок : Закон України від 23.02.2006 р. № 3480-IV.

54. Про акціонерні товариства : Закон України від 17.09.2008 р. № 514 - VI [електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>

55. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Закон України від 12.05.2011 р. №3332 – VI Бухгалтерський облік і аудит. - 2011. - № 7. С. – 56

56. Цивільний кодекс України : за станом на 13.03.2012 р. / Верховна Рада України [Електронний ресурс] // Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15/>.

Основні підручники та навчальні посібники

57. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів [Ф.Ф. Бутинець та ін.]; під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф. Бутинця. – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2009. – 912 с.

58. Бухгалтерський облік: Навч. пос./ Акімова Н.С., Топоркова О.В., Наумова Т.А., Янчев В.В. [та ін.] – Х.: ХДУХТ, 2016. – 241 с.

59. Крупка Я.Д. Задорожний З.В., Микитюк Н.Я. та ін. Фінансовий облік: Підруч. [Текст]. – 2 вид., перероб. і доп. – К.: Кондор-Видавництво, 2013. – 551 с.

60. Сук Л. К. Фінансовий облік: навч. посіб. / Л.К. Сук, П.Л. Сук. - К.: Знання, 2015. – 647 с.

61. Шара Є. Ю., І. Є. Соколовська-Гонтаренко І. Є. Фінансовий облік II. Навчальний посібник. — К. : «Видавництво «Центр учбової літератури», 2016. – 308 с.

Додаткова література

62. Бухгалтерський облік: Навч. пос. /Янчева Л.М., Акімова Н.С., Топоркова О.В. [та ін.]. – Х.: ХДУХТ, 2015. – 370 с.

63. Давидюк Т.В. Бухгалтерський облік : навч. посібник / Т.В. Давидюк, О.В. Манойленко, Т.І. Ломаченко, А.В. Резніченко. – Харків, Видавничий дім «Гельветика», 2016. – 392 с.

64. Кім Ю. Г. Бухгалтерський та податковий облік: первинні документи та порядок їх заповнення : навч. посібник для вчз / Ю. Г. Кім - К. : Центр учб. літ., 2014. - 600 с. - Бібліогр.: с. 584-591

65. Облік зовнішньоекономічної діяльності: Навч. посібник. /Янчева Л.М., Топоркова О.В., Акімова Н.С. [та ін.]. – Х.: ХДУХТ, 2014. – 569 с.

66. Облік в зарубіжних країнах: навч. посіб.//. Акімова Н.С., Грінько А.П., Топоркова О.В. . [та ін.]. – Х.: ХДУХТ, 2016. – 363 с.

67. Топоркова О.В., Євлаш Т.О., Акімова Н.С., Говоруха О.О. Облік та аналіз дебіторської заборгованості в системі управління підприємств оптової торгівлі: Монографія. – Х.: ФОП Бровін О.В. (типографія Стиль-Іздат)., 2016. – 287 с.

Список сайтів

1. www.platnik.com.ua "ПЛАТЕЛЬЩИК" - Сайти бухгалтерської і податкової тематики
2. www.liga.kiev.ua, "LIGA Online", інформаційно-пошуковий сервер по законодавству
3. www.rada.gov.ua Офіційний Web-сервер Верховної Ради України.
4. www.nau.kiev.ua «Нормативні акти України»
5. www.balance.dp.ua "Баланс", всеукраїнський бухгалтерський журнал
6. www.visnuk.com.ua "Вісник податкової служби України", журнал
7. www.dtkk.com.ua "Дебет-Кредит", електронна версія журналу
8. www.uamedia.visti.net/uk "Урядовий кур'єр", газета
9. www.audit.kherson.ua "Домінанта Аудит", закони, податки, аудит, консультації
10. www.dinai.com Бізнес в Україні. Документи, аналіз, новини
11. www.buhgalteria.com.ua "Бухгалтерія" - Сайт газети "Бухгалтерія"
12. www.nalogi.com.ru "Податки і платежі" - Журнал.
13. www.audit.dp.ua/sau Союз аудиторів України
14. www.ufraa.kiev.ua Федерація професійних бухгалтерів и аудиторів України
15. www.liga.net/conf бухгалтерський клуб на «ЛІГЕ»
16. www.sshome.narod.ru «Українські стандарти бухгалтерського обліку»
17. www.contracty.com.ua «Галицькі контракти»
18. www.buhgalter.kharkov.com Журнал "Бухгалтер"
19. www.infobirzha.kiev.ua Форум - податки і облік
20. <http://www.factor.kharkov.com> - сайт видавничого будинка "Фактор"
21. www.interbuh.com.ua – сайт «Інтерактивна бухгалтерія»

Підприємство ПАТ «Хлібзавод»
 Територія м. Старокостянтинів
 Форма власності колективна
 Орган державного управління _____
 Галузь харчова
 Вид економічної діяльності хлібопекарна
 Одиниця виміру : тис. грн. _____

Дата (рік, місяць, число) _____
 за ЄДРПОУ _____
 за КОАТУУ _____
 за КФВ _____
 за СПОДУ _____
 за КВЕД _____
 Контрольна сума _____

	01
00380439	
6810800000	
20	
232	
18113	
15.81.0	

Адреса м. Старокостянтинів, вул. Стельмаха, 2

БАЛАНС
на 31 грудня 20 18 р.
 Форма № 1 код за ДКУД

1801001

Актив	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи:	1000		
первісна вартість	1001	-	-
накопичена амортизація	1002	-	-
Незавершені капітальні інвестиції	1005	5,8	5,8
Основні засоби:	1010		
первісна вартість	1011	1665,2	1764,1
знос	1012	(1133,2)	(12139,6)
Інвестиційна нерухомість	1015		
Довгострокові біологічні активи:	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції:			
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	-	-
інші фінансові інвестиції	1035	-	-
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	-	-
Відстрочені податкові активи	1045	-	-
Інші необоротні активи	1090	-	-
Усього за розділом I	1095	537,8	550,3
II. Оборотні активи			
Запаси	1100		
Поточні біологічні активи	1110	-	-
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125		
Дебіторська заборгованість за розрахунками:			
за виданими авансами	1130	-	-
з бюджетом	1135	-	-
у тому числі з податку на прибуток	1136	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	12,7	7,1
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	37,7	68,2
Витрати майбутніх періодів	1170		
Інші оборотні активи	1190	-	-
Усього за розділом II	1195	557,6	394,6
III. Необоротні активи, утримуванні для продажу та групи їх вибуття	1200	-	0,8
Баланс	1300	1095,4	945,7

Пасив	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	495,2	495,2
Капітал у дооцінках	1405		
Додатковий вкладений капітал	1410	78,0	40,0
Резервний капітал	1415	15,1	17,0
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	4,7	4,5
Неоплачений капітал	1425	()	()
Вилучений капітал	1430	()	()
Усього за розділом I	1495	593,0	556,7
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500		
Довгострокові кредити банків	1510	114,6	72,3
Інші довгострокові зобов'язання	1520	-	-
Довгострокові забезпечення	1520	-	-
Цільове фінансування	1525	-	-
Усього за розділом II	1595	114,6	72,3
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	121,2	98,0
Поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615		
розрахунками з бюджетом	1620	14,6	19,5
у тому числі з податку на прибуток	1621		
розрахунками зі страхування	1625	25,0	25,2
розрахунками з оплати праці	1630	75,0	75,6
Поточні забезпечення	1660		
Доходи майбутніх періодів	1665		
Інші поточні зобов'язання	1690	29,7	12,4
Усього за розділом III	1695	301,5	273,2
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	-	-
Баланс	1900	1095,4	945,7

Керівник

Головний бухгалтер

Перелік типових форм, що їх використовують для первинної документації господарських явищ і процесів на підприємствах України

Табл. 1

Код форми	Назва форми
<i>1) Облік особового складу підприємства</i>	
Ф № П-1	Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу
Ф № П-2	Особова картка
Ф № П-5	Наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу
Ф № П-6	Наказ (розпорядження) про надання відпустки
Ф № П-8	Наказ (розпорядження) про припинення трудової угоди
Ф № П-13	Табель обліку використання робочого часу
<i>2) Облік нарахування та виплати заробітної плати</i>	
Ф № П-49	Розрахунково-платіжна відомість
Ф № П-51	Розрахункова відомість
Ф № П-54	Особовий рахунок
<i>3) Облік касових операцій</i>	
Ф № КО-1	Прибутковий касовий ордер
Ф № КО-2	Видатковий касовий ордер
Ф № КО-3	Журнал реєстрації прибуткових і видаткових касових документів
Ф № КО-4	Касова книга
<i>4) Облік розрахунків із підзвітними особами</i>	
Ф № 807	Авансовий звіт
<i>5) Облік банківських операцій</i>	
Ф № 869	Рахунок-фактура
код 040 1001	Платіжна вимога
код 040 1002	Платіжне доручення
код 040 1003	Зведене платіжне доручення
код 040 1004	Заява про відмову від акцепту
код 040 1007	Реєстр чеків
код 040 1008	Зведена вимога
<i>б) Облік матеріалів</i>	
Ф № М-1	Журнал обліку вантажів, що надійшли
Ф № М-2	Доручення
Ф № М-2а	Акт списання бланків доручень
Ф № М-3	Журнал реєстрації виданих доручень
Ф № М-4	Прибутковий ордер
Ф № М-7	Акт приймання матеріалів
Ф № М-8	Лімітно-забірна картка (на одне найменування матеріалу та багаторазовий відпуск)
Ф № М-9	Лімітно-забірна картка (для багаторазового відпуску двох—п'яти найменувань матеріалів)
Ф № М-10	Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів
Ф № М-11	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів
Ф № М-12	Картка складського обліку матеріалів
Ф № М-13	Реєстр приймання-здачі документів
Ф № М-14	Відомість обліку залишків матеріалів на складі

Код форми	Назва форми
Ф № М-15	Акт про прийняття устаткування
Ф № М-15а	Акт прийняття-передавання устаткування до монтажу
Ф № М-16	Матеріальний ярлик
Ф № М-17	Акт № __ про виявлені дефекти устаткування
Ф № М-18	Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від визначених норм запасу
Ф № М-19	Матеріальний звіт
Ф № М-21	Інвентаризаційний опис
Ф № М-22	Акт № __ на списання матеріалів відкритого зберігання
Ф № М-23	Акт № __ про витрату давальницьких матеріалів
Ф № М-26	Картка обліку устаткування для встановлення
Ф № М-28	Лімітно-забірна картка № __ для будівельних організацій
Ф № М-28а	Лімітно-забірна картка № __
<i>7) Облік малоцінних і швидкозношуваних предметів</i>	
Ф № МШ-1	Відомість про поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів
Ф № МШ-2	Картка обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів
Ф № МШ-4	Акт вибуття малоцінних і швидкозношуваних предметів
Ф № МШ-5	Акт на списання інструментів (пристосувань) та обмін їх на придбані для використання
Ф № МШ-6	Особиста картка спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристосувань
Ф № МШ-7	Відомість обліку (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристосувань
Ф № МШ-8	Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів
<i>8) Облік основних засобів</i>	
Ф № 03-1	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів
Ф № 03-2	Акти приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів
Ф № 03-3	Акт на списання основних засобів
Ф № 03-4	Акт на списання автотранспортних засобів
Ф № 03-5	Акт № __ про встановлення, пуск та демонтаж будівельної техніки
Ф № 03-6	Інвентарна картка обліку основних засобів
Ф № 03-7	Опис інвентарних карток обліку основних засобів
Ф № 03-8	Картка обліку руху основних засобів
Ф № 03-9	Інвентарний список основних засобів
Ф № 03-14	Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)
Ф № 03-15	Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій)
Ф № 03-16	Розрахунок амортизації автотранспорту

Додаток Г

		КОДИ	
Дата (рік, місяць, число)			01
Підприємство <u>ПАТ «Будматеріали»</u>	за ЄДРПОУ	24637593	
Форма власності <u>колективна</u>	за КОАТУУ	6110100000	
Орган державного управління _____	за СПОДУ	06024	
Галузь <u>промисловість</u>	за ЗКГНГ		
Вид економічної діяльності <u>виробництво будівельних матеріалів</u>	за КВЕД	14760	
Одиниця виміру: тис.грн.	Контрольна сума		

Звіт про фінансові результати

(Звіт про сукупний дохід)

за 20_18_р.

Форма № 2

Код за
ДКУД

1801003

І. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	84208,5	
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	72778,1	
Валовий:			
прибуток	2050	11430,4	
збиток	2095		
Інші операційні доходи	2120	39968,0	
Адміністративні витрати	2130	1665,4	
Витрати на збут	2150	236,0	
Інші операційні витрати	2180	38914,4	
Фінансові результати від операційної діяльності:			
прибуток	2190	10582,6	
збиток	2195		
Доход від участі в капіталі	2200	12,0	
Інші фінансові доходи	2220		
Інші доходи	2240	809,1	
Фінансові витрати	2250	2500,6	
Втрати від участі в капіталі	2255		
Інші витрати	2270	529,2	
Фінансові результати до оподаткування:			
прибуток	2290	8373,9	
збиток	2295		

Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	2749,5	
Прибуток (збиток) від припинення діяльності після оподаткування	2305		
Чистий фінансовий результат:			
прибуток	2350	5624,4	
збиток	2355		

II. СУКУПНИЙ ДОХІД

Найменування показника	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400		
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405		
Накопичені курсові різниці	2410		
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415		
Інший сукупний дохід	2445		
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450		
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455		
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460		
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465		

III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Найменування показника	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500	24485,9	
Витрати на оплату праці	2505	18034,4	
Відрахування на соціальні заходи	2510	6408,1	
Амортизація	2515	2229,2	
Інші операційні витрати	2520	3343,2	
Разом	2550	54500,7	

IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600	6550400	
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	6550400	
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	0,86	
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	0,86	
Дивіденди на одну просту акцію	2650	0,25	

Керівник _____

Головний бухгалтер _____

Додаток В

Підприємство <u>ПАТ «Будматеріали»</u> Форма власності <u>колективна</u> Орган державного управління _____ Галузь <u>промисловість</u> Вид економічної діяльності <u>виробництво будівельних матеріалів</u> Одиниця виміру: тис.грн.	Дата (рік, місяць, число)	КОДИ
	за ЄДРПОУ	01
	за КОАТУУ	24637593
	за СПОДУ	6110100000
	за ЗКГНГ	06024
	за КВЕД	14760
	Контрольна сума	

Звіт про рух грошових коштів

за 20 __18__ р.

Форма № 3

Код за
ДКУД

1801004

Стаття	Код	За звітний період		За попередній період	
		Надходження	Видаток	Надходження	Видаток
1	2	3	4	5	6
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності					
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	3500	8373,9			
Коригування на:					
амортизацію необоротних активів	3505	2229,2	x		x
збільшення (зменшення) забезпечень	3510				
збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць	3515	0,4			
збиток (прибуток) від неопераційної діяльності	3520		1791,9		
Зменшення (збільшення):					
оборотних активів	3550		36326,3		
Збільшення (зменшення):					
поточних зобов'язань	3560		6620,8		
Грошові кошти від операційної діяльності	3570				
Сплачені:					
податки на прибуток	3580	x	1966	x	
Чистий рух коштів від операційної діяльності	3195				

II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності					
Надходження від реалізації:					
фінансових інвестицій	3200	277,9	x		x
необоротних активів	3205	537,1	x		x
Надходження від отриманих:					
відсотків	3215		x		x
дивідендів	3220	0,4	x		x
Надходження від деривативів	3225				
Інші надходження	3250				
Витрачання на придбання:					
фінансових інвестицій	3255	x		x	
необоротних активів	3260	x	355,7	x	
Виплати за деривативами	3270				
Інші платежі	3290	x	6,4	x	
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	3295				
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності					
Надходження власного капіталу	3300		x		x
Отримані позики	3305	75992	x		x
Інші надходження	3340		x		x
Витрачання на:					
Викуп власних акцій	3345	x		x	
Погашення позик	3350	x	42292,9	x	
Сплату дивідендів	3355	x	34	x	
Інші платежі	3390	x	120	x	
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	3395	33545,1			
Чистий рух коштів за звітний період	3400		8,3		
Залишок коштів на початок року	3405	11,3	x		x
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3410		0,4		
Залишок коштів на кінець року	3415	2,6	x		x

Керівник _____

Головний бухгалтер _____

Форма планової (звітної) калькуляції

Підприємство		Код ЄДРПОУ
Планова (звітна) калькуляція		на/за 200 р.
(період)		
№	Показник	
1	Найменування виробу (марка, тип)	
2	Коротка технічна характеристика	
3	Діюча оптова ціна (грн.)	
4	Вага виробу	
5	Випуск у натуральному вираженні	
6	Калькуляційна одиниця	
7	Повна собівартість одиниці виробу (грн.)	
8	Строк виготовлення: початок	
	закінчення	

1. Калькуляція за статтями витрат (у грн.)

№ п/п	Найменування статей витрат	200 _ г,	200_г. (планований період) -	
		(минулий період)	План	Звіт
1	2	3	4	5
01	Сировина й матеріали			
02	Покупні комплектуючі вироби й напівфабрикати, роботи й послуги виробничого характеру сторонніх підприємств й організацій			
03	Напівфабрикати власного виробництва			
04	Паливо й енергія на технологічні цілі			
05	Транспортно - заготівельні витрати			
06	Поворотні витрати (віднімаються)			
07	Основна заробітна плата виробничих робітників			
08	Додаткова заробітна плата виробничих робітників			
09	Відрахування на соціальні заходи			
10	Втрати внаслідок технічно неминучого брака **			
11	Попутна продукція (віднімається)**			
12	Загальновиробничі витрати **, усього: в .ч.			
	витрати, на зміст й експлуатацію встаткування**			

	витрати пов'язані з підготовкою й освоєнням виробництва**			
--	---	--	--	--

Продовження додатку В

1	2	3	4	5
13	Інші виробничі витрати**			
14.	Разом виробнича собівартість (01 + 02 + 03 + 04 + 05 - 06 + 07 + 08+09+10 - 1 + 12 + 13)			
15	Адміністративні витрати***			
16	Витрати на збут***			
	Усього повна собівартість (14 + 15 + 16)			

2. Розкриття витрат матеріалів і напівфабрикатів

№ п/п	Найменування	Одиниці виміру	За планом			По звіту		
			кількість	ціна	сума	кількість	ціна	сума
1	2	3	4	5	6	7	8	9
-	А, Сировина й матеріали							
	Матеріали (по видах)							
1.								
9	Допоміжні матеріали							
10	Інші матеріали							
	Разом сировини й матеріалів							
	Транспортно заготівельні витрати*							
	Б. Покупні напівфабрикати й комплектуючі вироби							
1	По видах..							
	Разом							
	Транспортно-заготівельні витрати*							

Типові строки корисного використання основних засобів

№ з/п	Субрахунок	Назва підгрупи	Строк корисного використання, років
1	2	3	4
1	103 «Будинки, споруди передавальні пристрої» та	Будинки виробничо-господарського призначення, зайняті органами управління, соціально-культурними (будівлі навчальних закладів, лікарень, поліклінік і амбулаторій, будинків-інтернатів для людей похилого віку та інвалідів, дитячих закладів, бібліотек, клубів, музеїв, науково-дослідних інститутів, лабораторій тощо) та іншими установами (підгрупа 1):	
		з плівкових матеріалів, збірно-розбірні, пересувні, кіоски, ларьки, альтанки тощо	10
		дерев'яні, каркасні та щитові, контейнерні, дерево-металеві, каркасно-обшивні та панельні, глинобитні, сирцеві, саманові та інші аналогічні	20
		без каркасів зі стінами полегшеної кам'яної кладки, залізобетонними, цегляними та дерев'яними колонами і стовпами, із залізобетонними, дерев'яними та іншими перекриттями; дерев'яні з брущатими або виготовленими з колод рубаними стінами	25
		із залізобетонними та металевими каркасами, зі стінами з кам'яних матеріалів, великих блоків і панелей, із залізобетонними, металевими, іншими довговічними покриттями та інші некласифіковані	50
		Будинки, що повністю або переважно призначені для проживання (підгрупа 2):	
		каркасно-комишитові та інші полегшені	15
		сирцеві, збірно-щитові, каркасно-засипні, глинобитні, саманові	20
		інші некласифіковані	50
		Водокачки, стадіони, басейни, дороги, мости, пам'ятники, загорожі парків, скверів, загальних садів та інші (підгрупа 3)	20
		Лінії електропередач, трубопроводи з усіма проміжними пристроями,	20

		необхідними для трансформації і передачі енергії; переміщення трубопроводами рідких і газоподібних речовин кабельні та повітряні лінії зв'язку (підгрупа 4)	
		Гідротехнічні споруди, у тому числі канали, дамби, водозахисні об'єкти, колекторно-дренажні мережі, водомірні пости та інші споруди (підгрупа 5):	
		греблі бетонні, залізобетонні, кам'яні, земляні, тунелі, водоскиди та водоприймачі, акведуки, лотки, водопровідні споруди, рибопропускні і рибозахисні споруди, напірні трубопроводи	50
		берегоукріплювальні і берегозахисні споруди залізобетонні, бетонні, кам'яні	40
		гідротехнічні споруди дерев'яні	10
		водосховища при земляних дамбах	50
		водоскиди та водовипуски при ставках:	
		бетонні і залізобетонні	40
		дерев'яні	10
		гідротехнічні споруди на каналах (шлюзи-регулятори, мости-відводи, дюкери, у т.ч. сталеві, акведуки, водоскиди бетонні і залізобетонні та ін)	40
		зрошувальна та осушувальна мережа: канали земляні без облицювання, канали, облицьовані каменем, бетоном, залізобетоном; водозбірно-скідна мережа із відкритих земляних каналів; колекторно-дренажні земляні канали без кріплення	40
		закрита колекторно-дренажна мережа:	
		канали з азбестоцементних труб	40
		канали з гончарних труб	50
		канали з пластмасових труб	20
		водомірні пости	10
2	104 «Машини та	Вимірювальні прилади, регулюючі прилади та пристрої, лабораторне обладнання, обчислювальна	

обладнання»	техніка, медичне обладнання, інші машини та обладнання (підгрупи 3 — 8):	
	вимірювальні прилади — дозатори, амперметри, барометри, ватметри, водовиміри, вольтметри, висотометри, гальванометри, геодезичні прилади, індикатори, компаси, манометри, хронометри, спеціальні ваги, мірники, касові апарати тощо	10
	регулюючі прилади і пристрої — киснево-дихальні прилади, регулюючі, електричні, пневматичні і гідравлічні пристрої, пульти автоматичного управління, апаратура централізації та блокування, лінійні пристрої диспетчерського контролю тощо	10
	лабораторне обладнання — пірометри, регулятори, калориметри, прилади для визначення вологи, перегінні куби, лабораторні копри, прилади для випробування на газонепроникність, прилади на міцності зразків на розрив, мікроскопи, термостати, стабілізатори, витяжні шафи тощо	10
	комп'ютерна техніка і її комплектуючі (комп'ютери, монітори, периферійне та мережеве обладнання комп'ютера, що за вартістю за одиницю або комплект належить до основних засобів) та електронні засоби обробки інформації (електронно-обчислювальні, керуючі та аналогові машини тощо)	10
	медичне обладнання — медичне обладнання (зуболікувальні крісла, операційні столи, ліжка зі спеціальним обладнанням тощо), спеціальне дезінфекційне і дезінсекційне обладнання, обладнання молочних кухонь і молочних станцій, станцій переливання крові тощо	10
	інші машини та обладнання — не назване у вищеперерахованих підгрупах. До інших машин і обладнання належать: обладнання стадіонів, спортмайданчиків і спортивних приміщень (у т.ч. спортивні снаряди), обладнання кабінетів і майстерень у навчальних закладах, кіноапаратура, освітлювальна апаратура, обладнання сцен, музичні інструменти, телевізори, радіоапаратура, спеціальне обладнання науково-дослідних та інших установ, які займаються науковою працею, телефони, факси, копіювальна техніка, пожежні машини, пожежні автоцистерни, механічні пожежні	10

		драбини, пральні та швейні машини, холодильники тощо	
		Робочі машини та обладнання, машини, апарати і їх обладнання, призначені для механічної, термічної та хімічної дії на предмет праці у процесі створення продукту або послуг виробничого характеру та переміщення предметів праці у виробничому процесі за допомогою механічних двигунів, сили людини та тварин (підгрупа 2)	15
		Силові машини та обладнання, машини-генератори, що виробляють теплову і електричну енергію, і машини-двигуни, що перетворюють різного роду енергію (енергію води, вітру, теплову, електричну енергію тощо) на механічну, тобто на енергію руху (підгрупа 1)	10
3	105 «Транспортні засоби»	Рухомий склад залізничного, повітряного та іншого транспорту (підгрупи 1 — 2):	
		рухомий склад залізничного, водного, автомобільного транспорту (електровози, тепловози, паровози, вагони, платформи, цистерни, теплоходи, пароплави, дизель-електроходи, буксири, баржі та барки, човни та судна службово-допоміжні, рятувальні, пристані плавучі, парусні судна, автомобілі вантажні та легкові, причепи, автосамоскиди, автоцистерни, автобуси, трактори тягачі)	20
		рухомий склад повітряного транспорту (літаки, вертольоти)	20
		Корпуси та причепи автомобілів (підгрупа 1)	10
		Автомобілі легкові з двигуном внутрішнього згорання з об'ємом циліндра (підгрупа 1):	
		до 2500 см куб.	7
		більше 2500 см куб. та інші	10
		Автомобілі вантажні (підгрупа 1):	
		вантажопідйомністю до 5 т	7
		вантажопідйомністю від 5 до 20 т	7
		вантажопідйомністю більше 20 т та інші	7
		Автобуси з двигуном внутрішнього згорання з об'ємом циліндра (підгрупа 1):	

		• до 2800 см куб.	7
		• понад 2800 см куб. та інші	10
		Усі види гужового, виробничого та спортивного транспорту (підгрупи 3 — 5):	
		гужовий транспорт (вози тощо)	5
		виробничий транспорт (електрокари, мотоцикли, велосипеди, візки тощо)	
		усі види спортивного транспорту	
4	106 «Інструменти, прилади, інвентар»	Інструменти — механічні і немеханічні знаряддя праці загального значення, а також прикріплені до машин предмети, які слугують для обробки матеріалів. До них належать: різальні, ударні, натискувальні та ущільнюючі знаряддя ручної праці, включаючи ручні механічні знаряддя, що працюють на електроенергії, енергії стисненого повітря тощо (електродрилі, фарбопульти, електровібратори, гайковерти тощо), а також різного роду пристрої для обробки матеріалів, здійснення монтажних робіт тощо (лещата, патрони, ділильні голівки, пристрої для встановлення двигунів і для прокручування карданного валу на автомобілях тощо) (підгрупа 1)	5
		Виробничий і господарський інвентар (підгрупи 2 — 3):	
		виробничий інвентар та приладдя — предмети виробничого призначення, які слугують для полегшення виробничих операцій під час роботи: робочі столи, верстаки, кафедри, парти тощо; обладнання, що сприяє охороні праці; предмети технічного призначення, які не можуть бути віднесені до робочих машин (наприклад, світлокопіювальні рами тощо)	10
		господарський інвентар — предмети конторського та господарського облаштування, конторська обстановка, переносні бар'єри, вішалки, гардероби, шафи різні, дивани, столи, крісла, шафи та ящики вогнетривкі, друкарські машини, гектографи, шапірографи та інші ручні розмножувальні та нумерувальні апарати, палатки (крім кисневих), ліжка (крім ліжок зі спеціальним обладнанням), килими, портьєри та інший господарський інвентар, а також предмети протипожежного	10

		призначення — гідропульти, стендери, драбини ручні тощо (крім насосів пожежних на автомобільному чи кінному ході і механічних пожежних драбин, що обліковуються на субрахунку 1014)	
5	107 "Тварини"	Тварини зоопарків і подібних установ, службові собаки	5
		Робоча, продуктивна та інша худоба:	7
		робоча худоба — коні, воли, осли та інші робочі тварини (уключаючи транспортних і спортивних коней та інших транспортних тварин)	
		продуктивна та племінна худоба — корови, бики-плідники, бугаї, буйволи та яки (крім робочих), жеребці-плідники та племінні кобили (неробочі), кобили, переведені на табунне утримання, свині та свиноматки, вівцематки, кози, барани	
6	108 "Багаторічні насадження"	Культури ягідні (суниця)	3
		Культури ягідні (крім суниці), плодові, овочеві	10
		Культури ефіроолійні, лікарські	10
		Насадження штучних ботанічних садів та інших науково-дослідних установ і навчальних закладів для науково-дослідних цілей	20
		Насадження озеленювальні та декоративні	25
		Захисні та інші лісові насадження	50
		Інші довгострокові біологічні активи, не класифіковані	20
7	109 «Інші основні засоби»	Інші основні засоби	10

ПОРЯДОК
оприбуткування готівки в касі
ТОВ «Веселка»

1. Загальні положення

1.1. Порядок оприбуткування готівки в касі ТОВ «Веселка» (далі – Порядок оприбуткування), розроблено відповідно до Положення про ведення касових операцій в національній валюті в Україні, затвердженого постановою Правління НБУ від 29.12.2017 р. № 148 (далі – Положення №148).

1.2. Порядок оприбуткування встановлює правила проведення касових операцій, оприбуткування готівки в касі та є обов'язковим до виконання усіма структурними підрозділами ТОВ «Веселка» та співробітниками, на яких покладено обов'язок оформлення готівкових операцій.

1.3. Терміни, що вживаються в цьому Порядку оприбуткування, відповідають Положенню №148.

2. Організація готівкових розрахунків

2.1. Для обліку операцій з готівкою ТОВ «Веселка» застосовує касову книгу, яка ведеться в електронній формі за допомогою комп'ютерних засобів. За відсутності руху готівки в касі протягом робочого дня записи в касовій книзі в цей день не здійснюються.

2.2. Контроль за правильним веденням касової книги покладається на головного бухгалтера або іншого працівника, який на це уповноважений керівником.

2.3. Готівка не підлягає передачі до установи банку у разі, якщо сума готівки не перевищує встановлений ліміт залишку готівки в касі.

2.4. Готівка, яка залишається у касі ТОВ «Веселка» на кінець робочого дня та перевищує встановлений ліміт залишку готівки в касі, здається до банків для її зарахування на банківські рахунки.

2.5. Готівка не вважається понадлімітною в день її надходження, якщо вона здана в сумі, що перевищує встановлений ліміт каси, до обслуговуючих банків не пізніше наступного робочого дня банку або видана для використання ТОВ «Веселка» відповідно до законодавства (без попереднього здавання її до банку і одночасного отримання з каси банку) наступного дня на потреби, пов'язані з діяльністю ТОВ «Веселка».

2.6. Здавання готівкової виручки до установи банку для зарахування на розрахунковий рахунок ТОВ «Веселка» здійснюється власними силами.

2.7. Відповідальною особою за здавання готівкової виручки до установи банку є касир (особа, яка виконує його функції).

2.8. Касир (особа, яка виконує його функції) щоденно в кінці робочого дня підсумовує операції за день, виводить залишок готівки в касі на початок наступного дня і передає до бухгалтерії як звіт касира другі примірники, що є

відривною частиною аркуша касової книги (копію записів у касовій книзі за день), з прибутковими і видатковими касовими ордерами під підпис у касовій книзі.

2.9. Невикористаний залишок готівкової іноземної валюти, що була отримана ТОВ «Веселка» з поточного рахунку в іноземній валюті для забезпечення витрат на відрядження працівників за кордон та/або на експлуатаційні витрати, пов'язані з обслуговуванням транспортних засобів за кордоном, підлягає зарахуванню безпосередньо на поточний рахунок в іноземній валюті ТОВ «Веселка» в уповноваженому банку України протягом п'яти банківських днів з часу його оприбуткування до каси.

3. Порядок оформлення касових операцій

3.1. Готівка, яка надійшла до каси ТОВ «Веселка», оприбутковується повністю у день її одержання з оформленням прибуткового касового ордеру за типовою формою КО-1 (додаток 2 до Порядку №148).

3.2. Прибутковий касовий ордер підписується головним бухгалтером або особою, уповноваженою керівником. До прибуткових касових ордерів можуть додаватися документи, які є підставою для їх складання.

3.3. Про приймання установами/підприємствами готівки в касу за прибутковими касовими ордерами видається квитанція (що є відривною частиною прибуткового касового ордеру), підписана головним бухгалтером або особою, уповноваженою керівником, підпис яких може бути засвідчений відбитком печатки.

3.4. Видача готівки з каси проводиться за видатковими касовими ордерами (типова форма КО-2 додатку 3 до Порядку №148) або видатковими відомостями. Документи на видачу готівки підписуються керівником і головним бухгалтером або особою, уповноваженою керівником. До видаткових ордерів додаються заяви на видачу готівки, розрахунки.

Підпис керівника на видаткових касових ордерах не обов'язковий, якщо на доданих до видаткових касових ордерів документах, заявах, рахунках є його дозвільний напис.

3.5. Виправлення в касових ордерах та видаткових відомостях забороняються.

3.6. Прибуткові та видаткові касові ордери до передавання в касу реєструються в журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових документів типової форми № КО-3 (додаток 4 до Порядку №148), який ведеться окремо за прибутковими та видатковими операціями. Видаткові касові ордери, оформлені на підставі видаткових відомостей, реєструються в такому журналі після здійснення виплат, зазначених у видатковій відомості.

3.7. Видаткові касові ордери або видаткові відомості не приймаються для виведення залишку готівки в касі, якщо видача готівки з каси не підтверджена підписом одержувача.

3.8. Прибуткові касові ордери і квитанції до них, а також видаткові касові ордери і видаткові відомості заповнюються касиром (особою, яка виконує його функції) в електронній формі та роздруковуються на папері.

3.9. У касових ордерах зазначається підстава для їх складання і перелічуються додані до них документи. Видача касових ордерів і видаткових відомостей на руки особам, які вносять або одержують готівку, забороняється.

3.10. Приймання і видача готівки за касовими ордерами проводиться тільки в день їх складання.

Головний бухгалтер ТОВ «Веселка»

Ковальова О.М.

Навчальне видання

ЯНЧЕВА Ліана Миколаївна
АКІМОВА Наталія Сергіївна
КИРИЛЬЄВА Людмила Олексіївна
ГОВОРУХА Олена Олександрівна
НАУМОВА Тетяна Анатоліївна
ТОПОРКОВА Олена Вячеславівна

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК 1

Навчальний посібник

для здобувачів вищої освіти першого (бакалаврського) рівня
спеціальності 071 Облік і оподаткування
галузі знань 07 Управління та адміністрування

В авторській редакції

План 2020 р. (I півріччя), поз. 43

Електронне видання комбінованого використання на CD - ROM