

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
СХІДНОЄВРОПЕЙСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ЛЕСІ УКРАЇНКИ
ФАКУЛЬТЕТ ЕКОНОМІКИ ТА УПРАВЛІННЯ

Алла Фатенок-Ткачук

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК І

Конспект лекцій

**Луцьк
2016**

УДК 336.71
ББК 65.262.1я73
Ф 32

Рекомендовано до друку науково-методичною радою Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки (протокол № 7 від «15» травня 2015 р.)

Рецензенти: *Голян В. А.* – д. е. н. професор кафедри обліку і аудиту Луцького національного нахнічного університету;

Кулинич М. Б., к. е. н., доцент кафедри обліку і аудиту Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки

Фатенок-Ткачук А. О.

Ф-32 Фінансовий облік I : конспект лекцій / Алла Олександрівна Фатенок-Ткачук – Луцьк : В-во ПП Іванюк, 2016 – 190 с.

Анотація: Конспект лекцій містить теоретичні аспекти фінансового обліку згідно тематики курсу, що відповідає програмі курсу «Фінансовий облік I».

Рекомендовано студентам денної та заочної форми навчання спеціальності 071 «Облік і оподаткування» з метою засвоєння теоретичних основ фінансового обліку

УДК 336.71

ББК 65.262.1я73

©Фатенок-Ткачук А. О., 2015

©Східноєвропейський національний
Університет імені Лесі Українки, 2016

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
МОДУЛЬ I. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ	5
ЗМІСТОВНИЙ МОДУЛЬ 1. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ	5
ТЕМА 1. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ	5
ТЕМА 2. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ІНШИХ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ .	25
ТЕМА 3. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ	29
ТЕМА 4. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ДОВГОСТРОКОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ .	39
ТЕМА 5. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ	51
ТЕМА 6. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ДОВГОСТРОКОВОЇ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ	55
МОДУЛЬ II. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ОБОРОТНИХ АКТИВІВ	69
ЗМІСТОВНИЙ МОДУЛЬ 2. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ЗАПАСІВ	69
ТЕМА 7. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ.....	69
ТЕМА 8. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ОБОРОТНИХ МШП	90
ТЕМА 9. ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ	96
ТЕМА 10. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК БРАКУ ВИРОБНИЦТВА	98
ТЕМА 11. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ТОВАРІВ.....	102
ЗМІСТОВНИЙ МОДУЛЬ 3. ОБЛІК КОШТІВ ТА РОЗРАХУНКІВ ЯК ОБ'ЄКТІВ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ	113
ТЕМА 12. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ГОТІВКОВИХ ОПЕРАЦІЙ ТА ІНШИХ ГРОШОВИХ КОШТІВ	113
ТЕМА 13. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК БЕЗГОТІВКОВИХ ОПЕРАЦІЙ	121
ТЕМА 14. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ІЗ ДЕБІТОРАМИ ..	128
ТЕМА 15. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ВИТРАТ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ .	157
СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	159

ВСТУП

Здійснення вітчизняною економікою реальних кроків на шляху до Європейської інтеграції зумовлює необхідність створення передумов для врівноваження методологічних та методичних принципів організації бухгалтерського обліку на підприємствах України з Міжнародними стандартами.

Сутність фінансового обліку полягає в накопиченні інформації щодо всіх аспектів діяльності підприємства: наявності та руху основних і оборотних засобів, використання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів, джерел утворення майна. На основі фінансового обліку складається офіційна бухгалтерська звітність.

Матеріал курсу лекцій подано за темами, передбаченими робочою програмою курсу “Фінансовий облік І”. До кожної теми додаються перелік нормативно-правового забезпечення та список використаної літератури, виконання яких дасть змогу студентам самостійно опанувати методику бухгалтерського обліку за сучасним планом рахунків і згідно вимог нового податкового законодавства.

Мета курсу – засвоєння теорії та практики ведення фінансового обліку на підприємствах різних форм власності. Завдання полягає в формуванні знань щодо раціональної організації і ведення обліку активів та пасивів на підставі використання прогресивних форм і національних стандартів.

Курс лекцій сформовано у результаті опрацювання базової літератури, нормативних документів, вивчення досвіду ведення фінансового обліку зарубіжними та вітчизняними суб'єктами господарювання.

Дисципліна “Фінансовий облік” є складовою частиною варіативного циклу дисциплін підготовки бакалаврів. Вивчення дисципліни “Фінансовий облік” повинне бути тісно пов'язано з предметами: “Економіка підприємства”, “Управлінський облік”, “Фінанси підприємства”, “Економічний аналіз”, “Аудит”.

Конспект лекцій призначений для систематизації теоретичних знань удосконалення практичних навичок з курсу “Фінансовий облік І” студентами спеціальності “Облік і аудит”. Вони можуть бути використані іншими спеціалістами економічного напрямку, які займаються питаннями обліку та практикуючими бухгалтерами.

МОДУЛЬ І

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 1. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

ТЕМА 1. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

1. *Визначення основних понять та класифікація основних засобів*
2. *Характеристика рахунків обліку основних засобів*
3. *Оцінка об'єктів обліку основних засобів*
4. *Документування господарських операцій з обліку основних засобів*
5. *Облік руху та переміщення основних засобів*
 - 5.1 *Облік надходження основних засобів*
 - 5.2 *Облік вибуття основних засобів. Облік інвестиційної нерухомості*
6. *Облік ремонту основних засобів*
7. *Облік переоцінки основних засобів*
8. *Амортизація основних засобів*
9. *Відображення інформації про основні засоби в фінансових звітах та примітках до неї*

1.1 *Визначення основних понять та класифікація основних засобів*

В українському законодавстві відсутнє поняття “необоротні активи”. Необоротні активи характеризуються тривалим терміном участі у господарському обігу і перенесення своєї вартості до собівартості готової продукції, протягом періоду більше одного року. Відповідно до національних стандартів, необоротними вважаються всі активи, що не є оборотними: інвестиції підприємства в матеріальні та фінансові ресурси, термін використання яких перевищує 12 місяців або операційний цикл більше одного року.

Методологічною основою обліку основних засобів (ОЗ) є П(с)БО 7 “Основні засоби”. Згідно стандарту *основні засоби (ОЗ)* –

це 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 або соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання яких, більше одного року або операційного циклу.

Згідно з правилами, визначеними підпункт 14.1.138 пункту 14.1 статті 14 із змінами, внесеними згідно із Законом № 655-VIII від 17.07.2015 Податкового кодексу, основні засоби – матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 6000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 6000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік).

Об'єкт ОЗ – це закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього, або окремих конструктивно-відокремлених об'єкт, що призначений для виконання певних самостійних функцій, чи відокремлений комплекс конструктивно об'єднаних предметів одного або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування приладдя, керування та єдиний фундамент, у наслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс певну роботу, тільки в складі комплексу, а не самостійно.

Об'єкти ОЗ об'єднуються в групи однакові за технічними характеристиками, призначенням і способом використання.

Згідно ПСБО7 виділяють групи таких необоротних активів: земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, будинки, споруди, машини та обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади, інвентар, робоча і продуктивна худоба, багаторічні насадження та інші.

Якщо об'єкт ОЗ складається з частин, що має різний строк корисного використання, то кожна з цих частин може визнаватись

в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт ОЗ (літак та двигун). Крім цього ОЗ поділяються на об'єкти, які підлягають амортизації, і на об'єкти на які амортизація не нараховується (будинок придбаний із землею).

Об'єкт ОЗ визнається активом, коли існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди пов'язані з використанням цього об'єкта і його вартість може бути достовірно визначена. Норми П(с)БО 7 не поширюються на відтворюючі природні ресурси (вода), особливості обліку яких визначаються іншими П(с)БО.

1.2 Характеристика рахунків обліку основних засобів

Рахунок 10 “Основні засоби” призначений для обліку господарських засобів з метою узагальнення інформації про наявність і рух власних, і отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів, і орендованих цілісних майнових комплексів які віднесені до ОЗ. Рахунок 10 – є активним балансовим.

По дебету, відображається надходження ОЗ; сума витрат пов'язана з його поліпшенням; сума дооцінки вартості об'єкта ОЗ. По кредиту – вибуття ОЗ внаслідок продажу; безоплатної передачі, або невідповідності критеріям визнання активу; у разі часткової ліквідації ОЗ і суми уцінки ОЗ. Рахунок 10 має десять субрахунків.

- 100 “Інвестиційна нерухомість”;
- 101 “Земельні ділянки”;
- 102 “Капітальні витрати на поліпшення земель”;
- 103 “Будинки та споруди”;
- 104 “Машини та обладнання”;
- 105 “Транспортні засоби”;
- 106 “Інструменти, прилади та інвентар”;
- 107 “Тварини”;
- 108 “Багаторічні насадження”;
- 109 “Інші основні засоби”.

1.3 Оцінка об'єктів основних засобів

Згідно ПСБО7 визначені такі визначені такі види оцінки ОЗ:

Чиста балансова вартість ОЗ – визначається як вартість за якою об'єкт ОЗ обліковується на балансі підприємства, за

вирахуванням суми накопиченої амортизації.

Вартість що амортизується – представлена фактична собівартість об'єкта ОЗ або іншу оцінку відображену у фінансовій звітності замість фактичної вартості за вирахуванням ліквідаційної вартості.

Якщо величина ліквідаційної вартості є незначною, то при розрахунку вартості що амортизується її можна не враховувати.

Ліквідаційна вартість – визначається як чиста сума, яку підприємство розраховує отримати за об'єкт ОЗ в кінці періоду використання, що передбачена, за вирахуванням очікуваних витрат на ліквідацію цього об'єкта.

Показники ліквідаційної вартості та вартості що амортизується є розрахунковими, оскільки їх значення визначається на основі приблизних розрахунків, а не за допомогою вимірювання.

Справедлива (реальна) вартість об'єкту ОЗ – дорівнює сумі за якою актив може бути обмінаний при здійсненні угоди між компетентними, обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Справедливою в більшості випадків є **ринкова вартість**, за умови тривалого збереження способу господарського використання відповідних об'єктів. Тобто використання одного і того ж виду діяльності. Ринкова вартість встановлюється професійними оцінювачами.

Примітка: В окремих країнах виділяють також вартісний критерій визнання основних засобів активом. Так, в Німеччині ліміт вартості основних засобів не менше 800 марок, в Росії - більше 100-кратного встановленого законом розміру мінімальної місячної оплати праці за одиницю.

При неможливості отримання інформації про ринкову вартість яких-небудь об'єктів через їх спеціальний характер, вони оцінюються за відновлюваною вартістю за вирахуванням фактичного зносу.

Відновлюваною вартістю – називається сума грошових коштів або справедлива вартість інших форм компенсації, які необхідно було б витратити для придбання або створення такого ж активу на дату складання звітності.

Собівартість ОЗ – це сума сплачених грошових коштів або справедлива вартість інших форм компенсації за актив, на час його

придбання або створення.

Чиста вартість реалізації – це дохід від реалізації ОЗ зменшений на суму витрат пов'язаних з його реалізацією.

Чистий дохід від ліквідації – це сукупність доходів одержаних від ліквідації активу зменшених на суму витрат пов'язаних з його ліквідацією.

1.4 Документування господарських операцій з обліку основних засобів

Рух ОЗ, а саме надходження і вибуття оформляється первинними документами, що визначені наказом Міністерства статистики України про затвердження типових форм первинного обліку.

Надходження ОЗ на підприємство оформляється Актом прийому-передачі (внутрішнього-переміщення) форма ОЗ-1, актом здачі відремонтованих, реконструйованих, та модернізованих об'єктів форма ОЗ-2, Актом встановлення пуску та демонтажу будівельних машин форма ОЗ-5.

Акт прийому – передачі ОЗ застосовується для оформлення, зарахування до складу ОЗ окремих об'єктів для обліку введення їх в експлуатацію, при оформленні внутрішнього переміщення, а також виведення їх зі складу ОЗ внаслідок їх передачі іншому підприємству. Він оформляється комісією в одному примірнику в моменти поступлення чи вибуття ОЗ. Після цього акт з доданою до неї технічною документацією передається в бухгалтерію, і підписується керівником і головним бухгалтером.

Акт здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів підписується відповідним працівником відділу та представником організації, що проводила ремонт чи модернізацію. Документ складається в двох екземплярах. Один передається органам що здійснюють ремонт, інший в бухгалтерію.

На кожен об'єкт ОЗ відкривається інвентарна картка обліку ОЗ (в бухгалтерії) за формою ОЗ-6 на підставі Акту передачі ОЗ технічної та іншої документації.

В інвентарній картці записуються основні якісні та кількісні характеристики ОЗ (назва підприємства, місцезнаходження, рахунок, субрахунок, код аналітичного обліку, первісна вартість, норма амортизаційних відрахувань, рік випуску, суму зносу, дату

введення в експлуатацію, № техпаспорта). Всі зміни, що відбуваються з ОЗ обов'язково реєструються в інвентарній картці.

Для реєстрації інвентарної картки використовується опис інвентарних карток обліку ОЗ-7. Записи в якому ведуться в розрізі класифікаційних груп, видів ОЗ. Для пооб'єктного обліку ОЗ за місцями їх знаходження матеріально-відповідальна особа веде список ОЗ за формою ОЗ-9. Дані цього інвентарного списку повинні відповідати даним інвентарних карток, які ведуться в бухгалтерії.

Вибуття ОЗ оформлюється формою ОЗ-1, Актом на списання ОЗ-3 і Актом на списання автотранспорту – форма ОЗ-4. При безоплатній передачі іншому підприємству форма ОЗ-1 складається в двох екземплярах обом сторонам. При продажу Акт складається в трьох примірниках. Перших два залишається у продавця, третій передається покупцю. Акт на списання ОЗ використовується при оформленні вибуття ОЗ при повному чи частковому їх списанні. Акт складається в двох примірниках. В Акті вказуються затрати по списанню, а також вартість матеріальних цінностей отриманих в результаті ліквідації. Акт на списання автотранспортного засобу застосовується для оформлення списання легкового чи вантажного автомобіля, причепа внаслідок їх повної ліквідації. Реєстри аналітичного обліку ОЗ, що вибули додаються додатково до документів якими оформляється факт вибуття ОЗ.

1.5 Облік руху та переміщення основних засобів

1.5.1 Облік надходження основних засобів

При надходженні ОЗ зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю.

Первісна вартість (ПВ) – історична (фактична) вартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів сплачених, переданих, витрачених на придбання створених необоротних активів. ***ПВ*** складається з таких витрат – суми, що сплачені постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків); реєстраційні збори; державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням прав на об'єкти ОЗ; суми ввізного мита; суми непрямих податків, якщо вони не відшкодовуються підприємству; витрати зі страхування ризиків;

доставки ОЗ; витрати на установку, монтаж, налагоджування ОЗ; інші витрати безпосередньо пов'язані з доведенням ОЗ до стану у якому вони придатні до використання.

Витрати на сплату відсотків за користування кредиту, не включаються до первісної вартості ОЗ придбаних (створених) повністю або частково за рахунок позикового капіталу.

ПВ безоплатно отриманих ОЗ дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання. ПВ ОЗ, що внесені до статутного капіталу визнається погоджена засновниками підприємства їх справедлива вартість.

ПВ об'єктів ОЗ отриманих в обмін на подібний об'єкт дорівнює залишковій вартості переданого об'єкту ОЗ. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то ПВ об'єкта ОЗ отриманого в обмін на подібний об'єкт є справедлива вартість, із включенням перевищення до витрат звітного періоду.

ПВ об'єкта ОЗ придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт дорівнює справедливій вартості переданого об'єкту ОЗ, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну.

ПВ ОЗ збільшується на суму витрат пов'язаних з поліпшенням об'єкту (модернізація, добудова, реконструкція тощо), що призводить до збільшення в майбутньому економічних вигод. ПВ ОЗ зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта ОЗ.

ОЗ відображаються по дебету рахунка 10 в моменти їх надходження на підприємство, у випадку, якщо об'єкт ОЗ не потребує монтажу або вводиться в експлуатацію відразу ж після надходження на підприємство. При цьому здійснюються такі кореспонденції:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Отримано, введено в експлуатацію об'єкт ОЗ, що не потребує монтажу	101-109	631 (685)
2.	Введено в експлуатацію об'єкт ОЗ, що не потребує монтажу, отриманий як внесок у статутний капітал	101-109	46

Більшість ОЗ надходять на підприємство внаслідок здійснення капітальних інвестицій (рах.15).

Капітальні інвестиції – це сукупність витрат на відтворення і поліпшення якісного стану ОЗ. При встановленні ціни такого об'єкту, знижки при продажі вираховуються, тобто всі витрати з придбання і введені в експлуатацію накопичені на Дт 15 при введенні в експлуатацію списуються в ДТ 10 рахунка.

Придбання основного засобу

Купівля ОЗ виробничого характеру в залежності від терміну оплати відображається такими кореспонденціями.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
<i>перша подія отримання об'єкта ОЗ</i>			
1.	Отримано ОЗ від постачальника (підприємця)	152	631, 685
2.	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	631, 685
3.	Відображено отримання транспортно - посередницьких, страхових, реєстраційних послуг, пов'язаних з придбанням ОЗ	152	631, 685
4.	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	631, 685
5.	Відображено витрат на з/п працівника, що монтуєть ОЗ	152	661
6.	Відображено нарахування на з/п	152	65
7.	Введено об'єкт ОЗ в експлуатацію	10	152
8.	Оплачено рахунки постачальників	631, 685	311
<i>перша подія оплата ОЗ</i>			
1.	Перераховано аванс постачальнику або підприємцю	371	311
2.	Нараховано податковий кредит з ПДВ	641	644
3.	Отримано ОЗ від постачальника	152	631

4.	Відображено суму податкового кредиту (податкова накладна)	644	631
5.	Далі див. попер. 5-7 операції		
6.	Відображено взаємозалік заборгованості (загальна сума з ПДВ)	631	371

- **Придбання ОЗ неvirобничого характеру**

До ПВ ОЗ неvirобничого характеру (санаторії, будинки відпочинку, палаци культури, дошкільні заклади) включається сума неvirбних податків.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Отримання об'єкту ОЗ від постачальника разом з сумами неvirбних податків	152	631, 685
2.	Відображено витрати на з/п працівника, що монтують ОЗ	152	661
3.	Відображено нарахування на неї	152	65
4.	Введено в експлуатацію об'єкта ОЗ	10	152
5.	Здійснено розрахунок з постачальником	631	311

- **Поступлення ОЗ від засновників**

При створенні підприємства декларується розмір статутного капіталу, що відображається по кредиту рахунку 40 та одночасно відображається заборгованість кожного засновника перед статутним капіталом по дебету відповідного рахунку 46 (неоплачений капітал). У міру погашення заборгованості рахунку 46 закривається.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Відображено заборгованість засновника (сформовано зареєстрований капітал)	46	40

2.	Відображено внесення засновником ОЗ до зареєстрованого капіталу	152	46
3.	Відображено витрати на доведення та доведення об'єкта ОЗ до стану придатного до використання	152	685, 661, 65
4.	Відображено суму ПДВ у вартості наданих послуг	641	685
5.	Здійснено оплату страхових послуг	685	311
6.	Відображено введення в експлуатацію об'єкта ОЗ	10	152

- ***Поступлення ОЗ власного виробництва***

Справедлива вартість активу створеного власними силами визначається як сума прямих та накладних витрат пов'язані зі створення активу при цьому собівартість активу не повинна перевищувати його справедлива вартість.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Списано виробничі запаси на створення об'єкту ОЗ	151	20, 22, 25, 26
2.	Відображено нарахування з/п працівникам	151	661
3.	Відображено нарахування на з/п	151	65
4.	Здійснення нарахування зносу ОЗ, що задіяні у виготовлені ОЗ	151	131
5.	Відображено введення в експлуатацію об'єкта ОЗ	10	151

- ***Безоплатне отримання основних засобів***

Безоплатне отримання ОЗ відображаються – як збільшення додаткового капіталу підприємства Кт рах 424 (безоплатно одержаний актив). У процесі експлуатації сума нарахованого зносу визначається доходом і на цю суму зменшується розмір додаткового капіталу.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Безоплатне отримання ОЗ. Витрати на доведення об'єкта до стану придатного для використання формуються аналогічно як і в попередніх випадках	152	424
2.	Нараховано амортизацію в першому місяці експлуатації	23	131
3.	Відображено дохід в розмірі нарахованої амортизації	424	745

- **Придбання ОЗ у результаті обміну на інший актив**

Обмін подібними об'єктами ОЗ, що мають однакову справедливую вартість та приблизно однакове функціональне призначення відображається так:

Слід зазначити, що згідно П(с)БО 15, здійснюючи обмін продукцією (товарами, роботами, послугами й іншими активами), яка подібна за призначенням і має однакову справедливую вартість, дохід не визнається. При цьому, виходячи з принципу відповідності доходів і витрат (П(с)БО 16 в обліку не визнаються і витрати. Крім ситуацій, коли існує перевищення залишкової вартості об'єкта, що передається, над його справедливою вартістю.

Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то об'єкт оцінюється за собівартістю. Різниця між залишковою вартістю і собівартістю включається до складу витрат звітного періоду.

Одержання ОЗ в обмін на подібний актив

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Передача ОЗ іншому підприємству	377	10
2.	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	377	641
3.	Списано на витрати суму перевищення залишкової вартості основного засобу над справедливою	977	10
4.	Списано нарахований знос	131	10

4.	Отримано ОЗ за договором бартеру	152	631 (685)
5.	Відображено податковий кредит	641	631 (685)
6.	Введено ОЗ в експлуатацію	10	152
7.	Проведено взаємозалік заборгованостей	631 (685)	377

Вибуття об'єкта ОЗ за бартером в обмін на подібні активи відображаємо без попередньої перекласифікації його в необоротні активи, утримувані для продажу, оскільки операція немає комерційного спрямування (П(с)БО 27).

У разі одержання ОЗ в обмін на неподібний актив первісною вартістю першого буде справедлива вартість переданого немонетарного активу, збільшена (зменшена) на суму коштів або їх еквівалентів, яку було передано (отримано) при обміні.

При цьому доход визначають за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, отриманих або належних до одержання підприємством, зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих або отриманих коштів та їх еквівалентів. Якщо справедливу вартість активів, отриманих за бартерним контрактом, достовірно визначити неможливо, то доход визначають за справедливою вартістю активів, робіт, послуг (крім коштів та їх еквівалентів) переданих за цим бартерним контрактом.

Припустимо, що об'єкт ОЗ, який продають за бартером, попередньо перекласифіковано в необоротний актив, утримуваний для продажу.

Продаж об'єкта ОЗ за бартером (в обмін на неподібний актив, роботи, послуги) з перерахуванням грошової доплати покупцю

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Передача ОЗ іншому підприємству	377	712
2.	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	712	641
3.	Списано балансову вартість основного засобу	943	286

4.	Отримано компенсацію за бартерним контрактом (активи: основні засоби, нематеріальні активи, товари тощо)	12, 15, 20, 22, 28	680
5.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	680
7.	Здійснено розрахунки за договором	680	311
	Проведено взаємозалік заборгованостей	680	377
8.	Введено об'єкт в експлуатацію	10	152

Продаж об'єкта ОЗ за бартером (в обмін на неподібний актив, роботи, послуги) з отриманням грошової доплати від покупця

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Передача ОЗ іншому підприємству	377	712
2.	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	712	641
3.	Списано балансову вартість основного засобу	943	286
4.	Отримано компенсацію за бартерним контрактом (активи: основні засоби, нематеріальні активи, товари тощо)	12, 15, 20, 22, 28	680
5.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	680
7.	Отримано доплату за реалізований необоротний актив	311	377
	Проведено взаємозалік заборгованостей	680	377
8.	Введено об'єкт в експлуатацію	10	152

1.5.2 Облік вибуття основних засобів

Усі ОЗ та інші необоротні матеріальні активи, які планують продати попадають в групу тих, що утримуються для продажу. Це можливо за таких умов: економічні вигоди очікуються отримати

від їх продажу, а не від їх використання за призначенням; вони готові до продажу у їх теперішньому стані; їх продаж, як очікується буде завершений протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу; умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу активів; здійснення їх продажу має високу імовірність, зокрема якщо керівництво підприємства підготувало відповідний план або укладено твердий контракт (здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості.)

Необоротні активи утримувані для продажу відобразатимуть на субрахунку 286 – “Необоротні активи та групи вибуття утримувані для продажу”. Розрахунок пов’язаний з необоротними активами показують на однойменному субрахунку 680. Доходи від їх продажу відобразатимуть на 712 – “Дохід від реалізації оборотних активів”, а с/в реалізації на субрахунку 943 – “с/в реалізації виробничих запасів”.

Згідно наказу № 353 Мінфін України зазначено, коли реалізація необоротних активу має високу імовірність, цей об’єкт слід визнати таким, що утримуються для продажу. В обмін його переводять на відкритий рахунок 286, а при їх продажу задіюють субрахунки 712 та 943.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
Реалізація основних засобів			
<i>перша подія відвантаження об’єкта ОЗ, що пропонується для продажу</i>			
1.	Прийнято рішення про реалізацію ОЗ та переведення активу до складу тих необоротних, які отримуються для продажу	286	10
2.	Списано нарахований знос	13	10
3.	Відображено дохід від продажу ОЗ	36, 37	712
4.	Нараховано податкове зобов’язання (ПДВ)	712	641
5.	Списано вартість реалізованого об’єкту ОЗ	943	286

<i>перша подія оплата</i>			
1.	Прийнято рішення про реалізацію ОЗ та переведення активу до складу тих необоротних, які отримуються для продажу	286	10
2.	Списано нарахований знос	13	10
3.	На поточний рахунок поступили кошти від покупця	311	681
4.	Нараховано податкове зобов'язання	643	641
5.	Відображено дохід від продажу ОЗ	36, 37	712
6.	Нараховано податкове зобов'язання (ПДВ)	712	643
7.	Списано вартість реалізованого об'єкту ОЗ	943	286
8.	Проведено взаємозалік заборгованостей	681	36, 37

Демонтаж і перевезення ОЗ та приведення землі у належний стан включають до первісної вартості ОЗ, а не до витрат.

У пункті 8 П(с)БО 7 вказано, що до первісної вартості крім усіх інших затрат включатимуть забезпечення створені на покриття витрат підприємства, демонтаж, переміщення ОЗ та приведення землі на якій він був розташований. При цьому первісна вартість об'єкта ОЗ збільшують у тому випадку коли перелічені заходи передбачено законодавством; величину витрат на їх проведення можна обрахувати та обґрунтувати. Для цього призначений субрахунок 478 – “Забезпечення і відновлення земельних ділянок”.

- Ліквідація ОЗ

Для визначення причин непридатності основних засобів для подальшої експлуатації, неможливості або неефективності проведення їх відновлювального ремонту, а також для документального засвідчення списання їх з балансу наказом керівника підприємства створюється постійно діюча комісія. Як правило, до складу комісії входять: заступник керівника підприємства (голова комісії); начальники відповідних структурних підрозділів; головний бухгалтер або його заступник; особи, на яких покладено відповідальність за збереження основних

засобів; працівники бухгалтерії, які ведуть облік матеріальних цінностей. Крім того, доцільно залучити до роботи комісії стороннього експерта для проведення огляду і видачі висновку про те, що відремонтувати об'єкт буде занадто дорого або неможливо. Висновок оформлюється у вигляді акту експерта і завіряється печаткою підприємства, де він працює. Це стосується ліквідації основних засобів, які повністю зношені, морально застарілі, пошкоджені або є неробочими об'єктами ОЗ.

Зауважимо, що при списанні з балансу основних засобів, які вибувають унаслідок аварії, до актів на списання необхідно додати копії актів про аварію, пояснення винних осіб і документи про вжиті заходи щодо притягнення їх до відповідальності та відшкодування нанесених підприємству збитків.

Деталі та вузли списаного комп'ютерного обладнання, що виготовлені із застосуванням дорогоцінних металів і не використовуються для потреб підприємства, підлягають здаванню спеціалізованим підприємствам України. Тому, враховуючи власні технічні можливості, підприємство вирішує таке питання: самостійно вилучити брухт, що містить дорогоцінні метали, з його подальшою здачею до спеціалізованого підприємства, яке має ліцензію на здійснення такої діяльності, або ж залучити до цього фахівців зі сторони.

Вибуття ОЗ внаслідок такими проведеннями:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
Ліквідація основних засобів			
<i>Ліквідація основних засобів, які більше не можна або недоцільно використовувати за первісним призначенням (оформлено експертний висновок)</i>			
1.	Списано знос ліквідованого ОЗ	131	10
2.	Списано залишкову вартість ліквідованих ОЗ	976	10
3.	Відображено витрати пов'язані з ліквідацією ОЗ	976	20, 22, 631, 661, 65
4.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631
5.	Оплачено послуги (роботи)	631	311
5.	Оприбутковано матеріали від ліквідації ОЗ	20	746

6.	Списано залишкову вартість ОЗ на фінансовий результат	79	976
7.	Списано доходи від ліквідації на фінансовий результат	746	79
<i>Ліквідація об'єкта ОЗ за самостійним рішенням платника</i>			
1.	Списано знос ліквідованого ОЗ	131	10
2.	Списано залишкову вартість ліквідованих ОЗ	976	10
3.	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	976	641
4.	Відображено витрати пов'язані з ліквідацією ОЗ	976	20, 22, 131, 631, 661, 65
5.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631
6.	Оплачено послуги (роботи)	631	311
7.	Оприбутковано матеріали від ліквідації ОЗ	20	746
8.	Списано залишкову вартість ОЗ на фінансовий результат	79	976
9.	Списано доходи від ліквідації на фінансовий результат	746	79
Безоплатно передача ОЗ іншому підприємству			
1.	Зменшено вартість ОЗ на суму зносу	131	10
2.	Відображено списання залишкової вартості ОЗ	977	10
3.	Відображено податкове зобов'язання	977	641
Передача ОЗ іншому підприємству, як внесок до статутного капіталу			
1.	Зменшено вартість ОЗ на суму зносу	131	10
2.	Відображено залишкову вартість переданих ОЗ	14	10
3.	Відображено різницю між залишковою вартістю та собівартістю інвестицій	14	746

Підставою для списання украденого об'єкта основних засобів слугує заява керівника підприємства в міліцію про порушення справи про крадіжку, а також рішення про порушення кримінальної справи про крадіжку, які додаються до акту на списання. Зазначимо, що у разі крадіжки об'єкта одночасно із списанням його вартості на субрахунок 976 «Списання необоротних активів» потрібно відобразити цю вартість на позабалансовому субрахунку 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати

від псування цінностей». Цей субрахунок дає змогу отримати аналітичну інформацію про недостачу до моменту встановлення винної особи.

Ліквідація об'єкта ОЗ унаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажор підтверджено документально, об'єкт було застраховано, виплачено страхове відшкодування або без згоди платника податків (крадіжка, псування, пошкодження тощо) (подію підтверджено згідно із законодавством, винуватець компенсував збитки), відображення ліквідацію на рахунках бухгалтерського обліку відображається аналогічно, як і у випадку ліквідації основних засобів, які більше не можна або недоцільно використовувати за первісним призначенням. Облікування страхового відшкодування та компенсації збитків винуватцем відображається так:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
Страхове відшкодування			
1.	Визнано страхове відшкодування, яке належить підприємству	377	746
2.	Отримано страхове відшкодування за пошкоджений об'єкт ОЗ	311	377
Компенсація збитків винуватцем			
1.	Відображено суму втрат від ліквідації об'єкта ОЗ поза балансом	072	-
2.	Установлено винуватця та вирішено питання про відшкодування завданих збитків (на суму втрат від ліквідації об'єкта ОЗ)	375	746
3.	Віднесено на винну особу різницю між розміром збитку та сумою втрат від ліквідації, що залишається на підприємстві	375	642
4.	Списано суму втрат від ліквідації об'єкта ОЗ із позабалансового рахунку	-	072
5.	Відшкодовано суму збитків винною особою	311	375
5.	Перераховано до бюджету перевищення суми збитку розрахованого за Порядком 116 *, над сумою відшкодування, що залишиться в підприємстві	642	311

* Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затверджений постановою КМУ від 22.01.96 р. № 116

1.6 Облік об'єктів інвестиційної нерухомості

З 1 січня 2008 року набув чинності П(с)БО 32 «Інвестиційна нерухомість». ***Інвестиційна нерухомість*** – це власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримуються з метою оренди земельних платежів, а не з метою одержання платежів, а не для виробництва товарів, надання послуг або продажу в процесі звичайної діяльності.

Якщо на підприємстві є земельні ділянки, будівлі чи споруд, які вона використовує для виробництва потрібних товарів, надання послуг або для інших цілей, то такі об'єкти іменуються – ***операційна нерухомість***.

Обліковий підхід до інвестиційної нерухомості та пов'язані з ним вимоги до розкриття інформації відображує МСБО 40, що має відповідно назву «Інвестиційна нерухомість».

Цей Стандарт, серед іншого, слід застосовувати для оцінки часток інвестиційної нерухомості, відображеної у фінансових звітах орендарів, які утримуються за угодою про фінансову оренду, та оцінки інвестиційної нерухомості, відображеної у фінансових звітах орендодавців, яка надана в оренду за угодами про операційну оренду.

П(С)БО 32 визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про інвестиційну нерухомість та її розкриття у фінансовій звітності. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ).

П(С)БО 32 не застосовується до питань, урегульованих Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 14 "Оренда", та іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, а саме до:

- 1) класифікації оренди на операційну та фінансову;
- 2) визнання доходу від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості;

3) оцінки орендодавцем нерухомості, яка надана в оренду за договором фінансової оренди;

4) обліку продажу та операцій з продажу активів з їх подальшою орендою;

5) розкриття інформації про фінансову та операційну оренду у фінансовій звітності;

6) обліку біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю;

7) обліку прав на розвідування та видобутку корисних копалин та невідтворюваних ресурсів.

Наведемо приклади інвестиційної нерухомості:

а) земля, утримувана для довгострокового збільшення капіталу, а не для короткострокового продажу під час звичайної діяльності;

б) земля, утримувана для майбутнього, але ще не визначеного використання. (Якщо підприємство ще не визначив, чи буде він використовувати землю як нерухомість, зайняту власником, чи для короткострокового продажу під час звичайної діяльності, тоді така земля вважається утриманою для збільшення капіталу);

в) будівля, яка є власністю суб'єкта господарювання, що звітує (або утримується підприємством, що звітує, згідно з угодою про фінансову оренду) та надана в оренду згідно з однією чи кількома угодами про операційну оренду;

г) будівля, яка не зайнята, але утримується для надання в оренду згідно з однією чи кількома угодами про операційну оренду.

Відповідно до МСБО 40 інвестиційну нерухомість слід оцінювати або за її собівартістю, або за справедливою вартістю. Витрати на операцію слід включати до первісної оцінки. Собівартість придбанної інвестиційної нерухомості включає: ціну її придбання; видатки, які безпосередньо віднесені до придбання.

Безпосередньо віднесені видатки охоплюють, наприклад, гонорари за надання професійних юридичних послуг, податки, пов'язані з передачею права власності, та інші витрати на операцію.

Собівартість інвестиційної нерухомості, яка збудована самим підприємством, є собівартість на дату завершення її будівництва або поліпшення. До цієї дати підприємство застосовує МСБО 16. Із цієї дати нерухомість стає інвестиційною та

застосовується МСБО 40.

Справедливу вартість активу, для якого немає зіставних ринкових операцій, можна достовірно оцінити, якщо:

а) відхилення в діапазоні достовірних оцінок справедливої вартості для цього активу не є суттєвими або

б) можна достовірно визначити різні оцінки в межах такого діапазону і застосувати їх для оцінки справедливої вартості. Якщо підприємство може достовірно оцінити справедливу вартість отриманого або відданого активу, для оцінки собівартості використовується справедлива вартість відданого активу, якщо тільки справедлива вартість отриманого активу не є більш чітким свідченням.

Справедливою вартістю інвестиційної нерухомості є ціна, за якою цю нерухомість можна обміняти в операції між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами. Справедлива вартість навмисне не включає попередньо оцінену ціну (з урахуванням інфляції або дефляції внаслідок особливих умов чи обставин), таких як угоди про незвичайне фінансування, продаж зі зворотною орендою, спеціальні умови або поступки, надані будь-якою стороною, пов'язаною з продажем.

Визначення справедливої вартості містить посилання на “обізнаних та зацікавлених сторін”. У цьому контексті “обізнані” означає, що зацікавлений покупець та зацікавлений продавець достатньо поінформовані про характер та характеристики інвестиційної нерухомості, її фактичне та потенційне використання, а також про стан ринку на дату балансу. Зацікавлений покупець мотивований, але не зобов'язаний купувати. Такий покупець ні надто зацікавлений, ні зобов'язаний купувати за будь-яку ціну.

Операція між незалежними сторонами – це операція між сторонами, що не мають між собою жодних особливих або конкретних стосунків, які зробили б ціну операції нехарактерною для умов ринку. Вважається, що така операція - це операція між нез'язаними сторонами, які діють самостійно.

Коли підприємство вирішує позбутися інвестиційної нерухомості без поліпшення, то він продовжує розглядати нерухомість як інвестиційну нерухомість до моменту, коли припиняється її визнання (виключається з балансу), і не вважає її запасами. Подібним чином, якщо підприємством починає повторно

поліпшувати існуючу інвестиційну нерухомість для продовження її майбутнього використання як інвестиційної нерухомості, то нерухомість залишається інвестиційною нерухомістю і не підлягає перекласифікації в нерухомість, зайняту власником, протягом повторного поліпшення.

Визнання інвестиційної нерухомості слід припиняти (виключати з балансу) при вибутті або коли інвестиційна нерухомість постійно вилучається з використання і не очікується жодних економічних вигод від її вибуття.

Вибуття інвестиційної нерухомості може здійснюватися шляхом продажу або укладання угоди про фінансову оренду. Визначаючи дату вибуття інвестиційної нерухомості, підприємство застосовує критерії МСБО 18 для визнання доходу від продажу товарів і розглядає відповідні керівництва Додатка до МСБО 18.

Прибутки або збитки, що виникають через вибуття або ліквідацію інвестиційної нерухомості, слід визначати як різницю між чистими надходженнями від вибуття і балансовою вартістю активу і визнавати їх як дохід або витрати в прибутку або збитках (за винятком випадків, коли МСБО 17 вимагає іншого підходу до продажу майна з його зворотною орендою) у періоді вибуття чи ліквідації.

Згідно національних стандартів, придбана (створена) інвестиційна нерухомість зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю (п. 9 ПБО 32).

На дату балансу інвестиційна нерухомість обліковується за справедливою вартістю, якщо її можна достовірно визначити, або за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення, що визнаються відповідно до ПБО 28.

Якщо підприємство обере оцінку за справедливою вартістю, то на кожну дату балансу сума збільшення або зменшення справедливої вартості інвестиційної нерухомості відобразатиметься у складі іншого операційного доходу (субрахунок 710 “Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю”) або інших витрат від операційної діяльності (субрахунок 940 “Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю”) відповідно.

Якщо буде обрано оцінку за первісною вартістю, то об'єкт

інвестиційної нерухомості підлягатиме амортизації за одним із методів, наведених у п. 28 ПБО 7. До речі, згідно з п. 18 ПБО 32 інвестиційна нерухомість, що обліковується за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації, з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення, переоцінці не підлягає.

Операції з інвестиційною нерухомістю оформляються тими самими первинними документами, що й операції з основними засобами. Наприклад, введення в експлуатацію інвестиційної нерухомості оформляється актом приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (типова ф. № 03-1, затверджена наказом № 352). Аналітичний облік кожного об'єкта інвестиційної нерухомості ведеться в Інвентарній картці обліку основних засобів (типова ф. № 03-6, затверджена наказом № 352) тощо.

У бухгалтерському обліку інвестиційна нерухомість відображається за первісною чи справедливою вартістю на рахунок 100 "Інвестиційна нерухомість", а на субрахунок 135 "Знос інвестиційної нерухомості" - відповідно нарахований знос, якщо інвестиційну нерухомість обліковано за первісною вартістю.

Особливості обліку об'єктів інвестиційної нерухомості наведено у таблиці.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
Придбання об'єкта інвестиційної нерухомості			
1.	Перераховано збір до Пенсійного фонду при купівлі нерухомості	651	311
2.	Сплачено інші витрати, понесені у зв'язку з придбанням та оформленням права власності на об'єкт нерухомості	371	311
3.	Оформлено право власності на будівлю, визнану об'єктом інвестиційної нерухомості	152	631
4.	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ (за наявності податкової накладної)	641	631
5.	Суму інших витрат, пов'язаних з придбанням будівлі, уключено до її первісної вартості*	152	631, 377

6.	Списано раніше нараховану суму податкового кредиту з ПДВ	644	631, 377
7.	Відображено залік заборгованостей	377, 631	371
8.	Нараховано збір до Пенсійного фонду з купівлі нерухомості	152	651
9.	Зменшено залишок на позабалансовому рахунку 09	—	09
10.	Об'єкт інвестиційної нерухомості введено в експлуатацію	100	152
11.	Перераховано продавцю оплату за об'єкт нерухомості	631	311
Переведення об'єкта основних засобів зі складу операційної нерухомості до складу інвестиційної нерухомості			
<i>Об'єкт інвестиційної нерухомості обліковується за первісною вартістю</i>			
1.	Об'єкт операційної нерухомості переведено до складу інвестиційної нерухомості	100	10
2.	Суму амортизації об'єкта операційної нерухомості віднесено до складу амортизації об'єктів інвестиційної нерухомості	131	135
<i>Об'єкт інвестиційної нерухомості обліковується за справедливою вартістю (справедлива вартість перевищує залишкову вартість об'єкта нерухомості)</i>			
1.	Списано суму зносу об'єкта основних засобів, нараховану в період його обліку у складі операційної нерухомості	131	10
2.	Різницю між справедливою та залишковою вартістю об'єкта нерухомості віднесено на збільшення додаткового капіталу	10	423
3.	Нараховано відстрочені податкові зобов'язання за рахунок зменшення власного капіталу*	423	54
4.	Об'єкт операційної нерухомості переведено до складу інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю	100	10
<i>Об'єкт інвестиційної нерухомості обліковується за справедливою вартістю (залишкова вартість об'єкта нерухомості перевищує його справедливую вартість)</i>			

1.	Списано суму зносу об'єкта основних засобів, нараховану в період його обліку у складі операційної нерухомості	131	10
2.	Об'єкт операційної нерухомості переведено до складу інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю	100	10
3.	Різницю між справедливою та залишковою вартістю об'єкта нерухомості віднесено до складу витрат	975**	10
* Підприємства, що застосовують П(С)БО 25, облік відстрочених податків не ведуть і цю проводку не відображають.			
** Підприємства, що не використовують рахунки класу 9, різницю між справедливою та залишковою вартістю об'єкта нерухомості відображають за дебетом рах. 85.			
Переведення об'єкта нерухомості зі складу запасів до складу інвестиційної нерухомості			
Об'єкт інвестиційної нерухомості обліковується за первісною вартістю			
1.	Об'єкт нерухомості переведено зі складу запасів до складу інвестиційної нерухомості	100	286
Об'єкт інвестиційної нерухомості обліковується за справедливою вартістю (справедлива вартість об'єкта нерухомості перевищує його балансову вартість)			
1.	Об'єкт нерухомості переведено зі складу запасів до складу інвестиційної нерухомості (за балансовою вартістю)	100	286
2.	Відображено різницю між справедливою вартістю об'єкта інвестиційної нерухомості та його балансовою вартістю на дату переведення	100	746
		746	793
Об'єкт інвестиційної нерухомості обліковується за справедливою вартістю (балансова вартість об'єкта нерухомості перевищує його справедливую вартість)			
1.	Об'єкт нерухомості переведено зі складу запасів до складу інвестиційної нерухомості (за балансовою вартістю)	100	286
2.	Відображено різницю між балансовою вартістю об'єкта нерухомості на дату переведення та його справедливою вартістю	975	100
		793	975
Самостійне будівництво об'єкта інвестиційної нерухомості господарським способом			
1.	Перераховано попередню оплату вартості проектних робіт	371	311

2.	Відображено податковий кредит з ПДВ (за наявності податкової накладної)	641	644
3.	Вартість проектних робіт віднесено до складу капітальних інвестицій	151	631
4.	Списано раніше відображено суму податкового кредиту з ПДВ	644	631
5.	Здійснено залік заборгованостей	631	371
6.	Отримано будівельні матеріали та інші ТМЦ, призначені для будівництва об'єкта нерухомості	20, 22	631
7.	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ (за наявності податкової накладної)	641	631
8.	Оплачено рахунок постачальника будівельних матеріалів, МШП та інших ТМЦ, придбаних для будівництва	631	311
9.	Передано на будівництво об'єкта будівельні матеріали та інші ТМЦ	151	20, 22
10.	Нараховано заробітну плату працівникам, зайнятим на будівництві об'єкта нерухомості	151	661
11.	Віднесено до складу капітальних інвестицій суму єдиного внеску на соціальне страхування, нараховану на фонд оплати праці працівників, зайнятих на будівництві об'єкта нерухомості	151	657
12.	Віднесено на збільшення первісної вартості об'єкта, що будується, вартість послуг сторонніх організацій	151	631, 685
13.	Відображено податковий кредит з ПДВ (за наявності податкової накладної)	641	631, 685
14.	Нараховано амортизацію необоротних активів, що використовуються при будівництві об'єкта нерухомості	151	13
15.	Збільшено залишок на позабалансовому рахунку 09 на суму амортизації	09	—
16.	До складу капітальних інвестицій на будівництво об'єкта інвестиційної нерухомості включено вартість послуг допоміжних виробництв	151	232
17.	Сплачено збір за реєстрацію прав власності на побудований об'єкт нерухомого майна	377	311
18.	Віднесено на збільшення первісної	151	377

	вартості об'єкта суму збору за реєстрацію		
19.	Об'єкт інвестиційної нерухомості введено в експлуатацію	100	151
20.	Зменшено залишок на позабалансовому рахунку 09 на суму капітальних інвестицій	—	09
21.	Відображено різницю між справедливою вартістю нерухомості та витратами на будівництво (якщо інвестиційна нерухомість обліковується за справедливою вартістю):		
	— справедлива вартість об'єкта більше витрат на будівництво	100	719
	— справедлива вартість об'єкта менше витрат на будівництво	84	100
		949	84
22.	Сформовано фінансовий результат	791	949
		719	791
Зміна вартості об'єктів інвестиційної нерухомості			
Оцінка об'єкта інвестиційної нерухомості, що обліковується за справедливою вартістю, на дату балансу			
1.	Здійснено передоплату суб'єкту оцінної діяльності — платнику ПДВ за проведення оцінки об'єкта нерухомості	371	311
2.	Відображено податковий кредит з ПДВ (отримано податкову накладну)	641/ПДВ	644
3.	Віднесено на витрати вартість послуг з проведення оцінки	84	685
		949	84
4.	Списано раніше відображену суму податкового кредиту з ПДВ	644	685
5.	Відображено залік заборгованостей	685	371
За результатами роботи оцінювача відкориговано:			
6.	— балансову вартість об'єкта інвестиційної нерухомості у зв'язку зі збільшенням його справедливої вартості на дату балансу	100	719
	— балансову вартість об'єкта інвестиційної нерухомості у зв'язку зі зменшенням його справедливої вартості на дату балансу	84	100
		949	84
7.	Сформовано фінансовий результат	719	791
		791	949
Амортизація об'єкта інвестиційної нерухомості, що обліковується за первісною вартістю			
1.	Нараховано амортизацію вартості об'єкта інвестиційної нерухомості, що обліковується за первісною вартістю	83	135
		949	83
		791	949

2.	Відображено збільшення позабалансового рахунка 09 на суму нарахованої амортизації	09	—
Облік вибуття об'єктів інвестиційної нерухомості			
Переведення об'єкта зі складу інвестиційної нерухомості до складу операційної нерухомості			
1.	Об'єкт інвестиційної нерухомості переведено до складу операційної нерухомості	10	100
2.	Суму амортизації об'єкта інвестиційної нерухомості, що обліковується за первісною вартістю, віднесено до складу амортизації об'єкта операційної нерухомості	135	131
Продаж об'єкта інвестиційної нерухомості			
1.	Списано суму зносу об'єкта інвестиційної нерухомості, що обліковується за первісною вартістю, у разі прийняття рішення про перекваліфікацію його в необоротний актив, утримуваний для продажу	135	100
2.	Відображено переведення об'єкта інвестиційної нерухомості до складу необоротних активів, утримуваних для продажу	286	100
3.	На чергову дату балансу підприємство здійснило оцінку необоротного активу, утримуваного для продажу, та відобразило його в бухгалтерському обліку за чистою вартістю реалізації:		
	— списано суму перевищення балансової вартості необоротного активу, утримуваного для продажу, над чистою вартістю реалізації	84	286
	— визнано дохід від збільшення чистої вартості реалізації необоротного активу, утримуваного для продажу, на дату балансу (у сумі, що не перевищує витрат від його попередніх уцінок)	946	84
4.	Об'єкт передано покупцю та відображено дохід від його реалізації	377	712
5.	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	712	641/ПДВ
6.	Списано балансову вартість переданого об'єкта необоротних активів,	943*	286

	утримуваних для продажу		
7.	Сформовано фінансовий результат: — списано дохід від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу	712	791
	— списано балансову вартість переданого об'єкта необоротних активів, утримуваних для продажу	791	943
	— списано суму перевищення балансової вартості необоротного активу, утримуваного для продажу, над чистою вартістю реалізації	791	946
	— списано суму доходу від збільшення чистої вартості реалізації необоротного активу, утримуваного для продажу	719	791
8.	Отримано оплату від покупця	311	377
<i>* Підприємства, що не використовують рахунки класу 9, собівартість реалізованих оборотних активів відображають за дебетом рах. 84.</i>			
Ліквідація об'єкта інвестиційної нерухомості			
1.	Здійснено передоплату сторонній організації за послуги з ліквідації об'єкта інвестиційної нерухомості	371	311
2.	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ (за наявності податкової накладної)	641	644
3.	Оформлено акт наданих послуг з ліквідації об'єкта інвестиційної нерухомості	976*	631
4.	Списано раніше відображену суму податкового кредиту з ПДВ	644	631
5.	Відображено залік заборгованостей	631	371
6.	Відображено витрати підприємства, пов'язані з ліквідацією об'єкта інвестиційної нерухомості	976*	65, 66 тощо
7.	Списано знос об'єкта інвестиційної нерухомості, що ліквідується (якщо об'єкт інвестиційної нерухомості оцінювався за первісною вартістю)	135	100
8.	Списано залишкову вартість об'єкта інвестиційної нерухомості, що ліквідується	976*	100
9.	Нараховано суму податкових зобов'язань з ПДВ (при ліквідації основних засобів за самостійним рішенням платника податків)	976*	641

10.	Відображено доходи від ліквідації об'єкта інвестиційної нерухомості в частині вартості оприбуткованих придатних до використання виробничих запасів	20	746
11.	Сформовано фінансовий результат операції з ліквідації об'єкта інвестиційної нерухомості	793	976
		746	793
* Підприємства, що не використовують рахунки класу 9, суму інших витрат звичайної діяльності відображають за дебетом рах. 85.			

1.7 Облік ремонту основних засобів

Витрати пов'язані з експлуатацією ОЗ обліковуються, як ремонт ОЗ. У процесі експлуатації ОЗ підприємство може здійснювати заходи, що ведуть до збільшення економічних вигод, на суму витрат зношення ОЗ збільшується первісна вартість.

Підприємство самостійно планує затрати на всі види ремонту виходячи з їх фактичного аналізу і фінансових можливостей. Виконані роботи оформляються актом форми ОЗ-2. Ремонти ОЗ можуть здійснюватись двома способами: підрядний і господарський.

При *підрядному способі* всі види ремонтних робіт виконує підрядна організація і підприємство замовник здійснює оплату за виконані і прийняті по актам ремонтні роботи.

При *господарському способі виконання* ремонтних робіт витрати по ремонту ОЗ відносять на витрати тих учасників діяльності, де знаходяться в експлуатації відремонтовані об'єкти, якщо ремонт ОЗ (машин) виконується ремонтним цехом підприємства, то затрати обліковуються на рахунку 23.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Прийнято ремонтні роботи від підрядника	23, 91, 92, 93	63, 685
2.	Понесено витрати за ремонтом, що здійснюється господарським способом	23,91, 92,93	20,22,66 ,65

3.	Відображено ремонтні витрати понесені ремонтним цехом підприємства	23	20, 22, 26, 66, 65
----	--	----	--------------------

1.8 Облік переоцінки та зменшення корисності основних засобів

Згідно П(с)БО 7 підприємство переоцінює об'єкт ОЗ, якщо його залишкова вартість значно (більше на 10 %) відрізняється від справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта ОЗ на дату балансу здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи ОЗ, до якої належить цей об'єкт.

Переоцінена, первісна вартість та сума зносу об'єкта ОЗ визначається множенням відповідно первісної вартості і суми зносу об'єкта ОЗ на індекс переоцінки.

Індекс переоцінки – визначається справедливою вартістю об'єкта, який переоцінюється на його залишкову вартість. Відомості про зміну первісної вартості та суми зносу заносяться до реєстрів аналітичного обліку (до інвентарних карток).

Суми дооцінки ОЗ включають до складу капіталу в дооцінках, а сума уцінки до складу витрат.

Переведення суми попередніх уцінок над сумою попередніх дооцінок ЗВ об'єкта ОЗ при черговій дооцінці вартості цього об'єкта включаються до складу доходів звітного періоду з відображенням різниці між сумою чергової останньої дооцінки ЗВ об'єкта ОЗ і переведенням до складу іншого додаткового капіталу.

Перевищення суми попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок ЗВ об'єкту ОЗ при черговій уцінці ЗВ цього об'єкта спрямовується, на зменшення іншого додаткового капіталу і виключенням різниці між сумою чергової останньої оцінки ЗВ об'єкта ОЗ і включення перевищення до витрат звітного періоду.

При вибутті об'єкта ОЗ, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок ЗВ цього об'єкта включається до складу перерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням капіталу в дооцінках.

Якщо на дату балансу сума очікуваного відшкодування окремих об'єктів основних засобів (або групи об'єктів) менша, ніж їх залишкова вартість, то підприємство повинно відображати в обліку суму зменшення корисності основних засобів.

Зменшення корисності – це втрата економічної вигоди в

сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування.

Сума очікуваного відшкодування – сума, яку підприємство очікує до відшкодування вартості необоротного активу під час його майбутнього використання, включаючи його ліквідаційну вартість.

Відповідно до п. 31 П(С)БО 7 втрати від зменшення корисності об'єктів основних засобів, які обліковуються за первісною вартістю, включаються до складу витрат звітного періоду з одночасним збільшенням суми зносу основних засобів. Якщо основні засоби відображаються в обліку за переоціненою вартістю, то сума зменшення корисності активу відноситься на зменшення іншого додаткового капіталу із включенням різниці між сумою зменшення корисності та попередньою дооцінкою відповідного об'єкта основних засобів до витрат періоду (аналогічно відображенню в обліку уцінки раніше дооцінених основних засобів).

Якщо причини зменшення корисності об'єкта основних засобів перестали існувати, то сума відновлення корисності, але не більше суми попереднього зменшення корисності, відображається визнанням доходу з одночасним зменшенням суми зносу об'єкта основних засобів. По основних засобах, які відображаються за переоціненою вартістю, дохід визнається у сумі попередньо визнаних витрат періоду, а решта суми відновлення корисності, але не більше суми попереднього зменшення корисності, відображається у складі іншого додаткового капіталу (аналогічно відображенню в обліку дооцінки основних засобів, які раніше були уцінені).

В обліку з операцій переоцінки ОЗ здійснюється:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
Дооцінка об'єкта ОЗ			
<i>Дооцінку проводять вперше</i>			
1.	Здійснено дооцінку первісної вартості ОЗ	10	411
2.	Відображено дооцінку зносу *	411	131
3.	Списано до складу нерозподіленого ** прибутку суму капіталу в дооцінках пропорційно нарахованій амортизації	411	441
<i>Дооцінка об'єкту, який раніше дооцінювали</i>			

1.	Здійснено дооцінку первісної вартості ОЗ	10	411
2.	Відображено дооцінку зносу *	411	131
3.	Списано до складу нерозподіленого ** прибутку суму капіталу в дооцінках пропорційно нарахованій амортизації	411	441
<i>Дооцінка раніше уцінених ОЗ</i>			
1.	Відображено дооцінку залишкової вартості об'єкта ОЗ (у межах попередніх уцінок, уключених до витрат)	10	746
2.	Дооцінено залишкову вартість ОЗ (у сумі, що перевищує попередні уцінки	10	411
3.	Відображено дооцінку зносу	10	131
4.	Списано до складу нерозподіленого ** прибутку суму капіталу в дооцінках пропорційно нарахованій амортизації	411	441
<p>* Цю кореспонденцію рахунків наведено з огляду на Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Мінфіну від 30.09.03 № 561. Альтернативний спосіб відображення дооцінки: на суму дооцінки залишкової вартості об'єкта ОЗ – Дт 10 Кт 411, на суму дооцінки зносу Дт 10 Кт 131</p> <p>** Такий запис роблять підприємства, які прийняли рішення щомісячно (щоквартально або раз на рік) списувати суми дооцінки (перевищення сум попередніх дооцінок об'єкта ОЗ над сумою попередніх уцінок його залишкової вартості), пропорційно нарахованій амортизації, до нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням капіталу в дооцінках.</p>			
Уцінка об'єкта ОЗ – зменшення вартості			
<i>Уцінку проводять уперше</i>			
1.	Здійснено уцінку залишкової вартості об'єкта ОЗ	975	10
2.	Відображено уцінку зносу	13	10
<i>Уцінка об'єкту, який раніше уцінювався</i>			
1.	Здійснено уцінку залишкової вартості об'єкта ОЗ	975	10
2.	Відображено уцінку зносу	13	10
<i>Уцінка раніше дооцінених об'єктів ОЗ</i>			
1.	Відображено уцінку залишкової вартості (у межах попередніх дооцінок, що рахуються в складі капіталу в дооцінках)	411	10
2.	Відображено уцінку залишкової вартості (понад суму, яка була в складі капіталу в дооцінках)	975	10
3.	Відображено уцінку зносу	13	10
Зменшення корисності ОЗ			

<i>Об'єкт обліковують за первісною вартістю (тобто його не переоцінювали)</i>			
1.	Визнано втрати від зменшення корисності ОЗ	972	131
<i>Об'єкт обліковується за переоціненою вартістю</i>			
<i>- суми попередніх уцінок перевищують суми дооцінок</i>			
1.	Визнано втрати від зменшення корисності ОЗ	972	131
<i>- суми попередніх дооцінок перевищують суми уцінок</i>			
1.	Віднесено втрати від зменшення корисності об'єкта ОЗ на зменшення капіталу в дооцінках	411	131
2.	Віднесено втрати від зменшення корисності об'єкта ОЗ на витрати (у сумі перевищення таких втрат над капіталом в дооцінках)	972	13
Відновлення корисності ОЗ			
<i>Об'єкт обліковують за первісною вартістю (тобто його не переоцінювали)</i>			
1.	Відображено вигоди від відновлення корисності об'єкта ОЗ	131	742
<i>Об'єкт обліковують за переоціненою вартістю</i>			
<i>- суми попередніх дооцінок перевищують суми уцінок</i>			
1.	Відновлення корисності ОЗ віднесено на капітал в дооцінках	131	411
<i>- суми попередніх уцінок перевищують суми дооцінок</i>			
1.	Відображено відновлення корисності об'єкта ОЗ у межах суми витрат від попередніх уцінок	131	742
2.	Відображено відновлення корисності об'єкта ОЗ на суму перевищення над витратами від попередніх уцінок	131	411

1.9 Амортизація основних засобів

Амортизація – перенесення вартості основних засобів частинами до вартості новоствореної продукції.

Нарахування зносу (амортизації) починається з 1-го числа місяця, наступного за місяцем зарахування на баланс підприємства, а за об'єктами, що вибули, припиняються з 1-го числа місяця, наступного за місяцем вибуття. Нарахування зносу за окремими інвентарними одиницями проводяться протягом строку їх використання, проте не більше терміну, за який нараховано знос, що дорівнює первісній вартості необоротного активу.

На практиці найбільш застосовним, до впровадження Податкового кодексу, був податковий метод нарахування амортизації. Відповідно існували дві норми амортизації. Яку з них використовувати, залежить від дати понесення (нарахування) витрат на купівлю (спорудження) чи поліпшення об'єкта та його новизни.

Якщо витрати на придбання (спорудження) чи поліпшення об'єктів основних фондів груп 1-3 понесли до 01.01.04 р., то їх амортизують за старими (зниженими) нормами. Коли ж після – нові об'єкти (включаючи витрати на їх поліпшення) амортизують за новими (підвищеними) нормами, а вживані та витрати на їх поліпшення – за старими нормами.

З впровадженням Податкового кодексу дієвими залишаються лише методи нарахування амортизації, які зазначено у П(с) БО 7 “Основні засоби”.

Згідно з п. 144.1 ст. 144 Податкового кодексу амортизації підлягатимуть:

- витрати на придбання основних засобів, нематеріальних активів та довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності основних засобів вирощування довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності, в тому числі витрати на оплату заробітної плати працівникам, які були зайняті на виготовленні таких основних засобів;

- витрати на проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних засобів, що перевищують 10% від сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітнього року;

- витрати на капітальне поліпшення землі, не пов'язане з будівництвом, а саме іригацію, осушення та інше подібне капітальне поліпшення землі;

- капітальні інвестиції, отримані платником податку з бюджету, у вигляді цільового фінансування на придбання об'єкта інвестування (основного засобу, нематеріального активу) за умови визнання доходів пропорційно сумі нарахованої амортизації по такому об'єкту відповідно до положень пп. 137.2.1 п. 137.2 ст. 137 Податкового Кодексу;

- сума переоцінки вартості основних засобів, проведеної

відповідно до ст. 146 цього Кодексу;

- вартість безоплатно отриманих об'єктів енергопостачання, газо- і теплозабезпечення, водопостачання, каналізаційних мереж, побудованих споживачами на вимогу спеціалізованих експлуатуючих підприємств згідно з технічними умовами на приєднання до вказаних мереж або об'єктів.

Амортизацію нараховують на кожен об'єкт ОЗ. Методи для цього підприємство обирає самостійно (визначає в наказі про облікову політику). Бухгалтерські методи нарахування амортизації наведено нижче.

Методи нарахування амортизації

1. Прямолінійний

Річна сума амортизації =

$$\frac{\text{Первісна (переоцінена) вартість} - \text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Строк корисного використання}}$$

2. Зменшення залишкової вартості

Річна сума амортизації =

Залишкова вартість об'єкта на початок звітного року або
Первісна вартість на дату початку нарахування амортизації

×

Річна норма амортизації

Річна норма амортизації =

1 - $\frac{\text{кількість років корисного використання об'єкта}}{\text{Ліквідаційна вартість}}$

$\frac{\text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Первісна вартість}}$

× 100 %

3. Прискороного зменшення залишкової вартості

$$\text{Річна сума амортизації} = \left[\begin{array}{c} \text{Залишкова вартість об'єкта} \\ \text{на початок звітного року} \\ \text{або} \\ \text{Первісна вартість на дату} \\ \text{початку нарахування} \\ \text{амортизації} \end{array} \right] \times \left[\begin{array}{c} \text{Річна норма} \\ \text{амортизації} \end{array} \right]$$

$$\text{Річна норма амортизації} = \frac{100\%}{\text{Строк корисного використання}} \times 2$$

4. Кумулятивний метод

$$\text{Річна сума амортизації} = \left[\begin{array}{c} \text{Первісна (переоцінена)} \\ \text{вартість} - \\ \text{Ліквідаційна вартість} \end{array} \right] \times \left[\begin{array}{c} \text{Кумулятивний} \\ \text{коефіцієнт} \end{array} \right]$$

$$\text{Кумулятивний коефіцієнт} = \frac{\text{Кількість років використання, що залишилася}}{\text{Сума порядкових номерів років використання}}$$

5. Виробничий

$$\text{Місячна сума амортизації} = \left[\begin{array}{c} \text{Фактичний місячний обсяг} \\ \text{продукції (робіт, послуг)} \end{array} \right] \times \left[\begin{array}{c} \text{Виробнича} \\ \text{ставка} \\ \text{амортизації} \end{array} \right]$$

$$\text{Виробнича ставка амортизації} = \frac{\left[\begin{array}{c} \text{Первісна (переоцінена)} \\ \text{вартість} - \\ \text{Ліквідаційна вартість} \end{array} \right]}{\left[\begin{array}{c} \text{Плановий} \\ \text{обсяг} \\ \text{продукції} \\ \text{(робіт,} \\ \text{послуг)} \end{array} \right]}$$

В обліку нарахування амортизації відображають такими кореспонденціями.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Нараховано амортизацію на ОЗ, що використовуються для виробництва продукції (робіт, послуг); - ОЗ загальновиробничого призначення; - адміністративного призначення; - ОЗ, що забезпечують збут продукції; - інші ОЗ	23, 91, 92, 93, 949	131
2.	Збільшено залишок на рахунку 09	09	-
3.	Нараховано амортизацію на ОЗ, що задіяні на створенні інших ОЗ	151, 152, 153	131

При нарахуванні амортизації необоротних активів збільшується залишок на за балансовому рахунку 09 “Амортизаційні відрахування (надходження)”, як це передбачено Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку. Накопичення на рахунку 09 не збільшується, якщо сума амортизації входить до собівартості продукції, спожитої підприємством, а також на суми амортизації, нарахованої на об’єкти, що беруть участь у виготовленні об’єктів власними силами підприємства.

Згідно нового “Податкового кодексу” залишаються п’ять методів нарахування амортизації, передбачених бухгалтерським обліком, в тому числі прискореної, та основні засоби розподілятимуться по 16 групам.

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
Група 1 - земельні ділянки	-
Група 2 - капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
Група 3 - будівлі,	20
споруди.	15
Передавальні пристрої	10

Група 4 - машини та обладнання	5
З них:	
електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи. Комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 грн.	2
Група 5 - транспортні засоби	5
Група 6 - інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4
Група 7 – тварини	6
Група 8 - багаторічні насадження	10
Група 9 - інші основні засоби	12
Група 10 - бібліотечні фонди	-
Група 11 - малоцінні необоротні матеріальні активи	-
Група 12 - тимчасові (нетитульні) споруди	5
Група 13 - природні ресурси	-
Група 14 - інвентарна тара	6
Група 15 - предмети прокату	5
Група 16 - довгострокові біологічні активи	7

Контрольні запитання до теми

1. Сутність поняття основних засобів згідно П(с)БО 7.
2. Об'єкт основних засобів – це...
3. Зміст понять первісна вартість, справедлива вартість, вартість що амортизується, ринкова вартість, відновлювана вартість, справедлива вартість.
4. Класифікація основних засобів згідно Закону України “Податок на прибуток”.
5. Рахунки синтетичного та субрахунки обліку основних засобів, інших необоротних активів та знос.
6. Відображення надходження на підприємство різними шляхами об'єктів основних засобів бухгалтерськими

проведеннями.

7. Відображення вибуття з підприємства різними шляхами об'єктів основних засобів бухгалтерськими проведеннями.

8. Особливості обліку обмінних операцій подібними та неподібними активами.

9. Як в обліку відображається переоцінка основних засобів.

10. Облік ремонту основних засобів.

11. Облік амортизації основних засобів.

12. У чому полягає сутність та методика нарахування зносу (амортизації) різними методами?.

13. Документування надходження, вибуття та зберігання основних засобів. Зміст первинних документів обліку основних засобів.

14. Відображення інформації про основні засоби в фінансових звітах та примітках до неї.

ТЕМА 2. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ІНШИХ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

До складу *інших необоротних матеріальних активів* відносять предмети, термін експлуатації яких перевищує один рік: бібліотечні фонди, малоцінні необоротні активи, природні ресурси, тимчасові не титульні споруди; предмети прокату; інвентарна тара тощо.

У бухгалтерському обліку необоротні активи відображаються за первісною вартістю.

Процес набуття підприємством інших необоротних активів та їх документальне оформлення аналогічне до оприбуткування основних засобів та малоцінних швидкозношуваних предметів. Бухгалтерський облік інших необоротних активів ведеться з використанням рахунку: 11 "Інші необоротні матеріальні активи".

Цей рахунок є балансовим, призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух господарських засобів. По дебету рахунку відображається збільшення інших необоротних активів, внаслідок придбання, створення, безоплатного отримання, сума дооцінки, а також суми витрат, що

пов'язані з покращенням об'єкту, яке призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання цього об'єкту.

По кредиту рахунку 11 відображається вибуття інших необоротних активів внаслідок продажу, безоплатної передачі чи невідповідності критеріям визнання активом, часткової ліквідації, а також сума їх уцінки.

Субрахунки рахунку 11 “Інші необоротні матеріальні активи”:

Субрахунок	Характеристика
111 “Бібліотечні фонди”	Ведеться облік наявності та руху активів, які формують бібліотечний фонд. Об'єктами обліку є кожна книга (річний комплект, підшивка періодичних видань), що є обліковою одиницею.
112 “Малоцінні необоротні активи”	Ведеться облік наявності та руху необоротних активів, термін корисного використання яких більше одного року, зокрема спеціальних інструментів і спеціальних пристосувань, вартість яких погашається нарахуванням зносу за встановленою підприємством ставкою з урахуванням очікуваного способу використання таких об'єктів.
113 “Тимчасові (нетитульні) споруди”	Ведеться облік дрібних об'єктів допоміжного характеру, які використовуються для потреб будівництва і не включені до титулу (паркани та огорожі, пристосування з техніки безпеки, складські приміщення, вбиральні, настили, драбини, сходи, рихтування тощо).
114 “Природні ресурси”	Ведеться облік ділянок лісу, родовищ нафти та газу, джерела мінеральної сировини, що відносяться до вичерпних активів. Особливістю є те, що при добуванні вони перетворюються на матеріальні запаси.
115 “Інвентарна тара”	Ведеться облік тари багаторазового використання, що включається до складу малоцінних та швидкозношуваних предметів.
116 “Предмет прокату”	Ведеться облік предметів прокату.
117 “Інші необоротні матеріальні активи”	Ведеться облік активів, не відображених на рахунках 111-116.

На цьому рахунку також відображаються активи, використання яких, як очікується, неможливе протягом дванадцяти місяців з дати балансу, зокрема грошові кошти.

До цього рахунку можуть відкриватися субрахунки для обліку наявності та руху інших необоротних активів за їх видами.

Амортизація інших необоротних активів нараховується аналогічно до амортизації основних засобів. Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися такими двома методами:

- в першому місяці використання об'єкта 50 % його вартості амортизується, а решта 50% вартості амортизується у місяці вилучення з активів;
- в першому місяці використання об'єкта амортизується 100 % його вартості.

Основні бухгалтерські проведення обліку з операцій з іншими необоротними активами:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
Придбання інших необоротних активів			
1.	Відображено оприбуткування інших необоротних активів, а також суми, що нараховані за консультації, інформаційні послуги та інші витрати, що пов'язані з придбанням необоротних активів	153	631, 685
2.	Відображено суму податкового кредиту по придбаних необоротних активах	641	631, 685
3.	Введення в експлуатацію інших необоротних активів	11, 18	153
4.	Проведено оплату постачальникам	631, 685	
Створення іншого необоротного активу			
5.	Відображено витрати на виготовлення іншого необоротного активу	153	23, 65 66, 205
6.	Введення в експлуатацію інших необоротних активів	11, 18	153
Одержання необоротного активу як внеску до статутного Капіталу			
7.	Відображено частку учасника в статутному капіталі	46	40
8.	Отримано інший необоротний актив від	11, 18	46

	учасника		
Нарахування амортизації по інших необоротних активах			
9.	Нарахування амортизації по інших необоротних активах в залежності від видів діяльності	23, 93, 92, 949	132
Реалізація інших необоротних активів			
10.	Відображено дохід від реалізації інших необоротних активів	36	742
11.	Відображено суму податкового зобов'язання	742	641
12.	Відображено знос по інших необоротних активах	132	11, 18
13.	Списано залишкову вартість інших необоротних активів	972	11, 18
14.	Відображено витрати по реалізації інших необоротних активів	972	311
Ліквідація інших необоротних активів			
15.	Відображено знос по інших необоротних активах	132	11, 18
16.	Списано залишкову вартість інших необоротних активів	976	11, 18
17.	Відображено витрати по ліквідації	976	66, 65, 13
18.	Відображено суму податкового зобов'язання	976	641
Безоплатна передача інших необоротних активів			
19.	Відображено знос по інших необоротних активах	132	11, 18
20.	Списано залишкову вартість переданих інших необоротних активів	976	11, 18
21.	Відображено суму податкових зобов'язань	976	641

Контрольні запитання до теми

1. Сутність поняття необоротні активи.
2. Перерахуйте рахунки обліку необоротних активів.
3. Структура необоротних МШП та методика їх облікування.
4. У чому особливість нарахування амортизації інших необоротних активів?
5. Відображення руху необоротних активів на рахунках бухгалтерського обліку.

ТЕМА 3. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

- 1. Визначення основних понять та класифікація нематеріальних активів*
- 2. Синтетичний та аналітичний облік нематеріальних активів*
- 3. Облік гудвілу*
- 4. Документальне забезпечення обліку нематеріальних активів*

3.1. Визначення основних понять та класифікація нематеріальних активів

Нематеріальний актив – це немонетарний актив, який немає матеріальний актив, може бути ідентифікований (відокремлений від підприємства) та утримується з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, з адміністративною метою чи надання в оренду іншим особам *.

Для можливості відображення нематеріального активу в обліку та звітності він повинен бути ідентифікований, тобто відповідати таким критеріям: його оцінка може бути достовірно визначена; в майбутньому при його використанні очікується отримання економічних вигод.

Ідентифікований нематеріальний актив ще не є предметом цивільного (господарського) обігу, а виражається через права на його використання, тобто жоден із суб'єктів цивільного обігу не може використовувати це право поки власник виключного права не дозволить цього зробити. Підставою для введення в обіг майнових прав є угоди про надання дозволу (ліцензії) на використання певного права від ліцензіара (власника права) до ліцензіата (користувача правом). Крім того окремі права потребують підтвердження охоронним документом (свідоцтвом, патентом) зареєстрованим у компетентному органі.

** До монетарних активів відносять грошові кошти, їх еквіваленти, а також інші активи, що отримані у фіксованій, визначеній сумі грошей.*

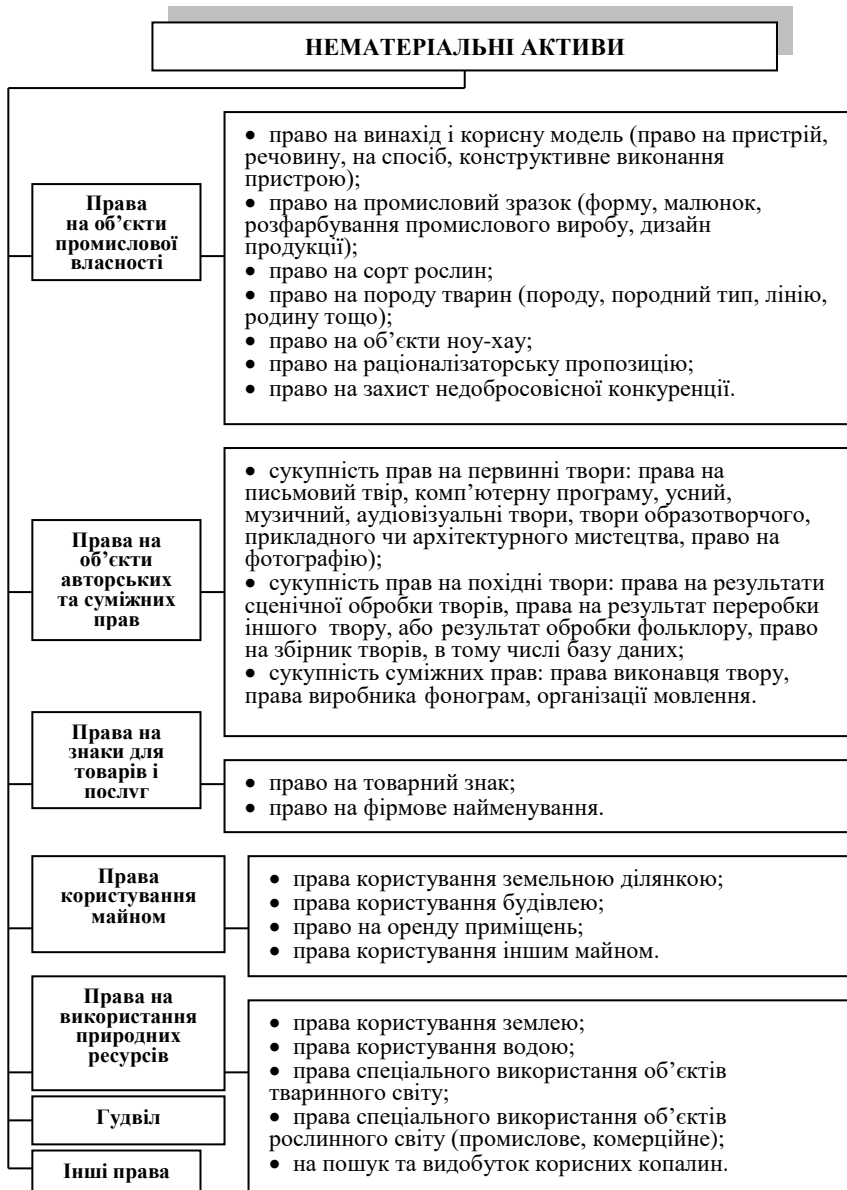


Рис. 1 Класифікація нематеріальних активів

З моменту отримання права у складі відокремленого майна для здійснення підприємницької діяльності право стає нематеріальним активом.

Згідно П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”, нематеріальні активи поділяються на групи – однотипні за призначенням та використанням активи. Кожна група складається з підгруп (див. рис. 1).

Ноу-хау – це будь-якого роду технічні знання та досвід, у тому числі метод, способи та навички, а також знання та досвід адміністративного, економічного, фінансового та інших порядків. Характерною рисою ноу-хау є те, що така інформація є конфіденційною, може бути застосована у господарській діяльності (спричинити економічний ефект) і безпосередньо не охороняється законодавством.

Раціоналізаторською пропозицією вважають пропозицію, що є новою і корисною для підприємства, передбачає створення, або заміну конструкції виробів, технології виробництва, техніки або складу матеріалів.

Згідно Закону України “Про захист від недобросовісної конкуренції”, під **недобросовісною конкуренцією** вважаються будь-які дії, що суперечать правилам, торгівельним та іншим звичаям у підприємницькій діяльності. Як нематеріальний актив, у складі майна суб’єкта підприємництва, який має певну вартість, право на захист від недобросовісної конкуренції виникає внаслідок факту правопорушення щодо конкретного суб’єкта.

Права на винахід (корисну модель), на промисловий зразок, на сорт рослин, на породу тварин засвідчуються патентом, що видається патентним відомством. Ці права повинні обов’язково відповідати умовам патентоспроможності передбаченим законодавством. Право на об’єкт ноу-хау будь-якого підтвердження офіційним документом не потребує.

Особи, які володіють авторськими правами на твір, можуть зареєструвати своє право в офіційних державних реєстрах за результатом чого видається свідоцтво. Строк дії авторських прав – протягом життя автора та 50 років після його смерті.

Право на товарний знак забезпечує можливість товарам та послугам відрізнитися від інших. Це право підтверджується свідоцтвом виданим патентним відомством терміном на 10 років. Фірмовим, називають найменування суб’єкта підприємницької діяльності, що використовується в угодах вивісках, оголошеннях,

рекламах, на рахунках чи бланках. Право на фірмове найменування не потребує документального підтвердження і виникає в момент реєстрації підприємства.

Права користування природними ресурсами надають за дозволами органів державної влади і передбачають спеціальне їх використання, тобто в наукових, промислових, культурних цілях. Залежно від статусу конкретного об'єкта, місцевого чи загальнодержавного значення, дозволи, ліцензії, державні акти надають, або органи місцевого самоврядування, або органи центральної влади. Спеціальне користування природними ресурсами є платним. Дозволи мають особовий характер, тому користувач не може їх передавати третім особам.

Для окремих видів майна законодавством вимагається документальне підтвердження прав власності на нього. Наприклад, для нерухомості вимагається свідоцтво про право власності або договір купівлі-продажу, для транспортних засобів – технічний паспорт тощо. При передачі майна у користування іншим особам укладається угода про передачу майна у користування (договір найму або оренди).

Окремою групою в класифікації нематеріальних активів – гудвіл. Згідно стандарту 19 “Об'єднання підприємств”, **гудвіл** – це перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості ідентифікованих активів та зобов'язань на дату придбання. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” визначає гудвіл, як різниця між балансовою вартістю активів підприємства та його звичайною вартістю, як цілісного майнового комплексу, що виникає внаслідок використання найкращих управлінських властивостей, домінуючої позиції на ринку товарів (робіт, послуг), нових технологій. Слід зазначити, що гудвіл виникає лише в результаті придбання цілісного майнового комплексу (підприємства) іншим підприємством (чи декількома підприємствами) та в результаті здійснених витрат (тобто подароване підприємство “не несе за собою гудвіл”). Таким чином підставою для відображення гудвілу в бухгалтерському обліку є угода про передачу такого комплексу.

Крім того, існує визначення **від'ємного (негативного) гудвілу** – перевищення вартості частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань над вартістю

придбання на дату придбання. Іншими словами від'ємний гудвіл – це перевищення балансової вартості активів над розміром оплати за них.

Всі права, що не включені у вище викладених групах і відповідають вимогам стандарту 8, відносяться до інших прав. Існування такої групи зумовлене відсутністю обмеження переліку нематеріальних активів.

3.2. Синтетичний та аналітичний облік нематеріальних активів

Згідно стандарту 8 придбаний (отриманий) нематеріальний актив відображається на балансі, якщо:

- його можна використовувати при виробництві товарів, наданні послуг, призначених для реалізації;
- його можна обміняти на інші нематеріальні активи;
- його можна використати на погашення заборгованості чи розподіляти між власниками підприємства, або використовувати у господарській діяльності направленій на отримання прибутку.

Якщо нематеріальний актив отриманий в результаті обробки, то він відображається на балансі за умови, якщо у підприємства виникає намір, є технічні можливості та ресурси для доведення нематеріального активу до стану придатного для використання чи реалізації. При цьому має бути інформація про витрати, пов'язані з розробкою нематеріального активу. Під розробкою слід розуміти застосування підприємством результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їх серійного виробництва або використання.

Якщо ж нематеріальний актив не відповідає умовам передбаченим П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», то витрати пов'язані з придбанням, створенням визнаються витратами того періоду, протягом якого вони були здійснені. До таких витрат відносять витрати на дослідження (заплановані підприємством, які проводяться ним вперше з метою розуміння нових наукових і технічних знань), підготовку та перепідготовку кадрів, рекламу, створення, переміщення підприємства, підвищення ділової репутації.

Оприбуткування нематеріальних активів у складі активів підприємства здійснюються за первісною вартістю, яка визначається виходячи з таких умов їх отримання:

1) Якщо нематеріальний актив придбано, то первісна вартість включає ціну (вартість) придбання (за вирахуванням знижок), непрямі податки які не підлягають поверненню, інші витрати які безпосередньо пов'язані з придбанням та доведенням нематеріального активу до стану придатного для використання.

2) Якщо нематеріальний актив створено, первісну вартість складають прямі матеріальні витрати та витрати на оплату праці, вартість оплати юридичної реєстрації прав, амортизація патентів, ліцензій та інші витрати безпосередньо пов'язані з створенням та доведенням нематеріального активу до стану придатного для використання.

3) Якщо нематеріальний актив обміняно на подібний об'єкт, то первісна вартість визначається на основі залишкової вартості переданого нематеріального активу (первісна вартість за мінусом зносу). Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісна вартість отриманого нематеріального активу буде рівна справедливій вартості переданого активу. Різниця між справедливою і залишковою вартістю включається до фінансових результатів (витрат) звітного періоду.

4) Якщо нематеріальний актив обміняно на неподібний актив, то первісна вартість складається з справедливої вартості переданого нематеріального активу плюс (мінус) сума коштів (їх еквівалентів) отриманих (доплачених) у результаті обміну.

5) Якщо нематеріальний актив отриманий у результаті внеску у статутний капітал або безоплатно отриманий, то первісною вартістю є справедлива вартість нематеріального активу.

В бухгалтерському обліку рух нематеріальних активів відображається на рахунку 12 “Нематеріальні активи”, по дебету якого відображається придбання, отримання активів, а по кредиту – вибуття (внаслідок продажу, безоплатної передачі чи невідповідності критеріям активу).

Рахунок 12 має сім субрахунків, які відповідають окремим групам нематеріальних активів:

- 121 “Права користування природними ресурсами”.
- 122 “Права користування майном”.

- 123 “Права на знаки для товарів та послуг”.
- 124 “Права на об’єкти промислової власності”.
- 125 “Авторські та суміжні з ними права”.
- 127 “Інші нематеріальні активи”.

Для обліку витрат, пов’язаних з придбанням (створенням) нематеріальних активів, використовується рахунок 154 “Придбання (створення) нематеріальних активів”. По дебету рахунку 154 збираються всі витрати які складають первісну вартість нематеріальних активів, в кореспонденції з кредитом рахунків, які відображають прямі матеріальні витрати (рахунки класу 2), а також рахунків розрахунків (66, 68, 37 тощо). По кредиту рахунку 154 здійснюється списання в дебет 12 (по субрахунках) – на суму первісної вартості оприбуткованого об’єкта.

Нематеріальні активи можуть отримуватись підприємством з різних джерел. Основні бухгалтерські проведення по надходженню нематеріальних активів:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
Придбання нематеріальних активів (НА)			
1.	Відображено витрати на придбання НА	154	631
2.	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	631
3.	Відображено витрати по доведенню НА до стану придатного до використання	154	631, 685
4.	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	631, 685
5.	Оприбутковано вартість нематеріального активу	125	154
6.	Оприбутковано рахунки постачальників	631, 685	311
Надходження НА з інших джерел			
1.	Здійснено учасником внесок у статутний капітал НА	12	46
2.	Безоплатно отримані НА	12	42
3.	У рахунок погашення довгострокової дебіторської заборгованості отримано НА	12	16
4.	Отримано НА з бюджету, позабюджетних фондів, за рахунок цільових внесків фізичних чи юридичних осіб	12	48

Кожне підприємство повинно здійснювати переоцінку нематеріальних активів за справедливою вартістю, це стосується тільки тих активів щодо яких присутній активний ринок. У П(С)БО 8 також зазначається: “при переоцінці одного нематеріального активу потрібно переоцінити усі інші нематеріальні активи цієї групи” (з подальшою щорічною переоцінкою). Техніка підрахунку переоціненої вартості та відображення в обліку аналогічні переоцінці основних засобів.

Як і основні засоби, в процесі використання нематеріальні активи зношуються і підлягають амортизації. Нарахування амортизації по нематеріальних активах здійснюється з місяця, наступного за місяцем у якому він стає придатним для використання і припиняється з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу. Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання активу, виходячи з конкретних умов використання, але не більше 20-ти років. Підприємство самостійно обирає метод нарахування амортизації (згідно П(С)БО 7 “Основні засоби”). Якщо для окремого об’єкта нематеріального активу неможливо визначити який метод нарахування амортизації найбільш доцільно використовувати, то стандартом рекомендується обрати лінійний метод нарахування амортизації. Під час розрахунку вартості, що амортизується, ліквідаційна вартість нематеріального активу прирівнюється до нуля (крім випадків передбачених п. 28 П(с)БО 8). Нарахування амортизації (знос) нематеріальних активів відображається проведеннями:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Нарахована амортизація (знос) НА (у випадку, якщо підприємство використовує рахунки класу 8)	83	133
2.	Нарахована амортизація (знос) НА (у випадку, якщо підприємство використовує рахунки класу 9)	91, 92, 94, 94	133

Нематеріальний актив списується з балансу підприємства в разі його вибуття, або внаслідок продажу, безоплатної передачі, неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод

від його використання. Вибуття нематеріальних активів в бухгалтерському обліку роблять проведення:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
Реалізація НА			
1.	Відображено реалізацію нематеріального активу	972	12
	а) на суму залишкової вартості		
	б) на суму зносу, що списується	133	12
Ліквідація НА (безоплатна передача)			
1.	Відображено ліквідацію нематеріального активу	976	12
	а) на суму залишкової вартості		
	б) на суму зносу, що списується	133	12
Внесок до статутного капіталу НА іншого підприємства			
1.	Передано нематеріальний актив як внесок в статутний капітал іншого підприємства:	14	12
	а) на суму залишкової вартості переданих активів		
	б) на суму зносу переданих активів	133	12

Фінансовий результат від вибуття нематеріальних активів визначається як різниця між доходом від вибуття, за мінусом непрямих податків та витрат, пов'язаних з вибуттям і залишковою вартістю (порядок визначення фінансового результату аналогічний тому, що застосовується при вибутті основних засобів).

3.3 Облік гудвілу

Для обліку гудвілу використовується рахунок 19 “Гудвіл”. Негативний гудвіл відображається в балансі негативний від’ємною величиною в статті “Інші необоротні активи”. По дебету рахунку 19 відображається сума гудвілу, яка визнається доходом, тобто

Дт 19 Кт 74.

Облік зменшення негативного гудвілу ведеться в процесі діяльності придбаного підприємства, що прогнозується зі збитками в майбутньому, протягом корисного використання придбаних активів, у разі перевищення справедливої вартості придбаних немонетарних активів над вартістю негативного гудвілу.

Вартість негативного гудвілу визнається рівномірним доходом протягом періоду виникнення збитків (при збитковій

діяльності підприємства). Якщо діяльність підприємства прогнозується без збитків, то вартість негативного гудвілу визнається доходом: в сумі, що не перевищує справедливої вартості придбаних активів – рівномірно протягом залишку строку корисного використання (амортизації) придбаних необоротних активів; в сумі, що перевищує справедливу вартість придбаних нематеріальних активів в період придбання.

Нематеріальні активи відображають в балансі за первісною вартістю, залишковою вартістю, а також в частині від'ємного гудвілу у статті “Інші необоротні активи”.

3.4. Документальне забезпечення обліку нематеріальних активів

Як вже зазначалось, більшість нематеріальних активів є об'єктами цивільного обігу і їхня передача (відчуження) здійснюється здебільшого на підставі ліцензійних угод. Угоди про передачу права власності на охоронний документ (патент, свідоцтво), на цілісний майновий комплекс або видачу ліцензій на використання об'єкта інтелектуальної власності потребують реєстрації. В іншому випадку угоди визнаються недійсними з моменту їх укладення або вважаються неукладеними. Обов'язкових умов ліцензійних угод законодавство не встановлює, тому вони визначаються виходячи з особливостей окремого об'єкта нематеріального активу, терміну ліцензійної угоди, терміну дії охоронних документів, строку можливого ефективного використання цього об'єкта.

Оприбутковуючи нематеріальний актив на підприємстві оформляється акт приймання-передачі, до якого додається копія охоронного документа, також документи, що описують сам об'єкт або порядок його використання. Отримуючи підприємством ноу-хау також додається аудіо-, відео-, або письмове відображення змісту конфіденційної інформації, що є об'єктом угоди.

Для обліку нематеріальних активів на підприємстві та нарахування амортизації по них призначена форма ВНА-1 “Відомість обліку нематеріальних активів і нарахування амортизації”.

Контрольні запитання до теми

1. Сутність поняття нематеріальні активи згідно П(с)БО 8.
2. Класифікація нематеріальних активів.
3. Зміст та нормативне забезпечення отримання та обліку ліцензії, патенту, сертифікату.
4. Процедура реєстрації та обліку торгової марки.
5. Процедура реєстрації та обліку авторського права.
6. Що таке ноу-хау.
7. Яка має бути ліквідаційна вартість нематеріального активу?
8. Якими методами нараховується знос (амортизація) основних засобів?
9. Перерахуйте первинні документи обліку нематеріальних активів.

ТЕМА 4. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ДОВГОСТРОКОВИХ ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ

1. Поняття фінансових інвестицій

2. Облік та методи оцінки фінансових інвестицій

2.1 Оцінка за справедливою вартістю

2.2 Оцінка за амортизованою собівартістю фінансових інвестицій

2.3 Оцінка за методом участі в капіталі

4.1. Поняття фінансових інвестицій

В процесі господарської діяльності підприємство може використовувати тимчасово вільні кошти для інвестування в окремі об'єкти різних галузей економічної діяльності з метою отримання прибутку або досягнення соціального ефекту. Інвестиції можуть здійснюватися в грошовому виразі, у вигляді майна чи інтелектуальних цінностей.

Інвестиція – господарська операція, яка передбачає придбання основних фондів, нематеріальних активів, корпоративних прав та цінних паперів в обмін на кошти або майно. Інвестиції поділяються на капітальні, фінансові та реінвестиції.

Під **капітальною інвестицією** слід розуміти господарську операцію, яка передбачає придбання будинків, споруд, інших об'єктів нерухомої власності, інших, основних засобів та нематеріальних активів, які підлягають амортизації (капітальні

інвестиції в обліку відображають на рахунку 15 “Капітальні інвестиції”, на якому формується первісна вартість необоротних активів, що надійшли на підприємство.

Під **фінансовою інвестицією** слід розуміти господарську операцію, яка передбачає придбання корпоративних прав, цінних паперів, деривативів та інших фінансових інструментів.

Фінансові інвестиції поділяються на прямі та портфельні.

Пряма інвестиція – господарська операція, яка передбачає внесення коштів або майна до статутного капіталу юридичної особи в обмін на корпоративні права, емітовані такою юридичною особою.

Портфельна інвестиція – господарська операція, яка передбачає придбання цінних паперів, деривативів та інших фінансових активів за кошти на фондовому ринку (за винятком операції із купівлі акцій як безпосередньо платником податку, так і пов'язаними з ним особами, в обсягах, що перевищують 50 відсотків загальної суми акцій, емітованих іншою юридичною особою, які належать до прямих інвестицій).

Під **реінвестицією** слід розуміти господарську операцію, яка передбачає здійснення капітальних або фінансових інвестицій за рахунок доходу (прибутку), отриманого від інвестиційних операцій.

Інвестиціями (згідно з Законом України “Про інвестиційну діяльність”) є всі види майнових та інтелектуальних цінностей, що вкладаються в об'єкти підприємницької та інших видів діяльності, в результаті якої створюється прибуток (доход) або досягається соціальний ефект.

Такими цінностями можуть бути:

- кошти, цільові банківські вклади, паї, акції та інші цінні папери;
- рухоме та нерухоме майно (будинки, споруди, устаткування та інші матеріальні цінності);
- майнові права, що впливають з авторського права, досвід та інші інтелектуальні цінності;
- сукупність технічних, технологічних, комерційних та інших знань, оформлених у вигляді технічної документації, навиків та виробничого досвіду, необхідних для організації того чи іншого виду виробництва, але не запатентованих (“ноу-хау”).

Законодавство України визначає наступні джерела фінансування інвестиційної діяльності:

- власні фінансові ресурси інвестора (кошти резервного капіталу, додаткового капіталу (в частині емісійного доходу та фінансової допомоги), нерозподіленого прибутку, амортизаційні відрахування, відшкодування збитків від аварій, стихійного лиха, грошові нагромадження і заощадження громадян, юридичних осіб тощо);
- позичкові фінансові кошти інвестора (облігаційні позики, банківські та бюджетні кредити);
- залучені фінансові кошти інвестора (кошти, одержані від продажу акцій, пайові та інші внески громадян і юридичних осіб);
- бюджетні інвестиційні асигнування;
- безоплатні та благодійні внески, пожертвування організацій, підприємств і громадян, аванси одержані підприємством під продукцію (роботи, послуги), кредиторська заборгованість, строк оплати якої в даний період не настав.

Фінансові інвестиції згідно із П(С)БО № 2 “Баланс” визначаються як активи, що утримуються з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання капіталу та інших вигод для інвестора (тобто юридичної чи фізичної особи, що здійснює вкладення).

Як правило, фінансові вкладення здійснюються з метою:

- отримання відповідного доходу, який складається з доходу у вигляді дивідендів, отриманого протягом інвестиційного періоду та доходу від зростання ринкової вартості об'єктів вкладення;
- здійснення впливу на діяльність підприємства, що інвестується, тобто з метою отримання можливості повністю або частково контролювати виробничу чи фінансову діяльність об'єкта інвестицій. Підприємства, відносини між якими обумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу або суттєво впливати на прийняття фінансових і оперативних рішень іншою стороною називаються, пов'язаними сторонами;
- отримання податкових пільг по інвестиціях.

За видами фінансові інвестиції поділяють на:

- вкладення до статутного капіталу інших підприємств, включаючи дочірні та залежні підприємства;
- придбання цінних паперів інших емітентів;

- надання позик іншим юридичним і фізичним особам;
- переведення грошових коштів на депозити в банки.

За терміновістю фінансові інвестиції поділяються на довгострокові вкладення - інвестиції з строком більше одного року, та короткострокові – на строк менше одного року.

4.2. Облік та методи оцінки фінансових інвестицій

В бухгалтерському обліку фінансові інвестиції з терміном погашення більше одного року або одного операційного циклу (всі інвестиції, які неможливо вільно реалізувати в будь-який момент) обліковуються па рахунку 14 “Довгострокові фінансові інвестиції”. Цей рахунок є активним: по дебету відображається надходження фінансових інвестицій, по кредиту – їх погашення.

Рахунок 14 має наступні субрахунки:

- 141 “Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі”.
- 142 “Інші інвестиції пов'язаним сторонам”.
- 143 “Інвестиції непов'язаним сторонам”.

Оцінка фінансових інвестицій при надходженні на підприємство залежить від способу їх придбання – за грошові кошти чи в обмін на інші активи.

При надходженні на підприємство за грошові кошти інвестиції оцінюються та відображаються у бухгалтерському обліку за собівартістю, яка складається з:

- ціни їх придбання;
- комісійних винагород (сум, які сплачуються на користь фінансових посередників);
- мита, податків, зборів, обов'язкових платежів безпосередньо пов'язаних з придбанням фінансових інвестицій (очевидно таких, які не підлягають відшкодуванню підприємству);
- інших витрат, безпосередньо пов'язані з придбанням фінансових інвестицій.

ПРИКЛАД. Підприємство А придбало за ринковою вартістю інвестиції підприємства В на суму 50000 грн. (10000 шт. по 5 грн. за одиницю). Номінальна вартість однієї акції становить 4 грн. Крім того, підприємством було сплачено на користь фінансових посередників за різного роду послуги 540 грн. (в тому числі ПДВ - 90 грн.). Первісна вартість придбаних підприємством А фінансових інвестицій буде

складатися з вартості придбання (10000 акцій по 5 грн. - 50000 грн.) та вартості послуг посередників за мінусом ПДВ (540-90=450 грн.), тобто 50450 грн.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонд. рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1.	Перераховано грошові кошти продавцю за акції	371	311	50000
2.	Отримано акції (виписку з реєстру)	143	371	50000
3.	Отримано послуги, пов'язані з придбанням акцій	143	685	450
4.	Відображено ПДВ	641	685	90
5.	Сплачено грошові кошти за послуги, пов'язані з придбанням акцій	685	311	540

Якщо придбання фінансової інвестиції здійснюється шляхом обміну на цінні папери власної емісії, то собівартість фінансової інвестиції визначається за справедливою вартістю переданих цінних паперів.

У випадку, придбання підприємством фінансових інвестицій в обмін на емітовані власні акції (номінальна вартість акцій даного підприємства становить 13000 грн., а справедлива вартість даних акцій становить 15000 грн.) в бухгалтерському обліку підприємства-інвестора будуть відображатися отримані фінансові інвестиції за справедливою вартістю, тобто 15000 грн.

У тому випадку, якщо придбання фінансової інвестиції здійснюється шляхом обміну на інші активи, то її собівартість визначається за справедливою вартістю цих активів.

В процесі господарської діяльності вартість фінансових інвестицій змінюється, тому важливим є питання правильної оцінки на дату складання балансу.

Для оцінки інвестицій на дату складання балансу використовують три методи:

4.2.1. Оцінка за справедливою вартістю

Цей метод полягає в тому, що фінансова інвестиція на дату балансу, оцінюється за вартістю, що дорівнює сумі, за якою може бути здійснена реалізація фінансової інвестиції в результаті між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Типові бухгалтерські проведення нижче наведено:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	При передачі до статутного капіталу іншого підприємства списано залишкову вартість:		
	— основних засобів	14	10
	— нематеріальних активів	14	12
	— виробничих запасів	14	20
	— товарів	14	28
2.	Відображено вартість придбаних акцій інших підприємств	14	15
3.	Придбано акції, облигації, сертифікати з оплатою грошовими коштами за купівельною вартістю	14	30, 31
4.	Відображено різницю між балансовою вартістю переданих основних засобів, нематеріальних активів, виробничих запасів, як внесків до статутного капіталу підприємства та справедливою вартістю інвестицій	14	746
5.	Повернуто грошові кошти, надані в позику іншим підприємствам	30, 31	14
6.	Повернуто довгострокові цінні папери до складу короткострокових	35	14
7.	Погашено заборгованість перед банком за короткотермінову позику цінними паперами	60	14
8.	Погашено заборгованість перед кредиторами цінними паперами	685	14

4.2.2 Оцінка за амортизованою собівартістю фінансових інвестицій

Порядок оцінки фінансових інвестицій за даним методом передбачається пунктом 10 стандарту 12 "Фінансові інвестиції",

згідно з яким різниця між собівартістю та вартістю погашення фінансових інвестицій амортизується протягом періоду з дати придбання до дати їх погашення за методом ефективної ставки відсотка.

Як правило підприємства купують фінансові інвестиції (цінні папери) за вартістю яка є нижчою чи вищою від номінальної вартості. Якщо вартість придбання більша від номінальної вартості, то дана різниця називається премією (яка виплачується продавцю), у випадку якщо номінальна вартість вища від вартості придбання, то дана різниця називається дисконтом. Оскільки такі інвестиції будуть погашатися за номінальною вартістю, то до дати погашення сума інвестицій повинна бути доведена до номінальної вартості. П(с)БО 12 “Фінансові інвестиції” називає процедуру доведення вартості інвестиції, купленої з дисконтом або премією до номінальної вартості (вартості погашення), амортизацією і вказує на необхідність амортизації дисконту або премії за методом ефективної ставки відсотка. Амортизація нараховується інвестором протягом періоду з дати придбання інвестиції до дати її погашення. Сума амортизації дисконту або премії нараховується одночасно з нарахуванням відсотка (доходу від фінансових інвестицій), що підлягає одержанню, і відображається у складі інших фінансових доходів (у випадку дисконту) або інших фінансових витрат (у випадку премії) з одночасним збільшенням або зменшенням балансової вартості інвестицій. Причому ефективна ставка відсотка розраховується лише для визначення амортизації дисконту чи премії і визначається діленням суми річного відсотка та дисконту (або різниці річного відсотка та премії) на середню величину собівартості інвестиції (або зобов'язання) та вартості її погашення.

ПРИКЛАД. Підприємство 2.01.2014 р. придбало облигації номінальною вартістю 10000 грн. за 8500 грн. (дисконт 1500 грн.). Фіксована ставка відсотка за облигацією встановлена в розмірі 8 процентів річних. Строк погашення облигацій через 3 роки.

Розраховуємо номінальну суму відсотка за рік:

$$\frac{10000 * 8\%}{100\%} = 800 \text{ грн.}$$

Отже, підприємство буде отримувати річний дохід від інвестиції в сумі 800 грн. Для розрахунку амортизації дисконту визначаємо ефективну ставку відсотка:

$$\frac{(10000*8\%) + (1500:3)}{(10000+8500)} = 0.14$$

Отже, ефективна ставка відсотка становить 0,14 або 14 %.

Вартість придбання помножена на ефективну ставку відсотка визначає суму відсотка за ефективною ставкою:

$$8500 * 0,14 = 1190 \text{ грн.}$$

Різниця між останньою сумою та номінальною ставкою відсотка (річний дохід підприємства) буде становити суму амортизації дисконту: $1190 - 800 = 390$ грн.

Така сума амортизації дисконту нараховуватиметься інвестором в першому році. Облікова вартість інвестиції на початок наступного року складатиме: $8500 + 390 = 8890$ грн.

Для визначення амортизації дисконту в наступному році до розрахунку буде братися не первинна вартість, а амортизована собівартість, тобто $8860 * 0,14 = 1244.6$ грн.

$$1244.6 - 800 = 444.6 \text{ грн.} - \text{сума амортизації дисконту за 2011р.}$$

Таким чином амортизована собівартість інвестиції на початок 2012 р. складатиме: $8890 + 444.6 = 9334.6$ грн.

Отже, порядок розрахунку амортизації дисконту можна представити таким чином:

Таблиця 5

Порядок розрахунку амортизації дисконту

Дата	Номінальна сума відсотка грн..	Ефективна ставка відсотка, %	Сума відсотка за ефективною ставкою, грн.	Сума амортизації дисконту грн.	Амортизована собівартість інвестиції, грн.
02.01.14	-	-	-	-	8500
31.12.14	800	0.14	1190	390	8890
31.12.15	800	0.14	1244.6	444.6	9334.6
31.12.16	800	0.14	1306.84	665.4	10000
Всього:	2400	X	3741.44	1500	X

В останньому році амортизація дисконту буде розрахована як різниця між загальною сумою дисконту (1500 грн.) і сумою амортизації дисконту розрахованою протягом двох років

$$360 + 418 = 778 \text{ грн.}$$

Як бачимо, сума амортизації дисконту збільшується у міру наближення до дати погашення облігацій. Собівартість інвестиції поступово збільшується і на дату погашення її облікова вартість дорівнює номінальній.

Бухгалтерський облік придбання інвестицій, нарахування амортизації дисконту і відсотків за інвестицією наведений нижче:

№ п/п	Дата	Зміст господарської операції	Кореспонд. рахунків		Сума, грн.
			Дт	Кт	
1.	02.01.14	Оприбутковано інвестиції за вартістю придбання	14	63	8500
2.	31.12.14	Віднесено на збільшення вартості інвестицій амортизацію дисконту	14	733	390
3.	31.12.14	Нараховано відсотки за інвестиціями	373	732	800
4.	31.12.15	Віднесено на збільшення вартості інвестицій амортизацію дисконту	14	733	444.6
5.	31.12.15	Нараховано відсотки за інвестиціями	373	732	80
6.	31.12.16	Віднесено на збільшення вартості інвестицій амортизацію дисконту	14	733	665.4
7.	02.01.16	Нараховано відсотки за інвестиціями	373	732	800

Тепер розглянемо приклад нарахування амортизації за наявності премії по інвестиціях.

ПРИКЛАД. Підприємство 05.01.2014 р. придбало облігації номінальною вартістю, 50000 грн. за 52525 грн. Фіксована ставка відсотка за облігаціями становить 9%. Погашений облігації відбудеться через 5 років. Виплата відсотка здійснюється щороку наприкінці року.

Номінальна сума відсотка становить:

$$50000 * 0,09 = 4500 \text{ грн.}$$

Премія становить

$$52525 - 50000 = 2525 \text{ грн.}$$

Ефективна ставка відсотка дорівнює:

$$\frac{4500 - 2525 : 5}{(52525 + 50000) : 2} = 0,08, \text{ або } 8\%$$

Сума відсотка за ефективною ставкою становить:

$$52525 * 0,08 = 4202 \text{ грн.}$$

Сума амортизації премії дорівнює різниці між номінальною сумою відсотка та сумою відсотка за ефективною ставкою:

$$4500 - 4202 = 298 \text{ грн.}$$

Амортизована собівартість інвестиції визначається як різниця між вартістю придбання та попередньо визначеною різницею, тобто:

$52525 - 298 = 52227$ грн. (вартість інвестиції на початок 2015 року.).

Далі розрахунок здійснюється у вище наведеному порядку. Таким чином інвестор протягом п'яти років буде здійснювати розрахунок амортизації премії з метою доведення вартості придбання інвестиції до її номінальної вартості. При цьому, та сума амортизації премії у кожному наступному році буде зменшуватися у міру наближення до дати погашення. Слід зазначити, що в результаті амортизації зменшення вартості інвестиції відповідно відображається у складі інших витрат проведенням: Дт 952 “Інші фінансові витрати” Кт 14 “Довгострокові фінансові інвестиції” (згідно нашого прикладу загальною сумою 525 грн.)

4.2.3 Оцінка за методом участі в капіталі

Метод участі в капіталі – метод обліку інвестицій, згідно з яким балансова вартість інвестицій відповідно збільшується чи зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування. За методом участі в капіталі враховуються фінансові інвестиції в асоційовані та дочірні підприємства і спільну діяльність зі створенням юридичної особи. *Асоційоване підприємство* – підприємство, в якому інвестору

належить блокувальний пакет акцій (більше 25 %) і яке не є дочірнім або спільним підприємством інвестора. *Дочірнє підприємство* – підприємство, яке контролюється материнським. Спільна діяльність передбачає господарську діяльність з створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними.

Якщо інвестору належить блокувальний пакет акцій, тобто він має істотний вплив на об'єкт інвестування, то прибуток (інший додатковий капітал) асоційованого, дочірнього, спільного, підприємства може бути розподілений з урахуванням побажань інвестора. Інвестор повинен збільшити вартість інвестицій на частку, що йому належить у цьому прибутку (додатковому капіталі). Проте вартість фінансових інвестицій в асоційоване підприємство буде зменшена на суму дивідендів отриманих інвестором.

ПРИКЛАД. Підприємство А придбало 30 % підприємства Б на загальну суму і 45000грн. Протягом року підприємство Б одержало прибуток в сумі 20000 грн., в цьому ж році підприємством Б було дооцінено основні фонди на 5000 грн. та виплачено дивідендів на суму 3000 грн.

Частина прибутку інвестора складає:

$$20000 * 0,3 = 6000 \text{ грн.}$$

Частка капіталу інвестора у збільшенні капіталу об'єкта інвестування в результаті дооцінки становить:

$$5000 * 0,3 = 1500 \text{ грн.}$$

Сума отриманих дивідендів = 3000 грн.

Вартість фінансових інвестицій інвестора (підприємства А) складатиметься з вартості придбання інвестицій, частини прибутку інвестора та частини додаткового капіталу за мінусом отриманих дивідендів: $45000 + 6000 + 1500 - 3000 = 49500$ грн.

Облік інвестицій на рахунках бухгалтерського обліку методом участі в капіталі відображено наступним чином:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонд. рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1.	Здійснення інвестицій в асоційовані або спільні підприємства	14	10,20,30,31	45000
2.	Відображення інвестором прибутку, що належить йому згідно з методом участі в капіталі	141	72	6000
3.	Нарахування інвестором дивідендів від інвестицій, що обліковуються методом участі в капіталі	373	141	3000
4.	Відображення інвестором своєї частки у збільшенні капіталу об'єкта інвестування в результаті дооцінки	141	41	1500

При використанні методу участі в капіталі слід брати до уваги всі внутрішні операції, які виникли між інвестором і об'єктом, наприклад, реалізацію товарів одним одному. Фінансові результати за подібними операціями слід виключати при визначенні частини прибутку (збитку), що припадає на інвестиції. Якщо взяти до уваги дані попереднього прикладу і припустити, що підприємство Б реалізувало у цьому ж році продукцію підприємству А на суму 4800 грн., то частина прибутку інвестора становитиме:

$$(20000-4800) \times 0,3 = 4560 \text{ грн.}$$

Перераховані методи застосовуються залежно від того в який об'єкт здійснюється фінансова інвестиція. П(с)БО 12 “Фінансові інвестиції” передбачає наступні об'єкти фінансового інвестування: фінансові інвестиції, що придбані та утримуються виключно для продажу (як правило це поточні інвестиції); фінансові інвестиції, що утримуються підприємством до їх погашення (переважно це довгострокові інвестиції); фінансові інвестиції в асоційовані і дочірні підприємства (сюди можуть включатися, як поточні так і довгострокові інвестиції, фінансові інвестиції в спільну діяльність зі створенням юридичної особи (спільне підприємство)).

Фінансові інвестиції, що придбані та утримуються для продажу, на дату балансу відображаються виключно за справедливою вартістю. Фінансові інвестиції, що утримуються підприємством до їх погашення, відображаються на дату балансу

виключно за амортизованою собівартістю. Фінансові інвестиції в асоційовані та дочірні підприємства, в спільну діяльність зі створенням юридичної особи на дату балансу відображаються за вартістю, визначеною методом участі в капіталі. Винятками при цьому є випадки коли фінансові інвестиції, що придбані та утримуються з метою продажу протягом 12 місяців з дати придбання, або об'єкт інвестування провадить діяльність в умовах, що обмежують його здатність передавати кошти інвестору протягом терміну, що перевищує 12 місяців. В цих випадках фінансові інвестиції відображаються на дату балансу за справедливою вартістю. Фінансові інвестиції обліковуються за методом участі в капіталі на останній день місяця, в якому об'єкт інвестування відповідає визначенню асоційованого, дочірнього, спільного підприємства; застосування методу участі в капіталі для обліку фінансових інвестицій припиняється з останнього дня місяця, в якому об'єкт інвестування не відповідає вищезазначеним критеріям.

Контрольні запитання до теми

1. Сутність понять інвестиція, капітальна інвестиція, фінансова інвестиція, пряма інвестиція, реінвестиція.
2. Рахунки обліку інвестицій.
3. Від чого залежить оцінка фінансових інвестицій?
4. У чому полягає оцінка фінансових інвестицій на дату складання балансу?
5. У чому полягає оцінка фінансових інвестицій на дату складання балансу?
6. У чому полягає оцінка фінансових інвестицій за амортизованою собівартістю?
7. Який порядок розрахунку амортизації дисконту придбання облігацій?
8. Який порядок розрахунку амортизації премії придбання облігацій?
9. У чому полягає суть методу участі в капіталі?
10. Відображення в обліку здійснення фінансових інвестицій.

ТЕМА 5. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

1. Теоретичні аспекти обліку біологічних активів

2. Оцінка біологічних активів

3. Документальне відображення обліку біологічних активів

5.1. Теоретичні аспекти обліку біологічних активів

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію та розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначені П(с)БО 30 “Біологічні активи”.

Відповідно до П(с)БО 30 об’єктом обліку виступає **біологічний актив** – тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди. Слід зазначити, що тварини або рослини, які не використовуються в сільськогосподарській діяльності, вважаються запасами чи основними засобами, в залежності від строку їх використання (експлуатації). Сільськогосподарська продукція при її відокремленні від біологічного активу (у рослинництві – зерно, плоди, ягоди, овочі, зелена маса, отримані під час збирання врожаю; у тваринництві – вовна, молоко, яйця, мед, отримані під час настригу, надою, збору) або при припиненні процесів життєдіяльності біологічних активів (деревина, отримана при вирубці насаджень) перестає бути елементом біологічних активів і визнається як окремий актив.

Від окремих біологічних активів та їх груп, крім сільськогосподарської продукції, можуть бути отримані додаткові біологічні активи (у рослинництві – чубуки, саджанці; у тваринництві - приплід, нові рої бджіл, матеріал для розведення риби тощо). Виходячи з цього, на підприємстві необхідно в якості об’єктів обліку в результаті біологічних перетворень виділяти: біологічні активи, додаткові біологічні активи, сільськогосподарську продукцію та інші активи. Крім цього, за строками експлуатації біологічні активи слід поділяти на довгострокові і поточні, а за галузями – біологічні активи рослинництва і тваринництва.

Для обліку біологічних активів призначений однойменний рахунок 16. Він містить такі субрахунки:

- 161 *”Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю”*;
- 162 *”Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю”*;
- 163 *”Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю”*;
- 164 *”Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю”*;
- 165 *”Незрілі довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю”*;
- 166 *”Незрілі довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю”*.

5.2. Методи оцінки біологічних активів

У П(с)БО 30 “Біологічні активи”, зазначено, що для оцінки біологічних активів необхідно використовувати справедливую вартість, але це суперечить чинному законодавству. Зокрема в Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” зазначено, що пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання - принцип історичної (фактичної) собівартості.

Зараз біологічні активи, додаткові біологічні активи і сільськогосподарську продукцію необхідно оцінювати при їх первісному визнанні за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції ґрунтується на цінах активного ринку. При визначенні справедливої вартості враховувати різні типи продукції: продукцію, яка реалізується на ринку відразу (овочі, молоко); продукцію, яка потребує доробки (зернові); продукцію, яка буде реалізована в подальшому, через кілька місяців чи навіть років (приріст живої маси тварин); продукцію, яка не має зовнішнього збуту.

Крім цього, необхідно також розрахувати очікувані витрати на місці продажу. Але п. 5.1 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів передбачено, що до

витрат на місці продажу включається тільки частина витрат на збут, які безпосередньо пов'язані з продажем біологічних активів та сільськогосподарської продукції на активному ринку, зокрема комісійні винагороди продавцям, брокерам, а також непрямі податки, що сплачуються при реалізації цих активів. Транспортні та інші витрати на збут до витрат на місці продажу не відносяться.

Разом з тим, П(С)БО 30 «Біологічні активи» і методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів передбачено застосовувати і первісну вартість. Це стосується довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічні насадження) і тваринництва (продуктивні і робочі тварини), справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо. Але при цьому слід пам'ятати, що по таких активах необхідно нараховувати амортизацію. Підприємство самостійно обирає метод нарахування амортизації і зазначає в Наказі про облікову політику.

Не слід забувати, що передбаченими нормативними документами за первісною вартістю можуть оцінюватись і поточні біологічні активи тваринництва (тварини на вирощуванні та відгодівлі), якщо їх справедливу вартість визначити неможливо. Знову ж таки, при неможливості визначення справедливої вартості поточних біологічних активів рослинництва (посіви культур), їх розглядають як незавершене виробництво і обліковують на рахунок 23 «Виробництво».

У сільському господарстві фінансовий результат передбачено визначати уже під час отримання продукції, а не після її реалізації з наступним уточненням на кожен дату балансу та на дату реалізації. В цьому випадку необхідно організувати облік доходів і витрат окремо від первісного визнання і від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю.

Якщо на підприємстві визнається дохід (витрати) від первісного визнання сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів протягом року, то в кінці звітної року необхідно проводити коригування доходів чи витрат такими методами: 1) додатковим записом; 2) методом «червоне сторно». Додатковим записом збільшують операційні доходи в кореспонденції з дебетом рахунку виробництва, якщо фактичні доходи, визначені в кінці року, перевищують суму доходів, віднесених протягом року, а методом «червоне сторно» - якщо доходи, віднесені протягом року, перевищують фактичні доходи,

визначені в кінці року. Додатковим записом збільшують операційні витрати в кореспонденції з кредитом рахунку виробництва, якщо фактичні витрати, визначені в кінці року, перевищують суму витрат, понесених протягом року, а методом «червоне сторно» - якщо витрати, віднесені протягом року, перевищують фактичні витрати, визначені в кінці року. Така методика коригування, на нашу думку, приводить до плутанини у визначенні реальних доходів і витрат у господарській діяльності підприємства та визначенні фінансових результатів.

5.3. Документальне відображення обліку біологічних активів

Господарські операції з обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції, біологічних перетворень в сільському господарстві, оцінки від первісного визнання, зміни вартості та на дату балансу фіксуються у первинних документах, бухгалтерських регістрах та звітності. Міністерством аграрної політики України затверджено Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів і Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах, а також Методичні рекомендації щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств. Однією із загальних проблем є те що, в сільськогосподарських підприємствах застосовуються спеціалізовані форми первинних документів. Більшість з них не відповідає вимогам нового стандарту, як і за структурою.

Контрольні запитання до теми

1. Що таке “біологічні активи”?
2. Що є методологічною основою обліку біологічних активів?
3. Перерахуйте послідовність документального відображення в обліку руху біологічних активів.
4. Як оцінюється надходження біологічних активів?

ТЕМА 6. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ДОВГОСТРОКОВОЇ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

1. *Поняття довгострокової дебіторської заборгованості*

2. *Облік оренди*

2.1 *Поняття оренди, фінансової оренди, лізингу основних засобів.*

2.2 *Облік оренди в орендаря*

2.3 *Облік оренди в орендодавця*

2.4 *Продаж активу з укладанням угоди про його одержання продавцем в оренду*

3. *Облік векселів*

6.1. *Поняття довгострокової дебіторської заборгованості*

Згідно з П(С)БО 10 “Дебіторська заборгованість”, дебіторська заборгованість – це сума заборгованості дебіторів підприємства на певну дату.

Довгострокова дебіторська заборгованість – це сума дебіторської заборгованості, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після 12 місяців з дати балансу.

Дебітори – юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів.

Довгострокова дебіторська заборгованість в бухгалтерському обліку відображається на рахунку 18 “Довгострокова дебіторська заборгованість” в розрізі субрахунків:

- 181 “Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду”;
- 182 “Довгострокові векселі одержані”;
- 183 “Інша дебіторська заборгованість”.

По дебету рахунку 18 відображається виникнення (збільшення) довгострокової дебіторської заборгованості, по кредиту – її погашення (списання).

На субрахунку 181 “Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду” відображаються чисті інвестиції орендодавця у фінансову оренду, визначені згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 14 “Оренда”.

На субрахунку 182 “Довгострокові векселі одержані” ведеться облік векселів, одержаних у забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості.

Субрахунок 183 “Інша дебіторська заборгованість” призначений для обліку довгострокової дебіторської заборгованості, яка не відображається на інших субрахунках рахунку 18 “Довгострокова дебіторська заборгованість”, зокрема розрахунки з працівниками за виданими довгостроковими позиками тощо, інші види розрахунків.

Аналітичний облік довгострокової дебіторської заборгованості ведеться за кожним дебітором, за видами заборгованості, термінами її виникнення й погашення.

6.2. Облік оренди

Порядок обліку оренди необоротних активів та розкриття інформації щодо оренди у фінансовій звітності орендаря і орендодавця визначає П(С)БО 14 “Оренда”. Норми цього положення застосовуються всіма юридичними особами (крім бюджетних установ) до всіх орендних угод, крім:

- орендних угод, пов'язаних з розвідкою та використанням природних ресурсів (крім земельних ділянок);
- угод щодо використання авторських прав;
- угод щодо оренди цілісних майнових комплексів.

Основним критерієм фінансової оренди є передача орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом використання та володіння активом, що певною мірою не збігається з податковими трактуваннями оренди. Тому варто пам'ятати, що при обчисленні податків необхідно застосовувати податкові трактування, а при відображенні орендних операцій у фінансовій звітності слід дотримуватись П(с)БО 14.

Оренда – угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку.

Оренда вважається **фінансовою** за наявності хоча б однієї з наведених ознак:

- право власності на орендований актив переходить до орендаря після закінчення строку оренди;
- строк оренди є більшим половини строку корисного

використання об'єкта оренди;

- теперішня вартість мінімальних орендних платежів більша рівна справедливої вартості об'єкта оренди;
- орендар має можливість і намір придбати об'єкт оренди за ціною нижчою, за його справедливу вартість на дату придбання.

Операційна оренда – це оренда, інша ніж фінансова.

6.2.1 Облік оренди в орендаря

Встановлено, що орендар відображає в бухгалтерському обліку одержаний у фінансову оренду об'єкт за найменшою на початок строку оренди оцінкою: справедливою вартістю активу або теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів. Такий розрахунок теперішньої вартості мінімальних орендних платежів залежить в першу чергу від того, коли сплачується орендна плата: на початку чи наприкінці звітного періоду.

Отже, загальна сума мінімальних орендних платежів (*МОП*) складається з двох елементів:

- вартості об'єкта оренди (*ВО*);
- фінансових витрат орендаря (*ФВ*), що є платою за використання об'єкта протягом періоду оренди.

Звідси сума фінансових витрат оренди розраховується так:

$$ФВ = МОП - ВО \quad (1)$$

Теперішня вартість мінімальних орендних платежів (*МОП*) розраховується за формулою:

1) коли орендні платежі сплачуються на початку звітного періоду:

$$ТВА = A * \left[1 + \left(1 - \frac{1}{(1+i)^{n-1}} \right) : i \right] \quad (2)$$

ТВА - теперішня вартість мінімальних орендних платежів;

A - сума мінімального орендного платежу, що сплачується регулярно (анюїтет);

n - кількість періодів, за які сплачується орендна плата та нараховуються відсотки;

i - ставка відсотка для вказаного періоду.

2) коли орендні платежі сплачуються в кінці звітного періоду:

$$TBA = A * \left[\left(1 - \frac{1}{(1+i)^n} \right) : i \right] \quad (3)$$

Розрахована сума фінансових витрат розподіляється між звітними періодами протягом строку оренди із застосуванням сталої ставки відсотка на залишок зобов'язань з оренди на початок звітного періоду.

Але, якщо в угоді про фінансову оренду не вказана орендна ставка відсотка, а зазначається тільки сума мінімальних орендних платежів і періодичність її сплати, то в такому випадку для визначення теперішньої вартості суми мінімальних орендних платежів і розподілу фінансових витрат між звітними періодами застосовують ставку відсотка на можливі позики орендаря.

Тоді сума фінансових витрат буде розраховуватись за такою формулою:

$$\Phi B_3 = 3\phi_0 * C_b \quad (4)$$

де $3\phi_0$ - залишок зобов'язань з фінансової оренди об'єкта на початок звітного періоду;

C_b - ставка відсотка на початок оренди (тобто це орендна ставка відсотка або ставка відсотка на можливі позики орендаря).

Якщо орендар протягом строку оренди здійснює поліпшення об'єкта фінансової оренди (модифікація, реконструкція, модернізація), внаслідок чого зростають майбутні економічні вигоди, то витрати на таке поліпшення включаються до вартості об'єкта фінансової оренди.

Нарахування амортизації об'єкта здійснює орендар тим самим методом, що і аналогічний за призначенням власний об'єкт.

За умови операційної оренди об'єкт оренди відображається на позабалансовому рахунку 01 "Орендовані необоротні активи" за вартістю, що вказана в угоді.

Витрати орендаря на поліпшення об'єкта операційної оренди, що призводять збільшення майбутніх економічних вигод, повинні відображатися в обліку орендаря як капітал інвестиції в інші необоротні активи, і такі витрати підлягають амортизації.

Відображення орендних операцій в обліку орендаря:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
Фінансова оренда			
1.	Одержано у фінансову оренду об'єкт основних засобів	152	631
2.	Введено в експлуатацію отриманий у фінансову оренду основний засіб	10	152
3.	Частина заборгованості орендаря, що припадає на наступні 12 місяців з дати балансу, включається до складу поточних зобов'язань	531	61
4.	Нарахована амортизація	23, 91, 92, 93	131
5.	Відображено витрати на поліпшення об'єкта фінансової оренди	152	20, 63 66, 31
6.	Збільшення первісної вартості об'єкта фінансової оренди	10	152
7.	Відображається заборгованість орендаря за об'єкт оренди, що повинна бути погашена протягом 12 місяців з дати балансу	531	61
8.	Нараховано відсоток, що підлягає сплаті	952	684
9.	Перераховано орендодавцю в погашення заборгованості за об'єкт оренди	61	31
10.	Сплачені відсотки	684	31
11.	Об'єкт оренди стає власністю орендаря і переходить із складу орендованих засобів до складу власних	10	10
12.	Відображено суму зносу	131	131
Операційна оренда			
1.	Нараховано орендну плату за звітний період (без ПДВ)	23, 92, 91, 93	685
2.	Відображено суму податкового кредиту	641	685
3.	Здійснено витрати на поліпшення об'єкта оренди	15	20, 31, 63, 65, 66
4.	Збільшення первісної вартості об'єкта операційної оренди	117	15

5.	Нараховано амортизацію капітальних інвестицій в об'єкт операційної оренди	23, 91, 92, 93	132
----	---	-------------------	-----

6.2.2 Облік оренди в орендодавця

Відображення фінансової оренди в обліку орендодавця залежить від того, чи є він виробником об'єкта оренди.

Якщо орендодавець не є виробником об'єкта оренди, то переданий в оренду об'єкт відображається як реалізація необоротних активів. При цьому дебіторська заборгованість орендаря, що відображається в обліку орендодавця, дорівнює:

$$ДЗО = (МОП + НЛВ) - ФД \quad (5)$$

МОП - мінімальні орендні платежі;

НЛВ - негарантована ліквідаційна вартість;

ФД - фінансовий дохід.

Загальна сума фінансового доходу орендодавця дорівнює:

$$ФД = (МОП + НЛВ) - (ТВ_{моп} + ТВ_{нлв}) \quad (6)$$

ТВ_{моп} - теперішня вартість *МОП*;

ТВ_{нлв} - теперішня вартість *НЛВ*.

Фінансовий дохід орендодавця розподіляється між звітними періодами протягом строку оренди аналогічно розподілу фінансових витрат орендарем:

$$ФД_з = ДЗО_n * C_v \quad (7)$$

ФД_з - фінансовий дохід орендодавця за звітний період;

ДЗО_n - залишок *ДЗО* на початок звітного періоду;

C_v - орендна ставка відсотка.

Фінансові доходи від фінансової оренди в бухгалтерському обліку орендодавця збігаються з валовими доходами у податковому обліку.

6.2.3 Продаж активу з укладанням угоди про його одержання продавцем в оренду

Якщо оренда є фінансовою, то зміст такої операції полягає в тому, що орендодавець надає орендареві кредит, а об'єкт оренди є заставою. Особливістю операції є те, що в обліку прибуток від продажу об'єкта включається продавцем-орендарем до доходів майбутніх періодів і поступово включається до складу доходу відповідних звітних періодів протягом оренди.

Якщо продається необоротний актив з укладанням угоди про його одержання продавцем в операційну оренду, то така операція в обліку відображається як реалізація необоротного активу. Сума доходу від такої реалізації визначається залежно від співвідношення ціни продажу за справедливою вартістю та співвідношення справедливої та балансової вартості активу.

Якщо є збиток від продажу необоротного активу з подальшою його операційною орендою з боку продавця, то він відображається відразу. Але виняток складає сума збитку, що компенсується зниженням орендних платежів. Сума збитку зменшує балансову вартість реалізованого активу і зараховується до складу витрат майбутніх періодів.

Розкриття інформації про оренду здійснюється в примітках до фінансової звітності.

6.3. Облік векселів

Вексель – цінний папір, що засвідчує безумовне грошове зобов'язання боржника (векселедавця) сплатити у певний термін зазначену суму грошей власникові векселя (векселетримачеві). Розрізняють простий і переказаний вексель. **Простий вексель** містить просту і нічим не обумовлену обіцянку векселедавця сплатити власникові векселя після вказаного терміну певну суму. **Переказаний вексель (тратта)** містить письмовий наказ векселетримача (трасанта), адресований платникові (трасатові), сплатити третій особі (ремітентові) певну суму грошей у певний термін. Трасат стає боржником за векселем тільки після того, як акцептує вексель, тобто дасть згоду на його оплату, поставивши на ньому свій підпис. Акцептант переказаного векселя, як і векселедавець простого векселя, є вексельним боржником і несе відповідальність за оплату векселя у визначений в ньому термін. У процесі обігу вексель передається від одного тримача до іншого через передавальний запис - індосамент. Кожний індосант, як і векселедавець, несе відповідальність за акцепт і виплату за вексель. Вексельні зобов'язання платника, векселедавця та індосанта можуть бути додатково гарантовані за допомогою авалю - вексельного гарантування. Предметом векселя можуть бути тільки гроші. Дозволяється виставляти вексель як у національній, так і в іноземній валюті. Можливість і умови виставлення й оплати

векселя в іноземній валюті визначаються нормами національного валютного законодавства.

Схему використання векселя в розрахунках показано нижче (рис. 2).

Гуртовий продавець А, купивши товар у виробника Б (операція 1) і продавши його роздрібному продавцю В (операція 2), випишує вексель терміном на 10 днів на продавця В і розплачується цим векселем із виробником Б (операція 3). Останній пред'являє вексель продавцю В для акцепту (операція 4).

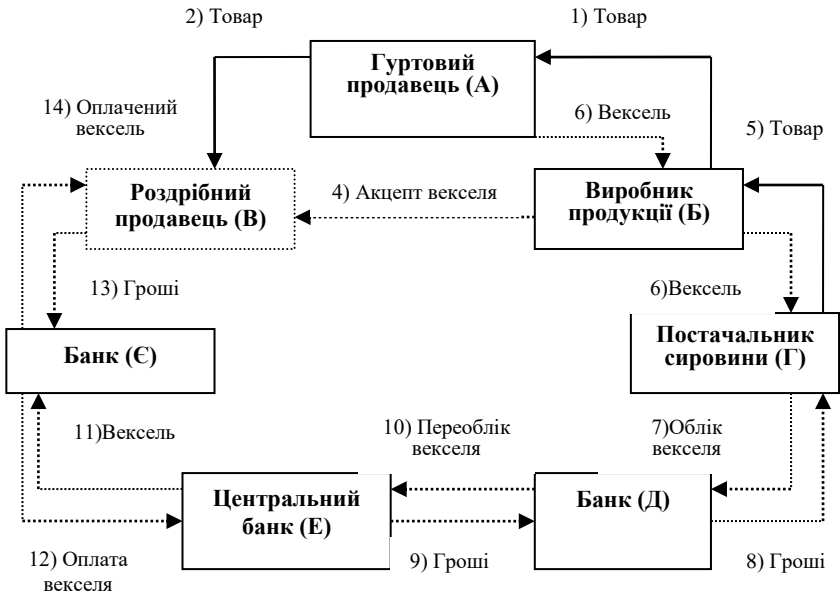


Рис. 2 Схема використання векселя в розрахунках

Ставши власником акцептованого векселя, виробник Б розплачується ним із постачальником Г за сировину (операції 5 і 6). Постачальник Г у разі виникнення потреби в коштах може здійснити облік векселя у своєму банку Д (операції 7 і 8). Банк Д у свою чергу може здійснити переоблік векселя в центральному банку Е (операції 9 і 10). Після настання терміну оплати за векселем центральний банк пред'являє вексель банкові Є, який обслуговує акцептанта векселя В, і сплачує суму векселя з кореспондентського рахунку цього банку

(операції 11 і 12). Банк Є списує суму векселя з рахунку акцептанта В (операція 13) і вручає останньому оплачений вексель (операція 14).

Векселі можуть зберігатися на підприємстві чи передаватися на зберігання банку. Векселі, що знаходяться на підприємстві, зберігаються в його касі разом з готівкою згідно з Порядком ведення касових операцій в народному господарстві України. На всі векселі, що зберігаються на підприємстві, складається опис, де вказується назва платника, сума і строк погашення, заборгованості по векселю. Про погашенні заборгованості, забезпеченої векселями, в записі робиться відповідна відмітка із зазначенням дати виписки банку чи іншого належного документа. Якщо одержані підприємством векселі здаються на зберігання в банк, то в реєстрах аналітичного обліку робиться відмітка про відповідний документ, одержаний від банку. Оплата банку – винагорода за послуги по зберіганню векселів відноситься на витрати операційної діяльності.

Бухгалтерський облік господарських операцій за допомогою векселів ведеться з використанням таких рахунків:

- 182 “Довгострокові векселі одержані”
- 34 “Короткострокові векселі одержані”
- 51 “Довгострокові векселі видані”
- 62 “Короткострокові векселі видані”

Синтетичний облік на рахунку 34 “Короткострокові векселі одержані” ведеться в журналі-ордері № 3, при скороченій журнально-ордерній формі – в журналі-ордері № 1; на рахунку 62 “Короткострокові векселі видані” – відповідно в журналі-ордері № 8 і № 3.

Необхідність складання спеціального документа, що підтверджує передачу векселя, визначено вимогою документального відображення в бухгалтерському обліку операцій з одержання і передачі векселя. На практиці використовується Акт приймання-передачі векселя.

В тексті акта приймання-передачі вказується підстава його видачі (тобто договір, на підставі якого зазначений вексель або декілька векселів були видані або передані).

Враховуючи, що форму Акта жодним нормативним документом не визначено, підприємство може встановлювати додаткові реквізити, наприклад, найменування платника за переказаним векселем, і найменування авалістів (у випадку

передачі авальованих векселів), дату початку нарахування відсотків (при передачі відсоткових векселів) тощо.

За бажанням учасників вексельної операції, крім Акту приймання-передачі, може складатись реєстр векселів. У разі передачі векселя для інкасування до банку, складання реєстру є обов'язковим.

Що стосується погашення векселя, то воно оформляється Актом пред'явлення векселя до платежу (або Актом приймання-передачі векселя до платежу), який підписується обома сторонами, або має форму односторонньої заяви векселедержателя з підписом і печаткою платника про її прийняття.

ПРИКЛАД. Покупець за договором, який передбачає вексельну форму розрахунків, придбав у Продавця товар на суму 12000 грн. (у тому числі ПДВ - 2000 грн.). У забезпечення заборгованості, що виникла, Покупець виписав простий вексель, який видається ним при оформленні розрахунків щодо передачі права власності на товар або після завершення такої операції.

Для простоти припустимо, що після пред'явлення векселя до платежу він був своєчасно і у повному обсязі погашений векселедавцем грошовими коштами, тобто векселедержателю не довелося вчиняти процедуру опротестування векселя для забезпечення своїх прав.

Першим етапом є відвантаження товарів продавцем за договором на суму 12000 грн. (у тому числі 2000 грн. - ПДВ) і оприбуткування зазначених товарів покупцем.

Наступним етапом є видача покупцем простого векселя номінальною вартістю, яка дорівнює сумі заборгованості перед продавцем (тобто без дисконту), що виникла, а також погашення векселя векселедавцем. Пред'явлення векселя до платежу оформляється відповідним актом, причому індосамент на векселі не вказується.

Видача векселя не спричинює жодних податкових наслідків ні стосовно податку на прибуток, ні щодо ПДВ.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку таких операцій буде таким:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
У Покупця				
1.	Оприбутковано отриманий від продавця товар	281	631	10000
2.	Включено суму ПДВ до складу податкового кредиту щодо ПДВ за наявності податкової накладної	641	631	2000
3.	Виписано і видано продавцю вексель	631	51, 621	12000
4.	Перераховано грошові кошти як погашення векселя	621, 51	311	12000
У Продавця				
1.	Відображено реалізацію товару	361	702	12000
2.	Нараховано податкове зобов'язання щодо ПДВ	702	641	2000
3.	Відображено собівартість реалізованих товарів	902	281	7000
4.	Віднесено на фінансовий результат дохід від реалізації	702	791	10000
5.	Віднесено на фінансовий результат собівартість реалізованих товарів	791	902	7000
6.	Отримано вексель	182,341	361	12000
7.	Отримано грошові кошти після пред'явлення векселя до погашення	311	182, 341	12000

Основна відмінність від операцій, оформлених простим векселем, у випадку видачі переказаного векселя полягає в тому, що у цій схемі братимуть участь 3 особи, а саме:

- особа, що видала вексель, тобто векселедавець (підприємство А);
- особа, якій векселедавець дає наказ сплатити, тобто платник за векселем, або трасат (підприємство Б);
- особа на користь якої видано вексель, тобто перший одержувач, або векселедержатель, або ремітент (підприємство В).

ПРИКЛАД. Підприємство А є кредитором підприємства Б. Додатковою угодою до купівлі-продажу (згідно з яким утворилася ця заборгованість на суму 2400 грн., у тому числі ПДВ – 400грн.) було застережено, що підприємство Б погасить її шляхом акцепту переказних

векселів, виданих підприємством А третій стороні - підприємству В. Підприємство А купує товар на суму 1200грн., платником за яким є підприємство Б. Підприємство В подало вексель до акцепту. Вексель було акцептовано. Після закінчення зазначеного у векселі терміну він пред'являється до платежу і оплачується підприємством Б.

Ці операції схематично зображено на рис. 4.

Порядок бухгалтерського обліку операцій з видачі та погашення переказаного векселя розглянемо в табличній формі:

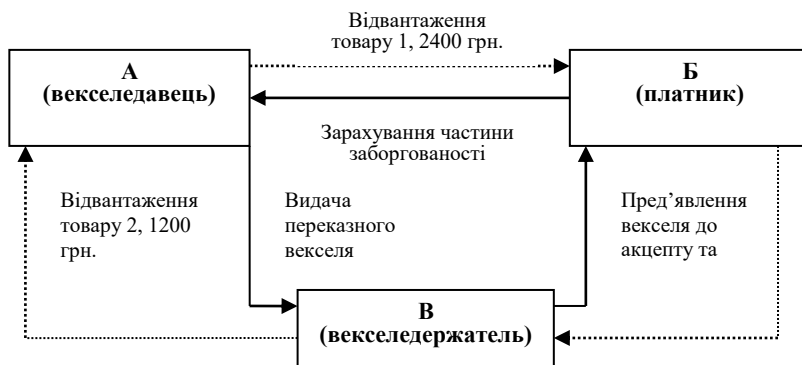


Рис. 4 Схема використання переказного векселя

№ п/п	Зміст операції	Кореспонд. рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
У підприємства А				
1.	Відображено реалізацію товару	361	702	2400
2.	Нараховано податкові зобов'язання щодо ПДВ	702	641	400
3.	Списано собівартість реалізованих товарів	902	281	1500
4.	Віднесено на фінансовий результат дохід від реалізації	702	791	2000
5.	Віднесено на фінансовий результат собівартість реалізованих товарів	791	902	1500
6.	Оприбутковано отримані від продавця товари	281	631	1000

7.	Включено суму ПДВ до складу податкового кредиту щодо ПДВ за наявності податкової накладної	641	631	200
8.	Видано переказний вексель	631	621	1200
9.	Здійснено зарахування номінальної вартості векселя з частиною заборгованості підприємства Б	621	361	1200
У підприємства Б				
1.	Оприбутковано отримані від підприємства А товари	281	631	2000
2.	Відображено суму податкового кредиту щодо ПДВ за наявності податкової накладної	641	631	400
3.	Акцептовано переказний вексель на його повну вексельну суму	631	621	1200
4.	Оплачено переказний вексель при його пред'явленні до погашення	621	311	1200
У підприємства В				
1.	Реалізовано товар	361	702	1200
2.	Нараховано податкові зобов'язання щодо ПДВ	702	641	200
3.	Відображено собівартість реалізованих товарів	902	281	800
4.	Віднесено на фінансовий результат дохід від реалізації товарів	712	791	1000
5.	Віднесено на фінансовий результат собівартість реалізованих товарів	791	902	800
6.	Отримано переказний вексель	341	361	1200
7.	Отримано грошові кошти при погашенні векселя	311	341	1200

Контрольні запитання до теми

1. Поняття операційної, фінансової оренди та лізингу.
2. Облік орендних операцій орендаря.
3. Облік орендних операцій орендодавця.
4. Методика визначення мінімальних орендних платежів.
5. Облік вексельних операцій.

МОДУЛЬ 2

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ОБОРОТНИХ АКТИВІВ

ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 2. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ЗАПАСІВ

ТЕМА 7: ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

1. *Загальні положення обліку запасів. Сутність виробничих запасів та їх класифікація*
2. *Характеристика рахунків обліку запасів*
3. *Оцінка запасів при їх надходженні.*
4. *Розподіл транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ).*
5. *Оцінка запасів при їх вибутті.*
6. *Документування господарських операцій із обліку запасів.*
7. *Порядок організації аналітичного обліку виробничих запасів. Складський облік.*
8. *Бухгалтерське відображення операцій із руху виробничих запасів.*
 - 8.1. *Облік надходження запасів*
 - 8.2. *Облік вибуття запасів*
9. *Облік переоцінки запасів*

Запаси є однією з найбільших складових собівартості продукції, робіт, послуг. Від правильності ведення обліку запасів залежить достовірність даних про отримання підприємством прибутку та збереження самих запасів. До складу запасів може відноситись сотні видів найменувань. І по кожному такому виду з метою забезпечення кількісної та якісної інформації слід вести аналітичний облік. Для цього потрібно вказувати кількість кожної облікової одиниці в натуральних вимірниках, які повинні бути єдині на підприємстві. У випадку, коли на підприємство від постачальника приходять запаси, що обліковуються згідно документів у іншому вимірнику, то необхідно перерахувати у той вимірник, який застосовується на підприємстві.

7.1 Загальні положення обліку запасів. Сутність виробничих запасів та їх класифікація

Методологічною основою оцінки та обліку товарно-матеріальних цінностей є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”. У відповідності до п.4 П(с)БО 9, запаси – це активи, які:

- зберігаються для наступного продажу в умовах звичайної господарської діяльності;
- перебувають в процесі виробництва з метою наступного продажу продукту виробництва;
- зберігаються для споживання при виробництві продукції, виконанні робіт, наданні послуг, також для управління підприємством.

Запаси визнаються активами, коли існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов’язані з їх використанням та їх вартість можна достовірно визначити.

Під виробничими запасами розуміють активи, які використовують для подальшого продажу споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Класифікація виробничих запасів:

1. **Сировина і матеріали** – це предмети праці з яких виготовляють продукцію. Вони утворюють матеріальну (речову основу продукції):

а) *Сировина* – це продукція с\г (зерно, молоко) і видобувної промисловості (вугілля, газ);

б) *Матеріали* – це продукція переробної промисловості (борошно, тканина).

Сировину і матеріали поділяють на дві групи:

- допоміжні;
- основні.

До групи **допоміжних** матеріалів у зв’язку з особливістю використання окремо виділяють паливо та тарні матеріали і запасні частини.

2. **Паливо** для потреб виробництва. Розглядають технологічне, моторне і господарське.

3. **Тара і тарні матеріали** – належать предмети, які використовуються для пакування, зберігання різних матеріалів і продукції (мішки, коробки, ящики).

4. **Запасні частини** – служать для ремонту і заміни спрацьованих деталей автомобілів та обладнання.

Незавершене виробництво – виступає у вигляді незакінчених робіт, незакінчених обробкою і складанням деталей, виробів та незакінчених технологічних процесів. На виробничих підприємствах до незавершеного виробництва відносяться витрати на виконання робіт, послуг, по яких підприємство ще не визнало дохід.

Напівфабрикати – це сировина і матеріали, які пройшли певні стадії обробки, але ще не є готовою продукцією.

Зворотні відходи виробництва – це залишки, що утворились в процесі переробки сировини і матеріалів, які повністю втратили свої споживчі якості (тирса, стружка).

Готова продукція – актив виготовлений на підприємстві. Призначена для продажу. При цьому вона має відповідати технічним і якісним характеристикам, що передбачаються договором чи іншим нормативним актом.

МШП – це предмети, що використовують протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він не більше одного року.

Товари – матеріальні цінності. Які придбані та зберігаються на підприємстві з метою подальшого продажу.

7.2. Характеристика рахунків обліку виробничих запасів

У плані рахунків, для відображення запасів передбачено клас 2 “Запаси”, який містить 9 рахунків. Рахунок 20 «Виробничі запаси» призначений для узагальнення інформації про наявність і рух запасів, а саме: виробничих запасів, палива, тари та тарних матеріалів, відходів основного виробництва.

За **Дт** рахунку 20 відображають надходження запасів на підприємство, їх дооцінка. За **Кт** – витрачання на виробництво, переробку, відпуск на сторону, уцінка.

Рахунок 20 «Виробничі запаси» має такі субрахунки:

- 201 – сировина і матеріали;
- 202 – купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби;
- 203 – паливо;
- 204 – тара та тарні матеріали;
- 205 – будівельні матеріали;
- 206 – матеріали передані в обробку;

- 207 – запасні частини;
- 208 – матеріали с\г призначення;
- 209 – інші матеріали.

На субрахунку 201 “Сировина і матеріали” відображають рух сировини і матеріалів, які входять до складу продукції, що виготовляється або є необхідним компонентом при їх виготовленні.

На субрахунку 202 “Купівельні напівфабрикати...” Відображається наявність та рух покупних напівфабрикатів, готових виробів, що придбані для комплектування продукції, що випускаються, які потребують додаткових витрат праці з їх обробки або збирання.

На субрахунку 203 “Паливо” обліковується наявність та рух палива, що прибувають або заготовлюються для технічних потреб виробництва, для виготовлення енергії та опалення.

На субрахунку 204 “Тара та тарні матеріали” відображується наявність і рух усіх видів тари, крім тари, яка використовується для виготовлення тари і її ремонту.

На субрахунку 205 “Будівельні матеріали” відображається рух будівельних матеріалів, деталей, обладнання, які належать до монтажу та інші матеріальні цінності необхідних для виконання будівельно-монтажних робіт і інших робіт.

На субрахунку 206 “Матеріали передані в обробку” обліковуються матеріали передані в обробку на сторону, та які надалі включаються до складу собівартості отриманих з них виробів.

На субрахунку 207 “Запасні частини” ведеться облік придбаних чи виготовлених запасних частин, готових деталей, вузлів, агрегатів. А також автомобільних шин у запасі та обороті. Тут ведеться облік обмінного фонду повного комплекту машин, двигунів та ін.

На субрахунку 208 “Матеріали с\г призначення” обліковуються мінеральні добрива зі шкідниками с\г, культур, хімікатів.

На субрахунку 209 “Інші матеріали” обліковуються відходи виробництва (стружка, тирса), невірний брак, матеріальні цінності, одержані від ліквідації основних засобів, які не можуть бути використані як матеріали.

7.3. Оцінка запасів при їх надходженні.

Оцінка запасів при надходженні здійснюється за первісною вартістю. Згідно П(с)БО 9 первісною вартістю запасів, придбаних за плату, є собівартість, яка складається із таких фактичних витрат:

- сум, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків;
- сум ввізного мита;
- сум непрямих податків, які пов'язані з придбанням запасів і не відшкодовуються підприємству;
- ТЗВ;
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою. До таких витрат, зокрема, відносяться прямі матеріальні витрати, витрати на плату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно-технічних характеристик запасів;

Не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат періоду, в якому вони були встановлені, здійснені: понаднормові витрати і нестачі запасів; проценти за користування позиками; витрати на збут; загальногосподарські та інші витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Шляхи надходження запасів на підприємство: купівля у постачальника; безоплатне отримання; як внесок до статутного капіталу засновниками підприємства; виготовлення власними силами; в результаті обміну на подібні та неподібні запаси.

Таблиця 7

Формування первісної вартості запасів за шляхами надходження

Шляхи надходження запасів	Формування первісної вартості запасів
Придбання	Первісною вартістю запасів є собівартість запасів, яка складається з фактичних витрат на їх придбання
Виготовлення власними силами	Первісною вартістю визначається собівартість їх виробництва. Яка визначається за П(с)БО 16 "Витрати"
Внесення до	Первісною вартістю визначається погоджена

статутного капіталу	засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість
Одержання безоплатно	Первісною вартістю визначається їх справедлива вартість
Придбання в результаті обміну	Первісна вартість запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду. Первісною вартістю одиниці запасів, придбаних у результаті обміну на неподібні запаси визначається справедлива вартість придбаних запасів.

7.4. Розподіл транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ)

Транспортно заготівельні витрати – це затрати на заготівлю, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів. Транспортно заготівельні витрати включаються до собівартості запасів або загальною сумою відображаються на окремому субрахунку рахунків обліку запасів. Сума ТЗВ, що узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані) за звітний місяць. Сума ТЗВ, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка ТЗВ і вартості запасів, що вибули, з відображенням вибуття цих запасів. Середній відсоток ТЗВ визначається діленням суми залишків ТЗВ на початок місяця і ТЗВ за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць.

Для рівномірного списання накопичені суми ТЗВ належать щомісячному розподілу між сумою залишку запасів на кінець звітного періоду та сумою запасів, які вибули у звітному місяці. Зробити це можна у два етапи.

Етап 1: Визначити середній процент вартості ТЗВ

$$\text{ТЗВ \%} = (\text{ТЗВп} + \text{ТЗВн}) : (\text{Зп} + \text{Зн}), \text{ де} \quad (1)$$

ТЗВп – вартість послуг, включених до вартості всіх запасів на початок звітнього періоду;

ТЗВн – вартість послуг, отриманих у звітному періоді, пов'язаних із надходженням запасів;

Зп – вартість запасів на початок періоду;

Зн – вартість запасів. Що надійшли в звітному періоді.

Етап 2. Шляхом множення отриманого результату на купівельну вартість запасів визначається сума транспортних витрат, яку слід додати до вартості запасів (включивши її тим самим до первісної вартості).

Приклад 1

Розподілити суму ТЗВ

1. Проведено придбання запасів на суму 3000 грн., з них:

- товари для подальшого продажу – 2000 грн.

- матеріали для виробництва – 1000 грн.

2. Сума транспортно-заготівельних витрат, що пов'язані з придбанням цих запасів 600 грн.

3. $\text{ТЗВ \%} = (0+600):(0+3000) \cdot 100 = 20 \%$

4. Сума ТЗВ, яка відноситься до вартості товарів
 $2000 \cdot 20 : 100 = 400$ грн.

5. Сума ТЗВ, яка відноситься до вартості матеріалів
 $1000 \cdot 20 : 100 = 200$ грн.

6. Первісна вартість запасів становить

$2000 + 400 = 2400$ грн., матеріалів $1000 + 200 = 1200$ грн.

Приклад 2

Розподілити транспортно-заготівельні витрати пов'язані з придбанням запасів, коли використовується окремий субрахунок для обліку ТЗВ.

Таблиця 8

№ п\п	Показник	Вартість запасів, тис. грн. (рах. 20, 22, 28)	Транспортно-заготівельні витрати, тис. грн. (окремий субрахунок)
1.	Залишок на початок місяця	150	25
2.	Надійшло за місяць	300	50
3.	Витрачено за місяць	400	? (67)

4.	Залишок на кінець місяця (р.1 + р.2 - р.3)	50	? (8)
----	---	----	-------

Сума ТЗВ, яка за розподілом відноситься до запасів, що витрачені у звітному періоді $((25 + 50) : (150 + 300)) \cdot 400 = 67$

Приклад 3

На підприємстві станом на 01.08. __ р. за даними бухгалтерського обліку залишки матеріалів склали 42000 грн., залишки не списаних ТЗВ – 160 грн. Протягом звітного місяця надійшли матеріали на суму 100000 грн., ТЗВ склали 400 грн.

$$\text{ТЗВ \%} = (160 + 400) : (42000 + 100000) \cdot 100 = 39 \%$$

Протягом звітного періоду у відповідності з виробничим звітом керівника цеху було списано у виробництво матеріалів на суму 120000 грн., відповідно сума ТЗВ, яку належить списати на витрати виробництва, визначається пропорційно витратам матеріалів. Тобто $120000 \cdot 0,39 : 100 = 468$ грн.

Розрахунок ТЗВ наведено в табл. 3. Одержані результати на кінець місяця переносяться як початкове сальдо на початок місяця.

Таблиця 9

Розрахунок транспортно-заготівельних витрат

Період	Залишок ТЗВ за місяць, грн.	Збільшення ТЗВ за місяць, грн.	Разом ТЗВ за місяць (гр. 2+гр.3)	Залишок запасів на початок місяця, грн.	Надходження запасів за місяць, грн.	Разом запасів за місяць. (гр.5+гр.6)	Процент ТЗВ	Вартість запав списаних на виробництво, грн.	Сума ТЗВ, що підлягає списанню на виробництво, грн.	Залишок запасів на кінець місяця (гр.7-гр.9)	Залишок ТЗВ на кінець місяця (гр.4-гр.10)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Серпень	160	400	560 (160+400)	42000	100000	142000 (42000+100000)	0,39	120000	468 (120000*0,39*100)	22000 (142000-120000)	92 (560-468)

Жовтень	Вересень										
70 (із гр.12)	92 (із гр.12)	440	532 (92+440)	22000 (із гр. 11)	106000	128000 (22000+106000)	0,42	11000	462 (110000*0,42*100)	18000 (128000-110000)	70 (532-462)
і т. д.											

7.5 Оцінка запасів при їх вибутті у виробництво

Згідно П(С) БО 9 Запаси на підприємстві можна використовувати один із шести методів оцінки запасів або декілька одночасно. Але при цьому слід уточнити, що для усіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів.

Різнойменні та різнотипні запаси не заборонено обліковувати різними методами, але при цьому слід аргументовано підтвердити відмінність в умовах їх використання. Слід мати на увазі, що при зміні специфіки господарської діяльності можлива зміна облікової політики, яка може проявлятися у зміні методів оцінки запасів при їх списанні.

Оцінка запасів може проводитися за такими методами: за собівартістю перших за часом надходження запасів (FIFO); за собівартістю останніх за часом надходження запасів (LIFO); за середньозваженою собівартістю; за цінами продажу; нормативних витрат; за ідентифікованою собівартістю відповідної одиниці запасів.

Підприємство може вибрати одну із двох систем обліку: постійну, періодичну. Вибір системи має бути обумовлений в наказі про облікову політику. При застосуванні періодичної системи обліку надходження та вибуття запасів, їх залишки при складанні звітності групуються на певну дату (місяць, квартал, рік). Періодична – характеризується тим, що облік за рухом та залишками запасів відображається станом на кінець робочого дня. Ця система обліку є більш точною, оскільки, надає оперативну інформацію. Проте її недоліком є велика трудомісткість.

Використовуючи один метод оцінки запасів при застосуванні двох систем обліку отримують різні суми відпущених у виробництво запасів та їх залишки. Цей факт пояснюється різницею в часі відображення оцінки запасів. Розходження характерне при застосуванні методів LIFO та середньозваженої собівартості. Метод FIFO на цей момент не використовується оскільки в умовах зростання цін буде сприяти зростання цін буде сприяти зростанню податку на прибуток.

Використання методу *LIFO* базується на припущенні, що виробничі запаси відпускаються у виробництво в послідовності, зворотній їх надходженню на підприємство, тобто запаси, що відпускаються у виробництво, оцінюються за собівартістю останніх за часом надходження запасів. При цьому вартість залишку запасів на кінець звітного періоду визначається за собівартістю перших за часом одержання запасів.

Метод LIFO використовується переважно в умовах прогресуючої інфляції. Це робиться для того, щоб запаси, які були придбані підприємством за цінами, які склалися на ринку в даний момент часу, зразу за тими ж цінами були списані у виробництво. При цьому залишок запасів оцінюється по заниженій вартості.

Якщо врахувати, що запаси повинні відобразитись на балансі за найменшою з двох вартостей: за початковою, або за чистою вартістю реалізації, що потребує постійних переоцінок, то застосування методу LIFO дозволяє уникати їх.

Слід звернути увагу, що згідно з П(с)БО 9 у випадку, якщо для оцінки товару використовується метод LIFO, то в примітках до фінансової звітності має бути зазначено різницю між вартістю запасів, відображеною на дату балансу в обліку і звітності, та найменшою вартістю, обчисленою із застосуванням методів середньозваженої собівартості, FIFO, чистої вартості реалізації. Тому використання методу LIFO додасть чимало додаткової та трудомісткої роботи бухгалтерам.

Метод *середньозваженої собівартості* є дуже поширеним. Суть його полягає в тому, що при різних цінах на запаси визначається середня ціна, по якій потім списується собівартість запасів у виробництво. При цьому визначаються суму кількості одиниць запасів на початок звітного періоду та їх вартість і одиниць запасів, придбаних протягом звітного періоду, та їх вартість. Далі сума добутків кількості таких запасів та їх вартостей

ділиться на кількість запасів, що в результаті дає нам середньозважену собівартість одиниці запасу на кінець періоду.

Метод *оцінки по цінах продажу* має найбільш практичне застосування в торгівлі, тому його розглянемо у темі “Облік товарів”.

Метод *нормативних витрат* в основному призначений для серійного промислового виробництва. Суть його полягає в тому, що запаси, як правило, оцінюються в балансі по нормативній собівартості, яка складається з суми нормативних витрат на одиницю виробу. Ці витрати плануються підприємством, регулярно перевіряються і змінюються для максимального наближення їх до фактичних. Точний термін перегляду норм витрат Законодавством не встановлений, отже він визначається підприємством самостійно. Відхилення від встановлених нормативів обліковують на окремих регулюючих рахунках.

Метод *ідентифікованої собівартості* застосовується щодо тих видів виробничих запасів, які використовуються для виконання спеціальних замовлень і проектів, які мають значну вартість, а також стосовно тих видів запасів, котрі не замінюють один одного. Іншими словами, застосування цього методу передбачає ведення індивідуального обліку по кожному виду запасів. В результаті використання цього методу однакові запаси обліковуються за різною вартістю, що не завжди зручно. У залежності від того, який саме з однакових запасів використає підприємство, прибуток буде змінюватись відповідно до первісної вартості кожного запасу.

7.6 Документування господарських операцій із обліку запасів.

Основними типовим документами з оприбуткування та видачі матеріалів є *накладні та товарно-транспортні накладні, прибуткові ордери, акт про приймання матеріалів*. Матеріали, що надходять на склад ретельно перевіряються, встановлюють відповідність їх якості, кількості.

Якщо не виявлено розходжень матеріали приймаються, але при цьому можливі два варіанти оформлення приходу:

1. Безпосередньо на документах постачальників на одному примірнику документа, який підписує матеріально-відповідальна особа, ставлять штамп прийому [ОПРИБУТКОВАНО].

2. У другому випадку оформлюють **прибутковий ордер** в одному примірнику.

У випадку, коли є розбіжності кількості та якості з даними супроводжуючих документів постачальника, а також для матеріалів, що надійшли без платіжних доручень складають **акт про приймання матеріалів**. Він складається комісією, яка призначається керівником підприємства, до якої входить завідуючий складом, представник відділу постачання та інші особи. У цій комісії є обов'язкова участь представника, а за його віддаленості представника іншої незацікавленої організації. Він складається у двох примірниках. Цей акт є підставою для оприбуткування бухгалтерією фактично прийнятих матеріалів. Прибутковий ордер при цьому не заповнюється.

При одержанні вантажів із залізничної станції експедитор повинен перевірити відповідність кількості місць, що надходять, а також знаків маркування на них з даними супровідних документів. Якщо вантаж прибув у справному вагоні без ознак злому, експедитор повинен домагатися вибіркової перевірки маси і стану прибулих матеріалів. Якщо приймаючи вантаж буде встановлено розходження з даними зазначених у транспортних документах, або виникнуть питання щодо цілісності вантажу (зірвана або пошкоджена пломба) складають **комерційний акт**. Цей акт є основою для подання претензії до залізниці або пароплавства про відшкодування збитків.

Матеріальні цінності, що надійшли від постачальника автомобільним транспортом оприбутковуються на склад на підставі товарно-транспортної накладної одержаної від вантажовідправника. У випадках, якщо матеріальні цінності (наприклад, листове залізо) надходять в одній одиниці виміру (за вагою), а витрачаються в іншій (за рахунком), то його оприбуткування, зберігання і відпуск необхідно відображати у всіх документах у двох одиницях виміру.

У разі надходження вантажу на склад без документів відділ постачання видає **наказ про прийом вантажу без документів**.

Завідуючий складом здає накладні до бухгалтерії з прибутковими ордерами.

НАКАЗ
ПРО ПРИЙМАННЯ ВАНТАЖІВ БЕЗ ДОКУМЕНТІВ
Склад № 2

Прийняти матеріали на склад, що надійшли без документів від підприємства ВАТ “Зоря” 26.01.10.

№ п/п	Найменування	Кількість	Номер картки складського обліку
1	Двигун	5	128
2	Підшипник	100	302

Начальник відділу постачання _____ Гол. бухгалтер
_____ Зав. складом _____

Матеріали прийняті прибутковий ордер № _____ і акт № _____.

Для одержання матеріалів від постачальника, покупець повинен видавати експедитору *довіреність* типової форми, яка не потребує на сьогодні реєстрації у журналі реєстрації довіреностей. Необхідно налагодити суворий контроль за своєчасне оприбуткування матеріалів, та повернення невикористаних довіреностей.

При дрібних купівлях матеріалів готівкою підзвітна особа зобов'язана здати матеріали на склад, а комірник на рахунку постачальника повинен поставити відмітку про дату, номер прибуткового ордеру і підпис.

Також необхідно щоденно одержувати в банку *рахунки-фактури*, перевіряти їх відповідність надходженню матеріальних цінностей на склад підприємства і контролювати своєчасність їх оплати.

За умови тривалої відсутності і перебування в дорозі матеріальних цінностей потрібно вживати заходів по розшуку вантажу. Необхідно забезпечити своєчасність надходження матеріалів.

Коли виробничі запаси надходять до складу без рахунків фактур, то такі поставки називаються *невідфактурованими*. Бухгалтерія повинна за ці матеріали і вжити заходів до своєчасного одержання рахунків від постачальників.

Запаси можуть поступати зі сторони та із цеху. Це продукція власного виробництва і зайві одержані і не використані матеріали,

а також матеріали одержані від ліквідації основних засобів МШП, браку у виробництві та відходи. Ці матеріали оприбутковуються на склад за допомогою **накладної на внутрішнє переміщення**.

Накладна складається матеріально відповідальною особою складу у двох примірниках, один з яких залишається комірнику і є підставою для оприбуткування цінностей. Другий, віддається матеріально-відповідальній особі цеху, що здає цінності і є підставою для списання.

Накладна на повернення із цеху на склад матеріалів не використані у виробництві виписується тільки в тому разі, якщо ці матеріали були відпущені не за лімітно-забірною карткою, оскільки в ній передбачено облік повернення матеріалів відпущених у виробництво.

Відпуск сировини і матеріалів у виробництво це відпуск безпосередньо для виготовлення продукції, а також на ремонт та загальногосподарські потреби. Матеріали у виробництво відпускаються відповідно до лімітів встановлених на підставі норм витрат запасів на одиницю виробу, а також плану випуску продукції за місяць.

Основними документами, що відображають відпуск матеріалів зі складу для внутрішньогосподарських потреб є **лімітно-забірні картки і накладні-вимоги**.

Накладні-вимоги – являють собою єдність розпорядчого і виправдного документа і використовується для одноразового відпуску матеріалів.

Лімітно-забірними документами оформлюється відпуск матеріалів зі складу, що повторюється. Цей документ об'єднує в собі розпорядчий документ, який містить ліміт (граничну кількість) відпуску, накопичувальний виправдний документ, що підтверджує багаторазовий відпуск матеріалів зі складу в рахунок ліміту.

Якщо запаси реалізуються на сторону або передаються безоплатно, то використовують звичайну накладну. Будь-яка накладна виписується у двох примірниках.

7.7. Порядок організації аналітичного обліку виробничих запасів. Складський облік.

За допомогою складського обліку ми можемо слідкувати за надходженням і вибуттям виробничих запасів у кількісному

вимірнику (аналітичний облік). Керівник підприємства своїм наказом призначає працівника на посаду комірника, який має займатися веденням складського обліку. З ним укладається договір про майнову відповідальність. До обов'язків комірника входить належним чином відображати інформацію про рух матеріальних цінностей на складі та вчасно подавати її в бухгалтерію та інші відділи підприємства. У своїй діяльності комірник використовує затверджені Наказом Міністерства України від 21.06.96 р. № 193 “про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів” такі типові форми первинного обліку запасів.

На складі для правильної організації обліку комірник повинен на кожний номенклатурний номер запасу оформлювати “Матеріальний ярлик” (ф. М-16). Цей документ містить найменування, номер і повну характеристику кожного виду запасу. Ярлик розміщується безпосередньо на запасі, або поблизу нього.

Тільки після того як запаси оприбутковані, допускається їх відпуск зі складу. Відпуск цінностей зі складу може здійснюватись тільки особам, які мають на це право. Список цих осіб складається і затверджується головним бухгалтером та керівником підприємства.

Комірник за кожним видом запасів веде *картку складського обліку*. Вони виписуються бухгалтерією у двох примірниках. Де вказується номер картки, номенклатурний номер, назва виробничих запасів. Комірник розписується за отримання картки. Всі картки складського обліку формують *картотеку*, яку веде матеріально відповідальна особа. Крім того, на складі ведеться книга, де дається розшифровка вмісту складу. Тобто перераховуються всі номери карток складського обліку і вказується, що в якій знаходиться.

На сільськогосподарських і будівельних підприємствах можливе ведення *книги обліку надходження і вибуття запасів*.

Лімітно-забірні картки (ЛЗК № 28) заповнюються планово-економічним відділом на передодні одержання матеріалу і візуються відділом постачання (на малому підприємстві – заступником директора). Для будівельних організацій використовуються лімітно-забірні картки формою № 28 А.

У лімітно-забірних картках зазначається місячний ліміт відпуску в даному цеху фізичній особі – робітникові матеріалів певного номенклатурного номера. Ліміт визначається виходячи з

виробничої програми цеху та діючих норм витрат матеріалів з урахуванням існуючих у цехах залишків невикористаних матеріалів на початок місяця.

Лімітно-забірні картки виписуються у двох примірниках. Один до початку місяця передається цеху споживачу. Другий – складу. Бажано друкувати їх на папері різного кольору, щоб чітко відрізнити примірник цеху від примірника складу. Ті лімітно-забірні картки, що видаються, реєструються відділом постачання у реєстрі, копія якого після видачі карток здається до бухгалтерії для контролю за своєчасною видачею лімітно-забірних карток. Завідуючий складом робить відмітку про кількість відпущеного матеріалу в обох примірниках лімітно-забірної картки і визначає залишок невикористаного ліміту.

Факт відпуску підтверджується двома підписами – завідуючого складом та одержувача матеріалів.

По закінченню місяця або використання ліміту лімітно-забірні картки здаються до бухгалтерії.

Відпускаючи запаси зі складу на підставі лімітно-забірної картки, комірник зобов'язаний слідкувати за встановленим лімітом. Перевищення ліміту допускається тільки з дозволу керівника (ліміт встановлюється на місяць). У цьому випадку складається “Активимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів” форма М-10 у двох примірниках, один з яких залишається у замовника, а інший – у комірника.

У кінця місяця на підставі карток складського обліку матеріалів комірником складається форма М-14 “Відомість залишків матеріалів на складі”. Підсумкові дані по цій відомості порівнюються комірником зі встановлення на підприємстві нормами забезпечення запасами. У випадку, коли залишок наявних запасів є меншим за розраховані норми, то комірник, з метою запобігання можливих непланових простоїв виробництва, зобов'язаний подати відповідну інформацію керівництву. Для цього складається “Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від установлених норм запасу” М-18.

При закінченні облікового періоду матеріально-відповідальна особа має скласти “Матеріальний звіт” М-19, який містить інформацію про надходження та вибуття товарно-матеріальних цінностей за весь період. Цей звіт, разом із документами, які підтверджують надходження та вибуття запасів, фіксується у формі

М-13 “Реєстр № приймання-здавання документів”. Всі вони передаються в бухгалтерію.

Організація документообігу на підприємстві має бути здійснена таким чином, щоб забезпечити вчасне надходження необхідної інформації до бухгалтерії. Первинні документи, які надходять до бухгалтерії, підлягають перевірці за змістом операції і за правильністю їх оформлення. Особливу увагу слід звернути на законність проведення операцій.

В бухгалтерії узагальнюється отримана від комірника аналітична інформація про рух запасів. При цьому використовуються рахунки бухгалтерського обліку та синтетичні реєстри (журнали-ордери та відомості). Станом на перше число місяця, в бухгалтерії підприємства, у спеціальній оборотно-сальдовій відомості виводиться залишок по кожному рахунку запасів.

7.8. Бухгалтерське відображення операцій із руху виробничих запасів.

7.8.1. Облік надходження запасів

Надходження виробничих запасів на підприємство здійснюється від постачальника чи підзвітної особи, надходити з власного виробництва, виступати внеском до статутного капіталу або безоплатно надходити.

Надходження виробничих запасів від постачальника

- перша подія надходження запасів

№ п/п	Зміст господарських операцій	Дт	Кт
1.	Оприбутковано виробничі запаси від постачальника	201	631
2.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631
3.	Відображено витрати з доставки і розвантаження запасів стороннім транспортом	20	685
4.	Відображено суму податкового кредиту у вартості транспортних витрат	641	685

- перша подія оплата

№ п/п	Зміст господарських операцій	Дт	Кт
-------	------------------------------	----	----

1.	Перераховано аванс постачальнику	371	311
2.	Нараховано податковий кредит з ПДВ	641	644
3.	Оприбутковано запаси від постачальника	20	631
4.	Відображено суму податкового кредиту	644	631
5.	Здійснено залік взаємозаборгованості	631	371

Надходження виробничих запасів через підзвітну особу

№ п/п	Зміст господарських операцій	Дт	Кт
1.	Оприбутковано запаси придбані підзвітними особами	20	372
2.	Відображено суму ПДВ	641	372

Надходження виробничих запасів із власного виробництва

№ п/п	Зміст господарських операцій	Дт	Кт
1.	Надійшли з виробництва		
	- відходи власного виробництва	209	23
	- готова продукція	26	23
	- продукція с/г	27	23
	- напівфабрикати	25	23
2.	Приплід молодняку продуктивної та робочої худоби	21	23
3.	Вибракувано із основного стада скот для відгодівлі та реалізації	21	16

7.8.2 Облік вибуття запасів

- облік списання запасів з балансу у зв'язку з їх реалізацією

У процесі господарської діяльності може виникнути ситуація, коли зникає потреба в певних видах матеріальних запасів. У таких випадках підприємства можуть реалізовувати таку запаси. Існує певна специфіка в реалізації стороннім особам, як юридичним, так і фізичним, виробничих запасів (сировини, напівфабрикатів, палива тощо) для виробничих потреб та товарів для продажу.

№ п/п	Зміст господарських операцій	Дт	Кт
<i>Перша подія – оплата</i>			
1.	Отримано передоплату за матеріали	311	681

2.	Відображено податкові зобов'язання щодо ПДВ	643	641
3.	Відображено відвантаження матеріалів і дохід від х реалізації	377	712
4.	Відображено списання раніше нарахованих податкових зобов'язань щодо ПДВ	712	643
5.	Списано облікову вартість реалізованих матеріалів	943	201
6.	Списано на фінансовий результат собівартість реалізованих запасів	791	943
7.	Списано на фінансовий результат доходи від реалізації запасів	712	791
8.	Відображено взаємне зарахування заборгованостей	681	377
Перша подія – відвантаження			
1.	Відображено відвантаження матеріалів	377	712
2.	Відображено податкові зобов'язання щодо ПДВ	712	641
3.	Списано облікову вартість реалізованих будматеріалів	943	201
4.	Списано на фінансовий результат собівартість реалізованих запасів	791	943
5.	Списано на фінансовий результат доходи від реалізації запасів	712	791
6.	Отримано оплату реалізованих матеріалів	311	377

- Облік списання запасів з балансу у зв'язку з невідповідністю критеріям активу

Згідно з визначенням активів, яке міститься в П(с)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, до них відносяться ресурси, що контролюються підприємством в результаті минулих подій, і використання яких, як очікується приведе до одержання економічних вигод у майбутньому. При цьому П(с)БО 2, активи відображаються в Балансі за умови, що їх оцінка може бути

достовірно визначена і очікується одержання в майбутньому економічних вигод від їх використання. Витрати на придбання і створення активу, які не можуть бути відображені в Балансі у зв'язку з невідповідністю до вищенаведених вимог, включаються до складу періоду у Звіті про фінансові результати.

Таким чином, списання активу з балансу з відображенням його у складі витрат у Звіті про фінансові результати може здійснюватись у випадку неможливості одержання у подальшому економічних вигод, пов'язаних з його використанням.

В обліку ці операції можна відобразити таким чином:

ПРИКЛАД. Підприємство в майбутньому не планує займатись ремонтом автомобілів. При цьому на кінець звітнього періоду, в якому було прийнято рішення , у підприємства значиться залишок на суму 900 грн. запасних частин, які неможливо реалізувати в силу певних обставин. Підприємство списує ці матеріали на витрати звітнього періоду у зв'язку з неможливістю одержання економічних вигод у майбутньому.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1.	Списано на витрати вартість запасних частин	946	207	900
2.	Списано суму раніше відображеного податкового кредиту	946	641	180
3.	Відображено у складі фінансових результатів вартість списаних запасних частин	791	946	900
4.	Відображено у складі фінансових результатів суму списаного податкового кредиту щодо ПДВ	791	946	180

- Облік списання запасів з балансу у зв'язку з їх розкраданням або псуванням

Під час проведення інвентаризації на підприємстві може бути виявлена нестача виробничих запасів. У випадку , коли винна особа не встановлена і сума нестачі не перевищує суми

нормативних витрат, то ця сума списується так. Сума виявленої нестачі відображається по дебету рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”. Після цього її слід списати або на витрати виробництва (рахунок 23), або на собівартість реалізованої продукції (90). Якщо сума постійних витрат в поточному періоді, при нормальній потужності підприємства, вища від суми постійних витрат, що була у попередньому звітному періоді, то нерозподілена сума нестачі списується з кредиту 91 рахунку в дебет 90. В іншому випадку (сума постійних витрат у поточному періоді не перевищує суму яка була у попередньому звітному періоді) сума нестачі розподіляється між видами запасів, щодо яких існує нестача, і списується з кредиту 91 рахунку в дебет 23 рахунку.

Коли виявлена нестача перевищує встановлені на підприємстві норми допустимих втрат і винна особа не встановлена, то суму нестачі слід відобразити в інших операційних витратах (рахунок 945). Одночасно ця сума зазначається на позабалансовому 072 рахунку. При виявленні винної особи слід відобразити суму недоїмки по дебету 375 рахунку “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків”, одночасно списуючи цю суму з позабалансового рахунку.

№ п/п	Зміст господарських операцій	Дт	Кт
- Списання нестачі запасів в межах норми			
1.	Списано облікову вартість запасів, яких не вистачає	91	20
	Списання податкового кредиту	91	641
- Списання нестачі запасів понад норми			
1.	Списано облікову вартість запасів, яких не вистачає	947	20
	Віднесено на витрати звітного періоду суму податкового кредиту запасів, яких не вистачає	947	641
2.	Списана нестача на фінансовий результат	791	947
3.	Відображено в позабалансовому обліку невідшкодовані нестачі	072	-

4.	Відображено виникнення дебіторської заборгованості та доходу після встановлення винної особи на загальну суму відшкодування шкоди	375	716
5.	Списано із за балансового обліку суму нестачі	-	072
6.	Відображено утримання суми відшкодування шкоди із заробітної плати винної особи	661	375
7.	Відображено суму, що підлягає перерахування до бюджету	716	641
8.	Сплачено суму ПДВ до бюджету	641	311
9.	Відображено дохід від раніше списаних активів на фінансовий результат	716	791

Позабалансовий рахунок 072 “Невідшкодовані нестачі та втрати” використовується для контролю за станом нестач та втрат.

- Облік списання запасів внаслідок надзвичайних подій

Запаси можуть бути списані з балансу внаслідок надзвичайних подій (стихійних лих, землетрусів, повеней та ін.). Окрім того, до складу надзвичайних витрат можна віднести прямі витрати, здійснені підприємством для запобігання цих подій або (коли вони сталися) для ліквідації їх наслідків. До таких витрат відносять заробітну плату працівників, зайнятих на відновлюваних роботах, використані матеріали, оплату послуг сторонніх організацій та інші витрати.

№ п/п	Зміст господарських операцій	Дт	Кт
1.	Списано запаси в результаті стихійного лиха	99	20
2.	Оприбутковано пошкоджені матеріали	20	75
3.	Відображення страхового відшкодування	654	75
4.	Відображено у складі фінансових результатів вартість понесених витрат	79	99

5.	Відображено у складі фінансових результатів надзвичайних доходів	75	79
----	--	----	----

При списанні товарно-матеріальних цінностей внаслідок надзвичайних подій ПДВ не сторнується, якщо підприємство має відповідно оформлені документи, що підтверджують ці події.

- Облік передачі запасів до статутного капіталу іншого підприємства

При передачі запасів, як внеску до статутного капіталу іншого підприємства, підприємством-учасником відображається в обліку здійснення інвестицій. При цьому сума податкового кредиту сторнується. В обліку це відображається так:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Передано запаси в обмін на акції акціонерного товариства	14	20
2.	Скориговано податковий кредит з ПДВ (оскільки запаси не будуть продані, підприємство втратило права податковий кредит, який було відображено в момент оприбуткування)	949	641
3.	Відображено різницю між вартістю запасів і справедливою вартістю інвестицій (в обмін на запаси були отримані акції)	14	746

При списанні запасів внаслідок передачі до статутного капіталу іншого підприємства на суму внеску виписується накладна.

Контрольні запитання до теми

1. Сутність запасів згідно П(с)БО 9 “Запаси”.
2. Сутність виробничих запасів.
3. Склад виробничих запасів.
4. Зміст первісної вартості запасів.
5. Сутність та методика оцінки за ідентифікованою собівартістю відповідної одиниці запасу.
6. Структура транспортно-заготівельних витрат.
7. Коефіцієнт транспортно-заготівельних витрат.

8. Облік транспортно-заготівельних витрат.
9. Сутність запасів згідно П(с)БО 9 “Запаси”.
10. Зміст первісної вартості запасів.
11. Сутність та методика оцінки за середньозваженою собівартістю.
12. Сутність та методика оцінки за собівартістю останніх за часом надходження запасів (ЛІФО).
13. Сутність та методика оцінки за нормативними витратами.
14. Сутність та методика оцінки за ціною продажу.
15. Документальне оформлення надходження запасів
16. Документальне оформлення вибуття запасів
17. Облік руху запасів

ТЕМА 8. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ОБОРОТНИХ МШП

1. *Загальні положення обліку оборотних малоцінних швидкозношуваних предметів*
2. *Документування операцій з МШП*
3. *Синтетичний та аналітичний облік МШП*

8.1. Загальні положення обліку оборотних малоцінних швидкозношуваних предметів

У виробничій діяльності підприємства використовуються засоби праці відносно невисокої вартості та невеликого строку служби. Такі предмети називаються *малоцінними та швидкозношуваними предметами* (МШП).

До *МШП* відносяться малоцінні й швидкозношувані предмети строком використання не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він перевищує один рік. Вартісного критерію для МШП національними стандартами обліку не встановлено, але передбачено обмеження щодо строку служби МШП. Підприємство самостійно повинно розподілити наявні на його балансі МШП на дві групи: МШП в необоротних активах (рахунок 11 “Інші необоротні активи”) і МШП в запасах (рахунок 22 “Малоцінні та швидкозношувальні предмети”).

Перша група – це МШП, термін корисного використання яких менший ніж один рік (операційного циклу). Такі МШП входять до складу запасів підприємства, обліковуються на рахунок 22 “Малоцінні й швидкозношувані предмети” і відображаються в

другому розділі активу Балансу в складі виробничих запасів.

Друга група – це МШП, термін корисного використання яких перевищує один рік (операційний цикл). Такі матеріальні цінності підлягають включенню до складу необоротних активів підприємства, обліковуються на рахунок 11 “Інші необоротні матеріальні активи” і відображаються в першому розділі активу Балансу у складі необоротних активів.

До МШП, що враховують у складі запасів підприємства, належать предмети, термін використання яких не перевищує один рік (операційний цикл), зокрема інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг тощо.

Відповідно до Плану рахунків, облік МШП ведеться на рахунок 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”. Субрахунки до цього рахунка підприємство відкриває самостійно залежно від видів МШП.

До МШП входять окремі групи, які доцільно виділяти в аналітичному обліку: знаряддя лову (сіті, неводи, трали); предмети для заготовки лісу (бензомоторні пилки, сучкорізки, тимчасові будиночки в лісі з терміном експлуатації до року); спеціальні інструменти і пристосування (в авіабудуванні, суднобудуванні, машинобудуванні та ін.); спеціальний одяг і взуття, постільна білизна незалежно від строку служби; формений одяг;

- тимчасові (нетитульні) споруди з терміном служби до року; тара для зберігання матеріальних цінностей.

8.2. Документування операцій з МШП.

У процесі документування господарських операцій з МШП використовують первинні документи. Для відображення надходження та обліку заміни запасу інструментів (пристроїв) у складах на тих підприємствах, де облік ведеться за принципом встановлення постійного оборотного (обмінного) фонду МШП, використовують відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (форма № МШ-1). Відомість складається у двох примірниках начальником цеху разом із начальником інструментального чи планового відділу при необхідності зміни норми постійного запасу інструментів (пристроїв). Один примірник відомості знаходиться в інструментальному відділі, другий - в цеху. На підставі даних відомості вносяться зміни до картки

складського обліку матеріалів (типова форма № М-12) інструментально-роздавальної кладової.

Для обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів, виданих під розписку робітнику чи бригадиру (для бригади) із роздавальної кладової цеху для тривалого користування заповнюють картку обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів (форма № МШ-2) в одному примірнику комірником на кожного робітника, що одержав ці предмети. Для обліку інструментів (пристроїв), виданих робітнику із кладової цеху для короткострокового користування, застосовується інструментальна марка, яка при здачі інструментів комірнику, повертається робітникові.

На кожен інструментальну марку, в якій вказується номер інструментального складу, номер цеху, табельний номер робітника, комірник видає тільки один інструмент.

Для обліку інструментів (пристроїв), переданих на заточування або ремонт оформлюють Замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристроїв) (форма № МШ-3).

Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів (форма № МШ-4) застосовується для оформлення поломки, та втрати інструментів (пристроїв) та інших малоцінних та швидкозношуваних предметів. Складається в одному примірнику майстром і начальником цеху (дільниці) на одного або декількох робітників. При поломці, псуванні та втраті малоцінних та швидкозношуваних предметів з вини робітника акт складається у двох примірниках. Один примірник залишається в цеху (на дільниці), а другий направляється у розрахункову частину бухгалтерії для утримання у встановленому порядку з робітника вартості поломаного, зіпсованого чи втраченого предмета. При пред'явленні робітником акту вибуття йому замість непридатного чи втраченого предмета видається придатний і записується до картки обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів (форма № МШ-2). Акти вибуття потім прикладаються до актів списання (форми № МШ-5 і МШ-8).

Для оформлення списання інструментів (пристроїв), що стали непридатними, та обміну їх на придатні на тих підприємствах, де облік проводиться за методом обмінного (оборотного) фонду складається Акт на списання інструментів (пристроїв) та обмін їх на придатні

(форма № МШ-5).

Особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів (форма № МШ-6) застосовується для обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів, які видаються робітникам підприємства в індивідуальне користування за встановленими нормами. Картка ведеться в одному примірнику і зберігається у комірника цеху (дільниці).

Для обліку видачі спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів робітникам підприємств в індивідуальне користування за встановленими нормами заповнюється відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв (форма № МШ-7).

Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів (форма № МШ-8) застосовується для оформлення списання морально застарілих, зношених і непридатних для подальшого використання МШП. Після здачі списаних предметів до комори для утилю акт із розпискою комірника здається до бухгалтерії.

Відповідно до П(С)БО при передачі МШП зі складу в експлуатацію знос не нараховується, а вартість МШП виключається зі складу активів підприємства (тобто списується з рахунка 22), і відноситься на витрати звітного періоду. Протягом терміну фактичного використання повинен бути організований оперативний кількісний облік МШП на місцях їхньої експлуатації й за відповідними матеріально-відповідальними особами.

МШП, термін корисного використання яких більший ніж один рік або один операційний цикл, зараховуються до складу необоротних матеріальних активів підприємства. Порядок обліку таких активів регламентується П(С)БО 7 «Основні засоби».

8.3. Синтетичний та аналітичний облік МШП

Належним чином оформлені документи, що характеризують рух МШП у середині підприємства, служать для групування даних в аналітичному обліку за такими критеріями: субрахунками і групами; місцем знаходження і відповідальними особами; окремими предметами.

Синтетичний облік МШП ведеться за такою ж методологією, як і облік виробничих запасів. Він регламентується стандартами 9

“Запаси” і 16 “Витрати”. В обліку рух МШП відображається такими кореспонденціями:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Придбано МШП	22	631
2.	МШП надійшли через підзвітних осіб	22	372
3.	Відображено податковий кредит (ПДВ)	641	631
4.	МШП виготовлене власними силами	22	23
5.	Одержано МШП, як внесок у статутний капітал	22	46
6.	Отримано МШП на умовах безоплатної передачі	22	745
7.	Виявлено лишки МШП при інвентаризації	22	719
8.	Відображено витрати на доставку і розвантаження МШП	22	685, 66, 65
9.	Списано МШП на різні цілі	23, 91, 92, 93	22

У деяких випадках можливе повернення малоцінних та дорогоцінних швидкозношуваних предметів з експлуатації на склад.

Особливості обліку окремих видів малоцінних і швидкозношуваних предметів на підприємствах у міжсезонний (ремонтний) період полягають у тому, що серед цих предметів найбільшу частку становлять інструменти й пристрої загального та спеціального користування. У цей період експлуатовані інструменти й пристрої перебувають у постійному русі: частину їх видають робітникам у постійне користування на більш чи менш тривалий час, інші - через певний час збирають для перевірки і незабаром повертають знову (вимірювальні інструменти), а деякі відпускають на короткий час (кілька годин, зміну).

Облік видачі інструментів на робочі місця ведуть по-різному. Інструменти й пристрої, що перебувають у тривалому користуванні робітника, при видачі відображають у його особистій інструментальній картці-книзі. Видаючи інструменти на короткий час, застосовують спеціальні металеві жетони-марки без облікових записів у документах або реєстрах.

На відміну від інструментів і пристроїв господарський

інвентар, спецодяг і постільна білизна при передачі в експлуатацію зберігаються у приміщеннях, де використовуються. Облік інвентарю ведеться за місцями використання та матеріально відповідальними особами в описах, що відкриваються на рік. На спецодяг, виданий робітникам, заводять особисті картки, у яких відображають кожний факт одержання робітниками предметів, строки їх служби та вибуття.

Контрольні запитання до теми

1. Сутність малоцінних швидкозношуваних предметів.
2. Документальне відображення руху МШП.
3. Відображення в обліку руху МШП

ТЕМА 8. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

Підприємства всіх форм власності зобов'язані вести облік виробничої собівартості. Порядок, за яким формується виробнича собівартість продукції, встановлений у П(с)БО 16 “Витрати”.

Облік витрат, які включають у виробничу собівартість продукції обліковують на рахунку 23 “Виробництво”. До цих витрат належать: прямі матеріальні витрати – вартість сировини, матеріалів, використання яких прямо можна віднести на конкретний об'єкт витрат; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати (оренда та амортизація виробничих приміщень); загальновиробничі витрати: змінні; постійні розподілені.

Виробничу собівартість схематично відображено на рис.5.



Рис. 5 Структура виробничої собівартості

Загальновиробничими витратами називають витрати, пов'язані з організацією виробництва цехах та на дільницях. До таких витрат належать витрати на оплату праці керівництву дільниць цехів, амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення та інші. В кінці звітної періоду ці витрати розподіляються на кожен об'єкт з використанням бази розподілу (машино-години, заробітна плата, прямі витрати). Коли при нормальній потужності підприємства загальновиробничі витрати на одиницю продукції не перевищують раніше розраховані нормативні показники, то їх вважають розподіленими і списують в дебет 23 рахунку. Суму, яка перевищує нормативи, списують на рахунок 90 "Собівартість реалізації" у період її виникнення.

Облік 23 рахунку можна вести на субрахунку для кожного підрозділу підприємства, які в свою чергу можуть мати ряд аналітичних рахунків. Використовуючи рахунок 23 в обліку відображають такі типові проведення:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
Списано на виробництво (крім підприємств, що використовують рахунки класу 8) продукції, робіт, послуг			
1.	Прямі матеріальні витрати	23	20, 22, 25
2.	Прямі витрати на оплату праці		66
3.	Прямі витрати на соціальні заходи		65
4.	Розподілені між об'єктами витрат загальновиробничі витрати		91
5.	Списані невідшкодовані втрати від браку		24
Списано на виробництво продукції, робіт, послуг у підприємств, що використовують рахунки класу 8			
1.	Матеріальні затрати	23	80
2.	Витрати на оплату праці робітників		81
3.	Відрахування на соціальні заходи		82
4.	Амортизація виробничих необоротних активів		83
5.	Інші виробничі операційні витрати		84
Надійшли з виробництва та здані на склад або замовнику			

1.	Відходи виробництва	209	23
2.	Готова продукція	26	
3.	Напівфабрикати	25	
4.	Роботи і послуги	903	

При реалізації продукції, одночасно з відображенням доходу, по дебету 90 рахунку відображається собівартість реалізованої готової продукції, яка в свою чергу складається із:

- виробничої собівартості;
- нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;
- понаднормативних витрат.

Узагальнюючи все вище сказане, собівартість реалізованої продукції можна подати у вигляді схеми (рис. 6).

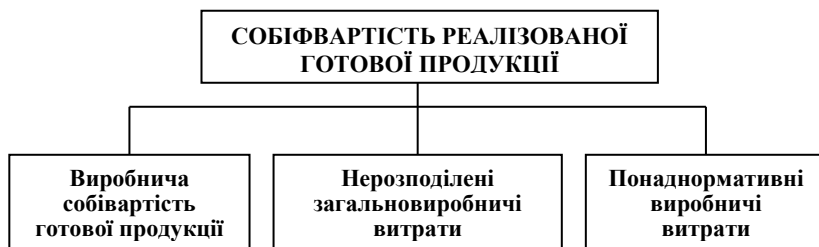


Рис. 6 Структура собівартості реалізованої готової продукції

Контрольні запитання до теми

1. Які витрати називаються прямими?
2. Які витрати називаються загальногосподарськими та загальновиробничими?
3. Де формується фактична собівартість готової продукції?
4. За якою собівартістю готова продукція поступає на склад?
5. Що відноситься до понаднормових витрат?
6. У чому полягає сутність поняття готової продукції?
7. Як в обліку відображається формування витрат на 23 рахунку?

ТЕМА 9. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК БРАКУ ВИРОБНИЦТВА

Браком у виробництві вважається продукція, напівфабрикати, деталі, вузли й роботи, які не відповідають за своєю якістю встановленим стандартам або технічним умовам і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням або можуть бути використані тільки після додаткових витрат на виправлення.

У залежності від місця виникнення браку його класифікують:

- внутрішній;
- зовнішній.

Від ступеня втрати корисності активу брак буває:

- виправний;
- остаточний.

Фактичні витрати від браку включають: вартість остаточного браку та витрати на виправлення виправного браку. Із попередньо визначеної суми браку виключають вартість оприбуткованих матеріалів від бракованих цінностей, та суми, що підлягають відшкодуванню винними особами.

Для обліку і групування інформації про брак використовують активний рахунок 24 “Брак у виробництві”. По дебету відображається вартість виявленого остаточного браку та суми витрат на виправлення виправного браку. По кредиту – списання вартості браку на дебіторську заборгованість винних осіб; зменшення суми браку на суму оприбуткованих матеріалів; списання залишку на виробництво або на загальновиробничі витрати.

Аналітичний облік за рахунком 24 ведеться за видами виробництв.

ПРИКЛАД. Відділом технічного контролю на підприємстві було виявлено продукцію, якість якої не відповідає встановленим нормам, на суму 2100 грн. Після виявлення причин браку відповідальність за його здійснення розподілили таким чином:

- сума остаточного браку, якого неможливо уникнути в процесі виробництва – 1000 грн.;
- брак який виник з вини працівника – 600 грн.;
- остаточний брак з вини постачальника – 500 грн.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
Остаточний брак				
1.	Списана фактична вартість остаточного браку, якого не можна уникнути	24	23	1000
2.	Віднесено вартість остаточного браку на загальновиробничі витрати	91	24	1000
3.	Загальновиробничі витрати вважаються розподіленими і включаються до собівартості	23	91	1000
Виправний брак з вини працівника				
1.	Відображено витрати на виправлення браку	24	20, 22, 66, 65	600
2.	Списання частини суми браку на дебіторську заборгованість працівника, який допустив брак *	375	24	250
3.	Списання залишкової суми браку	23	24	350
4.	Погашено заборгованість винною особою	66	375	250
Остаточний брак з вини постачальника				
1.	Списана вартість остаточного браку	24	23	500
2.	Вартість брак віднесено на дебіторську заборгованість постачальника	374	24	500
3.	Сторнування податкового кредиту по матеріалах, які підлягають відшкодуванню	641	63	100
4.	Долучення до суми претензії суми податкового кредиту, на яку підприємство втрачає право	374	63	100
5.	Погашення постачальникам заборгованості за висунутими претензіями	31	374	600

Відвантажена продукція і повернена назад покупцем через невідповідність нормам якості називається зовнішнім браком.

Згідно законодавства, за брак із винної особи можна стягнути суму, яка не перевищує середньомісячного заробітку.

Контрольні запитання до теми

1. Що таке брак у виробництві?
2. Перерахуйте причини виникнення браку.
3. На якому рахунку обліковується брак виробництва?
4. Який брак називається виправним, а який остаточним?
5. Який брак називається внутрішнім, а який зовнішнім?
6. Як в обліку відображається остаточний брак?
7. Як в обліку відображається виправний брак з вини працівника?
8. Як в обліку відображається остаточний брак з вини працівника?

ТЕМА 11. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ТОВАРІВ

1. *Основні аспекти обліку товарів*
2. *Патентування, сертифікація та ліцензування*
3. *Облік оприбуткування товарів*
4. *Облік реалізації товарів*
5. *Облік доходів і витрат від реалізації товарів*

11.1. Основні аспекти обліку товарів

Товари — матеріальні цінності, які придбані і зберігаються на підприємстві з метою подальшого продажу. Товаром можуть бути продукти як фізичної так і розумової праці, послуги, сама здатність до праці, земля та її надра – все, що має споживчу та продажну вартість і може обмінюватись на інший товар (гроші) власником.

Одиницею бухгалтерського обліку товарів є їх найменування або однорідна група (вид).

Основним документом, що регулює порядок бухгалтерського обліку руху товарів, є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”, затверджене наказом Міністерства фінансів від 20.10.99 р. № 246.

Відповідно до П(с)БО 9 товари відносяться до запасів і є оборотними активами підприємства. Для обліку руху товарів та їх

залишків на підприємстві використовується рахунок 28 “Товари”.

Формування первісної вартості товару залежить від того, яким чином товари надійшли на підприємство торгівлі. Але найчастіше формою розрахунків за товари на підприємствах оптової торгівлі є оплата грошовими коштами.

Відповідно з П(С)БО 9 поняття собівартості придбаного товару може бути застосоване щодо товарів, придбаних за грошові кошти, і являє собою їх первісну вартість.

Первісна вартість товарів включає такі витрати:

- суми, сплачені постачальнику товару, за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків, які не відшкодовуються підприємству;
- суми транспортно-заготівельних витрат, включаючи витрати, пов'язані зі страхуванням ризиків транспортування товарів;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням товарів.

Для здійснення торгівельної діяльності необхідно отримати ряд дозвільних документів:

11.2. Патентування, сертифікація та ліцензування

Патент — це державне свідоцтво, яке засвідчує право суб'єкта підприємницької діяльності або його структурного (відокремленого) підрозділу займатися окремими видами підприємницької діяльності. Відповідно до Закону України „Про патентування деяких видів підприємницької діяльності” об'єктом патентування є:

- торговельна діяльність (оптова і роздрібна торгівля, діяльність в торгово- виробничій сфері), що здійснюється суб'єктами підприємницької діяльності або їх структурними (відокремленими) підрозділами;
- діяльність із надання послуг у сфері грального бізнесу;
- діяльність із надання побутових послуг.

Торговий патент повинна купувати та сторона посередницької угоди, яка здійснює торгівельну діяльність за готівку в пунктах продажу товарів. Торговий патент не підтверджує право

суб'єкта підприємницької діяльності на інтелектуальну власність.

Витрати на купівлю торгового патенту компенсують (зменшують) витрати із сплати до бюджету податку на прибуток, але не замінюють такі виплати. Отже, сплата вартості торгового патенту є авансовою компенсацією витрати із сплати до бюджету податку на прибуток. Але якщо підприємство не має у відповідному звітному податковому періоді суми податку на прибуток, нарахований для сплати до бюджету, то це не звільняє підприємство від списання вартості торгового патенту в такому звітному податковому періоді.)

Торговий патент повинен бути відкритим і доступним для огляду: на фронтальній вітрині магазину, а в разі її відсутності — біля касового апарату.

Торговий патент є чинним на території органу, який здійснив реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності чи з яким погоджено місцезнаходження його структурного (відокремленого) підрозділу за місцем видачі торгового патенту цьому суб'єкту.

Сертифікація – це один з ефективних методів, що дозволяють на підставі випробувань продукції у спеціалізованих лабораторіях (центрах) забезпечити захист прав споживача шляхом надання йому достовірної та об'єктивної інформації про її властивості, характеристики і відповідність стандартам.

Сертифікат якості – один з найбільш поширених супровідних документів, які засвідчують якість товару, містить показники якості, технічні характеристики, передбачені договором. Видається як правило, підприємством-виробником або експортером. Складається в декількох примірниках, з яких один направляється з вантажем, другий пред'являється разом з рахунком та іншими документами для оплати.

11.3. Облік оприбуткування товарів

Здебільшого підприємства торгівлі купують товари для їх подальшої реалізації. В обліку товари можуть відображатися за роздрібними чи первісними цінами.

Придбання товарів, як правило, оформлюється договором, який складається між постачальником та покупцем. У договорі обумовлюється номенклатура і вартість товару, термін поставки та термін оплати, а також зобов'язання, які несуть підприємства.

Надходження товарів відображається на підставі накладних, товарно-транспортних накладних типової форми.

Якщо товар надійшов у справній тарі, то його приймання має бути здійснене:

- за вагою бруто і кількістю місць товару – в момент одержання від постачальника, розвантаження транспортних засобів, розкриття опломбованих транспортних засобів або контейнерів;

- за вагою нетто і кількістю одиниць у момент розкриття тари або упаковки, але не пізніше 10 днів. Товар, який швидко псується, має бути прийнятий не пізніше 24 годин з моменту його одержання.

Товар, що надійшов у справній тарі, приймається за якістю і комплектністю, як правило, на складі підприємства оптової торгівлі (покупця). Товар може бути прийнято за якістю і на складі постачальника, якщо це передбачено умовами договору.

Облік товарів підприємствами оптової торгівлі на складі ведеться за купівельними цінами. Розглянемо відображення операцій щодо руху товарів в обліку.

- Перша подія надходження товарів:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Оприбуткований товар за купівельною вартістю	28	631
2.	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	641	631
3.	Оплачений отриманий товар	631	311

- Перша подія оплата

1.	Здійснена оплата за товар	371	311
2.	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	641	644
3.	Оприбуткований товар за купівельною вартістю	281	631
4.	Списано суму раніше нарахованого податкового кредиту	644	631
5.	Відображено зарахування заборгованостей	631	371

Якщо доставку товару було здійснено підприємством-

продавцем або сторонньою організацією (автотранспортним підприємством), то на суму виявленої нестачі підприємством-покупцем пред'являється претензія на адресу таких постачальників. Якщо доставка товару здійснювалася власним транспортом підприємства-покупця, то вся відповідальність за нестачу матеріальних цінностей покладається на відповідальну особу такого підприємства.

При одержанні товару на склад сума нестачі, що трапилася в дорозі в межах норм природного убутку, включається до первісної вартості такого товару. В цьому випадку претензія до постачальника не пред'являється.

ПРИКЛАД. Підприємство здійснило передоплату і отримало товари від постачальника. За умовами договору доставка товарів здійснюється підприємством-продавцем. Згідно із супровідними документами кількість матеріалу становить 1000 одиниць. Вартість 1 одиниці – 24 грн. (у тому числі ПДВ – 4 грн.). Договірна вартість – 24000грн. у тому числі ПДВ – 4000грн

Розглянути ситуацію, коли підприємство визнало заборгованість безнадійною.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1.	Відображено передоплату за товар	371	311	24000
2.	Відображено суму податкового кредиту щодо ПДВ	641	644	4000
3.	Отримано товари	281	631	17000
4.	Списано суму податкового кредиту	644	631	3400
5.	Відображено зарахування заборгованості а частині фактичного одержання товарів	631	371	20400
6.	Відображено суму нестачі	072		3600
7.	Відображено коригування суми податкового кредиту (методом “червоне сторно”)	641	644	600

8.	На витрати списано суму нестачі, визнану безнадійною	947	371	3600
9.	Списано витрати, пов'язані з нестачею матеріалів	791	947	3600

Якщо є впевненість у тому, що нестачу буде відшкодовано, то суму нестачі можна відобразити як суму заборгованості за претензіями без списання на витрати. Якщо при цьому було здійснено передоплату за товари, то сума податкового кредиту в цьому випадку не зменшується.

Якщо підприємство не впевнене в тому, що суму нестачі буде колись погашено, то така нестача списується на витрати звітного періоду з одночасним відображенням заборгованості на позабалансовому рахунку. При цьому коригується сума раніше відображеного податкового кредиту щодо ПДВ. Якщо з'являється ймовірність погашення суми нестачі постачальником матеріальних цінностей, то а обліку на суму такої нестачі визнається дохід і сума заборгованості списується із позабалансового рахунку.

11.4. Облік реалізації товарів

Поряд з оцінкою придбаних товарів підприємство торгівлі також здійснює оцінку вибуття товарів, тобто визначення собівартості проданих товарів.

Оцінка товарів, які вибувають, може проводитися за такими методами:

- за собівартістю перших за часом надходження запасів (FIFO);
- за середньозваженою собівартістю;
- за цінами продажу;
- за нормативними витратами;
- за ідентифікованою собівартістю відповідної одиниці запасів.

Для оцінки вартості вибулих товарів, які мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовують тільки один із наведених вище методів. Так, для дорогих товарів можна обрати метод ідентифікованої собівартості для товарів, рівень націнки яких відрізняється від рівня націнки товарів основної маси – середньозваженої собівартості, а для решти товарів - метод цін

продажу.

Найбільш поширеним методом, який застосовується підприємствами торгівлі при вибути товарів, є метод цін продажу.

Відповідно до П(С)БО 9 “Запаси” цей метод застосовують підприємства, які мають змінювану номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торгової націнки. Метод за цінами продажу може успішно застосовуватися окремо до кожної групи товарів з приблизно однаковою націнкою. Для кожної групи товарів буде обчислюватися окремий відсоток торгової націнки.

Для обліку торгової націнки планом рахунків передбачено пасивний субрахунок 285 „Торгова націнка”.

Списання за розрахунками суми торгової націнки на реалізовані товари відображається за дебетом субрахунка 285 і кредитом субрахунків 281 і 282. У звітність включається згорнуте за всіма субрахунками сальдо рахунку 28.

При використанні методу цін продажу собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари. Сума торговельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажної (роздрібною) вартості реалізованих товарів і середнього відсотка торгової націнки.

Середній відсоток торгової націнки визначається діленням суми залишку торгових націнок на початок звітного місяця і торгових націнок у продажній вартості отриманих у звітному місяці товарів на суму продажної (роздрібною) вартості залишку товарів на початок звітного місяця і продажної (роздрібною) вартості отриманих у звітному місяці товарів.

Різниця між продажною і купівельною вартістю товарів у торговельного підприємства складається з торгової націнки та податку на додану вартість (ПДВ), який сплачено постачальникам при купівлі товарів. Хоча суму ПДВ відображають як податковий кредит, однак його включають одночасно до продажної ціни товарів, оскільки останню визначають з урахуванням ПДВ, тобто вже як податкових зобов'язань.

Наведемо приклад розрахунку вартості вибуття запасів методом ціни продажу (див. приклад). Розподіляючи транспортно-заготівельні витрати оптової торгівлі, береться до уваги первісна вартість запасів, у роздрібній – продажна вартість.

Операції з продажу в торгівлі максимально наближені до

аналогічних операцій у виробничій сфері діяльності. У торгівлі

ПРИКЛАД. Розрахунок вартості вибуття запасів методом ціни продажу

№ п/п	Назва товарів	Залишок на початок місяця			Надходження					
		К-ть	Продажна вартість	Націнка	Дата	Кількість	Ціна придбання	Собівартість придбання	Націнка	Продажна вартість
1.	Товар 1				03.02	12	10,0	120,0	32,0	152,0
2.	Товар 2				05.02	18	15,0	270,0	64,0	334,0
3.	Товар 3				11.02	23	22,0	506,0	165,0	671,0
Разом						53		896,0	261,0	1157,0

Горизонтальне продовження таблиці

Вибуття						Залишок на кінець місяця			
Дата	Кількість	Ціна	Продажна вартість	Націнка	Собівартість	Кількість	Продажна вартість	Націнка	Собівартість
06.02	6	11,0	66,0			6	86,0		
12.02	10	16,2	162,0			5	172,0		
25.02	14	23,5	329,0			9	342,0		
	30		557,0	24,69	532,31	20	600,0	236,31	363,69

Розрахунок суми торговельної націнки на суму реалізації товару за січень місяць

1) Визначення середнього відсотка торговельної націнки

$$\text{Середній відсоток торговельної націнки} = \frac{261}{1157} \times 100 = 22,56$$

2) Визначення суми торговельної націнки

$$\text{Торговельна націнка} = 557,0 \times 22,56 = 24,69$$

$$\text{Відповідно, собівартість реалізованих товарів} = 557,0 - 24,69 = 532,31$$

дохід дорівнює продажній вартості мінус ПДВ і акцизний податок. Витрати торговельного підприємства являють собою собівартість проданих товарів плюс витрати обігу.

У бухгалтерському обліку і фінансовій звітності доходи та витрати відображаються в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Облік витрат і доходів ведеться, а звітність складається на підставі принципу нарахування.

11.5 Облік доходів і витрат від реалізації товарів

Облік доходів здійснюється відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід». У свою чергу, розкриття інформації в обліку про витрати здійснюється згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Операції з продажу в торгівлі максимально наближені до аналогічних операцій у виробничій сфері діяльності.

В торгівлі дохід дорівнює продажній вартості мінус ПДВ і акцизний податок. Витрати торговельного підприємства являють собою собівартість проданих товарів плюс витрати обігу.

У бухгалтерському обліку і фінансовій звітності доходи та витрати відображаються в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Облік витрат і доходів ведеться, а звітність складається на підставі принципу нарахування.

У бухгалтерському обліку реалізацію товарів можна відобразити слідуючими проведеннями.

Такий підхід відображення реалізації товарів (у роздрібній торгівлі) на рахунках бухгалтерського обліку притаманний торгівлі у комерційних закладах (магазинах).

№ п/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
Облік реалізації товарів в оптовій торгівлі			
Перша подія - відвантаження товару			
1.	Відображено відвантаження товару покупцю	361	702
2.	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	702	641
3.	Списано дохід від продажу товару	702	791

4.	Списано вартість проданого товару, визначену за методом ідентифікованої собівартості або за методом середньозваженої собівартості	902	281
5.	Списано транспортні витрати	902	28/ТЗВ
6.	Відображено витрати в частині собівартості проданого товару	791	902
7.	На поточний рахунок надійшла оплата за товар	311	361
Перша подія — оплата товару			
1.	Отримано попередню оплату за товар	311	681
2.	Відображено податкові зобов'язання щодо ПДВ	643	641
3.	Відвантажено товар	361	702
4.	Списано суму раніше відображених податкових зобов'язань	702	643
5.	Відображено дохід від продажу товару	702	791
6.	Відображено зарахування заборгованостей	681	361
7.	Списано вартість проданого товару	902	281
8.	Списано транспортні витрати	902	28/ТЗВ
9.	Відображено витрати в частині собівартості проданого товару	791	902
Облік реалізації товарів у роздрібній торгівлі			
1.	Реалізовано товари покупцям	301	702
2.	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	702	641
у кінці місяця			
3.	Сторновано або списано торговельну націнку	282 285	285 282
4.	Списано купівельну вартість реалізованих товарів	902	282
5.	Списано дохід від реалізації товарів	702	791
6.	Списано собівартість реалізованих товарів	791	702

Але такий вид запасів як товари притаманні і закладам ресторанного господарства, які у свою чергу здійснюють торгово-виробничу діяльність. Крім так званого *торгового підходу* відображення реалізації товарів та списання торговельної націнки, що наведений вище, існують ще торгово-виробничий підхід та виробничий.

За *торгово-виробничого підходу*, сировину обліковують на рахунку 28 "Товари". Якщо у ресторані є комора (склад) і вирішено тут вести облік за цінами продажу, то при надходженні продуктів нараховують націнку *Дт 281 Кт 285*.

Собівартість продукції закладу формують на рахунку 23 “Виробництво”. Якщо націнку не нараховували на вартість сировини під час її оприбуткування (тобто облік у коморі ведуть за покупними цінами), то її нараховують у момент передачі продуктів на кухню (*Дт 23 Кт 285*). Тобто за дебетом 23 рахунку показують вартість продуктового набору за цінами продажу.

Реалізуючи продукцію кухні, її собівартість, сформовану на рахунку 23, списують у дебет субрахунку 902 “Собівартість реалізованих товарів”, а націнку списують методом “сторно” проводкою *Дт 281 або 23 Кт 28*.

За **виробничого підходу** облік сировини заклади ресторанного господарства ведуть на субрахунку 201 “Сировина і матеріали”. Також можуть використовувати рахунок 28 для закупних товарів, які продаються без будь-якої технологічної обробки. На рахунку 23 “Виробництво” формують виробничу собівартість продукції.

Якщо на підприємстві об’єктом витрат обрану всю виготовлену за період продукцію, то всі непрямі виробничі витрати (амортизація виробничого обладнання, зарплата виробничого персоналу, електроенергія, вода) можна обліковувати на окремому субрахунку 23, а наприкінці місяця списати в дебет субрахунку 901 “Собівартість реалізованої готової продукції”.

Однак, якщо аналітичний облік виробництва організовано за видами (групами) продукції, виникає необхідність застосовувати рахунок 91 “Загальновиробничі витрати”.

На рахунках бухгалтерського обліку послідовність відображення господарських операцій за використання торгово-виробничого та виробничого методів наведено у таблиці.

№ п/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
Облік за товарно-виробничим методом			
1.	Оприбутковано сировину (продукти) у комору	281	631
2.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631
3.	Оплачено рахунки постачальника	631	311
4.	Передано продукти на кухню	23	281
5.	Відображено націнку на вартість сировини	23	285
6.	Відображено суму ПДВ у продажній вартості	23	285

	продукції		
7.	Реалізовано готову продукцію та отримано оплату	301	702
8.	Нараховано суму податкового зобов'язання з ПДВ	702	641
9.	Списано собівартість реалізованої продукції	902	23
10.	Списано торгіву націнку (методом сторно)	23	285
Облік за виробничим підходом			
1.	Оприбутковано сировину (продукти) у комору	201	631
2.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631
3.	Оплачено рахунки постачальника	631	311
4.	Передано продукти на кухню	23	201
5.	Реалізовано продукцію ресторану	301	701
6.	Нараховано суму податкового зобов'язання з ПДВ	701	641
7.	Списано виробничу собівартість продукції	901	231
8.	Відображено витрати на зарплату працівників кухні та нарахування на неї, амортизація виробничого обладнання, супутні матеріали, комунальні послуги на обслуговування приміщення кухні	91	66, 65, 13, 20, 22, 377

Для відображення витрат обігу (витрат періоду) торговельними підприємствами використовуються такі рахунки:

- 92 «Адміністративні витрати», де відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням підприємством;

- 93 «Витрати на збут», на якому відображаються всі витрати торговельного підприємства, крім загальногосподарських і фінансових витрат;

- 94 «Інші витрати операційної діяльності», де відображаються інші витрати, що не знайшли свого відображення на рахунках 90 - 93. На цьому рахунку відображаються суми уцінки, нестачі товарів та курсові різниці внаслідок відображення валютних операцій;

- 95 «Фінансові витрати». На цьому рахунку підприємство торгівлі відображає витрати, пов'язані з виплатою відсотків за кредит, інші витрати, пов'язані із залученням позикового капіталу.

В торговельній діяльності рахунки класу 8 використовуються для відображення витрат обігу.

При формуванні витрат обігу слід дотримуватись вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16

«Витрати», а саме в частині визначення складу таких витрат. Наведено в табличній формі відображення господарських операцій, пов'язаних з витратами обігу на торговельному підприємстві що найчастіше зустрічаються:

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
З використанням рахунків класу 8			
1.	Списано допоміжні матеріали, паливо, інші матеріали	80	20
2.	Нараховано заробітну плату	81	66
3.	Нараховано суму відрахувань на соціальні заходи	82	65
4.	Нараховано амортизацію на основні фонди і нематеріальні активи	83	13
5.	Відображено інші витрати	84	28, 63
6.	Відображено нарахування відсотків за банківський кредит	95	50, 60
7.	Відображено «закриття» рахунків класу 8:		
	- у частині адміністративних витрат	92	80, 81, 82, 83
	- у частині витрат на збут	93	80, 81, 82, 83
	- у частині інших витрат	94	84
8.	Списано витрати обігу на фінансовий результат	791	92, 93, 94, 95
Без використання рахунків класу 8			
1.	Списано допоміжні матеріали, паливо, інші матеріали	93, 92	20
2.	Нараховано заробітну плату	93, 92	66
3.	Нараховано суму відрахувань на соціальні заходи	93, 92	65
4.	Нараховано амортизацію на основні фонди і нематеріальні активи	93, 92	13

5.	Відображено інші витрати	94	28, 63...
6.	Відображено нарахування відсотків за банківський кредит	95	50, 60...
7.	Списано витрати обігу на фінансовий результат	791	92, 93, 94, 95

Формування витрат обігу у торгівлі відбувається по дебету субрахунку 791 «Результат основної діяльності». При цьому групування витрат обігу може відбуватися двома способами.

Способи формування витрат періоду

При першому способі на субрахунку 92 «Собівартість реалізованих товарів» відображається балансова вартість товарів, що реалізуються, інші витрати обігу формуються на рахунках витрат звітного періоду: 92, 93, 94, 95. Такий спосіб формування витрат зображений на рис. 19.2. Інший спосіб ґрунтується на положеннях Інструкції про застосування Плану рахунків, затвердженої наказом Мінфіну України від 30.11.99 р. № 291 у частині, що стосується призначення рахунку 23 «Виробництво», а саме: цей рахунок призначений, крім усього іншого, для узагальнення інформації про витрати підприємств торгівлі, постачання і збуту – на здійснення діяльності з продажу товарів.

Фундаментальною підставою для реалізації цього способу обліку витрат обігу у торгівлі є той факт, що з економічної точки зору витрати обігу у торгівлі мають продуктивний характер – вони беруть участь у створенні доданої вартості.

Таким чином, рахунок 23 «Виробництво» призначений для формування «виробничої» собівартості у торгівлі, яка містить у собі балансову вартість реалізованих товарів (прямі матеріальні витрати), витрати на оплату праці продавців (прямі витрати на оплату праці), податки, збори та обов'язкові платежі, що входять до виробничої собівартості товарів (інші прямі витрати): комунальний податок, плата за землю, податок з власників транспортних засобів. Інші витрати обігу враховуються на рахунках 92, 93, 94, 95 (витрати звітного періоду).

Контрольні запитання до теми

1. Поняття товарів згідно П(с)БО 9.
2. Сутність поняття дебіторська заборгованість.
3. Що таке торговельна націнка і як вона обліковується?

4. Характеристика рахунку 28.
5. Методи оцінки товарів.
6. Документальне відображення руху товарів.
7. Синтетичний та аналітичний облік товарів.

ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 3. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ КОШТІВ ТА РОЗРАХУНКІВ ЯК ОБ'ЄКТІВ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ

ТЕМА 12. ОБЛІК КОШТІВ ТА ГОТІВКОВИХ РОЗРАХУНКІВ

1. *Теоретичні аспекти готівкових розрахунків та обліку каси*
2. *Порядок оформлення готівкових операцій*
3. *Порядок ведення касової книги та обов'язки касира*
4. *Порядок визначення строків здавання готівкової виручки (готівки) та розрахунку ліміту каси*

12.1. Теоретичні аспекти готівкових розрахунків

Підприємства (підприємці), які відкрили поточні рахунки в банках і зберігають розрахунки за своїми грошовими зобов'язаннями, що виникають у господарських відносинах, пріоритетною в безготівковій формі, а також у готівковій формі (з дотриманням чинних обмежень) у порядку, встановленому законодавством України.

Гранична сума готівкового розрахунку одного підприємства (підприємця) з іншим підприємством (підприємцем) протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами встановлюється відповідною постановою Правління Національного банку України, на сьогодні – 10000 грн. Платежі понад зазначену граничну суму проводяться виключно в безготівковій формі. Кількість підприємств (підприємців), з якими здійснюються розрахунки, протягом дня не обмежується.

Готівка – валюта України та іноземна валюта у вигляді грошових коштів (грн, коп. і т.д.). Згідно НП(с)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” під **грошовими коштами**

розуміють готівку, кошти на рахунках у банку та депозитах до запитання.

Каса – приміщення або місце здійснення готівкових розрахунків, а також приймання, видачі, зберігання готівкових коштів, інших цінностей, касових документів. Під касою також розуміють всю сукупність готівки та грошових документів, що є у підприємствах. В касі можуть зберігатись цінні папери, грошові документи, які є **бланками суворої звітності**: трудові книжки і вкладні листи до них, квитанції дорожніх листів автотранспорту, оплачені путівки в санаторії, поштові марки, проїзні квитки, бланки акцій.

Крім “каси” існує поняття **операційна каса**. Для операційної каси не обов’язково виділяти спеціальне ізольоване приміщення. Вона може знаходитись в торговому залі, салоні, кіоску. В операційній касі знаходиться належним чином зареєстрований реєстратор розрахункових операцій (РРО), через який і здійснюється приймання виторгу. Операційна каса не призначена для зберігання готівки. У скриньці РРО після виконання обнуляючого звіту, може залишатись готівка – розмінна монета. Посадова матеріально-відповідальна особа, яка завідує касою називається **касиром**. Він призначається наказом керівника, після чого касиром укладається договір про повну матеріальну відповідальність за збереження прийнятих цінностей. Касу може вести бухгалтер, але про це треба повідомити установу банку.

Обладнання каси

1. Каса повинна знаходитись між поверхами багатоповерхового будинку.

2. Вся готівка зберігається у вогнетривких металевих шафах, в окремих випадках у звичайних і комбінованих шафах, які після роботи каси замикаються ключем і опечатуються сургучною печаткою касира. Ключі від металевих шаф і печатки зберігаються у касирів, яким забороняється передавати їх стороннім особам бо виготовляти невраховані дублікати. Враховані дублікати зберігаються у керівників в опечатаних касирами пакетах, ящиках. Не рідше одного разу у квартал спеціальна комісія перевіряє наявність ключів. У разі виявлення втрати керівних підприємства повідомляє про це органам внутрішніх справ і міняє замки.

3. Шафи вмонтовані в стіни або прикріплені до підлоги;

4. Стіни та підлоги каси мають бути капітальні;

5. Каса повинна замикатись на двоє дверей: зовнішні (дощаті, внутрішні врізані замки); внутрішні (сталеві ґрати з вікном, навісний замок у бік внутрішнього розміщення каси, металевий засув).

Під час роботи каси касир зачинається із середини, сторонні особи у приміщення каси не допускаються. Якщо касир прийшовши на роботу помітив зірвані замки чи пошкоджені двері необхідно негайно повідомити органи и внутрішніх справ. Якщо касир не прийшов на роботу без попередження керівником необхідно здійснювати засоби до його розшуку.

Для узагальнення інформація про наявність та рух грошових коштів в касі підприємства використовують рахунок 30 “Готівка”.

Рахунок 30 “Готівка” має такі субрахунки:

301 “Готівка в національній валюті”

302 “Готівка в іноземній валюті”.

Уся готівка, що надходить до кас, має своєчасно (у день одержання готівкових коштів) та в повній сумі оприбуткування. Суми готівки, що оприбутковуються, мають відповідати сумам, визначеним у відповідних касових (розрахункових) документах.

Виходячи з потреби прискореного обігу готівкових коштів і своєчасного їх надходження до кас банків для підприємств, що здійснюють операції з готівковою в національній валюті, установлюється ліміт каси та строки здавання готівкової виручки (готівки). Банкам і підприємцям ліміт каси та строки здавання готівкової виручки (готівки) не встановлюється.

Підприємства мають право зберігати у своїй касі готівку, одержану в банку для виплат, що належать до фонду оплати праці, а також пенсій, стипендій, дивідендів (доходу), понад установлений ліміт каси протягом трьох робочих днів, уключаючи день одержання готівки в банку. Суми готівки, що одержані в банку і не використані за призначенням протягом установлених вище строків, повертаються підприємством до банку не пізніше наступного робочого дня банку або можуть залишатися в його касі (у межах встановлено ліміту).

Видача готівкових коштів під звіт на закупівлю сільськогосподарської продукції за заготівлю вторинної сировини, крім металобрухту, дозволяється строк не більше 10 робочих днів від дня видачі готівкових коштів під звіт, а на всі інші виробничі

(господарські) потреби на строк не більше двох робочих днів, укладаючи день отримання готівкових коштів під звіт.

Якщо підзвітній особі одночасно видана готівка як на відрядження, так і для вирішення в цьому відрядженні виробничих (господарських) питань (у тому числі для закупівлі сільськогосподарської продукції у населення на заготівлі вторинної сировини), то строк, на який видана готівка під звіт на ці завдання, може бути продовжено до завершення терміну відрядження.

Видача відповідній особі готівкових коштів під звіт проводиться за умови звітування нею в установленому порядку за раніше отримані під звіт суми.

Звітування за одержані під звіт готівкові кошти здійснюється відповідно до законодавства України.

Відображення обліку готівкових операцій здійснюється такими кореспонденціями:

№ п/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Одержано з поточного рахунка в національній валюті готівка для різних цілей	301	311
2.	Одержано готівку з поточного рахунка в іноземній валюті для виплати авансу з відрядження	302	312
3.	Надійшла в касу виручка за продукцію власного виробництва	301	701
4.	Надійшла до каси виручка за товари	301	702
5.	Надійшла до каси виручка за надані послуги	301	703
6.	Одержано готівку від покупців у рахунок оплати раніше відвантаженої продукції товарів (робіт, послуг)	301, 302	361,362
7.	Повернуто до каси невикористані підзвітні суми	301, 302	372
8.	Одержані до каси гроші від винних осіб за відшкодування завданих підприємству збитків	301	375
9.	Отримано готівкою до каси внесок до статутного фонду	301	46
10.	Одержана готівка до каси за перепродані акції власної емісії або за продану частину власника в капіталі підприємства	301	45

11.	Оприбутковано до каси фінансову довгострокову допомогу на зворотній основі	301, 302	55
12.	Надійшла готівка в рахунок погашення раніше одержаних векселів	301, 302	341,342
13.	Одержані до каси суми в рахунок оплати за житлово-комунальні послуги	301	377
14.	Одержано готівку від покупців за продані необоротні активи	301	342
15.	Одержані до каси суми в рахунок погашення заборгованості за позичками на індивідуальні потреби	301	163, 371
16.	Одержані до каси суми в рахунок погашення раніше списаної дебіторської заборгованості	301	716
17.	Оприбутковано до каси готівку від внутрішніх підрозділів, що мають окремі баланси	301	683
18.	Надійшла до каси готівка від дочірніх підприємств	301	682
19.	Одержані до каси гроші від винних осіб за відшкодування завданих підприємству збитків	301	375
20.	Оприбутковано до каси фінансову довгострокову допомогу на зворотній основі	301, 302	55
21.	Надійшла готівка в рахунок погашення раніше одержаних векселів	301, 302	341,342
22.	Одержані до каси суми цільового фінансування	301	48
23.	Одержані до каси платежі в рахунок доходів майбутніх періодів (орендна плата, за комунальні послуги тощо)	301	69
24.	Оприбутковані надлишки готівки, виявлені під час інвентаризації каси	301	719
25.	Видано готівку під звіт працівникам підприємства для відрядження та на здійснення інших господарських операцій	372	301, 302
26.	Внесена готівка з каси підприємства на його банківські рахунки (виручка, депонована зарплата і т. ін.)	311, 312	301,302
27.	Виплачені з каси депоненти акціонерам, засновникам та іншим власникам корпоративних прав	671	301
28.	Виплачено з каси (переказано через відділення зв'язку) утримані суми за виконавчими листами (аліменти тощо)	685	301
29.	Виплачено з каси раніше депоновану заробітну плату	662	301

30.	Видана з каси працівникам підприємства позичка на індивідуальні потреби (короткострокова, довгострокова)	327, 631	301
31.	Погашені готівкою раніше видані короткострокові векселі	621	301
32.	Передана з каси готівка інкасатору	333	301
33.	Відображено нестачу готівки в касі за результатами інвентаризації	947	301

12.2. Порядок оформлення готівкових операцій

Касові операції оформляються касовими ордерами, видатковими відомостями, розрахунковими документами, документами за операціями із застосуванням платіжних карток, іншими касовими документами, які згідно із законодавством України підтверджували факт продажу товарів, надання послуг, отримання готівкових коштів.

Приймання готівки в каси проводяться за прибутковими касовими ордерами, підписаними головним бухгалтером або особою, уповноваженою керівником підприємства.

Про приймання підприємствами готівки в касу за ПКО видається засвідчена відбитком печатки цього підприємства квитанція за підписами головного бухгалтера.

Видача готівки з кас проводиться за видатковими касовими ордерами або видатковими ордерами. Документи на видачу готівки мають підписувати керівник і головний бухгалтер. Для виведення готівки в касі не приймаються ВКО або видаткові відомості, в яких видача готівки з каси не підтверджена підписом одержувача.

Якщо видача готівки проводиться за довіреностями, оформленою у встановленому порядку згідно із законодавством України, у тому числі й особи, що не має змоги у зв'язку з хворобою або інших поважних причин поставити підпис власноручно, то в тексті ордера після прізвища, імені та по батькові одержувача готівки бухгалтер зазначає прізвище, ім'я та по-батькові особи, якій довірено одержати готівку. У разі видачі готівки за видатковою відомістю перед підписом про одержання грошей касир робить у ній запис “За довіреністю”.

Приймання одержаної з банку готівки в касу та видачу готівки з каси для здавання її до банку оформляються відповідними касовими ордерами з відображенням такої касової операції в

касовій книзі.

Виплати, пов'язані з оплатою праці, проводяться касиром підприємства або за ВКО на кожного одержувача чи видатковими відомостями. На титульній сторонці видаткової відомості робиться дозвільний напис про видачу готівки з підписами керівника і головного бухгалтера або осіб, уповноважених керівником, із зазначенням строків видачі готівки і суми. Після закінчення встановлених строків виплат, пов'язаних з оплатою праці за видатковими відомостями, касир зобов'язаний:

- у видатковій відомості проти прізвища осіб, яким не здійснено виплату, поставити напис “Депоновано”;
- скласти реєстр депонованих сум;
- у кінці видаткової відомості зазначити фактично виплачену суму та неoderжану суму виплат підлягає депонуванню;
- здійснити відповідний запис у касовій книзі згідно з вписаним бухгалтерією ВКО на фактично видану суму за видатковою відомістю.

Прибуткові та видаткові касові ордери до передавання в касу реєструються бухгалтером у журналі реєстрації прибуткових та видаткових касових документів, який ведеться окремо за прибутковими та видатковими операціями.

Касові документи після складання касиром звіту та оброблення цього звіту комплектується в хронологічному порядку, нумерується, переплітаються в окремі папки та зберігаються відповідно до законодавства України відповідальною особою, на яку керівником покладено обов'язок щодо їх зберігання.

12.3. Порядок ведення касової книги та обов'язки касира

Усі надходження і видачу готівки в національній валюті підприємства відображають у касовій книзі. Кожне підприємство, що має касу, веде одну касову книгу для обліку операцій з готівкою в національній валюті.

Аркуші касової книги мають бути пронумеровані, прошнуровані та скріплені відбитком печатки підприємства. Кількість аркушів в касовій книзі засвідчується підписами керівниками і головного бухгалтера підприємства.

Записи в касовій книзі здійснюється у двох примірниках (через копіювальний папір) чорнилом темного кольору або

кульковою ручкою. Перші примірники, що є невідривною частиною аркуша касової книги – “Вкладні аркуші касової книги”, залишаються в касовій книзі. Другий примірник, що є відривною частиною аркуша касової книги – “Звіт касира”, є документом, за яким касири звітують щодо руху грошей в касі. Перші і другі примірники мають однакові номери. Виправлення в касовій книзі, як правило, не допускаються. Якщо виправлення зроблені, то засвідчується підписами касира, а також головного бухгалтера або особи, що його засвідчує.

Щоденно в кінці робочого дня касир 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 чистого касової книги, з прибутковими і видатковими касовими ордерами під підпис у касовій книзі.

Касир відповідно до законодавства України несе повну матеріальну відповідальність за збереження всіх матеріальних цінностей. Касиру забороняється передовіряти виконання дорученої йому роботи іншим особам.

З метою контролю за схоронністю готівкових коштів на підприємствах проводяться інвентаризація кас. Для проведення інвентаризації каси, що має здійснюватися згідно з наказом керівника, призначається комісія, яка після закінчення інвентаризації каси складає акт про результати інвентаризації наявних коштів.

Комісія перевіряє наявність коштів шляхом повного перерахування всіх готівкових коштів, що є в касі, цінних паперів, чекових книжок тощо. Акт складається в двох примірниках і підписується членами інвентаризаційної комісії та матеріально відповідальною особою. Один примірник акта передається до бухгалтерії підприємства, другий – залишається у матеріально відповідальної особи.

12.4. Порядок визначення строків здавання готівкової виручки (готівки) та розрахунку ліміту каси

Строки здавання підприємствами готівкової виручки для їх зарахування на рахунки в банках визначається підприємством і встановлюються за погодженням з відповідним банком відповідно

до таких вимог:

а) для підприємств, що розташовані в населених пунктах, де є банки, – щодня;

б) для підприємств, у яких час закінчення роботи дня, що встановлений правилами внутрішнього трудового розпорядку і графіками змінності відповідно до законодавства України, не дає змоги забезпечити здавання готівкової виручки в день їх надходження, – наступного за днем надходження готівкової виручки до каси дня;

в) для підприємств, що розташовані в населених пунктах, де немає банків, – не рідше ніж один раз на п'ять робочих днів.

Встановлення ліміту каси проводиться самостійно на підставі розрахунку встановлення ліміту залишку готівки в касі, що підписується головним бухгалтером та керівником підприємства. До розрахунку приймається строк здавання підприємством готівкової виручки для їх зарахування на рахунки в банках, визначений відповідним договором банківського рахунку. Для кожного підприємства та його відокремленого підрозділу складається окремий розрахунок встановлення ліміту залишку готівки в касі.

Установлення ліміт каси затверджується внутрішніми наказами підприємства. Для відокремлених підрозділів ліміт каси встановлюється і доводиться до їх відома відповідними внутрішніми наказами підприємства.

Якщо підприємством ліміт каси не встановлено, то ліміт такої каси вважається нульовим. У цьому разі вся готівка, що перебуває в його касі на кінець робочого дня і не здана підприємством відповідно до вимог цього Положення, вважається понадлімітною.

Контрольні запитання до теми

1. Якими нормативними документами регулюється готівковий обіг в Україні?

2. Сутність понять валюта України, іноземна валюта, грошові кошти, готівка.

3. Що бухгалтер розуміє під поняттям каса?

4. Обладнання, організація роботи каси. Поняття ліміту залишку готівки каси.

5. Перерахуйте грошові документи і особливості їх

заповнення.

6. Аналітичний облік коштів та грошових документів.
7. Порядок одержання чекових книжок.
8. Характеристика процесу ведення касової книги.
9. З чого складається звіт касира?
10. Документальне оформлення здачі готівки інкасатору.
11. Документи з оформлення обліку інших коштів.
12. Документальне підтвердження здачі готівки до банку.

ТЕМА 13. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК БЕЗГОТІВКОВИХ ОПЕРАЦІЙ

1. Основні поняття з обліку основних коштів на рахунках в банку

2. Синтетичний та аналітичний облік розрахунків на рахунках у банку

3. Документування господарських операцій на рахунках у банку

4. Відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку

5. Облік операцій з короткостроковими векселями та поточними фінансовими інвестиціями

5.1 Поняття векселів та поточних інвестицій

5.2 Облік операцій з короткостроковими векселями та поточними інвестиціями

13.1. Основні поняття з обліку основних коштів на рахунках в банку

Безготівкові розрахунки – це перерахування грошових коштів із рахунку підприємства платника на рахунок підприємства одержувача. Фінансовим посередником при цьому виступає банк.

Згідно законодавства України підприємства, організації, установи всіх форм власності повинні зберігати свої грошові кошти в установах банку.

Поточний рахунок – це рахунок підприємства відкриті в уповноваженій установі банку для зберігання грошових коштів та

проведення операцій по розрахунках підприємства (ПР).

Поточний валютний рахунок (ПВР) – може бути відкритий, як фізичним так і юридичним особам, як і нерезидентам, а також дипломатичним представникам та іноземним інвесторам.

Обслуговуючий банк – це банк у якому відкрито рахунки підприємства усіх форм власності, фізичних осіб суб'єктів підприємницької діяльності, банків та установ, та який здійснює для них на договірних умовах будь-які з операцій чи послуг передбачених законом України про банки та банківські установи.

В Україні не встановлено обмежень, щодо кількості ПР, які можуть відкривати юридичні та фізичні особи.

Порядок відкриття рахунків

Клієнти банку мають право відкривати лише один рахунок для формування статутного капіталу.

Якщо юридичною особою відкрито рахунок у банку, то у трьохденний термін установа банку повідомляє ДПП про місце знаходження юридичної особи. У випадку відкриття двох і більше поточних рахунків у національній валюті власного рахунку протягом трьох робочих днів з дня відкриття або закриття наступного рахунку визначає один із рахунків у національній валюті, як основний на якому буде обліковуватись заборгованість, що списується (стягується) у безспірному порядку і повідомляє номер цього рахунку ДПП, де він зареєстрований як платник податку.

Для відкриття ПР підприємства подають установам банків такі документи:

1) Заява на відкриття рахунку встановленого зразка підписану керівником та головним бухгалтером, якщо в штаті немає такої посадової одиниці як головний бухгалтер чи особи, яка веде бухгалтерський облік та звітність, то заяву підписує тільки керівник.

2) Копію свідоцтва про державну реєстрацію органів виконавчої влади засвідчену нотаріально або органом, який видав це свідоцтво.

3) Копію статуту засвідчену нотаріально.

4) Копію документа, що підтверджує взяття підприємства на облік в ДПП засвідчену нотаріально або в ДПП.

5) Картку із зразками підписів осіб, яким надано право підпису завірену нотаріально та зразком відбитка печатки підприємства.

б) Довідку про реєстрацію в пенсійному фонді.

Суб'єкти підприємницької діяльності можуть використовувати чеки для розрахунків за товари, роботи та послуги. Для цього певна сума коштів депонується на спеціальний рахунок – **рахунок лімітованої чекової книжки** в межах цього ліміту підприємства виписують чеки постачальникам.

Чек – це цінний папір, який містить нічим не обумовлене розпорядження чекодавця банку провести платіж зазначеної в ньому суми чекоутримувача.

Учасниками чекового обігу виступають три особи: чекодавець, платник по чеку та чекоутримувач. Платником в чековому зобов'язанні може бути лише банк, де чекодавець має кошти.

Чек дійсний протягом 10 днів, не враховуючи дня його виписки.

Розрізняють **грошові** та **розрахункові** чеки.

Однією з форм розрахунків між підприємствами є акредитив, який застосовується для підвищення гарантованості оплати покупцем своїх зобов'язань. **Акредитив** – це доручення банку покупця, банку постачальника провести оплату за відвантажену продукцію, товар, надані послуги на підставах обумовлених в цьому дорученні.

Існує три форми акредитиву: безвідзивний підтверджений, безвідзивний непідтверджений, відзивний.

Установи банку можуть відкривати підприємствам карткові рахунки. **Картковий рахунок** – це банківський рахунок розпорядження, яким може здійснюватися за допомогою банківських платіжних карток.

13.2. Синтетичний та аналітичний облік розрахунків на рахунках у банку

Для обліку наявності та руху грошових коштів, які знаходяться на рахунках в банку, і які можуть бути використані для поточних операцій призначений рахунок 31 “Рахунки в банку”.

Рахунок має такі субрахунки:

- 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.*

На субрахунках 311 та 313 обліковуються рух коштів, що знаходяться в акредитивах на особових рахунках по вантажообігах і в чекових книжках. Синтетичний облік рахунку 31 ведеться в журналі ордері № 1 та відомості № 1 разом з 30 і 33 рахунком.

На кожен виставлений акредитив відкривають окремий аналітичний рахунок із зазначенням конкретного постачальника. Після відвантаження товару постачальник подає в своє відділення банку рахунок на відвантажену продукцію на підставі якого йому зараховують платіж із акредитивом.

Списання коштів в банку платника здійснюється на підставі одержаних від банку постачальника рахунків та доданих до них товарно-транспортних накладних.

13.3. Документування господарських операцій по рахунках у банках

Для здійснення операцій по поточних рахунках до банку подаються документи форми яких затверджені НБУ. Документи, що надходять до банку дійсні лише при наявності підписів ідентичних підписам в банківській картці.

Якщо будь-який реквізит не заповнений або заповнений з порушенням вимог, то банк не має права приймати такий документ до виконання. Крім того в розрахункових документах не допускаються різного роду виправлення. Незалежно від того хто вносить ці зміни клієнти чи банк.

Підприємства і фізичні особи при цьому несуть повну відповідальність за правильність внесених у розрахункові документи даних.

Надані в банк документи повинні мати такі реквізити: номер; номер поточного рахунку; ідентифікаційні коди підприємства відправника і підприємства одержувача грошових коштів; число, місяць, рік виписки.

Банк реєструє всі дійсні операції з надходження і списання коштів з поточного рахунку в спеціальній виписці з особового рахунку з наданням виправдовуючи документів, таким чином

виписка це фактично другий примірник особового рахунку підприємства відкритого банком.

Банківська виписка банку – документ, що видається банком підприємству і відображає рух грошових коштів на поточному рахунку. Обов'язковими позиціями у виписці для дати, номерів рахунків дебітора та кредитора, суми.

Бухгалтер при отриманні виписки проводить такі операції, які називаються **конттированою банківської виписки**. Ці операції включають такі, як: виписка нумерується, перевіряється наявність виправдовуючи документів на підставі яких зараховані чи списані кошти, перевіряється відповідність суми виправдовуючи документів на перерахування чи зарахування суми, проставляється кореспонденція рахунків у відповідності з проведеними операціями.

Зберігаючи гроші підприємства, банк вважає себе його боржником, тобто на цю суму має кредиторську заборгованість перед нами, тому залишки грошових коштів і надходження на поточний рахунок підприємства банк записує по Кт поточному рахунку, а зменшення свого боргу (списання, видачу коштів) по Дт.

Тобто за Дт виписки відображається списання грошових коштів з поточного рахунку (зменшується заборгованість банку перед власником рахунку), а за Кт – надходження коштів на поточному рахунку (збільшується заборгованість банку перед клієнтом банку).

На полях перевіреної виписки навпроти сум операцій і на документах, які додаються, проставляються коди кореспондуючих рахунків, а на документах вказуються порядкові номери запису у виписці. Ці дані необхідні для контролю за рухом коштів, автоматизації облікових робіт видачі довідок, перевірок і наступного збереження документів. Після цього на всіх доданих до виписки документів ставлять штамп *погашено*.

При готівкових розрахунках банківськими документами є: банківські чеки, об'яви на внесок готівки. У випадку безготівкових перерахувань: платіжне доручення, платіжні вимоги-доручення, розрахункові чеки, акредитиви, векселі.

При внесенні грошових коштів на рахунок в банку подається **об'ява на внесення готівки**. Виправдовуючим документом при цьому є відмічена банком квитанція, яка заповнюється разом з об'явою на внесок готівкою.

Платіжне доручення – є розпорядження обслуговуючому банку про перерахування визначеної суми на рахунок іншого підприємства оформлених на спеціальному банку.

Кожне підприємство має свою картотеку платіжних доручень на перерахування непрямих податків (ПДВ, акцизний збір) та збору до пенсійного фонду.

За бажанням, підприємство може вказати на платіжному дорученні **дату валютування** (де дата до якої бажано перераховувати вказану суму постачальникам). Проте період валютування не може перевищувати 3 робочих днів.

Платіжна вимога-доручення – це комбінований документ, що складається з двох частин. Верхня – вимога постачальника (одержувача коштів) безпосередньо до покупця оплатити вартість відпущеної йому за договором готової продукції, виконаних робіт, наданих послуг. Та нижньої – доручення платника своєму банку про перерахування з його рахунку визначеної суми.

Платіжна вимога-доручення заповнюється постачальником і передається покупцеві разом із відвантаженою продукцією. При отриманні цього документу за наявності коштів, покупець вказує прописом суму, що належить до сплати і код кожного рахунку. Якщо в момент отримання документу грошові кошти на рахунку відсутні в повному обсязі, то в міру їх поступлення виписуються платіжні доручення з посиланням на номер платіжної вимоги-доручення.

13.4 Відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку

Розраховуючись чеками використовують ті ж кореспонденції, що і при розрахунках акредитивами – для відкриття чекової книжки на суму перерахованих коштів складають проведення:

Дт 313 Кт 311

- чеки, що надійшли постачальнику в платіж за товари і послуги здають у банк. Суми за одержаними в банку лімітованих чекових книжках списуються в міру оплати виданих підприємству чеків, тобто в сумах погашення банком пред'явлених йому чеків згідно виписки з банку:

Дт 631 Кт 313

- рух коштів за чековими книжками виданих в підзвіт працівникам підприємства, для розрахунків із підприємствами кредиторями обліковуються на 63 або 685 (інші кредитори). І по аналітичному рахунку підзвітні особи за виданими їм книжках до рахунку 372:

Дт 372 Кт 685

- після подання підзвітними особами звіту складається проводка на суму використаних чеків:

Дт 685 Кт 372.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Погашено дебітором довгострокову заборгованість	31	16
2.	Передано готівку із каси в банк	31	30
3.	Оплачено покупцям раніше одержані товари, роботи, послуги	31	36
4.	Безоплатно одержані безготівкові кошти	31	42
5.	Передано акції власної емісії	31	45
6.	Одержано кошти цільового фінансування	31	48
7.	Одержано довгострокову позику банку	31	50
8.	Зараховано на рахунок в банку виручка від реалізації продукції.	31	70
9.	Передано гроші з банку в касу	30	31
10.	Передано гроші на придбання іншої валюти	33	31
11.	Повернуто передоплату покупцям	36	31
12.	Проведено передоплату на газети і журнали	39	31
13.	Погашено короткострокову позику банку	60	31
14.	Проведено розрахунки з постачальником	63	31
15.	Погашено заборгованість перед бюджетом	64	31
16.	Оплачено збори до фондів соцстрахування	65	31

17.	Перераховано суми зарплати на особисті рахунки працівників	66	31
18.	Перераховано дивіденди учасникам	67	31
19.	Розраховувались із іншими кредиторами за раніше надані послуги	68	31

5. Облік операцій з короткостроковими векселями та поточними фінансовими інвестиціями

5.1 Поняття векселів та поточних інвестицій

Короткострокові векселі – це векселі одержані в забезпечення дебіторської заборгованості, що виникла в ході нормального операційного циклу та заборгованості, що прямо непов'язана з операційною діяльністю за умови, що вексель повинен бути погашеним протягом 12 місяців з дати балансу.

Вексель – це боргове зобов'язання векселедавача (боржника) векселеотримувачу (дебітору) про виплату певної суми коштів до встановленої дати.

Векселі поділяються на прості та переказні. **Простий вексель** – це документ, що пов'язує між собою дві особи, **переказний** – три і більше.

Простий, стає переказним, коли в зобов'язанні між двома включається третя особа, тобто на його звороті ставиться її печатка, яка і означає переказання. Таких печаток може бути декілька. Такий напис називається **рядом переказання** або **індосаментом**.

Поточні фінансові інвестиції мають такі ознаки:

- встановлений строк їх погашення не перевищує 1 року;
- вкладення здійснені без наміру отримання доходу по них більше одного року.

5.2 Облік операцій з короткостроковими векселями та поточними інвестиціями

На рахунку 34 “Короткострокові векселі одержані” – ведеться облік заборгованості покупців, замовників та інших дебіторів за відвантажену продукцію, надані послуги, використані роботи забезпеченими векселями. Має такі субрахунки:

- 341 – Короткострокові векселі в національній валюті;

- 342 – Короткострокові векселі в іноземній валюті.

На рахунку 35 ведеться облік наявності та руху **поточних фінансових інвестицій та еквівалентів грошових коштів** (короткострокові, високоліквідні інвестиції, які вільно конвертуються (обмінюються) у певні суми грошових коштів і характеризуються незначним ризиком зміни вартості) у тому числі **депозитних сертифікатів** (свідоцтво банку про терміновий процентний внесок, що засвідчує право власника на одержання після встановленого терміну суми внеску та процентів по ньому).

- 351 – еквіваленти грошових коштів;
- 352 – інші поточні фінансові інвестиції.

Контрольні запитання до теми

1. Що таке безготівкові розрахунки?
2. Порядок відкриття рахунків.
3. Поняття чека та сутність чекових розрахунків.
4. Сутність акредитиву.
5. Характеристика рахунку 31.
6. Реквізити банківських документів.
7. Зміст банківської виписки.
8. Сутність контирування банківської виписки.
9. Відображення безготівкових операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

ТЕМА 14. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ІЗ ДЕБІТОРАМИ

1. *Визначення дебіторської заборгованості та методологічні засади обліку*
2. *Облік розрахунків із покупцями та замовниками*
3. *Облік резерву сумнівних боргів*
4. *Облік розрахунків із підзвітними особами*
 - 4.1. *Сутність розрахунків з підзвітними особами та завдання їх обліку*
 - 4.2. *Визначення службового відрядження та його законодавче регулювання*
 - 4.3. *Порядок видачі готівки під звіт*

4.4. Порядок документального оформлення підзвітних сум

4.5. Синтетичний та аналітичний облік розрахунків з підзвітними особами

14.1. Визначення дебіторської заборгованості та методологічні засади обліку

В процесі своєї діяльності кожне підприємство вступає у господарські відносини із постачальниками, працівниками, покупцями та іншими юридичними і фізичними особами. Ці відносини забезпечують нормальне функціонування підприємства. Господарські відносини регламентуються договорами. При встановленні господарських відносин між сторонами виникають певні права і зобов'язання. З юридичної точки зору ці права і зобов'язання виникають в момент укладення договору. На відміну від цього, в бухгалтерському обліку виникнення зобов'язань однієї сторони перед іншою відображається після здійснення однією із сторін дій, передбачених у договорі. Виникнення заборгованості пояснюється тим, що майже ніколи не співпадає момент виконання зустрічних зобов'язань. Як наслідок, в однієї сторони в складі господарських засобів виникає актив (тому, що існує ймовірність отримання майбутніх вигод) у вигляді дебіторської заборгованості, а в іншій - зобов'язання погасити цю заборгованість перед кредитором.

Принципи формування та обліку інформації про дебіторську заборгованість та вимоги щодо її розкриття у фінансовій звітності визначено у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку № 10 “Дебіторська заборгованість”. Усі інші нормативні акти Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку стосовно дебіторської заборгованості діють у частині, яка не суперечить П(С)БО 10 “Дебіторська заборгованість”.

Згідно П(С)БО 10 “Дебіторська заборгованість”, вказано, що дебіторська заборгованість може відноситися до складу активу, якщо існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод та може бути достовірно визначена її сума. Поточна дебіторська заборгованість визнається активом одночасно з визнанням доходу від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг та оцінюється за первісною вартістю.

Більш точноше момент виникнення дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги описується

П(с)БО 15 “Дохід”. Згідно цього стандарту дебіторська заборгованість являється активом, якщо виконуються наступні умови:

- покупцеві передані ризики й 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 доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Класифікація дебіторської заборгованості

У відповідності з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку дебіторська заборгованість поділяється на довгострокову і поточну.

Довгостроковою дебіторською заборгованістю визнається та, яка не виникає у ході нормального операційного циклу і буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу.

Отже, до цього виду дебіторської заборгованості відносять суми заборгованості, утворені через інвестиційну, фінансову діяльність підприємства, а також внаслідок надзвичайних подій. При цьому заборгованість має відповідати умові - строк погашення заборгованості складає більше дванадцяти місяців. Якщо ж очікуваний строк погашення менше року, ця заборгованість відноситься до поточної.

Поточною дебіторською заборгованістю визнається та, яка або виникає у ході нормального операційного циклу, або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу. Поточна дебіторська заборгованість в свою чергу поділяється на:

- заборгованість, яка пов'язана з реалізацією продукції, робіт, послуг;
- іншу дебіторську заборгованість.

Основним принципом поточної дебіторської заборгованості є величина сум цих двох видів дебіторської заборгованості. У підприємств, які займаються операційною діяльністю, як правило, заборгованість за реалізовану продукцію, роботи й послуги складає найбільшу частину всієї поточної дебіторської заборгованості. Виникнення іншої поточної дебіторської заборгованості пов'язане з діяльністю підприємства, яка забезпечує, або є

наслідком операційної діяльності. Суми іншої дебіторської заборгованості, як правило, є меншими від заборгованості покупців та замовників за відвантажену продукцію.

14.2. Облік розрахунків з покупцями та замовниками

Підприємства, які випускають продукцію у великих обсягах і зацікавлені у її швидкій реалізації або розширенні ринків збуту, можуть іти на поступки своїм покупцям щодо терміну оплати. Протягом терміну, початком виникнення якого вважається дата відпуску продукції, а кінцем – дата оплати покупцем раніше отриманої продукції, на підприємстві-постачальнику на суму реалізованої продукції буде існувати дебіторська заборгованість.

У бухгалтерському обліку для групування інформації про дебіторську заборгованість за товари, роботи і послуги призначений активний рахунок 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”. Він має такі субрахунки:

- 361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями”;
- 362 “Розрахунки з іноземними покупцями”;
- 363 “Розрахунки з учасниками ПФГ”;
- 364 “Розрахунки за гарантійними забезпеченнями”.

За дебетом рахунку 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” відображається продажна вартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг (у тому числі на виконання бартерних контрактів), яка включає податок на додану вартість, акцизи та інші податки, збори (обов'язкові платежі), що підлягають перерахуванню до бюджетів та позабюджетних фондів та включені у вартість реалізації, за кредитом – сума платежів, які надійшли на рахунки підприємства в банківських установах, у касу та інші види розрахунків. Дебетове сальдо рахунку відображає заборгованість покупців та замовників за одержані продукцію (роботи, послуги).

Аналітичний облік розрахунків з покупцями та замовниками ведеться за кожним покупцем та замовником по кожному пред'явленому до сплати рахунку.

Бухгалтерські проведення з обліку розрахунків з покупцями та замовниками відображаються наступним чином:

№ п/ п	Зміст господарської операції	Кореспонд. рахунків	
		Дт	Кт
1.	Повернення грошових коштів, раніше отриманих за реалізовану продукцію та надані послуги після повернення продукції або у випадку зайвого перерахування сум	36	30,31
2.	Відображення виникнення доходу і дебіторської заборгованості в момент реалізації продукції, товарів, робіт і послуг	36	70
3.	Відображення отримання іншого операційного доходу при: — реалізації інших оборотних активів; — від операційної оренди активів; — від операційної курсової різниці, отриманої при перерахунку дебіторської заборгованості іноземних покупців	36	712 713 714
4.	Відображення доходу страхових компаній	36	76
5.	Відображення надходження коштів за раніше відвантаженою продукцію	30,31	36
6.	Отримання короткострокового векселя в рахунок забезпечення дебіторської заборгованості	34	36
7.	Погашення заборгованості покупців еквівалентами грошових коштів та поточними фінансовими інвестиціями	35	36
8.	Списання дебіторської заборгованості за рахунок резерву сумнівних боргів	38	36
9.	Отримання довгострокового векселя в рахунок забезпечення дебіторської заборгованості	51	36
10.	Взаємозарахування заборгованостей у випадку попередньої оплати продукції	681	36
11.	Відображення суми знижок наданих після реалізації	70	36
12.	Зменшення дебіторської заборгованості покупців у зв'язку з виконання ними робіт, які за умовами продажу мають виконуватися підприємством-постачальником	93	36

Реалізуючи продукцію, бухгалтерією підприємства-постачальника виписується відповідний первинний документ. До

цих первинних документів, можуть належати: накладні; рахунки-фактури, акти прийому виконаних робіт(послуг), податкові накладні, товарно-транспортні накладні, товарні накладні. Один примірник залишається в бухгалтерії підприємства і є підставою для виникнення дебіторської заборгованості.

14.3. Облік резерву сумнівних боргів

Доходи від продажу визнаються отриманими в момент продажу, незалежно від дати оплати. За цією ж сумою доходів відображається первісна (історична) дебіторська заборгованість. Проте, слід врахувати, що не всі доходи наберуть форму активів, тобто не всі заборгованості перед підприємством будуть погашені. У зв'язку з цим, коли у підприємства виникає безнадійна заборгованість, то вона має бути вирахована із складу доходу. Одним із способів зменшення доходу є віднесення на витрати суми безнадійної заборгованості.

Безнадійна дебіторська заборгованість — це така поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість у її неповерненні боржником, або позовний строк якої минув.

Відповідно до Податкового кодексу України ***безнадійна заборгованість*** – це заборгованість яка відповідає одній з наведених нижче ознак:

- заборгованість, по якій минув строк позовної давності;
- заборгованість, яка не погасилася через недостатність майна дебітора, якого було оголошено банкрутом;
- заборгованість, яка не погасилася через брак коштів, отриманих на відкритих аукціонах при продажі заставленого майна, при умові, що інші юридичні заходи кредитора не привели до стягнення іншого майна;
- стягнення заборгованості стало неможливим у зв'язку з надзвичайними подіями;
- прострочена заборгованість померлих фізичних осіб, а також осіб, які пропали безвісті, прострочена заборгованість фізичних осіб, засуджених до позбавлення волі.

У відповідності П(С)БО 10 “Дебіторська заборгованість”, за поточною дебіторською заборгованістю за продукцію, передбачено створювати резерв сумнівних боргів як частину загальної суми такої заборгованості, щодо якої існує невпевненість

у її погашенні боржниками.

У відповідності до Інструкції № 291, якою регламентується застосування плану рахунків бухгалтерського обліку, створення резерву сумнівних боргів передбачається відображати на і рахунку 38 “Резерв сумнівних боргів”. По кредиту рахунку 38 відображається створення резерву і сумнівних боргів та кореспонденція з рахунками обліку витрат. По дебету — списання сумнівної заборгованості в кореспонденції з рахунками дебіторської заборгованості, або зменшення нарахованих резервів в кореспонденції з рахунками обліку доходів.

Аналітичний облік на рахунку 38 “Резерв сумнівних боргів” можна вести в розрізі і боржників, або по термінах непогашеної дебіторської заборгованості.

Рахунок 38 є регулюючим до рахунку обліку дебіторської заборгованості (за аналогією В обліку нарахування зносу). Завдяки цьому рахунку можна визначити чисту реалізаційну вартість дебіторської заборгованості.

Поточна дебіторська заборгованість за продукцію на дату балансу, згідно з пунктом 7 П(С)БО 10 “Дебіторська заборгованість” включається до підсумку балансу за вирахуванням резерву сумнівних боргів, тобто за її чистою реалізаційною вартістю. Саме створенням резерву сумнівних боргів забезпечується дотримання принципу обачності, який полягає у не заниженні витрат та не завищенні доходів підприємства.

Порядок формування резерву сумнівних боргів

П(с)БО 10 “Дебіторська заборгованість”, передбачено два способи обчислення резерву сумнівних боргів:

- 1) виходячи з платоспроможності окремих дебіторів;
- 2) на основі класифікації дебіторської заборгованості.

Базовий спосіб оцінки резерву сумнівних боргів стандартом не виділений, тому можна вважати, що обидва вони є рівноправними — вибір робить підприємство при визначенні своєї облікової політики. Незалежно від способу, величина резерву сумнівних боргів визначається як добуток суми дебіторської заборгованості за продукцію на коефіцієнт сумнівності. Різниця у способах полягає лише у тому, які суми дебіторської заборгованості беруть участь у розрахунку і як визначаються коефіцієнти сумнівності.

Коефіцієнт сумнівності показує частку дебіторської

заборгованості за продукцію щодо повернення якої у підприємства є сумніви. Як правило, значення коефіцієнта сумнівності зростає зі збільшенням періоду прострочення платежу. Коефіцієнт сумнівності може застосовуватися і до дебіторської заборгованості час оплати якої ще не настав, коли є на це підстави.

Перший метод створення резерву – визначення коефіцієнту сумнівності на основі платоспроможності окремих дебіторів.

Розглянемо формування резерву по аналогії з міжнародними стандартами, а також враховуючи вітчизняний досвід.

а) міжнародний досвід:

Спосіб 1 — створення резерву на підставі обсягу загальної дебіторської заборгованості згідно балансу на кінець року.

При цьому способі коефіцієнт сумнівності заборгованості визначається на основі аналізу даних дебіторської заборгованості та безнадійних боргів по конкретному підприємству, виходячи з даних попередніх періодів.

ПРИКЛАД. Загальна сума дебіторської заборгованості підприємства на кінець звітного періоду складає 10000 грн. На базі даних минулих років, можна зробити прогноз, що 5 % з суми дебіторської заборгованості не буде оплачено.

Сума резерву сумнівних боргів становить: $10000 \times 0,05 = 500$ грн.

Спосіб 2 — створення резерву на основі обсягу реалізації.

ПРИКЛАД. Підприємством було реалізовано продукцію на суму 20000 грн. Досвід минулих років показує, що 4% від обсягу проданої продукції може буде не оплачено.

Резерв сумнівних боргів буде складати: $20000 \times 0,04 = 800$ грн.

Таким чином визначається сумнівний борг по кожному підприємству.

б) вітчизняний досвід

Позитивною рисою вітчизняного методу є те, що він узгоджується із податковим обліком. Згідно нього, резерв сумнівних боргів можливо створити коли:

- заборгованість не забезпечена гарантіями (векселями,

заставами, угодами страхування);

- заборгованість не оплачується більше 30 днів з дати яка обумовлена в угоді;
- підприємство подало заяву в суд про стягнення такої заборгованості.

Висновки про створення резерву сумнівних боргів робляться на підставі результатів інвентаризації дебіторської заборгованості, яка була проведена відповідними спеціалістами.

Висновки повинні містити:

- дату і причини виникнення заборгованості;
- термін її погашення за умовами договору;
- відсутність гарантій погашення заборгованості;
- дату пред'явлення позовної заяви в суд про стягнення заборгованості з дебітора;
- номер і дата платіжного доручення про перерахування мита.

Другий метод створення резерву – визначення коефіцієнту сумнівності на основі класифікації дебіторської заборгованості за періодами її виникнення.

П(С)БО 10 “Дебіторська заборгованість”, не вказує яким чином проводиться групування дебіторської заборгованості за термінами її непогашення. Проте, на нашу думку, було б зручно групувати заборгованість за період до трьох років (юридично встановлений термін позовної давності по майнових суперечках). При цьому у першому кварталі цього періоду заборгованість слід групувати за місяцями.

Коефіцієнт сумнівності заборгованості встановлюється, виходячи з частки безнадійної дебіторської заборгованості у загальній сумі дебіторської заборгованості, протягом визначеного відрізка часу. При цьому до уваги береться досвід попередніх років.

Розглянемо цей метод за допомогою прикладу, використовуючи при цьому дані за 2014–2016 рр. (див. табл. 8, 9, 10).

Таблиця 8

Дані про наявність суми дебіторської заборгованості за минулі роки станом на 1 січня (тис. грн)

Роки	Дебіторська заборгованість, термін оплати якої не настав	Сума простроченої дебіторської заборгованості на перше січня					Всього
		1 – 30 днів	31-60 Днів	61 – 90 днів	91 – 120 днів	120 і більше днів	
2008	65000.	7000	5000	1200	700	1100	80000
2009	125000	8000	4500	—	7500	3000	148000
2010	360000	8200	5800	2500	—	1000	377500
Всього	550000	23200	15300	3700	8200	5100	605500

Таблиця 9

Дані про наявність суми безнадійної заборгованості в минулі роки станом на 1 січня (тис. грн..)

Роки	Дебіторська заборгованість, термін оплати якої не настав	Сума простроченої дебіторської заборгованості на перше січня					Всього
		1 – 30 днів	31-60 днів	61- 90 Днів	91- 120 днів	120 і більше днів	
2008	—	—	—	300	350	800	1450
2009	—	—	150	—	980	—	1130
2010	—	—	—	200	—	700	900
Всього			150	500	1330	1500	3480

Таблиця 10

**Дані про наявність суми дебіторської заборгованості і
розрахунок суми резерву сумнівних
боргів станом на 1.01.2016 року (тис. грн.)**

Дебітор	Дебіторська заборгованість термін оплати, якої не настав	Сума простроченої дебіторської заборгованості на перше січня					Всього
		1-30 днів	31-60 днів	61-90 днів	91 - 120 днів	120 і більше днів	
1	2	3	4	5	6	7	8
1	15200	—	—	800	650	900	17550
2	10500	2300	590	840	350	—	14580
3	4250	2300	430	—	—	—	6980
Інші	20600	6200	4520	—	580	400	32300
Всього	50550	10800	5540	1640	1580	1300	71410
Коефіцієнт сумнівності ¹	—	—	0,01	0,13	0,16	0,29	—
Резерв сумнівних боргів	—	—	0,01 x 5540	0,13 x 1640	0,16 x 1580	0,29 x 1300	898,4
			55,4	213,2	252,8	377	

Розглянемо відображення в бухгалтерському обліку створення резерву сумнівних боргів.

ПРИКЛАД. Протягом звітного періоду підприємство А відвантажило підприємству Б продукції на суму 12000 грн., в т.ч. ПДВ. На кінець звітного періоду дебіторська заборгованість по підприємству Б становила 5000 грн. Створено на підприємстві А резерв сумнівних боргів, по підприємству Б на суму 1000 грн.

а) Сума створеного резерву менша від суми дебіторської заборгованості, визнаної безнадійною. Підприємство Б перерахувало на рахунок підприємства А в другому звітному періоді 3000 грн.

б) Сума створеного резерву більша від суми дебіторської заборгованості, визнаної безнадійною. Підприємство Б перерахувало на рахунок підприємства А в другому звітному періоді 4500 грн.

Відображення даних операцій в обліку підприємства:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонд. рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
Перший звітний період				
1	Відвантажено продукцію підприємству Б	361	702	1200 0
2	Відображено суму податкового зобов'язання по ПДВ	702	641	2000
3	Отримано оплату протягом звітного періоду	31	361	7000
4	В кінці звітного періоду створено резерв сумнівних боргів	944	38	1000
Другий звітний період				
Варіант а				
1	Підприємство Б погасило частину заборгованості	31	361	3000
2	Списана частина дебіторської заборгованості, яка визнана безнадійною	38	361	1000
3	Списано решту суми безнадійної дебіторської заборгованості	949	361	1000
Варіант б				
1	Підприємство Б погасило частину заборгованості	31	361	4500
2	Одночасно зменшено резерв на суму погашення	38	716	500
3	Списана частина дебіторської заборгованості, яка визнана безнадійною у звітному році	38	361	500
4	В результаті зміни фінансового стану боржника оновлюється сума його заборгованості, що визнана безнадійною у звітному періоді ²	361	38	500
5	Отримано грошові кошти від підприємства Б (погашено раніше списану дебіторську заборгованість)	31	361	500

¹Коефіцієнт сумнівності розраховується за формулою:

$$K = \frac{\sum \text{безнадійної заборгованості групи}}{\sum \text{дебіторської заборгованості}}$$

²Якщо відшкодування заборгованості відбувається у році наступним за роком її списання, то сума поновленої дебіторської заборгованості відображається по кредиту рахунку 719 "Інші доходи від операційної діяльності"

Поточна дебіторська заборгованість, що не пов'язана з реалізацією продукції, яка визнана безнадійною, списується з балансу з безпосереднім відображенням втрат у складі інших операційних витрат (рахунок 944 "Сумнівні та безнадійні борги").

Довгострокова дебіторська заборгованість, що визнана безнадійною списується з балансу з відображенням втрат у складі інших витрат (рахунок 977 "Інші витрати звичайної діяльності") або надзвичайних витрат (рахунок 99 "Надзвичайні витрати") – залежно від причини списання.

Суми списаної безнадійної дебіторської заборгованості незалежно від видів обліковуються на позабалансовому рахунку 071 "Списана дебіторська заборгованість" протягом не менше трьох років з дати списання для спостереження за можливістю її стягнення у випадках зміни майнового стану боржника.

14.3. Облік іншої поточної дебіторської заборгованості

До іншої дебіторської заборгованості відносять дебіторську заборгованість за перерахованими сумами попередньої оплати продукції, заборгованість підзвітних осіб за отримані кошти з каси підприємства, заборгованість за нарахованими доходами, а також заборгованість, яка виникла внаслідок визнання платниками висулених їм претензій. Інша поточна дебіторська заборгованість у переважній своїй більшості групується на рахунку 37 "Розрахунки з різними дебіторами".

Рахунок 37 "Розрахунки з різними дебіторами" має такі субрахунки:

- 371 "Розрахунки за виданими авансами"
- 372 "Розрахунки з підзвітними особами"
- 373 "Розрахунки за нарахованими доходами"
- 374 "Розрахунки за претензіям"
- 375 "Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків"

- 376 “Розрахунки за позиками членам кредитних спілок”
 377 “Розрахунки з іншими дебіторами”
 378 “Розрахунки з державними цільовими фондами”;
 379 “Розрахунки за операціями з деривативами”.

За дебетом рахунку 37 “Розрахунки з різними дебіторами” відображається виникнення дебіторської заборгованості, за кредитом - її погашення чи списання.

Аналітичний облік ведеться за кожним дебітором, за видами заборгованості, термінами її виникнення й погашення.

Облік іншої поточної дебіторської заборгованості можна відобразити такими типовими проведеннями:

№ п/ п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Списання основних засобів, за якими під час експлуатації виявлено прихований брак на претензії до постачальників	374	10
2.	Відображення частки інвестора у дивідендах підприємства	373	141
3.	Нараховано орендний платіж до одержання	377	161
4.	Списання запасів, за якими під час експлуатації виявлено прихований брак на претензії до постачальників	374	20,22, 25,28
5.	Перераховано аванс іншим підприємствам	371	30,31
6.	Видача готівки та грошових документів підзвітним особам	372	30, 333
7.	Перерахування авансу із отриманих довго та короткотермінових позик	371	50,60
8.	Нарахування податків у результаті здійснення розрахунків з іншими дебіторами	37	64
9.	Відображено дохід від реалізації продукції різними дебіторам	37	70
10.	Визнання доходу в сумі нестачі при встановленні винної в особи	375	719
11.	Отримано основні засоби від <ul style="list-style-type: none"> • підзвітної особи • у випадку виплати дивідендів основними засобами 	10	372 373
12.	Погашення дебіторської заборгованості за рахунок здійснення довгострокових інвестицій	14	37

13.	Переведення поточної дебіторської заборгованості в довгострокову	16	37
14.	Надходження запасів в рахунок погашення дебіторської заборгованості	20, 22, 25,28	37
15.	Списання на витрати виробництва послуг та робіт, які безпосередньо пов'язані з виробництвом, оплачені підзвітною особою	23	372
16.	Повернення в касу не використаної, раніше виданої готівки, підзвітною особою	30	372
17.	Відшкодування винною особою суми раніше завданих збитків	30	375
18.	Надходження коштів по висунутих претензіях	31	374
19.	Погашення заборгованості підприємства по довго - та короткотермінових позиках, за рахунок передачі дебіторської заборгованості на користь кредитора	50,60	37
20.	Взаємне погашення дебіторської заборгованості та виданих векселів	51,62	37
21.	Утримання із заробітної плати робітників підприємства: • не підтверджених підзвітних сум; • сум завданих збитків; • сум раніше виданого кредиту (кредитних спілок)	661	372 375 376
22.	Взаємне погашення іншої дебіторської та кредиторської заборгованості	68	37
23.	Списання підзвітних сум, які були використані на: • загальновиробничі витрати; • адміністративні витрати; • витрати на збут	91 92 93	372
24.	Списання дебіторської заборгованості, яка визнана безнадійною: • по перерахованому авансу, • суми виданої підзвітній особі	944 944	371 372

Інша дебіторська заборгованість окрім активного 37 рахунку може виникати та обліковуватися на таких пасивних рахунках як 64 “Розрахунки за податками й платежами” та 68 “Розрахунки за іншими операціями”. На 64 рахунку обліковується заборгованість бюджету перед підприємством, яка виникає у випадку переплати сум податків. Виникнення заборгованості на рахунку 68 як правило пов'язане із внутрішніми та

внутрішньогосподарськими розрахунками, для відображення операцій, які виникають під час цих відносин призначені субрахунки 682 “Внутрішні розрахунки” та 683 “Внутрішньогосподарські розрахунки”.

До іншої дебіторської заборгованості відносять суми, які обліковуються по дебету активного рахунку 34 “Короткострокові векселі отримані”.

14.4. Облік розрахунків із підзвітними особами

4.1. Сутність розрахунків з підзвітними особами та завдання їх обліку

4.2. Визначення службового відрядження та його законодавче регулювання

4.3. Порядок видачі готівки під звіт

4.4. Порядок документального оформлення підзвітних сум

4.5. Синтетичний та аналітичний облік розрахунків з підзвітними особами

14.4.1. Сутність розрахунків із підзвітними особами та завдання їх обліку

Підзвітними особами є працівники установи, яким в обмежених розмірах видаються аванси на здійснення деяких операційно-господарських витрат, що не можуть бути здійснені шляхом безготівкових розрахунків, а також на відрядження і наукові експедиції. Через підзвітних осіб може виплачуватися заробітна плата в установах, в яких за штатом не передбачено посади касира, або якщо через віддаленість обслуговуваної установи платіжна чи розрахунково-платіжна відомості не можуть бути повернуті довіреною особою в касу по закінченні трьох робочих днів.

Готівка видається під звіт з каси установи тільки за дозволом керівника установи і лише у разі відсутності заборгованості за раніше отримані аванси.

Згідно з Порядком ведення касових операцій № 334 розмір авансу на господарські потреби не лімітується, але підзвітна особа повинна відвітувати за отримані підзвітні суми не пізніше наступного робочого дня після їх видачі (за службовими

відрядженнями – не пізніше трьох робочих днів після повернення з відрядження). У противному разі готівка, видана під звіт, але не витрачена і не повернена до каси установи (в повній сумі, виданій під звіт, або в сумі, не підтвердженій авансовими звітами), наступного дня після закінчення зазначених вище термінів включається розрахунково до суми фактичного залишку готівки в касі на кінець дня. Одержана в результаті розрахункова сума порівнюється з встановленим лімітом залишку готівки в касі.

Переважно, готівкові кошти видаються працівнику установи на основі розпорядження керівника установи (або в службовій обов'язки працівника входить робота по закупівлі товарно-матеріальних цінностей – тоді розпорядження не потребується, але з таким працівником заключають договір про його повну матеріальну відповідальність). Працівник, що отримав готівкові кошти установи, називається в бухгалтерській практиці підзвітною особою, так як він зобов'язаний прозвітуватись про цільове використання грошових коштів, або повернути їх в касу установи (організації). Суми, отримані підзвітною особою, називають **звіт про використання коштів наданих на відрядження під звіт**, а звіт працівника називають – авансовий звіт. **Звіт про використання коштів наданих на відрядження під звіт** буде вважатись документ, що підтверджує витрати працівника (так як до нього додаються підтверджуючі документи: чеки, білети, квитанції, закупівельні акти), обов'язковим реквізитом його є підпис керівника установи: “доцільність витрат підтверджую” і підпис, або “бухгалтерії оплатити”. Складає авансовий звіт підзвітна особа, вказує дату і підписується в ньому.

Завдання бухгалтера — контролювати цільове використання підзвітних сум. Із цією метою він встановлює строки подання авансових звітів, називає перелік документів, які працівник повинен пред'явити, і контролює правильність наданих документів на предмет їх юридичної сили (печатки, підписи і таке інше).

Якщо всі додані документи є достовірними, суму “списують” з підзвіту, так як працівник вже не повинен повертати готівкові гроші видані йому в підзвіт. Таким чином, установа вже вступає з працівником в розрахункові операції, при веденні яких може бути дебіторська і кредиторська заборгованість на момент закриття бухгалтерських рахунків. Дебіторська заборгованість буде відображати наявність боргу працівника по отриманих ним

коштам, у свою чергу, якщо сам працівник на виробничі цілі використав власні кошти, то установа до моменту їх відшкодування буде мати кредиторську заборгованість. Як і будь-яка інша заборгованість ця відшкодовується шляхом повернення готівкових коштів (за письмовою заявою працівника чи даних авансових звітів).

Службове відрядження – це поїздка працівника за розпорядженням керівника установи на певний строк для виконання службового доручення поза місцем постійної роботи. Якщо працівника відряджено до іншого міста, то йому видається відрядне посвідчення (див. додаток 1), яке він зобов'язаний пред'явити при поверненні. На практиці трапляються випадки, коли для переїздів використовується транспорт установи або особистий транспорт, тоді необхідно надати водіїв з відповідними дорожніми листами. Відрядженому працівнику видається грошовий аванс (відшкодовуються витрати) на оплату: з добових; з проїзду; з найму житла.

За відрядженим працівником зберігається місце роботи (посада) та середній заробіток за час відрядження, в тому числі й за час перебування в дорозі. Середній заробіток за час перебування працівника у відрядженні зберігається на всі робочі дні тижня за графіком, установленим за місцем постійної роботи. За бажанням відрядженого працівника йому надсилають поштовим переказом заробітну плату за місцем відрядження за рахунок установи, що його відрядило.

На працівника, який перебуває у відрядженні, поширюється режим робочого часу того установи, до якого він відряджений. Замість днів відпочинку, не використаних за час відрядження, інші дні відпочинку після повернення з відрядження не надаються. Строк відрядження визначається керівником або його заступником, але не може перевищувати 30 календарних днів на території України та 60 календарних днів за межами країни.

Термін відрядження працівників для виконання в межах України монтажних, налагоджувальних і будівельних робіт не повинен перевищувати терміну будівництва об'єктів.

Якщо працівник спеціально відряджений для роботи у вихідні, або святкові й не робочі дні, то, відповідно до статей 72 та 107 Кодексу законів про працю, такому працівнику надається інший день відпочинку або здійснюється оплата в подвійному

розмірі таким чином:

- працівникам з відрядною оплатою праці – за подвійними відрядними розцінками ;
- працівникам, праця яких оплачується за годинними або денними ставками, – у розмірі подвійної годинної або денної ставки;
- працівникам, які одержують місячний оклад, – у розмірі одинарної годинної або денної ставки понад оклад, якщо робота у святковий і неробочий день проводиться у межах місячної норми робочого часу, і в розмірі подвійної годинної або денної ставки понад оклад, якщо робота проводиться понад місячну норму.

Якщо працівник відбуває у відрядження у вихідний день, то йому після повернення з відрядження в установленому порядку надається інший день відпочинку (компенсація подвійною оплатою Кодексом законів про працю чи. інструкцією про службові відрядження не передбачена).

Добові витрати (видатки на харчування та фінансування інших особистих потреб фізичної особи) є окремим видом витрат, що не потребують спеціального документального підтвердження.

Виплачуються добові витрати в межах граничних норм, установлених постановою Кабінету Міністрів України від 23.04.99 р. № 663 (із внесеними змінами) за кожний день (включаючи день від'їзду та приїзду) перебування працівника у відрядженні в межах України, враховуючи вихідні святкові і неробочі дні та час перебування в дорозі (разом з вимушеними зупинками).

Розрахунок добових проводиться з фактичного часу перебування працівника у відрядженні, що визначається за позначками відряджувачої та приймаючої сторін у посвідченні про відрядження. Якщо працівника відряджено до різних населених пунктів, то позначки про день прибуття й день вибуття проставляються в кожному пункті.

Необхідно звернути особливу увагу, що інструкцією № 59 передбачено, що якщо в посвідченні про відрядження відсутні позначки, то добові не виплачуються.

Днем вибуття у відрядження вважається день відправлення поїзда, літака, автобуса або іншого транспортного засобу з місця постійної роботи відрядженого працівника, а днем прибуття із відрядження – день прибуття транспортного засобу до місця постійної роботи відрядженого працівника. При відправленні

транспортного засобу до 24-ї години включно днем вибуття у відрядження вважається поточна доба, а з 0-ї години і пізніше – наступна доба. Якщо станція, пристань чи аеропорт розташовані за межами населеного пункту, де працює відряджений, то до строку відрядження зараховується час, який потрібний для проїзду до станції, пристані чи аеропорту. Аналогічно визначається день прибуття відрядженого працівника до місця постійної роботи.

До витрат на відрядження, які враховуються в цілях оподаткування прибутку, додалися:

- витрати на бронювання транспортних квитків і місць у місцях проживання;
- витрати на оренду транспортних засобів;

Якщо працівник придбав електронний квиток, то для підтвердження його витрат на проїзд тепер достатньо додати до авансового звіту посадочний талон і документ про оплату квитка.

З 1 квітня 2011 року відбулись зміни щодо максимального розміру добових витрат. Тепер він установлений безпосередньо в ПК і залежить від мінімальної заробітної плати станом на 1 січня звітного року:

- для відряджень по Україні – не більше 0,2 мінімальної зарплати;
- для відряджень за кордон – не більше 0,75 мінімальної зарплати.

Необхідно звернути увагу на таке:

- ПК установив максимальний розмір добових, а отже, підприємства можуть виплачувати працівникам добові і в менших розмірах. Зважаючи на те, що постанова КМУ від 23.04.99 р. № 663 не втратила чинність, рекомендуємо не знижувати розмір добових нижче 30 грн. (для українських відряджень) і 50 дол. США (для закордонних);

- добовими витратами ПК називає витрати на харчування і фінансування інших особистих потреб фізичної особи, а отже – максимальний розмір добових повинен дотримуватися з урахуванням усіх витрат на харчування відрядженої особи.

У разі відрядження за кордон на службовому автомобілі витрати на пально-мастильні матеріали відшкодовуються відповідно до діючих норм за кілометр пробігу та затвердженого маршруту.

Перелічені витрати обов'язково підтверджуються

документами в оригіналі. Якщо підзвітна особа не надала звіти і необхідні виправдовуючі документи у встановлені строки або не повернула в касу залишки невикористаних сум авансів, бухгалтерія має право утримати таку заборгованість з нарахованої заробітної плати в порядку, встановленому чинним законодавством.

15.2.2. Визначення службового відрядження та його законодавче регулювання

Службове відрядження – це поїздка працівника за розпорядженням керівника установи на певний термін для виконання службового доручення поза місцем постійної роботи цього працівника. Місцями виконання доручення можуть бути як населений пункт (пункти), так і окремі об'єкти (заповідник, будівельний майданчик, географічний об'єкт, військова частина тощо).

У службове відрядження скеровуються працівники установи, які перебувають у трудових відносинах з установою, а також фізичні особи, які належать до керівного складу (голова або члени правління, наглядової ради та ін.).

Наказ (розпорядження) про відрядження видають за кілька днів до виїзду, аби працівник міг підготуватися. Установа, що відряджає працівника, реєструє це в спеціальному журналі.

Скерування працівника у відрядження супроводжується оформленням таких первинних документів:

- завдання на відрядження;
- наказу (розпорядження) керівника установи про скерування працівника у відрядження;
- попереднього кошторису витрат на відрядження;
- посвідчення про відрядження (цей документ на сьогодні є не обов'язковим);
- журнал реєстрації посвідчень про відрядження.

За дотримання всіх вимог витрати на службове відрядження можуть відноситися на витрати установи.

Підставою для наказу про відрядження є обґрунтування про скерування працівника в службове відрядження.

Обґрунтування і наказ на відрядження можуть бути об'єднані в одному документі. Найчастіше обґрунтування має форму завдання на службове відрядження.

Кожне службове відрядження повинно бути зареєстроване в спеціальному журналі реєстрації посвідчень про відрядження. На кожному посвідченні ставиться порядковий номер і дата, які записуються в журнал, а також вказується номер і дата наказу керівника про скерування працівника у відрядження, дата вибуття працівника у відрядження і прибуття його з відрядження. Форма цього журналу затверджена Інструкцією про службові відрядження в межах України та за кордон.

В установі наказом повинна бути призначена посадова особа, на яку покладається ведення документів про відрядження (підготовка наказів, посвідчень, журналів тощо).

Підпис у посвідченні про відрядження особи, відповідальної за реєстрацію осіб, які прибули й вибули з установи, повинен завірятися печаткою установи.

Перед виїздом у відрядження працівнику видається грошовий аванс, сума якого визначається відповідно до розрахунку.

Скеровуючи працівника в службове відрядження терміни видачі грошового авансу до початку відрядження нормативно-правовими актами не регламентовані.

На початку року, визначаючи облікову політику установи, розробляється і затверджується керівником установи список можливих авансотримачів (підзвітних осіб), який, на підставі наказів керівника, протягом року можна коригувати. Видача грошових коштів під звіт працівникам які входять до списку авансоотримувачів, дозволяється лише після погашення заборгованості за раніше отриманими сумами.

Визначення кількості днів відрядження для виплати добових проводиться з урахуванням дня вибуття у відрядження й дня прибуття до місця постійної роботи, що зараховуються як два дні.

При відрядженні працівника строком на один день або в таку місцевість, звідки працівник має змогу щоденно повертатися до місця постійного проживання, добові відшкодовуються як за повну добу.

Якщо відсутні відмітки в посвідчення про відрядження, то добові не виплачуються.

Скерування працівника у відрядження пов'язане для установи з витратами коштів. Величина цих витрат розраховується виходячи з вартості проїзду, наймання житла, чинних норм

добових тощо. Визначення майбутніх витрат на відрядження, як правило, оформлюється у вигляді спеціального розрахунку (кошторису). Цей розрахунок здійснює переважно працівник бухгалтерії.

15.3. Порядок видачі готівки під звіт

Розрахунки з підзвітною особою обов'язково відображаються в бухгалтерському обліку.

При видачі готівкових грошових коштів виникає дебіторська заборгованість підзвітної особи перед підприємством. Яка погашається після:

1. Подання підзвітною особою авансового звіту з додатком документів, що підтверджують зроблені витрати, визнання вказаних витрат і затвердження авансового звіту керівником підприємства.

2. Або повернення залишку невикористаних підзвітною особою коштів у касу підприємства.

3. Або утримання залишку не використаних підзвітною особою грошових коштів з його заробітної плати.

Оперативний облік отримання і повернення готівкових грошових коштів ведеться в Журналі контролю.

Щомісячні обороти і заборгованість за розрахунками з підзвітними особами в бухгалтерському обліку при журнальній формі обліку відображається в журналі № 4.

Остаточний розрахунок підзвітної особи за одержаними грошовими коштами закінчується складанням нею авансового звіту.

Партнерами підприємства за участю підзвітної особи можуть бути як юридичні, так і фізичні особи. У цій же послідовності розглянемо виконання операцій за участю підзвітної особи. Виходячи із суті операції на підприємство-продавець можуть бути скеровані кілька працівників підприємства – покупця: підзвітної особа для здійснення грошових розрахунків, матеріально відповідальна особа з довіреністю на отримання цінностей, водій (або водій-експедитор) автотранспорту для перевезення цінностей. Кожен з цих працівників виконує функцій, зафіксовані в його посадових обов'язках або передбачені розпорядженням керівника. Ці посадові обов'язки за розпорядженням керівника можуть бути

покладені на одного або кількох працівників з наділенням їх відповідними обов'язками і повноваженнями.

Найчастіше трапляється варіант, коли підзвітною особою, на яку покладається обов'язок регулярної закупівлі цінностей, є працівник, з яким укладено договір про повну матеріальну відповідальність (постачальник, експедитор тощо).

На підприємствах можливі варіанти залучення для разових доручень як підзвітної особи працівника, з яким на момент залучення договору про матеріальну відповідальність не було. Вважається, що у таких випадках інтереси підприємства обмежені.

Однією з умов збереження майна підприємства є наявність чітко сформульованих обов'язків у встановленні відносин з підзвітною особою і фіксація відповідальності перед підприємством у відповідних внутрішніх документах підприємства та перевірка чіткого виконання нею встановлених завдань. Це може бути забезпечено, якщо з таким працівником укладено договір про його матеріальну відповідальність.

15.4. Порядок документального оформлення підзвітних сум

Оплата готівкою, відповідно до Порядку ведення касових операцій № 21, передбачає, що підприємство-продавець повинно представити підприємству-платнику платіжний документ, який підтверджує виплату готівкою, - товарний чек, рахунок-фактуру, акт виконаних робіт, акт наданих послуг тощо, податкову накладну (якщо продавець є платником ПДВ). Обов'язок подання таких документів і отриманих цінностей (результату наданих послуг) на своє підприємство при здійсненні оплати лягає на підзвітну особу. На працівника – підзвітну особу покладається також відповідальність за збереження виданої йому готівки, придбаних цінностей і здійснення розрахунку з продавцем.

Якщо на підзвітну особу покладено обов'язок отримання цінностей, а в неї довіреності для отримання таких цінностей: оплата передбачених до продажу цінностей зроблена негайно, всі документи на оплату представленні покупцю, тому дублювати повноваження такої особи для отримання цінностей довіреністю нема потреби.

Якщо після оплати придбаних цінностей відбувається

затримка з їх отриманням (негабаритний вантаж, труднощі з доставкою, затримка оформлення документів тощо), всі процедури здійснює наступного дня та ж підзвітна особа. Передачу обов'язків з подання звіту і розрахунків з підприємством підзвітної особи іншому працівнику не передбачено. Також недопустимі перенесення термінів отримання вантажів та інші винятки з правил.

Розглянуто варіант операцій, коли придбання цінностей через підзвітну особу супроводить рухом готівки.

Підставою для здійснення операцій з придбання цінностей і оплати послуг між юридичними особами, як правило, є договір у письмовій або усній формі, в якому може бути передбачено, що розрахунки між партнерами здійснюються готівковими грошовими коштами, тобто можливе здійснення розрахунків через підзвітну особу підприємства.

Регламентація форми ділових відносин між сторонами передбачена нормами господарського законодавства України. Відповідно до Цивільного кодексу (далі ЦК), домовленості про операції між сторонами можуть укладатися як в усній так і в письмовій формі (с. 42, 44 ЦК). Договір між сторонами (ст. 153 і 154 ЦК) вважається укладеним, якщо угода між ними укладена за всіма суттєвими умовами. Підтвердженням такої угоди може бути як один документ (договір, контракт, угода тощо), так і обмін листами, телеграмами, телефонограмами, іншими документами, підписаними документами, підписаними уповноваженими представниками сторін. Таким чином, для забезпечення правової бази відносин між партнерами не обов'язкова наявність повної письмової форми договору; обов'язкова наявність підтверджених сторонами документів про угоду найважливіших питань. Дотримання передбаченої форми відносин між підприємствами необхідне передусім для встановлення ділових відносин. Наявність такої форми необхідна також і для підтвердження правової основи віднесення витрат на відрядження до підприємства – партнера до складу витрат.

При придбанні запасів і товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ) у юридичної особи через підзвітну особу підприємства, скерованій на підприємство - продавець, підзвітній особі можуть бути видані документи про наявність ділових відносин між сторонами – договори, контракти, копія рахунка-фактури продавця тощо.

На підприємстві – продавці підзвітній особі пред'являється цінності і оформляються документи на відвантаження цих цінностей покупцю:

1. Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей (форма М -20)

2. Податкова накладна.

3. Якщо використовується транспорт, заповнюється товарно-транспортна накладна (форма 1-ТН)

4. До переліку документів входить також акт купівлі-продажу цінностей. Необхідність складання такого первинного документа зумовлена тим, що деякі умови купівлі і продажу товару не передбачені реквізитами наведених вище документів і їх буде доречно відобразити в акті. Ці умови стосуються якості товару, умови доставки, передпродажного, після продажного, гарантійного обслуговування та інших умов.

У касу продавця підзвітна особа вносить готівку, внесок оформляється прибутковим касовим ордером, в ордері вказується прізвище, ім'я і по батькові підзвітної особи, а також назва організації, яку ця особа представляє; квитанція до прибуткового касового ордера залишається у довіреної особи.

У бухгалтерії підприємства продавця оформляється накладна, податкова накладна на підприємство-покупець.

Придбання цінностей в магазині, або в іншій точці стаціонарної торгівлі супроводжується отриманням підзвітною особою касового чека, товарного чека, інших документів про оплату цінностей. У бухгалтерії (якщо цю функцію не довірено продавцю (касиру) магазину) виписується накладна, податкова накладна, інші документи про передачу цінностей і наявність розрахунків з ПДВ. У цих документах вказується найменування організації-покупця і її реквізити зазначити також, що податкова накладна при купівлі не випускається, якщо обсяг разового продажу товарів (робіт, послуг) не перевищує 20 грн. в такому випадку достатньо лише чека, товарного чека, або іншого засвічую чого оплату цінностей документа.

Якщо підзвітна особа для придбання цінностей відряджається в інший населений пункт, вона оформляє документи, що підтверджують її перебування у відрядженні, а також переміщення цінностей: відрядне посвідчення з відмітками, проїзні документи працівника (наприклад квиток), оплата

(страхування) багажу та про інші понесені витрати, документи про наявність ділових відносин між партнерами тощо. Після виконання доручення і повернення на підприємство, яке скерувало підзвітну особу, вона складає авансовий звіт про витрачені кошти. Існує також практика деяких підприємств де складаються два окремі авансові звіти: за відрядженням і придбанням цінностей.

Врегулювання заборгованості, що виникла між підприємством-відрядником і підзвітною особою я розгляну пізніше.

Інструкцією для бюджетних установ № 125 передбачено, що при отриманні запасів матеріально відповідальна особа підприємства на документі постачальника або на акті про приймання запасів повинна розписатися про їх Отримання і прийняття на відповідальне зберігання.

Отримані підзвітною особою цінності доставляються на підприємство і здаються нею на склад або на зберігання матеріально відповідальній особі. Ця операція оформлюється записами в Журналі обліку вантажів, що надійшли (форма М-1), складанням прибуткового ордера (форма М-4). Комірник при прийманні отриманих від підзвітної особи цінностей на супровідних документах — накладних, актах тощо, долучених до звіту підзвітної особи, – проставляє відмітки про приймання з посиланням на номер прибуткового ордера. У будь-якому випадку факт приймання на підприємство придбаних підзвітною особою цінностей повинен оформлятися документом, який для підприємства має юридичну силу. При здаванні цінностей на склад або за відсутності на підприємстві складу потрібно скласти відповідний документ, наприклад, акт приймання цінностей, що складається органом підприємства, який має відповідні повноваження. Такі повноваження можуть бути покладені на спеціальну комісію з приймання (оцінки) цінностей, на постійно діючу інвентаризаційну комісію або інший орган підприємства. Встановлений порядок і повноваження відповідального органу можуть бути передбачені як окремим розпорядженням керівника стосовно розрахунків з підзвітними особами, так і в наказі про облікову політику підприємства. Наявність такого акта або відмітка комірника про прийняття цінностей на склад дає підставу бухгалтерії прийняти звіт від підзвітної особи.

15.5. Синтетичний та аналітичний облік розрахунків з підзвітними особами

Розрахунки з підзвітними особами відносяться до розрахунків підприємства з поточної дебіторської заборгованості. Для таких розрахунків в бухгалтерському обліку використовується субрахунок 372 “Розрахунки з підзвітними особами”. Сальдо цього субрахунку може бути як дебетовим, так і кредитовим. Для забезпечення необхідної точності за даним субрахунком можуть відкритися субрахунки третього порядку, наприклад: 372.1 “Розрахунки з підзвітними особами у національній валюті”, 372.2 “Розрахунки з підзвітними особами за відрядженнями в іноземній валюті”, 372.3 “Розрахунки за витратами на господарські потреби” та інші субрахунки.

Відображення в бухгалтерському обліку основних операцій при отриманні коштів під звіт і повернення їх таке:

№ з/п	Зміст операції	Корекспонд. рахунки	
		Д-т	К-т
1.	Видані з каси готівкові грошові кошти підзвітній особі у національній валюті на службове відрядження.	372	301
2.	Видані з каси готівкові грошові кошти підзвітній особі у національній валюті на господарські потреби (придбання товару).	372	301
3.	Отримані грошові кошти з поточного рахунку в банку для видачі підзвітній особі на господарські потреби	301	311
4.	Видані готівкові грошові кошти підзвітній особі на госп. потреби за грошовим чеком з поточного рахунку в банку	372	311
5.	Отримані грошові кошти у валюті з валютного рахунку підприємства для видачі коштів у валюті відрядженому за межі України й оприбутковані	302	312
6.	Повернення невикористаних грошей підзвітною особою в касу підприємства	301	372
7.	У разі якщо підзвітна особа у встановлений термін не повернула гроші, сума заборгованості утримується з його заробітної плати	661	372
8.	Підзвітній особі відшкодована перевитрата	372	301

	грошей		
9.	Нараховано штраф за несвоєчасне повернення готівки	948	642.2
10.	Перерахована з поточного рахунка підприємства в банку сума штрафу до бюджету	642	311

Виданий підзвітній особі грошовий аванс з каси під звіт означає тільки збільшення дебіторської заборгованості підприємства, активи його при такій операції не збільшуються.

При оприбуткуванні матеріальних цінностей, придбаних за рахунок грошових коштів, виданих під звіт на адміністративно-господарські потреби, потрібно керуватися наявною правовою базою, стандартами бухгалтерського обліку 9 “Запаси” і 16 “Витрати”.

У первісну вартість запасів, придбаних за плату, входять суми, сплачені постачальнику (продавцю) відповідно до угоди.

Розглянемо варіанти списання на вартість придбаних запасів витрат на службове відрядження, безпосередньо пов'язане з їх купівлею. Таких варіантів може бути три.

№ з/п	Зміст операції	Кореспонд. рахунки	
		Д-т	К-т
1.	Оприбутковані на склад отримані виробничі запаси від підзвітних осіб на основі авансового звіту	201	372
2.	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	641	372
3.	Витрати на відрядження працівника підприємства віднесено в інші операційні витрати	84	372
4.	Списані операційні витрати на збут	93	84
5.	Нарахована сума податкового кредиту з ПДВ у витрати на відрядження	641	372
6.	Списано витрати на відрядження працівників апарату управління	84, 92	372

При проведенні розрахунків готівкою через підзвітних осіб

необхідно враховувати обмеження суми, якою дозволено за один раз проводити розрахунки (10000 грн.).

Контрольні запитання до теми

1. Сутність поняття дебіторської заборгованості.
2. Рахунки обліку дебіторської заборгованості.
3. Поняття сумнівна заборгованість та резерв сумнівної заборгованості.
4. Облік дебіторської заборгованості та резерву сумнівних боргів.
5. Процедура інвентаризації дебіторської заборгованості. Акт- звірки.
6. Методика оформлення претензій та процедура їх поштового пересилання.
7. Що таке прострочена заборгованість і строк позивної давності?
8. Хто такі підзвітні особи.
9. Процедура оформлення службових відряджень.
10. Норми відрядних по Україні та за кордон.
11. Авансовий звіт та методика його заповнення.
12. Терміни подачі авансових звітів за використані кошти.

ТЕМА 15. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ВИТРАТ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ.

Витрати майбутніх періодів – витрати, сплачені в звітному і попередніх періодах, що підлягають включенню до собівартості продукції в наступних звітних періодах. Потрібно чітко розмежувати витрати, які були понесені в даному звітному періоді, але відносяться до майбутніх періодів, їх потрібно виділити із складу витрат даного звітного періоду та показати у складі оборотних засобів – витрат майбутніх періодів.

Проблема обліку витрат майбутніх періодів полягає в тому, що в балансі ми маємо відображати майно, якого фактично немає. Перш за все, потрібно виділити зі складу витрат звітного періоду приховану дебіторську заборгованість. Відповідно, до складу витрат майбутніх періодів не слід відносити здійснені платежі, за яким стоїть певна особа, яка б ці витрати змогла компенсувати, а у випадках коли конкретної особи немає, їх необхідно відносити до

витрат майбутніх періодів.

Основну частину витрат майбутніх періодів в організаціях становлять витрати на підготовку і освоєння виробництва. Крім того, до витрат майбутніх періодів відносять витрати з ремонту основних засобів в сезонних галузях промисловості (коли не створюється ремонтний фонд), витрати, що відносяться частково на майбутні періоди, і ін.

Отже, ми побачили, що облік витрат майбутніх періодів ведеться в складі статей “Витрати на утримання і експлуатацію устаткування” та “Загальновиробничі витрати”. До витрат майбутніх періодів відносяться витрати, пов’язані з підготовкою і освоєнням виробництва нових видів продукції, поточні витрати у сезонних виробництв (цукрова промисловість – облік витрат в період підготовки до виробництва тощо).

Витрати збираються на рахунку 39 і на виробництво списуються двома методами:

1. На основі кошторисних ставок (продуктивний).
2. Рівномірний метод списання.

Для узагальнення інформації щодо здійснених витрат у звітному періоді, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах, використовується рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів».

За дебетом рахунка 39 “Витрати майбутніх періодів” відображаються понесені витрати майбутніх періодів, за кредитом – їх списання (розподіл) і включення до складу відповідних витрат звітного періоду.

Аналітичний облік витрат майбутніх періодів ведеться за їхніми видами.

Витрати майбутніх періодів можуть відображати як оборотні, так і необоротні активи, а саме витрати, які стосуються наступного облікового періоду, а також ті, що будуть віднесені на більш пізні періоди.

У Балансі витрати майбутніх періодів відображаються в розділі Активу «Витрати майбутніх періодів».

Нормативно-правове забезпечення фінансового обліку

1. Господарський кодекс України: від 16.01.2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
2. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 р. № 3125-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua>
3. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
4. Закон України «Про відпустки» від 15.11.1996 р. № 504/96-ВР [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/504/96-%D0%B2%D1%80>
5. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 12.05.2011р. № 3332-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3332-17>
6. Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу» від 26.01.1993 № 2939-XI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://kodeksy.com.ua/pro_derzhavnu_kontrol_no_revizijnu_sluzhbu_v_ukrayini.htm
7. Закон України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 07.06.1995 р. №265/95 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon.rada.gov.ua.
8. Закон України «Про електронний цифровий підпис» від 22.05.2003 р. № 852-IV [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/852-15>
9. Закон України «Про електронні документи та електронний документообіг» від 22.05.2003 № 851-IV [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/851-15>
10. Закон України «Про інвестиційну діяльність» від 18.09.1991 р. № 1560-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1560-12>
11. Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995 р.

№ 108/95-ВР [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80>

12. Закон України «Про результати суцільної інвентаризації дебіторської та кредиторської заборгованості і заходи щодо її скорочення»: Постанова КМУ від 29.04.99 р. № 750. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon.rada.gov.ua

13. Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затверджена постановою Національного банку України від 21.01.2004 р. № 22 [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0377-04>

14. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/>

15. Інструкція про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах, затверджена постановою Правління Національного банку України від 12.11.2003 р. № 492 [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1172-03>

16. Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон», затверджена наказом Міністерства фінансів України від 13.03.1998 р. № 59 [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0218-98>

17. Кодекс законів про працю України: від 10.12.1971 р. № 322-VIII [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/322-08>

18. Лист Національного банку України, Міністерства фінансів України, Державної служби статистики «Про застосування міжнародних стандартів фінансової звітності» від 07.12.2011 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/national-bank/2526-14830.html>

19. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, Затверджені наказом Мінфіну від 10.01.2007 р. № 2 [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://dtk.com.ua/show/2cid04693.html>

20. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів: наказ мінфіну України № 561 від 2003 р. –

[Електронний ресурс]: режим доступу:
http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293623

21. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності Затверджені Наказом Мінфіну України від 28.03.2013 р. №433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://dtk.com.ua/show/2cid110035.html>

22. Методичні рекомендації щодо перевірки правильності фінансових показників № 1104 від 11.04.2013р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://dtk.com.ua/show/2cid010381.html>

23. Наказ Міністерства промислової політики України про Затвердження методичних рекомендацій з формування собівартості робіт і послуг в промисловості від 9 липня 2007 р. № 373[Електронний ресурс]. – Режим доступу:
http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/FIN30532.html

24. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затв. наказом Міністерства фінансів України : від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу :
<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/print>
1370326239541384

25. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» : затв. наказом Міністерства фінансів України : від 27.06.2013 р. № 628 [Електронний ресурс]. – Режим доступу :
<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13>

26. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. Наказом МФУ № 1591 від 09.12.2011 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу:
<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>

27. Податковий кодекс України: від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу :
<http://www.zakon.rada.gov.ua>.

28. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затверджене постановою Національного банку України від 15.12.2004 № 637 [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу:
<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0040-05>

29. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>

30. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і змін у фінансових звітах», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999 № 137 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>

31. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

32. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>

33. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>

34. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 08.10.1999 № 237 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>

35. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 № 20 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>

36. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 26.04.2000 № 91 [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00>

37. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інвестиції», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 08.10.1999 № 559 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01>

38. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Фінансові інструменти», затверджене наказом Міністерства

фінансів України від 28.07.2000 № 181 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>

39. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>

40. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua>

41. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 № 353 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>

42. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2000 № 205 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01>

43. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.07.1999 № 163 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>

44. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 № 193 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>

45. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 22 «Вплив інфляції», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.02.2002 № 147 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0269-02>

46. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.06.2001 № 303 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0539-01>

47. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 24 «Прибуток на акцію», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 16.07.2001 № 344 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0647-01>

48. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 № 39 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00>

49. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплата працівникам», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.10.2003 № 601 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03>

50. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинення діяльності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.11.2003 № 617 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03>

51. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2004 № 817 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05>

52. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 19.05.2005 № 412 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05>

53. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 № 790 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>

54. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2006 р. № 415 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua>

55. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.07.2007 р. № 779 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07>

56. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 33 «Виплати на розвідку запасів корисних копалин», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 26.08.2008 р. № 1090

[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/ru/z0844-08>

57. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 34 «Платіж на основі акцій», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 26.08.2008 р. № 1577 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0057-09>

58. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затверджений постановою Кабінету міністрів України від 22.01.1996 № 116 [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%BF>

59. Порядок подання фінансової звітності, затверджений постановою Кабінету міністрів України від 28.02.2000 № 419 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF>

60. Постанова про встановлення граничної суми розрахунків готівкою, затверджена Національним банком України 06.06.2013 № 210 [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1109-13>

61. Про застосування міжнародних стандартів фінансової звітності, лист Національного банку України, Міністерства фінансів України та Державної служби статистики України від 07.12.2011 р. № 12–208/1757–14830, №31–08410–06–5/30523, №04/4–07/702 [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/v1757500-11>

62. Про суттєвість у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності лист Мінфіну України від 29.07.2003р. № 04203-04108 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=33638&cat_id=34931&search_param=%EF%EE%EA&searchPublishing=1

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

ФАТЕНОК-ТКАЧУК АЛЛА ОЛЕКСАНДРІВНА

Фінансовий облік I

Конспект лекцій

Друкується в авторській редакції

Підписано до друк 20.02.2016. формат 60×84//8

Ум. друк. арк. 3.0 Зам № 21. Тираж 100

Папір офсетний. Гарнітура Times. Друк офсетний

Друк ПП Іванюк В. П. 43021, м. Луцьк, вул. Винниченка, 63

Свідоцтво Держкомінформу України

ВЛн № 31 від 04.02.2004 р.