

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК – 1

ЧАСТИНА I

Навчальний посібник

за редакцією Максимової В.Ф.

Одеса ОНЕУ 2013

ЗМІСТ

Стор.

ПЕРЕДМОВА.....	5
РОЗДІЛ 1. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА РЕГУЛЮВАННЯ ОБЛІКУ	8
1.1. Поняття фінансового обліку, його роль і значення.....	10
1.2. Державне законодавчо-нормативне регулювання фінансового обліку.....	20
1.3. Організація фінансового обліку на підприємствах	30
1.4. Облік для цілей оподаткування	41
1.5. Проблеми взаємозв'язку облікових підсистем	54
Тести до розділу 1.....	66
Завдання для самостійної роботи до розділу 1.....	70
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ.....	75
2.1. Загальна характеристика процесів забезпечення підприємства основними засобами та їх використання	78
2.2. Документування операцій з основними засобами.....	103
2.3. Облік господарських операцій з основними засобами.....	110
2.4. Облік переоцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів.....	190
2.5. Проблемні питання у сучасному обліку основних засобів	206
Тести до розділу 2.....	214
Завдання для самостійної роботи до розділу 2.....	230
РОЗДІЛ 3. ОБЛІК ІНШИХ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ	232
3.1. Загальна характеристика інших необоротних матеріальних активів як об'єкту бухгалтерського обліку	235
3.2. Відображення операцій з іншими необоротними матеріальними активами на рахунках бухгалтерського обліку	243
3.3. Нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів..	258
3.4. Особливості обліку ІНМА з метою оподаткування	263
Тести до розділу 3.....	273
Завдання для самостійної роботи до розділу 3.....	277
РОЗДІЛ 4. ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ	281
4.1. Сутність нематеріальних активів і критерії їх визнання.....	283
4.2. Класифікація нематеріальних активів.....	286
4.3. Оцінка нематеріальних активів.....	288
4.4. Облік господарських операцій з нематеріальними активами.....	289
4.5. Проблемні питання у сучасному обліку нематеріальних активів.....	307
Тести до розділу 4.....	312
Завдання для самостійної роботи до розділу 4.....	316

РОЗДІЛ 5. ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ І МАЛОЦІННИХ ТА ШВИДКОЗНОШУВАНИХ 322

ПРЕДМЕТІВ.....

5.1.	Виробничі запаси як об'єкт обліку, їх поняття і класифікація.....	325
5.2.	Оцінка виробничих запасів відповідно до вимог П(С)БО 9.....	333
5.3.	Документальне оформлення руху виробничих запасів і організація їх складського обліку.....	338
5.4.	Характеристика регістрів обліку виробничих запасів на складі і в бухгалтерії.....	347
5.5.	Порядок відображення руху виробничих запасів на рахунках обліку.....	358
5.6.	Особливості обліку запасів згідно з МСБО 2 «Запаси».....	371
5.7.	Особливості обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів....	375
5.8.	Проблемні питання обліку запасів.....	381
	Тести до розділу 5.....	393
	Завдання для самостійної роботи до розділу 5.....	395
	Перелік літературних джерел та Інтернет-ресурсів.....	403

ПЕРЕДМОВА

Бухгалтерський облік діяльності підприємств є і надалі залишатиметься однією з найважливіших функцій управління, котра формує необхідну для його ефективності й досягнення поставлених цілей інформацію. Чинним галузевим стандартом вищої освіти «Освітньо-професійна програма підготовки бакалаврів» за напрямом 6.03050901 “Облік і аудит” (за переліком напрямів, затв. пост. КМУ від 13.12.06р. № 1719) передбачено навчальний курс з дисципліни «Фінансовий облік-1».

Викладання вказаної дисципліни та її вивчення студентами потребує достатньої кількості навчальної літератури і, передусім, – достатньої кількості навчальних посібників для студентів вищих навчальних закладів. Видання навчального посібника з авторським баченням теоретичних засад і концепції фінансового обліку та звітності в Україні надасть студентам більше можливостей якомога краще опанувати знаннями з теорії, методології обліку, його організації та звітності, а також набути навичок застосування діючих законодавчих і нормативних чинників, які регулюють облікову сферу діяльності суб'єктів господарювання. Така цільова спрямованість посібника сприяє формуванню необхідних знань у майбутніх фахівців з бухгалтерського (фінансового) обліку.

У навчальний посібнику викладено державне регулювання, нормативно-правове забезпечення, організаційно-теоретичні, методологічні основи бухгалтерського (фінансового) обліку на підприємствах, а також розглянуто основи формування облікової інформації за окремими об'єктами обліку господарської діяльності підприємств.

Порушена авторами проблематика та шляхи її вирішення роблять навчальний посібник корисним не лише для студентів і викладачів курсу «Фінансовий облік-1», але також для використання його у викладацькій роботі та практичній діяльності у сфері бухгалтерського обліку. Книга викличе фаховий інтерес у науковців і викладачів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, ревізорів, податківців, інших державних службовців та

посадових осіб місцевого самоврядування, котрі опікуються питаннями обліку, економічного контролю й управління діяльністю промислових підприємств та інших господарюючих суб'єктів.

З обов'язковим урахуванням положень (стандартів) бухгалтерського обліку, плану рахунків, а також із посиланням на діючі законодавчі та нормативні чинники у навчальному посібнику систематизовано за окремими розділами у тематичному їх розрізі нормативно-правові засади бухгалтерського (фінансового) обліку в Україні, основи його методології та методики відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Викладений у доступній для сприйняття та вивчення формі матеріал з обліку основних господарських процесів і окремих об'єктів на підприємствах України ілюстровано узагальнюючими прикладами та схемами бухгалтерських проведення.

Навчальний посібник комплексно висвітлює передбачені навчальним планом теоретичні розділи, питання практики і самостійної роботи студентів з курсу «Фінансовий облік-1» і дає змогу сформуванню у читача ґрунтовні засади для набуття цілісної системи знань стосовно концепції бухгалтерського (фінансового) обліку на вітчизняних підприємствах різних галузей економіки.

Колектив авторів цілком об'єктивно ставиться до результатів своєї праці. Усебічний розгляд висвітленого в посібнику матеріалу вказує на наявність окремих аспектів, котрі потребують подальшого опрацювання. Так, з нашої точки зору, доцільним може бути більш розширений розгляд законодавчих і нормативних основ за рахунок детального висвітлення правових засад організації обліку і звітності в Україні.

Окрім того, більш сучасними та такими, що підвищують рівень активності й зацікавленості студентів у вивченні навчального матеріалу можуть стати, окрім питань для самоконтролю знань, тестових і ситуаційних завдань, ще й кросворди, ребуси, теоретичні лабіринти тощо.

Означене передбачається врахувати в подальшій роботі й розглядається нами не лише як напрями удосконалення змісту навчального посібника

безпосередньо авторським колективом, але також як напрями активізації творчості студентів шляхом залучення їх до виконання індивідуальних, самостійних робіт, написання рефератів, створення теоретичних лабіринтів, графічних тестів тощо.

При підготовці посібника зі вдячністю використані теоретичні надбання зарубіжних і вітчизняних учених, а також елементи навчального та методичного забезпечення курсу.

Навчальний посібник сформовано колективом авторів: заг. редакція посібника та розділ 1 – д-р екон. наук, проф. В. Ф. Максимова, канд. екон. наук, ст. викл. О. В. Артюх; розділ 2 – д-р екон. наук, проф. В. Ф. Максимова, канд. екон. наук, доцент Т. Г. Степова, ст. викл. О. В. Макеєва; розділ 3 – ст. викл. С. В. Самострол; розділ 4 – канд. екон. наук, доцент Т. М. Нікуліна; розділ 5 – д-р екон. наук, професор Н. О. Лоханова, канд. екон. наук, доцент Н. А. Сиротенко; розділ 6 – канд. екон. наук, доцент О. В. Белінська, викл. О. С. Яцунська.

Маємо надію, що навчальний посібник у цілому відповідає вимогам вищої школи і заслуговує на схвальне його прийняття студентською спільнотою, викладачами та фахівцями.

РОЗДІЛ 1. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА РЕГУЛЮВАННЯ ОБЛІКУ

1.1. Поняття фінансового обліку, його роль і значення.

1.2. Державне законодавчо-нормативне регулювання фінансового обліку.

1.3. Організація фінансового обліку на підприємствах.

1.4. Загальний підхід до організації обліку для цілей оподаткування на підприємствах.

1.5. Проблеми взаємозв'язку облікових підсистем.

Ключові слова: облік, бухгалтерський облік, об'єкти фінансового обліку, облік для цілей оподаткування, організація обліку, регулювання обліку, система державного регулювання, управлінський облік, фінансовий облік.

Мета вивчення розділу: сформувати теоретичні знання та практичні навички щодо організації фінансового обліку на вітчизняних підприємствах, визначення його поняття, ролі і значення в управлінні, законодавчо-нормативного регулювання та підходів до вирішення проблем взаємозв'язку облікових підсистем.

Вивчення розділу дає змогу знати:

- сутність поняття фінансового обліку;
- ролі і значення фінансового обліку в управлінні підприємством;
- основи законодавчо-нормативного регулювання фінансового обліку в Україні;
- основи організації фінансового обліку на підприємствах, у т.ч. – обліку для цілей оподаткування;
- проблемні питання взаємозв'язку облікових підсистем і підходи до їх вирішення.

Виконання практичних завдань розділу дає змогу оволодіти навичками і вміннями:

- визначати відповідну форму бухгалтерського обліку для конкретного підприємства;
- вміти обґрунтувати вибір форми бухгалтерського обліку для кожного окремого підприємства;

- виокремлювати активи підприємства і відзначити до яких видів вони відносяться;
- вільно визначати пасиви підприємства;
- визначити облікові підсистеми, що продукують відповідну інформацію;
- знати користувачів відповідної інформації;
- давати роз'яснення стосовно сутності та можливостей використання облікової інформації.

ГЛОСАРІЙ

Об'єкти фінансового обліку – усе, що відображається на синтетичних рахунках і в аналітичному обліку, а саме: активи підприємства; джерела власних засобів; зобов'язання (пасиви) підприємства; фінансові результати діяльності підприємств і їхній розподіл; господарські операції, пов'язані з процесами придбання ресурсів, виробництва та реалізації.

Обліковий процес – процес, сконцентрований на зборі даних про факти господарської діяльності, що фіксуються у первинних документах, оцінюванні та групуванні однорідних фактів на рахунках обліку і в облікових регістрах, формуванні фінансової звітності про об'єкти, які вивчає економіка.

Фінансовий облік (загальнонауковий сенс) – складова і невід'ємна частина економічної (політичної та філософської) науки.

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

Фінансовий облік (системний підхід) – динамічна і відкрита система, котра знаходиться у безперервному взаємозв'язку з економікою, а саме – з її розвитком та управлінням економічними процесами.

Фінансовий облік (функціональний підхід) – одна із функцій управління (поряд з організацією, координацією, плануванням, регулюванням, контролем, аналізом тощо).

1.1. Поняття фінансового обліку, його роль і значення

У загальнонауковому сенсі фінансовий облік є складовою і невід’ємною частиною економічної (політичної та філософської) науки (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Фінансовий облік як складник економічної науки

Отже, економіка (на макро- і мікрорівнях) вивчає умови і фактори використання ресурсів для виробництва товарів, їх розподіл і споживання у суспільстві; облік забезпечує збирання первинних даних щодо використання ресурсів, ефективності процесів, формування витрат, доходів та фінансових результатів окремих підприємств.

Іншими словами: обліковий процес сконцентрований на зборі даних про факти господарської діяльності, що фіксуються у первинних документах, оцінюванні та групуванні однорідних фактів на рахунках обліку і в облікових

регістрах, формуванні фінансової звітності про ті самі об'єкти, які вивчає економіка.

Більше того, економічні науки та фінансовий облік доповнюють один одного:

- економічні науки забезпечують науковий рівень розвитку суспільства шляхом розробки теоретичних економічних концепцій;
- фінансовий облік надає інформацію для перевірки ефективності прийнятих концепцій.

Фінансовий облік розвивається у практичному та науковому сенсах: формулює певні принципи, правила, розробляє процедури (алгоритми) збирання, оброблення та відображення інформації у фінансових звітах, які використовуються для прийняття управлінських рішень, перевірки ефективності економічних концепцій і доктрин, узагальнення даних у статистичних збірниках, проведення наукових досліджень тощо.

З точки зору **системного підходу** фінансовий облік є динамічною і відкритою системою, котра знаходиться у безперервному взаємозв'язку з економікою, а саме – з її розвитком та управлінням економічними процесами. **На рівні мікроекономіки** саме управління господарською діяльністю підприємства є тією надбудовою, тією системою вищого порядку, щодо якої фінансовий облік розглядається як підсистема. Тому з розвитком економічної науки, з розвитком системи управління діяльністю підприємства змінюється також система обліку: з'являються нові складові, відмирають старі, постають нові зв'язки між елементами (рахунки, правила розрахунків окремих економічних показників, моделі обліку ресурсів, собівартості, прибутку тощо).

Будь-яке суспільство з позицій системного підходу – це відкрита, динамічна економічна система, складниками якої є окремі підсистеми – різні промислові підприємства, а також підприємства, організації, установи інших сфер діяльності, громадські, релігійні, політичні організації, професійні спілки та інші організації, які мають справу з розподілом обмежених ресурсів.

На рівні макроекономіки у державному масштабі фінансовий облік визнається як інформаційна система для управління суспільством. З розвитком суспільства та змін у соціальній, політичній та економічній сфері країни до обліку ставляться нові вимоги, тому він також змінюється під впливом зовнішнього середовища.

Отже, законодавством не лише передбачено обов'язкове ведення обліку юридичними особами усіх видів діяльності і форм господарювання, але й обов'язковий динамічний розвиток облікової системи шляхом удосконалення обліку, його адаптації до сучасних умов і вимог управління.

Функціональний підхід до розгляду фінансового обліку дає можливість характеризувати його, як одну із функцій управління (поряд із організацією, координацією, плануванням, регулюванням, контролем, аналізом тощо). Для управління діяльністю кожне підприємство потребує інформації про володіння та розпорядження ресурсами, їх ефективне використання та примноження. Тому в процесі функціонування системи обліку для визначення рівня ефективного використання капіталу, матеріалів, техніки, персоналу та інших ресурсів відбувається збирання та оброблення даних про ресурси та процеси підприємства, перетворення великого масиву первинних даних на корисну фінансову інформацію і доведення її до зацікавлених юридичних та фізичних осіб, які приймають управлінські рішення.

З точки зору **процесного підходу** фінансовий облік – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Тісний зв'язок фінансового обліку з господарською діяльністю підприємства визначає залежність його цільового спрямування із основною метою діяльності підприємства. Оскільки більшість власників підприємств ставлять перед собою за мету отримання максимального прибутку від діяльності, то центральним питанням обліку є визначення фінансових результатів, вивчення умов і затрачених зусиль для їх досягнення.

Загальнонаукова класифікаційна модель розгляду поняття фінансового обліку відображена на рис. 1.2.

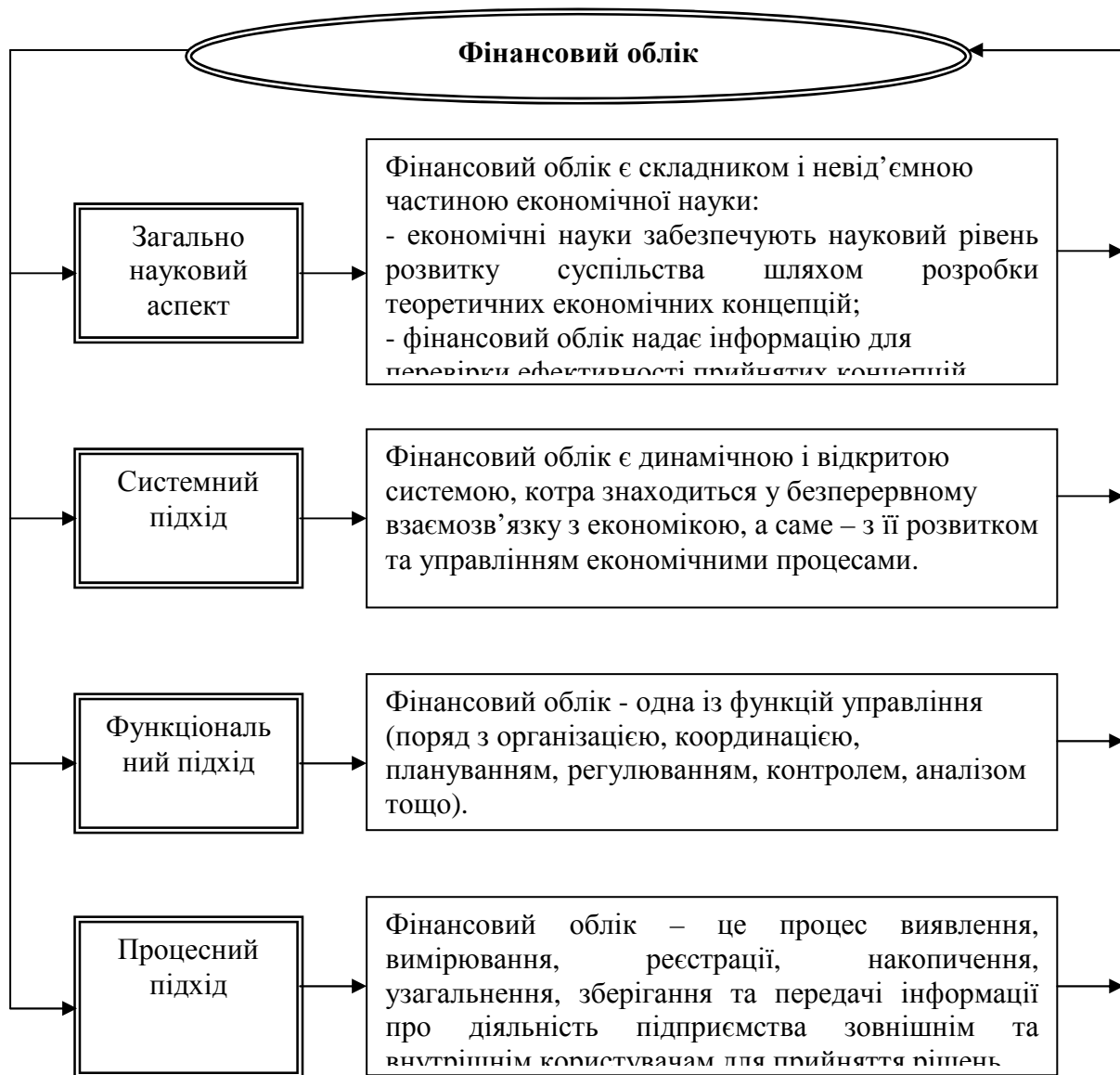


Рис. 1.2. Класифікаційна модель фінансового обліку

За функціями, що їх виконує облікова система підприємства, виокремлюють фінансовий і управлінський облік.

Фінансовий облік – комплексний системний облік майна, господарської діяльності підприємства через суцільне, повне й безперервне відображення господарських процесів за звітний період. Фінансова бухгалтерія фіксує дані та накопичує інформацію про поточні витрати в їх поелементному розрізі –

прибутки підприємства, стан дебіторської та кредиторської заборгованості, розміри фінансових інвестицій, стан джерел фінансування тощо.

Фінансовий облік відображає стан майна, зобов'язань, капіталу та фінансового результату діяльності підприємства в єдиному грошовому вимірнику за допомогою подвійного запису з метою формування звітності різних видів та встановлених форм.

Для всіх підприємств України ведення бухгалтерського обліку є обов'язковим. Його здійснюють відповідно до законодавства країни та міжнародних і національних стандартів бухгалтерського обліку. За допомогою фінансового обліку формують вартісні показники діяльності підприємства і виявляють зовнішні зв'язки із постачальниками, покупцями, банками, інвесторами, акціонерами. Фінансовий облік регулюється законодавством. Він обов'язковий для усіх суб'єктів господарювання й оприлюднюється у фінансовій звітності та деклараціях, підлягає аудиту.

В обліковій інформації зацікавлені, в основному, зовнішні щодо підприємства користувачі. Це – органи податкової адміністрації, біржі, банки, інші фінансові інститути, постачальники та покупці, потенційні інвестори тощо. Фінансова звітність відкрито публікується, вона не становить комерційної таємниці підприємства.

Система формування фінансової звітності повинна бути прозорою, доступною для розуміння компетентними користувачами. Усі ці фактори зумовлюють чітку регламентацію структури, форми зовнішньої звітності підприємства, правил і принципів її складання.

Незважаючи на те, що кожній із підсистем притаманні свої особливості, вони мають загальні характеристики за принципами побудови, методами, що їх використовують для обліку. Окрім того, в управлінському і фінансовому обліку для поточного управління діяльністю підприємства досліджуються практично одні й ті ж самі об'єкти – засоби праці і сама праця, тобто матеріальні й трудові ресурси, господарські процеси, господарські операції.

Модель бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності підприємства відображена на рис. 1.3.

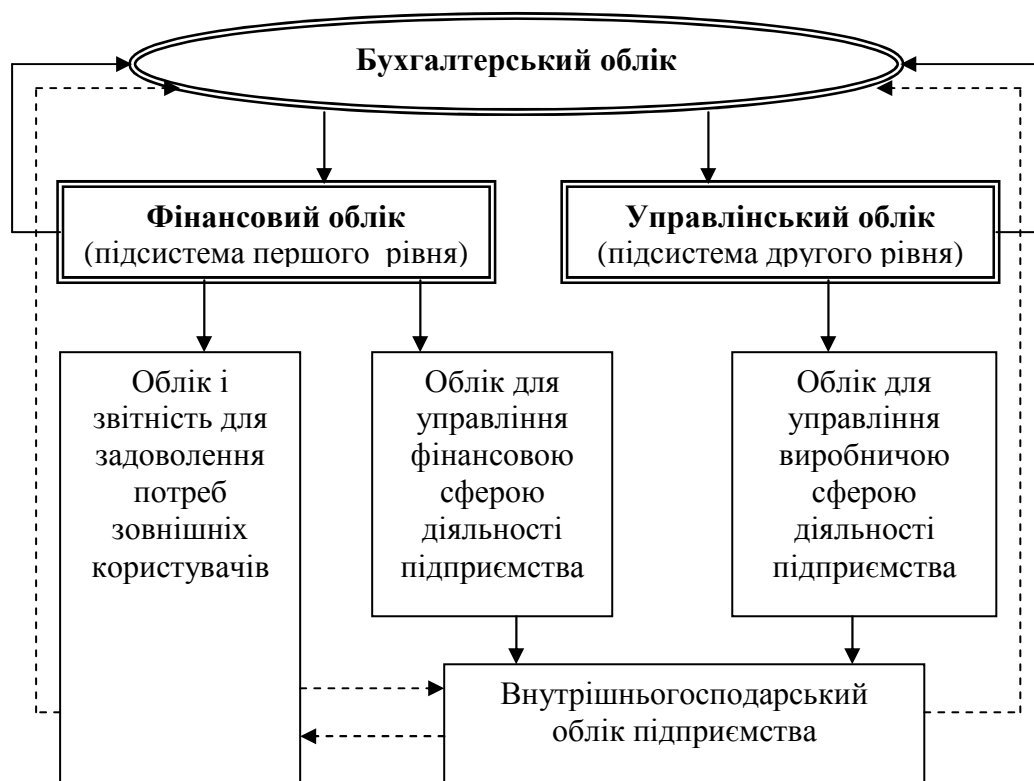


Рис. 1.3. Модель бухгалтерського обліку

Між управлінським та фінансовим бухгалтерським обліком є багато спільного. Насамперед ідеться про такі характеристики:

- єдина система первинного обліку;
- єдині принципи побудови обліку як двоїстого процесу;
- єдине професійне середовище та інші.

Окреслення вказаної облікової моделі викликане тією обставиною, що ринковій системі управління має відповідати певна облікова система, яка охоплює два рівні обліку затрат і результатів, а саме:

- фінансовий облік затрат і результатів;
- управлінський облік затрат і результатів.

У підсистемі першого рівня розв'язуються завдання, які забезпечують взаємовідносини підприємства із зовнішніми користувачами та дають відображення затрат і результатів у цілому по підприємству.

Взаємозв'язок управлінського і фінансового обліку наведено у вигляді функціональної моделі системи обліку на рис. 1.4.

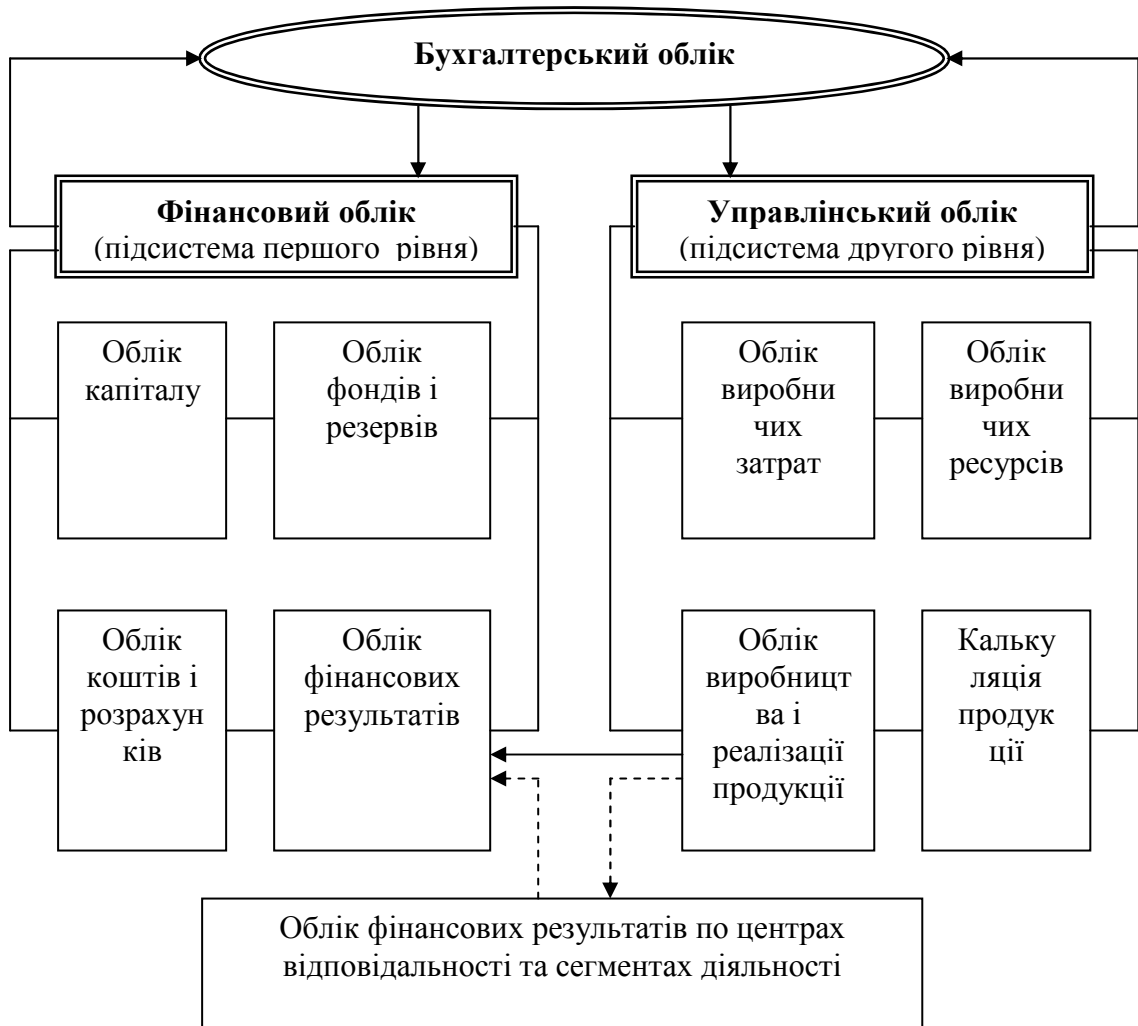


Рис. 1.4. Функціональна модель облікової системи

У підсистемі другого рівня розв'язуються завдання, що забезпечують взаємовідносини підприємства з внутрішніми користувачами та відображають затрати і результати по центрах відповідальності, видах діяльності, видах продукції тощо. Вирішення наведеної сукупності завдань є можливим лише за наявності сформованих двох взаємозв'язаних структур – фінансової і управлінської бухгалтерії.

Об'єктами фінансового обліку, що відображаються як на синтетичних, рахунках, так і в аналітичному обліку є:

- активи підприємства: основні засоби, нематеріальні активи, капітальні вкладення, довгострокові та короткострокові фінансові вкладення, виробничі та товарні запаси, розрахунки з дебіторами, грошові кошти, інші активи;

- джерела власних засобів: статутний фонд (капітал), резервний (страховий) фонд, фонди й резерви спеціального та цільового призначення, нерозподілений прибуток, інші джерела власних засобів;

- зобов'язання (пасиви) підприємства: довгострокові та короткострокові кредити банків і позикові кошти, розрахунки з кредиторами, інші короткострокові зобов'язання; витрати підприємств за їхніми елементами і доходи за їхніми видами;

- фінансові результати діяльності підприємств і їхній розподіл;

- господарські операції, пов'язані з процесами придбання ресурсів, виробництва та реалізації.

Принципово важливим питанням фінансового обліку є методологія та організація обліку витрат і доходів. Саме у цьому питанні проявляються відмінності побудови фінансового обліку.

Фінансовий облік створює інформацію, яка орієнтована на зовнішніх користувачів, але використовується також для внутрішнього управління підприємством. Ведення фінансового обліку чітко регламентовано. Результатом його є складання періодичної, обов'язкової звітності, котра надається підприємством фіскальним державним органам, власникам, іншим зацікавленим користувачам.

Метою ведення обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності (прибутки і збитки) та рух грошових коштів підприємства.

Доцільність створення внутрішньої (управлінської) облікової системи на підприємстві, як правило, вирішує безпосередньо адміністрація. Управлінський облік, на відміну від фінансового, – це облік не фактичної величини майна, витрат і доходів, стану розрахунків і зобов'язань, а облік, що враховує вплив

факторів, обставин і умов на виробничо-господарську і фінансову діяльність підприємства та її результати. Його мета – надати інформацію для прийняття обґрунтованих рішень з управління економікою підприємства та перевірити ефективність виконання прийнятих рішень.

У системі управлінського обліку відтворюється, передусім, інформація про витрати. Вони групуються і класифікуються за видами та місцем виникнення, структурними підрозділами (відділами, секціями, складами), в яких відбувається споживання ресурсів. Необхідність виділення даних управлінського обліку в самостійну систему багато в чому пов'язана з посиленням вимог до зберігання комерційної таємниці діяльності підприємства, обставин, за яких приймаються ті чи інші рішення.

Дані управлінського обліку – комерційна таємниця, і не тільки для зовнішніх користувачів, але також для управлінського персоналу самого підприємства, котрий не має прямого відношення до вирішення окремої конкретної проблеми. Адміністрація підприємства самостійно встановлює склад, терміни і періодичність подання внутрішньої звітності. Ця облікова система практично не регламентується законодавством.

Отже, фінансовий облік є обов'язковим, регламентованим, а управлінський організується в необхідному аспекті для задоволення інформаційних потреб менеджерів підприємства, втручання у ті чи інші події, які характеризуються певними економічними показниками фінансового обліку. Складність впровадження та проблема ефективного функціонування управлінського обліку полягає в тому, щоб визначити об'єкти, які потрібно піддавати обліку – контролювати, набір необхідних для такого контролю показників, міру відхилень у випадках, коли треба втручатися у процеси і явища господарського життя, на що і на кого впливати та інші важливі моменти безпосереднього управлінського характеру.

Фінансова звітність містить інформацію про бухгалтерський баланс – активи, зобов'язання і капітал. Активи – це ресурси підприємства, які здобуті для того, щоб отримати від їх подальшого використання економічні вигоди.

Так, реалізувавши готову продукцію, на яку витрачені ресурси (запаси, працю, техніку), потрібно не тільки компенсувати витрати, але також реалізувати продукцію з прибутком.

Пасиви являють собою довгострокові чи поточні зобов'язання підприємства, які потрібно вчасно погасити. У випадку затримки з погашенням зобов'язань нараховуються штрафи, пені, неустойки кредиторам, що обумовлюється, як правило, умовами договорів.

Капітал підприємств вимірюється сумою коштів, які визначають різницю між сумою активів і пасивів. Баланс розкриває три складові – активи, зобов'язання і капітал за статтями, що передбачені національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку України № 2 «Баланс».

У балансі наводяться дані на початок року і на дату складання балансу протягом наступного господарського року, який починається з 1 січня і триває до 31 грудня. В бухгалтерському балансі відображаються події минулих періодів, але за допомогою економічного аналізу можна виміряти міру відхилень за період за всіма статтями, які наводяться в ньому. Аналізується абсолютна і відносна динаміка показників; структура активів, зобов'язань та капіталу; відношення одних статей балансу до інших або одних розділів до інших; робляться висновки щодо поліпшення чи погіршення цих показників та виявляються фактори впливу на них.

Окремі показники господарської діяльності не можна визначити іншими методами, ніж за допомогою складання балансу – наявність загальної суми активів, зобов'язань і капіталу, наявність власних оборотних коштів (робочого капіталу), ефективність активів, норма прибутку та ін.

Економічний аналіз фінансової звітності за низку періодів дає можливість виявити тенденції зростання (розширення) чи згортання (звуження) діяльності, оцінити окремі показники й прийняти рішення менеджерам, інвесторам, фінансистам, банківським працівникам, власникам та всім зацікавленим особам щодо вибору варіанту дій, що стосуються підприємства. Зрозуміло, що відстеження минулих подій дає можливість бачити тенденції і на їх основі

методом екстраполяції передбачити майбутній стан підприємства. Названий метод не завжди дає добрі результати, тому на допомогу традиційній методиці економічного аналізу залучаються економіко-математичні методи досліджень.

Отже, бухгалтерський фінансовий облік збирає та обробляє дані про факти господарської діяльності, трансформує їх в інформацію та забезпечує нею управлінський апарат і зовнішніх користувачів, які вивчають наслідки раніше ухвалених рішень. Крім цього, фінансовий облік забезпечує зворотний зв'язок між господарською системою підприємства та управлінням. Іншими словами: фінансовий облік є системою забезпечення управління підприємством необхідною інформацією про фактичний стан об'єкта управління.

1.2. Державне регулювання системи фінансового обліку

Регулювання бухгалтерського обліку в Україні визначено Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 р. Положення цього Закону поширюються на всіх юридичних осіб (незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності), котрі зобов'язані вести бухгалтерський (фінансовий) облік, складати та подавати фінансову звітність відповідно до законодавства.

Згідно із Законом регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, котре затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку – П(С)БО, інші нормативно-правові акти з ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Регулювання бухгалтерського обліку в Україні відбувається за трирівневою структурою:

перший рівень (основа) – загальні положення Закону;

другий рівень – Стандарти і План рахунків, що ґрунтуються на Законі, затверджені Мінфіном і зареєстровані в Мін'юсті;

третій рівень – накази та листи Мінфіну, що роз'яснюють, як застосовувати кожний Стандарт у тій чи іншій конкретній ситуації.

Система державного регулювання бухгалтерського обліку виглядає так, як це зображено на рис. 1.4.

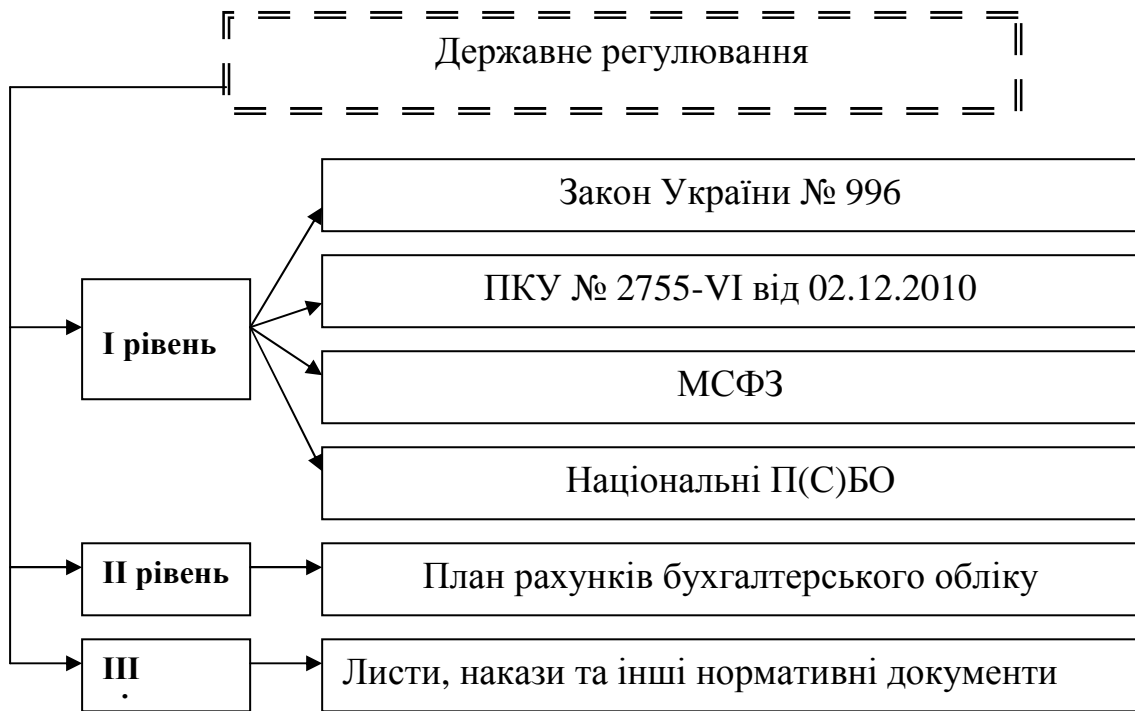


Рис. 1.4. Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні

Закон №996 «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачує облік діяльності юридичних осіб в Україні за Міжнародними стандартами, котрі є обов'язковими для застосування публічними акціонерними товариствами, банками, страховими компаніями тощо). Інші підприємства мають право вирішувати самостійно – за рішенням керівництва, – доцільність ведення обліку та складання звітності за Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ).

Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачає, що державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою: створення єдиних правил ведення бухгалтерською обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими

для всіх підприємств, гарантують і захищають інтереси користувачів; удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Міжнародні стандарти – це документи, що мають характер рекомендацій. Є країни, які застосовують міжнародні стандарти як національні. В Україні, як і в багатьох інших країнах світу, прийняті свої правила (стандарти) обліку.

Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку – П(С)БО – нормативно-правові акти, затверджені Міністерством фінансів України, котрі визначають принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності та не вступають у протиріччя з міжнародними стандартами.

Державне регулювання здійснюється з метою дотримання в Україні єдиних законодавчих і нормативно-правових положень бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Досягається вказана мета шляхом вирішення таких завдань:

- створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку, які є обов'язковими для всіх підприємств;
- встановлення єдиних правил складання фінансової звітності, котрі гарантують і захищають інтереси користувачів;
- удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Методологія бухгалтерського обліку та фінансової звітності розробляється та регулюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Методологічна рада з бухгалтерського обліку діє як дорадчий орган при Міністерстві фінансів України з метою встановлення в Україні єдиних законодавчих і нормативно-правових положень бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Основні завдання, що їх вирішує методологічна рада:

- організація розробки та розгляд проектів національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;
- удосконалення організаційних форм і методів бухгалтерського обліку в Україні;
- впровадження сучасної технології збору та обробки обліково-економічної інформації;
- розробка рекомендацій щодо вдосконалення системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів.

Слід відзначити, що фактично Методологічна рада виконує згідно Закону функції виконавчого органу, а Міністерство в особі управління методології бухгалтерського обліку – дорадчого з повноваженнями організовувати затвердження нормативних документів. Якщо зіставити завдання самого Міністерства фінансів та Методологічної ради при ньому, то стає очевидним, що вони розподілені між ними не адекватно статусу.

Так, Методологічна рада з бухгалтерського обліку визначається як дорадчий орган при Міністерстві фінансів України, мета якого полягає в організації розробки та розгляду проектів П(С)БО та інших нормативно-правових актів з ведення обліку та складання звітності, вдосконалення організаційних форм та методів бухгалтерського обліку, методологічного забезпечення впровадження сучасної технології збору та обробки обліково-економічної інформації, розробки рекомендацій з удосконалення системи підготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів (стаття 7 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»). Зміст цієї статті засвідчує, що функції Методологічної ради не відповідають її статусу як дорадчого органу, який діє на громадських засадах.

Одним із основних термінів, що застосовуються у процесі Державного регулювання фінансового обліку та вивчення його методологічних засад, є стандарти обліку. Це – облікові правила та процедури, що стосуються виміру

оцінки і надання облікової інформації, розроблені відповідними професійними організаціями, наприклад, Комісією зі стандартів фінансового обліку (США), Комітетом з міжнародних стандартів обліку, що знаходяться у Великобританії.

Стандарти містять вимоги до методів і процедур ведення бухгалтерського обліку. Основними складовими, на яких ґрунтується система стандартів бухгалтерського обліку є:

- 1) прецеденти;
- 2) державні процедури-інструкції, що регулюють порядок встановлення стандартів;
- 3) вплив з боку недержавних (суспільних) бухгалтерських організацій.

Бухгалтерські стандарти, як правило, збігаються з бухгалтерськими принципами. У багатьох країнах стандарти бухгалтерського обліку розробляються професійними недержавними організаціями бухгалтерів, причому частина стандартів обов'язкові, а частина – рекомендаційні. У нашій країні правила бухгалтерського обліку встановлюються особами, уповноваженими урядовими органами.

Реформування бухгалтерського обліку відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності має дві групи проблем: перша група – проблеми методологічного характеру, друга – організаційного.

Проблеми методологічного характеру пов'язані з необхідністю ухвалити рішення, чи слід МСФЗ включити в національну нормативну базу бухгалтерського обліку або піти шляхом розробки національних стандартів, що не будуть суперечити МСФЗ.

Проблеми організаційного характеру виникають після вибору шляху реформування. Вони полягають у пошуку відповідей на питання: хто повинен здійснювати реформування обліку шляхом розробки та ухвалення відповідних нормативних актів, хто має впроваджувати їх в повсякденну практику бухгалтера, хто повинен нести відповідальність за ефективність цього процесу.

Іншими словами, дозвіл організаційних проблем передбачає вибір варіанту регулювання бухгалтерського обліку в країні: державного або

професійного. Вивчення міжнародного досвіду говорить про те, що багато в чому цей вибір залежить від рівня економічного розвитку країни, соціально-політичної ситуації, національних традицій.

Поєднання ринкового саморегулювання та державного регулювання – яскрава риса економічних систем найрозвиненіших країн світу. Вплив на ринкове середовище, на підприємницьку діяльність, державний сектор для створення необхідних умов реалізації політики економічного зростання – мета державного регулювання.

Створення інформаційної інфраструктури ринкового середовища в індустріально розвинених країнах здійснюється при безпосередній участі держави. Бухгалтерський облік – є частиною такої інфраструктури, оскільки є інформаційною системою господарської діяльності підприємства, організації, установи і уряду в цілому.

Бухгалтерський облік – є, з одного боку, інструментом державного регулювання, а, з іншого, – його об'єктом.

Саме через регламентацію методологічних основ бухгалтерського обліку і фінансової звітності всіх суб'єктів господарювання держава встановлює змістовні аспекти інформаційної інфраструктури національної економіки.

Слід зазначити, що концептуальні основи державного регулювання бухгалтерського обліку в Україні знаходяться ще у стадії становлення. З цієї причини правове забезпечення цього процесу є недосконалим, містить суперечності та неузгодженості. Прикладом цього є ситуація, що склалася в Україні, де правові основи регулювання, організації та ведення бухгалтерського обліку встановлює Закон “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”. Його норми є базовими орієнтирами, які визначають сучасну систему бухгалтерського обліку. Разом з тим у тексті закону є певні суперечності, неузгодженості, а деякі аспекти не висвітлені зовсім, що призводить до неоднозначного тлумачення сутності державного регулювання обліку в Україні.

Так, у статті 6 Закону однозначно наголошується, що в Україні здійснюється державне регулювання бухгалтерського обліку з метою створення єдиних правил ведення обліку, складання фінансової звітності та їх вдосконалення. При цьому регулювання питань методології покладається на Міністерство фінансів, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. На Національний банк України, Державне казначейство України покладається встановлення порядку обліку та складання фінансової звітності відповідно в банках, бюджетних установах та про виконання державних бюджетів. До компетенції міністерств та інших виконавчих органів центральної влади належить розробка на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичних рекомендацій щодо їх застосування.

Таким чином, державне регулювання бухгалтерського обліку тлумачиться у Законі, як затвердження національних положень (стандартів), інших нормативно-правових актів з ведення бухгалтерського обліку та розробка методичних рекомендацій. Суб'єктами державного регулювання є відповідно Міністерство фінансів, Національний банк, Державне казначейство, міністерства та інші центральні органи виконавчої влади.

Отже, Закон відзначає, що державне регулювання бухгалтерського обліку спрямовано лише на створення нормативної бази, що містить положення (стандарти) бухгалтерського обліку, порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в банках, про виконання бюджетів та госпрозрахункових операцій бюджетних установ, методичні рекомендації галузевого характеру щодо застосування положень (стандартів).

Відповідно до Закону положення (стандарти) бухгалтерського обліку виступають як методологічне підґрунтя для визначення порядку ведення обліку в галузевих методичних рекомендаціях, а також у банківській і бюджетній сферах. Отже, за Законом облік у банках, у бюджетних установах і Державному казначействі базується на П(С)БО, оскільки порядок ведення, що надається у

відповідних методичних рекомендаціях, інструкціях тощо розкриває безпосередньо методику обліку, однак, не регламентує його методологію. Регулювання питань методології обліку за Законом здійснює Міністерство фінансів України.

Проблематичність додержання статті 6 Закону на практиці просліджується при аналізі діючої нормативної бази бухгалтерського обліку в Україні. Так, наприклад, аналіз сфери застосування чинних П(С)БО. Відзначимо, що майже в кожному стандарті бухгалтерського обліку є вказівка стосовно поширення його положень на всіх суб'єктів господарювання, крім банків і бюджетних установ. Отже, практично усі положення (стандарти) бухгалтерського обліку не є методологічною основою для обліку та звітності в банках і бюджетних установах.

Аналіз нормативної бази бухгалтерського обліку та фінансової звітності, створеної Національним банком і Державним казначейством, свідчить про те, що методологічні основи обліку вони регламентують самостійно за допомогою інструкцій, які по своїй сутності складають методичне забезпечення і не розкривають методології обліку. Дослідження нормативної бази інших органів державної влади вказує на їх намагання щодо самостійного вирішення питань методологічного характеру в обліковій сфері.

Слід зазначити, що у Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” не визначено розробників П(С)БО. У статтях 6 і 7 Закону йдеться про організацію розробки, розгляд і затвердження положень (стандартів) – організовує розробку та розгляд Методологічна рада (ст. 7); затверджує П(С)БО Міністерство фінансів України (ст. 6).

Практика показує всю складність розробки положень (стандартів) бухгалтерського обліку, висвітлює труднощі їх тлумачення та застосування. Така ситуація створена наведеною вище невідповідністю потреб практики в чітких положеннях (стандартах) і їх правовим забезпеченням. У цьому сенсі Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” створено певний правовий вакуум щодо відповідальності за розробки

концептуальних основ реформування бухгалтерського обліку в Україні, його методологічне забезпечення і відсутність координації діяльності органів державної влади в цьому процесі.

Окрім того, Закон не визначає правового статусу, місця, ролі, функцій і прав професійного бухгалтерського співтовариства у створенні нормативної бази обліку і взагалі – у реформуванні бухгалтерського обліку. Останнє є особливо актуальним за ринкової економіки, коли бухгалтерський облік стає окремим видом підприємництва. Навколо надання бухгалтерських послуг (консультування, ведення бухгалтерського обліку тощо), а також проведення аудиту консолідується певний круг фахівців, які безумовно можуть і повинні брати участь у створенні методологічного та методичного забезпечення бухгалтерського обліку. Однак на законодавчому рівні їм таке право не надано.

З вищенаведеного можна зробити висновок, що Закон “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” не дає відповідь на питання, у чому зміст державного регулювання бухгалтерського обліку, хто є його суб’єктом, а що – об’єктом, які складові належать до національної системи обліку та який взаємозв’язок між ними. Наслідком такої ситуації є неврегульованість на практиці питань відповідальності за розробку та впровадження методологічного та методичного забезпечення бухгалтерського обліку, відсутність єдиних підходів до реформування бухгалтерського обліку в різних галузях національної економіки.

Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України схвалено спеціальні поправки до Закону “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, котрі спрямовані на урегулювання вказаних вище недоліків. Передбачено, що:

регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яке забезпечує:

проведення державної політики у сфері бухгалтерського обліку;

ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності на єдиних методологічних засадах для всіх юридичних осіб.

Міністерство фінансів України затверджує:

національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти з ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку і фінансової звітності в державному секторі та розробляє концепцію побудови плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі;

нормативно-правові акти з питань регулювання облікової політики суб'єктів державного сектору економіки;

Окрім того, Міністерство фінансів України координує діяльність центральних органів виконавчої влади (зокрема державних цільових фондів та Державного казначейства України) у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а також регулювання облікової політики суб'єктів державного сектору економіки (казенних, державних підприємств, а також господарських товариств, державна частка в статутному капіталі яких перевищує п'ятдесят відсотків або становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на їх господарську діяльність) та погоджує їх нормативно-правові акти з цих питань.

Наостанок, у розгляді питання щодо законодавчо-нормативного регулювання, слід відзначити існування недосконалості законодавчої бази стосовно бухгалтерського фінансового обліку. Наприклад, якщо говорити про недоліки законодавства стосовно обліку виробничих запасів, то недосконалим є саме П(С)БО 9 «Запаси».

Згідно з П(С)БО 9 «Запаси» визнання запасів активом відбувається за умови наявності вірогідності отримання економічних вигод в майбутньому, а визначення цих майбутніх вигод є неможливим, оскільки немає порядку розрахунку таких вигод. Важливим недоліком нормативно-правових документів та рекомендацій, які регулюють бухгалтерський облік запасів є відсутність в них визначення критеріїв та умов віднесення активів до окремих груп запасів.

Також до цього часу не внесено зміни до Інструкції з інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів та документів і розрахунків. Окремі форми актів застаріли, інші – ще не розроблені. Також необхідним є внесення змін до чинних форм первинних документів з обліку сировини та матеріалів, які затверджені ще в 1996 році і давно не відповідають потребам методології бухгалтерського обліку та облікової практики. Наприклад, відсутня форма розрахунку чистої вартості реалізації, розрахунку собівартості вибуття товарів за різними методами оцінки. І це ще далеко не повний перелік недоліків.

Отже, незважаючи на зміни, які відбувалися в законодавчо-нормативній базі, в ній все ще мають місце певні недоліки, котрі свідчать про необхідність подальшого вдосконалення діючого законодавства. Законодавчі документи не містять усіх особливостей діяльності економічних суб'єктів, тому підприємства змушені самостійно розробляти певні положення щодо облікової політики і обґрунтовувати доцільність їхнього створення. Підприємства мають самостійно формувати свою облікову політику і це накладає на них відповідальність за прийняті рішення. Адже підприємство буде отримувати збитки, якщо обере не вигідний варіант із запропонованих законодавством.

1.3. Організація фінансового обліку на підприємствах

Бухгалтерський облік в умовах ринкової економіки має велике значення. З одного боку, він дає можливість власникові чітко відмежувати майно його підприємства від інших суб'єктів, що дозволяє здійснювати суворий контроль за змінами форм власності. З іншого боку, бухгалтерський облік відображує процес виробництва активів підприємства і дає змогу простежити за всіма змінами, що відбуваються з майновими і немайновими засобами. Враховуючи сукупність витрат, підприємець визначає собівартість виробництва чи мінімум того, що він має отримати, якщо не бажає мати збитки, для чого постійно

порівнює собівартість своєї продукції, робіт, послуг з ринковими цінами. Таким чином підприємець контролює продуктивність і доходність свого підприємства.

Бухгалтерський облік є своєрідним літописом діяльності будь-якого виробництва незалежно від форм власності, дає можливість відтворити кожний господарський факт з усіма деталями. Цей облік, на відміну від інших (оперативного, статистичного), є суцільним і безперервним, чітко регламентованим, що забезпечує документальне відображення всіх господарських операцій. Належне ведення обліку полегшує для суб'єкта господарювання організацію управління та контроль за фінансово-господарськими операціями.

Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно від дня реєстрації підприємства до часу його ліквідації. Поліпшення організації бухгалтерського обліку на підприємстві належить до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів.

Головним завданням бухгалтерського обліку є формування повної, достовірної інформації про господарські процеси і результати діяльності підприємства, установи, необхідної для оперативного керівництва та управління, а також для її використання інвесторами, постачальниками, покупцями, кредиторами, фінансовими, податковими, статистичними і банківськими установами та іншими користувачами.

Керівництво економічного суб'єкта та його менеджмент використовують створену інформацію для забезпечення контролю за виконанням зобов'язань, наявністю і рухом майна, використанням матеріальних і фінансових ресурсів відповідно до затверджених нормативів та кошторисів, а також для вчасного запобігання негативним явищам у фінансово-господарській діяльності, виявлення і мобілізація внутрішньогосподарських резервів.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачено, що питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та

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

Керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів. Відповідальним особам за організацію обліку необхідно пам'ятати, що бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форми його організації (рис. 1.5). Ними можуть бути:

- створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;

- введення до штату підприємства посади бухгалтера;

- ведення бухгалтерського обліку на договірних засадах централізованою бухгалтерією;

- ведення бухгалтерського обліку на договірних засадах аудиторською фірмою;

- користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;

- самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватись.



Рис. 1.5. Можливі форми організації бухгалтерського обліку

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємство самостійно:

- Визначає облікову політику підприємства;
- Обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних засад, встановлених цим Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності й технології обробки облікових даних;
- Розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку і звітності;
- Розробляє систему і форми контролю господарських операцій і визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;
- Затверджує правила документообороту;
- Затверджує технологію обробки облікової інформації;
- Затверджує додаткову систему субрахунків, які використовуються, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу й звітності, до Плану рахунків

бухгалтерського обліку активів, капіталу зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій;

-Затверджує порядок ведення аналітичного обліку та додаткову систему реєстрів аналітичного обліку виходячи з потреб управління;

-Може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства.

Вимоги щодо організації бухгалтерського обліку на підприємстві містяться у наказі про його облікову політику, котра тлумачиться як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Облікова політика – це вибір способів ведення обліку з чинних нормативно-правових актів, національних і міжнародних стандартів обліку.

Якщо стандартами не встановлено такі способи ведення обліку тих або інших об'єктів, то підприємство самостійно розробляє відповідні процедури, виходячи з вимог законодавства й нормативних актів з бухгалтерського обліку. В обох випадках має бути витримана одна з найважливіших умов – єдність облікової політики на підприємстві. Тобто, всі господарські операції у структурних підрозділах підприємства мають відображатися в обліку за єдиною прийнятою методологією.

Існує необхідність розмежування процесу формування облікової політики на кількох взаємопов'язаних рівнях: міждержавна облікова політика, державна облікова політика та облікова політика підприємств. Облікова політика на державному та міждержавному рівнях має обов'язковий характер, адже на цих рівнях формуються загальні засади бухгалтерського обліку, створюється його законодавча база, окреслюються межі, в яких власники підприємства формують свою власну політику у сфері бухгалтерського обліку – облікову політику підприємства.

Облікова політика визначається на основі положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського

обліку і фінансової звітності. Питання встановлення облікової політики належить до компетенції власника (власників) підприємства, органу, уповноваженого управляти державним майном, органу, уповноваженого управляти корпоративними правами держави. Повноваження власника (власників) підприємства встановлювати облікову політику реалізується через визначення у розпорядчому документі (наказі) переліку методів оцінки, обліку і процедур, щодо яких нормативно-методична база передбачає більше одного їх варіанту.

Згідно з пунктами 4, 5 статті 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємство самостійно визначає облікову політику, розробляє системи і форми ведення бухгалтерського обліку, але зобов'язане при цьому дотримуватись зазначених у статті 4 цього закону таких основних принципів: обачності, повноти висвітлення, автономності, послідовності, неперервності, нарахування та відповідності доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історичної (фактичної) собівартості, єдиного грошового вимірника, періодичності.

На основі принципу послідовності облікова політика підприємства має передбачати постійне (із року в рік) застосування прийнятої стабільної облікової політики. Облікова політика може змінюватися тільки у разі зміни статутних положень підприємства та (або) у разі зміни вимог органу, який здійснює функції з державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Окрім того, зміни облікової політики можливі тоді, коли вони забезпечують більш достовірне відображення подій (господарських операцій) у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності. Облікова політика підприємства та її зміни розкриваються у примітках до річної фінансової звітності в описовій формі або доданням копії розпорядчого документа про встановлення і змінення облікової політики.

Отже, основні вимоги до облікової політики підприємство висвітлює у розпорядчому документі його керівництва про облікову політику. Такий розпорядчий документ, як правило – наказ, складається виконавчим органом

управління підприємством і подається на затвердження (погодження) власнику (власникам); на підприємствах державної форми власності, в організаціях, установах – органу, уповноваженому управляти державним майном.

У розпорядчому документі про облікову політику відбувається визначення й затвердження для кожного конкретного підприємства:

- методів оцінки вибуття запасів;
- періодичності визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;
- порядку обліку (ідентифіковано чи загалом) і розподілу транспортно-заготівельних витрат;
- окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;
- методів амортизації необоротних активів;
- вартісних ознак предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;
- класу 8 та /або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку;
- періодичності (періоду) зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку;
- методу обчислення резерву сумнівних боргів;
- переліку створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів;
- порядку оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг;
- сегментів, пріоритетного виду сегмента, засад ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках;
- переліку і складу змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу;
- переліку і складу статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- порядку визначення ступеню завершеності робіт за будівельним контрактом;
- дати визначення придбаних у результаті систематичних операцій фінансових активів;

- бази розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу;
- порогу суттєвості щодо окремих об'єктів обліку;
- переоцінки необоротних активів;
- періодичності відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань;
- окремого балансу філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами підприємства.

У разі внесення до облікової політики змін, що за обсягом охоплюють більшу частину тексту або істотно впливають на її зміст, розпорядчий документ про облікову політику доцільно повністю викласти в новій редакції.

Однією з проблем, що стосується підприємств, є недостатньо виважений підхід до формування облікової політики. Певні підприємства навіть не мають наказу про облікову політику. На таку ситуацію, насамперед, впливає недостатнє законодавче врегулювання цього питання. Відсутність такого наказу призводить до погіршення процесу обліку на підприємстві, виникнення проблем, які можуть бути усунені при наявності такого наказу. Наприклад, коли на підприємство приходять новий бухгалтер, то він мусить з усіх питань консультуватися з бухгалтерами, які вже працюють. При наявності наказу про облікову політику ці консультації можуть бути зведені до мінімуму.

Головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства, відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»:

забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку складання і подання у встановлені строки фінансової звітності;

організує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;

бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства;

забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства.

Головний бухгалтер належить до категорії керівників, приймається на посаду і звільняється наказом директора підприємства. У підпорядкуванні головного бухгалтера перебувають працівники бухгалтерії підприємства та бухгалтери інших відділів. До посадових обов'язків головного бухгалтера, крім зазначених законодавством, належать:

- Визначати, формулювати, планувати, здійснювати і координувати організацію бухгалтерського обліку господарсько-фінансової діяльності підприємства;

- Здійснювати контроль за дотриманням порядку оформлення первинних і бухгалтерських документів; за проведенням інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, документів, розрахунків, перевірок організації бухгалтерського обліку та звітності;

- Здійснювати контроль за ефективним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів;

- Уживати заходів щодо запобігання нестачам, незаконному витрачанню коштів і товарно-матеріальних цінностей, порушенням фінансового та господарського законодавства;

- Вести роботу, спрямовану на забезпечення суворого дотримання штатної, фінансової та касової дисципліни, кошторисів адміністративно-господарських та інших витрат, дотримання законності списання з обліку дебіторської заборгованості, нестач та інших втрат, стежити за збереженням бухгалтерських документів, оформленням та здаванням їх згідно з установленим порядком до архіву;

- Здійснювати економічний аналіз господарсько-фінансової діяльності за даними бухгалтерського обліку та звітності з метою виявлення внутрішньогосподарських резервів, усунення непродуктивних витрат, достовірного відображення показників фінансової (бухгалтерської) звітності.

Водночас головний бухгалтер наділений правами:

1. У межах своєї компетенції підписувати і візувати документи;
2. Діяти від імені бухгалтерії підприємства, представляти його інтереси у взаємовідносинах зі структурними підрозділами та іншими організаціями;
3. Вносити на розгляд директора пропозиції щодо вдосконалення бухгалтерії;
4. Вносити пропозиції щодо вдосконалення фінансово-господарської діяльності підприємства, зміни структури управління підприємством при зміні матеріально відповідальних осіб;
5. Вимагати від керівництва підприємства сприяння у виконанні посадових обов'язків та прав.

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

Відповідальність за бухгалтерський облік господарських операцій, пов'язаних із ліквідацією підприємства, враховуючи оцінку майна і зобов'язань підприємства та складання ліквідного балансу і фінансової звітності, покладається на ліквідаційну комісію, що створюється відповідно до законодавства.

Принципи бухгалтерського обліку детально визначено в положеннях та інструкціях, проте діяльність і організація обліку у певних аспектах (наприклад, облік матеріальних цінностей, облік виробничих витрат, облік праці та заробітної плати) значною мірою залежить від особливостей господарської діяльності підприємства, установи, організації. Залежно від специфіки діяльності підприємства чи організації головний бухгалтер разом із начальником планового та інших відділів, не порушуючи загальних принципів організації бухгалтерського обліку, встановлюють порядок реєстрації в документах господарських операцій, документообороту, автоматизації обліку

тощо. Як правило, для ведення бухгалтерського обліку в складі управління підприємства, установи, організації створюється бухгалтерія, що є його самостійним структурним підрозділом. Органи бухгалтерського обліку не можуть належати до складу інших управлінь і відділів.

Основні функції бухгалтерії:

- організація і ведення обліку активів, власного капіталу, зобов'язань і операцій;
- попередній і подальший контроль за виконанням фінансової, штатної і кошторисної дисципліни;
- контроль за правильним використанням грошових і матеріальних цінностей;
- суворий контроль за додержанням режиму економії та повного господарського розрахунку;
- складання фінансової звітності.

Структура апарату бухгалтерії залежить від змісту обсягу і конкретних умов діяльності підприємства, зокрема – від обсягу зовнішніх зв'язків, виду і характеру виробничих і технологічних процесів, обсягу продукції – кількості працівників тощо. Найпоширенішою формою внутрішньої структури бухгалтерії великих і середніх підприємств є поділ на взаємопов'язані структурні елементи (відділи), кожен з яких обліковує і контролює певне коло господарських операцій.

Наприклад, на промислових підприємствах до структурного управлінського підрозділу бухгалтерії належать:

- матеріальний відділ, що здійснює облік та контроль за наявністю і рухом товарно-матеріальних цінностей і основних засобів;
- розрахунковий відділ (контроль праці та заробітної плати, а також розрахунки з органами соціального забезпечення, бюджетом тощо);
- виробничий відділ (простежує всі витрати основного і допоміжного виробництва, калькулює собівартість продукції, здійснює інвентаризацію

незавершеного виробництва та звітність про витрати на виробництво і собівартість продукції).

У структурі бухгалтерії можуть бути створені й інші відділи (обліку капітальних вкладень, готової продукції, розрахунків і грошових коштів тощо). З головним бухгалтером узгоджується зарахування на посади (призначення), переведення та звільнення матеріально-відповідальних осіб. На головного бухгалтера не може бути покладено обов'язки, пов'язані з безпосередньою матеріальною відповідальністю за грошові та матеріальні цінності.

У разі звільнення головного бухгалтера здійснюється передавання справ новопризначеному головному бухгалтеру (а за відсутності такого – працівникові, призначеному керівником підприємства, установи), під час якого перевіряється стан бухгалтерського обліку та достовірність звітних даних, складається відповідний акт із подальшим затвердженням його керівником підприємства, установи.

Отже, важливою складовою діяльності підприємства й організації фінансового бухгалтерського обліку є облікова політика. Кожен економічний суб'єкт несе відповідальність за те, щоб дані бухгалтерського обліку були достовірними, точними, своєчасними, тому існує пряма зацікавленість у самостійному визначенні облікової політики з урахуванням вимог і положень законодавчих та нормативних актів.

1.4. Облік для цілей оподаткування

Реакцією на вимоги макро- і мікроекономічних процесів, які відбуваються у суспільстві, є податкова система кожної держави та її розвиток. Нагадування про них зроблено з огляду на необхідність обґрунтування виникнення та наявності на вітчизняних підприємствах, окрім історично сталої, загально відомої та достатньо розвиненої системи бухгалтерського обліку, ще й потужної облікової сфери, котра обслуговує податкову систему держави.

Реформування економіки України зумовило значні зміни фінансового механізму її регулювання, зокрема податкової системи, що не могло не

відбитися на фінансових відносинах між державою і суб'єктами господарювання. Останнє різнопланово впливає практично на всі аспекти діяльності вітчизняних підприємств. Облікове забезпечення звітності про податки й податкові платежі є надзвичайно важливим, якщо до того ж врахувати доволі жорстку систему фінансових санкцій, що застосовують до підприємств, керівників і бухгалтерів при виявленні помилок і викривлень при їх обчисленні.

Вітчизняна податкова система постійно удосконалюється з метою запровадження ефективно діючих відносин між державою і підприємствами, які поряд із формуванням бюджету, забезпечували б стимулювання і розвиток виробництва. Для цього у законодавчому порядку визначено багатоваріантну систему оподаткування, котра включає прямі та непрямі податки, податкові платежі. Для їх визначення застосовуються специфічні інформаційні джерела та механізми обчислення, котрі стосуються прибутку та витрат виробництва.

Бухгалтерський (його складники: фінансовий та управлінський) та облік для цілей оподаткування є найдавнішими обліковими підсистемами, підпорядкованість яких у загальній системі обліку наведена на рис. 1.6.

Кожна з цих підсистем має свої суттєві особливості, але при цьому вони взаємозв'язані між собою, та створені для однієї мети – забезпечення інформаційних потреб користувачів.

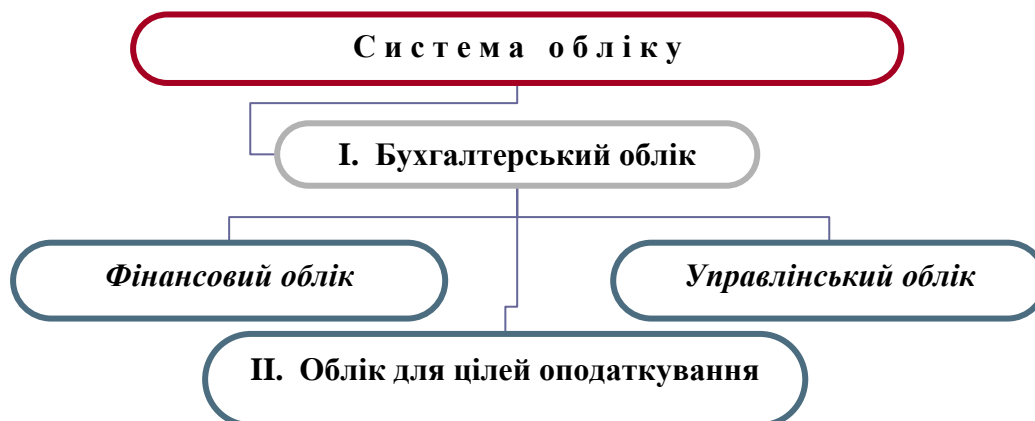


Рис. 1.6. Ієрархія облікових підсистем у системі обліку

Для фіксації господарських операцій, що здійснюються, підприємство використовує первинні документи. Одним із головних таких документів для обліку розрахунків з бюджетом є податкова накладна. Платник податку зобов'язаний надати покупцю податкову накладну, складену за вибором покупця в один з таких способів:

а) у паперовому вигляді;

б) в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, електронного підпису уповноваженої платником особи та умови реєстрації податкової накладної у Єдиному реєстрі податкових накладних.

У податковій накладній повинні міститися окремими рядками: порядковий номер, дата виписування, повна або скорочена назва, юридичної особи або прізвище, ім'я та по-батькові фізичної особи, податковий номер підприємства, місце розташування юридичної особи або податкова адреса фізичної особи, повна або скорочена назва отримувача, опис (номенклатура) товарів/послуг та їх кількість, обсяг, ціна продажу без врахування податку, ставка податку та відповідна сума податку в цифровому значенні, загальна сума коштів, що підлягають сплаті з урахуванням податку, вид цивільно-правового договору, код товару згідно з УКТ ЗЕД (для підакцизних товарів та товарів, ввезених на митну територію України).

Податкова накладна складається у день виникнення податкових зобов'язань продавця у 2-х примірниках. У разі складання податкової накладної у паперовому вигляді оригінал віддається покупцю, копія залишається у продавця товарів. Податкова накладна є звітним податковим документом, одночасно розрахунковим документом. Виписується на кожну повну або часткову поставку товарів. Підприємство повинно зберігати податкові накладні протягом строку, передбаченого законодавством для зобов'язань зі сплати податків.

Право на нарахування податку та складання податкових накладних надається виключно підприємству, яке є платником податку. Усі складені

примірники підписуються особою, уповноваженою платником податку та скріплюється печаткою такого платника податку.

Податкова накладна видається в разі продажу товарів покупцю на вимогу. У будь-якому випадку видається товарний чек, інший розрахунковий або платіжний документ, що підтверджує передачу товарів, або прийняття платежу із зазначеними сумою податку.

У всіх випадках, надання послуг, враховуючи продаж за готівку, за бартерним обміном, в обов'язковому порядку складаються рахунки-фактури, накладні, в яких сума податку зазначається окремим рядком і обов'язково зазначаються: дата складання, назви і адреси постачальника і покупця. Кількість, ціна і сума ПДВ повинні вказуватися по кожній позиції окремо.

У розрахункових (платіжних) документах за реалізовані товари (роботи, послуги) сума податку зазначається окремим рядком, а при звільненні їх від податку в зазначених документах робиться позначка “Без ПДВ”.

Для обліку податку на прибуток підприємства первинними є ті документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Наприклад: прибутковий і видатковий касові ордери, виписки банку, розрахунково-платіжні відомості, рахунки тощо.

Для обліку податку на доходи фізичних осіб первинними документами є: розрахунково-платіжні відомості, розрахункові відомості, особові рахунки кожного з працівників.

Облік податків на підприємстві ведеться на рахунку 64 “Розрахунки за податками й платежами”. За кредитом рахунку 64 відображають нараховані платежі до бюджету, за дебетом – належні до відшкодування з бюджету податки, їх сплата, списання.

На субрахунку 641 “Розрахунки за податками” ведуть облік податків, які нараховують та сплачують відповідно до чинного законодавства (податок на прибуток, податок на додану вартість, інші податки).

На субрахунку 642 “Розрахунки за обов'язковими платежами” ведуть облік розрахунків за зборами (обов'язковими платежами), які справляються

відповідно до чинного законодавства та облік яких не ведеться на рахунку 65 “Розрахунки з страхування”.

На субрахунку 643 “Розрахунки за податкові зобов’язання” ведуть облік суми податку на додану вартість, визначеної, виходячи із суми одержаних авансів (попередньої оплати).

На субрахунку 644 “Податковий кредит” ведуть облік суми податку на додану вартість, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов’язання.

Аналітичний облік розрахунків за податками й платежами ведуть за їх видами. Облік платежів ведуть окремо по кожному податку. На підставі відповідних первинних документів – податкових накладних з податку на додану вартість, документів встановленої форми з інших податків – проводять записи у розмірі кожного податку чи платежу у реєстрах аналітичного обліку розрахунків з бюджетом.

Облік розрахунків за податками і платежами організований таким чином, щоб за кожним із них окремо можемо мати дані про нараховані і сплачені суми, заборгованість на кінець місяця. Тому до перших двох субрахунків підприємства можуть відкривати аналітичні рахунки за назвою податків і платежів.

Зокрема до рахунку 64 субрахунку 641 “Розрахунки за податками” відкривають такі аналітичні рахунки:

6411 “Розрахунки з податку на прибуток”;

6412 “Розрахунки з податку на додану вартість”;

6413 “Розрахунки з податку на доходи фізичних осіб”;

6414 “Акцизний податок”;

6415 “Розрахунки з інших податків”.

Основні бухгалтерські проводки наведено у таблиці (табл. 1.1).

Водночас із веденням бухгалтерського обліку і складанням фінансової (бухгалтерської) звітності підприємства України зобов’язані складати форми

податкової звітності, найважливішими з яких є декларація з податку на прибуток і декларація з податку на додану вартість.

Таблиця 1.1

Кореспонденція рахунків з обліку податків, зборів і платежів

Розрахункова операція		Бухгалтерська проводка	
		Дт	Кт
А		01	02
НАРАХОВАНО:			
1.	Податок на прибуток підприємств	98	641
2.	ПДВ, акцизний податок, збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства	70	641
3.	Податкові зобов'язання на суму ПДВ у складі одержаної попередньої оплати	643	641
4.	Податковий кредит на суму ПДВ у складі перерахованого авансу	641	644
5.	Податок на доходи фізичних осіб	66	641
6.	Збір за місця для паркування транспортних засобів	92	642

Обов'язкова необхідність ведення обліку для цілей оподаткування і складання звітності за розрахунками та сплатою податків і зборів передбачено ст. 16.1.2 податкового кодексу України № 2755-VI від 02.12.2010р. У Кодексі прописано підходи до визначення доходів і витрат, обумовлено дати їх збільшення, котрі не співпадають з моментом визнання доходів і витрат у бухгалтерському обліку.

За таких умов у бухгалтерів виникає необхідність вести подвійний облік: бухгалтерський – для складання фінансової звітності та облік для цілей оподаткування – для складання податкових декларацій і розрахунків. Так, наприклад, для складання декларації з податку на прибуток бухгалтер повинен забезпечити підготовку інформації про доходи і витрати за вимогами податкового законодавства, які часто відрізняються від вимог щодо формування аналогічної інформації в бухгалтерському обліку. Останнє стосується відмінностей у визнанні облікового та податкового прибутку

(зокрема, у визначенні доходів і витрат), а також у різних підходах до відображення сум переоцінки активів тощо.

Отже, особливості податкового законодавства зумовили необхідність облікового забезпечення розрахунків за податками, внесками до бюджету та позабюджетних фондів. Донині в наукових колах йде полеміка щодо його статусу у зв'язку з відсутністю визначення терміну «податковий облік» у вітчизняній нормативно-правовій базі з питань оподаткування. Регулювання взаємовідносин між платниками податків і державою з обсягу і структури обов'язкових податкових платежів фактично здійснюється за допомогою обліку для цілей оподаткування, іншими словами – обліку в системі оподаткування, який ведеться економічними суб'єктами для фіксації господарських операцій, пов'язаних з визначенням податкової бази з конкретного податку.

Інколи пропонується трактувати термін «податковий облік», як систему податкових записів, що дають змогу в повному обсязі визначити базу оподаткування в розрізі кожного податку і платежу, які уналежнюються підприємством до бюджету і державних цільових фондів, з чим можна погодитися умовно у зв'язку з його недостатнім визначенням.

Смислове навантаження цього поняття охоплює систему записів, що дають змогу в повному обсязі визначити базу оподаткування в розрізі кожного податку і платежу, які уналежнюються підприємством до бюджету і державних цільових фондів, а також здійснити аналіз і контроль фінансово-господарської діяльності з метою оптимізації оподаткування. Таке доповнення й уточнення вбачається нами доцільним у зв'язку з тим, що на сучасному етапі при проведенні податкового аудиту фахівці повинні здійснювати аналіз і контроль фінансово-господарської діяльності підприємства на базі даних його податкового обліку.

Через відсутність нормативної регламентації ведення податкового обліку суб'єкти господарювання стикаються з низкою проблемних питань щодо:

- формування системи первинних облікових документів, якість та кількість яких буде вважатися достатньою для підтвердження бази оподаткування;

- формування системи податкових реєстрів на основі первинних облікових документів;

- повного і достовірного забезпечення відображення інформації у податковій звітності на основі даних бухгалтерського обліку.

Приклад відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку з одночасним визначенням інформації для цілей оподаткування наведено у

табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Визначення інформації для цілей оподаткування

№	Господарська операція	Бухгалтерський облік		Сума	Облік для цілей оподаткування			
		Дт	Кт		доходи	витрати	ПЗ	ПК
01	02	03	04	05	06	07	08	09
1	Надійшли матеріали від постачальника	201	631	500	-	-	-	-
2	Нараховано ПК з ПДВ	641	631	100	-	-	-	100
3	Сплачено вартість матеріалів	631	311	600	-	-	-	-
4	Нарахована зарплата робочим	23	661	1000	-	-	-	-
5	Проведено відрахування ЄСВ від нарахованої зарплати	23	651	400	-	-	-	-
6	Відпущено матеріали на виробництво	23	201	500	-	-	-	-
7	Випущена готова продукція та оприбуткована на склад	26	23	1900				
Реалізація продукції (1-а подія – відвантаження)								
1	Відвантажено продукцію покупцю	361	701	2400	2000	-	-	-
2	Нараховано ПЗ по ПДВ	701	641	400	-	-	400	-
3	Списана собівартість реалізованої продукції	901	26	1900	-	1900	-	-
4	Надійшла оплата від покупця	311	361	2400	-	-	-	-
Реалізація продукції з передоплатою (1-а подія – отримання авансу)								
1	Надійшов від покупця аванс на поточний рахунок	311	681	2400	-	-	-	-
2	Нараховано ПЗ з ПДВ за 1-ю подією	643	641	400	-	-	400	-
3	Відвантажена продукція	361	701	2400	2000	-	-	-
4	Списано ПЗ з ПДВ	701	643	400	-	-	-	-
5	Списана собівартість реалізованої продукції	901	26	1900	-	1900	-	-
6	Зараховано аванс	681	361	2400	-	-	-	-

Проблема формування системи податкових реєстрів пов'язана з відсутністю адекватного співіснування з реєстрами бухгалтерського обліку, незважаючи на спробу використання узагальнених даних про витрати та доходи, що їх отримують при веденні записів у системі реєстрів і рахунків бухгалтерського обліку у відповідності з «Рекомендаціями з бухгалтерського обліку валових витрат і валових доходів», затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 04 серпня 1997р. за № 168. Однак на практиці дані рекомендації не знайшли широкого застосування у зв'язку з трудомісткістю розрахунків і великими витратами часу.

Більшість підприємств самостійно встановлюють порядок накопичення даних з метою оподаткування без записів у системі реєстрів і рахунків бухгалтерського обліку з наступним використанням таких даних для складання податкової декларації та податкової звітності. Набули поширення так звані «наборки» за формою, не передбаченою податковими правилами, які за своїм змістом є звичайними реєстрами обліку.

Інші підприємства реалізували можливість автоматичного ведення податкового обліку за допомогою бухгалтерських програм шляхом зазначення у первинному документі по кожній операції ознаки, згідно з якою сума операції включається або не включається до складу показників доходу чи витрат податкового обліку. При такому формуванні даних податкового обліку зростає кількість суто механічних помилок, велика ймовірність неправильного визначення ознаки податкових показників у зв'язку з різноманітністю нетипових господарських операцій, ускладнюється контроль. Тому актуальним залишається пошук нових підходів щодо організації та ведення обліку для цілей оподаткування, а також створення особливого алгоритму формування його форм і реєстрів.

При веденні цього обліку певні суб'єкти господарювання стикаються з проблемою надання органу податкової служби інформації, не пов'язаної з оподаткуванням. Так, при здійсненні податкового аудиту фахівцями податкової служби проводиться аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства,

що перевіряється, на підставі інформації, задекларованої у статистичній звітності (Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал) та інших видах бухгалтерської звітності. Однак вимоги щодо надання інформації, безпосередньо не пов'язаної з оподаткуванням, не регламентовані податковим законодавством, тому не обов'язкові для виконання суб'єктами господарювання. Неузгодженість податкових правил викликає конфлікт інтересів і залишає актуальним питання повного і достовірного інформаційного забезпечення потреб зовнішніх користувачів.

Отже, сучасне податкове законодавство зумовило ведення суб'єктами господарювання обліку для цілей оподаткування, статус якого у системі національного обліку нормативно не визначений. Визначення обліку в системі оподаткування, як системи записів, що дають змогу в повному обсязі визначити базу оподаткування в розрізі кожного податку і платежу, які сплачуються підприємством до бюджету і державних цільових фондів, а також здійснити аналіз і контроль фінансово-господарської діяльності з метою оптимізації управління економічним суб'єктом, вказує на актуальність невирішених питань у частині:

- формування системи форм і реєстрів на підставі первинних документів, якість і кількість яких буде вважатися достатньою для підтвердження бази оподаткування;

- повного і достовірного забезпечення відображення інформації у податковій звітності на основі даних бухгалтерського обліку.

Неузгодженість правил щодо ведення обліку для цілей оподаткування викликає конфлікт інтересів користувачів. Тому загальна проблема полягає у відсутності науково обґрунтованих вимог удосконалення сучасного обліку, і не тільки для підняття його до належного міжнародного рівня, а й для того, щоб зробити більш зручнішим саме для суб'єктів господарювання – платників податків. Сформувалися загальні передумови удосконалення обліку для цілей

оподаткування з метою його оптимізації для розвитку гармонійного співіснування в обліковій системі.

Економічне функціонування країни неможливо без розвитку міжнародних зв'язків, тому основним завданням нашої держави є реформування зовнішньоторговельного режиму за міжнародними правилами, наближення до світових стандартів, що «припускає створення системи взаємовідносин України у просторі Росія – Європа – Америка – СНД. Саме ця система в глобальному контексті передбачає набір стратегій і перспектив шляхів розвитку України у XXI ст.». З цією метою передбачається зближення ставок оподаткування, усунення подвійного оподаткування між державами, взаємозв'язок і взаємоповага між різними країнами. Серед країн-учасників Європейського союзу за останні п'ять років податок на прибуток був понижений практично скрізь. Це можна пояснити прагненням Євросоюзу як підвищити свою інвестиційну привабливість, так і створити єдину податкову політику на всій своїй території. Тому інтеграція економічної системи держави у світовому економічному просторі створює передумови оптимізації вітчизняної податкової системи, та, відповідно, обліку для цілей оподаткування у напрямку його адекватного існування в обліковій системі.

Особливістю діючої податкової системи в Україні є надмірна фіскальна спрямованість оподаткування, нестабільність та неоднорідність податкового законодавства, що обмежує можливості забезпечення економічного розвитку суб'єктів господарювання та, відповідно, національної економіки взагалі. У цьому контексті принциповим недоліком є існуючий алгоритм визначення прибутку за нормами оподаткування, показник якого, як правило, неадекватний фактичному та обліковому прибутку за результатами діяльності господарчого суб'єкта, що економічно не обґрунтовано.

Такий стан системи оподаткування сприяє розвитку тіньового сектора економіки, головними рисами якого є:

- застосування схем мінімізації прибутку (зокрема схем, які є правомірними з точки зору податкового законодавства, але безглуздими за їх

економічним змістом, та схем з ознаками шахрайства за рахунок проведення операцій з «фіктивними» особами, з фірмами-банкрутами, з використанням підроблених документів тощо);

- ухилення від сплати податків.

Передумови вдосконалення обліку в системі оподаткування представлено у схематичному вигляді на рис. 1.7.

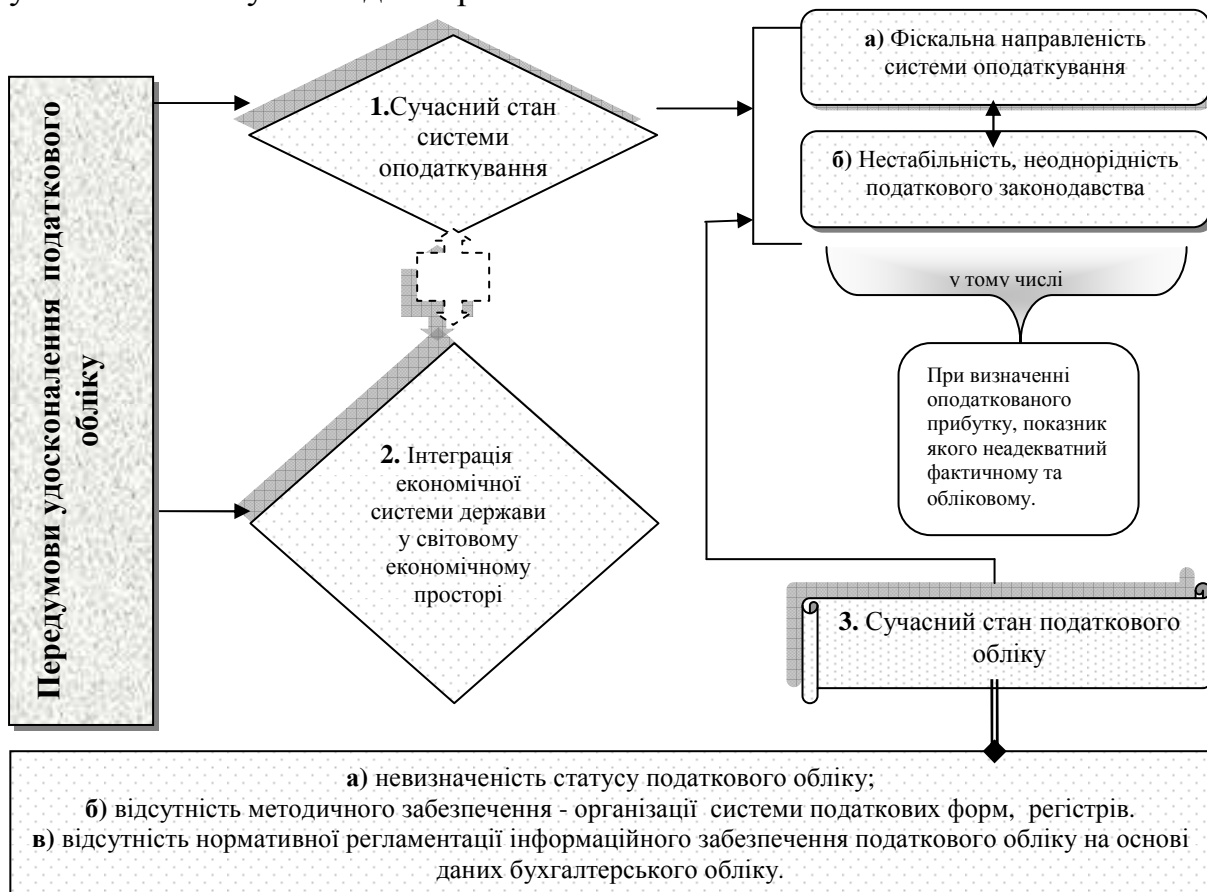


Рис. 1.7. Передумови удосконалення обліку в системі оподаткування

Отже, сучасний стан системи оподаткування створив передумови його оптимізації у напрямку зміни фіскальної домінанти, удосконалення податкового законодавства, розробки певних заходів щодо легалізації тіньового сектора економіки з ліквідацією сумнівних операційних схем.

Перебудова вітчизняної системи оподаткування пов'язана з реформуванням організації сучасного обліку в системі оподаткування. У цьому контексті актуальними є питання:

- визначення статусу обліку для цілей оподаткування;

- організації системи податкових форм, реєстрів на підставі первинних документів, якість та кількість яких буде вважатися достатньою для підтвердження бази оподаткування;

- нормативної регламентації інформаційного забезпечення обліку для цілей оподаткування на основі даних бухгалтерського обліку.

Інтеграція економічної системи держави у світовому економічному просторі та стан вітчизняної системи оподаткування створили загальні передумови удосконалення податкової системи, та, відповідно, податкового обліку для цілей оподаткування, який знаходиться у прямо пропорційній залежності від її сучасного стану. Ними є:

1) інтеграція економічної системи держави у світовому економічному просторі, яка передбачає взаємозв'язок і взаємоповагу між різними країнами та прагнення наблизити податкові політики на території Євросоюзу;

2) сучасний стан податкового обліку, який потребує змін у напрямку зменшення фіскальної домінанти, удосконалення податкового законодавства у частині визначення адекватного показника фінансових результатів діяльності підприємств;

3) відсутність методичного забезпечення податкового обліку у частині нормативного визначення його статусу, формування системи податкових форм, реєстрів на підставі необхідного переліку первинних документів, нормативної регламентації інформаційного забезпечення обліку в системі оподаткування на основі даних бухгалтерського обліку.

Не зважаючи на те, що облік у системі оподаткування поєднується з традиційною схемою фінансового обліку, його не можна вважати лише складником останнього, оскільки суттєві особливості економічних категорій, які тут використовуються, зумовлюють значні відмінності не тільки первинних документів, аналітичних реєстрів, взаємозв'язку рахунків, але і методики організації цього процесу. Йдеться про відмінність у визначенні валових витрат, валових доходів і оподаткованого прибутку у податковому обліку від відображення витрат, доходів і результатів діяльності у фінансовому обліку.

Значно відрізняється податковий і фінансовий облік основних засобів, їх амортизації, операцій з оперативної та фінансової оренди (лізингу), бартерних (товарообмінних) операцій та ін. Облік податку на додану вартість суттєво відрізняється від фінансового обліку взаєморозрахунків із бюджетом за цим видом платежів як специфічними первинними документами, так і аналітичними реєстрами, кореспонденцією рахунків. У результаті, податкова і фінансова звітність складаються на основі різних реєстрів аналітичного обліку, методика їх складання має суттєві відмінності.

Однією з основних умов ефективної діяльності підприємства є своєчасне та вірне здійснення обліку податкових операцій та їх відображення у податковій звітності. Правильний підхід до відображення в податковому обліку операцій платника податків є основою правильного їх відображення в податковій звітності.

1.5. Проблеми взаємозв'язку облікових підсистем

Гармонізація економічних процесів та відносин у зв'язку з загальносвітовою тенденцією тіснішої взаємодії економік окремих країн вимагає нового ставлення до вітчизняної системи обліку. Тому на перший план висувається проблема гармонізації системи обліку у напрямку наближення облікових підсистем у єдину органічну цілісність. Актуальним аспектом дослідження при вирішенні цієї проблеми є питання співіснування облікових підсистем у системі обліку.

На сучасному етапі для вітчизняного обліку характерним є паралельне співіснування бухгалтерського обліку та обліку в системі оподаткування, де податковий облік є самостійною підсистемою, яка підкоряється фіскальній логіці та використовує власні методи. Нові правила податкового законодавства, які внесені Податковим кодексом України, позитивно вплинули на процес наближення облікових підсистем, але не усунули проблеми їх гармонійного співіснування.

Впровадження стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності тільки посилило незалежність між обліковими підсистемами. При цьому, широке використання Міжнародних стандартів фінансового обліку та звітності виявило конфлікт бухгалтерського і податкового обліку, оскільки рекомендації МСФЗ не допускають компромісів з оподаткуванням, тобто з державою в особі податкових органів.

Питання характеру взаємодії бухгалтерського і податкового обліку в різних країнах не могло не викликати пильної уваги. Закордонними вченими при класифікації країн за моделями обліку і звітності використовується ознака взаємозв'язку бухгалтерського і податкового обліку, в основі якої лежить міра відповідності і взаємного впливу правил формування бухгалтерської звітності та правил оподаткування.

Серед таких, що мають високий взаємозв'язок між податковим і бухгалтерським обліком можна виділити такі країни, як Німеччина, Франція, Іспанія, Греція, Японія, Бельгія, Італія та інші. До країн, що мають незалежні підсистеми обліку можна віднести Великобританію, США, Нідерланди, Канаду, Австралію, Нову Зеландію. При цьому спостерігаються проміжні позиції: умовно високий взаємозв'язок та умовна незалежність облікових підсистем.

Аналіз існуючих у різних країнах підходів до взаємозв'язку між підсистемами обліку проводився і низкою провідних вітчизняних учених, однак, єдиної концепції у вирішенні питання гармонізації обліку на сучасному етапі не запропоновано. Концепція паралельного співіснування облікових підсистем вважається пріоритетною, оскільки передбачає забезпечення користувачів звітності інформацією, незалежно від податкових правил.

Концепція наближення облікових підсистем також має вагомі переваги, оскільки передбачає:

- єдиний підхід до визначення елементів облікового апарату;
- економічність (уніфікація ведення облікових підсистем зменшення витрат робочого часу, кількості фахівців);
- відносну простоту ведення обліку;

– збільшення рівня прозорості та якості зовнішнього і внутрішнього аудиту.

Для розв’язування питання співіснування облікових підсистем у системі обліку доцільним є вирішення таких завдань (рис. 1.8).

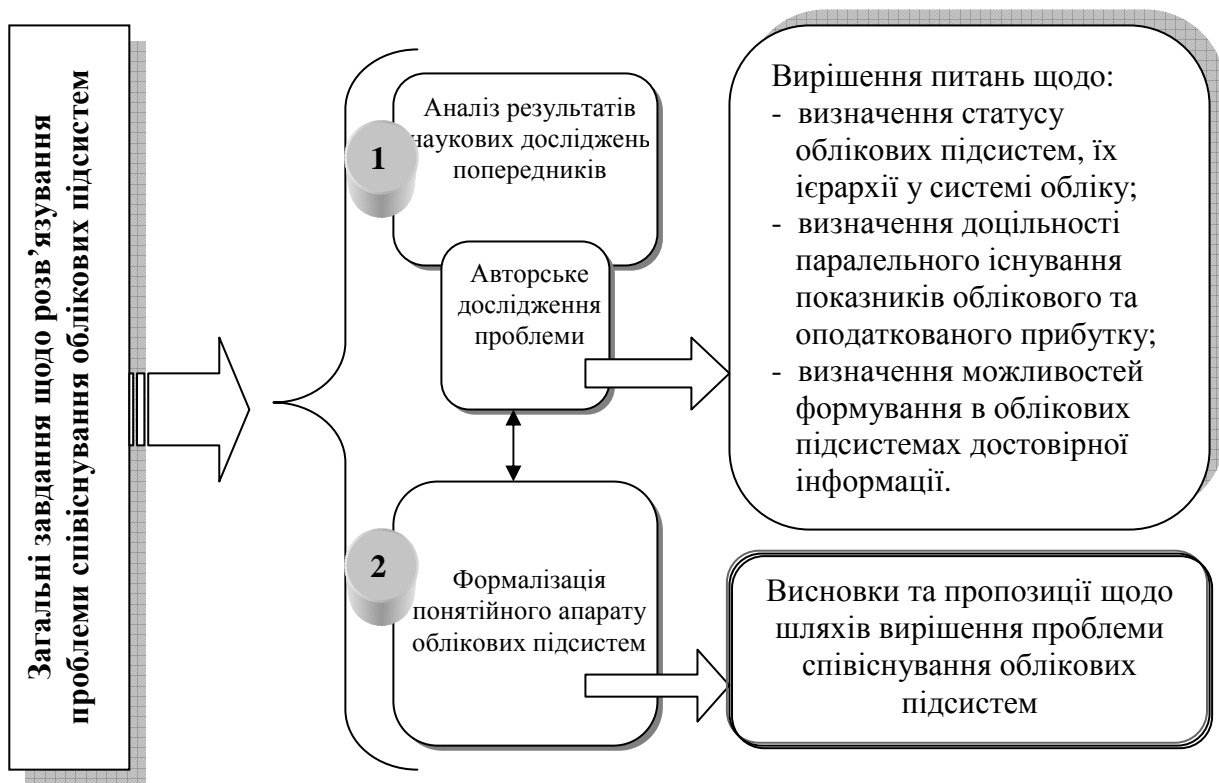


Рис. 1.8. Блок-схема загальних завдань щодо розв’язування проблеми співіснування облікових підсистем

Для розв’язування першого блоку завдань доцільно проаналізувати ставлення науковців і практиків – прихильників концепції наближення облікових підсистем.

Так, відомі економісти Хегарті Д., Гелен Ф., Баррос А. вважають, що чим тіснішим є взаємозв’язок облікових підсистем, тим важливіша високоякісна фінансова звітність для визначення впливу розміру податків на прибуток компанії. У зв’язку з цим на перший план виходить проблема оптимізації співвідношення інтересів користувачів фінансової звітності й фіскальних інтересів держави.

На думку окремих фахівців облікова система повинна відповідати реаліям світового ринку, а держава зобов’язана виходити з пріоритету бухгалтерських

правил зі збереженням традиційної незалежності нормативно-методичної бази бухгалтерського обліку від податкового законодавства. Сенс вбачається у тому, що сучасний податковий облік ускладнює облікову систему, а метод обчислення оподаткованого прибутку не дає змоги оцінити вплив окремих елементів і статей витрат на величину відхилень прибутку оподаткування від облікового та встановити взаємозв'язок цих показників, а, отже, і прогнозувати результати діяльності організації. Тому методика податкових розрахунків і їх документальне оформлення в цілому повинні базуватися на основі класичного бухгалтерського обліку. Така пропозиція є слушною, однак її практичне втілення можливе в контексті уніфікації облікових підсистем, що передбачає застосування єдиного методичного підходу щодо визнання та оцінки облікових показників з урахуванням спадкоємності позитивних досягнень як у бухгалтерському, так і в податковому обліку.

Протилежну думку висловлюють учені, котрі взагалі негативно ставляться до існування податкового обліку, вважаючи, що створення податкової служби нанесло величезної шкоди розвитку економіки України через:

- залучення надмірної кількості працездатного населення, на заробітну плату якого, відрахування на соціальні заходи та матеріальні поточні витрати затрачаються величезні кошти;

- штучне стримування ділової активності бізнесу внаслідок надмірного витрачання робочого часу персоналу на пояснення справ під час різних перевірок податковими службами;

- психологічний тиск на бізнес, породження страху та невпевненості;

- негативний менеджмент податкової служби («махровий» бюрократизм, невміння розробити зрозумілі інструкції для налагодження взаємовідносин бізнесу і податкової системи, тлумачення законів на користь держави, маніпулювання і зловживання службовим становищем та інші негативні риси) підірвав справедливість, рівень довіри до держави, що породило «тіньовий бізнес»;

- нерациональне використання бюджету робочого часу бухгалтерів на податковий облік, що вимагає до 25% зусиль персоналу на його ведення, але інформативність і користь від якого є незначною.

Учені зазначають відсутність будь-якого сенсу в існуванні податкового обліку, тому що у системі фінансового обліку є всі необхідні дані для визначення суми податків на основі реального прибутку, відображеного в балансі. Вважається, однак, що існуюча система бухгалтерського обліку не забезпечує формування інформаційної бази для складання усіх видів звітності, зокрема, податкової. Таке твердження має сенс у контексті нових правил Податкового кодексу України.

Так, відповідно до пп. 14.1.171 п.14.1 ст.14 Податкового кодексу України у податковому обліку використовується податкова інформація у значенні, наведеному у Законі України «Про інформацію» за № 2657-ХІІ від 02.10.92р., на підставі якого фахівці податкового обліку мають можливість одержати інформацію більш широкого спектру.

Можна погодитися з висловлюваннями щодо наявності негативних тенденцій у роботі органів вітчизняної податкової служби, непомірного податкового тиску у зв'язку з пріоритетом фіскальної функції податків у податковій системі, що негативно впливає на результати фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємництва. Проте слід відзначити, що облік у системі оподаткування, - так званий «податковий облік», тобто облік, який фіксує основні елементи обчислення податків (об'єкт, базу, пільги, ставки), як складова цілісної системи обліку, є об'єктивною економічною реальністю, що існує в особливому нормативно-правовому просторі.

Джерелом інформаційного забезпечення для обліку у системі оподаткування може стати система фінансового обліку лише за умови інтеграції підсистем за всіма напрямками (законодавча база, методологія, методика ведення облікових підсистем).

При вирішенні проблеми реформації облікових підсистем, вважаємо за необхідне враховувати величезний досвід провідних фахівців у сфері оподаткування, їх пропозиції щодо удосконалення законодавчої бази, методики ведення бухгалтерського і податкового обліку з метою ліквідації тіньових схем

господарювання і оптимізації результатів фінансово-господарської діяльності суб'єктів бізнесу.

Подібну позицію займають економісти, у роботах яких йдеться про необхідність досягнення адекватності практик ведення бухгалтерського та податкового обліку для формування економічних показників результативності фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємництва за єдиним розрахунковим алгоритмом, що забезпечить інформаційну прозорість для всіх користувачів обліку.

Зустрічається також ставлення окремих науковців до податкового обліку як до тимчасового явища, стверджується, що це – надумана (штучна) дефініція, а не об'єктивна економічна категорія, котра передбачає певні сторони податкових відносин, які не може вирішити бухгалтерський облік через відмінності в понятійному апараті щодо дефініцій: витрати, доходи, прибуток, амортизація тощо. Пропонується взагалі ліквідувати подвійну систему фінансової звітності (як сьогодні в Україні – бухгалтерський і податковий облік). Більш виваженою вважається думка стосовно необхідності взаємодії систем бухгалтерського обліку та оподаткування. Більш того, податковий облік не існує автономно як окремий вид обліку, а є складовою частиною інтегрованої системи господарського обліку.

Аналізуючи проблеми сучасної теорії і практики бухгалтерського обліку та звітності в умовах інтеграції України у світове співтовариство можна спостерігати взагалі зниження ролі бухгалтерського обліку у зв'язку з відсутністю стимулюючих важелів його ведення.

Так, досліджуючи стан ведення бухгалтерського та податкового обліку суб'єктів підприємницької діяльності за результатами аудиторських перевірок протягом п'яти років, можна спостерігати негативну динаміку застосування формального підходу щодо ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності та вільного тлумачення правил ведення податкового обліку.

Результати дослідження подано на рис. 1.9.

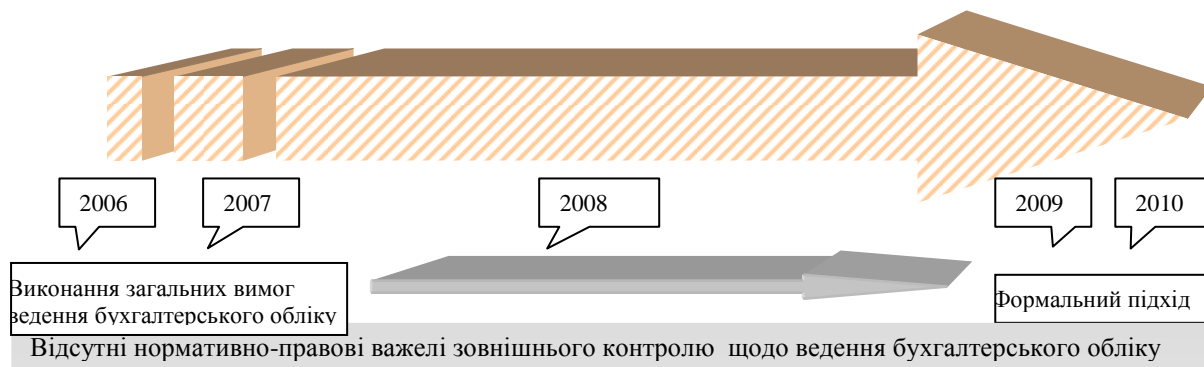


Рис. 1.9. Динаміка підходу до ведення бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання

Питання співіснування підсистем обліку досліджувалися і групою російських вчених, які підтвердили проблему дисгармонії в розвитку видів обліку та, проаналізувавши напрями вирішення цієї проблеми в Росії, дійшли висновку про необхідність зближення правил ведення податкового і бухгалтерського обліку, відзначивши при цьому, що політика уніфікації повинна проводитися послідовно, з урахуванням об'єктивних економічних чинників. При цьому актуальними залишаються проблеми і суб'єктивного характеру, одна з яких – це трансформація свідомості бухгалтерського співтовариства в напрямку глибокого розуміння суті формування і розкриття даних фінансової звітності.

Мають рацію дослідники, котрі стверджують, що основними користувачами бухгалтерської звітності є податкові органи, внаслідок чого бухгалтерська звітність має фіскальну направленість, що негативно впливає на достовірність і нейтральність показників, що містяться в ній.

З цією тезою російських колег погоджуються і вітчизняні вчені. Дехто взагалі називає українську систему бухгалтерського обліку після 01.07.97 року податково-бухгалтерським сурогатом і констатує, що у зв'язку з активними втручаннями податкових органів у вигляді різного роду інструктивних документів і офіційних роз'яснень не лише у процес регулювання податкового законодавства, але також у процес регулювання бухгалтерського обліку, була порушена загальна цільова установка бухгалтерського обліку, неадекватно стало тлумачитись його призначення. У підсумку дезорганізовано процес

регулювання обліку, простежується негативна тенденція розвитку культури бізнесу і аудиторської справи в Україні.

Вказані вислови певних вітчизняних економістів є цінними і, безперечно, важливими для розвитку національного обліку, однак, у цілому вони носять дискусійний характер, що не забезпечує чіткого визначення шляхів подальшого розвитку облікової науки і ніяк не допомагає практиці ведення обліку. Вищенаведені тези вчених і науковців свідчать про таке:

1) сучасна система обліку не задовольняє внутрішніх та зовнішніх користувачів, тому актуальною залишається проблема її перебудови у напрямку гармонізації облікових підсистем;

2) вирішення проблеми пошуку підходів до створення цілісної системи обліку є можливим при розв'язуванні наступних питань:

– визначення статусу та системної підпорядкованості бухгалтерського та податкового обліку з урахуванням пріоритету завдань, поставлених перед ними;

– визначення шляхів перебудови облікових підсистем, які б сприяли встановленню взаємозв'язку показників прибутку в облікових підсистемах та формуванню високоякісної фінансової звітності.

Однак у наукових колах немає єдиного підходу щодо вирішення цих актуальних завдань у напрямку гармонізації системи обліку.

Так, на сучасному етапі дискусійними залишаються питання:

▪ Статусу податкового обліку, де висловлювання вчених мають діаметрально протилежні позиції, а саме:

– податковий облік розцінюється, як непотрібна дефініція;

– як об'єктивна економічна категорія;

– як складова фінансового обліку;

– як складова частина інтегрованої системи господарського обліку.

▪ Зниження ролі бухгалтерського обліку у зв'язку з порушенням його цільової установки із-за втручання правил податкового законодавства у процес його ведення та у зв'язку з відсутністю стимулюючих важелів ведення бухгалтерського обліку.

- Ієрархії облікових підсистем у системі обліку.
- Формування в облікових підсистемах достовірної фінансової інформації у контексті доцільності паралельного існування показників облікового та оподаткованого прибутку в облікових підсистемах, які не є тотожними достовірному прибутку підприємства за результатами діяльності.

Аналіз наукового надбання попередників і реалії практики дають змогу констатувати, що:

1) сучасна облікова система промислового підприємства потребує перебудови у напрямку гармонізації інформаційно-функціональних властивостей її підсистем;

2) бухгалтерський і податковий облік, як облікові підсистеми, є автономними економічними категоріями, створеними для задоволення інформаційних потреб користувачів. Кожній із облікових підсистем притаманні власні понятійні категорії, відмінності в яких створюють різне ставлення до об'єктів обліку – витрат, доходів, амортизації тощо, та формують показники прибутку, які відрізняються від достовірного прибутку діяльності суб'єкта господарювання, що є негативним явищем обліку і не може задовольняти потреби користувачів.

3) Підсилюється навантаження зовнішніх користувачів на стан і розвиток обліку на промислових підприємствах. Так, сучасний облік у системі оподаткування (податковий облік) має чітко виражену фіскальну направленість, реалізація якої супроводжується створенням і розвитком потужного нормативно-правового підґрунтя.

І навпаки: простежується тенденція зниження ролі та дещо формальний підхід до організації та ведення бухгалтерського обліку.

4) Вирішення проблеми реформації облікових підсистем є можливим лише при удосконаленні їх методичного забезпечення за допомогою спеціальних уніфікованих прийомів, застосування яких сприятиме їх гармонізації.

Проблема співіснування облікових підсистем добре простежується через порівняння їх сутності, мети, предмета, об'єкта, принципів, функцій, основних

завдань. Так, відповідно до ст.1 Закону про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні бухгалтерський облік – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень. У цьому контексті вітчизняний бухгалтерський облік можна розглядати як систему, котра забезпечує відповідною інформацією різні сфери за їх впливом на підприємство, інформаційними потребами та відношенням власне до облікової системи. Йдеться про зовнішнє та внутрішнє середовище користувачів, котрі по-різному впливають на діяльність підприємства, на управління ним і, відповідно, різні інформаційні потреби. Так, зовнішніх користувачів цікавлять фінансові показники підприємства, передусім, – його прибутки; внутрішніх – господарська, управлінська інформація.

Відзначимо, що у Законі передбачається задоволення потреб усіх зовнішніх користувачів – потенційних власників, контролюючих органів, контрагентів та інвесторів. Зрозуміло, що податкова служба відноситься до передбачених цим та іншими Законами України контролюючих органів. Отже, системою, котра продукує (виробляє) інформацію для усіх, зокрема – податкових та інших контролюючих органів повинен бути саме бухгалтерський облік, точніше – його модифікована система, яка створена з урахуванням інформаційних потреб вказаних контролюючих органів.

Вказана теза підтверджується ст.3 Закону, в якій чітко обумовлено, що джерелом отримання інформації для суб'єктів господарювання є бухгалтерський облік, на даних якого зобов'язані ґрунтуватися фінансова, статистична, податкова звітність. Іншими словами, на законодавчому рівні бухгалтерський облік розглядається як найважливіший складник загальної інформаційної системи промислового підприємства. Проблеми ідентифікації бухгалтерського обліку досліджували чимало вітчизняних вчених. Незважаючи на дискусійний характер окремих наукових позицій, більшість авторів розглядає облік як складник інформаційної системи підприємства.

На сучасному етапі чинним законодавством не встановлено визначення терміну „податковий облік”, однак слід визнати фактичне існування обліку у системі оподаткування, для цілей оподаткування. Умовно можна погодитися з висловлюванням авторів, які трактують податковий облік, як систему збору й обробки інформації для визначення бази оподаткування підприємства відповідно до вимог податкового законодавства.

Суб’єкти підприємницької діяльності – платники податків ведуть окремий облік, в якому групують інформацію щодо бази оподаткування, визначення показників податкової звітності. При цьому вони самостійно визначають методи і процедури виявлення, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації для зовнішніх користувачів у зв’язку з відсутністю будь-яких методичних правил.

Наказом Міністерства фінансів України від 4 серпня 1997 року за №168 були затверджені окремі Рекомендації щодо ведення податкового обліку з урахуванням зв’язку з бухгалтерським обліком (за допомогою бухгалтерських рахунків 18, 48), однак, повсюдного практичного застосування рекомендацій не сталося. Отже, бухгалтерський і податковий облік у своєму визначенні мають головну спільну ознаку – формування інформаційного забезпечення для користувачів. Результати проведених теоретичних і практичних досліджень свідчать, що найбільше навантаження щодо інформаційного забезпечення належить бухгалтерському обліку та обліку для цілей оподаткування – податковому, до яких найчастіше звертається суб’єкт господарювання під час прийняття відповідних рішень. Єдина інформаційна база для всіх користувачів покликана створити сприятливі умови для розвитку бізнесу, але це можливо лише при реформації облікових підсистем шляхом їх уніфікації.

Контрольні запитання та завдання до розділу 1

1. Складіть характеристику фінансового обліку як складової частини економічної науки.
2. Як характеризується фінансовий облік з точки зору системного підходу?

3. Дайте визначення фінансового обліку на рівні мікроекономіки.
4. Дайте визначення фінансового обліку на рівні макроекономіки.
5. Як характеризується фінансовий облік з точки зору функціонального підходу?
6. Що являє собою фінансовий облік з точки зору процесного підходу?
7. Які існують підсистеми бухгалтерського обліку?
8. Чи є взаємозв'язок між різними підсистемами бухгалтерського обліку?
9. Яким чином здійснюється Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні?
10. Назвіть об'єкти державного регулювання бухгалтерського обліку та звітності в Україні.
11. Хто є суб'єктами державного регулювання бухгалтерського обліку і звітності в Україні?
12. Як відбувається формування облікової політики підприємства?
13. У чому полягає утність обліку для цілей оподаткування?
14. Як ведеться облік для цілей оподаткування на підприємствах?
15. Що є спільного між підсистемами обліку?
16. Якою є концепція наближення облікових підсистем?
17. Дайте характеристику проблемним питанням організації та ведення фінансового бухгалтерського обліку.
18. У чому вбачається проблема співіснування облікових підсистем?

Теми для написання рефератів і підготовки наукових статей:

1. Фінансовий облік як складова частина економічної науки.
2. Фінансовий облік з точки зору системного підходу.
3. Фінансовий облік на рівні мікроекономіки.
4. Фінансовий облік на рівні макроекономіки.
5. Фінансовий облік з точки зору функціонального підходу.
6. Фінансовий облік з точки зору процесного підходу.
7. Облікова система підприємства та її підсистеми.

8. Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні.
9. Об'єкти державного регулювання бухгалтерського обліку і звітності в Україні.
10. Суб'єкти державного регулювання бухгалтерського обліку і звітності в Україні.
11. Формування облікової політики підприємства.
12. Організація обліку для цілей оподаткування на підприємствах.
13. Проблеми організації та ведення фінансового бухгалтерського обліку.

Тестові завдання до розділу 1 «Організація та регулювання обліку»

Тести до питання 1.1

1. У загальнонауковому сенсі фінансовий облік є:

1. Складник філософської науки.
2. Складник історії економічної думки.
3. Складник політичної економії.
4. Складником економічної (політичної та філософської) науки.

2. З точки зору системного підходу фінансовий облік – це:

1. Динамічна і відкрита система, котра знаходиться у взаємозв'язку з економікою.
2. Система, котра знаходиться у безперервному взаємозв'язку з управлінським обліком.
3. Система, котра знаходиться у безперервному взаємозв'язку з економікою, політичною економією та статистикою.
4. Система, котра знаходиться у безперервному взаємозв'язку з економікою та податковим обліком.

3. На рівні мікроекономіки фінансовий облік розглядається як:

1. Самостійна система в організаційній структурі підприємства.
2. Підсистема у системі управління господарською діяльністю підприємства.
3. Підсистема в організаційній структурі підприємства.
4. Відокремлена система на чолі з головним бухгалтером.

4. На рівні макроекономіки у державному масштабі фінансовий облік визнається як:

1. Система управління державою.
2. Система, що надає інформацію різним користувачам.
3. Інформаційна система для управління суспільством.

4. Інформаційна система для формування бази оподаткування господарюючих у державі суб'єктів.

5. Функціональний підхід до розгляду фінансового обліку дає можливість характеризувати його наступним чином:

1. Фінансовий облік – основна функція управління.
2. Фінансовий облік – не має ніякого відношення до функцій управління.
3. Фінансовий облік можна умовно віднести до функції управління.
4. Фінансовий облік – одна із функцій управління.

6. З точки зору процесного підходу фінансовий облік – це:

1. Процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення інформації.
2. Процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.
3. Процес реєстрації, узагальнення та передачі інформації.
4. Процес реєстрації та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

7. Фінансовий облік відображає:

1. Стан майна, зобов'язань, капіталу та фінансового результату діяльності підприємства в єдиному грошовому вимірнику за допомогою подвійного запису з метою формування звітності різних видів та встановлених форм.
2. Стан майна та фінансового результату діяльності підприємства в єдиному грошовому вимірнику за допомогою подвійного запису з метою формування звітності різних видів та встановлених форм.
3. Фінансовий облік відображає формування звітності різних видів та встановлених форм.
4. Фінансовий облік відображає фінансові результати діяльності підприємства в єдиному грошовому вимірнику.

8. В управлінському і фінансовому обліку для поточного управління діяльністю підприємства досліджуються об'єкти:

1. В управлінському обліку досліджуються засоби праці і сама праця, тобто матеріальні і трудові ресурси.
2. В управлінському і фінансовому обліку досліджуються господарські операції.
3. В управлінському і фінансовому обліку досліджуються матеріальні і трудові ресурси, господарські процеси, господарські операції.
4. У фінансовому обліку досліджуються господарські процеси.

9. Метою ведення обліку і складання фінансової звітності є:

1. Надання користувачам інформації про результати діяльності підприємства.
2. Надання власникам правдивої інформації про прибутки і збитки підприємства.

3. Надання користувачам достовірної інформації про фінансовий стан, результати діяльності (прибутки і збитки) та рух грошових коштів підприємства.

4. Наведене у п.1 і 2 та надання інформації податковій службі стосовно стану розрахунків із бюджетом.

10. Бухгалтерський фінансовий облік:

1. Збирає та обробляє дані про факти господарської діяльності.
2. Трансформує дані про факти господарської діяльності в інформацію.
3. Забезпечує інформацією управлінський апарат і зовнішніх користувачів.
4. Усе, наведене в п.п. 1-3.

11. Бухгалтерський облік в Україні регулюють:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».
2. Стандарти і План рахунків, що ґрунтуються на Законі, затверджені Мінфіном і зареєстровані в мін'юсті.
3. Накази та листи Мінфіну, а також перераховане у п.п. 1-2.
4. Усе, перераховане у п.п. 1-3 та Наказ про облікову політику підприємства.

12. Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою:

1. Створення єдиних правил ведення бухгалтерською обліку.
2. Складання фінансової звітності за єдиними правилами та вимогами.
3. Усе, перераховане у п.п. 1-2.
4. Усе, перераховане у п.п. 1-3 та з метою створення Наказу про облікову політику підприємства.

13. Власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів несе відповідальність:

1. За організацію фінансового (бухгалтерського) обліку.
2. За забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах.
3. За збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років.
4. Усе, перераховане у п.п. 1-3.

14. Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться:

1. Безперервно від дня реєстрації підприємства до часу його ліквідації.
2. Безперервно від дня реєстрації підприємства до часу складання фінансової звітності за звітний період.

3. Безперервно від дня початку фактичної діяльності підприємства до часу його ліквідації.

4. Безперервно від дня початку кожного фінансового року до дати складання фінансової звітності за звітний період.

15. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємство самостійно:

1. Визначає облікову політику та обирає форму бухгалтерського обліку.

2. Розробляє систему і форми управлінського обліку і звітності.

3. Затверджує правила документообороту, додаткову систему субрахунків, технологію обробки облікової інформації та викладене в п.п. 1-2.

4. Визначає облікову політику, додаткову систему субрахунків та затверджує матеріально відповідальних осіб.

16. Процес формування облікової політики відбувається на кількох взаємопов'язаних рівнях:

1. Міждержавна облікова політика, державна облікова політика та облікова політика підприємств.

2. Державна облікова політика та облікова політика підприємств.

3. Державна облікова політика, облікова політика підприємств та облікова політика структурних підрозділів підприємства.

4. Облікова політика підприємства, облікова політика структурних підрозділів підприємства та політика стосовно ведення управлінського обліку.

17. Облікова політика визначається:

1. На основі положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

2. Тільки на основі Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність».

3. На основі положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

4. На основі положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Міжнародних стандартів фінансової звітності.

18. Принципи визначення облікової політики та ведення бухгалтерського обліку:

1. Принцип обачності, повноти висвітлення, автономності, послідовності, неперервності, нарахування та відповідності доходів і витрат.

2. Принцип превалювання сутності над формою, історичної собівартості, єдиного грошового вимірника, періодичності та викладене у п. 1.

3. Принцип законності, додержання правил облікової політики та викладене у п. 1.

4. Принцип законності, своєчасності, прозорості, додержання правил облікової політики та викладене у п. 2.

19. Облікова політика підприємства та її зміни розкриваються:

1. У поясненнях до річного бухгалтерського балансу в описовій формі або доданням копії розпорядчого документа про встановлення і зміння облікової політики.

2. У поясненнях до річного звіту про фінансові результати в описовій формі або доданням копії розпорядчого документа про встановлення і зміння облікової політики.

3. У примітках до річної фінансової звітності в описовій формі або доданням копії розпорядчого документа про встановлення і зміння облікової політики.

4. У поясненнях до річного бухгалтерського балансу, звітів про фінансові результати та про рух грошових коштів.

20. Найважливішими формами податкової звітності є:

1. Декларація з податку на прибуток і бухгалтерський баланс.

2. Декларація з податку на додану вартість і звіт про фінансові результати.

3. Декларація з податку на прибуток і декларація з податку на додану вартість.

4. Усе, викладене у п. 2, а також звіт про фінансові результати і бухгалтерський баланс.

Матриця відповідей на тести

Запитання	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Відповідь	4	1	2	3	4	2	1	3	3	4
Запитання	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
Відповідь	3	3	4	1	3	1	1	2	3	3

Завдання для самостійної роботи до розділу 1

Завдання 1.

Умова: У табл. 1 наведено основні загальнонаукові завдання, що їх вирішує економіка та фінансовий облік.

Таблиця 1

Матриця загальнонаукових та практичних завдань

Завдання	Економіка	Фінансовий облік
----------	-----------	------------------

01	02	03
01	02	03
Вивчення умов і факторів використання ресурсів для виробництва товарів		
Вивчення розподілу вироблених товарів на мікро- і макрорівнях		
Вивчення споживання вироблених товарів на мікро- і макрорівнях		
Збирання первинних даних щодо використання ресурсів		
Збирання первинних даних щодо ефективності процесів		
формування витрат підприємства		
формування доходів окремих підприємств		
формування доходів окремих підприємств		

Необхідно: З наведеного переліку виокремити завдання економіки та завдання фінансового обліку.

Завдання 2.

Умова: У переліку ресурсів підприємства та його розрахунків значаться:

- 1) цех основного виробництва;
- 2) будівля складу готової продукції;
- 3) дебіторська заборгованість бюджету за податком на добавлену вартість;
- 4) довгострокова позика, отримана в банку;
- 5) дебіторська заборгованість постачальника за виданим йому авансом;
- 6) дебіторська заборгованість підзвітної особи по сумі, що видана на відрядження;
- 7) принтер вартістю 500 грн.;
- 8) кредиторська заборгованість з оплати праці працівникам;
- 9) легковий автомобіль марки "Nissan";
- 10) статутний капітал;
- 11) нерозподілений прибуток;

- 12) офісні прилади;
- 13) спецодяг на складі підприємства;
- 14) бензин на складі;
- 15) незавершена обробкою продукція в цеху.

Необхідно: На підставі наведеного переліку:

1. Виділити активи підприємства і визначити до яких видів вони належать;
2. Виділити пасиви підприємства.

Завдання 3.

Умова:

Низка підприємств міста розпочинає діяльність:

ТОВ «Олівія» – підприємство з простою організаційною структурою, основним видом діяльності якого є налагодження вентиляційного обладнання;

ТОВ „Меблева компанія України” – основним видом діяльності товариства є роздрібна торгівля меблями. Компанії належить 65 магазинів по всій території України під брендами „Стіл і Стілець” та „Кабінет”;

ТОВ «Краса» – господарюючий суб’єкт з надання перукарських послуг населенню;

НВФ «Вторкомполит» – науково-виробнича фірма з підпорядкуванням науково-дослідницькому інституту;

ПрАТ «Афганфарм» – акціонерне товариство закритого типу, основним видом діяльності якого є оптова торгівля фармацевтичною продукцією;

ПАТ «Олімп-Круг» – публічне акціонерне товариство, основним видом діяльності якого є виробництво та реалізація продукції хімічної промисловості;

ДП ДАК «Хліб України» – державне підприємство, акціонерна компанія, основним видом діяльності якого є заготовка та зберігання зерна;

ТОВ «Еверест» – невелике за розгалуженістю та просте за структурою підприємство з автоперевезень (таксі);

ТОВ «Нарцис» – підприємство з вирощування та продажу квітів;

ТОВ «Стоматолог» – господарюючий суб'єкт з надання медичних послуг.

Необхідно:

1. Для кожного підприємства обрати відповідну форму бухгалтерського обліку, заповнити табл. 2;

2. Обґрунтувати вибір форми бухгалтерського обліку для кожного окремого підприємства.

Таблиця 2

Забезпечення ведення бухгалтерського обліку

Підприємство / Форма організації обліку	ТОВ «Олівія»	ТОВ „Меблева компанія України”	ТОВ «Краса»	НВФ «Вторкомполит»	ПрАТ «Афганфарм»	ПАТ «Олімп-Круг»	ДП ДАК «Хліб України»	ДП ДАК «Хліб України»	ТОВ «Нарцис»	ТОВ «Стоматолог»
бухгалтерська служба на чолі з головним бухгалтером										
введення до штату підприємства посади бухгалтера										
бухгалтерський облік на договірних засадах централізованою бухгалтерією										
ведення бухгалтерського обліку на договірних засадах аудиторською фірмою										
користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку										
самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо										

власником або керівником підприємства										
---------------------------------------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Завдання 3.

Умова: Результатом облікового процесу є інформація за певними категоріями:

- а) інформація, що відбиває поточний фінансовий стан організації;
- б) інформація, що має відношення до оподаткування;
- в) інформація, необхідна для ефективного управління організацією.

Необхідно:

1. Визначити облікові підсистеми, що продукують відповідну інформацію;
2. Назвати користувачів відповідної інформації;
3. Дати роз'яснення стосовно сутності та можливостей використання інформації за кожною з наведених в умові до даного завдання категорій.

РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

2.1. Загальна характеристика процесів забезпечення підприємства основними засобами та їх використання.

2.2. Документування операцій з основними засобами.

2.3. Облік господарських операцій з основними засобами.

2.4. Облік переоцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів.

2.5. Проблемні питання у сучасному обліку основних засобів.

Мета вивчення розділу: сформувати теоретичні знання та практичні навички щодо організації та ведення обліку основних засобів на вітчизняних підприємствах.

Вивчення розділу дає змогу:

- сутність поняття основних засобів та їх класифікацію;
- роль і значення обліку основних засобів в управлінні підприємством;
- законодавчо-нормативне регулювання обліку основних засобів в Україні;
- документування та облік господарських операцій з основними засобами;
- проведення обліку переоцінки основних засобів;
- визначення величини втрат від зменшення корисної вартості основних засобів;
- основи обліку основних засобів для цілей оподаткування;
- проблемні питання обліку надходження, наявності та руху основних засобів на вітчизняних підприємствах і підходи до їх вирішення.

Виконання практичних завдань розділу дає змогу оволодіти навичками і вміннями:

- користуватись рахунками бухгалтерського обліку;
- вести записи на рахунках бухгалтерського обліку основних засобів;
- документувати господарські операції з надходження та руху основних засобів;
- визначати первинну вартість об'єктів основних засобів;
- визначати вартість придбання основних засобів, отриманих у результаті обміну;
- вміти обґрунтувати вибір методу нарахування, проведення розрахунку та відображення в обліку амортизації основних засобів для кожного окремого підприємства;
- виокремлювати основні засоби підприємства і визначити до яких видів вони відносяться;
- вільно визначати залишки основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку підприємства;
- розрізняти ремонти основних засобів та вміти застосовувати методики їх обліку;
- визначити облікові підсистеми, що продукують відповідну інформацію, для управління ефективністю використання основних засобів;
- знати користувачів відповідної інформації;
- давати роз'яснення стосовно сутності та можливостей використання облікової інформації з наявності та руху основних засобів.

ГЛОСАРІЙ

Капітальні інвестиції – це витрати на будівництво (виготовлення), придбання та поліпшення об'єктів основних засобів з початку і до закінчення вказаних робіт та витрати по введенню об'єктів в експлуатацію.

Об'єкт основних засобів – закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього або окремих конструктивно відокремлених предметів, що призначений для виконання певних самостійних функцій, чи відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів одного або різного призначення.

Облік основних засобів – процес, сконцентрований на зборі даних про факти господарської діяльності відносно основних засобів, що фіксуються у первинних документах, оцінюванні та групуванні однорідних фактів на рахунках обліку і в облікових регістрах, формуванні фінансової звітності за показниками, що стосуються надходження, наявності та руху основних засобів.

Оренда – це користування об'єктами, які належать іншим юридичним і фізичним особам за узгоджену плату.

Основні засоби – це частина майна підприємства, до якої належать засоби праці довгострокового використання.

Основні засоби (податковий Кодекс) – матеріальні активи, що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності, вартість яких перевищує 2500 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).

Основні засоби (П(С)БО 7) – 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 та соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких складає більше одного року (чи операційного циклу, якщо він довший за рік).

Процес забезпечення підприємства основними засобами – сукупність однорідних господарських операцій, що пов'язані із надходженням на підприємство основних засобів, необхідних для виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також із виникненням відповідних розрахунків з контрагентами.

Ключові слова: капітальні інвестиції, об'єкт основних засобів, основні засоби, облік основних засобів, необоротні активи, капітальні інвестиції,

біологічні активи, інвестиційна нерухомість, група вибуття, знос, амортизація, справедлива вартість, первісна вартість, ліквідаційна вартість.

2.1. Загальна характеристика процесів забезпечення підприємства основними засобами та їх використання

Сукупність однорідних господарських операцій, що пов'язані із надходженням на підприємство основних засобів, необхідних для виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також із виникненням відповідних розрахунків з контрагентами відноситься до процесу забезпечення підприємства основними засобами.

Податковим кодексом (ст.14.1.138) визначені основні засоби як 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 2500 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2500 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).

Таким чином, основні засоби – це частина майна підприємства, до якої належать засоби праці довгострокового використання. Об'єкти основних засобів належать до матеріальних активів.

Необхідність використання основних засобів обумовлена специфікою (видом, галуззю) діяльності підприємства. Але процес забезпечення основними засобами та їх експлуатація відбувається на всіх підприємствах. Майже всі підприємства користуються приміщеннями, автотранспортом, комп'ютерною

технікою. До виробничого процесу залучається відповідне обладнання, на якому виробляється продукція.

Для бухгалтерського відображення основних засобів необхідно враховувати ряд властивих їм особливостей. Основні засоби використовуються протягом тривалого періоду та мають значну вартість за одиницю. У зв'язку з цим процес придбання (створення) основних засобів потребує інвестування ресурсів у відповідні довгострокові проекти, а саме – капітальні інвестиції.

Капітальні інвестиції – це витрати на будівництво (виготовлення), придбання та поліпшення об'єктів основних засобів з початку і до закінчення вказаних робіт та введенню об'єктів в експлуатацію.

Але не всі основні засоби надходять на підприємства шляхом капітальних інвестицій. Основні засоби можуть бути внеском засновників до статутного капіталу за умови, що ці об'єкти є власністю засновників на момент передачі підприємству.

Основні засоби також можуть бути отримані безкоштовно від інших організацій та осіб.

Досить поширеним способом забезпечення підприємства основними засобами є оренда, тобто користування об'єктами, які належать іншим юридичним і фізичним особам за узгоджену плату.

Згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» поняття основних засобів виражено в наступному визначенні:

Основні засоби – 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 та соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких складає більше одного року (чи операційного циклу, якщо він довший за рік).

У цьому визначенні враховано критерії, що характеризують суттєві ознаки основних засобів, а саме: їх матеріальна форма, тривале використання у

господарських процесах підприємства. Вказані критерії слід обов'язково враховувати при віднесенні об'єктів до складу основних засобів.

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

Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремих об'єкт основних засобів.

Класифікація основних засобів

Для належної організації та ведення бухгалтерського обліку основних засобів важливе значення має їх економічна класифікація. Виділяється кілька класифікаційних ознак, що використовуються в бухгалтерському обліку з метою формування необхідної управлінської інформації:

1. Класифікація основних засобів за видами економічної діяльності.

Класифікація видів економічної діяльності (КВЕД) була розроблена відповідно до Наказу Держспоживстандарту України № 457 від 11.10.2010. Діючу КВЕД гармонізовано з Класифікацією видів економічної діяльності Статистичної Комісії Європейського Союзу (NACE) та призначено для використання органами державного управління, фінансовими органами та органами статистики. Впровадження КВЕД забезпечує:

- проведення статистичних обстежень економічної діяльності підприємств та організацій і аналізу статистичної інформації на макрорівні (складання міжгалузевого балансу виробництва і розподілу товарів та послуг відповідно до системи національних рахунків);

- реєстрацію та облік підприємств і організацій за видами економічної діяльності у єдиному державному реєстрі підприємств і організацій;
- застосування єдиної статистичної термінології та визначень щодо статистичних одиниць, прийнятих у Європейському Союзі;
- можливість зіставлення національної статистичної інформації з міжнародною.

Класифікація видів економічної діяльності містить 21 секцію, які наведені на рис. 2.1.

секції	К В Е Д
01	02
A	сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство
B	добувна промисловість і розроблення кар'єрів
C	переробна промисловість
D	постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря
E	водопостачання, каналізація, поводження з відходами
F	будівництво
G	оптова та роздрібна торгівля, ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів.
H	транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність
I	тимчасове розміщення й організація харчування
J	інформація та телекомунікації
K	фінансово та страхова діяльність
L	операції з нерухомим майном
M	професійна, наукова та технічна діяльність
N	діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування
O	державне управління й оборона; обов'язкове соціальне страхування
P	освіта
Q	охорона здоров'я та надання соціальної допомоги
R	мистецтво, спорт, розваги та відпочинок
S	надання інших видів послуг
T	діяльність домашніх господарств
U	діяльність екстериторіальних організацій і органів

Рис. 2.1. Класифікація видів економічної діяльності

2. Згідно з Державним класифікатором України (КОФ), введеним з 01.01.98р. основні фонди поділяються на групи:

- група 1 – будівлі, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої. "Будівлі" – це об'єкти, які забезпечують середовища для технологічних процесів та створюють сприятливі умови побуту робітникам підприємства (будівлі виробничі, невиробничі, житлові). «Споруди» - інженерно-будівельні об'єкти призначені для здійснення процесів виробництва (підземні, поверхневі). «Передавальні пристрої» використовуються для передачі електричної, теплової, механічної енергії, а також сипких, рідких або газоподібних речовин від об'єкта до об'єкта;

- група 2 – транспортні засоби, включаючи вантажні та легкові автомобілі, меблі, конторське (офісне) обладнання; побутові електромеханічні прилади та інструменти; інформаційні системи, включаючи електронно-обчислювальні та інші машини для автоматичної обробки інформації;

- група 3 – інші основні фонди, які не ввійшли до групи 1 і 2, включаючи сільськогосподарські машини та обладнання, робочу та продуктивну худобу, а також багаторічні насадження. Третя група містить обладнання (енергетичне, робоче широкого застосування і призначення та спеціалізоване).

КОФ побудована за ієрархічним методом класифікації з використанням послідовної системи кодування. Кожна позиція в КОФ вміщує шести розрядний цифровий код та найменування відповідних класифікаційних групувань.

Група	-	X
Підгрупа	-	X
Клас	-	XX
Тип	-	XX

Наприклад, КОФ - 110201 – група 1 «Будівлі, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої», підгрупа 1 «Будинки, будівлі», клас 02 « Будинки та споруди нежитлові», тип 01 «Склади та споруди виробничі універсальні одноповерхові». Або КОФ – 220114 – група 2, підгрупа 2 – «Меблі, офісне обладнання»; клас 01 «Меблі»; тип 14 «Полички, шафи інше». КОФ – 310204 – група 3, підгрупа 1 «Машини і обладнання»; 02 «Верстати»; 04 «Верстати свердлильні, розточувальні та фрезерні для обробки металу».

Класифікація основних засобів є складовою частиною державної системи класифікації і кодування техніко-економічної та соціальної інформації (ДСК ТЕСІ). Вона призначена для використання в автоматизованих системах управління для вирішення наступних питань:

- організації систематичного обліку і звітності в частині основних фондів;
- проведення робіт з перепису, оцінки та переоцінки обсягів складу і стану основних фондів;
- здійснення міжнародних зіставлень по структурі та стану основних фондів;
- визначення розрахунків економічних показників, включаючи фондомісткість, фондоозброєність, фондівдачу тощо.

3. За формою власності. Згідно з Класифікацією форм власності в Україні (КФВ) виділяють такі форми власності: приватну (приватне підприємство, засноване на власності фізичної особи); колективну (колективне підприємство, засноване на власності трудового колективу підприємства); державну (державне підприємство, засноване на державній власності), у тому числі загальнодержавну і комунальну власність (комунальне підприємство, засноване на власності відповідної територіальної громади); власність інших держав; власність міжнародних організацій та юридичних осіб інших держав. Ми розглядаємо форму власності основних засобів залежно від форми власності підприємства.

Так, якщо підприємство з колективною формою власності має автомобіль, то цей об'єкт основних засобів відповідно до форми власності підприємства слід віднести до колективної власності. Приватне підприємство, тобто підприємство з приватною формою власності, у господарській діяльності використовує засоби які належать, наприклад, засновнику підприємства.

4. За функціональним призначенням у відповідності до П(С)БО 7 «Основні засоби» основні засоби класифікуються по наступних групах:

4.1. Основні засоби

4.1.1. Земельні ділянки.

- 4.1.2. Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом.
- 4.1.3. Будівлі, споруди та передавальні пристрої.
- 4.1.4. Машини та обладнання.
- 4.1.5. Транспортні засоби.
- 4.1.6. Інструменти, прилади, інвентар (меблі).
- 4.1.7. Тварини.
- 4.1.8. Багаторічні насадження.
- 4.1.9. Інші основні засоби.

4.2. Інші необоротні матеріальні активи

- 4.2.1. Бібліотечні фонди.
- 4.2.2. Малоцінні необоротні матеріальні активи.
- 4.2.3. Тимчасові (нетитульні) споруди.
- 4.2.4. Природні ресурси.
- 4.2.5. Інвентарна тара.
- 4.2.6. Предмети прокату.
- 4.2.7. Інші необоротні матеріальні активи

5. **За ознакою участі в господарській діяльності** основні засоби поділяють на ***виробничі та невиробничі***. Згідно з Податковим кодексом України до виробничих відносяться основні засоби, які використовуються в господарській діяльності. У контексті даного кодексу під господарською діяльністю слід розуміти діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами.

Таким чином, виробничими основними засобами вважають всі об'єкти, що діють у напрямках, пов'язаних з отриманням доходу. Наприклад, до виробничих належать: обладнання для обробки основних матеріалів, будівлі

виробничих підрозділів, автотранспорт, що використовується для управління та обслуговування господарської діяльності.

До невиробничих основних засобів відносять такі, що виконують соціально-культурні функції. Наприклад, ТОВ «Фогтланд» надає послуги з вантажоперевезення вантажними та спеціальними автомобілями, причепами й напівпричепами, які за функціональним призначенням належать до транспортних засобів, тобто виробничих основних засобів транспортного підприємства. Але, на підприємстві є й невиробничі основні засоби – медобладнання, необхідне для роботи медпрацівника та меблі для відпочинку водіїв. Портовий термінал «ТИС-Міндобрива» займається експортом карбаміду, використовуючи суднозавантажувачі – виробничі основні засоби, але при цьому має автобус, що доставляє робітників на підприємство вранці та додому наприкінці робочого дня.

6. За приналежністю основні засоби бувають *власні та орендовані*. Власні основні засоби належать підприємству на правах власності, яке підтверджується відповідними документами (договором купівлі-продажу, дарування та ін.). Орендовані – об'єкти, залучені підприємством у тимчасове використання або на умовах лізингу чи фінансової оренди з правом викупу.

7. За ступенем використання виділяються *основні засоби в експлуатації, об'єкти, обмежені у використанні* (передані у заставу) та *основні засоби, які не використовуються* (знаходяться в запасі та на консервації). Під консервацією розуміється комплекс заходів, спрямованих на довгострокове (але не більше трьох років) зберігання основних засобів в разі припинення виробничої та іншої господарської діяльності з можливістю подальшого відновлення їх функціонування. Наприклад, будівельне підприємство може прийняти рішення про консервацію кранів, енергетичного та іншого обладнання, якщо в результаті зниження обсягів будівництва ці об'єкти фактично не використовуються.

8. За джерелами отримання: *придбані* (за готівку, безготівкові розрахунки, за бартером), *вироблені* (збудовані), *орендовані*, *одержані в лізинг*.

9. За характером використання основні засоби ділять на *діючі, недіючі* (консервація окремих цехів) та *запасні* (в резерві). Діючі можуть бути у оренді.

10. За вартістю та умовами використання виділяють: *основні засоби та інші необоротні матеріальні активи*. Таке групування пояснюється тим, що ряд об'єктів мають відносно незначну вартість, незначний термін експлуатації, наприклад, інструменти, господарський інвентар, бібліотечний фонд, тимчасові нетитульні споруди на будівельних майданчиках. Вартість та експлуатаційні характеристики цих об'єктів дозволяють вести спрощений облік їх стану і руху.

11. За терміном корисної експлуатації можна виділити *основні засоби, що не обмежені строком експлуатації та основні засоби, які мають граничний термін використання*. До об'єктів, які використовуються необмежений строк відносяться земельні ділянки. Земля, на відміну від інших матеріальних активів, має природну здатність до відтворювання і не підвладна зносу, її корисність не залежить від кількості років користування нею.

Усі інші основні засоби поступово зношуються, причому як фізично, так і морально, що призводить до їх ліквідації та заміни. Тому всі основні засоби, крім земельних ділянок, обмежені у використанні терміном, протягом якого підприємство отримує доходи за допомогою цих об'єктів.

12. Для розрахунку амортизації з метою оподаткування всі основні засоби поділяються на *16 груп*, які в основному співпадають з класифікацією в бухгалтерському обліку. Для кожної групи встановлено мінімальний термін експлуатації.

Класифікація з метою організації та ведення обліку основних засобів та інших необоротних активів для цілей оподаткування наведена у табл. 2.1.

На відміну від класифікації, що використовується в бухгалтерському обліку, до складу основних засобів згідно з Податковим кодексом включаються

довгострокові біологічні активи. Визначення біологічних активів наведено в П(С)БО 30 «Біологічні активи». Під біологічними активами слід розуміти тварини або рослини, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

Довгострокові біологічні активи відповідають критеріям основних засобів, що були розглянуті вище (мають матеріальну форму й використовуються у господарських процесах підприємства протягом тривалого часу), тому підлягають амортизації та з метою оподаткування обліковуються разом з основними засобами.

Таблиця 2.1

Класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів

Групи	Назва групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
01	02	03
1	Земельні ділянки	-
2	Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
3	Будівлі	20
	Споруди	15
	Передавальні пристрої	10
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 їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 гривень	2
5	Транспортні засоби	5
6	Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4
7	Тварини	6
8	Багаторічні насадження	10
9	Інші основні засоби	12
10	Бібліотечні фонди	-

11	Малоцінні необоротні матеріальні активи	-
12	Тимчасові (нетитульні) споруди	5
13	Природні ресурси	-
14	Інвентарна тара	6
15	Предмети прокату	5
16	Довгострокові біологічні активи	7

Таке групування здійснюється всіма підприємствами, які сплачують податок на прибуток.

13. За цільовим призначенням виділяють:

- *основні засоби, що використовуються тільки з метою матеріального забезпечення підприємства*, наприклад холодильники і морозильні камери для збереження сировини;

- *основні засоби, які забезпечують процес виробництва продукції*, наприклад, обладнання для виготовлення кондитерських виробів;

- *основні засоби, призначені для збуту готової продукції*, наприклад, автомобілі вантажні, споруди ринкові;

- *основні засоби, що обслуговують процес управління підприємством*, наприклад, офісні меблі, легковий автомобіль, комп'ютерна техніка, які використовуються адміністративним персоналом.

У даному розділі підручника також будуть розглянуті об'єкти, що тісно пов'язані з основними засобами в господарських процесах підприємства. До них, як правило, належать:

- незавершені капітальні інвестиції;
- інвестиційна нерухомість;
- необоротні активи та групи вибуття, призначені для продажу.

Капітальні інвестиції в бухгалтерському обліку – це витрати на будівництво (виготовлення), придбання та поліпшення об'єктів основних засобів з початку і до закінчення вказаних робіт та введенню об'єктів в експлуатацію. Тому один і той же самий об'єкт може бути об'єктом

капітальних інвестицій в одному періоді, а в іншому – об'єктом основних засобів.

Згідно з П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» до *інвестиційної нерухомості* відносять власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності.

До *необоротних активів* та груп вибуття, призначених для продажу відносять об'єкти, переведені зі складу необоротних активів до оборотних у зв'язку із запланованим продажем або відчуженням в інший спосіб однією операцією. Методологія обліку таких активів встановлена П(С)БО 27.

Біологічні активи згідно з П(С)БО 30 – це тварини або рослини, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

Завдання фінансового обліку основних засобів

Фінансовий облік має на меті надання користувачам інформації про стан активів, капіталу і зобов'язань, їх рух, а також рух грошових коштів та фінансові результати підприємства.

Основні засоби є складниками активів і, як правило, займають у них значне місце через високу вартість об'єктів.

Основні засоби виробничого призначення генерують доходи підприємства, беруть участь в операційній діяльності. Вони також формують окремий елемент витрат діяльності підприємства – амортизацію, яка є перенесеною частиною вартості основних засобів на продукцію чи витрати діяльності. Таким чином, фінансовий результат підприємства залежить, певною мірою, від особливостей функціонування основних засобів.

Придбання, продаж, надання та залучення основних засобів в оренду викликає рух грошових коштів.

Виходячи з наведених передумов, фінансовий облік основних засобів має виконувати наступні завдання:

1) Достовірна оцінка основних засобів при зарахуванні на баланс підприємства та в процесі їх експлуатації.

2) Організація та ведення аналітичного обліку відповідно з прийнятою класифікацією, встановлення інвентарної нумерації.

3) Своєчасне і повне документування господарських операцій з руху основних засобів.

4) Нарахування амортизації відповідно з прийнятою на підприємстві методикою.

5) Встановлення матеріальної відповідальності за збереження об'єктів.

6) Повне та своєчасне відображення витрат на поліпшення стану основних засобів.

7) Своєчасне відображення в обліку витрат на ремонт основних засобів та їх переоцінки.

8) Періодичне проведення інвентаризацій з метою встановлення наявності та стану об'єктів, виявлення нестачі, псування, з'ясування причин та своєчасного покарання винних.

9) Відображення господарських операцій з основними засобами в системі синтетичних рахунків.

10) Здійснення вибірки облікових даних з метою оподаткування.

11) Облік зменшення корисності об'єктів.

Згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» об'єкт визнається активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає у майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена.

Економічна вигода від використання основних засобів втілюється у грошових коштах чи інших ліквідних активах, які підприємство отримує:

- від реалізації продукції, виробленої за участю основних засобів;

- від реалізації товарів, у процесі якої використовуються основні засоби;
- від надання основних засобів в оренду;
- від продажу об'єктів, які виявилися зайвими на даному підприємстві.

Економічна вигода може також виражатися у підвищенні ефективності праці робітників, які отримали послуги з лікування, оздоровлення, харчування чи скористалися іншими соціальними благами, наданими за участю основних засобів підприємства.

Оцінка основних засобів

Оцінка основних засобів при надходженні здійснюється за так званою **первісною вартістю**. Первісна вартість – це історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів чи справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів. Її величина залежить від джерела надходження об'єктів на підприємство.

Первісна вартість об'єкта основних засобів за Податковим кодексом складається з таких витрат: суми, що сплачуються 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/отриманням прав на об'єкт основних засобів; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються платнику); витрати на страхування ризиків доставки основних засобів; витрати на транспортування, установлення, монтаж, налагодження основних засобів; фінансові витрати, включення яких до собівартості кваліфікаційних активів передбачено положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку; інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою (п. 146.5). У разі здійснення

витрат на самостійне виготовлення основних засобів для власних виробничих потреб підприємства вартість об'єкта основних засобів, збільшується на суму всіх виробничих витрат, що пов'язані з їх виготовленням та введенням в експлуатацію незалежно від джерел фінансування.

Для основних засобів, що створені або придбані за плату первісна вартість – це сума витрат, пов'язаних із створенням (придбанням) об'єктів та доведенням їх до робочого стану. Згідно з П(С)БО 7 до цих витрат належать:

- суми, що сплачують 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 (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству);
- витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;
- витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Первісна вартість об'єкта основних засобів також збільшується з одночасним створенням забезпечення на обґрунтовану розрахунком суму зобов'язання, яке відповідно до законодавства виникає у підприємства щодо демонтажу, переміщення цього об'єкта та приведення земельної ділянки, на якій він розташований, у стан, придатний для подальшого використання (зокрема на передбачену законодавством рекультивацію порушених земель).

Витрати на сплату відсотків за користування кредитом не включаються в первісну вартість основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок позикових джерел. Винятком є фінансові витрати, що включаються у собівартість кваліфікаційних активів (капіталізуються) згідно

П(С)БО 31 «Фінансові витрати». Капіталізації підлягають витрати на створення підприємствами кваліфікаційного активу – активу, що потребує суттєвого часу для його створення. Суттєвим слід вважати період, більший за 3 місяці, що визначено в Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку фінансових витрат. Також слід враховувати, що капіталізації підлягають лише ті фінансові витрати, які були понесені до введення об'єкту в експлуатацію.

Первісна вартість основних засобів, отриманих безоплатно, дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання плюс витрати, пов'язані з доведенням об'єкту до робочого стану, перелік яких наведений вище.

Під справедливою вартістю основних засобів слід розуміти, як правило, ринкову вартість, тобто суму, за якою може бути здійснений обмін активу чи сплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. Це визначення наведено в П(С)БО 19 „Об'єднання підприємств”. Коли немає свідчення щодо ринкової вартості через вузькоспеціалізований характер машин і обладнання, а також через те, що такі об'єкти рідко продаються (за винятком випадків, коли вони є складниками безперервної господарської діяльності), тоді такі об'єкти машин і обладнання оцінюють за їхньою амортизованою відновлюваною собівартістю.

Первісною вартістю основних засобів, внесених до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками підприємства їх справедлива вартість з урахуванням додаткових витрат, понесених підприємством при придбанні.

Первісна вартість об'єктів, переведених в основні засоби із оборотних активів, товарів, готової продукції дорівнює їх справедливій вартості, визначеної згідно з вимогами П(С)БО 9 „Запаси” та П(С)БО 16 „Витрати”.

Основні засоби оцінюють за залишковою вартістю, тобто розраховують недоамортизовану вартість основних засобів (первісна вартість за вирахуванням зносу). Вартість основних засобів може змінюватися у зв'язку з їх переоцінкою – уцінкою (зменшення) чи дооцінкою (збільшення). Як правило, це

оцінка основних засобів у сучасних умовах, за діючими цінами. Нова вартість основних засобів буде називатися переоціненою вартістю (відновленою).

Податковим кодексом уточнюється поняття балансової вартості. Балансова вартість основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів – сума залишкової вартості таких засобів та активів, яка визначається як різниця між первісною вартістю з урахуванням переоцінки і сумою накопиченої амортизації (п.14.1.9).

П(С)БО 7 «Основні засоби» введено термін «ліквідаційна вартість», як сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) основних засобів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

Якщо основні засоби надходять за бартерними угодами, то:

- при обміні подібними об'єктами первісною вартістю визнається залишкова вартість переданого об'єкту;
- при обміні неподібними об'єктами первісна вартість дорівнює справедливій вартості переданого немонетарного активу, збільшеної (зменшеної) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, передану (отриману) при обміні.

Подібні об'єкти – це об'єкти, що мають однакове функціональне призначення і однакову справедливу вартість.

Неподібні об'єкти – це об'єкти, які мають різне функціональне призначення та різну справедливу вартість (об'єкти основних засобів інших підгруп, інші необоротні активи, оборотні активи, витрати, пов'язані з виконанням робіт або наданням послуг).

Первісна вартість може збільшуватися у випадках здійснення модернізації, реконструкції та інших заходів з поліпшення стану основних засобів, які в майбутньому призведуть до збільшення первісно очікуваної економічної вигоди від використання об'єкту.

Зменшення первісної вартості є можливим у результаті часткової ліквідації об'єкту основних засобів.

Первісна вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням та ремонтом об'єкта, визначену в порядку, встановленому податковим законодавством.

Характеристика рахунків обліку основних засобів

Синтетичний облік руху основних засобів ведеться в журналі 4, в якому відображається оборот по кредиту рахунків 10 „Основні засоби”, 13 „Знос необоротних активів” та 15 „Капітальні інвестиції”.

Рахунок 10 „Основні засоби” є активним, основним, інвентарним. Залишок рахунку відображає первісну або переоцінену вартість основних засобів, які обліковуються на балансі підприємства. Оборот по дебету суми – це операцій з надходження об'єктів в оцінці за первісною вартістю та суми проведених дооцінок балансової вартості основних засобів. Оборот по кредиту – це первісна чи переоцінена вартість об'єктів, що вибувають з певних причин (ліквідація, реалізація, безоплатна передача, невідповідність критеріям активу, нестача) та суми проведених уцінок балансової вартості об'єктів. Рахунок 10 „Основні засоби” має наступні субрахунки:

- 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».

Рахунок 13 „Знос необоротних активів” – пасивний, регулюючий до рахунків 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи» та 16 «Довгострокові біологічні активи». Залишок рахунку являє собою суму нарахованого зносу по об’єктах, які обліковуються на балансі підприємства. Оборот по кредиту – це збільшення зносу в зв’язку з його систематичним нарахуванням у сумі амортизації. По кредиту також відображаються суми збільшення зносу в зв’язку з проведенням дооцінки балансової вартості об’єктів. Оборот по дебету – це зменшення суми зносу внаслідок вибуття або уцінки об’єктів.

Для обліку зносу основних засобів на рахунку 13 ведуться субрахунки 131 «Знос основних засобів», 134 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів» та 135 «Знос інвестиційної нерухомості». Нарахування амортизації основних засобів, біологічних активів та інвестиційної нерухомості в бухгалтерському обліку відображається за кредитом рахунку 13 і дебетом рахунків витрат діяльності:

23 «Виробництво» – при застосуванні виробничого методу амортизації,

91 «Загальновиробничі витрати» – по об’єктах, що знаходяться у виробничих підрозділах (обладнання, будівлі та інвентар цехів та ін)

92 «Адміністративні витрати» – по об’єктах загальногосподарського призначення (будівля офісу, офісний інвентар, оргтехніка, легкових транспорт та ін.),

93 «Витрати на збут» – по об’єктах, що забезпечують процес збуту продукції (товарів),

94 «Інші витрати операційної діяльності» – по об’єктах соціальної сфери підприємства.

Рахунок 15 «Капітальні інвестиції» – основний, активний, інвентарний - призначений для обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів.

Інвестиції в основні засоби обліковуються на субрахунках: 151 «Капітальне будівництво» та 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів». По дебету вказаних субрахунків рахунку 15 «Капітальні інвестиції» відображається збільшення понесених витрат на придбання чи створення основних засобів, по кредиту – їх зменшення (введення в дію, прийняття в експлуатацію придбаних чи створених об'єктів). Сальдо рахунку відображає вартість незавершених капітальних інвестицій.

На субрахунку 151 «Капітальне будівництво» відображаються витрати на будівництво, яке здійснюється як господарським, так і підрядним способом для власних потреб підприємства. На цьому субрахунку також ведеться облік обладнання, яке підлягає монтажу в процесі будівництва, та авансові платежі для фінансування вказаного будівництва.

Субрахунок 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» призначений для обліку витрат на придбання чи виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 10 «Основні засоби».

Витрати на придбання обладнання, що не потребує монтажу, відображаються безпосередньо на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» при їх надходженні на склад чи інше місце зберігання, експлуатації.

Обладнання, яке передане підрядчику для монтажу, списуються на рахунок 15 «Капітальні інвестиції» з рахунку 205 «Будівельні матеріали».

Позабалансовий рахунок 09 «Амортизаційні відрахування» - на цьому рахунку ведеться облік нарахування та використання амортизаційних відрахувань.

Збільшення відбувається за дебетом рахунку 09 «Амортизаційні відрахування» на суму нарахованої амортизації необоротних активів.

Зменшення залишку на рахунку 09 відображається записами по кредиту в сумі використаної амортизації на капітальні інвестиції, на погашення отриманих на капітальні інвестиції позик тощо. При визначенні суми використаних амортизаційних відрахувань не враховуються капітальні інвестиції, здійснені за рахунок бюджетних інвестиційних асигнувань, цільових

коштів, внесків до статутного (пайового) фонду (капіталу) підприємства тощо. Аналітичний облік ведеться у Відомості 8 за напрямками використання амортизації на:

- будівництво об'єктів;
- придбання (виготовлення) основних засобів;
- поліпшення (модернізацію, модифікацію, добудову, дообладнання, реконструкцію тощо) основних засобів;
- інші капітальні роботи;
- погашення отриманих на капітальні інвестиції позик.

Використання амортизації відображається на підставі актів виконаних робіт, актів приймання-передачі основних засобів, актів приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів та платіжних доручень на перерахування коштів у погашення позик, отриманих на капітальні інвестиції.

Складники облікової політики щодо основних засобів

- Облікова політика підприємства містить перелік прийомів, які застосовуються для забезпечення єдності оцінки, розподілу, класифікації окремих об'єктів, що відносяться до певних груп (рис. 2.2).





Рис. 2.2. Формування облікової політики основних засобів

Зокрема, облікова політика щодо основних засобів повинна передбачати наступні елементи

- методи амортизації основних засобів;
- вартісна межа між основними засобами та малоцінними необоротними матеріальними активами (МНМА);
- умови здійснення переоцінки основних засобів;
- терміни корисної експлуатації об'єктів;
- ліквідаційну вартість об'єктів;
- інвентаризації основних засобів.

Методи амортизації визначаються підприємством залежно від функціонального призначення та умов застосування окремих груп однорідних об'єктів. Згідно з П(С)БО 7 „Основні засоби” для однорідних об'єктів повинні застосовуватися однакові методи амортизації.

Вартісна межа віднесення об'єктів до основних засобів та малоцінних необоротних матеріальних активів встановлюється підприємством залежно від рівня суттєвості вартості активів. Чим більше обсяг діяльності та загальна вартість активів підприємства, тим вища може бути гранична вартість, починаючи з якої об'єкти мають відноситися до складу основних засобів.

Наприклад, для підприємства А гранична вартість встановлена у сумі 500 грн., для підприємства Б – у сумі 1000 грн. Якщо обидва підприємства придбали однаковий об'єкт інвентарю – письмовий стіл вартістю 750 грн., то

підприємство А буде обліковувати його у складі основних засобів, а підприємство Б – у складі малоцінних необоротних матеріальних активів.

Однак є законодавчо встановлена гранична величина вартості об'єктів – 2500 грн. Це обмеження стосується обліку основних засобів та малоцінних необоротних матеріальних активів з метою оподаткування і закріплене в Податковому кодексі України про оподаткування прибутку підприємств, п. 14.1.38. З метою запобігання подвійного обліку основних засобів у бухгалтерському обліку доцільно використовувати ту ж саму граничну вартість – 2500 грн. Вартісний критерій слід застосовувати до первісної вартості об'єкту основних засобів.

Наказ про облікову політику має містити також умови здійснення переоцінок основних засобів: періодичність переоцінок, групи об'єктів для здійснення переоцінки та порядок визначення справедливої вартості об'єктів.

Термін корисної експлуатації встановлюється для кожного об'єкту залежно від його потужності, якісних характеристик (технічних властивостей), умов та інтенсивності використання. Цей термін являє собою період часу, протягом якого передбачається отримання доходів від використання об'єктів. Термін корисної експлуатації може не співпадати з нормативним строком, передбаченим технічною документацією на об'єкт. Але цей термін не може перевищувати граничний строк безпечної експлуатації, зокрема відповідно до екологічних вимог.

Ліквідаційна вартість об'єктів – це сума, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) основних засобів після закінчення терміну їх корисної експлуатації, за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією). Вона може визначатися за приблизною вартістю відходів від ліквідації основних засобів за чистою вартістю реалізації або за ціною можливого використання. До витрат, які віднімаються, як правило, відносять заробітну плату, нараховану за демонтаж об'єкту, його розбирання, відрахування від неї, або вартість таких послуг, наданих підрядною організацією.

Ліквідаційна вартість має встановлюватися в момент зарахування об'єкту у склад основних засобів, тобто ця величина – прогнозна. Якщо підприємство не може заздалегідь визначити ліквідаційну вартість об'єкту, то вона встановлюється у сумі 0 грн.

Слід зауважити на тому, що визначення ліквідаційної вартості є важливим заходом контролю збереження активів підприємства та раціонального їх використання. Так, певне обладнання має у своєму складі частини, виготовлені з дорогоцінних металів. Відносно таких активів існує особливий порядок ліквідації, який передбачає обов'язкове оприбуткування дорогоцінних металів.

При розбиранні будівель та споруди залишаються каміння, дрова, скло; обладнання, машини перетворюються на металобрухт. Такі відходи можуть бути використані на підприємстві з метою отримання доходів. Тому відповідальні особи підприємства повинні уважно ставитися до визначення ліквідаційної вартості.

Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію основних засобів, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка. Періодичність проведення інвентаризації визначається власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим відповідно до законодавства.

Обов'язкові інвентаризації проводяться: при передачі основних засобів; у випадках зміни форми власності та матеріально-відповідальних осіб; при встановленні фактів крадіжок і псування цінностей; перед складанням річної фінансової звітності (річна); у разі надзвичайної події (пожежа, землетрус, повінь тощо).

Для проведення інвентаризації створюються комісії (постійно діючі) на підставі наказу керівника підприємства. До складу комісії входять працівник бухгалтерії, матеріально-відповідальні особи, допоміжний персонал і т.п. Дані

інвентаризації основних засобів оформлюються інвентарним описом типової форми № інв.-1.

Облікова політика щодо основних засобів повинна розроблятися та переглядатися за участю технічних служб підприємства – головного механіка, головного інженера та інших осіб, відповідальних за експлуатацію основних засобів.

Розкриття інформації у примітках до фінансової звітності

Примітки до фінансової звітності (Форма №5) містять дані, пов'язані з оцінкою основних засобів, їх зносом, рухом і використанням.

Так, у примітках вказується, за якою вартістю відображено основні засоби у балансі:

- за первісною чи за переоціненою наводяться суми переоцінки первісної вартості та зносу;
- суми капітальних вкладень в основні засоби;
- остаточна (залишкова) вартість об'єктів, які знаходяться на консервації та реконструкції;
- методи амортизації;
- сума втрат від зменшення корисності і сума вигід від відновлення корисності;
- первісна (переоцінена) вартість і сума зносу основних засобів, щодо яких існують передбачені чинним законодавством обмеження володіння, користування та розпорядження;
- сума укладених угод на придбання у майбутньому основних засобів;
- залишкова вартість основних засобів, що тимчасово не використовуються (консервація, реконструкція тощо);
- первісна (переоцінена) вартість повністю амортизованих основних засобів, які продовжують використовуватись;
- залишкова вартість основних засобів, вилучених з експлуатації для продажу;

- первісна вартість, залишкова вартість та метод оцінки основних засобів, отриманих за рахунок цільового фінансування;

- інформація про зміну розміру додаткового капіталу в результаті переоцінки основних засобів та обмеження щодо його розподілу між власниками (учасниками).

Таким чином, примітки до фінансової звітності більш деталізують інформацію про стан основних засобів і зміни його внаслідок операцій, що відбулися протягом звітного періоду.

2.2. Документування операцій з основними засобами

Первинне документування операцій з основними засобами регламентовано наказом Мінстату України від 29.12.95р. №352. Інструкцією передбачено форму **№ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів»**, яка використовується у випадках надходження об'єктів, передачі іншим підприємствам, переміщення між підрозділами підприємства.

По об'єктах, що надійшли, Акт ОЗ-1 складається в момент зарахування їх у склад основних засобів. Цей момент, як правило, не співпадає з датою придбання чи прийняття об'єкту у замовника. Як підкреслювалося вище, для доведення об'єкту до робочого стану необхідно провести заходи з доставки, монтажу, встановлення, державної реєстрації та інші, які потребують часу і додаткових витрат. Тому дата складання Акту ОЗ-1 – це дата введення об'єкту в експлуатацію.

Форма ОЗ-1 містить назви сторін, які передають та приймають об'єкт, його первісну вартість, інвентарний номер, норму амортизаційних відрахувань, суму зносу за документами на придбання, якщо об'єкт вже був в експлуатації, номер технічного паспорту та коротку характеристику. Акт ОЗ-1 складає комісія з трьох осіб – відповідальних робітників виробничих та економічних служб підприємства. Підписується акт членами комісії та особами, які здають та приймають об'єкт. Після оформлення акт ОЗ-1 разом з технічною

документацією передається до бухгалтерії підприємства, підписується головним бухгалтером та затверджується керівником підприємства.

Кількість примірників Акту ОЗ-1 залежить від змісту операції:

- при оформленні приймання основних засобів складається 1 примірник;
- при внутрішньому переміщенні – 2 примірники (один – у бухгалтерію, другий – здавальнику);
- при безоплатній передачі – 2 примірники (для здавальника та одержувача об'єкту);
- при реалізації іншому підприємству – 3 примірники (для звіту здавальника, для оформлення рахунку бухгалтерії здавальника та для одержувача об'єкту).

Виконання ремонтних робіт та інших заходів з поліпшення стану основних засобів оформляється **«Актом приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів»**, форма **ОЗ-2**. Якщо роботи виконує підрозділ підприємства, то Акт ОЗ-2 складається в одному примірнику, який підписується здавальником та отримувачем, а також головним бухгалтером.

Якщо роботи виконало стороннє підприємство, Акт ОЗ-2 оформляється у двох примірниках, один з яких передається підприємству-здавальнику, а другий залишається на підприємстві, якому належить даний об'єкт.

В Акті ОЗ-2 відображається період здійснення робіт, висновок про випробування і здачу в експлуатацію. В акті також передбачено опис змін у характеристиці об'єкту внаслідок реконструкції, модернізації. Ці відомості мають важливе значення для бухгалтерського відображення витрат з поліпшення стану основних засобів.

На зворотному боці Акту вказується кошторисна і фактична вартість проведених робіт. Оформлений Акт ОЗ-2 здається у бухгалтерію.

Для оформлення ліквідації основних засобів передбачено форму **ОЗ-3 «Акт на списання основних засобів»**. У ньому вказуються: первинна вартість об'єкту, його знос на момент ліквідації, рік випуску, дата введення в експлуатацію, підстава для огляду об'єкту. Акт складається комісією у складі

керівника підприємства (або його заступника), головного бухгалтера, відповідальних робітників технічних служб (всього 4 особи). Комісія наводить в Акті висновки щодо проведеного огляду, в яких вказується: кількість ремонтів об'єкту, його маса, наявність дорогоцінних металів, технічний стан та причина списання. На зворотному боці Акту фіксуються дані про доходи і витрати від ліквідації основних засобів та залишкова вартість списаного об'єкту.

Акт ОЗ-3 складається у двох примірниках, перший з яких передають у бухгалтерію, а другий залишається у особи, відповідальної за зберігання основних засобів та є підставою для здачі на склад товарно-матеріальних цінностей, що залишилися від ліквідації.

Ліквідація автотранспорту оформляється актом **ОЗ-4 «Акт на списання автотранспортних засобів»**. В Акті, окрім даних, що містяться у формі ОЗ-3, вказуються дані, специфічні для транспортних засобів, а саме: пробіг, відсутні деталі, вузли, технічна характеристика агрегатів. В Акті ОЗ-4 обов'язково надається перелік деталей та вузлів, що підлягають оприбуткуванню. Акт ОЗ-4 складається у двох примірниках. Перший передається в бухгалтерію, другий залишається у особи, відповідальної за збереження ліквідованого автотранспорту, яка має здати запчастини (вузли, деталі) і металобрухт на склад.

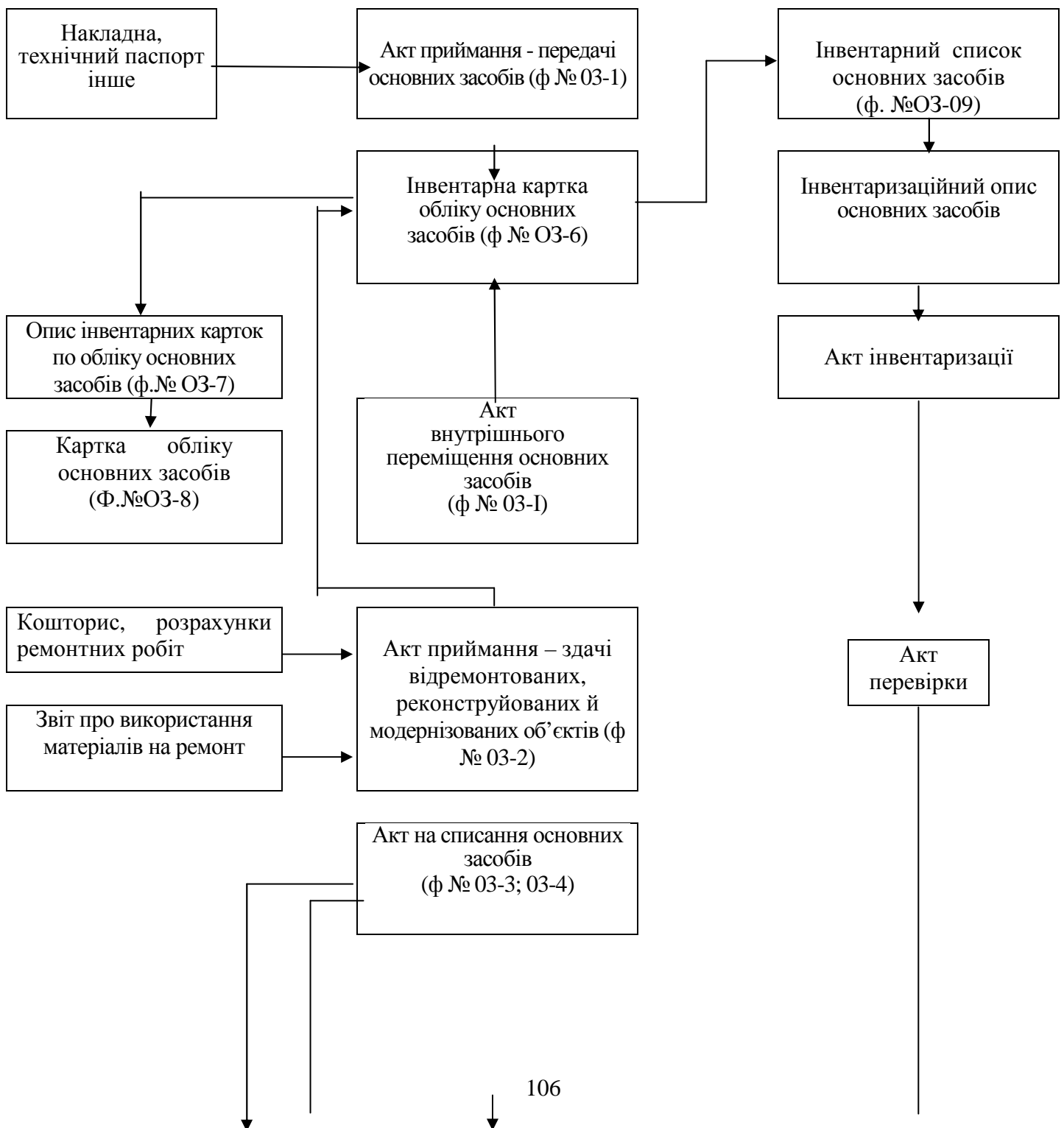
Форму ОЗ-5 «Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини» використовують у будівництві. Акти приймання-передачі основних засобів після їх оформлення та затвердження керівником підприємства передаються до бухгалтерії і зберігаються в окремій папці протягом терміну експлуатації 3-х років і одного місяця після списання з обліку за умови, якщо за цей термін діяльності проведена документальна перевірка.

Акти приймання-передачі основних засобів після їх оформлення та затвердження керівником підприємства передаються до бухгалтерії і зберігаються в окремій папці протягом терміну експлуатації та 3-х років і

одного місяця після списання з обліку за умови, якщо за цей термін діяльності проведена документальна перевірка.

Загальна схема організації обліку і контролю при застосуванні типових форм наведена на рисунку 2.3.

При передачі об'єктів основних засобів в операційну оренду оформляється договір оренди орендодавця та орендаря. Орендарю видається копія інвентарної картки об'єкта на підставі акта приймання-передачі за формою ОЗ-1.



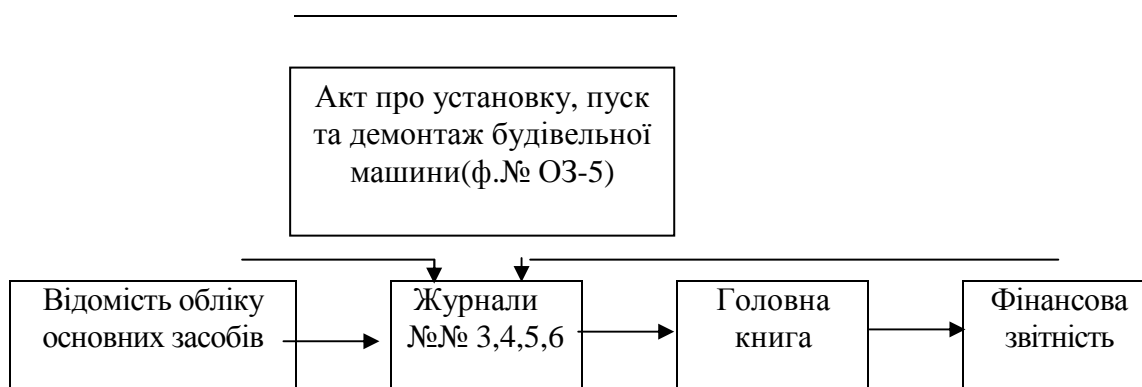


Рис. 2.3. Загальна схема організації обліку і контролю

При передачі в фінансову оренду об'єкта, окрім договору та акта при застосуванні типових форм складається розрахунок фінансових витрат у складі орендних платежів в орендаря, та розрахунок фінансових доходів у складі орендних платежів у орендодавця у порядку, визначеному П(С)БО 14 «Оренда».

Аналітичний облік основних засобів

Аналітичний облік **капітальних інвестицій** ведеться у розрізі витрат на їх здійснення окремо за об'єктами інвестицій. Крім того, аналітичні дані повинні надавати інформацію про: напрямки робіт (витрат), розподіл витрат капітального характеру. Для забезпечення аналітичного обліку капітальних інвестицій, вони групуються наступним чином (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Класифікація капітальних інвестицій

Ознаки	Класифікаційні групи (одиниці аналітичного обліку)
1. За об'єктами	Найменування окремих об'єктів
2. За відтворювальною структурою	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Нове будівництво ➤ Розширення ➤ Реконструкція ➤ Технічне переобладнання ➤ Модернізація

3. За стадіями інвестиційного процесу	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Первісні витрати ➤ Витрати на поліпшення стану об'єктів 	
4. За технологічною структурою	За видами робіт	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Проектно-вишукувальні роботи ➤ Будівельні роботи ➤ Роботи з монтажу обладнання ➤ Придбання обладнання, що потребує монтажу ➤ Придбання обладнання, що не потребує монтажу, інструментів, інвентарю ➤ Інші капітальні роботи і витрати
	За видами витрат	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Матеріальні витрати ➤ Витрати на оплату праці ➤ Знос обладнання ➤ Інші витрати
5. За способом здійснення	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Підрядний ➤ Господарський 	

Регістром аналітичного обліку капітальних інвестицій є Відомість 4.1, в якій обліковуються витрати ресурсів у розрізі видів робіт. Відомість заповнюється на підставі первинних документів. Дані про витрати групуються по субрахунках рахунку 15. Витрати нагромаджуються з початку року. Підсумки зіставляються з Журналом 4, розділ 2.

Аналітичний облік **основних засобів** ведеться у розрізі окремих об'єктів. Згідно з П(С)БО 7 „Основні засоби” об'єкт основних засобів – це закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладами до нього або окремий конструктивно відокремлений предмет, що призначений для виконання певних самостійних функцій чи відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів одного або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно.

Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний строк корисної експлуатації, то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів.

Для аналітичного обліку передбачено наступні реєстри:

- „Інвентарна картка обліку основних засобів”, форма ОЗ-6;
- „Опис інвентарних карток по обліку основних засобів”, форма ОЗ-7;
- „Картка обліку руху основних засобів”, форма ОЗ-8;
- „Інвентарний список ОЗ”, форма ОЗ-9”.

Інвентарна картка ОЗ-6 ведеться в бухгалтерії на кожний об’єкт чи групу об’єктів. Вона відкривається на підставі Акту ОЗ-1 та містить основні дані про об’єкт: первісну вартість, норми амортизації, дату акту введення в експлуатацію (ОЗ-1) та його номер, інвентарний номер об’єкту, рік випуску, наявність дорогоцінних металів, інформацію про вибуття та переміщення, поліпшення стану, в тому числі ремонту. Інвентарна картка також містить коротку індивідуальну характеристику об’єкту. Вона може відкриватися на групу однорідних об’єктів, що надійшли в одному місяці та мають однакову вартість.

Опис інвентарних карток ОЗ-7 – це перелік інвентарних карток, відкритих за певний період, який є засобом контролю їх збереження. Записи в описі ведуться в розрізі класифікаційних груп (видів) основних засобів.

Картка обліку руху основних засобів, форма ОЗ-8 призначена для узагальнення інформації про залишки, надходження і вибуття основних засобів у розрізі класифікаційних груп. Картки відкриваються на рік, заповнюються щомісячно на підставі інвентарних карток. Форма ОЗ-8 використовується в умовах ручної обробки облікової інформації.

Інвентарний список, форма ОЗ-9 призначений для обліку об’єктів за місцем знаходження по матеріально-відповідальних особах. Список містить наступні дані: номер інвентарної картки, дату запису, інвентарний номер об’єкту, його найменування, первісну вартість, інформацію про вибуття і переміщення.

Таким чином, аналітичний облік основних засобів має забезпечувати інформацією про склад об’єктів, їх класифікаційні угруповання по функціональному призначенню та іншим необхідним для управління ознакам, про вартість, знос, технічні характеристики, місця експлуатації тощо.

Регістри синтетичного обліку

Витрати ресурсів на здійснення капітальних інвестицій відображаються з кредиту рахунків товарно-матеріальних цінностей, заробітної плати та відрахувань від неї, зносу (амортизації) необоротних активів, допоміжних виробництв, розрахунків з різними кредиторами та інших у дебет рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Оборот по дебету рахунку 15 «Капітальні інвестиції» обліковується у **розділі 3 журналу 5** на підставі первинних документів, що підтверджують витрати по капітальних інвестиціях.

У **розділі 2 журналу 4** відображаються операції із зарахування об'єктів у склад основних засобів на підставі Актів приймання-передачі ОЗ - 1 за первісною вартістю. При цьому роблять запис з кредиту рахунку 15 «Капітальні інвестиції» в дебет рахунку 10 «Основні засоби». Формування первісної вартості об'єктів основних засобів розкривається у Відомості 4.1 аналітичного обліку капітальних інвестицій.

Записи з кредиту рахунку 10 «Основні засоби» відображаються у **розділі 1 журналу 4** (графу 3). Підставою для заповнення цієї графи є первинна документація: акти на списання основних засобів, акти ліквідації автотранспорту, акти приймання-передачі, в яких зазначаються первинна вартість та сума зносу, нарахованого по об'єкту на дату його вибуття. Зменшення первісної вартості в зв'язку з уцінкою відображається на підставі відповідних актів переоцінки.

Операції з нарахування зносу за кредитом рахунку 13 «Знос необоротних активів» відображаються у **графі 6 розділу 1 журналу 4**. Ця графа заповнюється за даними відомостей розрахунку амортизації (зносу) основних засобів. У випадках здійснення дооцінки об'єктів збільшення суми зносу записується у графу 6 за даними актів переоцінки. Дані графи 6 переносяться у журнал 5 (5А) для формування витрат діяльності за відповідними елементами і напрямками. Більш наочно застосування журналу 4 буде показано на прикладах

до розділу «Облік господарських операцій з основними засобами» у відповідній таблиці.

Операції з дооцінки та уцінки балансової вартості основних засобів, які призводять до збільшення (зменшення) додаткового капіталу, відображаються у журналі 7.

2.3. Облік господарських операцій з основними засобами

Відображення в бухгалтерському обліку надходження основних засобів залежить від його способу. Як було наведено вище, основні засоби можуть надходити у порядку капітальних інвестицій, як внесок засновників до статутного капіталу, безоплатно від різних організацій та осіб.

Законодавчими, нормативними та регулюючими документами з обліку основних засобів є: Закон України від 16.07.1999 р. № 996 – XIX «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (зі змінами та доповненнями); Закон України від 16.12.1997 р. №723/91 – ВР «Про фінансовий лізинг»; Податковий кодекс України: Закон від 01.01.2011р.; Цивільний кодекс України: Закон від 16.01.2003 р. №435-IV; методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561 (зі змінами та доповненнями); Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. (зі змінами та доповненнями); План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затверджений Міністерством фінансів України від 30.11.99 № 291 (зі змінами та доповненнями), а також Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291 (зі змінами та доповненнями).

Надходження основних засобів у порядку капітальних інвестицій

Відображення операцій вкладення капітальних інвестицій підрядним та господарським способами в системі рахунків бухгалтерського обліку доцільно розглянути на прикладах.

Приклад 1.

Підприємство здійснює будівництво нового складу. Роботи виконуються силами підрядної будівельно-монтажної організації.

За умовами договору замовник сплачує аванс на придбання будівельних матеріалів у сумі 7200 грн. Завершені проміжні етапи роботи оформлено актами на суму 12000 грн., у тому числі ПДВ.

Загальна вартість завершеного об'єкту склала 42000 грн., у тому числі ПДВ.

Бухгалтерські записи наведені у таблицях 2.3 та 2.27.

Таблиця 2.3

Облік операцій з капітального будівництва підрядним способом

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
<i>01</i>	<i>02</i>	<i>03</i>	<i>04</i>	<i>05</i>
1	Віднесення вартості послуг по розробці проектно-кошторисної документації до складу капітальних інвестицій – 1500 грн., у т.ч. ПДВ	151	631	1250
		641	631	250
2	Сплата за виконання робіт по розробці проектно-кошторисної документації – 1500 грн., у т.ч. ПДВ	631	311	1500
3	Перераховано аванс підряднику – 7200 грн., у т.ч. ПДВ	371	311	7200
3а	Одночасно відображається податковий кредит за принципом першої події	641	644	1200
4	Прийнято за актами закінчені проміжні етапи будівництва, вартість яких склала 12000 грн., в т.ч. ПДВ – 2000 грн.	151	631	10000
		644	631	1200
		641	631	800
4а	Одночасно відображається залік авансу, що був сплачений раніше	631	371	7200

5	По закінченні будівництва прийнято за актом готовий об'єкт. Вартість завершального етапу відноситься до складу капітальних інвестицій та складає 30000 грн. [42000 грн. – 12000 грн.], у т.ч. ПДВ	151	631	25000
		641	631	5000
6	Відображаються розрахунки з організаціями, послугами яких супроводжувалося будівництво – 2100 грн., в т.ч. ПДВ – 350 грн.	151	685	1750
		641	685	350
7	За актом приймання – передачі об'єкт введено в експлуатацію. У бухгалтерському обліку відображається зарахування будівлі складу до основних засобів підприємства за первісною вартістю, яка складається з всіх витрат, що були зібрані на субрахунку 151 „Капітальне будівництво”. Табл. 2.27.	103	151	38000

Приклад 2.

Підприємство здійснює будівництво нового складу. Роботи виконуються силами підприємства. Були витрачені будівельні матеріали на суму 30000 грн. Нарахована заробітна плата робітникам – 12000 грн. Проведені відрахування на соціальні заходи – 4560 грн. Отримані послуги сторонніх організацій вартістю 6000 грн., в т.ч. ПДВ – 1000 грн. Нарахована амортизація основних засобів, що використовуються на будівництві в сумі 500 грн. Витрати на реєстрацію прав власності на об'єкт нерухомості – 800 грн.

Бухгалтерські записи наведені у таблиці 2.4 та 2.26.

Таблиця 2.4

Облік операцій з капітального будівництва господарським способом

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
01	02	03	04	05
1	Відпущено будівельні матеріали на об'єкт	151	205	30000

2	Нарахована заробітна плата будівельникам	151	661	12000
3	Проведені відрахування на соціальні заходи	151	651	4560
4	Вартість послуг сторонніх організацій	151	631	5000
		641	631	1000
5	Нарахована амортизація основних засобів, що використовуються на будівництві. Табл.2.25.	151	131	500
6	Витрати на реєстрацію прав власності на об'єкт нерухомості	151	685	800
	Будинок складу введений в експлуатацію. Табл. 2.27.	103	151	52860

Приклад 3.

Підприємство придбало виробниче обладнання (верстати). Договірна вартість верстатів – 60000 грн., в т.ч. ПДВ. Бухгалтерські записи наведені у таблиці 2.5 та 2.27.

Таблиця 2.5

Облік операцій з придбання основних засобів за грошові кошти

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
01	02	03	04	05
1	Відображення покупної вартості верстатів у складі капітальних інвестицій	152	631	50000
		641	631	10000
2	Отримано рахунок транспортної організації за перевезення обладнання від постачальника на підприємство на суму 1800 грн., в т.ч. ПДВ	152	631	1500
		641	631	300

3	Нарахована зарплата за встановлення обладнання та його налагодження – 1200 грн.	152	661	1200
4	Здійснено відрахування на соціальні заходи від заробітної плати – 500 грн.	152	651	500
5	На підставі акту приймання-передачі верстати введено в експлуатацію. Табл. 2.27.	104	152	53200

Якщо обладнання потребує монтажу, воно зараховується на субрахунок 205 «Будівельні матеріали» за вартістю його придбання.

Приклад 4.

Підприємство придбало виробниче обладнання, яке потребує монтажу. Договірна вартість – 15000 грн., у т.ч. ПДВ.

Бухгалтерські записи наведені у таблиці 2.6 та 2.27.

Таблиця 2.6

Облік операцій з придбання основних засобів, що потребують монтажу

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
01	02	03	04	05
1	Відображення оприбуткування обладнання	205	631	12500
		641	631	2500
2	Обладнання передано підряднику для монтажу. Витрати на монтаж за рахунком підрядника склали 1200 грн., у т.ч. ПДВ	152	631	1000
		641	631	200
3	На підставі акту виконаних робіт з монтажу обладнання передається підприємству – замовнику. В бухгалтерському обліку відображається списання вартості обладнання з монтажу та віднесення її на капітальні інвестиції	152	205	12500

4	На підставі акту приймання-передачі верстати введено в експлуатацію. Табл. 2.27.	104	152	13500
---	----------------------------------------------------------------------------------	-----	-----	-------

Зарахування основних засобів як внеску до статутного капіталу

Згідно з діючим законодавством статутний капітал підприємства може формуватися за рахунок внесків у формі необоротних активів, зокрема основних засобів, які належать засновникам на правах власності.

Приклад 5.

Згідно із Статутом підприємства засновник має внести до статутного капіталу офісне обладнання. Погоджена вартість об'єктів – 30000 грн., у т.ч. ПДВ – 5000 грн. Витрати по транспортуванню та вантажно-розвантажувальних операціях (послуги сторонньої організації) – 200 грн., у т.ч. ПДВ. Бухгалтерські записи наведені у таблиці 2.7 та 2.27.

Таблиця 2.7

Облік операцій з внеску основних засобів до статутного капіталу підприємства

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
<i>01</i>	<i>02</i>	<i>03</i>	<i>04</i>	<i>05</i>
1	Відображається зменшення суми несплаченого капіталу	104	46	25000
2	Відображається податковий кредит з ПДВ	641	46	5000
3	Відображаються як капітальні інвестиції підприємства-одержувача витрати по транспортуванню та вантажно-розвантажувальних операціях, виконаних сторонньою організацією	152	631	167
		641	631	33

4	Збільшується первісна вартість обладнання на суму транспортних витрат. Табл. 2.25.	104	152	167
---	------------------------------------------------------------------------------------	-----	-----	-----

Безоплатне отримання та інші випадки надходження

При отриманні основних засобів від інших організацій та осіб без вимоги сплати їх вартості відбувається збільшення власного капіталу за статтею «Додатковий капітал». При цьому кредитується субрахунок 424 «Безоплатно отримані необоротні активи» в кореспонденції з рахунком 10 «Основні засоби».

Збільшення доходу від такого надходження відбувається за кредитом рахунку 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів» разом з нарахуванням амортизації (зносу) одночасно зі зменшенням додаткового капіталу. Об'єкти, що не були оприбутковані раніше, зараховуються на баланс за справедливою вартістю, одночасно відображається дохід за кредитом рахунку 746 «Інші доходи від звичайної діяльності».

Приклад 6.

Згідно з договором даріння підприємство отримало від фізичної особи комп'ютер, справедлива вартість якого складає 2000 грн. Термін корисної експлуатації – 3 роки, амортизація нараховується методом прискореного зменшення залишкової вартості. Сума амортизації у першому після надходження місяці – 111 грн. За результатами інвентаризації виявлено не оприбуткований раніше об'єкт – холодильник, справедлива вартість якого – 2500 грн. Бухгалтерські записи наведені у таблиці 2.8.

Таблиця 2.8

Облік безоплатно отриманих основних засобів та інших операцій з надходження

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
01	02	03	04	05
1	Комп'ютер зараховано у склад основних засобів	104	424	2000

2	Нарахована амортизація комп'ютеру за місяць	92	131	111
3	Відображається доход у сумі нарахованої амортизації	424	745	111
4	Оприбуткований холодильник	109	746	2500

Облік надходження основних засобів з метою оподаткування

Облік основних засобів з метою оподаткування регулює Податковий кодекс України, згідно з яким до основних засобів відносять 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 2500 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2500 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).

На розмір оподаткованого прибутку підприємства безпосередньо впливає сума нарахованої амортизації, яка, у свою чергу, залежить від величини балансової вартості основних засобів. Правильне й точне визначення балансової вартості є необхідною умовою для розрахунку прибутку до оподаткування.

Балансова вартість основних засобів та інших необоротних матеріальних активів дорівнює сумі залишкової вартості таких засобів та активів, яка визначається як різниця між первісною вартістю з урахуванням переоцінки і сумою накопиченої амортизації.

На етапі надходження основних засобів формується саме їх первісна вартість. Її склад визначений п.146.5. Податкового кодексу:

- суми, що сплачуються 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/отриманням прав на об'єкт основних засобів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються платнику);
- витрати на страхування ризиків доставки основних засобів;
- витрати на транспортування, установлення, монтаж, налагодження основних засобів;
- фінансові витрати, включення яких до собівартості кваліфікаційних активів передбачено положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Первісна вартість об'єкту основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює вартості, що амортизується, переданого об'єкту за вирахуванням сум накопиченої амортизації, але не вище звичайної ціни об'єкту, отриманого в результаті обміну (п. 146.9. Податкового кодексу).

Первісна вартість об'єкту основних засобів, отриманого в обмін на неподібний об'єкт, дорівнює вартості, що амортизується, переданого об'єкту за вирахуванням сум накопиченої амортизації, збільшеної (зменшеної) на суму коштів чи їх еквіваленту, яка була передана (отримана) при обміні, але не вище звичайної ціни об'єкту, отриманого в результаті обміну (п. 146.10. Податкового кодексу).

Основні засоби, що надходять на підприємство від засновників в якості внеску до статутного капіталу, з метою оподаткування відображаються за погодженою засновниками вартістю (але не вище звичайної ціни). Погоджена

вартість зазначається в акті оцінки внеску або в акті приймання-передачі майна – для внесків у капітал товариств з обмеженою відповідальністю та – в акті незалежної оцінки, якщо основні засоби вносяться до статутного капіталу акціонерного товариства. У періодах подальшої експлуатації об'єкти, що були внесені до статутного капіталу, підлягають амортизації, зокрема з метою оподаткування.

Вартість основних засобів, що надходять на підприємство безоплатно, не збільшує балансову вартість з метою оподаткування, тому що такі об'єкти не підлягають амортизації. Згідно з п. 135.5.4. та п. 137.10. Податкового кодексу вартість безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг) вважається доходом на дату фактичного отримання платником податку товарів (робіт, послуг).

Винятком з цього правила є:

- основні засоби, отримані за рішенням центральних органів виконавчої влади;
- 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;
- об'єкти соціальної інфраструктури, що перебували на балансі інших підприємств та утримувалися за їх рахунок, отримані підприємствами комунальної власності (п. 136.1.16 Податкового кодексу).

Якщо підприємство не є спеціалізованим експлуатуючим підприємством згідно вищенаведеного, безоплатно отримані основні засоби вважаються доходом на дату фактичного отримання платником податку товарів, а їх вартість не включається у вартість, що амортизується з метою оподаткування.

Вартість основних засобів, безоплатно отриманих або виготовлених чи споруджених за рахунок коштів бюджету або кредитів, залучених Кабінетом Міністрів України чи під гарантії Кабінету Міністрів України, з метою

здійснення їх експлуатації, які не враховані у складі доходу під час їх зарахування на баланс платника податку відповідно до Податкового кодексу, визнаються з метою оподаткування доходами в сумі, що дорівнює сумі амортизації відповідних активів, нарахованих у порядку, передбаченому Податковим кодексом, у момент нарахування такої амортизації.

Як бачимо, склад первісної вартості основних засобів, що формується з метою оподаткування, збігається з відповідним складом витрат у бухгалтерському обліку.

Однак до балансової вартості основних засобів з метою оподаткування не включається вартість наступних груп: землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 2500 гривень, невиробничих основних засобів.

Таким чином, облік основних засобів з метою оподаткування ведеться лише по тих об'єктах, що використовуються в господарській діяльності (діяльності, спрямованій на отримання доходу). Такі основні засоби називаються виробничими.

Важливим питанням обліку основних засобів з метою оподаткування є визначення податкового кредиту і податкового зобов'язання з ПДВ. При придбанні основних засобів підприємство – платник ПДВ має право збільшити податковий кредит на суму ПДВ, що нарахований (сплачений) у зв'язку з придбанням основних засобів. Підприємство має право на податковий кредит за наявності податкової накладної та за умови, що об'єкт призначається для використання в операціях, які оподатковуються ПДВ в рамках господарської діяльності.

Тобто зв'язок з господарською діяльністю є необхідною умовою для обліку основних засобів з метою оподаткування ПДВ і податком на прибуток.

Якщо придбані основні засоби призначені для використання в операціях, які не є об'єктом оподаткування ПДВ або звільнені від оподаткування, суми

ПДВ, нараховані (сплачені) при їх придбанні, не включаються у склад податкового кредиту.

Якщо придбані основні засоби планується використовувати одночасно в оподатковуваних і неоподатковуваних операціях, тоді в податковий кредит потрапляє лише частина нарахованого (сплаченого) ПДВ, яка відповідає частці використання таких основних засобів в оподатковуваних операціях. Суми ПДВ, які не потрапили у податковий кредит, підприємство відносить на збільшення первісної вартості придбаних об'єктів.

Наприклад, підприємством у лютому 2012 року здійснено поставку молочної продукції українським покупцям на суму 2,0 млн. грн. (у т. ч. ПДВ 20 %), експорт твердих сортів сиру за межі митної території України в сумі 1,2 млн. грн., а також поставка цієї продукції благодійній організації у вигляді благодійної допомоги на суму 15 тис. грн.

Податковий кредит за лютий склав 362 тис. грн., в т. ч. від придбання сировини й матеріалів від українських товаровиробників – 302 тис. грн., сплаченого при розмитненні імпортованих основних засобів – 60 тис. грн. Підприємство в 2011 році здійснило аналогічні операції на суму, відповідно, 22 млн. грн. – в Україні, 14 млн. грн. – на експорт і 240 тис. грн. – в якості благодійної допомоги. Розподіл податкового кредиту по придбаних ресурсах наведений у таблиці 2.9.

Таблиця 2.9

Розподіл податкового кредиту з ПДВ по придбаних основних засобах

Показники	2011 р.	Лютий 2012 р.	Розрахунок показників згідно із ст. 199 ПКУ	Розрахунок від фактичних показників за лютий 2012 р.
<i>01</i>	<i>02</i>	<i>03</i>	<i>04</i>	<i>05</i>
Усього поставка	36240000	3215000		
в т.ч. оподатковувані	36000000	3200000		
Частка (%)	99,34	99,53	$(3600000 / 3624000) \times 100 = 99,34$	$(3200000 / 3215000) \times 100 = 99,53$

Податковий кредит - усього		362000		
Податковий кредит розподілений		359611	$(362000 \times 99,34) / 100 = 359611$	$(362000 \times 99,53) / 100 = 360299$
Не віднесено на податковий кредит		2389	$362000 - 359611 = 2389$	$362000 - 360299 = 1701$

Таким чином, у лютому 2012 року підприємство має право віднести в склад податкового кредиту розподілену суму 359611 грн. за розрахованою часткою з урахуванням обсягу оподатковуваних операцій у 2011 році. Розрахована частка - 99,34 % - має застосовуватися підприємством на протязі всього 2012 року до податкового кредиту щомісячно, а в останній податковий період (за грудень 2012 року) підприємство має провести коригування податкового кредиту виходячи з фактичних оподатковуваних операцій за поточний рік.

При здійсненні бартерних операцій сума податкового кредиту з ПДВ визначається виходячи з договірної вартості об'єкту основних засобів, але не вище рівня звичайних цін на такий об'єкт.

Операції по внесках основних засобів до статутного капіталу оподатковуються на загальних підставах. Суму податкового кредиту по такому внеску підприємство-емітент корпоративних прав може визнати за умови реєстрації платником ПДВ.

Якщо платник ПДВ придбав (виготовив) основні засоби, які не призначаються для їх використання в господарській діяльності такого платника, то сума податку, сплаченого у зв'язку з таким придбанням (виготовленням), не включається до складу податкового кредиту, а збільшує балансову вартість об'єкту основних засобів.

Датою виникнення права платника податку на податковий кредит вважається дата здійснення першої з подій:

- або дата списання коштів з банківського рахунку платника податку в оплату об'єктів, дата виписки відповідного рахунку (товарного чека) – у разі розрахунків з використанням кредитних дебетових карток або комерційних чеків;

- або дата отримання податкової накладної, що засвідчує факт придбання платником податку товарів (робіт, послуг).

Це загальне правило діє і при бартерних операціях. Право на податковий кредит виникає незалежно від того, чи почали основні засоби використовуватися в запланованих цілях.

Амортизація та знос

Амортизація – це систематичний розподіл вартості, що амортизується, необоротних активів протягом терміну їх корисної експлуатації.

Вартість, що амортизується – це первісна або переоцінена вартість основних засобів за вирахуванням ліквідаційної вартості.

Як видно з наведеного визначення, амортизація виражається у поступовому систематичному списанні вартості основних засобів. Списання відбувається залежно від умов використання об'єктів, але у будь-якому випадку амортизація є елементом витрат діяльності підприємства, що закріплено в П(С)БО 16 «Витрати» та впливає із сутності функціонування основних засобів. Так, амортизація виробничого обладнання, яке задіяне у технологічному процесі вироблення продукції (надання послуг, виконання робіт) відноситься на собівартість продукції; амортизація інвентарю та об'єктів, які не виконують виробничих функцій, але є необхідними для управління підприємством, відноситься до адміністративних витрат діяльності.

З іншого боку, амортизація є вартісним вираженням зносу, який відбувається з будь-якими активами в процесі їх експлуатації. Знос як технічна категорія – це погіршення якісних характеристик основних засобів через вплив природних і моральних факторів. Наприклад, машини і обладнання зношуються у результаті пошкодження елементів об'єктів,

будівлі та споруди – в результаті атмосферних, температурних діянь та вогкості.

Моральний знос – це відносна втрата споживчих властивостей основних засобів внаслідок появи більш прогресивних аналогів. Прикладом морального зносу є старіння комп'ютерної техніки, яке проявляється у швидкому удосконаленні її експлуатаційних параметрів, що призводить до зниження вартості більш ранніх моделей.

Таким чином, знос – це об'єктивний процес старіння основних засобів, економічним виразом якого є амортизація.

Фінансовий облік зносу (амортизації) забезпечує:

- нагромадження перенесеної вартості об'єктів на витрати діяльності;
- створення джерела надходження грошових коштів для відновлення основних засобів;
- формування залишкової вартості об'єктів.

П(С)БО 7 «Основні засоби» встановлює загальні правила обліку амортизації основних засобів:

- нарахування амортизації здійснюється протягом терміну корисної експлуатації, який встановлюється підприємством при зарахуванні об'єкту на баланс. Термін корисної експлуатації – це очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде вироблено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг). Він може змінюватися у випадках зміни очікуваних економічних вигод від використання об'єкту;

- нарахування амортизації припиняється на період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання і консервації;

- підприємства самостійно обирають метод амортизації з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання;

- нарахування амортизації відбувається щомісячно;

- нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, в якому об'єкт основних засобів став придатним для корисної експлуатації;

- нарахування амортизації закінчується, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкту основних засобів;

- суму нарахованої амортизації всі підприємства відображають збільшенням суми витрат підприємства та зносу необоротних активів.

П(С)БО 7 «Основні засоби» передбачені шість методів нарахування амортизації, які можна поділити за наступними ознаками:

- в залежності від бази для обчислення:

а) амортизація первісної вартості – норми амортизації застосовуються до первісної вартості;

б) амортизація залишкової вартості – норми амортизації застосовуються до залишкової вартості;

- в залежності від рівню щорічної амортизації:

а) метод рівномірного списання – щорічно до витрат діяльності відноситься однакова частина вартості об'єкту;

б) методи прискореного списання – річна сума амортизації зменшується з кожним роком експлуатації;

в) виробничий спосіб – річна сума амортизації залежить від обсягу виробництва;

г) податковий метод.

Підприємства самостійно обирають метод амортизації з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від використання об'єктів (залежно від їх потужності або продуктивності); фізичного та морального зносу, що передбачається; правових або інших обмежень щодо строків використання об'єкта та інших факторів.

Розглянемо особливості застосування методів амортизації та приклади розрахунків сум амортизаційних відрахувань.

Метод рівномірного списання

За методом рівномірного (прямолінійного) нарахування річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на очікуваний період часу використання об'єкта.

Спосіб рівномірного списання доцільно застосовувати для тих основних засобів, які не беруть участь безпосередньо у процесі виробництва та збуту, та для будівель і споруд, тому що від інтенсивності їх використання не залежить обсяг випущеної продукції (робіт, послуг) та, як результат, сума доходу за звітний період.

Приклад 7.

Підприємство ввело в експлуатацію будівлю складу за первісною вартістю 18667 грн. Ліквідаційна вартість будівлі прийнята у сумі 1000 грн. Термін корисної експлуатації – 20 років.

Вартість, що амортизується дорівнює 17667 грн. $[18667 - 1000]$. Щорічна сума амортизації становить: 883,35 грн. $[17667 : 20]$.

Методи прискореного списання

Прискорені методи списання дають можливість включити до витрат діяльності більшу частину вартості об'єкту у перші роки його експлуатації і, таким чином, скоріше окупити витрати на його придбання. До прискорених відносяться:

- метод зменшення остаточної вартості,
- метод прискореного зменшення остаточної вартості,
- кумулятивний метод.

Ці методи доцільно використовувати для амортизації виробничого обладнання, оргтехніки та інших об'єктів, які зазнають швидкого морального зносу, від експлуатації яких залежить ефективність виробництва. Прискорене списання необхідне в умовах інфляції і дозволяє використати амортизаційні нагромадження, не дочекаючись їх знецінення.

Використання прискорених методів амортизації дає також можливість більш рівномірно розподіляти витрати на утримання та експлуатацію основних засобів на протязі їх експлуатації. Мається на увазі те, що зі збільшенням строку служби об'єкту зростають витрати на його ремонт. Якщо при цьому будуть зменшуватися амортизаційні відрахування, то ремонтні витрати не вплинуть суттєво на величину собівартості продукції та витрати діяльності в цілому.

За методом **зменшення остаточної вартості** річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкту на початок звітнього року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у процентах) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореню ступеня кількості років корисної експлуатації об'єкту із результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкту на його первісну вартість.

Приклад 8.

Підприємство використовує у виробничому процесі токарний верстат. Первісна вартість об'єкту на момент введення в експлуатацію – 5000 грн. Ліквідаційна вартість верстату – 400 грн. Термін корисної експлуатації – 8 років.

$$\text{Річна норма амортизації} = (1 - \sqrt[8]{(400 : 5000)}) \times 100 = 27,1\%$$

Розрахунок щорічних сум амортизаційних відрахувань наведено в таблиці 2.10.

Таблиця 2.10

Обчислення щорічної амортизації методом зменшення залишкової вартості

Рік	Розрахунок	Сума амортизації	Нагромаджена амортизація	Залишкова вартість
1	5000 x 27,1%	1355	1355	3645
2	3645 x 27,1%	987,8	2342,8	2657,2
3	2657,2 x 27,1%	720,1	3062,9	1937,1
4	1937,1 x 27,1%	524,95	3587,85	1412,15
5	1412,15 x 27,1%	382,69	3970,54	1029,46

6	1029,46 x 27,1%	278,98	4249,52	750,48
7	750,48 x 27,1%	203,38	4452,9	547,1
8	547,1 x 27,1%	147,1	4600	400

Як впливає з розрахунку, застосування даного алгоритму забезпечує списання вартості об'єкту за винятком передбаченої ліквідаційної вартості – 400 грн.

Згідно з **методом прискореного зменшення залишкової вартості** річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкту на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка розраховується виходячи з терміну корисної експлуатації об'єкту та подвоюється.

Розглянемо застосування даного методу на умовах попереднього прикладу.

Річна норма амортизації верстату = $100\% : 8 \text{ років} \times 2 = 25\%$.

Вартість, що амортизується = $5000 - 400 = 4600$ грн.

Розрахунок щорічних сум амортизаційних відрахувань наведено у таблиці 2.11.

Таблиця 2.11

Обчислення щорічної амортизації методом прискореного зменшення залишкової вартості

Рік	Розрахунок	Сума амортизації	Нагромаджена амортизація	Залишкова вартість
1	$5000 \times 25\%$	1250	1250	3750
2	$3750 \times 25\%$	937,5	2187,5	2812,5
3	$2812,5 \times 25\%$	703,12	2890,62	2109,38
4	$2109,38 \times 25\%$	527,34	3417,96	1582,04
5	$1582,04 \times 25\%$	395,51	3813,47	1186,53
6	$1186,53 \times 25\%$	296,63	4110,1	889,9
7	$889,9 \times 25\%$	222,47	4332,57	667,43
8	$5000 - 400 - 4332,57$	267,43	4600	400

За **кумулятивним методом** річна сума амортизації визначається як добуток вартості, що амортизується та кумулятивного коефіцієнту. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця очікуваного терміну експлуатації об'єкту, на суму числа років його корисної експлуатації.

У нашому прикладі для токарного верстату сума чисел років дорівнює 36 [1+2+3+4+5+6+7+8]. Розрахунок щорічних сум амортизаційних відрахувань наведено у таблиці 2.12.

Таблиця 2.12

Обчислення щорічної амортизації кумулятивним методом

Рік	Кумулятивний коефіцієнт	Розрахунок	Сума амортизації
<i>01</i>	<i>02</i>	<i>03</i>	<i>04</i>
1	$8 : 36 = 0,222$	$4600 \times 0,222$	1021,2
2	$7 : 36 = 0,194$	$4600 \times 0,194$	892,4
3	$6 : 36 = 0,167$	$4600 \times 0,167$	768,2
4	$5 : 36 = 0,139$	$4600 \times 0,139$	639,4
5	$4 : 36 = 0,111$	$4600 \times 0,111$	510,6
6	$3 : 36 = 0,083$	$4600 \times 0,083$	381,8
7	$2 : 36 = 0,056$	$4600 \times 0,056$	257,6
8	$1 : 36 = 0,028$	$4600 \times 0,028$	128,8
Разом:			4600

Як видно з таблиць 2.10 та 2.11, метод прискореного зменшення залишкової вартості і метод зменшення залишкової вартості, забезпечують більш швидке списання вартості основних засобів, ніж кумулятивний метод.

Виробничий метод

Виробничий метод є найбільш складним, тому що для його вживання необхідно здійснити певні планові розрахунки. Треба визначити обсяг виробництва, який буде виконаний за участю даного об'єкту. Від цього показника залежить ставка амортизації, яка обчислюється діленням вартості, що амортизується на загальний обсяг виробництва. Цей спосіб доцільно використовувати для об'єктів, придбаних спеціально для виробництва конкретних видів продукції. Якщо при цьому досягатимуться планові обсяги випуску, то фактична сума амортизації співпаде з плановою і підприємство своєчасно поверне кошти, витрачені на створення основних засобів.

Виробничий спосіб можна рекомендувати, зокрема, для транспортних підприємств, на яких фізичний знос автотранспорту прямо залежить обсягу виробництва (кількості кілометрів чи тонно-кілометрів пробігу).

Приклад 9.

Автотранспортне підприємство ввело в експлуатацію вантажний автомобіль. Первісна вартість автомобілю – 70000 грн., ліквідаційна вартість – 2000 грн., термін корисної експлуатації – 7 років, очікуваний обсяг робіт для автомобілю (пробіг) за 7 років служби – 450000 кілометрів.

Виробнича ставка амортизації = $(70000-2000) : 450000 = 0,1511$

Розрахунок щорічних сум амортизаційних відрахувань наведено в таблиці 2.13.

Таблиця 2.13

Обчислення щорічної амортизації виробничим методом

Рік	Фактичний пробіг	Розрахунок	Сума амортизації
<i>01</i>	<i>02</i>	<i>03</i>	<i>04</i>
1	40000	40000 x 0,1511	6044
2	55000	55000 x 0,1511	8310,5
3	70000	70000 x 0,1511	10577
4	65000	65000 x 0,1511	9821,5
5	30000	30000 x 0,1511	4533
6	80000	80000 x 0,1511	12088
7	68000	68000 x 0,1511	10274,8
Разом:	408000		61648,8

Як видно з даних таблиці 2.13, підприємство не виконало запланований обсяг робіт з використанням даного автомобілю. Недовиконання плану – 42000 кілометрів [450000 - 408000]. Підприємство має розглянути перспективи подальшої роботи автомобілю. Якщо він здатний до експлуатації, то згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» слід продовжувати його амортизацію у відповідності з встановленими виробничими ставками, або переглянути ці

ставки у випадку зміни очікуваних економічних вигод від використання автомобілю. Якщо стан автомобілю не задовольняє експлуатаційним вимогам, він має бути ліквідований з відповідним списанням недоамортизованої частки його вартості на витрати діяльності.

Місячна сума амортизації за розглянутими методами визначається діленням річної суми амортизації на 12.

Облік амортизації для цілей оподаткування

Нарахування амортизації для цілей оподаткування здійснюється згідно з вимогами Податкового кодексу України, який передбачає об'єкти амортизації, порядок первісної оцінки об'єктів амортизації при їх надходженні, класифікаційні групи та мінімально припустимі терміни амортизації, методи обчислення амортизації, формування так званої балансової вартості основних засобів.

Амортизації підлягають:

- витрати на придбання основних засобів для використання в господарській діяльності;
- витрати на самостійне виготовлення 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 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітнього року (зокрема по орендованих об'єктах);
- капітальні інвестиції, отримані платником податку з бюджету, у вигляді цільового фінансування на придбання (створення) об'єкта інвестування (основного засобу, нематеріального активу) за умови визнання доходів пропорційно сумі нарахованої амортизації по такому об'єкту відповідно до положень підпункту 137.2.1 пункту 137.2 статті 137 Податкового кодексу;

- сума переоцінки вартості основних засобів, проведеної відповідно до статті 146 Податкового 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;

- вартість основних засобів, визначена на рівні звичайної ціни, отриманих в концесію відповідно до Закону України «Про особливості передачі в оренду чи концесію об'єктів централізованого водо-, теплопостачання і водовідведення, що перебувають у комунальній власності».

Не підлягають амортизації та повністю відносяться до складу витрат за звітний період витрати платника податку на:

- утримання основних засобів, що знаходяться на консервації;

- ліквідацію основних засобів;

- придбання (виготовлення) сценічно-постановочних предметів вартістю до 5 тисяч гривень театральними-видовищними підприємствами - платниками податку;

- витрати на виробництво національного фільму та придбання майнових прав інтелектуальної власності на національний фільм.

Не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел фінансування:

- витрати бюджетів на будівництво та утримання споруд благоустрою та житлових будинків, придбання і збереження бібліотечних і архівних фондів;

- витрати бюджетів на будівництво та утримання автомобільних доріг загального користування;

- витрати на придбання та збереження Національного архівного фонду України, а також бібліотечного фонду, що формується та утримується за рахунок бюджетів;

- витрати на придбання/самостійне виготовлення та ремонт, а також на реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів.

Термін "невиробничі основні засоби" означає необоротні матеріальні активи, які не використовуються в господарській діяльності платника податку.

На відміну від амортизації, яка нараховується з метою оподаткування з обмеженнями, наведеними вище, у бухгалтерському обліку амортизація нараховується по всіх об'єктах, незалежно від джерел їх надходження. Тому загальна сума нарахованої за звітний період амортизації в бухгалтерському обліку може бути більшою, ніж амортизація за даними декларації з податку на прибуток.

Порядок первісної оцінки об'єктів амортизації при їх надходженні був розглянутий у цьому розділі вище (питання «Облік надходження основних засобів з метою оподаткування»).

Загальні підходи до нарахування амортизації: її початок і припинення, оцінка об'єктів, що амортизуються, методи обчислення – у бухгалтерському обліку та з метою оподаткування збігаються.

Мінімальні строки використання для груп основних засобів визначені в пункті 145.1 Податкового кодексу.

Строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання, але він не може бути меншим, ніж визначено в пункті 145.1 Податкового кодексу.

Амортизація об'єкта основних засобів нараховується, виходячи з нового строку корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання (крім виробничого методу нарахування амортизації).

Амортизація основних засобів провадиться до досягнення залишкової вартості об'єктом його ліквідаційної вартості.

Амортизація основних засобів нараховується із застосуванням таких методів: прямолінійного, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивного, виробничого. Метод прискореного зменшення залишкової вартості застосовується лише при нарахуванні амортизації до об'єктів основних засобів, що входять до груп 4

(машини та обладнання) та 5 (транспортні засоби). Класифікація груп основних засобів залежно від строків корисної експлуатації з метою оподаткування наведена вище у відповідному параграфі.

Амортизація об'єктів групи 9 нараховується за прямолінійним та виробничим методами.

На основні засоби груп 1 «Земельні ділянки» амортизація не нараховується.

Нарахування амортизації в цілях оподаткування здійснюється підприємством за методом, визначеним наказом про облікову політику з метою складання фінансової звітності, та може переглядатися в разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання.

Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.

Величина амортизації безпосередньо впливає на показник балансової вартості основних засобів. Балансова вартість основних засобів – це сума їх залишкової вартості, яка визначається як різниця між первісною вартістю з урахуванням переоцінки і сумою накопиченої амортизації.

З наведеного можна зробити висновок, що між показниками амортизації в бухгалтерському обліку та з метою оподаткування виникають різниці, обумовлені відмінностями у відображенні переоцінки, вартості об'єктів амортизації, збільшення вартості основних засобів на суму реконструкції та модернізації тощо за підходам і методам, відмінним від вимог податкового законодавства.

Наприклад, якщо підприємство провело модернізацію основних засобів, у бухгалтерському обліку ці витрати мають відноситися на збільшення первісної вартості відповідного об'єкту з подальшою амортизацією. Для цілей оподаткування підприємство розглядає відповідність суми витрат на модернізацію максимально можливій величині, яку дозволяється включити у витрати в поточному році. Для цього величина витрат на модернізацію

порівнюється з 10% балансової вартості всіх основних засобів на початок року (детальніше про це йдеться у пункті 3.3 розділу 3).

Якщо, навпаки, підприємство провело капітальний ремонт, який не призведе до збільшення економічних вигід від об'єкту в майбутньому, то в бухгалтерському обліку визнаються витрати поточного періоду на підставі акту приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів. Для цілей оподаткування величина витрат на капітальний ремонт порівнюється з 10% балансової вартості всіх основних засобів на початок року. У декларації з податку на прибуток визнаються витрати в межах 10%, а сума перевищення ліміту відноситься на збільшення балансової вартості основних засобів з подальшою амортизацією з метою оподаткування.

У випадку здійснення дооцінки основних засобів з метою уточнення їх бухгалтерської оцінки збільшується додатковий капітал підприємства. В обліку з метою оподаткування ніяких змін в зв'язку з бухгалтерською дооцінкою не відбувається.

На практиці можлива ситуація, коли підприємство має право на індексацію балансової вартості за правилами Податкового кодексу. Якщо в бухгалтерському обліку відповідної переоцінки не відбулося, то виникає податкова різниця в міру нарахування амортизації з метою оподаткування на суму індексації.

Розглянемо ще одну ситуацію, в якій визнаються податкові різниці: операцію з безоплатного надходження основних засобів. При безоплатному надходженні основних засобів у бухгалтерському обліку збільшується величина додаткового капіталу, а з метою визначення оподатковуваного прибутку збільшується дохід у сумі вартості об'єкту. При цьому в бухгалтерському обліку дохід визнається поступово, у міру нарахування амортизації по отриманому об'єкту.

Теоретично можливою є ситуація, коли підприємство застосовує різні методи амортизації в бухгалтерському обліку та з метою оподаткування, тому що Податковим кодексом передбачено обмеження на застосування методу

прискореного зменшення залишкової вартості для основних засобів, крім груп 4 (машини та обладнання) та 5 (транспортні засоби). Для уникнення можливих розбіжностей доцільно враховувати це обмеження при затвердженні облікової політики щодо амортизації в бухгалтерському обліку підприємства.

У таблиці 2.14 наведені різні підходи до відображення операцій з основними засобами в бухгалтерському обліку та в обліку з метою оподаткування.

Таблиця 2.14

Виникнення різниць між даними бухгалтерського обліку основних засобів та обліку з метою оподаткування

№ з/п	Випадки розбіжностей між даними бухгалтерського обліку основних засобів та обліку з метою оподаткування	Відображення в бухгалтерському обліку	Відображення в обліку з метою оподаткування
01	02	03	04
1	Модернізація (реконструкція, технічне переозброєння, добудова, дообладнання) основних засобів, що призводить до збільшення економічних вигід від використання об'єкту в майбутньому порівняно з первісно очікуваними	Витрати мають відноситися на збільшення первісної вартості відповідного об'єкту з подальшою амортизацією	У межах ліміту 10% балансової вартості всіх основних засобів на початок року – відноситься на витрати в декларації з податку на прибуток. Сума перевищення ліміту відноситься на збільшення балансової вартості основних засобів з подальшою амортизацією з метою оподаткування.
2	Ремонти, що не призводять до збільшення економічних вигід від об'єкту в майбутньому	Визнаються витрати поточного періоду на підставі акту приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів.	У межах ліміту 10% балансової вартості всіх основних засобів на початок року – відноситься на витрати в декларації з податку на прибуток. Сума перевищення ліміту відноситься на збільшення балансової вартості основних засобів з подальшою амортизацією з метою оподаткування.
3	Дооцінка (уцінка) основних засобів за правилами бухгалтерського обліку	Збільшується (зменшується) додатковий капітал підприємства. При уцінці виникають витрати на суму перевищення розміру уцінки над залишком додаткового капіталу.	Не впливає на показники з метою оподаткування податком на прибуток

4	Індексація балансової вартості основних засобів за правилами Податкового кодексу	Не відображається в бухгалтерському обліку	Збільшується балансова вартість основних засобів, від якої нараховується амортизація. Відповідно збільшуються витрати (зменшується оподатковуваний прибуток) на суму амортизації.
5	Безоплатне надходження основних засобів	Збільшується величина додаткового капіталу; дохід визнається поступово, в міру нарахування амортизації по отриманому об'єкту.	Збільшується дохід у сумі вартості об'єкту, що надійшов.
6	Застосування різних методів амортизації	Збільшуються витрати. Застосовуються економічно обґрунтовані методи, передбачені обліковою політикою підприємства.	Збільшуються витрати з урахуванням обмеження: метод прискореного зменшення залишкової вартості застосовується лише при нарахуванні амортизації до об'єктів основних засобів, що входять до груп 4 (машини та обладнання) та 5 (транспортні засоби)

Бухгалтерський облік витрат на ремонти та інші види поліпшення

Бухгалтерський облік операцій з поліпшення основних засобів має вирішувати завдання з визначення відповідних витрат підприємства.

Поняття «поліпшення основних засобів» наведено в П(С)БО 7 «Основні засоби» та в Податковому кодексі, але як термін воно не визначено. З пункту 14 П(С)БО 7 випливає, що під поліпшенням слід розуміти операції з модернізації, модифікації, добудови, дообладнання, реконструкції тощо, що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта.

З метою бухгалтерського обліку необхідно чітко відрізнити заходи з поліпшення основних засобів на:

- заходи, здійснення яких призведе до збільшення майбутніх економічних вигод від використання об'єкту – модернізація, реконструкція, модифікація, добудова, дообладнання тощо;

- заходи, проведення яких спрямовано на підтримку робочого стану об'єкту та отримання в майбутньому первісних економічних вигід, які були притаманні об'єкту на початку його використання. До таких операцій належать всі види ремонту.

Виходячи з наведеного, робимо висновок, що склад витрат з поліпшення не є однорідним (рис. 2.4). Залежно від впливу на стан об'єктів, вони складаються з поточних і капітальних витрат, що породжує відмінності в їх обліку.

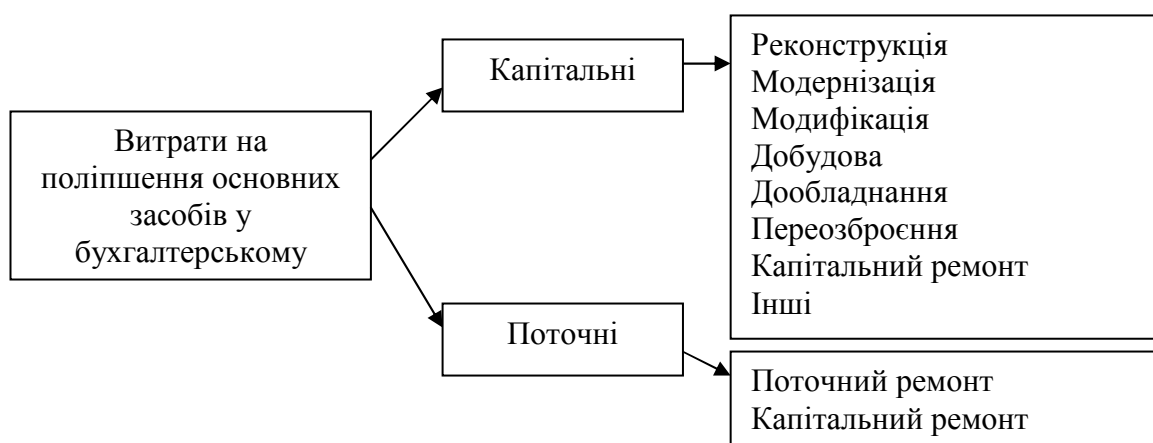


Рис. 2.4. Класифікація витрат з поліпшення основних засобів

П(С)БО 7 «Основні засоби» передбачено, що первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкту, які призводять до збільшення майбутніх економічних вигід, очікуваних від використання об'єкту. Визнання витрат як частини собівартості активу, зокрема основних засобів, називається **капіталізацією**. Таким чином, збільшення економічних вигід є головною передумовою капіталізації витрат.

Згідно з п. 31 Методичних рекомендацій № 561 підставою для капіталізації витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів, є зростання очікуваного строку корисної експлуатації об'єкту, кількості та/чи якості продукції (робіт, послуг), що виробляється (надаються) цим об'єктом.

Прикладами такого поліпшення є:

а) модифікація, модернізація об'єкту з метою подовження терміну його корисної експлуатації або збільшення його виробничої потужності;

б) заміна окремих частин обладнання для підвищення якості продукції (робіт, послуг);

в) втілення більш ефективного технологічного процесу, який дозволить зменшити первісно оцінені виробничі витрати;

г) добудова будинку, яка збільшить кількість місць (площу) будинку, об'єми та/чи якість виконуваних робіт (послуг) або умови їх виконання.

Рішення про характер і визнання робіт такими, що призведуть до збільшення майбутніх вигод, приймається керівником підприємства з урахуванням результатів аналізу існуючої ситуації та суттєвості цих витрат. При цьому витрати на капітальний ремонт можуть вважатися як поточними, так і капітальними. Як правило, вони відновлюють чи підтримують первісно очікувані економічні вигоди і списуються в періоді здійснення, тобто являються поточними. Але, якщо в ході капітального ремонту здійснюється заміна окремої частини, яка повністю зношена, то такі витрати капіталізуються як окремий об'єкт, тому що термін його корисної експлуатації значено менший, ніж об'єкту, до складу якого вона належить.

Капіталізуються також витрати по капітальних ремонтах, пов'язаних з доведенням до робочого стану об'єкту, який вже був в експлуатації в інших власників. Такі витрати передбачені в процесі узгодження, а саме зниження, купівельної вартості об'єкту. Наприклад, у разі придбання будівлі, яка потребує ремонту, витрати на ремонт приймаються на збільшення первісної вартості цієї будівлі до суми, яка може бути відшкодована від використання будівлі в майбутньому. Ця норма впливає з порядку формування первісної вартості основних засобів, наведеному в статті 8 П(С)БО 7 «Основні засоби».

Принцип обачності диктує ще одне обмеження: капіталізуються лише ті витрати, які будуть відшкодовані у формі амортизації, або у складі виручки від продажу активу.

Таким чином, поняття «поліпшення» не можна ототожнювати з поняттям «капіталізація», тому що останнє – це наслідок першого, але воно наступає не завжди. Капіталізація повинна бути підтверджена результатами попереднього аналізу майбутніх надходжень грошових коштів від використання об'єкту після поліпшення.

Відповідно з діючим Планом рахунків витрати капітального характеру проводять через рахунок 15 «Капітальні інвестиції» з подальшим віднесенням вартості закінчених робіт на рахунок 10 «Основні засоби». Поточні витрати списуються на відповідні рахунки 8 та 9 класів залежно від облікової політики підприємства та напрямків використання основних засобів.

Роботи з поліпшення стану основних засобів можуть виконуватися, як господарським, так і підрядним способами, тобто власними силами та з залученням підрядних організацій.

Облік витрат на поліпшення стану основних засобів для цілей оподаткування

Згідно з Податковим кодексом України загальний підхід до обліку витрат на поліпшення основних засобів дещо відрізняється від бухгалтерського обліку. В обліку для цілей оподаткування поточний і капітальний ремонт, реконструкція, модернізація, технічне переозброєння тощо обліковується незалежно від того, чи спрямовані такі заходи на отримання більших економічних вигід у порівнянні з первісно очікуваними. При цьому не має значення вид проведених робіт, оскільки порядок їх обліку з метою оподаткування не відрізняється.

Загальний принцип обліку витрат на поліпшення основних засобів з метою оподаткування полягає в тому, що підприємство відносить на витрати звітного податкового періоду ту частину витрат на поліпшення або ремонт, що не перевищує 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року.

Сума витрат, пов'язаних з ремонтом і поліпшенням об'єктів основних засобів, відноситься на збільшення первісної вартості об'єкту основних засобів в частці, яка перевищує 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року

Заходи поліпшення стану основних засобів можуть вимагати виведення об'єктів з експлуатації, що має підтверджуватися наказом керівника підприємства. По цих об'єктах припиняється нарахування амортизації (п. 146.15 Податкового кодексу).

На момент повернення об'єкту в експлуатацію визначається вартість, від якої в подальшому буде нараховуватися амортизація: це сума вартості, що амортизувалася до виводу з експлуатації плюс сума витрат на поліпшення.

Наприклад, сукупна балансова вартість основних засобів підприємства на початок 2012 року складає 400000 грн. За таких умов ремонтний ліміт на 2012 рік складає 40000 грн. $[400000 \times 10\%]$.

Витрати на поліпшення стану основних засобів у I кварталі склали 15000 грн. і не перевищили ліміту, тому вся сума відноситься на витрати з метою оподаткування у I кварталі 2012 року.

У II кварталі витрати з поліпшення основних фондів склали 30000 грн., з яких 25000 грн. – у межах ліміту $[40000 - 15000]$ – відноситься на витрати II кварталу, а 5000 грн. відноситься на збільшення балансової вартості відповідних об'єктів, по яких здійснювалися витрати.

Кореспонденція рахунків по операціях з поліпшення основних засобів наведена у табл. 2.15.

Таблиця 2.15

Кореспонденція рахунків по операціях з поліпшення основних засобів

№	Зміст операції	Бухгалтерський запис	
		Д	К
01	02	03	04

Господарський спосіб			
1	Відпущені матеріали та МШП на проведення робіт поточного характеру	91, 92, 93, 94	20, 22
2	Нарахована зарплата за виконання робіт поточного характеру та проведені відрахування на соціальні заходи	91, 92, 93, 94	661, 65
3	Відпущені матеріали та МШП на проведення робіт капітального характеру	152	20, 22
4	Нарахована зарплата за виконання робіт капітального характеру та проведені відрахування на соціальні заходи	152	661, 65
5	Списання капітальних витрат на збільшення первісної вартості основних засобів	10	152
Підрядний спосіб			
6	Прийнято роботи поточного характеру, виконані підрядною організацією	91, 92, 93, 94	63
7	Прийнято роботи капітального характеру, виконані підрядною організацією	152	63
8	Сплачені рахунки підрядчиків за виконані роботи	63	31

З метою формування витрат з метою оподаткування в аналітичному обліку має здійснюватися розподіл сукупних витрат на поліпшення основних засобів по наступних групах:

- витрати по основних невиробничих засобах,
- витрати до 10% балансової вартості груп на початок звітнього року,
- витрати, які перевищують 10% балансової вартості груп на початок звітнього року.

З метою забезпечення точності та обґрунтованості сум витрат з метою оподаткування доцільно складати «Відомість витрат з поліпшення основних засобів», яка буде містити наступні дані:

- сукупну балансову вартість основних засобів, що застосовуються у господарській діяльності на початок року;
- 10% балансової вартості груп основних засобів, що застосовуються у господарській діяльності на початок року (ліміт витрат на рік);
- реквізити первинного документу, яким оформлено господарську операцію з поліпшення основних засобів та її зміст;
- бухгалтерський запис, яким відображено операцію в бухгалтерському обліку;

- загальну фактичну вартість витрат з поліпшення наростаючим підсумком з початку року;
- витрати по невиробничих основних засобах;
- суму витрат, що приєднуються до балансової вартості об'єктів засобів або відносяться на витрати звітного податкового періоду.

Облік вибуття об'єктів

Основні засоби можуть вибувати з підприємства внаслідок ліквідації, продажу, оренди, безоплатної передачі та невідповідності критеріям активу. У будь-якому випадку в бухгалтерському обліку відбувається списання зносу та залишкової вартості об'єкту, що вибуває (крім оперативної оренди). Вказані операції також пов'язані з отриманням доходів та здійсненням витрат, що відображається на рахунках 7 та 9 класів та впливає на фінансовий результат.

Бухгалтерський облік реалізації основних засобів

Основні засоби, які не використовуються в господарській діяльності підприємства, можуть бути реалізовані іншим підприємствам та особам. Згідно з П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинення діяльності» основні засоби, які визнані утримуваними для продажу, припиняють визнаватися у складі необоротних активів. Згідно з П(С)БО 27 необоротний актив і група вибуття визнаються утримуваними для продажу у випадку, якщо:

- економічні вигоди очікується отримати від продажу, а не від їх використання за призначенням;
- вони готові до продажу в їх нинішньому стані;
- їх продаж, як очікується, буде завершена протягом року з дати визнання їх утримуваними для продажу;
- умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів;

- здійснення їх продажу має високу ймовірність, зокрема, якщо керівництвом підприємства підготовлений відповідний план або укладений твердий контракт про продаж, здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості.

Якщо умови продажу об'єкту задовольняють усім наведеним вимогам, залишкова вартість об'єкту списується в дебет рахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» з кредиту рахунку 10 «Основні засоби»; сума зносу на дату переведення списується за дебетом рахунку 131 «Знос основних засобів» з кредиту рахунку 10 «Основні засоби».

Якщо залишкова вартість об'єкту перевищує його справедливу вартість, то сума перевищення відображається у складі інших операційних витрат.

Для відображення доходів від реалізації основних засобів Планом рахунків передбачено субрахунок 719 «Інші операційні доходи». По кредиту рахунку записується сума договірної вартості реалізованого об'єкту, по дебету – нарахування ПДВ від договірної вартості та списання чистого доходу на фінансовий результат. Одночасно відображують за дебетом субрахунку 680 «Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу» розрахунки з покупцями.

Списання залишкової вартості об'єкту відображається по дебету субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» в кореспонденції з кредитом рахунку 10 «Основні засоби».

З метою відображення доходів від реалізації основних засобів та списання їх собівартості можна також використовувати, відповідно, субрахунки 712 «Доходи від реалізації інших оборотних активів» та 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів».

Списання суми нарахованого зносу показується записом в дебет рахунку 131 «Знос основних засобів» з кредиту рахунку 10 «Основні засоби».

На необоротні активи, утримувані для продажу, у т.ч. необоротні активи, що входять до групи вибуття, амортизація не нараховується.

Якщо об'єкти, утримувані для продажу, не були реалізовані, то в подальшому на кожну дату балансу вони відображаються бухгалтерському обліку та фінансовій звітності за найменшою з двох оцінок: балансовою вартістю або чистою вартістю реалізації (справедливою вартістю активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію). Суми коригування при цьому зараховуються у склад інших операційних доходів (витрат) звітного періоду, тобто за дебетом субрахунку 946 «Витрати від знецінення запасів» або за кредитом субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

Доходи від реалізації цілісних майнових комплексів відображаються на субрахунку 743 «Доход від реалізації майнових комплексів», а балансова вартість об'єктів цілісного майнового комплексу – на субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів».

Цілісним майновим комплексом є господарський об'єкт із завершеним циклом виробництва продукції (робіт, послуг) з наданою йому земельною ділянкою, на якій він розміщений, автономними інженерними комунікаціями, системою енергопостачання.

Облік реалізації основних засобів з метою оподаткування

Продаж основних засобів з метою оподаткування відображається за правилами, визначеними пп. 146.13 та 146.14 Податкового кодексу, а саме: для визначення податку на прибуток визначається результат від продажу об'єкту основних засобів. Результат може бути як позитивним, так і від'ємним.

Сума перевищення доходів від продажу над балансовою вартістю об'єкту включається в доходи. Сума перевищення балансової вартості над вартістю продажу об'єкту (доходом) включається у склад витрат.

Доход від продажу об'єкту визначається згідно з договором купівлі-продажу, однак з урахуванням звичайних цін (не нижче звичайної ціни об'єкту, що реалізується).

Балансова вартість реалізованих об'єктів визначається за мінусом суми нарахованої амортизації в місяці вибуття.

При продажу об'єкту разом з земельною ділянкою слід окремо відобразити продаж об'єкту нерухомості, та окремо – продаж землі, яка з метою оподаткування не належить до складу основних засобів.

Для випадків продажу основних засобів, які раніше були отримані безоплатно, результат від реалізації визначається наступним чином:

- сума перевищення доходів від продажу чи іншого відчуження безоплатно отриманих об'єктів над вартістю таких основних засобів, яка була включена у склад доходів у зв'язку з отриманням, включається в доходи підприємства;

- сума перевищення вартості, яка була включена у склад доходів в зв'язку з безоплатним отриманням над доходами від такого продажу чи іншого відчуження, включається у витрати підприємства.

Якщо підприємством були понесені витрати на ремонти і поліпшення безоплатно отриманих об'єктів, то такі витрати підлягали амортизації. На дату продажу недоамортизована сума таких витрат повинна враховуватися у зменшення доходів від продажу об'єкту.

Операції з продажу основних засобів є об'єктом оподаткування ПДВ. Податок нараховується від договірної вартості, але не нижче звичайних цін. Податкові зобов'язання виникають за правилом першої події.

Приклад 10.

Продається автомобіль, первісна вартість якого – 15000 грн. Знос на дату переведення автомобілю у склад необоротних активів, утриманих для продажу (з урахуванням амортизації поточного місяця), склав 3000 грн., справедлива вартість – 10000 грн. Договірна вартість реалізації – 12000 грн. Бухгалтерські записи наведені у таблиці 2.16 та 2.27.

Таблиця 2.16

Облік операцій з реалізації основних засобів за грошові кошти

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	Сума, грн.
-------	------------------------------	-------------------------	------------

		Дебет	Кредит	
1	Переведено автомобіль у склад необоротних активів, утримуваних для продажу	286	105	10000
2	Списання зносу автомобілю, який підлягає продажу	131	105	3000
3	Сума перевищення залишкової вартості об'єкту над справедливою вартістю	949	105	2000
4	Відображення доходу від реалізації	680	719	12000
5	Нарахування ПДВ від реалізації автомобілю	719	641	2000
6	Списання балансової (залишкової) вартості автомобілю	949	286	10000
7	Списання доходу від реалізації на фінансовий результат	719	791	10000
8	Списання собівартості реалізованого автомобілю на фінансовий результат	791	949	10000
9	Отримані грошові кошти від покупця на поточний рахунок	311	680	12000

Далі розглянемо порядок відображення операції з продажу автомобілю в бухгалтерському обліку з застосуванням програми 1-С Підприємство. Загальна схема документування операцій з основними засобами наведена на рисунку 2.5.

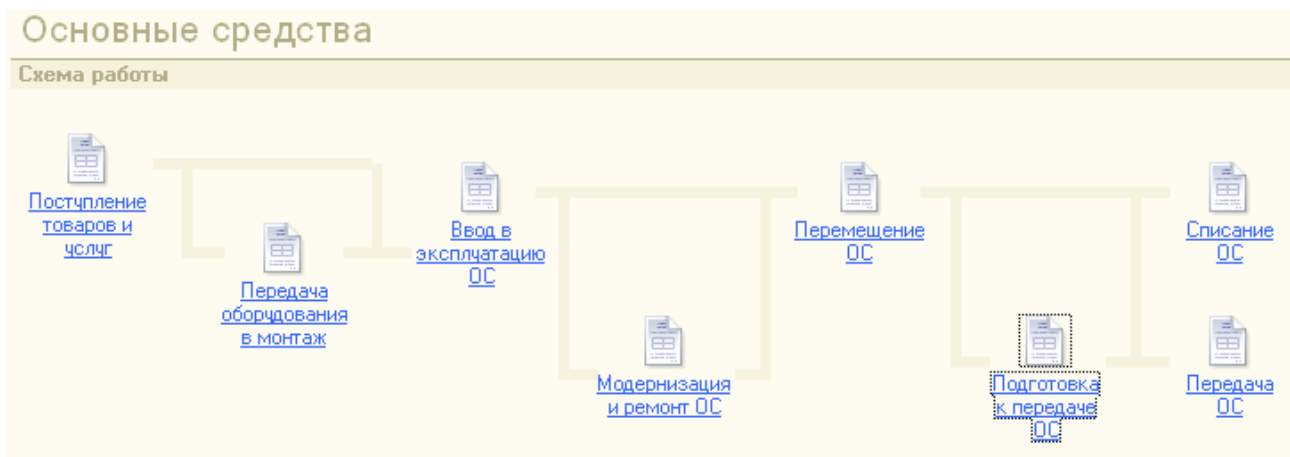


Рис. 2.5. Схема роботи по операціях з основними засобами

У нашому прикладі скористаємося документом «Підготовка до передачі ОС» для відображення операції переведення автомобіля із складу основних засобів у склад необоротних активів, призначених для продажу (рис. 2.6).

Подготовка к передаче ОС: Проведен

Действия

Номер: Iг0000000001 от: 07.06.2012 13:16:47

Организация: ПП Іграшка Событие: Підготовка до продажу

Основные средства

Заложить Подбор Документы по ОС

№	Основное средство	Стоимость (БУ)	Амортизация (БУ)	Стоимость (НУ)	Амортизация (НУ)	Счет продажи ОС
	Инв. №	Ост. стоимость (...)	Аморт. за месяц (...)	Ост. стоимость...	Аморт. за период ...	
1	Автомобіль "Таврія"	15 000,00	2 750,00	15 000,00	2 750,00	286
	00067	12 000,00	250,00	12 000,00	250,00	

Ответственный: Не авторизованный

Комментарий:

OK Записать Закреть

Рис. 2.6. Документ «Підготовка до передачі основних засобів»

Для заповнення табличної частини документу «Підготовка до передачі основних засобів» треба вибрати із довідника саме об'єкт «Автомобіль «Таврія» та натиснути на кнопку «Заповнити».

Специфіка програми 1-С Підприємство для даної операції є спосіб відображення амортизації, яка нараховується тільки наприкінці місяця при виконанні регламентних процедур. На момент складання документу амортизація по даному автомобілю за поточний місяць (250 грн.) ще не нарахована, тому в документі окремо відображається вже нарахована амортизація за попередні періоди (2750 грн.) та сума, що підлягає нарахуванню в поточному місяці (250 грн.). Повторне нарахування амортизації по даному об'єкту наприкінці місяця програма не допускає.

Слід зауважити, що документ «Підготовка до передачі основних засобів» складається саме в момент виведення об'єкту з експлуатації, після чого припиняється нарахування амортизації. Тобто такий факт має бути оформлений документом у паперовому вигляді, але складання паперового носія «Підготовка до передачі основних засобів» не передбачено ані діючими інструкціями, ані програмою 1-С Підприємство.

Формування бухгалтерських проводок з переведення об'єкту в групу вибуття наведено на рис. 2.7.

Результат проведения документа Подготовка к передаче ОС Іг000000001 от 07.06.2012 ...:47

Действия ▾ ? Настройка...

Ручная корректировка (разрешает редактирование движений документа)

Дт Кт Бухгалтерски... События ОС орга... Начисление амор... Начисление амор... Счета бухгалтерс...

Действия ▾ + - × = ↕ ↕ ↕ ↕ ↕ ↕ ↕ ↕ ?

	Счет Дт	Субконто Дт	Количе...	Счет Кт	Субконто Кт	Количес...	Сумма
			Валюта...			Валюта Кт	Содержание
			Вал. су...			Вал. сум...	№ журнала
Дт Кт	92			131	Автомобіль "Т...		250,00
							Нарахування амортизації 03
							03
Дт Кт	09						250,00
							Накопичення амортизаційних від...
							03
Дт Кт	131	Автомобіль "Та...		105	Автомобіль "Т...		3 000,00
							Списано амортизацію
							03
Дт Кт	286	Автомобіль "Та...		105	Автомобіль "Т...		12 000,00
							Списана зал. вартість
							03

Отчет по движениям документа OK Закрыть

Рис. 2.7. Бухгалтерські проводки по операції № 3

Для відображення продажу автомобілю використовується документ «Передача ОС» (рис. 2.8).

Передача ОС: Проведен

Цены и валюта... Действия

Номер: Iг000000001 от: 12.06.2012 00:00:00

Организация: ПП Іграшка

Контрагент: ZimaLeto

Документ расчетов:

Событие: Продаж, раніше підготовлених ОЗ

Документ подготовки: Подготовка к передаче ОС Iг00000001

Договор: Купли-продажи автомобиля

Основные средства (1 поз.) Счета учета расчетов Дополнительно Комиссия Печать накладной

№	Основное средство Инв. №	Стоимость (БУ)	Сумма	% НДС	Сумма НДС	Схема реализации	Счет продажи ОС
		Стоимость (НУ)					
		Ост. стоимость (НУ)					
1	Автомобіль "Таврія" 00067	12 000,00	12 000,00	20%	2 000,00	Необоротні активи	286
		12 000,00					

Автоматический расчет НДС. Всего (грн): **12 000,00**
НДС (в т.ч.): **2 000,00**

Комментарий:

Форма ОЗ-1 Печать OK Записать Закрыть

Рис. 2.8. Документ «Передача основных засобів»

При введенні документу обираємо документ «Підготовка до передачі основних засобів», і програма переносить із нього реквізити автомобілю. Вартість об'єкту програма визначає за даними обліку (бухгалтерського і «податкового»). Колонка «Сума» заповнюється вручну на суму продажної вартості автомобілю з ПДВ згідно з договором.

За цим документом можна роздрукувати паперові форми у вигляді видаткової накладної (рис. 2.9) або форми ОЗ-1.

Далі можна вибрати «Схему відображення реалізації» (рис. 2.10). Програма 1-С Підприємство не має варіанту використання рахунків 719 та 949 для відображення реалізації основних засобів, а пропонує рахунки 712 та 943.

Видаткова накладна № 1 від 12 червня 2012 р.

Постачальник: **ПП Іграшка**
р/р 26035100015465, у банку ОДЕСЬКА ОБЛ. ФАКБ СОЦ.РОЗ."УКРСОЦБАНК", МФО 328016,
код за ЄДРПОУ 34647210, ІПН 2058801289,
Є платником податку на прибуток на загальних підставах

Покупець: **ZimaLeto**

Договір: Купли-продажу автомобіля №3 от 11.06.2012

№	Товар	Кіл-сть	Од.	Ціна з ПДВ	Сума з ПДВ
1	Автомобіль "Таврія"	1	шт	12 000,00	12 000,00

Всього: **12 000,00**
У тому числі ПДВ: **2 000,00**

Всього найменувань 1, на суму 12 000,00 грн
Дванадцять тисяч гривень 00 копійок
У т.ч. ПДВ: **Дві тисячі гривень 00 копійок**

Місце складання: м. Одеса

Від постачальника*

Отримав(ла)

Директор Ткаченко Микола Кирилович

* Відповідальний за здійснення господарської операції і
правильність її оформлення

За довіреністю

№

від

Рис. 2.9. Видаткова накладна

Можна вручну додати нову схему з рахунками 719 та 949. Вище вже підкреслювалося, що субрахунки 712 та 943 також можуть використовуватися для відображення доходів і витрат при реалізації основних засобів. Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку дохід від продажу необоротних активів відображається по кредиту субрахунку 712 «Доход від реалізації інших оборотних активів», а їх собівартість – по дебету субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів». Однак згідно з листом Мінфіну України від 25.07.2008 г. № 31-34000-10-10/29072 дохід від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу, слід відображати за кредитом субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності», а їх собівартість – за дебетом субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності».

Код	Наименование	Счет доходов	Счет себест...	Счет вычето...	Счет себест...
00...	Виробничі запаси	712	943		
00...	Напівфабрикати	712	943		
00...	Необоротні активи	742	972	704	
00...	Необоротні активи	712	943	704	943
00...	Полуфабрикаты (собственного п...	712	943	704	943
00...	Послуги	703	903	704	
00...	Послуги	703	903	704	903
00...	Продукція	701	901	704	901
00...	Продукція	701	901	704	901
00...	Производственные запасы (поку...	712	943	704	943
00...	Списання безнадійної заборгова...	702	902	704	902
00...	Тара	702	902	704	
00...	Товари	702	902	704	902
00...	Товари	702	902	704	902

Рис. 2.10. Схеми відображення реалізації

Бухгалтерські проводки, які були сформовані після проведення документу «Передача ОС» можна побачити на рис. 2.11.

Счет Дт	Субконто Дт	Налог...	Счет Кт	Субконто Кт	Налог на...	Сумма
680	ZimaLeto Купли-продажи ав... Передача ОС Ir00...		712	Дохід від продажу ...		12 000,00
712	Дохід від продажу ...		6412			2 000,00
943	Залишкова вартіс...	2 000,00	286	Автомобіль "Таврі...	Опод. ПДВ 12 000,00	12 000,00

Рис. 2.11. Результат проведення документу «Передача ОС»

Приклад 11.

Продається автомобіль, первісна вартість якого – 15000 грн. Знос на дату переведення автомобілю у склад необоротних активів, утримуваних для продажу (з урахуванням амортизації поточного місяця), склав 3000 грн.,

справедлива вартість – 15000 грн. Договірна вартість реалізації – 18000 грн.
Бухгалтерські записи наведені у табл. 2.17 та 2.27.

Таблиця 2.17

Облік операцій з реалізації основних засобів за грошові кошти

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
01	02	03	04	05
1	Переведено автомобіль у склад необоротних активів, утримуваних для продажу Табл.3.24	286	105	12000
2	Списання зносу автомобілю, який підлягає продажу Табл.3.24.	131	105	3000
3	Відображення доходу від реалізації	680	719	18000
4	Нарахування ПДВ від реалізації автомобілю	719	641	3000
5	Списання балансової (залишкової) вартості автомобілю	949	286	12000
6	Списання доходу від реалізації на фінансовий результат	719	791	15000
7	Списання собівартості реалізованого автомобілю на фінансовий результат	791	949	12000
8	Отримані грошові кошти від покупця на поточний рахунок	311	680	18000

За даними наведеного прикладу з продажу автомобіля результат з метою оподаткування визначається як сума перевищення доходів від продажу над балансовою вартістю об'єкту:

$$15000 - 12000 = 3000.$$

Таким чином, за результатами продажу підприємство отримало прибуток у сумі 3000 грн.

Податкове зобов'язання з ПДВ становить 3000 грн.

Особливості бухгалтерського обліку вибуття об'єктів основних засобів за бартерною угодою

Якщо об'єкти основних засобів реалізуються в порядку бартерного обміну, бухгалтерське відображення залежить від функціональних

властивостей та вартості об'єктів, що обмінюються. Так, при обміні **подібними** активами доходи від реалізації не виникають. В обліку відбувається списання залишкової вартості та зносу по об'єкту, який передається.

Згідно з п. 12 П(С)БО 7 зарахування активу, отриманого в обмін на подібний, здійснюється в оцінці за залишковою вартістю переданого об'єкту. Якщо справедлива вартість переданого об'єкту є меншою, ніж його залишкова вартість, то об'єкт, що надійшов, зараховується за справедливою вартістю переданого об'єкту. Якщо справедлива вартість об'єкту, що передається, перевищує його залишкову вартість, то первісна вартість отриманого об'єкту буде дорівнювати залишковій вартості об'єкту, що передається. Сума перевищення справедливої (договірної) вартості обміну над залишковою вартістю об'єкту, що передається, у склад доходу не включається.

Відносно бартерного обміну подібними об'єктами основних засобів слід мати на увазі, що такі операції не приносять доходів, то відповідна передача основних засобів не вважається продажем. Як слідство, об'єкт, що передається, не переводиться у групу вибуття.

При обміні **неподібними** активами в обліку відображаються доходи від продажу у сумі справедливої вартості отриманих активів, зменшеної або збільшеної відповідно, на суму переданих чи отриманих грошових коштів. Згідно з п. 13 П(С)БО 7 первісна вартість об'єкту, придбаного в обмін на неподібний об'єкт, дорівнює справедливій вартості переданого об'єкту основних засобів, збільшеної (зменшеної) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, передану (отриману) при обміні.

Справедливою вартістю переданого активу може бути справедлива вартість, обумовлена договором, тобто договірна вартість.

Якщо справедлива вартість отриманого підприємством об'єкту основних засобів менша за вартість переданого неподібного активу та згідно з договором з метою компенсації різниці отримана доплата за передані неподібні об'єкти, то сума такої доплати до складу первісної вартості отриманих об'єктів не включається.

Усі витрати, понесені при отриманні об'єкту, збираються на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» і при введенні в експлуатацію включаються в його первісну вартість.

Обмін неподібними активами є продажем, тому основні засоби, призначені для обміну, обліковуються на субрахунку 286 «Необоротні активи, та групи вибуття, утримувані для продажу».

Особливості обліку вибуття основних фондів за бартерними угодами з метою оподаткування

В обліку бартерних операцій з метою оподаткування діють загальні правила обліку їх продажу та придбання за грошові кошти.

Слід також враховувати положення Податкового кодексу (п. 146.13), згідно з яким доходи і витрати від здійснення товарообмінних операцій визначаються підприємством виходячи з договірної ціни такої операції, але не нижче (вище) звичайних цін.

Первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на **подібний** об'єкт, дорівнює вартості, що амортизується, переданого об'єкту за вирахуванням сум накопиченої амортизації, але не вище звичайної ціни об'єкту, отриманого в обмін.

Первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на **неподібний** об'єкт, дорівнює вартості, що амортизується, переданого об'єкту за вирахуванням сум накопиченої амортизації, збільшеної/зменшеної на суму коштів, яка була передана/отримана при обміні, але не вище звичайної ціни об'єкту, отриманого в обмін.

З метою оподаткування сума перевищення договірної вартості (звичайної ціни) переданого об'єкту над його балансовою вартістю включається в доходи підприємства, а сума перевищення балансової вартості над договірною – у витрати. Для цього дохід від передачі об'єкту основних засобів в обох випадках визначається на рівні договірної вартості, але не нижче звичайної ціни такого об'єкту.

Базою оподаткування ПДВ при поставці основних засобів за бартерними угодами визначається виходячи з фактичної ціни операції за ціною не нижче звичайної. Сума податкового кредиту визначається виходячи з договірної вартості об'єкту, але не вище рівня звичайних цін на такий об'єкт. При цьому податкові зобов'язання та податковий кредит з ПДВ при бартері виникають за загальними правилами на дату першої події.

Приклад 12.

Відбувається обмін вантажного автомобіля 2012 року випуску на аналогічний автомобіль 2010 року випуску, але більшої потужності. Первісна вартість переданого автомобілю – 45000 грн., знос на дату переведення об'єкту у склад необоротних активів, утримуваних для продажу – 30000 грн., залишкова вартість на дату переведення – 15000 грн. Договірна ціна об'єктів обміну, тобто їх справедлива вартість встановлена у сумі 13000 грн.

Бухгалтерські записи наведені у таблиці 2.18 та 2.27.

Таблиця 2.18

Облік операцій з реалізації основних засобів на умовах бартерного обміну подібними активами

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
<i>01</i>	<i>02</i>	<i>03</i>	<i>04</i>	<i>05</i>
1	Списання зносу автомобіля, який підлягає продажу Табл.3.24.	131	105	30000
2	Списання балансової вартості автомобіля, що передається табл. 2.27	377	105	15000
3	Нарахування ПДВ від фактичної ціни операції (не нижче звичайної): 13000*20%	377	641	2600
4	Зарахування подібного автомобіля за справедливою вартістю, яка є нижчою за балансову вартість автомобіля, що передається	152	631	13000
5	Відображається різниця між балансовою та справедливою вартістю переданого об'єкту: 15000 - 13000 = 2000	949	631	2000

6	Відображення податкового кредиту з ПДВ від звичайної вартості отриманого автомобіля	641	63	2600
7	Взаємозалік заборгованості	631	377	17600
8	Введення отриманого автомобіля в експлуатацію табл. 2.27.	105	152	13000

За даними наведеного прикладу бартерного обміну подібними об'єктами з метою оподаткування підприємство визнає витрати у сумі перевищення вартості, що амортизується над справедливою вартістю об'єкту, що передається:

$$15000 - 13000 = 2000.$$

З метою оподаткування первісна вартість зарахованого на баланс автомобілю дорівнює його справедливій вартості – 13000 грн., яка є меншою, ніж вартість, що амортизується, переданого автомобіля – 15000 грн.

Приклад 13.

Підприємство здійснює обмін автомобіля на верстат. Первісна вартість автомобіля – 10000 грн., знос на дату переведення автомобіля до складу необоротних активів, утримуваних для продажу, – 3000 грн. Справедлива вартість автомобіля відповідає його залишковій вартості і складає 7000 грн., ПДВ – 1400 грн. Первісна вартість верстата – 20000 грн., знос на дату переведення верстату в склад необоротних активів, утримуваних для продажу, – 10000 грн. Справедлива вартість верстата – 10000 грн., ПДВ – 2000 грн. Сума доплати, переданої при обміні – 3600 грн.

Бухгалтерські записи наведені у таблиці 2.19 та 2.27.

Таблиця 2.19

Облік операцій з реалізації основних засобів на умовах бартерного обміну неподібними активами

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
01	02	03	04	05
У бухгалтерському обліку підприємства, яке передає автомобіль				

У бухгалтерському обліку підприємства, яке передає автомобіль				
1	Переведено автомобіль у склад необоротних активів, утримуваних для продажу Табл.3.24	286	105	7000
2	Списання зносу автомобіля, який підлягає продажу Табл.3.24.	131	105	3000
3	Дохід від продажу - по справедливій вартості отриманого верстату, зменшеної на суму переданих коштів: $12000 - 3600 = 8400$ грн.	680	719	8400
4	Нарахування ПДВ від справедливої вартості (фактичної ціни операції не нижче звичайної)	719	641	1400
5	Списання балансової вартості переданого об'єкту	949	286	7000
6	Зарахування верстату, отриманого за операцією обміну: $(8400 + 3600) : 1,2 = 10000$ грн.	152	63	10000
7	Відображення податкового кредиту від вартості отриманого верстату (не вище звичайної)	641	63	2000
8	Здійснено доплату до справедливої вартості верстату	63	31	3600
9	Здійснено взаємозалік заборгованості	63	680	8400
У бухгалтерському обліку підприємства, яке передає верстат				
1	Переведено верстат у склад необоротних активів, утримуваних для продажу	286	104	10000
2	Списання зносу верстату, який підлягає продажу	131	104	10000
3	Дохід від продажу верстату по справедливій вартості отриманого автомобілю, збільшеної на суму отриманих грошових коштів: $8400 + 3600 = 12000$ грн.	680	719	12000
4	Нарахування ПДВ від фактичної ціни операції: $12000 : 6 = 2000$ грн.	719	641	2000
5	Списання балансової вартості верстату	949	286	10000
6	Зарахування отриманого автомобілю: $(12000 - 3600) : 1,2 = 7000$ грн.	152	63	7000
7	Відображення податкового кредиту від вартості отриманого автомобілю	641	63	1400
8	Отримано доплату до справедливої вартості верстату	31	680	3600
9	Здійснено взаємозалік заборгованості	63	680	8400

За даними наведеного прикладу бартерного обміну неподібними активами підприємство, що передає автомобіль, не визнає доходи чи витрати з метою оподаткування, тому що договірна (звичайна) вартість автомобілю

дорівнює його балансовій вартості. Первісна вартість отриманого верстату з метою оподаткування дорівнює вартості, що амортизується, переданого автомобілю плюс здійснена доплата:

$$7000 + 3000 = 10000.$$

При цьому первісна вартість верстату не перевищує його справедливої вартості – 10000 грн.

Підприємство, що передає верстат, також не визнає доходи чи витрати з метою оподаткування, тому що договірна (звичайна) вартість верстату дорівнює його балансовій вартості. Первісна вартість отриманого автомобілю з метою оподаткування дорівнює вартості, що амортизується, переданого верстату за мінусом отриманої доплати:

$$10000 - 3000 = 7000 \text{ грн.}$$

При цьому первісна вартість автомобіля не перевищує його справедливої вартості – 7000 грн.

Бухгалтерський облік внеску основних засобів до статутного капіталу іншого підприємства

Внески засновників до статутного капіталу підприємства можуть здійснюватися у вигляді основних засобів. З метою бухгалтерського обліку внесення основних засобів до статутного капіталу іншого підприємства є відчуженням об'єкту. Згідно з П(С)БО 27 активи, які плануються до продажу або відчуження в інший спосіб однією операцією, належить до групи вибуття.

У відповідності до П(С)БО 2 «Баланс» активи, що утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (процентів, дивідендів), росту вартості капіталу чи інших вигод для інвестора є фінансовими інвестиціями. Таким чином, внесок основними засобами є довгостроковою фінансовою інвестицією підприємства.

У бухгалтерському обліку підприємства-інвестора внесок відображається на рахунку 14 «Довгострокові фінансові інвестиції».

Вартість інвестиції оцінюється у сумі, погодженої засновниками підприємства, тобто за справедливою вартістю. Сума погодженої вартості фіксується у засновницьких документах. Справедлива вартість може відрізнятись від балансової вартості, яка відображена в обліку підприємства-засновника. Якщо справедлива вартість більша, ніж балансова вартість об'єкту основних засобів, то інвестор відображає суму різниці у складі доходів по кредиту субрахунку 746 «Інші доходи від звичайної діяльності». У випадку, коли погоджена вартість інвестиції менша за балансову вартість об'єкту, інвестор показує витрати за дебетом субрахунку 977 «Інші витрати звичайної діяльності» на відповідну суму різниці.

Об'єкт основних засобів, який передається в порядку здійснення інвестиції, стає власністю підприємства – одержувача, тому інвестор списує з балансу даний об'єкт.

Облік внеску основних засобів до статутного капіталу іншого підприємства з метою оподаткування

Операції по внесках основних засобів до статутного капіталу іншого підприємства вважається їх продажем. У зв'язку з цим податковий облік балансової вартості таких основних засобів та формування доходів (витрат) відображається аналогічно операціям з реалізації основних засобів (див. вище).

Операції з передачі об'єктів основних засобів до статутного капіталу іншої юридичної особи прирівнюються до поставки товару **в обмін на корпоративні права** та оподатковуються ПДВ на загальних підставах. База оподаткування ПДВ визначається виходячи з договірної вартості, але не нижче звичайних цін.

Розглянемо приклад передачі комп'ютерної техніки до статутного капіталу іншого підприємства.

Приклад 14.

Первісна вартість техніки – 25000 грн., знос – 7000 грн., залишкова вартість – 18000 грн. Погоджена засновниками вартість комп'ютерної техніки – 21000 грн. Бухгалтерські записи наведені у таблиці 2.20 та 2.27.

Таблиця 2.20

Облік операцій з передачі основних засобів до статутного капіталу іншого підприємства

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Списання зносу, нарахованого на момент переведення об'єкту в групу вибуття Табл. 3.24	131	104	7000
2	Відображено переведення об'єкту в групу вибуття Табл.3.24	286	104	18000
3	Передача об'єкту згідно з засновницькими документами за погодженою вартістю	377	719	21000
4	Нарахування податкового зобов'язання з ПДВ [21000:1,2 x 20%]	719	641	3500
5	Списання балансової вартості переданого об'єкту основних засобів	949	286	18000
6	Сума інвестицій згідно з засновницькими документами	14	377	21000
7	Визначення фінансового результату: списання доходу	79	719	17500
8	Визначення фінансового результату: списання витрат	719	949	18000

За даними наведеного прикладу підприємство, що передає комп'ютерну техніку до статутного капіталу іншого підприємства, відображає витрати у сумі 500 грн., що зменшують оподатковуваний прибуток:

$$21000 - 3500 - 18000 = 500 \text{ грн.}$$

Бухгалтерський облік безоплатної передачі основних засобів

При безоплатній передачі основних засобів доходи в бухгалтерському обліку не визнаються. Списання залишкової вартості об'єкту на витрати діяльності відображається за дебетом рахунку 976 «Списання необоротних активів» з кредиту рахунку 10 «Основні засоби». Одночасно списується сума

зносу, нарахованого по даному об'єкту за дебетом рахунку 131 «Знос основних засобів» та кредитом рахунку 10 «Основні засоби».

Облік безоплатної передачі основних засобів з метою оподаткування

Згідно з Податковим кодексом України операції з безоплатної передачі товарів вважаються продажем з метою оподаткування. У зв'язку з цим оподаткування операцій безоплатної передачі відповідає правилам, що застосовуються для реалізації основних засобів згідно з п. 146.13 Податкового кодексу.

Згідно з п. 146.13 Податкового кодексу сума перевищення доходів від продажу чи іншого відчуження над балансовою вартістю об'єктів основних засобів включається в доходи підприємства, а сума перевищення балансової вартості над доходами від такого продажу або іншого відчуження включається у витрати підприємства.

У випадку безоплатної передачі виручка від реалізації дорівнює нулю. Однак пунктом 146.14 Податкового кодексу передбачено, що при продажу чи іншому відчуженні об'єкту дохід з метою оподаткування визначається виходячи з договірної ціни, але не нижче звичайної. Таким чином, при безоплатній передачі основних засобів дохід визначається виходячи звичайних цін.

Позитивна різниця між звичайною ціною та балансовою (залишковою) вартістю переданого об'єкту включається в доходи. Якщо балансова вартість об'єкту перевищить його звичайну ціну на момент передачі, то різниця не може відноситися на витрати з метою оподаткування, тому що така операція не пов'язана з господарською діяльністю підприємства.

Згідно з п. 138.10.6 Податкового кодексу підприємство може відобразити витрати з метою оподаткування по безоплатно переданих основних засобах у наступних випадках:

- при передачі в держбюджет, бюджети місцевого самоврядування або неприбутковим організаціям – у межах, що не перевищують 4% оподаткованого прибутку минулого звітного року;

- при передачі установам науки, освіти, культури, заповідникам, музеям для цільового використання з метою охорони культурної спадщини – у межах, що не перевищують 10% оподаткованого прибутку минулого звітного року;
- передачі на користь резидентів для цільового використання з метою виробництва національних фільмів та аудіовізуальних творів – у межах, що не перевищують 10% оподаткованого прибутку за минулий рік.

Операції з безоплатної передачі основних фондів є об'єктом оподаткування ПДВ, тому що відповідають визначенню поняття «поставка товарів».

Згідно з п. 188.1 Податкового кодексу при безоплатних поставках виробничих і невиробничих засобів база оподаткування ПДВ визначається виходячи з їх договірної вартості, але не нижче звичайних цін. Оскільки договірна вартість об'єкту при безоплатній передачі дорівнює нулю, то податкові зобов'язання треба нараховувати виходячи зі звичайних цін.

Податкові зобов'язання виникають на дату відвантаження основних засобів. При цьому складаються дві податкові накладні:

- одна – на фактичну ціну поставки (0 грн.);
- друга – на суму перевищення звичайної ціни над фактичною ціною (покупцю не видається, а залишається у продавця).

Приклад 15.

Здійснюється передача автомобіля, первісна вартість якого за даними бухгалтерського обліку складає 20000 грн., знос на момент передачі – 3000 грн. Звичайна (ринкова) вартість автомобіля – 21000 грн. Бухгалтерські записи наведені у таблиці 2.21 та 2.27.

Таблиця 2.21

Облік операцій з безоплатної передачі основних засобів

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
01	02	03	04	05

01	02	03	04	05
1	Списання залишкової вартості автомобілю Табл.3.24	976	105	17000
2	Списання зносу Табл.3.24	131	105	3000
3	Нарахований ПДВ від звичайної вартості автомобілю [21000 x 20%]	976	641	4200

За даними наведеного прикладу підприємство визнає доход, що збільшує оподатковуваний прибуток у сумі різниці між звичайною та балансовою вартістю переданого автомобілю:

$$21000 - 17000 = 4000 \text{ грн.}$$

Бухгалтерський облік ліквідації основних засобів

Основні засоби, які не можуть використовуватися у господарській діяльності підприємства з причини фізичного і морального зносу, пошкодження, тобто невідповідності критеріям активу, ліквідуються за рішенням керівника. Об'єкти, що підлягають ліквідації, можуть виявлятися в ході інвентаризації основних засобів.

Для визначення непридатності основних засобів до використання, можливості їх використання іншими підприємствами, організаціями та установами, неефективності або недоцільності їх поліпшення (ремонт, модернізації тощо) та оформлення відповідних первинних документів керівником підприємства створюється постійно діюча комісія, до складу якої повинні включатися компетентні спеціалісти технічних служб підприємства (головний інженер, головний механік). Постійно діюча комісія здійснює безпосередній огляд об'єкта, що підлягає списанню, встановлює причини невідповідності критеріям активу, визначає осіб, з вини яких відбулося передчасне вибуття основних засобів із експлуатації, вносить пропозиції щодо їх відповідальності, визначає можливість продажу (передачі) об'єкта іншим підприємствам, організаціям та установам або використання окремих вузлів, деталей, матеріалів, що можуть бути одержані при демонтажі, розбиранні

(ліквідації) основних засобів, встановлює їх кількість і вартість, складає і підписує акти на списання основних засобів.

Ліквідація об'єкту може також здійснюватися на підставі акту сервісної організації про неможливість його відновлення.

Виведення з експлуатації об'єкту основних засобів внаслідок ліквідації здійснюється на підставі наказу керівника підприємства.

У бухгалтерському обліку відображаються:

- списання залишкової вартості об'єкту;
- списання суми зносу даного об'єкту, нарахованого на дату його ліквідації;
- нарахування доходу в сумі вартості відходів від ліквідації об'єкту, які можна використати в господарській діяльності або продати;
- витрати, пов'язані з демонтажем, розбиранням об'єктів, що ліквідуються.

Для відображення доходів від ліквідації (запасні частини, будівельні матеріали тощо) основних засобів Планом рахунків передбачено субрахунок 746 «Інші доходи від звичайної діяльності». Витрати на ліквідацію - нарахована зарплата за виконані роботи, відрахування від фонду оплати праці на соціальні заходи, вартість використаних малоцінних інструментів, приладів, інвентарю – списуються на рахунок 976 «Списання необоротних активів».

Якщо причиною списання основних засобів є надзвичайна ситуація, то сума втрат відображається як надзвичайні витрати на рахунку 99 «Надзвичайні витрати», а сума відшкодування – як надзвичайні доходи на рахунку 75 «Надзвичайні доходи».

Облік ліквідації основних засобів для цілей оподаткування

Згідно з п. 146.16 Податкового кодексу у разі ліквідації основних засобів за рішенням платника податку або якщо з незалежних від платника податку обставин основні фонди (їх частина) зруйновані, викрадені чи підлягають ліквідації або платник податку змушений відмовитися від використання таких основних засобів з обставин загрози чи неминучості їх заміни, зруйнування або ліквідації, платник податку в звітному періоді, в

якому виникають такі обставини збільшує витрати на суму вартості, що амортизується, за вирахуванням сум накопиченої амортизації окремого об'єкта основних засобів.

Нарахування амортизації по об'єкту, що ліквідується, припиняється починаючи з місяця, наступного за місяцем його виведення з експлуатації. Тому при розрахунку накопиченої амортизації повинна враховуватися й сума амортизації, нарахована в місяці ліквідації об'єкту.

У складі витрат з метою оподаткування також враховуються додаткові витрати, які виникають у підприємства в зв'язку з ліквідацією, а саме: зарплата робітників, що здійснюють демонтаж, вартість послуг сторонніх організацій тощо.

Витрати, пов'язані з ліквідацією невиробничих та безоплатно отриманих об'єктів, з метою оподаткування не визнаються.

Якщо в ході ліквідації основних засобів оприбутковані товарно-матеріальні цінності, то, як і в бухгалтерському обліку, їх вартість включається в доходи з метою оподаткування.

У разі, коли страхова організація або інша юридична чи фізична особа, визнана винною у заподіяній шкоді, компенсує платнику податку втрати, пов'язані з виникненням зазначених обставин, платник податку в податковий період, на який припадає така компенсація, збільшує дохід на суму компенсації за основні засоби.

Внаслідок ліквідації основних засобів у підприємства можуть виникати зобов'язання з ПДВ. Згідно з п. 14.1.191 Податкового кодексу, якщо основні виробничі або невиробничі засоби ліквідуються за самостійним рішенням платника податку, така ліквідація розглядається для цілей оподаткування як поставка товарів за звичайними цінами, що діють на момент ліквідації, але не нижче балансової вартості об'єкту. Податкову накладну підприємство виписує в двох примірниках самому собі.

Правила цього пункту не поширюються на випадки, коли основні виробничі або невиробничі засоби ліквідуються у зв'язку з їх знищенням або

зруйнуванням внаслідок дії обставин непереборної сили, в інших випадках, коли така ліквідація здійснюється без згоди платника податку, зокрема в разі викрадення основних засобів, або коли платник податку надає органу державної податкової служби відповідний документ про знищення, розібрання або перетворення об'єкту основних засобів іншими способами, внаслідок чого такий об'єкт не може використовуватися у майбутньому за первісним призначенням. У наведеному прикладі ліквідації будинку складу існують обставини, що дозволяють не нараховувати ПДВ, а саме – перетворення об'єкту. Якщо б замість старого будинку планувалося будівництво нового складу, підприємство повинно було нарахувати ПДВ в зв'язку зі збереженням первісного призначення об'єкту.

Приклад 16.

Підприємство ліквідує будинок складу, що знаходиться на його власній території та перебуває в аварійному стані. Ліквідація пов'язана з передбаченим будівництвом нового цеху. Первісна вартість будинку складу – 30000 грн. Знос на момент ліквідації – 25000 грн. Вартість відходів від ліквідації (дрова, каміння) – 1500 грн. Послуги підрядної організації з розбирання будинку – 4200 грн., в тому числі ПДВ – 700 грн.

Бухгалтерські записи наведені у таблиці 2.22 та 2.27.

Таблиця 2.22

Облік операцій з ліквідації основних засобів

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
01	02	03	04	05
1	Списання зносу по ліквідованому будинку Табл.3.24	131	104	25000
2	Списання залишкової вартості будинку Табл.3.24	976	104	5000
3	Доход від ліквідації	205	746	1500
4	Витрати на ліквідацію будинку	976	63	3500
		641	63	700

За даними наведеного прикладу підприємство визнає витрати з метою оподаткування у сумі залишкової вартості ліквідованого об'єкту – 5000 грн.

Нестача (викрадення) основних засобів

Якщо на підприємстві трапилося викрадення, про це слід повідомити правоохоронні органи. Після проведення ними огляду на місці викрадення підприємство має провести інвентаризацію основних засобів відповідно з інструкцією № 69.

На підставі порівняльних відомостей визначається обсяг нестачі.

Після цього підприємство подає заяву до міліції, яку підписує керівник та головний бухгалтер. Заява після розгляду має повернутися на підприємство з рішенням про порушення кримінальної справи або відмову від її порушення.

На підставі заяви та рішення об'єкт списується з балансу підприємства з оформленням відповідної первинної документації: акту ліквідації або акту списання автотранспорту. Запис про списання робиться в інвентарній картці, інвентарному списку.

Витрати з відшкодування збитків (шкоди) підприємства списуються на винну особу, а якщо воно не встановлено чи у відшкодуванні шкоди підприємству відмовлено судом, то витрати відносяться на збитки підприємства.

Залишкова вартість об'єкту списується на витрати від іншої звичайної діяльності підприємства, субрахунок 976 «Списання необоротних активів». Одночасно зі списанням вартості вкраденого об'єкту слід відобразити його вартість на за балансовому рахунку 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей». Цей субрахунок дає можливість зберегти інформацію щодо нестачі до моменту встановлення винної особи.

Якщо причиною нестачі є настання надзвичайних подій (повені, пожежі тощо), то залишкова вартість таких об'єктів списуються на дебет рахунку 99 «Надзвичайні витрати».

Якщо на підприємстві встановлений факт викрадення, нестачі, знищення (псування) основних засобів, має бути проведена незалежна оцінка збитків, яку

здійснює професійний оцінювач - фізична особа, яка має відповідний сертифікат, або юридична особа, у складі якої працює хоча б один оцінювач.

Для проведення оцінки збитку між підприємством й оцінювачем (або юридичною особою, у складі якої працює оцінювач) необхідно скласти угоду про проведення оцінки майна.

За результатами оцінки складається Звіт про оцінку майна, в якому вказана зокрема оцінена сума збитку. На підставі Звіту сума збитку відображається в обліку підприємства, а також пред'являється винній особі для відшкодування.

На дату прийняття рішення про відшкодування збитку такий збиток у сумі, належній до відшкодування винними особами, відображається за дебетом субрахунку 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» и кредитом субрахунку 746 «Інші доходи від звичайної діяльності» (якщо збиток стосується основних засобів). Одночасно балансова вартість збитку списується з забалансового субрахунку 072.

При надзвичайних подіях суми нарахованих відшкодувань відображаються за кредитом рахунку 75 «Надзвичайні доходи» (субрахунок «Відшкодування збитку від надзвичайних подій») з дебетом рахунків 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» та 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Облік нестачі основних засобів для цілей оподаткування

Для цілей оподаткування при списання вартості викрадених об'єктів основних засобів необхідно керуватися п. 146.16 Податкового кодексу. Як і у випадку ліквідації, підприємство в періоді викрадення збільшує витрати на суму вартості, що амортизується, за вирахуванням сум накопиченої амортизації окремого об'єкту. Відшкодування збитків включається у склад податкових доходів на підставі п. 135.5.14 Податкового кодексу.

Згідно з п. 140.1.6. Податкового кодексу будь-які суми страхового відшкодування збитків, понесених підприємством в зв'язку з веденням

господарської діяльності, включаються в доходи за податковий період їх отримання. При цьому застраховані збитки, понесені підприємством, включаються у витрати за податковий період, в якому вони мали місце.

Нестача основних засобів є одним з випадків їх ліквідації, тому при нарахуванні ПДВ слід керуватися п. 189.9 Податкового кодексу, згідно з яким ліквідація за самостійним рішенням підприємства розглядається як поставка основних засобів за звичайними цінами, але не нижче за балансову вартість на момент ліквідації.

Підприємство може не нараховувати ПДВ при ліквідації основних засобів у випадках, коли об'єкти ліквідуються без згоди підприємства, зокрема у випадку розкрадання, що підтверджується документами у відповідності до законодавства.

Слід також мати на увазі, що згідно з Порядком визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей залишок коштів у сумі різниці між стягнутими коштами та збитками, завданими підприємству, установі і організації з урахуванням фактичних витрат підприємства на відновлення пошкоджених або придбання нових матеріальних цінностей та вартості робіт з їх відновлення, перераховується до державного бюджету.

Приклад 17.

У першому кварталі 2012 р. на підприємстві був встановлений факт викрадення комп'ютера. Його первісна вартість - 5 500 грн. Знос на дату крадіжки - 1600 грн.

У третьому кварталі 2012 р. правоохоронними органами знайдена винна особа, яка за рішенням суду відшкодувало завдану шкоду.

Сума шкоди за актом незалежної експертної оцінки склала 3000 грн. Вартість придбання нового комп'ютера становить 4000 грн., в т.ч. ПДВ.

Бухгалтерські записи наведені у таблиці 2.23 та 2.27.

Облік операцій з нестачі основних засобів

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
01	02	03	04	05
1	Списання зносу викраденого об'єкту Табл.3.24	131	104	1600
2	Списання залишкової вартості викраденого об'єкту Табл.3.24	976	104	3900
3	Відображення понесених збитків на забалансовому рахунку	072	-	3900
4	Відображення доходу в сумі розрахованої шкоди, яка підлягає відшкодуванню	375	746	3000
5	Отримання грошових коштів у касу від винної особи	301	375	3000
6	Списання з забалансового рахунку суми збитків	-	072	3900
7	Відображення суми, що підлягає сплаті в бюджет [3000 – 3900 – (4000-3900) = -1000]	746	642	0

Як видно з таблиці, сума відшкодування збитків від крадіжки виявилася меншою за залишкову вартість комп'ютеру, а для придбання нового не вистачає 1000 грн. (4000 – 3000). Таким чином, за даними наведеного прикладу сплати до бюджету не буде. З метою оподаткування підприємство також відображає: в періоді крадіжки - витрати в сумі 3900 грн., в періоді отримання відшкодування – доходи в сумі 3000 грн.

Бухгалтерський облік операційної оренди

Бухгалтерський облік орендних операцій ведеться відповідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 14 «Оренда». П(С)БО 14 «Оренда» передбачено два види оренди: **операційна та фінансова**.

Операційна оренда відрізняється від фінансової ступенем переходу ризиків і вигод, пов'язаних з правом власності на орендований актив, від орендодавця до орендаря.

Згідно з П(С)БО 14 **операційна** оренда – це оренда, відмінна від фінансової.

Фінансова оренда - оренда, яка передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом. Оренда вважається фінансовою за наявності хоча б одної з наведених нижче ознак:

- орендар придбає право власності на орендований актив після закінчення терміну оренди;
- орендар має можливість і намір придбати об'єкт оренди за ціною нижчою його справедливої вартості на дату придбання;
- термін оренди складає більшу частину терміну корисної експлуатації об'єкту оренди;
- теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює чи перевищує справедливу вартість об'єкту оренди;
- орендований актив має особливий характер, який дає можливість тільки орендарю використовувати його без витрат на його модернізацію, модифікацію, дообладнання;
- орендар може подовжити оренду активу за плату, значно нижчою ринкової орендної плати;
- оренда може бути скасована орендарем, який відшкодовує орендодавцю його втрати від скасування оренди.

При передачі об'єкту основних засобів в операційну оренду **орендодавець** не списує об'єкт операційної оренди з балансу, тобто об'єкт залишається у складі необоротних активів орендодавця.

Нарахування амортизації по об'єктах основних засобів, переданих в операційну оренду, здійснюється орендодавцем у звичайному порядку, передбаченому П(С)БО 7 «Основні засоби».

Сума амортизації відноситься на рахунок 23 «Виробництво», якщо надання майна в оренду є систематичною та основною діяльністю підприємства.

Якщо оренда не є основною діяльністю підприємства, то амортизація може відноситися на рахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності».

Витрати, понесені орендодавцем при здійсненні орендних операцій (витрати на отримання юридичних послуг, комісійні винагороди тощо), також відносяться на інші операційні витрати й відображаються на рахунку 949 „Інші витрати операційної діяльності” того звітного періоду, в якому вони мали місце.

Згідно з Планом рахунків доход від операційної оренди визнається іншим операційним доходом (рахунок 713 «Доход від операційної оренди активів») відповідного звітного періоду.

Якщо орендатор сплачує суму орендних платежів авансом одразу за кілька періодів, то такі суми відображаються як доходи майбутніх періодів на рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів» і рівномірно списуються на доходи діяльності.

Серед основних засобів, які надаються в оренду, відокремлюється група «Інвестиційна нерухомість», до якої згідно із П(С)БО 32 відносяться власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності.

Для обліку наявності та руху інвестиційної нерухомості у Плані рахунків передбачений субрахунок 100 «Інвестиційна нерухомість». Знос таких об'єктів узагальнюється на субрахунку 135 «Знос інвестиційної нерухомості».

Орендар відображає об'єкт операційної оренди на забалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» за вартістю, вказаною в договорі оренди.

Суми орендної плати залежно від цільового використання об'єкту включаються у витрати підприємства.

Якщо орендна плата орендаром сплачується авансом, то такі суми відображаються на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» і рівномірно списуються на витрати діяльності.

Податковий облік операційної оренди

Згідно з пп. 14.1.97 Податкового кодексу орендна операція — це господарська операція (крім операцій з фрахтування (чартеру) морських суден та інших транспортних засобів) фізичної чи юридичної особи (орендодавця), що передбачає надання основних фондів у користування іншим фізичним чи юридичним особам (орендарям) за плату та на визначений строк.

Оперативний лізинг (оренда) — господарська операція фізичної або юридичної особи, що передбачає передачу орендарю основного фонду, придбаного або виготовленого орендодавцем, на умовах інших, ніж ті, що передбачаються фінансовим лізингом (орендою). Таким чином насамперед слід з'ясувати, чи відповідають умови укладеного платником податку орендного договору визначенню фінансового лізингу (оренди), яке наведено в абзаці «б» пп. 14.1.97 ст. 14 Податкового кодексу. Зокрема, фінансовим лізингом (орендою) є операція, що здійснюється фізичною або юридичною особою і передбачає передачу орендарю майна, яке є основним засобом і придбане або виготовлене орендодавцем, а також усіх ризиків та винагород, пов'язаних з правом користування та володіння об'єктом лізингу. Лізинг (оренда) вважається фінансовим, якщо орендний (лізинговий) договір містить одну з таких умов:

- об'єкт лізингу передається на строк, протягом якого амортизується не менш як 75% від його первісної вартості, а орендар зобов'язаний придбати об'єкт лізингу у власність протягом строку дії лізингового договору або в момент його закінчення за ціною, визначеною в такому лізинговому договорі;

- балансова (залишкова) вартість об'єкта лізингу на момент закінчення дії лізингового договору, передбаченого таким договором, становить не більше ніж 25% від первісної вартості ціни такого об'єкта лізингу, що діє на початок строку дії лізингового договору;

- сума лізингових (орендних) платежів з початку строку оренди дорівнює первісній вартості об'єкта лізингу або перевищує її;

- майно, що передається у фінансовий лізинг, виготовлено за замовленням лізингоотримувача (орендаря) і після закінчення дії лізингового договору не може бути використаним іншими особами, крім лізингоотримувача (орендаря), виходячи з його технологічних та якісних характеристик.

Незалежно від того, регулюється господарська (орендна) операція нормами підпункту 14.1.97 чи ні, сторони договору мають право під час укладення договору (правочину) визначити таку операцію як оперативний лізинг без права подальшої зміни статусу такої операції до закінчення дії відповідного договору.

Таким чином, при веденні податкового обліку оренда вважається оперативною, якщо укладений лізинговий (орендний) договір:

- не містить жодної з умов, які передбачено в абзаці «б» пп. 14.1.97 ст. 14 Податкового кодексу для фінансової оренди;

- у разі якщо і містить одну або кілька умов, передбачених Податковим кодексом для фінансової оренди, проте сторони договору під час його укладення визначили таку операцію як оперативний лізинг.

Передача основних засобів в оперативну оренду не змінює податкові зобов'язання орендодавця та орендаря.

Надання права на користування товарами за договорами оперативного лізингу (оренди) відноситься згідно з пп. 14.1.203 Податкового кодексу до операцій з продажу послуг. Незважаючи на те, що оперативний лізинг (оренда) вважається послугами, в Податковому кодексі враховано специфіку оренди, тобто її відмінність від «звичайних» послуг (юридичних, аудиторських тощо). Доходи від оренди (в тому числі оперативної) визнаються за спеціальними правилами. Так, відповідно до п. 137.11 Податкового кодексу дата отримання доходів у вигляді орендних/лізингових платежів за майно, що передано платником податку в оренду/лізинг - це дата нарахування таких доходів, встановлена відповідно до умов укладених договорів. Крім того, п. 153.7

Податкового кодексу встановлено, що орендодавець збільшує суму доходів, а орендар збільшує суму витрат на суму нарахованого лізингового платежу за наслідками податкового періоду, в якому здійснюється таке нарахування (тобто нарахування доходів орендодавцем і витрат орендарем відбувається синхронно за наслідками одного й того самого періоду).

У орендодавця доходи від операцій оренди/лізингу, визначені відповідно до п. 153.7 Податкового кодексу, включаються до складу інших доходів.

Витрати, пов'язані з нарахуванням лізингового (орендного) платежу, орендар може включити в податковому обліку до складу собівартості товарів (робіт, послуг), адміністративних витрат, витрат на збут тощо залежно від мети використання орендованого обладнання.

Орендодавець, який передав в оперативну оренду основні засоби, залишається їх власником і продовжує нараховувати амортизацію щодо таких необоротних активів. Амортизація переданих в оперативну оренду необоротних активів включається з метою оподаткування до складу інших операційних витрат (пп. 138.10.4 Податкового кодексу).

Приклад 18.

Орендар сплачує авансом орендну плату за кілька наступних місяців – 12600 грн., у т.ч. ПДВ. Орендна плата за місяць складає 2100 грн., у т.ч. ПДВ. Бухгалтерські записи наведені у таблиці 2.24.

Таблиця 2.24

Облік операцій з операційної оренди основних засобів

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
01	02	03	04	05
Облік у орендодавця				
01	02	03	04	05
1	Передано об'єкт в оренду	В регістрах аналітичного обліку рахунку 10 «Основні		25000

		засоби» вказують факт передачі об'єкта орендарю		
2	Отримання оплати за надання об'єктів в оренду авансом за кілька наступних місяців	311	69	12600
3	Відображення податкових зобов'язань з ПДВ	643	641	2100
4	Відображення доходів від орендної плати відповідного звітнього періоду	69	713	2100
5	Відображення ПДВ від обсягу орендних послуг за відповідний місяць	713	643	350
Облік у орендаря				
1	Перераховано авансом орендну плату	685	311	12600
2	Надійшов об'єкт у операційну оренду	01 «Орендовані необоротні активи»		25000
3	Відображено податковий кредит за першою подією	641	685	2100
4	Віднесення авансу по орендній платі на витрати майбутніх періодів	39	685	10500
5	Списання частини орендної плати на витрати відповідного звітнього періоду	23	39	283
		91	39	167
		92	39	300
		93	39	900
		94	39	100

За даними прикладу орендодавець збільшує доходи, а орендар - витрати з метою оподаткування у відповідних податкових періодах на суму 1750 грн. (2100 – 350). При цьому орендар звертає увагу на умови використання об'єкту: до витрат включають орендну плату тільки по виробничих основних засобах.

Бухгалтерський облік операцій фінансової оренди

Чинне законодавство передбачає наступні випадки фінансової оренди майна:

1) актив, який передається знаходиться у складі основних засобів орендодавця;

2) орендодавець спеціально виробляє об'єкт фінансової оренди, або придбаває його на стороні для передачі орендарю.

У першому випадку об'єкт підлягає переводу до групи вибуття за залишковою вартістю: дебет субрахунку 286 «Необоротні активи та група вибуття, утримувані для продажу» та кредит рахунку 10 «Основні засоби».

Згідно п. 10 П(С)БО-14 **орендодавець** відображає в бухгалтерському обліку наданий у фінансову оренду об'єкт як дебіторську заборгованість орендаря в сумі мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості за вирахуванням фінансового доходу, який підлягає отриманню. Цю заборгованість орендодавець відображає по дебету субрахунку 181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду» в кореспонденції з кредитом субрахунку 712 „Доход від реалізації інших оборотних активів”. Одночасно залишкова вартість об'єкту фінансової оренди списується з балансу орендодавця з відображенням у складі інших витрат:

Дебет 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»

Кредит 286 «Необоротні активи та група вибуття, утримувані для продажу».

Різниця між сумою мінімальних орендних платежів і негарантованою ліквідаційною вартістю об'єкту фінансової оренди та теперішньою вартістю вказаної суми, визначеної за орендною ставкою відсотку, є фінансовим доходом орендодавця й відображається по кредиту субрахунку 732 «Відсотки отримані». Розподіл фінансового доходу між звітними періодами протягом строку оренди здійснюється з застосуванням орендної ставки проценту на залишок дебіторської заборгованості орендаря на початок звітного періоду.

У другому випадку - коли **орендодавець** є виробником об'єкту фінансової оренди - величина дебіторської заборгованості за переданий актив в оренду визначається як сума визнаного доходу і теперішньої негарантованої ліквідаційної вартості об'єкту фінансової оренди. Така заборгованість відображається на субрахунку 181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду» є одночасним визнанням доходу від реалізації готової продукції (рахунок 701). При цьому згідно з п.13 П(С)БО-14 такий дохід визначається за найменшою з двох оцінок:

- справедливою вартістю об'єкту, що передається;
- теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів, розрахованою за ринковою ставкою відсотку.

Окремо (на субрахунку 732 «Відсотки отримані») відображається сума фінансового доходу, яка є різницею між сумою мінімальних орендних платежів та негарантованою ліквідаційною вартістю об'єкту фінансової оренди та теперішньою вартістю вказаної суми.

У **орендаря** отримане у фінансову оренду обладнання зараховується у склад основних засобів з одночасним відображенням заборгованості перед орендодавцем на рахунку 531 «Зобов'язання фінансової оренди» у сумі вартості об'єкту оренди. Частина заборгованості, яка підлягає сплаті впродовж наступних 12 місяців, переходить у склад поточної з дебету рахунку 531 «Зобов'язання фінансової оренди» на кредит рахунку 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями».

Різниця між сумою мінімальних орендних платежів та вартістю об'єкту оренди відображається як фінансові витрати орендаря з одночасним нарахуванням відсотків згідно з графіком погашення (табл. 2.24).

Нарахування амортизації проводиться у складі витрат орендаря відповідно до цільового призначення орендованих об'єктів.

Облік операцій фінансової оренди для цілей оподаткування

У податковому обліку фактична передача матеріальних активів іншій особі на підставі договору про фінансовий лізинг належить до постачання товарів (п. 14.1.191 Податкового кодексу) і тягне за собою відповідні податкові наслідки.

Згідно з визначенням, наведеним у п. 14.1.97 Податкового кодексу, «фінансовий лізинг (оренда) — господарська операція, що здійснюється фізичною або юридичною особою і передбачає передачу орендарю майна, яке є основним засобом і придбане або виготовлене орендодавцем, а також усіх

ризиків та винагород, пов'язаних з правом користування та володіння об'єктом лізингу».

І хоча Податковий кодекс уналежнює до лізингодавців також фізосіб, спеціальним нормативним документом є Закон про фінансовий лізинг, у ст. 4 якого сказано, що лізингодавцем може бути лише юридична особа. Щодо лізингоодержувача заборони немає — ним може бути фізична або юридична особа, яка отримує право володіння та користування предметом лізингу. Умови, за наявності яких лізинг вважається фінансовим з метою обкладення податком на прибуток, були розглянуті вище.

Податковий облік доходів та витрат у лізингодавця. З 01.04.2011 р. стаття 153 Податкового кодексу відповідає за оподаткування операцій особливого виду. Зокрема, згідно з п. 153.7, **передача майна у фінансовий лізинг у податковому обліку** прирівнюється до продажу в момент такої передачі. Сума доходу визначається на підставі первинних документів: акта приймання-передачі, податкової накладної, договору тощо. Розмір доходу залежатиме від природи виникнення активу. Якщо передається актив:

1) який спеціально придбався для такої операції, доходом буде договірна вартість активу, встановлена договором, без урахування процентів, інших витрат, наприклад на реєстрацію (якщо це є обов'язковим відповідно до законодавства) чи страхування (якщо договором передбачено, що страхування здійснює лізингодавець), нарахованих або таких, що будуть нараховані, відповідно до договору. Одночасно з визнанням доходу виникає право на витрати, що також повинно підтверджуватися первинними документами — накладною, договором тощо;

2) у разі передачі у фінансовий лізинг майна, що на момент такої передачі перебувало у складі основних засобів орендодавця, — балансова вартість основного засобу прирівнюється до нуля. Передача об'єкту у фінансовий лізинг прирівнюється до продажу, тож за нормами п. 146.13 Податкового кодексу визнається дохід у сумі перевищення доходу (вартості,

встановленої договором) від постачання предмета лізингу над балансовою вартістю об'єкту (балансова вартість визначається відповідно до п. 14.1.9 Податкового кодексу).

Виходячи з того, що п. 153.7 Податкового кодексу, яким регулюється порядок обкладення податком операцій фінансового лізингу, посилається на правила продажу основних засобів за нормами ст. 146, вважається, що у разі якщо балансова вартість предмета лізингу перевищує вартість за договором, різниця відноситься до витрат лізингодавця.

Доходи від операцій фінансового лізингу у вигляді лізингових платежів, за мінусом вартості об'єкта, відносяться до інших доходів (п. 135.5.2 Податкового кодексу). Датою визнання є дата нарахування таких доходів відповідно до договору (п. 137.11, п. 153.7 Податкового кодексу). Якщо, наприклад, орендодавець отримав оплату у вигляді авансу за півріччя, але договором встановлено період нарахування лізингових платежів, що дорівнює кварталу, до складу доходів (комісії, відсотки тощо) відноситься квартальна сума за датою нарахування, встановленою договором, без урахування авансу.

Інші витрати **лізингодавця** з укладання угоди про фінансову оренду, наприклад на юридичні послуги, можуть визнаватися іншими витратами того звітного періоду, в якому вони мали місце, лише за умови, що такі витрати не відносяться до складової лізингових платежів (не будуть компенсовані лізингоодержувачем).

Податковий облік доходів та витрат у лізингоодержувача. У лізингоодержувача отримання об'єкта фінансового лізингу прирівнюється до придбання (без урахування процентів, нарахованих або таких, що будуть нараховані, відповідно до договору) основних засобів з метою амортизації. Орендарю потрібно визначити та зазначити у первинних документах: до якої окремої групи основних засобів належить придбаний актив, який строк корисного використання, який метод амортизації буде застосовуватися. Дата визнання суми амортизації у складі витрат залежатиме від напряму використання самого об'єкта. Якщо основні засоби використовуються для

реалізації (виготовлення продукції) товарів, датою визнання витрат буде дата отримання доходу. Такі амортизаційні відрахування формують собівартість реалізованого товару.

Використання основного засобу з адміністративною метою (наприклад, об'єктом фінансової оренди є комп'ютери для офісу) або для збуту продукції (об'єктом фінансової оренди є вантажний автомобіль) дає право на амортизаційні витрати за датою нарахування амортизації.

Витрати від операції фінансового лізингу у вигляді лізингових платежів, за мінусом вартості об'єкта фінансового лізингу, відносять до інших витрат (п. 138.12.1 Податкового кодексу). Датою визнання буде податковий період, в якому здійснено нарахування (п. 153.7 Податкового кодексу). Авансова сплата лізингового платежу не має права бути врахованою у складі витрат.

Особливості оподаткування ПДВ. Як вже зазначалося, передача активу для операцій фінансової оренди прирівнюється до продажу. Відповідно до п. 187.6 Податкового кодексу, датою виникнення податкового зобов'язання з ПДВ в **орендодавця** буде дата фактичної передачі, що підтверджується первинними документами. Basis для нарахування ПДВ є договірна (контрактна) вартість, але не нижча від ціни придбання об'єкта лізингу (п. 188.1 Податкового кодексу). Податкова накладна виписується за датою виникнення податкового зобов'язання.

З 01.01.2011 р. за Податковим кодексом операції **нарахування та сплати процентів або комісій у складі орендного платежу** в межах договору фінансового лізингу не є об'єктом обкладення ПДВ (п. 196.1.2 Податкового кодексу). У цьому випадку податкову накладну не виписують.

Приклад 19.

Орендодавець за умовами договору фінансової оренди (с наступним викупом) 1 квітня 2012 року передав обладнання, що було раніше в експлуатації, орендарю на наступних умовах:

- строк оренди – 2 роки;

- справедлива вартість об'єкту фінансової оренди - 120000 грн;
- орендна ставка проценту – 16% річних (4% у квартал);
- первісна вартість об'єкту фінансової оренди – 145000 грн. (дані для бухгалтерського обліку);
- сума зносу - 45000 грн. (дані для бухгалтерського обліку).

Визначення теперішньої вартості мінімального орендного платежу здійснюється за формулою (2.1):

$$A = TBA : [(1 - \frac{1}{(1+i)^n}) : i], \quad (2.1)$$

де TBA – сума справедливої вартості об'єкту оренди;

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

i – ставка відсотку для вказаного періоду.

У нашому прикладі:

$$A = 120000 \text{ грн.} : [(1 - \frac{1}{(1+0,04)^8}) : 0,04] =$$

$$= 120000 \text{ грн.} : [0,2693 : 0,04] = 17823 \text{ грн.}$$

Загальна сума мінімальних орендних платежів дорівнює:

$$17823 \text{ грн.} \times 8 \text{ кварталів} = 142584 \text{ грн.}$$

Виходячи з цього, обчислюємо загальну суму фінансового доходу:

$$142584 \text{ грн.} - 120000 \text{ грн.} = 22584 \text{ грн.}$$

Структура орендних платежів та розподіл доходів **орендодавця** за періодами наведена у таблиці 2.25.

Таблиця 2.25

Розподіл доходів орендодавця

Дата звітного періоду	Орендні платежі, грн.			Заборгованість на кінець періоду за теперішньою вартістю, грн.
	Мінімальна сума орендних платежів, всього	У тому числі		
		фінансовий дохід	вартість об'єкту оренди	
А	Б	В	Г	Д
А	Б	В	Г	Д

01.04.2012 р.	-	-	-	120000
30.06.2012 р.	17823	4800	13023	106977
30.09.2012 р.	17823	4279	13544	93433
31.12.2012 р.	17823	3737	14086	79347
31.03.2013 р.	17823	3174	14649	64698
30.06.2013 р.	17823	2588	15235	49463
30.09.2013 р.	17823	1979	15844	33619
31.12.2013 р.	17823	1345	16478	17141
31.03.2014 р.	17823	682	17141	-
Усього	142584	22584	120000	-

Графа «В» визначається як добуток суми заборгованості на початок розрахункового періоду та орендної ставки проценту. Наприклад, для розрахунку на 30.06.2012 р. сума фінансового доходу складає: 120000 грн. x 4% = 4800 грн.

Графа «Г» визначається як різниця між мінімальною сумою орендних платежів та сумою фінансового доходу. Для розрахунку на 30.06.2012 р. вартість об'єкту оренди в загальній сумі орендного платежу складає: 17823 грн. - 4800 грн. = 13023 грн.

Графа «Д» визначається як різниця між залишком заборгованості на початок періоду та розрахованою вартістю об'єкту оренди поточного періоду. Так, залишок заборгованості на 30.06.2012 р. буде дорівнювати: **120000 грн. - 13023 грн. = 106977 грн.**

Кореспонденція рахунків з орендних операцій за даними розглянутого прикладу наведена в таблиці 2.26 та 2.27.

Таблиця 2.26

Кореспонденція рахунків з операцій фінансової оренди основних засобів

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
01	02	03	04	05
У орендодавця				

01	02	03	04	05
1	Переведено обладнання до групи вибуття табл. 2.26	286	104	100000
2	Списаний знос обладнання Табл.3.24	131	104	45000
3	Передано обладнання орендарю	181	712	120000
4	Нараховане податкове зобов'язання з ПДВ	712	641	20000
5	Списана балансова вартість обладнання	943	286	100000
6	Списаний знос обладнання	131	104	45000
7	Нарахована частина орендного платежу, яка відшкодовує вартість обладнання	377	181	13023
8	Нарахований орендний платіж у частині фінансового доходу звітного періоду	373	732	4800
9	Отриманий орендний платіж у сумі вартості обладнання	311	377	13023
10	Отриманий орендний платіж у частині фінансового доходу звітного періоду	311	373	4800
У орендаря				
1	Отримано обладнання	104, 15	531	100000
2	Відображений податковий кредит з ПДВ	641	531	20000
3	Переведено довгострокову заборгованість у склад поточної	531	61	13023
4	Нарахований до сплати орендний платіж в частині фінансових витрат	952	684	4800
5	Сплачено орендний платіж в частині відшкодування вартості обладнання	61	311	13023
6	Сплачено орендний платіж в частині фінансових витрат	684	311	4800

За даними наведеного прикладу податкові доходи у **орендодавця** не виникають, тому що доходи від передачі об'єкту лізингу не перевищують його балансової вартості (120000 – 20000 – 100000). При нарахуванні фінансових доходів у складі орендних платежів підприємство визнає доходи з метою оподаткування податком на прибуток у сумі 4800 грн.

У **орендаря** визнаються, відповідно, податкові витрати в сумі 4800 грн. у періоді нарахування фінансових витрат.

Бухгалтерський облік витрат з поліпшення об'єктів оренди

Поліпшення орендованого майна орендар може здійснювати **тільки за згодою орендодавця** (ст. 778 Цивільного кодексу України). Умови експлуатації об'єктів передбачені у договорі оренди. У випадку, коли орендар без згоди орендаря виконав поліпшення, які не можна відокремити без шкоди для об'єкту, він не має права на відшкодування їх вартості.

Витрати **орендаря** на поліпшення об'єкту **фінансової оренди**, які визнаються ним як капітальні інвестиції, відображаються по дебету рахунку 15 «Капітальні інвестиції» з кредиту рахунків запасів, розрахунків по оплаті праці та страхуванню, розрахунків з підрядними та іншими організаціями з подальшим збільшенням первісної вартості об'єкту фінансової оренди, якщо інше не передбачено орендною угодою. Капітальними витратами можуть бути визнані витрати, які спрямовані на підвищення техніко-економічних можливостей об'єкту, що призведе у майбутньому до збільшення економічних вигод. Капітальними інвестиціями може також вважатися заміна окремих компонентів основних засобів, якщо термін корисної експлуатації таких компонентів відрізняється від терміну експлуатації об'єктів, до яких вони відносяться.

Орендар має право на вилучення проведених ним поліпшень, якщо ці поліпшення можуть бути відокремлені від об'єкту без завдання йому шкоди.

Витрати орендаря на поліпшення об'єкту **операційної оренди**, які визнаються капітальними інвестиціями, відображаються орендарем по дебету рахунку 15 «Капітальні інвестиції» з подальшим зарахуванням у склад основних засобів нового об'єкту групи «Інші необоротні матеріальні активи». Амортизація таких об'єктів нараховується прямолінійним або виробничим методом у відповідності до п. 27 П(С)БО 7.

Журнал 4 за..... 2012 р.

1. З кредиту рахунків 10, 11, 12, 13, 19 в дебет рахунків

№ п/п	Дебет рахунків	Кредит рахунків					Усього	
		10 «Основні засоби»	11 «Інші не оборотні матеріальні активи»	12 «Нематеріальні активи»	13 «Знос необоротних активів»	19 «Негативний гудвіл»		
1	2	3	4	5	6	7	8	
1	13 «Знос необоротних активів»	(10-17,19) 120600*				x	x	
2	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	x	x	x	x			
3	15 «Капітальні інвестиції»	x	x	x	2)500.	x		
4	23 «Виробництво»	x	x	x			x	
5	37 «Розрахунки з різними дебіторами»	12)15000.		x	x			
6	39 «Витрати майбутніх періодів»	x		x			x	
7	42 «Додатковий капітал»						x	
15	94 „Інші витрати операційної діяльності”	10) 2000					x	
16	97 «Інші витрати»	15-17) 25900.					x	
17	99 «Надзвичайні витрати»						x	
18	286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»	10,11,13,14,19) 147000.						
26	Усього							

*Суми за прикладами 10-17,19

11. З кредиту рахунків 14, 15, 18, 35 в дебет рахунків

№ п/п	Дебет рахунків	Кредит рахунків				Усього
		14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	15 «Капітальні інвестиції»	18 «Інші необоротні активи»	35 «Поточні фінансові активи»	
1	10 «Основні засоби»	x	1-5, 12) 170727.	x	x	
2	11 «Інші необоротні матеріальні активи»	x		x	x	
4	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»		x			
5	18 «Інші необоротні активи»	x	x	x		
7	30 «Каса»			x	x	
8	31 «Рахунки в банках»					
9	35 «Поточні фінансові інвестиції»		x		x	
10	37«Розрахунки з різними дебіторами»			x	x	
11	42«Додатковий капітал»			x		
12	48 «Цільове фінансування і цільові надходження»	x		x	x	
15	64«Розрахунки за податками й платежами»	x		x	x	
20	97 «Інші витрати»					
21	99 «Надзвичайні витрати»					
27	Усього					

Журнал закінчено „_” _____ 2012 р.

Виконавець -----

У Головній книзі суми оборотів відображено «».....2012 р.

Головний бухгалтер.....

Податковий облік витрат з поліпшення об'єктів оренди

Відповідно до пункту 146.1 Податкового кодексу облік вартості, яка амортизується, ведеться за кожним об'єктом, що входить до складу окремої групи основних засобів, у тому числі вартість ремонту та поліпшення об'єктів основних засобів, отриманих безоплатно або наданих в оперативний лізинг (оренду), як окремий об'єкт амортизації. Згідно з пп. 146.11, 146.12 ст. 146 ПКУ первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів (модернізація,

модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що приводить до зростання майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єктів у сумі, що перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового року з віднесенням суми поліпшення на об'єкт основного засобу, щодо якого здійснюється ремонт та поліпшення.

Відповідно до п. 146.19 Податкового кодексу у разі, якщо договір оперативної оренди (лізингу) чи концесії зобов'язує або дозволяє орендарю чи концесіонеру здійснювати ремонти та/або поліпшення об'єкта оперативної оренди (лізингу) чи концесії, частина вартості таких ремонтів та/або поліпшень у сумі, що перевищує віднесену на витрати згідно з пунктами 146.11 та 146.12 Податкового кодексу, амортизується орендарем чи концесіонером як окремий об'єкт в порядку, встановленому для групи основних засобів, до якої відноситься об'єкт оперативної оренди (лізингу) чи концесії, що ремонтується та/або поліпшується. При цьому орендарем не враховується балансова вартість об'єктів оперативної оренди/лізингу, за якою вони обліковуються на балансі орендодавця.

Якщо договір оперативної оренди/лізингу зобов'язує або дозволяє орендарю здійснювати ремонти/поліпшення об'єкта оперативної оренди/лізингу, то за умови належного документального підтвердження понесених витрат орендар має право суму витрат на ремонт та поліпшення орендованих об'єктів основних засобів включити до витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, в тому звітному податковому періоді, в якому такі ремонт та поліпшення були здійснені, у розмірі, що не перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного року.

Частина вартості таких ремонтів/поліпшень, що перевищує віднесену суму на витрати, амортизується орендарем як окремий об'єкт. Якщо договір оперативної оренди/лізингу не дозволяє орендарю здійснювати ремонти/поліпшення об'єкта оперативної оренди/лізингу, то сума витрат на

ремонт/поліпшення таких об'єктів основних засобів не враховується при обчисленні об'єкта оподаткування.

2.4. Облік переоцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів

Основними законодавчими, нормативними та регулюючими документами, що ними слід керуватись при проведенні переоцінки основних засобів, а також визначення та обліку втрат від зменшення їх корисності є:

1. Закон про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні від 12.07.2001 р. №2658-III.
2. Податковий кодекс України: Закон від 01.01.2011р.
3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561.4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. (зі змінами та доповненнями).
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. №87.
5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291 (зі змінами та доповненнями).
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби».
7. Міжнародний стандарт фінансової звітності 3 «Об'єднання бізнесу».
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2004 р. №817.

Переоцінка в бухгалтерському обліку

Згідно з п. 16 П(С)БО 7 «Основні засоби» підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт.

Національними нормативами не встановлено поріг суттєвості для проведення переоцінок. Але, згідно з Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів підприємства можуть переоцінювати основні засоби у випадках:

- якщо залишкова вартість об'єктів більше ніж на 10% відрізняється від справедливої вартості на дату балансу. Тобто переоцінка має здійснюватися з достатньою регулярністю на дату складання фінансової звітності;
- якщо залишкова вартість на дату балансу відрізняється від справедливої вартості на величину, більшу ніж 1% чистого прибутку (збитку) підприємства.

У випадках переоцінки вартості об'єкту на ту ж дату здійснюється переоцінка всієї групи, до якої відноситься цей об'єкт, щоб вартості однорідних об'єктів були визначені на одну дату (з урахуванням ступеню їх зносу).

Переоцінка основних засобів тієї групи, об'єкти якої вже переоцінювалися, у подальшому може проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості.

Частота переоцінок залежить від коливань справедливої вартості об'єктів основних засобів. У Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» вказується, що переоцінки щороку є досить частими та вважаються необхідними при значних коливаннях справедливої вартості. При незначних коливаннях достатньо проводити переоцінки кожні три-п'ять років.

Справедлива вартість повинна визначатися шляхом експертної оцінки. Вона, як правило встановлюється на рівні ринкової вартості, а в разі відсутності

даних про ринкову вартість – у сумі **відновлювальної вартості**, тобто сучасної собівартості придбання, за вирахуванням зносу. Такий підхід відповідає Закону України про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні, П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» та М(С)ФЗ 3 «Об'єднання бізнесу».

Переоцінена первісна вартість і сума зносу об'єкту основних засобів визначається множенням відповідно первісної вартості та суми зносу об'єкту основних засобів на індекс переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкту, що переоцінюється на його залишкову вартість.

Сума дооцінки (уцінки) вартості та зносу об'єкту основних засобів визначається як різниця цих показників до та після застосування індексу переоцінки.

Коли в господарській діяльності підприємства використовується об'єкт основних засобів, вартість якого повністю амортизована, виникає питання про його дооцінку. Якщо залишкова вартість об'єкту дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкту до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкту.

Дані про переоцінку (зміну вартості та зносу) відображаються в регістрах аналітичного обліку основних засобів (інвентарна картка обліку основних засобів, книга обліку основних засобів, Відомість обліку необоротних активів та зносу).

Сума дооцінки вартості та зносу основних засобів відображається збільшенням первісної (переоціненої) вартості та нагромадженого зносу об'єкту основних засобів. Різниця між сумою дооцінки вартості та сумою дооцінки зносу основних засобів зараховується на збільшення додаткового капіталу.

Приклад 20.

На балансі підприємства є верстат: первісна вартість – 3000 грн., сума нарахованого зносу – 500 грн., залишкова вартість – 2500 грн. Справедлива вартість об'єкту на момент переоцінки складає 4000 грн.

У зв'язку з тим, що справедлива вартість на 60% $[4000:2500 \times 100]$ більша ніж залишкова вартість, проти встановлених 10%, прийнято рішення про переоцінку вартості об'єкту. Для даного об'єкту основних засобів ця переоцінка є першою.

Розрахунок індексу переоцінки: $4000 \text{ грн.} : 2500 \text{ грн.} = 1,6$.

За допомогою індексу переоцінки, розраховується «нова» первісна вартість і «нова» сума зносу:

- первісна вартість: $3000 \text{ грн.} \times 1,6 = 4800 \text{ грн.}$

- нарахований знос: $500 \text{ грн.} \times 1,6 = 800 \text{ грн.}$

Сума дооцінки первісної вартості склала 1800 грн. $[4800 \text{ грн.} - 3000 \text{ грн.}]$;

сума дооцінки нарахованого зносу склала 300 грн. $[800 \text{ грн.} - 500 \text{ грн.}]$.

Залишкова вартість об'єкту основних засобів збільшилася на 1500 грн. $[1800 \text{ грн.} - 300 \text{ грн.}]$. Сума збільшення залишкової вартості відноситься на збільшення додаткового капіталу.

У бухгалтерському обліку відображається:

1) збільшення первісної вартості

Дебет 104 «Машини і обладнання» - 1800

Кредит 423 «Дооцінка активів» - 1800

2) збільшення нарахованого зносу

Дебет 423 «Дооцінка активів» - 300

Кредит 131 «Знос основних засобів» - 300.

Сума уцінки вартості та зносу відображається зменшенням первісної (переоціненої) вартості та нагромадженого зносу. Різниця між сумою уцінки вартості та сумою уцінки зносу включається у склад витрат.

Приклад 21.

На балансі підприємства є верстат: первісна вартість – 3000 грн., сума нарахованого зносу – 500 грн., залишкова вартість – 2500 грн. У результаті інтенсивного використання верстату його справедлива вартість на момент переоцінки склала 1650 грн. Прийнято рішення про проведення переоцінки.

Розрахунок індексу переоцінки: $1650 \text{ грн.} : 2500 \text{ грн.} = 0,66$.

За допомогою індексу переоцінки, розраховується «нова» первісна вартість і «нова» сума зносу:

- первісна вартість: $3000 \text{ грн.} \times 0,66 = 1980 \text{ грн.}$

- нарахований знос: $500 \text{ грн.} \times 0,66 = 330 \text{ грн.}$

Сума уцінки первісної вартості склала 1020 грн. [$3000 \text{ грн.} - 1980 \text{ грн.}$];

Сума уцінки нарахованого зносу склала 170 грн. [$500 \text{ грн.} - 330 \text{ грн.}$].

Залишкова вартість об'єкту основних засобів зменшилася на 850 грн. [$1020 \text{ грн.} - 170 \text{ грн.}$]. Так як даний об'єкт основних засобів переоцінювався вперше, сума, на яку зменшилася залишкова вартість, відноситься на витрати у повному обсязі.

У бухгалтерському обліку відображається:

1) зменшення залишкової вартості

Дебет 975 «Уцінка необоротних активів» – 850

Кредит 104 «Машини і обладнання» – 850

2) зменшення нарахованого зносу

Дебет 131 «Знос основних засобів» – 170

Кредит 104 «Машини і обладнання» – 170.

Основні засоби, призначені для реалізації, відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності на дату балансу за найменшою з двох величин – балансовою вартістю або чистою вартістю реалізації, тобто у відповідності П(С)БО 9 «Запаси». Коригування балансової вартості основних засобів, утримуваних для продажу, до чистої вартості реалізації відображається збільшенням інших операційних витрат звітного періоду:

Підприємство визнає дохід від подальшого збільшення чистої вартості реалізації основних засобів, утримуваних для продажу, але в сумі, не більшій, ніж визнані витрати від його попередніх уцінок.

Приклад 22.

Підприємство станом на 01.01.2012 р. визнає об'єкт основних засобів, утримуваний для продажу за балансовою вартістю 6000 грн. На дату

наступного балансу – 31.03.2012 р. – чиста вартість реалізації об’єкту визначена у сумі 5000 грн. Станом на 30.09.2012 р. чисту вартість реалізації збільшено до 7000 грн. бухгалтерські записи наведені у таблиці 2.28.

Таблиця 2.28

Облік операцій з коригування балансової вартості основних засобів, утримуваних для продажу

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
01	02	03	04	05
1	Переведення об’єкту зі складу основних засобів до групи необоротних активів, утримуваних для продажу	286	10	6000
2	Коригування балансової вартості об’єкту до чистої вартості реалізації станом на 31.03.2012р.	946	286	1000
3	Відновлення балансової вартості станом на 30.09.2012р.	286	716	1000

Зменшення корисності основних засобів

П(С)БО 7 «Основні засоби» передбачає відображення в обліку зменшення корисності основних засобів. Це поняття є новим для вітчизняного обліку та потребує дослідження. Так за термінологією П(С)БО 7 цей процес є втратою економічної вигоди у сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування.

Сума очікуваного відшкодування – це сума, яку підприємство очікує до відшкодування вартості необоротного активу при його майбутньому використанні, включаючи його ліквідаційну вартість.

Оцінка економічної вигоди від основних засобів (їх корисності) залежить та визначається у сумі грошових коштів, що відшкодовуються у вигляді амортизації та частини прибутку підприємства і надходять у складі виручки від реалізації товарів (робіт, послуг). Якщо основні засоби реалізуються, то грошові кошти надходять у виручці від їх продажу. Таким чином, корисність об’єктів залежить від обсягу реалізації підприємством товарів (робіт, послуг).

Цей обсяг треба визначити в момент введення об'єкту в експлуатацію та на протязі всього життєвого циклу даного об'єкту слідкувати за його рівнем. У випадках значних змін у передбачених показниках корисності основних засобів, її треба переглянути й коригувати нарахований знос та амортизаційні відрахування у відповідності до планів подальшого використання об'єктів основних засобів.

Одночасно з переоцінкою слід проводити оцінку зменшення корисності основних засобів. Порядок визначення і облік зменшення корисності основних засобів регламентовано П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів». На дату річного балансу підприємство має оцінювати, чи існують ознаки можливого зменшення корисності активу.

За наявності ознак зменшення корисності основних засобів (наведені у пункті 13.3 підручнику) підприємство розраховує суму очікуваного відшкодування окремо для кожного активу.

Сума очікуваного відшкодування активу – це найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації активу або теперішня вартість майбутніх чистих надходжень від активу.

Якщо суму очікуваного відшкодування окремого активу визначити неможливо, то визначається сума для групи активів, яка генерує грошові потоки, до якої відноситься актив.

Одиниця, яка генерує грошові кошти – це найменша група активів, яку можна ідентифікувати і яка генерує надходження грошових коштів окремо від інших активів (груп активів). Наприклад, парк літаків одного аеропорту, група устаткування, що використовується для виробництва однієї продукції.

Чиста вартість реалізації – це справедлива вартість активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію. Якщо підприємство не передбачає реалізувати об'єкт, то суму очікуваного відшкодування доцільно визначати за вартістю при використанні.

Вартість при використанні – це теперішня (дисконтована) вартість майбутніх грошових потоків, очікуваних від безперервного використання активу та його

реалізації наприкінці терміну корисного використання. Вартістю грошових потоків від використання основних засобів є сума амортизації, яку передбачається нарахувати за період експлуатації та частина прибутку, яку заплановано отримати за цей період за допомогою відповідних об'єктів.

Сума очікуваного відшкодування визначається з урахуванням прогнозного індексу інфляції, прогнозного обсягу продажу продукції, ставки дисконту, що базується на ринковій ставці проценту в операціях з аналогічними активами.

Приклад 23.

Станом на 31.12.2011 р. устаткування, що використовується для виготовлення молочних продуктів, є об'єктом аналізу щодо можливого зменшення корисності. Первісна вартість устаткування становить 200000 грн., а його балансова (залишкова) вартість становить 140000 грн.

Є така інформація про грошові надходження і витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією одиниці продукції:

Ціна реалізації (без непрямих податків) – 5 грн.

Витрати – 3 грн., в т.ч. амортизація основних засобів – 1 грн.

Чистий прибуток від використання устаткування – 1 грн.

Прогнозований рівень інфляції для всіх доходів і витрат становить 10 % на рік. Прогнозований рівень зростання обсягу продажу впродовж наступних п'яти років - 4% на рік. У 2013 році заплановано провести поточний ремонт устаткування, вартість якого в діючих цінах 2004 року становить 10000 грн. Передбачається у 2015 році устаткування модифікувати, що дасть змогу скоротити змінні витрати на виробництво на 15%. Витрати на модифікацію оцінюються в сумі 50000 грн.

Залишковий термін корисного використання устаткування становить 8 років. Ліквідаційна вартість подібного устаткування оцінюється у діючих цінах і становить 10000 грн. Чисту вартість реалізації устаткування на 31.12.2011 р. достовірно визначити неможливо. Для розрахунку теперішньої вартості чистих грошових надходжень застосовано ставку 12 %.

Припускається, що всі грошові потоки виникають в кінці звітного року.

Виходячи з наведених даних, чисті грошові надходження від використання устаткування у виручці від реалізації одиниці дорівнюють, грн.:

$$1 + 1 = 2.$$

Коригуються чисті грошові надходження з урахуванням прогнозного індексу інфляції (табл. 2.29).

Таблиця 2.29

Коригування чистих грошових надходжень

Рік експлуатації	Сума чистих грошових надходжень за реалізовану одиницю продукції у цінах попереднього року, грн.	Рівень інфляції x 100% (%)	Сума чистих грошових надходжень за реалізовану одиницю продукції у цінах відповідного року (гр.2 x гр.3), грн.
<i>01</i>	<i>02</i>	<i>03</i>	<i>04</i>
2012	2	110	2,2
2013	2,2	110	2,42
2014	2,42	110	2,66
2015	2,66	110	2,93
2016	2,93	110	3,22
2017	3,22	110	3,54
2018	3,54	110	3,89
2019	3,89	110	4,28

Визначаються прогнозні обсяги продукції (табл. 2.30).

Таблиця 2.30

Прогнозні обсяги продукції

Рік експлуатації	Обсяг реалізації продукції на рівні попереднього року, літрів	Прогнозований річний рівень росту обсягів продажу продукції x 100% (%)	Прогнозований обсяг реалізації продукції у поточному році (гр.2 x гр.3), літрів
<i>01</i>	<i>02</i>	<i>03</i>	<i>04</i>
2012	10000	104	10400
2013	10400	104	10820
2014	10820	104	11250
2015	11250	104	11700
2016	11700	104	12170
2017	12170	104	12170
2018	12170	104	12170
2019	12170	104	12170

Оскільки немає подальшої інформації щодо темпів зростання продажу в наступних після 2016 року роках, у 2017-2019 роках обсяг продажу приймається на рівні 2016 року.

Далі визначаються чисті грошові надходження (табл. 2.31).

Таблиця 2.31

Чисті грошові надходження

Рік експлуатації	Чисті грошові надходження за реалізовану продукцію у цінах відповідного року, грн.	Витрати на ремонт і доходи від ліквідації за теперішньою вартістю, грн.	Очікувані чисті грошові надходження (гр.2± гр.3), грн.
01	02	03	04
2012	(10400x2,2)		22880
2013	(10820x2,42)	- (10000 x 1,1 ²) = 12100	14084
2014	(11250x2,66)		29925
2015	(11700x2,93)		34281
2016	(12170x3,22)		39187
2017	(12170x3,54)		43085
2018	(12170x3,89)		47341
2019	(12170x4,28)	+ (10000 x 1,1 ⁸) = 21454	73524
Разом:			304307,00

При визначенні очікуваних грошових надходжень не враховуються капітальні витрати (витрати на модернізацію). Для визначення ставки дисконтування очікуваних чистих грошових надходжень від використання устаткування використовуємо існуючу ставку дисконту 12 %, скориговану на рівень інфляції:

$$(1+0,12) \times (1 +0,1) - 1 = 0,232.$$

Виходячи з цього, визначається теперішня вартість однієї гривні для кожного року (таблиця 2.32).

Таблиця 2.32

Теперішня вартість однієї гривні

Рік експлуатації	Ставка дисконтування	Фактор дисконту (теперішня вартість однієї гривні у відповідному році) (1 грн. / гр. 2) (грн.)
<i>01</i>	<i>02</i>	<i>03</i>
2012	(1+0,232)	0,81169
2013	(1+0,232) ²	0,65884
2014	(1+0,232) ³	0,53477
2015	(1+0,232) ⁴	0,43407
2016	(1+0,232) ⁵	0,35228
2017	(1+0,232) ⁶	0,28598
2018	(1+0,232) ⁷	0,23213
2019	(1+0,232) ⁸	0,18841

Далі розраховується теперішня вартість очікуваних грошових потоків від використання устаткування (таблиця 2.33).

Таблиця 2.33

Теперішня вартість очікуваних грошових потоків

Рік	Очікувані чисті грошові надходження, грн.	Фактор дисконту	Теперішня вартість, грн.
<i>01</i>	<i>02</i>	<i>03</i>	<i>04</i>
2012	22880	0,81169	18571
2013	14084	0,65884	9279
2014	29925	0,53477	16003
2015	34281	0,43407	14880
2016	39187	0,35228	13805
2017	43085	0,28598	12321
2018	47341	0,23213	10989
2019	73524	0,18841	13853
Усього	304307.00		109701

Оскільки чисту вартість реалізації устаткування достовірно визначити неможливо, очікуваною вартістю відшкодування устаткування є теперішня вартість очікуваних чистих грошових потоків. Виходячи з цього, сума втрат від зменшення корисності устаткування на 31.12.2011 р. дорівнює:

$$140000 - 109701 = 30299.$$

У бухгалтерському обліку втрати від зменшення корисності основних засобів визнаються іншими витратами, одночасно збільшується сума зносу:

Дебет 972 «Втрати від зменшення корисності активів» - 30299

Кредит 131 «Знос основних засобів» - 30299.

Після визнання втрат від зменшення корисності об'єкту, нарахування амортизації здійснюється, виходячи з його нової балансової (залишкової) вартості і переглянутого (у разі зміни) строку його корисної експлуатації.

Якщо на дату річного балансу ознаки зменшення корисності об'єктів перестали існувати, то підприємство визначає і відображає вигоди від відновлення його корисності у складі інших доходів:

Дебет 131 «Знос основних засобів»

Кредит 742 «Дохід від відновлення корисності активів».

Про відновлення корисності активу можуть свідчити, зокрема, такі ознаки:

- суттєве збільшення ринкової вартості активу протягом звітного періоду;

- суттєві позитивні зміни в технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство, що відбулися протягом звітного періоду;

- зменшення протягом звітного періоду ринкових ставок відсотка або інших ринкових ставок доходу від інвестицій, яке може вплинути на ставку дисконту і суттєво збільшити суму очікуваного відшкодування активу;

- суттєві зміни активу та/або способу його використання протягом звітного періоду або такі очікувані зміни в наступному періоді, які позитивно вплинуть на діяльність підприємства;

- інші свідчення того, що ефективність активу є або буде кращою, ніж очіувалось.

Після відновлення корисності об'єктів нарахування амортизації здійснюється, виходячи з нової балансової (залишкової) вартості об'єктів і переглянутого (у разі зміни) строку їх корисної експлуатації. Балансова (залишкова) вартість об'єктів, збільшена внаслідок відновлення їх корисності, не повинна перевищувати балансову вартість цього активу, визначену на дату відновлення корисності без урахування попередньої суми втрат від зменшення їх корисності.

За наявністю (на дату проведення чергової (останньої) дооцінки об'єкту основних засобів) перевищення суми попередніх уцінок залишкової вартості об'єкту та втрат від зменшення його корисності над сумою попередніх дооцінок (індексацій) його залишкової вартості та відновлення його корисності з дати зарахування на баланс підприємства цього об'єкту сума чергової (останньої) дооцінки, але не більше вказаного перевищення, включається у склад інших доходів звітного періоду, а різниця (якщо сума чергової (останньої) дооцінки перевищує вказане перевищення) спрямовується на збільшення іншого додаткового капіталу.

За наявністю (на дату проведення чергової (останньої) уцінки об'єкту основних засобів) перевищення суми попередніх дооцінок (індексацій) залишкової вартості об'єкту і відновлення корисності над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкту і втрат від зменшення його корисності з дати зарахування об'єкту на баланс підприємства сума чергової (останньої) уцінки, але не більше вказаного перевищення, спрямовується на зменшення іншого додаткового капіталу, а різниця (якщо сума чергової (останньої) уцінки перевищує вказане перевищення) включається у витрати звітного періоду.

Перевищення сум попередніх дооцінок (індексацій) разом з сумою відновлення корисності над сумою зменшення корисності та попередніх уцінок залишкової вартості раніше переоцінених об'єктів, що вибули відображається за кредитом рахунку обліку нерозподіленого прибутку з

одночасним зменшенням додаткового капіталу (одноразово у повній сумі або щомісяця (щокварталу, раз на рік) пропорційно нарахованій амортизації):

Дебет 423 «Дооцінка активів»

Кредит 441 «Нерозподілений прибуток».

Аналогічно відображається переоцінка (індексація) вартості незавершених капітальних інвестицій, крім визначення та відображення показників зносу).

Приклад 24.

Підприємство проводить систематичну переоцінку балансової вартості основних засобів один раз у рік. Перша переоцінка була здійснена у 2009 році станом на 31 грудня.

Дооцінці підлягала група об'єктів, по якій раніше було відображено втрати від зменшення корисності у сумі 50000 грн. Балансова (залишкова) вартість цієї групи на 31.12.09 р. склала 170000 грн., первісна вартість – 310000 грн., накопичений знос – 140000 грн., справедлива вартість – 221000 грн. Друга переоцінка була проведена станом на 31.12.2010 р.

Уцінці підлягала група, по якій у 2009 році була проведена дооцінка. Залишкова вартість цієї групи склала 125000 грн., первісна вартість (переоцінена) – 403000 грн., накопичений знос – 278000 грн., справедлива вартість – 100000 грн. Станом на 31.12.2011 р. була проведена дооцінка цієї групи об'єктів до справедливої вартості, яка визначена у сумі 90000 грн.

Залишкова вартість на дату дооцінки склала 75000 грн., первісна вартість – 322400 грн., сума зносу – 247400 грн.

Розрахунки та бухгалтерські записи наведені у таблиці 2.34.

Облік операцій з переоцінки основних засобів

№ п/п	Показники на дату переоцінки	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
Перша переоцінка (дооцінка)				
1	Первісна вартість групи для переоцінки			310000
2	Знос основних засобів групи для переоцінки,			140000
	у тому числі втрати від зменшення корисності			30299
3	Залишкова вартість основних засобів			170000
4	Справедлива вартість основних засобів			221000
5	Коефіцієнт дооцінки $[221000:170000=1,3]$			
6	Сума дооцінки первісної вартості $[310000 \times 1,3 - 310000 = 93000]$	10	742	30299
		10	423	62701
7	Сума дооцінки зносу $[140000 \times 1,3 - 140000 = 42000]$	423	131	42000
8	Залишок додаткового капіталу після переоцінки $[62701 - 42000]$			20701
Друга переоцінка (уцінка)				
1	Первісна вартість групи для переоцінки $[310000 \times 1,3 = 403000]$			403000
2	Знос основних засобів групи для переоцінки,			278000
3	Залишкова вартість основних засобів			125000
4	Справедлива вартість основних засобів			100000
5	Коефіцієнт уцінки $[100000:125000=0,8]$			
6	Сума уцінки залишкової вартості $[125000 - 125000 \times 0,8 = 25000]$	423	10	20701
		975	10	4299
7	Сума уцінки зносу $[278000 - 278000 \times 0,8 = 55600]$	131	10	55600
8	Залишок додаткового капіталу після переоцінки			-
9	Залишок суми уцінки після переоцінки			4299
10	Залишок суми втрат від зменшення корисності активів			-
Третя переоцінка (дооцінка)				
1	Первісна вартість групи для переоцінки $[403000 - 20701 - 4299 - 55600]$			322400
2	Знос основних засобів групи для переоцінки,			247400
3	Залишкова вартість основних засобів			75000

4	Справедлива вартість основних засобів			90000
5	Коефіцієнт дооцінки [90000:75000=1,2]			
6	Сума дооцінки первісної вартості [322400x1,2-322400=64480]	10	746	4299
		10	423	60181
7	Сума дооцінки зносу [247400x1,2-247400=49480]	423	131	49480
8	Залишок додаткового капіталу після переоцінки			10701
9	Залишок суми уцінки після переоцінки			-
10	Залишок суми втрат від зменшення корисності активів			-

Облік переоцінки основних засобів для цілей оподаткування

У відповідності до п. 146.21 Податкового кодексу підприємства всіх форм власності мають право проводити переоцінку об'єктів основних засобів, застосовуючи щорічну індексацію вартості основних засобів, що амортизується, та суми накопиченої амортизації на коефіцієнт індексації, який визначається за формулою:

$$K_i = [I (a-1) - 10] : 100, \text{ де} \quad (2.2)$$

$I (a-1)$ - індекс інфляції року, за результатами якого проводиться індексація.

Якщо значення K не перевищує одиниці (тобто індекс інфляції не перевищує 110%), індексація не проводиться. Збільшення вартості об'єктів основних засобів, що амортизується, здійснюється станом на кінець року (дату балансу) за результатами якого проводиться переоцінка та використовується для розрахунку амортизації з першого дня наступного року.

Приклад 25.

Балансова вартість основних засобів підприємства станом на кінець року становить 1564 тис. грн. Індекс інфляції в минулому році - 130 %.

Коефіцієнт індексації:

$$K = [130 - 10] : 100 = 1,2.$$

Розрахунок вартості основних засобів після індексації:

$1564 \times 1,2 = 1876,8$ тис. грн.

Від цієї нової вартості підприємство буде нараховувати амортизацію, починаючи з наступного податкового року.

Проведення індексації балансової вартості основних фондів за наведеними правилами передбачається тільки податковим законодавством. Тому індексація основних фондів не відображається в бухгалтерському обліку.

2.5. Проблемні питання у сучасному обліку основних засобів

До безпосереднього розгляду проблемних питань з обліку основних засобів слід нагадати, що у сучасних умовах господарювання з метою здійснення виробничо-господарської діяльності підприємствами всіх форм власності та галузей економіки використовуються основні засоби, які є найбільш важливою та значною частиною активів підприємств. Останнім часом облік основних засобів зазнав суттєвих змін, зокрема, введення в дію Податкового кодексу, має своєю метою наближення методики обліку основних засобів для цілей складання фінансової та податкової звітності.

Одним із важливих завдань, які стоять перед бухгалтерським обліком є надання інформації про наявність основних засобів та контроль за їх використанням з метою ефективного управління виробничо-фінансовою діяльністю кожного підприємства. Якість такої інформації та об'єктивність її відображення у звітності залежать від методичного забезпечення бухгалтерського обліку, узгодженості законодавчих і нормативних актів, належної підготовки бухгалтерських кадрів.

Серед основних законодавчих, нормативних і регулюючих документів, що їх слід використовувати при розгляді проблемних питань та підходів щодо їх вирішення в обліку основних засобів, слід відзначити: Закон України від 16.07.1999 р. № 996 – XIX «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (зі змінами та доповненнями); Податковий кодекс України: Закон від 01.01.2011р.; Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р.

№ 561 (зі змінами та доповненнями); Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. (зі змінами та доповненнями); Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби»; План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затверджений Міністерством фінансів України від 30.11.99 № 291 (зі змінами та доповненнями); Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291 (зі змінами та доповненнями); Наказ Міністерства статистики України № 352 від 29.12.95 «Про затвердження типових форм первинного обліку».

Для забезпечення якісної інформації щодо основних засобів, можна виділити проблеми, вирішення яких сьогодні є актуальним:

- реальність показників фінансової звітності;
- практичне застосування положень Податкового кодексу і наближення даних бухгалтерського обліку та обліку з метою оподаткування;
- адаптація національних положень обліку і звітності до відповідних міжнародних стандартів.

У кожному з наведених пунктів виникають проблеми, котрі впливають з певних питань теоретичного та практичного характеру, які потребують економічно обґрунтованого вирішення. Так, проблема реальності показників фінансової звітності полягає, зокрема, в недосконалості системи вартісної оцінки об'єктів, непослідовності облікової політики підприємств, яка часто є формальним актом і не має на меті досягнення достовірних зіставних даних. Так, згідно з П(С)БО 7 основні засоби, які відображаються у фінансовій звітності, повинні відповідати критеріям визнання активу. Для контролю цього питання підприємство має проводити обстеження основних засобів на предмет відповідності критеріям активу, на виявлення об'єктів, призначених для продажу і на наявність ознак зменшення (відновлення) корисності. Своєчасне

відображення збитків від зменшення корисності об'єктів забезпечує правильне визначення вартості, що амортизується і, як слідство – правильне нарахування амортизації, яка відповідатиме доходам від використання основних засобів.

Доцільним підходом в обліку основних засобів є оцінка об'єктів за переоціненою вартістю, яка відповідає справедливій на дату складання фінансової звітності. Організація роботи по систематичній переоцінці основних засобів потребує участі технічних служб підприємства, які мають надавати технічну характеристику об'єктів та оцінювати їх стан, перспективи подальшого використання. Відповідальність персоналу за цю роботу повинна бути чітко визначена у відповідних наказах керівника підприємства. Результати такої оцінки безпосередньо впливають на визначення балансової вартості основних засобів.

Однією з проблем обліку основних засобів є недосконалість типових форм документації, які були впроваджені ще до введення в дію П(С)БО 7. На сьогодні реквізити первинних документів не відповідають тим показникам, які відображають інформацію, передбачену стандартом. Так, акт приймання-передачі та інвентарна картка не містять даних про ліквідаційну вартість об'єкту, передбачений термін його корисної експлуатації та метод амортизації. З метою удосконалення форм вважається необхідною заміна реквізитів, які втратили своє значення на такі, що відповідають стандартним вимогам до оцінки, амортизації, розкриття інформації у фінансовій звітності.

Проблема застосування положень Податкового кодексу полягає в наявності розбіжностей у підході до визнання доходів та витрат, що виникають в операціях з основними засобами. Внаслідок обмежень, які притаманні системі оподаткування, виникають постійні та тимчасові різниці між показниками прибутку в бухгалтерському обліку та податковій декларації з податку на прибуток. Аналіз таких різниць є складним але обов'язковим завданням бухгалтерського обліку. Слід мати на увазі, що саме з основними засоби пов'язана найбільша кількість податкових різниць. Так, наприклад, принципово відрізняються підходи до відображення витрат на ремонти і

поліпшення стану основних засобів у бухгалтерському обліку та обліку з метою оподаткування, що також викликає розбіжності при формуванні балансової вартості. Порядок переоцінки основних засобів в бухгалтерському обліку також відрізняється від індексації згідно з податковим законодавством.

Адаптація національних П(С)БО до Міжнародних стандартів фінансової звітності є важливим кроком на шляху євроінтеграції України. Не зважаючи на те, що національні облікові стандарти складені відповідно до МСФЗ, на практиці українські підприємства не застосовують деякі положення, що в першу чергу стосуються облікових оцінок. Так, не враховуються збитки від зменшення корисності активів, хоча в кризовій економіці фактори зменшення корисності обов'язково мають місце. Не завжди є обґрунтованими методи амортизації, при виборі яких треба враховувати спосіб використання об'єктів і відповідне надходження економічних вигід. Часто, обираючи метод амортизації, підприємства керуються необхідністю спрощення та прискорення підрахунку.

Проблема адаптації до МСФЗ також пов'язана з деякими відмінностями в обліку основних засобів, а саме, нарахування амортизації згідно з П(С)БО 7 починається з місяця, наступного за місяцем введення в експлуатацію. Відповідно до МСБО 16 «Основні засоби» об'єкти починають амортизувати з періоду настання придатності до експлуатації.

Відмінність також є в питанні класифікації основних засобів. На відміну від П(С)БО 7, який чітко регламентує класифікацію за ознакою функціонального призначення, міжнародні стандарти не передбачають будь-яких облікових груп. При цьому, за міжнародними стандартами не існує поняття «малоцінні необоротні матеріальні активи», такі об'єкти мають обліковуватися у складі основних засобів, якщо їх вартість є суттєвою згідно з встановленим вартісним критерієм. Також згідно з МСФЗ не виділяються в окрему статтю залишки незавершених капітальних інвестицій, які відносяться до основних засобів або до запасів, залежно від стадії будівництва.

Треба сказати, що вітчизняний облік ускладнюється неточністю

термінології по окремим ключовим поняттям. Наприклад, поняття «поліпшення основних засобів» потребує уточнення, тому що витрати на поліпшення можуть бути капіталізовані у вартості об'єкту, а можуть бути віднесені до витрат в періоді їх здійснення залежно від можливості надходження економічних вигод у майбутньому. Витрати на поліпшення також окремо обліковуються за правилами оподаткування. Якщо цей термін не буде чітко визначений, то виникає ризик викривлення вартості основних засобів.

Таким чином, можна зробити висновок, що подальше удосконалення методики бухгалтерського обліку основних засобів повинно відбуватися у напрямку додержання принципів обачності та відповідності доходів та витрат, що забезпечить достовірність показників фінансової звітності. Для втілення цих принципів необхідною умовою є усвідомлення управлінським персоналом підприємств і бухгалтерських служб своєї суспільної відповідальності за складання звітності на підставі принципів, передбачених національними та міжнародними стандартами обліку. У цьому контексті є актуальною розробка економічно обґрунтованої облікової політики на підприємствах.

Контрольні запитання, тести, завдання для самостійної роботи до розділу 2 «Облік основних засобів»

Контрольні запитання та завдання до розділу 2

1. У чому полягає сутність процесу забезпечення підприємства основними засобами?
2. За якими ознаками класифікують основні засоби?
3. Які показники вимірювання об'єктів основних засобів використовують у фінансовому обліку?
4. Як здійснюється формування первісної вартості основних засобів при їх надходженні на підприємство?
5. Які рахунки призначені для обліку надходження основних засобів?

6. Яке Міністерство України затвердило типові форми первинного обліку?
7. Які документи оформлюють при здачі основних засобів у ремонт?
8. Хто затверджує склад комісії яка проводить інвентаризацію основних засобів?
9. Назвіть ознаку капітальних інвестицій, які характеризують витрати на поліпшення стану об'єктів.
10. З якою метою ведуться інвентарні картки?
11. Які є відмінності в обліку операцій з капітального будівництва господарським та підрядним способами?
12. Чи збільшується первісна вартість обладнання підприємства-одержувача основних засобів як внеску до статутного капіталу на витрати пов'язані з вантажно - розвантажувальними операціями, виконаними сторонньою організацією?
13. Якими записами в системі рахунків відображаються нарахування амортизації та зносу основних засобів, зарахованих як безкоштовно отримані?
14. Назвіть основні вимоги, які притаманні тільки активу «основні засоби» за Податковим кодексом України.
15. Чому дорівнює первісна вартість об'єкту основних засобів, отриманого в обмін на неподібний об'єкт?
16. Обґрунтуйте за якими важелями треба вибирати той чи інший метод нарахування амортизації основних засобів.
17. У чому, на Ваш погляд, полягає необхідність відображення в фінансовому обліку тимчасових податкових різниць, що виникають у господарських операціях, пов'язаних з основними засобами, наприклад з їх переоцінкою?
18. Позитивна різниця між звичайною ціною та балансовою (залишковою) вартістю безоплатно переданого об'єкту за Податковим кодексом України включається в доходи чи витрати?

19. З якою метою при списанні вартості вкраденого об'єкту слід відобразити його вартість на за балансовому рахунку 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей»?
20. У чому полягає необхідність відокремлення витрат та доходів майбутніх від поточних періодів при розрахунках з орендодавцями?
21. Навіщо проводити переоцінку основних засобів?
22. Які види переоцінок Ви знаєте?
23. Які необхідно вирішити організаційні питання з проведення переоцінки?
24. Яким П(С)БО регламентовано порядок визначення і облік зменшення корисності основних засобів?
25. З якою метою індексуються основні засоби?
26. Чому дорівнює сума очікуваного відшкодування?
27. Які показники використовують для коригування чистих грошових надходжень?
28. Яким чином розраховують прогнозований обсяг реалізації продукції?
29. Назвіть показники які обов'язково мають бути враховані в разі розрахунку очікуваних чистих грошових надходжень.
30. Як розраховується теперішня вартість очікуваних грошових потоків від використання устаткування?

Теми для написання рефератів, підготовки наукових статей

1. Забезпечення підприємства основними засобами: можливості та джерела.
2. Основні принципи та ознаки класифікації основних засобів.
3. Вимірювання об'єктів основних засобів у бухгалтерському обліку.
4. Систематизований перелік рахунків у Планах рахунків та їх призначення.
5. Загальна облікова політика підприємства: облікові принципи ведення бухгалтерського обліку основних засобів.

6. Типові форми первинного обліку надходження та руху основних засобів.
7. Регістри бухгалтерського обліку (аналітичного) основних засобів.
8. Комп'ютерні технології в обліку господарських операцій з основними засобами.
9. Капітальні інвестиції як витрати на придбання основних засобів.
10. Інвентаризація основних засобів – документувальне супроводження.
11. Дослідження проблем з організації обліку основних засобів на Україні.
12. Світовий досвід організації обліку основних засобів.
13. Система первинних документів з обліку основних засобів.
14. Методи нарахування амортизації: теорія та практика.
15. Різновиди поліпшення об'єктів основних засобів.
16. Особливості оподаткування операцій, пов'язаних з орендою та лізингом основних засобів.
17. Розрахунки між суб'єктами оперативної та фінансової оренди.
18. Сучасний погляд на проблему інтеграції фінансового та податкового обліку щодо операцій з основними засобами підприємства.
19. Напрями та особливості формування інформації в автоматизованій системі обліку основних засобів.
20. Шляхи вдосконалення фінансового обліку основних засобів.
21. Дослідження життєвого циклу об'єкту основних засобів.
22. Порядок визначення і облік зменшення корисності основних засобів.
23. Особливості обліку переоцінки основних засобів за Податковим кодексом України.
24. Призначення обліково-економічної інформації про втрати від зменшення корисності основних засобів.
25. Порівняльна характеристика операцій з переоцінок за національними та міжнародними стандартами обліку.
26. Проблеми обліку основних засобів з метою оподаткування.

27. Проблеми бухгалтерської оцінки основних засобів згідно з національними стандартами бухгалтерського обліку.

28. Альтернативні підходи до оцінки основних засобів в бухгалтерському обліку за МСБО.

29. Напрямки удосконалення первинного обліку операцій зх. основними засобами.

30. Проблеми формування облікової політики підприємств щодо основних засобів.

31. Визнання та класифікація основних засобів у бухгалтерському обліку за міжнародними та національними стандартами.

Тестові завдання до розділу 2 «Облік основних засобів»

Тести до питання 2.1

1. Амортизаційна вартість основних засобів – це:

1. Первинна вартість мінус ліквідаційна вартість
2. Первинна вартість
3. Первинна вартість плюс ліквідаційна вартість
4. Первинна вартість мінус знос

2. Облік витрат на виготовлення, спорудження, придбання інвентарних об'єктів основних засобів ведеться:

1. На рахунку 10 «Основні засоби»
2. На рахунку 15 «Капітальні інвестиції»
3. На рахунку 23 «Виробництво»
4. На рахунку 40 «Статутний капітал»

3. Визначте бухгалтерську проводку, якою оформляється така бухгалтерська операція: «Відпущені запасні частини на установку основних засобів»:

1. Д – 10 «Основні засоби» К – 207 «Запасні частини»
2. Д – 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» К – 207 «Запасні частини»
3. Д – 972 «Втрати від зменшення корисності активів» К – 207 «Запасні частини»
4. Д – 91 «Загальновиробничі витрати» К - 207 «Запасні частини»

4. Визначте зміст такої бухгалтерської проводки: Д-т 10 “Основні засоби” К-т 15 “Капітальні інвестиції”:

1. Відображено нарахування зносу основних засобів.
2. Зараховано об’єкт до складу основних засобів.
3. Списані основні засоби
4. Списано знос ліквідованих основних засобів.

5. Вкажіть бухгалтерську проводку, якою оформлюється бухгалтерська операція: «Надійшов на підприємство комп’ютер. Вартість за документами постачальника – 4800 грн., у тому числі ПДВ-800 грн.»:

1. Д 92 “Адміністративні витрати”
К 63 “Розрахунки з постачальниками” – 4800
2. Д 15 “Капітальні інвестиції”
К 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” – 4000
3. Д 15 “Капітальні інвестиції”
К 63 “Розрахунки з постачальниками” – 4800
4. Д 15 “Капітальні інвестиції” – 4000
Д 64 «Розрахунки за податками й платежами» - 800
К 63 “Розрахунки з постачальниками” - 4800

6. Визначте зміни, які відбуваються в балансі під впливом операції з надходження об’єкта основних засобів від постачальника:

1. Рівновеликі протилежні зміни двох статей в активі балансу.
2. Рівновеликі протилежні зміни двох статей в пасиві балансу.
3. Рівновелике збільшення однієї статті активу та однієї статті пасиву балансу.
4. Рівновелике зменшення однієї статті активу та однієї статті пасиву балансу.

7. Визначте, як відобразити на рахунках обліку господарську операцію «Введення в експлуатацію основних засобів»:

1. Дт – 15 «Капітальні інвестиції» Кт – 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»
2. Дт - 15 «Капітальні інвестиції» Кт – 68 «Розрахунки за іншими операціями»
3. Дт – 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» Кт - 31 «Поточний рахунок»
4. Дт – 10 «Основні засоби» Кт – 15 «Капітальні інвестиції»

8. Заборгованість транспортній конторі за транспортування обладнання для виробництва буде відображена проводкою:

1. Дт – 68 «Розрахунки за іншими операціями» Кт – 31 «Поточний рахунок»
2. Дт – 31 «Поточний рахунок» Кт – 68 «Розрахунки за іншими операціями»

3. Дт - 15 «Капітальні інвестиції» Кт – 68 «Розрахунки за іншими операціями»

4. Дт – 15 «Капітальні інвестиції» Кт – 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»

9. Активний рахунок призначається для такого об'єкту як:

1. Заборгованість до бюджету.
2. Основні засоби.
3. Заборгованість з оплати праці.
4. Резервний капітал.

10. Підрахуйте залишок на рахунок “Основні засоби”, якщо їх первинна вартість на початок місяця - 215000 грн. Введені у експлуатацію – 15000 грн., списані – 10500 грн.:

1. 230000 (дебетове).
2. 210500 (кредитове).
3. 225500 (дебетове).
4. 219500 (дебетове).

11. Вкажіть, яку проводку слід скласти на суму митного збору нарахованого при надходженні виробничого обладнання:

1. Д 10 “Основні засоби”
К 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
2. Д 23 “Виробництво”
К 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
3. Д 10 “Основні засоби”
К 23 “Виробництво”
4. Д 15 “ Капітальні інвестиції ”
К 68 “Розрахунки за іншими операціями ”

12. Вкажіть, яку проводку необхідно скласти під час списання основних засобів:

1. Д 46 “Несплачений капітал” К 40 “Статутний капітал”
2. Д 10 “Основні засоби” К 23 “Виробництво”
3. Д 10 “Основні засоби” К 46 “Несплачений капітал”
4. Д 13 “Знос необоротних активів” К 10 “Основні засоби”

13. Вкажіть, яку проводку слід скласти на основні засоби передані в оренду:

1. Д 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
К 10 «Основні засоби»
2. Д - 10 «Основні засоби»
К – 01 « Орендовані необоротні активи»
3. Д - 01 « Орендовані необоротні активи»

- К 10 «Основні засоби»
- 4. Д 10 «Основні засоби»
- К 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

14. Облік придбаних основних засобів ведеться на рахунку:

- 1. 10 «Основні засоби».
- 2. 14 «Довгострокові фінансові інвестиції».
- 3. 15 «Капітальні інвестиції».
- 4. 40 «Статутний капітал».

15. Визначте, яку проводку необхідно скласти під час отримання автомобілю від засновника як частину внеску до статутного капіталу:

- 1. Д 46 «Несплачений капітал»
К 40 «Статутний капітал»
- 2. Д 12 «Нематеріальні активи»
К 23 «Виробництво»
- 3. Д 152 «Капітальні інвестиції»
К 46 «Несплачений капітал»
- 4. Д 13 «Знос необоротних активів»
К 12 «Нематеріальні активи»

16. Оприбуткування обладнання на рахунках бухгалтерського обліку буде відображено, як:

- 1. Д 10 «Основні засоби»
К 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
- 2. Д 10 «Основні засоби»
К 15 «Капітальні інвестиції»
- 3. Д 15 «Капітальні інвестиції»
К 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
- 4. Д 10 «Основні засоби»
К 91 «Загальновиробничі витрати»

17. Визначте зміни у первісній вартості автомобілю, якщо вартість його транспортування – 800 грн.:

- 1. Збільшиться на 800;
- 2. Зменшиться на 800;
- 3. Залишиться без зміни;
- 4. Немає правильної відповіді

18. Бухгалтерська проводка Д-т 13 «Знос необоротних активів» К-т 10 «Основні засоби» означає:

- 1. Передано основні засоби як внесок до статутного капіталу
- 2. Списано знос основних засобів
- 3. Нараховано знос основних засобів
- 4. Передані основні засоби в оренду

19. Бухгалтерська проводка Д-т 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»К-т 10 «Основні засоби» означає:

1. Передано основні засоби як внесок до статутного капіталу.
2. Списано залишкову вартість основних засобів, переданих до статуту іншого підприємства.
3. Відображена заборгованість до статутного капіталу.
4. Безоплатно передані основні засоби.

20. Придбання устаткування, що потребує монтажу на рахунках відображається як:

1. Д 152 "Капітальні інвестиції" К 46 «Несплачений капітал»
2. Д 13 «Знос необоротних активів» 10 «Основні засоби»
3. Д 15 "Капітальні інвестиції" К 63 "Розрахунки з постачальниками й підрядниками"
4. Д 46 "Несплачений капітал" К 40 "Статутний капітал"

Матриця відповідей на тести до питання 2.1

Запитання	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Відповідь	1	2	2	2	4	3	4	3	2	4
Запитання	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
Відповідь	4	4	2	3	3	3	1	2	2	3

Тести до питання 2.2

1. Для аналітичного обліку основних засобів застосовується такий первинний документ як:

1. Картки складського обліку
2. Інвентарні картки
3. Лімітно-забірні картки
4. Акт приймання-передачі основних засобів

2. Облік витрат на виготовлення, спорудження, придбання інвентарних об'єктів основних засобів ведеться на рахунку:

1. На рахунку 10 "Основні засоби"
2. На рахунку 15 "Капітальні інвестиції"
3. На рахунку 23 "Виробництво"
4. На рахунку 40 "Статутний капітал"

3. Підставою для запису в акт приймання основних засобів є:

1. Інвентарний список основних засобів
2. Інвентарна книга
3. Акт прийомки-передачі основних засобів
4. Технічний паспорт.

4. Придбання основних засобів оформляється таким документом як:

1. Актом реалізації
2. Актом прийомки-передачі основних засобів
3. Накладною
4. Прибутковим ордером

5. Підставою для відкриття інвентарної книги є:

1. Інвентарний список основних засобів
2. Інвентарна книга
3. Акт прийомки-передачі основних засобів
4. Технічний паспорт

6. Бухгалтерська проводка: Д-т 10 “Основні засоби”

К-т 15 “Капітальні інвестиції” означає:

1. Відображено нарахування зносу основних засобів
2. Зараховано об’єкт до складу основних засобів
3. Списано основні засоби
4. Списано знос ліквідованих основних засобів

7. Визначити бухгалтерське проведення з такої господарської операції, якщо надійшла на підприємство комп’ютерна техніка. Вартість за документами постачальника – 14880 грн., у т.ч. ПДВ – 2480. Підприємство платник ПДВ.

1. Д 92 “Адміністративні витрати”
К 63 “Розрахунки з постачальниками” – 12400
2. Д 15 “Капітальні інвестиції”
К 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” – 12400
3. Д 15 “Капітальні інвестиції”
К 63 “Розрахунки з постачальниками” – 12400.
4. Д 15 “Капітальні інвестиції”
К 63 “Розрахунки з постачальниками” – 14880.

8. З перерахованих документів для аналітичного обліку основних засобів не застосовуються:

1. Картки складського обліку
2. Інвентарні картки
3. Лімітно-заборні картки
4. Акт прийняття – здачі основних засобів.

9. Реалізацію основних засобів оформляють документом:

1. Актом реалізації
2. Актом прийомки-здачі основних засобів
3. Накладною
4. Прибутковим ордером.

10. Витрати по капітальних інвестиціях відображають в журналі:

1. У журналі 4.
2. В журналі 2.
3. В журналі 3.
4. В журналі 5.

Матриця відповідей на тести до питання 2.2

Запитання	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Відповідь	4	2	4	2	3	2	3	3	1	4

Тести до питання 2.3

1. Визначити річну суму амортизації будівлі при рівномірному способі списання вартості, якщо первісна вартість – 540000 грн., ліквідаційна вартість – 15000 грн., термін корисної експлуатації – 20 років

1. 27000.
2. 26250.
3. 27750.
4. 30000.

2. Визначити, яку проводку слід скласти на суму поточного ремонту виробничого обладнання підрядним способом:

1. Д 91 “Загальновиробничі витрати”
К 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”.
2. Д 23 “Виробництво”
К 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”.
3. Д 10 “Основні засоби”
К 23 “Виробництво”.
4. Д 91 “Загальновиробничі витрати”
К 20 “Виробничі запаси”.

3. Визначити річну суму амортизації споруди при рівномірному способі списання вартості. Вихідні дані: первісна вартість – 500000 грн. ліквідаційна вартість – 5000 грн.; термін корисної експлуатації – 15 років

1. 33333.
2. 24750.
3. 33000.
4. 49500.

4. Визначити, яку проводку слід скласти на суму капітального ремонту комп’ютерного обладнання бухгалтерії господарським способом:

1. Д 91 “Загальновиробничі витрати”
К 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”.

2. Д 92 “Адміністративні витрати”
К 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”.
3. Д 10 “Основні засоби”
К 23 «Виробництво»
4. Д 10 “Основні засоби”
К 15 «Капітальні інвестиції»

5. Визначіть річну суму амортизації автомобіля при рівномірному засобі списання вартості. Вихідні дані: первісна вартість – 540000 грн., ліквідаційна вартість – 1000 грн. термін корисної експлуатації – 5 років

1. 53900.
2. 54000.
3. 108000.
4. 107800.

6. Бухгалтерська проводка: Д-т 10 “Основні засоби”, К-т 15 “Капітальні інвестиції” означає:

1. Відображено нарахування зносу основних засобів.
1. Зараховано об’єкт до складу основних засобів.
2. Списано основні засоби.
3. Списано знос ліквідованих основних засобів.

7. Визначте місячну суму амортизації інвентарної тари при рівномірному способі списання вартості. Вихідні дані: первісна вартість – 540000 грн.; ліквідаційна вартість – 15000 грн.; термін корисної експлуатації – 6 років

1. 7500.
2. 7292.
3. 87500.
4. 7708.

8. Визначте зміст такої бухгалтерської проводки: Д-т 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», К-т 10 «Основні засоби» означає:

1. Передано основні засоби як внесок до статутного капіталу.
2. Списано залишкову вартість основних засобів, переданих до статуту іншого підприємства.
3. Відображена заборгованість до статутного капіталу.
4. Безоплатно передані основні засоби.

9. Визначте місячну суму амортизації будівлі при рівномірному способі списання вартості. Вихідні дані: первісна вартість – 540000 грн.; ліквідаційна вартість – 2000 грн. ;термін корисної експлуатації – 20 років

1. 2250.
2. 44833.
3. 2242.
4. 26900.

10. Вкажіть зміни у первісній вартості автомобіля, якщо в результаті капітального ремонту було замінено коробку передач на нову відповідної марки, при цьому термін корисної експлуатації не змінився. Вартість ремонту – 1800 грн., в т.ч. ПДВ – 300 грн.

1. Збільшиться на 1800.
2. Зменшиться на 1800.
3. Збільшиться на 1500.
4. Залишиться без зміни.

11. На обладнання, виявлене під час інвентаризації як не оприбутковане, необхідно скласти проводку:

1. Д 46 «Несплачений капітал»
К 40 «Статутний капітал».
2. Д 10 «Основні засоби»
К 23 «Виробництво».
3. Д-т 10 «Основні засоби»
К 46 «Несплачений капітал».
4. Д 10 «Основні засоби»
К 746 «Інші доходи від звичайної діяльності».

12. Витрати з поліпшення основних засобів у бухгалтерського обліку це:

1. Реконструкція, добудова.
2. Модифікація, поточний ремонт.
3. Немає правильної відповіді.
4. п.1- п.2.

13. Прийняті роботи капітального характеру, виконані підрядною організацією відображують проводкою:

1. Д 10 «Основні засоби»
К 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».
2. Д 10 «Основні засоби»
К 23 «Виробництво».
3. Д 152 «Придбання (виготовлення основних засобів»
К 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».
4. Д 10 «Основні засоби»
К 746 «Інші доходи від звичайної діяльності».

14. Виведення з експлуатації об'єкту основних засобів внаслідок ліквідації здійснюється за наказом:

1. Наказом податкової інспекції
2. Наказом керівника підприємства.
3. Наказом Міністерства фінансів.
4. Немає правильної відповіді.

15. Визначте, чи є операції з безоплатної передачі основних засобів є об'єктом оподаткування ПДВ:

1. Ні, тому що основні засоби передані безоплатно.
2. Да, тому що відповідають визначенню поняття «поставка товарів».
3. Будь-яка відповідь вірна.
4. Правильної відповіді немає.

16. Фінансову оренду характеризують такі ознаки:

1. Термін оренди складає більшу частину терміну корисної експлуатації об'єкту оренди.
2. Орендар має можливість і намір придбати об'єкт оренди за ціною нижчою його справедливої вартості на дату придбання.
3. п.1+ п.2.
4. Об'єкт оренди відображається у складі орендодавця.

17. Вкажіть, на який рахунок треба віднести витрати, понесені орендодавцем основних засобів при здійсненні орендних операцій, пов'язаних з отриманням юридичних послуг, оплати комісійної винагороди:

1. 23 «Виробництво».
2. 91 «Загальновиробничі витрати».
3. 93 «Витрати на збут».
4. 94 «Інші витрати операційної діяльності».

18. Бухгалтерська проводка: Д 31 К 69 означає:

1. Зарахована виручка від покупця.
2. Зараховано авансом орендний платіж від орендаря.
3. Зараховано авансом орендний платіж від орендодавця.
4. Надійшов платіж від засновника.

19. Методом нараховання амортизації при умові, якщо річна норма амортизації (у процентах) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореню ступеня кількості років корисної експлуатації об'єкту із результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкту на його первісну вартість, є:

1. Прямолінійним.
2. Кумулятивним.
3. Зменшення залишкової вартості.
4. Виробничим.

20. Методом нараховання амортизації при умові, якщо річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкту на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нараховання амортизації та річної норми амортизації, виходячи з терміну корисної експлуатації об'єкту та подвоюється, є:

1. Прямолінійним.

2. Кумулятивним.
3. Прискороного зменшення залишкової вартості.
4. Виробничим.

Матриця відповідей на тести до питання 2.3

Запитання	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Відповідь	2	1	3	4	4	2	2	1	3	4
Запитання	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
Відповідь	4	4	3	2	2	3	4	2	3	3

Тести до питання 2.4

1. Підприємство може здійснювати переоцінку об'єктів основних засобів у випадках:

1. Якщо залишкова вартість об'єктів більше ніж на 10% відрізняється від справедливої вартості на дату балансу.
2. Якщо залишкова вартість на дату балансу відрізняється від справедливої вартості на величину, більшу ніж 1% чистого прибутку.
3. Якщо залишкова вартість об'єктів більше ніж на 5% відрізняється від справедливої вартості на дату балансу.
4. п.1+п.2.

2. До терміну «чиста вартість реалізації об'єкта» справедливо висловлення:

1. Це справедлива вартість активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію.
2. Це теперішня (дисконтована) вартість майбутніх грошових потоків, очікуваних від безперервного використання активу та його реалізації наприкінці терміну корисного використання.
3. Це історична (фактична) собівартість об'єкту у сумі грошових коштів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) основних засобів.
4. Це сума витрат, пов'язаних із створенням (придбанням) об'єкту та доведенням його до робочого стану.

3. Така бухгалтерська проводка: Дебет 131 «Знос основних засобів» Кредит 742 «Дохід від відновлення корисності активів» означає:

1. Списання зносу основних засобів.
2. Відображення доходу від дооцінки об'єкту основних засобів.
3. Вигоди від відновлення корисності об'єкту основних засобів.
4. Відображення зменшення зносу від уцінки об'єкту основних засобів.

4. Втрати від зменшення корисності основних засобів відображує проводка:

1. Дебет 131 «Знос основних засобів»
Кредит 105 «Транспортні засоби».
2. Дебет 972 «Втрати від зменшення корисності активів»
Кредит 131 «Знос основних засобів».
3. Дебет 105 «Транспортні засоби»
Кредит 131 «Знос основних засобів».
4. Дебет 131 «Знос основних засобів»
Кредит 742 «Дохід від відновлення корисності активів».

5. Результати переоцінки відображують записом: Дебет 423 «Дооцінка активів» Кредит 441 «Нерозподілений прибуток» **у випадку:**

1. Якщо за результатами переоцінки сума попередніх дооцінок перевищує суму зменшення корисності та попередніх уцінок залишкової вартості раніше переоцінених об'єктів.

2. Якщо за результатами переоцінки сума попередніх уцінок перевищує суму зменшення корисності та попередніх дооцінок залишкової вартості раніше переоцінених об'єктів.

3. Якщо за результатами переоцінки сума усіх попередніх дооцінок та уцінок перевищує суму зменшення корисності та попередніх уцінок залишкової вартості раніше переоцінених об'єктів.

4. Якщо за результатами переоцінки сума попередніх уцінок перевищує суму зменшення корисності та попередніх дооцінок та уцінок залишкової вартості раніше переоцінених об'єктів.

Матриця відповідей на тести до питання 2.4

Запитання	1	2	3	4	5
Відповідь	4	1	3	2	1

Завдання для самостійної роботи до розділу 2 «Облік основних засобів»

Завдання для самостійної роботи до питання 2.1

Завдання 1.

Умова: Вивчення матеріалу питання 2.1 стосовно визначення загальної характеристики основних засобів як об'єкту бухгалтерського обліку дає змогу обліковому працівникові правильно обрати підхід до організації аналітичного та синтетичного обліку господарських операцій.

Необхідно:

1. Зробіть порівняльну характеристику між аналітичним обліком групи «Будівлі, споруди...» та групи «Транспортні засоби».
2. Поміркуйте, чи є підстави для ідентифікування поняття «поточний» ремонт, «капітальний» ремонт, «косметичний»?
3. В якому разі, на Ваш погляд, є необхідність використовувати рахунок «Капітальні інвестиції»?

Завдання для самостійної роботи до питання 2.2

Завдання 1.

Умова: Первісна вартість об'єкта основних засобів – 2000грн. Очікуваний строк служби 5 років. Ліквідаційна вартість – 200грн.

Необхідно:

1. Розрахувати суму накопиченого зносу об'єкта основних засобів за 4 роки експлуатації. Розрахунок амортизації провести за прямолінійним методом.
2. Порівняти розраховану суму амортизації з наданими варіантами відповідей: 1) 360 2) 1080 3) 1800 4) 1440

Завдання 2.

Умова: Первісна вартість об'єкта основних засобів – 12500 грн.; строк експлуатації 7 років. Ліквідаційна вартість – 1350 грн.

Необхідно:

1. Визначити залишкову вартість об'єкту основних засобів на 3 році його використання.
2. Розрахунок амортизації провести за методом зменшення залишкової вартості.
3. Порівняти розраховану суму амортизації з наданими варіантами відповідей: 1) 3400 2) 6625 3) 5875 4) 4823

Завдання 3.

Умова: За обліковою політикою підприємства використовується метод прискореного зменшення залишкової вартості. Вартість основних засобів 9000 грн. Ліквідаційна –500. Строк корисного використання –5 років.

Необхідно:

1. Зробити розрахунок амортизації та знайдіть суму накопиченого зносу за 4 роки.
2. Порівняти розраховану суму амортизації з наданими варіантами відповідей: 1) 3600 2) 5760 3) 7834 4) 7056.

Завдання 4.

Умова: На підприємстві використовується кумулятивний метод розрахунку амортизації. Первісна вартість 10000 грн. Строк корисного використання 5 років. Ліквідаційна вартість 500 грн.

Необхідно:

1. Розрахувати суму зносу за поточний місяць п'ятого року експлуатації об'єкта основного засобу.
2. Порівняти розраховану суму амортизації з наданими варіантами відповідей: 1) 261 2) 158 3) 55 4) 214.

Завдання 5.

Умова: Підприємство планує випуск продукції – 20000 одиниць, у тому числі: за перший рік – 4000, другий 6000, третій – 7000, четвертий – 3000. На баланс зараховано обладнання: первісна вартість об'єкта – 5200 грн. Ліквідаційна вартість – 200 грн.

Необхідно:

1. Провести розрахунок амортизації за виробничим методом.
2. Порівняти розраховану суму амортизації з наданими варіантами відповідей: 1) 1500 2) 750 3) 1750 4) 1000
3. Розташувати відповіді у таблиці у правильному порядку.
- 4.

Розрахунок амортизації за виробничим методом

Роки	Первісна вартість	Випуск продукції	Річна сума амортизації	Накопичений знос	Залишкова вартість

Матриця відповідей на завдання для самостійної роботи до питання 2.2

Завдання	1	2	3	4	5
Відповідь	4	4	3	3	4, 1, 3, 2

Завдання для самостійної роботи до питання 2.3

Завдання 1.

Умова: Підприємством придбані основні засоби за договірними цінами – 53000 грн. До суми рахунку включено транспортно-заготівельні витрати - 10%.

Необхідно:

1. Визначити первинну вартість об'єкту.
2. Порівняти отриману у результаті розрахунку величину з наданими варіантами відповідей:

1) 5300.0 2) 53000.0 3) 47700.0 4) 58300.0

Завдання 2.

Умова: На початок місяця на рахунку “Капітальні інвестиції” сальдо дорівнювало 60000 грн.; підряднику підписано акт на виконані роботи на 200000 грн.; введена в експлуатацію – комп'ютерна техніка на 15000 грн.

Необхідно:

1. Підрахувати залишок рахунку “Капітальні інвестиції”.

2. Порівняти отриману у результаті розрахунку величину з наданими варіантами відповідей:

- 1) 275000 (дебетове).
- 2) 155000 (кредитове).
- 3) 245000 (дебетове).
- 4) 125000 (кредитове).

Завдання 3.

Умова: Стосовно придбання основних засобів у бухгалтера підприємства наявна така інформація: договірна ціна об'єкта основних засобів – 19900 грн.; транспортування – 185 грн.; монтаж – 600 грн. Окрім того, відомо, що заробітна плата бухгалтера підприємства складає 1300 грн.

Необхідно:

1. Визначити первинну вартість основних засобів.
2. Порівняти отриману в результаті розрахунку величину з наданими варіантами відповідей:

- 1) 19900; 2) 20685; 3) 20085; 4) 21985.

Завдання 4.

Умова: На рахунку 46 «Неоплачений капітал» залишок на початок місяця – 10000; надійшло від засновників виробниче обладнання за справедливою вартістю у сумі 202000 грн.

Необхідно:

1. Визначити залишок на кінець місяця на рахунку 46 «Неоплачений капітал».
2. Порівняти отриману в результаті розрахунку величину з наданими варіантами відповідей:

- 1) 10000; 2) 192000; 3) 212000; 4) 0.

Завдання 5.

Умова: На початок місяця на рахунку 10 «Основні засоби» значилося 579320 грн., на рахунку 13 «Знос основних засобів» - 278000 грн. Введено в експлуатацію обладнання на 60000 грн.; амортизація за місяць нарахована у розмірі – 14000 грн.

Необхідно:

1. Визначити залишкову вартість основних засобів на кінець місяця.
2. Порівняти отриману в результаті розрахунку величину з наданими варіантами відповідей:

- 1) 639320. 2) 361320. 3) 347320. 4) 361320.

Матриця відповідей на завдання для самостійної роботи до питання 2.3

Запитання	1	2	3	4	5
Відповідь	4	3	2	0	3

Завдання для самостійної роботи до питання 2.4

Завдання 1.

Умова: Первісна вартість об'єкту основних засобів дорівнює 5000 грн., сума зносу – 400 грн. Справедлива вартість об'єкта на момент переоцінки складає 6000 грн.

Необхідно:

1. Визначити нову первісну вартість об'єкту після дооцінки.
2. Порівняти отриману в результаті розрахунку величину з наданими варіантами відповідей:

- 1) 4600. 2) 6500. 3) 520. 4) 5000.

Завдання 2.

Умова: Первісна вартість об'єкту основних засобів до переоцінки складала 5000 грн., сума зносу – 400 грн. Справедлива вартість об'єкту на момент переоцінки складає 6000 грн.

Необхідно:

1. Визначити суму дооцінки первісної вартості.
2. Порівняти отриману в результаті розрахунку величину з наданими варіантами відповідей:

1) 4600. 2) 6500. 3) 1500. 4) 5000.

Завдання 3.

Умова: Первісна вартість об'єкту основних засобів 5000 грн., сума зносу – 400 грн. Справедлива вартість об'єкта на момент переоцінки складає 6000 грн.

Необхідно:

1. Визначити нову суму зносу об'єкта основних засобів після його до оцінки.
2. Порівняти отриману в результаті розрахунку величину з наданими варіантами відповідей:

1) 4600. 2) 6500. 3) 520. 4) 5000.

Завдання 4.

Умова: Первісна вартість об'єкта основних засобів 6000 грн., сума зносу – 700 грн. Справедлива вартість об'єкту на момент переоцінки складає 5000 грн.

Необхідно:

1. Визначити нову первісну вартість об'єкту після уцінювання.
2. Порівняти отриману в результаті розрахунку величину з наданими варіантами відповідей:

1) 5300. 2) 5640. 3) 658. 4) 6000.

Завдання 5.

Умова: Первісна вартість 6000 грн., сума зносу – 700 грн. Справедлива вартість об'єкта на момент переоцінки складає 5000 грн.

Необхідно:

1. Розрахувати залишкову вартість об'єкту після уцінювання.
2. Порівняти отриману в результаті розрахунку величину з наданими варіантами відповідей:

1) 5300. 2) 6000. 3) 4982. 4) 5640.

**Матриця відповідей на завдання для самостійної роботи
до питання 2.4**

Завдання	1	2	3	4	5
Відповідь	2	3	3	2	3

РОЗДІЛ 3. ОБЛІК ІНШИХ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

3.1. Загальна характеристика інших необоротних матеріальних активів як об'єкту бухгалтерського обліку

3.2. Відображення операцій з іншими необоротними матеріальними активами на рахунках бухгалтерського обліку

3.3. Нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів

3.4. Особливості обліку ІНМА з метою оподаткування

Мета вивчення розділу: сформувати теоретичні знання та практичні навички щодо організації та ведення обліку інших необоротних матеріальних активів на вітчизняних підприємствах.

Вивчення розділу дає змогу знати:

- сутність поняття інших необоротних матеріальних активів та їх класифікацію;
- роль і значення обліку інших необоротних матеріальних активів в управлінні підприємством;
- законодавчо-нормативне регулювання обліку інших необоротних матеріальних активів в Україні;
- документування та облік господарських операцій з іншими необоротними матеріальними активами;
- визначення первинної вартості інших необоротних матеріальних активів;
- визначення методу амортизації інших необоротних матеріальних активів;
- основи обліку інших необоротних матеріальних активів для цілей оподаткування;
- проблемні питання обліку інших необоротних матеріальних активів на вітчизняних підприємствах і підходи до їх вирішення.

Виконання практичних завдань розділу дає змогу оволодіти навичками і вміннями:

- користуватись рахунками бухгалтерського обліку;
- вести записи на рахунках бухгалтерського обліку інших необоротних матеріальних активів;
- документувати господарські операції з надходження та руху інших необоротних матеріальних активів;
- визначати первинну вартість об'єктів інших необоротних матеріальних активів;
- визначати вартість придбання інших необоротних матеріальних активів, отриманих у результаті обміну;
- вміти обґрунтувати вибір методу нарахування, проведення розрахунку та відображення в обліку амортизації інших необоротних матеріальних активів для кожного окремого підприємства;
- виокремлювати інші необоротні матеріальні активи підприємства і відзначити, до яких видів вони відносяться;
- вільно визначати залишки інших необоротних матеріальних активів на рахунках бухгалтерського обліку підприємства;
- розрізняти ремонти інших необоротних матеріальних активів та вміти застосовувати методики їх обліку;
- визначити облікові підсистеми, що продукують відповідну інформацію для управління використанням інших необоротних матеріальних активів;
- знати користувачів відповідної інформації;
- давати роз'яснення стосовно сутності та можливостей використання облікової інформації з наявності та руху інших необоротних матеріальних активів.

ГЛОСАРІЙ

Аналітичний облік зносу необоротних активів – облік зносу, що ведеться за видами необоротних активів, відповідно до обраного

підприємством методу нарахування амортизації і встановленого терміну корисного використання об'єкта.

Аналітичний облік інших необоротних матеріальних активів – облік, що здійснюється в пооб'єктних картках чи інвентарних книгах.

Вартісний критерій – застосовується з метою розмежування об'єктів основних засобів та ІНМА і зазначається в наказі про облікову політику підприємства. Частіше за все в діючій практиці підприємств з метою зближення податкового та бухгалтерського обліку установлюють вартість, яка відповідає вимогами податкового законодавства.

Інші необоротні матеріальні активи – це предмети, строк експлуатації яких більш ніж 12 місяців, але які при цьому не враховані у складі основних засобів.

Первісна вартість – це вартість, за якою інші необоротні матеріальні активи зараховуються на баланс підприємства.

Процедура вибору методу амортизації – є складовою облікової політики підприємства. Метод обирається виходячи з очікуваного терміну використання активу з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від використання об'єкта інших необоротних матеріальних активів та переглядається при зміні очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання.

Тимчасові (нетитульні) споруди – це допоміжні споруди, головною особливістю яких є придатність до багаторазового використання на різних будівельних майданчиках.

Процес забезпечення підприємства іншими необоротними матеріальними активами – сукупність однорідних господарських операцій, що пов'язані із надходженням на підприємство інших необоротних матеріальних активів.

Ключові слова: амортизація; бібліотечні фонди; вартість, що амортизується; інші необоротні матеріальні активи; інвентарна тара; малоцінні необоротні матеріальні активи; первісна вартість; природні ресурси; предмети

прокату; процес забезпечення підприємства іншими необоротними матеріальними активами; тимчасові (нетитульні) споруди; строк корисного використання (експлуатації).

3.1. Загальна характеристика інших необоротних матеріальних активів як об'єкта бухгалтерського обліку

Вивчення загальної характеристики ІНМА та основ обліку даного виду активів забезпечує оволодіння знаннями, вміннями і навичками стосовно:

- розуміння понять: «інші необоротні матеріальні активи», «методи амортизації ІНМА», «строк корисного використання (експлуатації)», «вартісна оцінка ІНМА» тощо;

- вміння визначати об'єкти, які повинні бути віднесено до складу ІНМА;

- знання критеріїв віднесення об'єктів обліку до складу ІНМА відповідно до вимог П(С)БО та податкового законодавства;

- знання складу та структури рахунків бухгалтерського обліку, які призначено для обліку ІНМА;

- оволодіння технікою облікової реєстрації операцій руху ІНМА на рахунках бухгалтерського обліку;

- знання методів нарахування зносу даного виду активів;

- оволодіння технікою нарахування зносу за відповідними методами;

- розуміння особливостей обліку операцій з ІНМА відповідно до вимог податкового законодавства;

- правильного застосування нормативних та законодавчих вимог під час організації та здійснення обліку даного виду активів.

Визначення інших необоротних матеріальних активів

У бухгалтерському балансі відповідно до вимог п. 16 П(С)БО №2 «Баланс» у статті «Основні засоби» разом однією сумою наводиться вартість, як основних засобів, так і інших необоротних матеріальних активів.

До інших необоротних матеріальних активів (далі - ІНМА) відносять предмети, строк експлуатації яких більш ніж 12 місяців, але які при цьому не враховані у складі основних засобів.

Методичні основи відображення в бухгалтерському обліку ІНМА, як і основних засобів, і незавершених капітальних інвестицій в необоротні матеріальні активи визначаються П(С)БО №7 «Основні засоби».

Зокрема, стандарт надає для цілей бухгалтерського обліку класифікацію основних засобів визначаючи окремо групу інших необоротних матеріальних активів. Основний перелік таких об'єктів відповідає назвам субрахунків 11 рахунка, які рекомендовані Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Підприємства, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності мають право самостійно визначати субрахунки.

До складу ІНМА відносяться: бібліотечні фонди, малоцінні необоротні матеріальні активи, природні ресурси, інвентарна тара; предмети прокату, інші необоротні матеріальні активи.

Критерії визнання інших необоротних матеріальних активів у цілому відповідають критеріям основних засобів, а саме 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 і соціально-культурних функцій;
- очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік);
- вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів підприємства можуть установлювати самостійно відповідно до норм п.п. 5.2 П(С)БО 7.

Однак, як правило такі об'єкти мають несуттєву вартість чи нетривалий термін експлуатації відносно основних засобів і можуть бути списані у більш короткий термін із застосуванням спрощених методів амортизації.

Вартісний критерій застосовується з метою розмежування об'єктів основних засобів та ІНМА і зазначається в наказі про облікову політику підприємства. Частіше за все в діючій практиці підприємств з метою зближення податкового та бухгалтерського обліку установлюють вартість, яка відповідає вимогами податкового законодавства.

При визначенні дотримання вартісного критерію необхідно враховувати те, що:

1. Такий критерій слід застосовувати залежно від статусу підприємства як платника ПДВ та здійснення оподатковуваних (неоподатковуваних) операцій з постачання товарів (послуг). Він порівнюється з:

- вартістю об'єкта без ПДВ, якщо підприємство є платником ПДВ;
- вартістю об'єкта з ПДВ, якщо підприємство не є платником ПДВ або якщо об'єкти придбавалися для неоподатковуваних операцій.

2. Вартісний критерій установлюють винятково для малоцінних необоротних матеріальних активів, тобто застосовують до об'єктів, що обліковуються на однойменному субрахунку 112, і не використовують щодо бібліотечних фондів, тимчасових нетитульних споруд, інвентарної тари, предметів прокату тощо.

3. Відповідно до п.п. 14.1.138 Податкового Кодексу України передбачено вартісний критерій для віднесення матеріальних активів до основних засобів у розмірі 2500 гривень.

Таким чином, якщо той чи інший актив, строк служби якого становить більше одного року (операційного циклу), за своїм функціональним призначенням укладається в класифікаційні межі, окреслені будь-якою з підгруп 1.1 - 1.9 основних засобів за П(С)БО 7, але за вартістю не перевищує встановлену підприємством межу, то це однозначно МНМА. Наприклад, комплект меблів у бухгалтерському обліку не повинен включатися до підгрупи

1.6 (Інструменти, прилади, інвентар (меблі)) основних засобів незважаючи на те, що меблі виділено у складі цієї підгрупи, якщо при дотриманні решти критеріїв його вартість становить менше зазначеної межі.

Якщо ж інший актив з тими ж характеристиками щодо строку служби за своїм функціональним призначенням вписується до підгруп 2.1 (бібліотечні фонди) або 2.3, 2.6 (тимчасові (нетитульні) споруди, природні ресурси, інвентарна тара, предмети прокату) за П(С)БО 7, то його вартість значення не має: його має бути віднесено до відповідної підгрупи з числа тих, що охоплюються поняттям «інші необоротні матеріальні активи» за П(С)БО 7.

Отже, у наказі про облікову політику стосовно МНМА підприємства повинні зазначити інформацію про:

- строк корисного використання об'єкта;
- методи амортизації інших необоротних матеріальних активів;
- вартісний критерій розмежування необоротних активів для віднесення до малоцінних необоротних матеріальних активів.

Первісна вартість інших необоротних матеріальних активів

Відповідно до п. 8 П(С)БО 7, ІНМА, як і об'єкти основних засобів, зараховуються на баланс за первісною вартістю. Первісна вартість включає:

- суми, що сплачуються 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 (отриманням) прав на об'єкт;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) об'єкту (якщо вони не відшкодовуються платнику);
- витрати на страхування ризиків доставки;
- витрати на транспортування, установлення, монтаж, налагодження;
- фінансові витрати, включення яких до собівартості кваліфікаційних активів передбачено П(С)БО;

- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням об'єктів до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Визначення первісної оцінки ІНМА відповідає вимогам п. 8-14 П(С)БО 7 щодо основних засобів і залежить від джерел їх надходження (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Джерела надходження і первісна оцінка ІНМА

№ п/п	Джерело надходження	Оцінка (первісна вартість)	Вимоги ПСБО 7
01	02	03	04
1.	Придбання у постачальника	Сума сплачена постачальнику і витрати на установку, монтаж	п.8
2.	Безоплатне отримання	Справедлива вартість на дату отримання	п.10
3.	Внесення до статутного капіталу	Погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість	п.8, п.10
4.	Переведення до основних засобів з власної продукції	Собівартість готової продукції	згідно з ПСБО 9 "Запаси" та ПСБО 16 «Витрати».
5	Зобов'язання щодо кількох об'єктів визначено загальною сумою	Визначається розподілом цієї суми пропорційно до справедливої вартості окремого об'єкта основних засобів.	п.9
6.	Придбання в результаті обміну на подібний об'єкт	Залишкова вартість переданого об'єкта основних засобів або справедлива вартість (якщо залишкова вартість перевищує справедливу вартість)	п.12
7.	Придбання в результаті обміну на неподібний об'єкт	Справедлива вартість переданого об'єкта, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) в процесі обміну	п.13

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо) та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат.

Звернемо увагу, що малоцінні необоротні матеріальні активи та бібліотечні фонди не підлягають переоцінці, якщо амортизація їх вартості здійснюється з застосуванням методів «50 % x 50 %» або «100 %».

Документальне відображення операцій з іншими необоротними матеріальними активами в обліку

Операції з руху ІНМА відображаються в обліку на підставі типових форм первинних документів, призначених для обліку основних засобів або малоцінних швидкозношуваних предметів, залежно від виду об'єктів і виду операції, які підлягають документуванню.

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

- назву первинного документа, яка характеризує оформлену господарську операцію;

- дату складання;

- назву підприємства, від імені якого складено документ;

- зміст, кількісні та вартісні показники обсягу господарської операції;

- назву об'єкта, його інвентарний номер, дату початку і місце експлуатації, термін корисного використання;

- технічну характеристику (площа, обсяг, місткість, потужність тощо) та вартість об'єкта, його переоцінку, ремонт, поліпшення та амортизацію;

- посади осіб, які здійснювали господарську операцію та оформлення первинних документів з їх підписами;

-перелік технічної документації, що передається (приймається) разом з об'єктом, вид і кількість дорогоцінних металів, що містяться в об'єкті;

-походження коштів (власні, цільові), використаних для придбання, будівництва і поліпшення об'єкту, та інформацію про безоплатно одержані об'єкти;

-особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у здійсненні господарської операції.

До таких первинних документів для оформлення операцій з тимчасових (нетитульних) споруд можуть бути віднесені: ф. № ОЗ-1 «Акт приймання-передачі внутрішнього переміщення основних засобів»; ф. № ОЗ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів»; ф. № ОЗ-3 «Акт списання основних засобів»; ф. № ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів»; ф. № ОЗ-7 «Опис інвентарних карток по обліку основних засобів»; ф. № ОЗ-8 «Картка обліку руху основних засобів»; ф. № ОЗ-9 «Інвентарний список основних засобів»; ф. № ОЗ-15 «Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій)».

Так, наприклад, щодо документування операцій руху всіх видів одягу (спецодяг, формений, фірмовий одяг) працівників підприємства, які відносяться до малоцінних необоротних матеріальних активів, що включаються до складу основних засобів, зазначимо:

- на кожного працівника необхідно заводити окрему особисту картку за спеціальною формою «Особиста картка обліку спеціального одягу, спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту». За такою картою працівник під особистий підпис повинен отримувати належний йому спецодяг та здавати його після закінчення строку служби чи при іншому поверненні.

- у момент віднесення окремих предметів спецодягу до ІНМА оформлювати прийняття їх до обліку Актом приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма № ОЗ-1).

При веденні аналітичного обліку інших необоротних матеріальних активів по кожному об'єкту цих активів усі операції з такими об'єктами відображаються за правилами, установленими П(С)БО 7 для обліку основних засобів. При виборі і веденні аналітичного обліку МНМА по підгрупах (спрощена схема аналітичного обліку) відповідно до вимог Інструкції №291 він повинен забезпечити інформацію «про загальну кількість об'єктів і їхньої загальної вартості в розрізі класифікаційних підгруп, що підприємство виводить самостійно. Вартість об'єкта таких підгруп при його вибутті, визначається розподілом вартості відповідної підгрупи на кількість об'єктів, що входять до складу відповідної підгрупи, з відображенням по кредиту субрахунків 11 у кореспонденції з дебетом субрахунку 132».

Аналітичний облік інших необоротних матеріальних активів

Аналітичний облік основних засобів, інших необоротних матеріальних активів здійснюється в пооб'єктних картках чи інвентарних книгах. Основними регістрами обліку ІНМА є: журнал №4 та відомість 4.1.

Так, у розділі 1 Журналу 4 відображається: у графах 3, 4, 5 - вибуття інших необоротних активів внаслідок їхнього продажу, безкоштовної передачі, списання, а також суми уцінки; у графі 6 - сума нарахованої амортизації і сума збільшення зносу необоротних активів унаслідок їх дооцінки чи зменшення їхньої корисності.

Відомість 4.1 призначена для аналітичного обліку капітальних інвестицій, відбиваних по дебету рахунка 15 "Капітальні інвестиції і зокрема операцій по рахунку 153 "Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів".

При веденні автоматизованого обліку регістрами бухгалтерського обліку є різні форми програмних документів, які накопичують інформацію щодо руху даного виду активів і відповідають даним обліку рахунку 11. Так, наприклад, у програмі «1С:Бухгалтерія» це можуть бути: оборотна-сальдова відомість по рахунку; аналіз рахунку; відомість по рахунку; карточка субрахунку тощо.

3.2. Відображення операцій з іншими необоротними матеріальними активами на рахунках бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік ІНМА повинний забезпечити:

- своєчасне відображення на рахунках бухгалтерського обліку повної інформації про рух ІНМА;
- відображення даних про нарахування амортизації ІНМА за звітний період;
- визначення і правильне відображення витрат, пов'язаних з підтримкою ІНМА в робочому стані, їхнім ремонтом і поліпшенням;
- визначення фінансових результатів від реалізації та іншого вибуття;
- достовірну та повну інформацію для формування даних звітності щодо ІНМА.

Облік і узагальнення інформації про наявність і рух інших необоротних матеріальних активів, які не відображені у складі об'єктів обліку на рахунку 10 «Основні засоби», здійснюється на рахунку 11 "Інші необоротні матеріальні активи"

За дебетом рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи» відображається надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих інших необоротних матеріальних активів на підприємство (за первісною вартістю); сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта (реконструкція, модернізація), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта; сума дооцінки вартості об'єкта необоротних матеріальних активів.

За кредитом рахунку 11 відображаються вибуття інших необоротних матеріальних активів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта та сума їх уцінки.

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій

підприємств і організацій рахунок 11 „Інші необоротні матеріальні активи” має такі субрахунки:

- 111 "Бібліотечні фонди";
- 112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи";
- 113 "Тимчасові (нетитульні) спорудження";
- 114 "Природні ресурси";
- 115 "Інвентарна тара";
- 116 "Предмети прокату";
- 117 "Інші необоротні матеріальні активи".

На субрахунку 111 "Бібліотечні фонди" ведеться облік наявності і руху бібліотечних фондів, незалежно від вартості окремих екземплярів.

До складу ІНМА слід відносити тільки ті бібліотечні фонди, які відповідають ознакам П(С)БО №7. До них можуть бути віднесені різні види літератури: наукова, художня, навчальна, спеціальна та ін. До їх складу належать не всі друковані видання, а лише ті, що включаються до складу фондів бібліотек, органів науково-технічної інформації, архівів, музеїв та інших подібних установ. Формувати бібліотечний фонд доцільно за наявності бібліотеки, як окремого структурного підрозділу підприємства.

Якщо ж підприємство придбає невелику кількість літератури і не бачить необхідності у створенні бібліотечного фонду, то залежно від установлених критеріїв обліку:

- витрати на придбання книг можуть бути відображені в складі витрат у періоді оприбуткування, залежно від тематичної спрямованості книг;
- враховувати на рахунку 117 «ІНМА», якщо вартість цих активів «поступово зменшується».

Вартість передплатних періодичних видань відноситься до складу витрат майбутніх періодів з наступним поступовим віднесенням до складу витрат підприємства.

На субрахунку 112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи" відображається вартість предметів, термін корисного використання яких більше

одного року, однак по своїх вартісних ознаках вони відрізняються від інших основних засобів.

До таких об'єктів, як правило, належать: різне офісне приладдя, калькулятори, спеціальні інструменти та інструменти загального призначення, прилади та інше устаткування, призначені до використання як у серійному та у масовому виробництві, так і при індивідуальних замовленнях, спеціальний і формений одяг і взуття, які видаються на термін більше року (очікуваний строк експлуатації спецодягу визначають, як правило, на підставі типових (галузевих) норм безплатної видачі одягу) та інші.

На субрахунку 113 «Тимчасові (нетитульні) споруди» ведеться облік експлуатації таких споруд.

До нетитульних тимчасових будинків, споруджень, пристосувань і устаткування відносяться такі об'єкти: приоб'єктні контори і комори виконробів і майстрів; складські приміщення і навіси при об'єкті будівництва; душові, кабінки, неканалізовані вбиральні і приміщення для обігріву робітників; настили, драбини, сходи, перехідні містки, ходові дошки, огороження при розплануванні будинку, пристрою з техніки безпеки; інвентарні уніфіковані засоби риштування типу колисок, вишок, інвентарних майданчиків, риштувань і т. п.; паркани й огороження (крім спеціальних і архітектурно оформлених), запобіжні козирки, притулки при виконанні буровибухових робіт; тимчасові розведення від магістральних і розвідних мереж електроенергії, води, пари, газу і повітря в межах робочої зони (території в межах до 25 метрів від периметра чи будинків від лінійних споруд), а також витрати, пов'язані з пристосуванням будинків і споруд, що будуються і які є на будівельних майданчиках, замість будівництва вищезгаданих нетитульних тимчасових будинків і споруд.

На практиці залежно від обсягів будівництва, його складності та строків, і головне – об'єкта будівництва, підприємство самостійно визначає для себе прийнятний термін експлуатації та перелік нетитульних споруд.

Головною особливістю тимчасових нетитульних споруд є те, що в більшості випадків після закінчення будівництва їх розбирають, а потім збирають для використання на інших будівельних майданчиках.

Будівельні підрядні організації обліковують витрати на спорудження тимчасових (нетитульних) споруд, робіт з перебудови будівель і споруд для обслуговування будівництва в складі загальновиробничих витрат, якщо вони передбачені кошторисом будівельно-монтажних робіт і виділено для цих цілей спеціальне їх асигнування. Якщо таке асигнування не передбачено, то підрядник враховує такі витрати, як поточні витрати звичайної діяльності, а замовник - на рахунку 113 зі складанням калькуляції первинної вартості таких споруд. Організації, які здійснюють будівництво господарським способом, враховують витрати на спорудження нетитульних споруд і робіт з переобладнанням і пристосуванням споруд для обслуговування будівництва на рахунку 153 з метою формування їх первинної вартості і зарахування на рахунок 113.

Витрати на створення тимчасових (нетитульних) споруд підрядником у процесі виконання робіт за будівельним контрактом, зокрема приоб'єктних контор та комор виконробів, складських приміщень, навісів тощо, відображаються відповідно з урахуванням вимог П(С)БО 18 «Будівельні контракти».

На субрахунку 114 „Природні ресурси” ведеться облік наявності та руху придбаних природних ресурсів для наступного видобутку (нафти, газу тощо).

На субрахунку 115 „Інвентарна тара” ведеться облік наявності та руху інвентарної тари тривалого використання для збереження товарно-матеріальних цінностей на складах і забезпечення торгового процесу роздрібною торгівлі.

На субрахунку 116 "Предмети прокату" ведеться облік наявності і руху активів, призначених для видачі напрокат, не залежно від їхнього терміну служби і первісної вартості. По дебету рахунка відображається зарахування на баланс предметів прокату по їхній первісній вартості, по кредиту - вибуття по вартості, що склалася на дату вибуття.

Субрахунок 117 "Інші необоротні матеріальні активи" призначений для обліку інших необоротних матеріальних активів, що не знайшли відображення на інших субрахунках рахунка 11 "Інші необоротні матеріальні активи". Так, у бухгалтерському обліку на цьому субрахунку, зокрема, може відображатися вартість завершених капітальних інвестицій в об'єкти операційної оренди (модернізація, модифікація, добудовування, дообладнання, реконструкція тощо). Наприклад, якщо здійснили дообладнання орендованого автомобіля, то вартість такого поліпшення як окремих об'єкт обліковуватиметься на субрахунку 117 «Інші необоротні матеріальні активив», а в податковому обліку - входить до складу групи 5. При визначенні податкового строку корисного використання такого об'єкта його традиційно прив'язують до строку оренди, однак, він не завжди відповідає мінімальним СКВ, установленим п. 145.1 ПКУ.

Аналітичний облік необоротних матеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта цих активів.

Схеми та приклади відображення в обліку операцій руху інших необоротних матеріальних активів

У цілому порядок відображення в бухгалтерському обліку руху об'єктів ІМНМА аналогічний загальній схемі обліку руху основних засобів з врахуванням вимог класифікації і визнання даного виду активів та того факту, що облік ІМНМА ведеться на рахунку 11. На відображення операцій їхнього руху впливають ті ж фактори, що й на операції з основними засобами. Порядок відображення господарських операцій з ІНМА на рахунках бухгалтерського обліку наведений в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Відображення в обліку операцій руху ІНМА

№ п/п	Зміст господарських операцій	Бухгалтерський облік	
		Дебет	Кредит
<i>01</i>	<i>02</i>	<i>03</i>	<i>04</i>

01	02	03	04
Операції надходження ІНМА			
1.1.	Придбання ІНМА за плату від постачальника	153	631,377
1.2.	Відображення податкового кредиту	641	631,377
1.3.	Введення в експлуатацію	11	153
1.4.	Здійснено оплату постачальнику отриманих ІНМА	631,377	311
1.5.	Нарахування зносу	23, 91, 92, 93, 94, 99	132
2.1.	Одержання ІНМА як внесок у статутний фонд	11	46
2.2.	Збільшено статутний капітал на суму отриманих ІНМА	46	40
3.1.	Відображення суми безкоштовно отриманих ІНМА	11	745
3.2.	Нараховано амортизацію безкоштовно отриманих ІНМА	23, 91, 92, 93, 94, 99	132
3.3.	Зменшення додаткового капіталу в зв'язку з нарахуванням зносу безкоштовно отриманих ІНМА	424	745
4.1.	Витрати на виготовлення власними силами	153	201,661,65
4.2.	Оприбуткування по фактичній собівартості	11	153
Вибуття об'єктів ІНМА			
1.1.	Реалізація ІНМА	132	11
	Списання суми зносу		
1.2.	Переведення до оборотних активів (залишкова вартість)	286	11
1.3.	Дохід від реалізації ІНМА	361	712
1.4.	Списання залишкової вартості	902	286
1.5.	Дохід від продажу	712	793
2.1.	Безоплатне вибуття	377	11
	Отримання новим власником		
2.2.	Списання суми зносу	132	11
2.3.	Відображення ПДВ	377	641
2.4.	Відображення збитків від безоплатної передачі	442	377
3.1.	Ліквідація об'єкту ІНМА	23,91,92,93	132
	Донарахування зносу		
3.2.	Нарахування витрат в зв'язку з ліквідацією	976	661,65
3.3.	Списання залишкової вартості	976	113
3.4.	Списання суми зносу	132	113
3.5.	Оприбуткування матеріалів	746	793
3.6.	Списання витрат, які пов'язані з ліквідацією об'єкту	793	976

Далі розглядаються декілька прикладів щодо відображення руху окремих видів ІНМА в бухгалтерському обліку, котрі дають змогу краще зрозуміти сутність облікового процесу операцій із вказаним видом активів.

Як вже зазначалось, МНМА, що надходять на підприємство, зараховують на баланс за первісною вартістю з врахуванням того, що вартість малоцінних об'єктів не може перевищувати 2500 грн. без ПДВ. Також слід пам'ятати, що первісна вартість МНМА, що надходять, формується з урахуванням усіх витрат, пов'язаних з придбанням об'єктів, зокрема, з урахуванням транспортних і страхових платежів та інших витрат, пов'язаних з доведенням об'єкта до стану, придатного до використання. Тому при зарахуванні об'єкта на баланс порівнювати з межею у 2500 грн. необхідно вартість придбаної малоцінки з урахуванням усіх таких супутніх придбанню витрат.

Наприклад, підприємством придбано стіл вартістю 2900,00 грн. включаючи ПДВ (ПДВ – 483,33 грн.), витрати на доставку якого склали 120,00 грн. включаючи ПДВ (ПДВ – 20,00 грн.). Визначимо первісну вартість об'єкта з метою прийняття рішення щодо того до якої групи об'єктів: основні засоби чи МНМА необхідно віднести цей об'єкт у обліку? Первісна вартість об'єкта складе 2516,67 грн $((2900,00 - 483,33) + (120,00 - 20,00))$, що перевищує встановлений вартісний критерій і відповідно даний об'єкт не може бути віднесений до складу МНМА, а розглядатиметься як об'єкт основних засобів.

У табл. 3.3 наведемо приклад відображення операції щодо придбання підприємством мобільного телефону вартістю 2400,00 грн., у т.ч. ПДВ (ПДВ - 400,00 грн.) за умов:

- 1) придбання здійснено у платника ПДВ;
- 2) придбання здійснено у неплатника ПДВ.

Таблиця 3.3

Відображення в обліку операції реалізації МНМА

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
У підприємства-платника ПДВ				
1.	Оприбутковано придбаний телефон	153	631	2000,00
2.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	2400,00
3.	Перераховано оплату постачальнику	631	311	2400,00
4.	Передано телефон в експлуатацію	112	153	2000,00
5.	Нараховано амортизацію при передачі телефона в експлуатацію	23, 91, 92, 93, 94	132	Сума визначається залежно від обраного методу нарахування
У підприємства-неплатника ПДВ				
1.	Перераховано передоплату постачальнику за телефон	371	311	2400,00
2.	Отримано та оприбутковано телефон	153	631	2400,00
3.	Відображено заборгованості залік	631	371	2400,00
4.	Передано телефон в експлуатацію	112	153	2400,00
5.	Нараховано амортизацію при передачі телефона в експлуатацію	23, 91, 92, 93, 94	132	Сума визначається залежно від обраного методу нарахування

У бухгалтерському обліку **безоплатно отримані** об'єкти збільшують додатковий капітал підприємства:

Дебет 153, Кредит 424.

У подальшому одночасно з нарахуванням амортизації сума раніше відображеного додаткового капіталу буде зменшена у зв'язку з визнанням доходу від безоплатно отриманих активів:

Дебет 23, 91, 92, 93, 94 Кредит 132;

Дебет 424 Кредит 745.

При безоплатному отриманні вартість безоплатно отриманих МНМА (визначена з урахуванням звичайних цін – за ціною, не нижче звичайної) у податковому обліку включається до «податкових» доходів (п.п. 135.5.4 ПКУ).

У бухгалтерському обліку вибуття малоцінних активів у зв'язку з продажем відображається у звичайному порядку, як і продаж основних засобів. При цьому за правилами П(С)БО 27 призначені для продажу об'єкти має бути попередньо переведені до складу запасів – необоротних активів, утримуваних для продажу з відповідним зарахуванням на однойменний субрахунок 286 та подальшої їх реалізації. Щоправда, якщо амортизація за МНМА при передачі в експлуатацію нараховувалася методом «100 %», то такого переведення на субрахунок 286 не буде.

Наступну ситуацію добре ілюструє такий приклад. Підприємство реалізує покупцю принтер за ціною 1800 грн. з ПДВ (ПДВ 300,00 грн.). Первісна вартість принтера (без ПДВ) 2400 грн.

За умови, що підприємство застосовує метод амортизації МНМА:

1. «50 % на 50 %» - сума нарахованої амортизації за принтером – 1200,00 грн.;

2. «100%» - сума нарахованої амортизації за принтером – 2000,00 грн.

В обліку операції з продажу принтера відобразяться таким чином, як це показано у табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Відображення в обліку реалізації МНМА

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
01	02	03	04	05
Якщо амортизація за МНМА нараховувалася методом «50 % на 50 %»				
1.	Переведено принтер зі складу МНМА до складу необоротних активів, утримуваних для продажу: - списано суму зносу за об'єктом - списано залишкову вартість об'єкта	132 286	112 112	1200,00 1200,00
2.	Передано принтер покупцю	377	712	1800,00

3.	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	712	641	300,00
4.	Списано собівартість (залишкову вартість) реалізованого об'єкта	943	286	1200,00
5.	Надійшла оплата від покупця	311	377	1800,00
Якщо амортизація за МНМА нараховувалася методом «100 %»				
1.	Списано суму нарахованого зносу за	132	112	2400,00
2.	Передано принтер покупцю	377	712	1800,00
3.	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	712	641	300,00
4.	Надійшла оплата від покупця	311	377	1800,00

Списання (ліквідація) МНМА в бухгалтерському обліку регулюється пп. 33-35 П(С)БО 7. Зауважимо, що на відображення даної операції в обліку також впливає обраний метод нарахування амортизації:

- у разі застосування методу нарахування амортизації «100 %» при списанні МНМА залишкової вартості в об'єкта просто не буде. Тому ліквідація та списання в цьому випадку вплинуть на аналітичний облік малоцінки, що в бухгалтерському обліку відобразиться лише списанням зносу:

Дебет 132 Кредит 112;

- у разі застосування методу нарахування амортизації «50 % на 50 %» при списанні МНМА (згідно п. 27 П(С)БО 7) буде донараховано амортизацію в періоді виключення об'єкта з активів (списання з балансу), після чого також зроблено запис:

Дебет 132 Кредит 112.

Нараховувати ПДВ при ліквідації МНМА не потрібно. Однак, не виключено, що у разі «дострокового» списання малоцінки контролюючі органи, посилаючись на положення п. 189.1 ПКУ та «негосподарське використання», можуть наполягати на необхідності нарахування податкових зобов'язань виходячи з балансової вартості, але не нижче ціни придбання об'єктів.

На практиці зустрічається господарська ситуація, коли унаслідок повного зносу та неможливості подальшого використання об'єкт МНМА списується (наприклад, первісною вартістю 2200,00 грн.).

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій ліквідації ІНМА унаслідок повного зносу наведено у табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Відображення в обліку операцій ліквідації ІНМА

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
01	02	03	04	05
Якщо амортизація за МНМА нараховувалася методом «50 % на 50 %»				
1.	Донараховано залишок 50 % амортизації в місяці списання об'єкта МНМА	23, 91, 92, 93, 94	132	1100,00
2.	Списано суму нарахованої амортизації при ліквідації об'єкта МНМА	132	112	2200,00
Якщо амортизація за МНМА нараховувалася методом «100 %»				
1.	Списано суму нарахованої амортизації при ліквідації об'єкта МНМА	132	112	2200,00

У наступній таблиці (табл. 3.6) наведено приклади відображення в обліку окремих операцій (придбання літератури, отримання літератури безкоштовно та реалізації) щодо бібліотечного фонду.

Таблиця 3.6

Відображення в обліку операцій руху бібліотечних фондів

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
01	02	03	04	05
	Придбання літератури за плату			
1.	Перераховано книжковому магазину кошти за літературу (з бухгалтерського обліку)	371,377	311	2400
2.	Відображено суму ПДВ	641	644	400
3.	Оприбуткована придбана література	153	631,685	2000
4.	Сума ПДВ	644	631,685	400

5.	Зарахування передплати	631,685	371,377	2400
6	Зарахування придбаної літератури до бібліотечного фонду	111	153	2000
7.	Нарахування амортизації (100%)	92	132	2000
	Отримання літератури безкоштовно			
1.	Оприбутковано безкоштовно отриману літературу	111	424	800
2.	Нараховано знос	23,92,91,93	132	Залежно від обраного методу
3.	Зменшення додаткового капіталу у зв'язку з нарахуванням зносу безкоштовно отриманих екземплярів книг	424	745	У сумі нарахованого зносу
	Реалізація літератури			
1	Списання суми зносу літератури, що реалізується	132	111	150
2	Переведення до складу оборотних активів	286	111	300
3	Реалізована література за готівку	301	719	600
4	Відображення ПДВ	719	641	100
5	Дохід від реалізації	719	793	500
6	Списання залишкової вартості літератури	949	286	300
7	Списання собівартості реалізованої літератури	793	949	300

Приклади відображення в обліку операцій з інвентарною тарою наведені в табл. 3.7.

Таблиця 3.7

Облік руху інвентарної тари підприємства

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
01	02	03	04	05
1	Надано акт виконання робіт з виготовлення тари згідно з умовами договору	153	631	10000
2.	Відображення ПДВ	641	631	2000
3	Оприбуткування тари	115	153	10000
4	Нарахування зносу	23,91,92,93	132	В розмірі місячної

				амортизації
5	Переведення тари у склад оборотних активів	286	115	3500
6	Відвантаження тари покупцю	377	719	6000
7	Відображення ПДВ	719	641	1000
8.	Списання доходу на фінансовий результат	719	793	5000
9	Списання реалізованих інвентарних об'єктів по залишковій вартості	949	115	3500
10	Списання собівартості реалізованої тари	793	949	3500
11	Списується сума зносу реалізованих інвентарних об'єктів	132	115	4350
12	Отримання сплати за реалізовану тару	311	377	6000

При здійсненні операцій з багаторазовою (зворотною) тарою, що забезпечується грошовою заставою, яку можна ідентифікувати необхідно враховувати, що:

- При продажі товару (продукції) така тара передається покупцю в тимчасове користування. Гарантією її повернення є застава;
- У продавця тара залишається на балансі.
- У покупця при отриманні враховується на забалансовому рахунку 023 "Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні".

Наприклад, підприємством "Х" (покупець) було закуплено в підприємства "У"(продавець) 5 бочок місткістю 200,00 літрів із квасом. Заставна вартість кожної 1000,00 грн. без ПДВ. В бухгалтерському обліку підприємств облік такої інвентарної заставної тари буде відображено таким чином, як це показано у табл. 3.8.

Таблиця 3.8

Відображення в обліку операцій із заставною інвентарною тарою

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	

01	02	03	04	05
01	02	03	04	05
У продавця				
1	Передано бочки в тимчасове використання	1152	1151	5000,00
2	Отримано заставу	311	685	5000,00
3	Бочки повернуто покупцем	1151	1152	5000,00
4	Покупцю повернута застава	685	311	5000,00
У покупця				
1	Бочки враховані на забалансовому рахунку	023		5000,00
2	Перераховано суму застави	377	311	5000,00
3	Бочки повернуто продавцю		023	5000,00
4	Отримана сума застави від продавця	311	377	5000,00

У табл. 3.9 наведено типові проведення щодо обліку й експлуатації тимчасових (нетитульних споруд).

Таблиця 3.9

Облік руху тимчасових (нетитульних) споруд підприємства

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
01	02	03	04	05
1	Врахування витрат по спорудженню нетитульної споруди	153	20,22,661,65	4200
2	Введення об'єкта в експлуатацію	113	153	4200
3	Нарахування зносу	23,92	132	2100
4	Донарахування зносу у зв'язку з демонтажем тимчасової (нетитульної) споруди	23,92	132	2100
5	Відображення витрат з ліквідації споруди	976	661,65	300
6	Списання витрат з ліквідації на фінансовий результат	793	976	300
7	Списання зносу	132	113	4200
8	Оприбуткування матеріалів після демонтажу	209	746	2500
9	Відображення доходу від оприбуткування	746	793	2500

	матеріалів після демонтажу			
--	----------------------------	--	--	--

Предмети прокату надаються у тимчасове використання громадянам і залишаються на обліку наймодавця. Таким чином, доцільно вести роздільний облік предметів прокату на складі і виданих, відображаючи їх на спеціальних субрахунках третього порядку:

- 1161 „Предмети прокату на складі”
- 1162 „Предмети прокату видані”

Приклади відображення в обліку операцій з предметами прокату наведені у табл. 3.10.

Таблиця 3.10

Облік руху предметів прокату

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
01	02	03	04	05
1	Оприбутковані товари для прокатного фонду	153	631	2000
2	Відображено ПДВ	641	643	333,33
3	Зараховано їх у прокатний фонд	1161	153	2000
4	Видано замовнику предмети прокату	1162	1161	500
5	Нараховано дохід за надання послуг прокату	361	703	800

Ремонти та поліпшення МНМА

Бухгалтерський облік витрат на ремонти та поліпшення МНМА підпорядковується загальним правилам відображення витрат на ремонт, установленим для основних засобів щодо норм пунктів 14 - 15 П(С)БО 7, та залежить від того, на що спрямовані проведені ремонтні заходи: на підтримання об'єкта в робочому стані чи на його поліпшення.

Якщо ремонт МНМА пов'язаний з підтриманням об'єкта в робочому стані, то в бухгалтерському обліку витрати на його здійснення списуються на витрати діяльності й відображаються за дебетом рахунків 15, 23, 91, 92, 93, 94 та кредитом рахунків 20, 66, 65, 631, 685.

Якщо витрати на ремонт пов'язані з необхідністю поліпшення об'єкта МНМА (модернізації, дообладнання тощо), то витрати з поліпшення попередньо зібрані на рахунку 15 у бухгалтерському обліку відносяться на збільшення первісної вартості об'єкта, що покращується, за дебетом рахунка 112 та кредитом рахунка 15.

3.3. Нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів

Процедура вибору методу амортизації є складовою облікової політики підприємства. Метод нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів визначається підприємством самостійно і закріплюється в наказі про облікову політику підприємства. Відповідно до П(С)БО 7, амортизація нараховується протягом терміну корисного використання (експлуатації) об'єкта.

Метод обирається виходячи з очікуваного терміну використання активу з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від використання об'єкта інших необоротних матеріальних активів та переглядається при зміні очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. Нарахування амортизації може здійснюватися з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів, встановлених податковим законодавством (крім випадку застосування виробничого методу). Цей термін може бути припинений на період реконструкції, модернізації, добудування, дообладнування і консервації зазначеного активу.

Аналітичний облік зносу необоротних активів ведеться за видами необоротних активів, відповідно до обраного підприємства методу нарахування амортизації і встановленого терміну корисного використання об'єкта.

При розрахунку амортизації інших необоротних матеріальних активів використовуються методи, визначені п.27 П(С)БО 7:

1) *Прямолінійний*, за яким річна сума амортизації визначається розподілом амортизовуючої вартості на очікуваний період часу використання

об'єкта основних засобів, характеризується рівномірним розподілом амортизації у кожному обліковому періоді. Метод зручно використовувати для нарахування зносу тимчасових (нетитульних) споруд, інвентарної тари, МНМА.

2) **Виробничий**, по якому місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) і виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється розподілом амортизуючої вартості на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), що підприємство очікує зробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів. Метод частіше використовують для нарахування зносу предметів прокату і МНМА (спеціальних інструментів і приладів).

3) **Метод «50 % на 50 %»** - амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів може нараховуватися у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, що амортизується, а інші 50 відсотків - у місяці їхнього виключення з активів (списання з балансу) унаслідок невідповідності критеріям визнання активом.

4) **Метод «100 %»** - у першому місяці використання об'єкта може амортизуватися 100 відсотків його вартості.

Методи амортизації «50 % x 50 %» і «100 %» можуть застосовуватися лише щодо малоцінних необоротних матеріальних активів та бібліотечних фондів. За всіма іншими об'єктами, що входять до складу класифікаційної групи основних засобів «Інші необоротні матеріальні активи», амортизація нараховується з використанням виключно прямолінійного або виробничого методів.

Підприємства, які амортизацію бібліотечних фондів і малоцінних необоротних матеріальних активів нараховують у першому місяці використання зазначених об'єктів у розмірі 100 відсотків їх вартості, аналітичний облік цих об'єктів можуть вести із забезпеченням інформації про загальну кількість об'єктів та їх загальну вартість у розрізі класифікаційних підгруп, що підприємство запроваджує самостійно.

Для відображення в обліку сум нарахованої амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів відповідно Плану рахунків використовується рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів». Відповідно Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій для нарахування амортизації МНМА можуть використовувати субрахунки, визначені цією Інструкцією, а саме субрахунок 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів» на якому узагальнюється інформація про суму зносу тих необоротних активів, облік яких ведеться на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

Нарахований знос відображається по кредиту рахунка 132 "Знос інших необоротних матеріальних активів" та Дебету рахунків витрат у відповідності до напрямків використання необоротних матеріальних активів у діяльності підприємств (для виробництва продукції, для організації виробництва, управління підрозділами підприємства, в адміністративних цілях, для збуту продукції, для іншої операційної діяльності, в будь-яких надзвичайних подіях).

Підприємства, які ведуть облік витрат з застосуванням 8-го класу рахунків і 8-го та 9-го відображають нарахування зносу з застосуванням субрахунка 832 «Амортизація інших необоротних матеріальних активів», який призначено для узагальнення інформації про суму нарахованої амортизації інших необоротних матеріальних активів.

За дебетом субрахунку відображається сума нарахованих амортизаційних відрахувань, за кредитом – списання на рахунок 23 «Виробництво» суми амортизаційних відрахувань, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 – суми амортизаційних відрахувань, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 «Фінансові результати», якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

У таблиці 3.11 наведено бухгалтерські проводки з нарахування зносу ІНМА.

Таблиця 3.11

Нарахування амортизації ІНМА

№п/п	Зміст операції	Дебет рахунку	Кредит рахунку
01	02	03	04
1	Нарахування амортизації ІНМА:		
	- що застосовується для виробничих цілей	832 23	132 832
	- загальновиробничого призначення	832 91	132 832
	- адміністративного призначення	832 92	132 832
	- що використовується для збуту продукції	832 93	132 832
	- що застосовується в іншій операційній діяльності	832 94	132 832
2	Одночасно збільшено залишок на позабалансовому рахунку 09 «Амортизаційні відрахування»	09	
3	Нарахування амортизації на безкоштовно отримані ІНМА:		
	- що застосовується для виробничих цілей	832 23	132 832
	- загальновиробничого призначення	832 91	132 832
	- адміністративного призначення	832 92	132 832
	- що використовується для збуту продукції	832 93	132 832
	- що застосовується в іншій	832	132

	операційній діяльності	94	832
4	Одночасно відображено дохід від безкоштовно одержаних МНМА пропорційно сумі нарахованої амортизації	424 745	745 793

Нарахування амортизації проводиться:

- щомісячно при застосуванні прямолінійного або виробничого методів;
- у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, що амортизується, а інші 50 відсотків - у місяці його списання з балансу при застосування методу «50% x 50%»;
- у першому місяці в розмірі 100 відсотків його вартості при застосування методу «100%».

3.4. Особливості обліку ІНМА з метою оподаткування

На жаль, прямого визначення терміну «інші необоротні активи» ПКУ не містить, хоча і багато разів ним оперує. Водночас МНМА виділено в п. 145.1 ПКУ до окремої податкової групи. Малоцінні необоротні активи в податковому обліку не належать основних засобів (п.п. 14.1.138 ПКУ).

Згідно із зазначеною нормою активи вартістю менше 2500 грн. визначаються в податковому обліку як необоротні матеріальні активи. У бухгалтерському обліку встановлення такої вартісної межі перебуває в компетенції підприємства. Матеріальні цінності строком служби менше 1 року незалежно від їх вартості у бухгалтерському та податковому обліку вважаються запасами.

Аналізуючі вимоги бухгалтерського обліку та податкового законодавства щодо класифікації активів з метою віднесення їх до необоротних, зауважимо:

- Щодо застосування часового критерію бухгалтерські правила класифікації даних об'єктів збігаються з податковими, а саме строк служби має становити більше 1 року або операційного циклу.

- Якщо підприємство встановлює в бухгалтерському обліку вартісний критерій відповідно до п.п. 14.1.138 ПКУ це забезпечує відсутність різниць між бухгалтерським обліком і обліком з метою оподаткування.

- Можливість застосування єдиних методів нарахування амортизації - при єдинстві їх вибору в бухгалтерському обліку і обліку з метою оподаткування.

- Утворенню постійних податкових різниць сприяє необхідність розмежування об'єктів за критерієм участі в господарській діяльності (виробничі та невиробничі), так як у «податковому» обліку існує заборона на амортизацію невиробничих об'єктів.

Якщо провести аналогію між класифікаційними групами ІМНА в бухобліку та в ПКУ, то в новому податковому обліку для даного виду активів призначені відповідні групи 10-15 (табл. 3.12).

Відповідно до п.п. 14.1.138 ПКУ, ст. 145 ПКУ бібліотечні фонди виключені зі складу основних засобів і для них передбачено окрему групу в складі інших необоротних активів. Витрати на придбання таких об'єктів амортизуються. Виняток становлять витрати бюджетів на створення бібліотечних фондів, які відшкодовуються за рахунок відповідних джерел фінансування (п. 144.3 ПКУ). Для цієї групи ПКУ передбачено використання методів амортизації «50/50» і «100 %»

Відповідно до п.п. 14.1.138 ПКУ, як вже зазначалось, для малоцінних необоротні матеріальних активів установлений вартісний критерій у сумі 2500 грн. Він застосовується для поділу активів на основні засоби (групи 2 - 9 та 12 - 16) і МНМА (група 11).

Тимчасові (нетитульні) споруди. Як зазначається в п. 2 листа Мінфіну від 15.02.2007 р. №31-34000-10-16/2959, тимчасові (нетитульні) споруди зараховуються до складу інших необоротних матеріальних активів, якщо строк їх корисного використання (експлуатації) більше одного року (або операційного циклу, якщо він більше року). Вимоги щодо визначення нетитульних тимчасових будівель, споруд, пристроїв та обладнання відповідають бух обліковим. Природні ресурси Згідно з п.п. 14.1.138 ПКУ запаси корисних копалин визнаються об'єктами основних засобів, однак амортизації не підлягають.

До інвентарної тари належить тара, що має індивідуальні ознаки (металеві контейнери, піддони, ящики, бочки, кеги, бідони, корзини), яка, як правило, використовується власником впродовж періоду, що перевищує один рік.

Стосовно предметів прокату, якщо для цілей бухгалтерського обліку не має значення, перевищує чи ні вартість предметів прокату вартісну межу, що встановлюється підприємством для визначення МНМА, то для цілей податкового обліку застосування такого підходу навряд чи можливо. Так як відповідно вимог ПКУ визначено застосування вартісної межі (2500 грн.)

Інші необоротні матеріальні активи. Як випливає з Інструкції № 291, на цьому субрахунку, зокрема, відображається вартість завершених капітальних інвестицій в об'єкти операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо). Водночас окремого місця таким активам у податковому обліку основних засобів та інших необоротних активів не знайшлося, хоча п. 146.1 ПКУ і передбачено можливість амортизації вартості ремонту, поліпшення ОЗ, наданих в оперативний лізинг (оренду).

Відповідно п.п. 145.1.2 ПКУ строк корисного використання (експлуатації) об'єкта встановлюється наказом по підприємству при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс) і не може бути менше мінімально допустимого, який визначено п. 145.1 ПКУ (табл. 3).

Витрати на придбання МНМА підлягають «податковій» амортизації. У податковому обліку сума нарахованої за об'єктом МНМА амортизації включається до витрат з метою оподаткування за правилами пп. 138.4, 138.5 ПКУ.

У наступній таблиці наведено класифікацію інших необоротних активів та дозволені методи амортизації відповідно до вимог Податкового Кодексу України.

Таблиця 3.12

Класифікація інших необоротних активів та дозволені методи амортизації відповідно до вимог Податкового Кодексу України

Номер	Групи	Складові	Мінімально	Дозволені методи амортизації
-------	-------	----------	------------	------------------------------

рахунка (суб рахунку)		ІНМА	допустимі СКВ, років	ст. 145 ПКУ	П(С)БО 7
01	02	03	04	05	06
01	02	03	04	05	06
111	Група 10	Бібліотечні фонди	-		- прямолінійний; - виробничий; - «50 % x 50 %»; - «100 %»
112	Група 11	Малоцінні необоротні матеріальні активи	-	- «50 % x 50 %»; - «100 %»	
113	Група 12	Тимчасові (нетитульні) споруди	5	- прямолінійний; - виробничий	- прямолінійний; - виробничий
114	Група 13	Природні ресурси	-	амортизація не нараховується	
115	Група 14	Інвентарна тара	6	- прямолінійний; - виробничий	- прямолінійний; - виробничий
116	Група 15	Предмети прокату	5		
117	-	Інші необоротні матеріальні активи	-	-	

У податковому обліку, то згідно з нормами п.п. 145.1.6 ПКУ амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів (група 11) і бібліотечних фондів (група 10) може нараховуватися за рішенням платника податків у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 % його вартості, що амортизується, і решти 50 % вартості, що амортизується, - у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) унаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта в розмірі 100 % його вартості. Щодо об'єктів груп 12 (тимчасові (нетитульні) споруди), 14 (інвентарна тара), 15 (предмети прокату) за вимогами п.п. 145.1.6 ПКУ амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного та виробничого методів.

Підприємство може переглядати певний метод амортизації в разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від використання об'єкта (п.п. 145.1.9 ПКУ). У такому разі нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.

Сума амортизації, нарахованої за МНМА, для цілей податкового обліку (за аналогією бухгалтерського обліку), відноситься на витрати періоду залежно від напряму використання МНМА:

- до складу собівартості реалізованої продукції (пп. 138.1, 138.8 ПКУ);
- адміністративних (п.п. «в» п.п. 138.10.2 ПКУ);
- збутових (п.п. «д» п.п. 138.10.3 ПКУ);
- інших операційних витрат (п.п. 138.10.4 ПКУ).

У свою чергу, п.п. 14.1.19 ПКУ визначає вартість інших необоротних активів як первісну або переоцінену вартість таких активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості. Отже, ліквідаційна вартість важлива тепер не лише для бухгалтерського, а й для податкового обліку.

Особливості формування первісної вартості об'єкта встановлюються Податковим Кодексом (п.п. 146.4 – 146.10) залежно від способу його надходження на баланс (придбання, самостійне виготовлення, внесення до статутного капіталу, обмін) аналогічно обліковим (табл. 3.13).

Таблиця 3.13

Особливості формування первісної вартості об'єкта МНМА за окремими операціями відповідно вимог ПКУ

№п/п	Спосіб надходження об'єкта	Формування первісної вартості згідно з ПКУ
01	02	03
1.	Самостійне виготовлення об'єкта (будівництво, спорудження тощо)	У сумі всіх виробничих витрат, здійснених платником податків, пов'язаних з їх виготовленням і введенням в експлуатацію, а також витрат на виготовлення таких об'єктів, без урахування сплаченого ПДВ, у разі якщо платник податків зареєстрований платником ПДВ незалежно від джерел фінансування. Первісну вартість

		об'єкта, що підлягає амортизації, формують також і витрати на оплату праці працівників, зайнятих виготовленням цього об'єкта (пп. 144.1, 146.6 ПКУ 7)
2.	Отримання об'єкта як внеску до статутного фонду	Вартість, погоджена засновниками (учасниками), але не вище за звичайну ціну (п. 146.8 ПКУ). Звичайна ціна — ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо іншого не встановлено ПКУ. Якщо не доведено зворотного, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін (п.п. 14.1.71 ПКУ).
3.	Обмін подібними об'єктами	Вартість переданого об'єкта основних засобів, яка амортизується, за вирахуванням сум накопиченої амортизації, але не вище звичайної ціни об'єкта основних засобів, отриманого в обмін (п. 146.9 ПКУ)
4.	Обмін (частковий обмін) неподібними активами	Вартість переданого об'єкта основних засобів, яка амортизується, за вирахуванням сум накопиченої амортизації, збільшена/зменшена на суму коштів чи їх еквівалентів, передану/отриману під час обміну, але не вище звичайної ціни об'єкта основних засобів, отриманого в обмін (п. 146.10 ПКУ)
5.	Безоплатне отримання	Спеціальної норми щодо формування первісної вартості в ПКУ немає. Вартість самого безоплатно отриманого об'єкта не обліковується в податковій первісній вартості.
6.	Зобов'язання щодо кількох об'єктів визначено загальною сумою	Первісна вартість обчислюється розподілом загальної суми пропорційно звичайній ціні кожного окремого об'єкта основних засобів (п. 146.7 ПКУ)

Об'єкти МНМА не підлягають «податковій» переоцінці так, як правила п. 146.21 ПКУ на них не поширюються.

Оскільки в податковому обліку об'єкти МНМА не є основними засобами, то до них не можуть бути застосовані вимоги пп. 146.11 - 146.12 ПКУ, які дозволяють, **витрати на ремонти та поліпшення** в межах 10 % «ремонтного» ліміту включати до витрат з метою оподаткування, а в сумі перевищення відноситись на збільшення первісної вартості об'єкта, що ремонтується, з їх подальшою амортизацією. Відповідно, вартість МНМА не бере участі в розрахунку 10 % ремонтного ліміту.

У податковому обліку витрати на здійснення ремонтних заходів з МНМА відображаються як звичайні витрати і включаються в усій сумі до витрат у з метою оподаткування з віднесенням залежно від функціонального призначення відповідно до складу «податкової» собівартості (п. 138.8 ПКУ), адміністративних (п.п. «в» п.п. 138.10.2 ПКУ), інших операційних витрат (п.п. 138.10.4 ПКУ) або витрат на збут (п.п. «д» п.п. 138.10.3 ПКУ).

Малоцінні об'єкти можуть здаватися в оренду (так, наприклад, в оренду можуть надаватися інструменти, засоби зв'язку (телефони, факси тощо), інвентар та інші малоцінні об'єкти).

Правила податкового обліку орендних операцій, установлені п. 153.7 ПКУ, до операцій з оренди малоцінки застосовуватися не можуть тому, що згідно з визначенням лізингової операції з п.п. 14.1.97 ПКУ орендою вважаються орендні операції тільки за участі основних засобів. У зв'язку з цим передача МНМА в оренду і наступне повернення після закінчення строку оренди не спричиняє виникнення ні «податкових» доходів, ні «податкових» витрат у сторін орендної операції, так як не супроводжується переходом права власності.

Також для розуміння даного виду операцій відповідно до вимог податкового законодавства можливо застосування норм пп. 153.4.1 і 153.4.2 ПКУ, згідно з якими майно, залучене платником податків на підставі договору концесії, комісії, консигнації, довірчого управління, зберігання, а також згідно з іншими цивільно-правовими договорами, що не передбачають передачу права власності на таке майно, не включається до «податкових» доходів у отримувача (тобто орендаря) і відповідно до «податкових» витрат у сторони, що надає таке майно (тобто орендодавця).

Що стосується суми орендної плати, то вона оподатковуватиметься у сторін договору оренди у звичайному порядку.

У податковому обліку операції з продажу МНМА відображаються як звичайний продаж товарів. Тобто «податкові» доходи від реалізації виникають у підприємства за датою переходу до покупця права власності на товар (п. 137.1 ПКУ); у разі надходження авансової оплати сума отриманої від покупця передоплати доходом не визнається (п.п. 136.1.1 ПКУ). При цьому одночасно з відображенням доходів виникають і «податкові» витрати в розмірі собівартості реалізованих МНМА (п. 138.4 ПКУ).

Списання (ліквідація) МНМА в податковому обліку регулюється п.п. 145.1.6 ПКУ, які надають можливість платнику податків у періоді списання

малоцінного об'єкта віднести його залишкову вартість (суму вартості, що амортизується, за вирахуванням сум накопиченої амортизації) на витрати.

Як вже зазначалось раніше, на відображення даної операції в обліку також впливає обраний метод нарахування амортизації:

- у разі застосування підприємством методу нарахування амортизації «100 %» при списанні МНМА залишкової вартості в об'єкта просто не буде, а ліквідація та списання об'єкта в цьому випадку вплине на аналітичний облік малоцінки;

- у разі застосування підприємством методу нарахування амортизації «50% на 50%» при списанні МНМА згідно з п.п. 145.1.6 ПКУ буде донараховано амортизацію в сумі недорахованого залишку 50% вартості в періоді списання об'єкта з балансу.

Нараховувати ПДВ при ліквідації МНМА не потрібно.

Проблемні питання обліку ІНМА

У чинній практиці обліку підприємств пріоритет надається «податковому» обліку. Питання гармонізації податкового та бухгалтерського обліку залишаються не вирішеними в повній мірі, не зважаючи на значний крок Податкового Кодексу в рішенні проблемних питань щодо ідентичності даних фінансового і податкового обліку.

Зокрема, до таких проблемних питань можуть бути віднесені:

- усунення розходжень у визначенні окремих понять податкового і фінансового обліку та термінологічну плутанину за статтями Кодексу;

- необхідність визначення понять операційного циклу, ліквідаційної вартості, первісної та переоціненої вартості щодо необоротних матеріальних активів, інших необоротних матеріальних активів;

- вимагає подальшого вдосконалення методика нарахування «податкової» амортизації;

- наявність певних обмежень у виборі окремих позицій податкової політики підприємствами щодо вибору методів нарахування амортизації і визначення строків корисного використання.

Контрольні запитання, тести, завдання для самостійної роботи до розділу 3 «Облік інших нематеріальних активів»

Контрольні запитання та завдання до розділу 3

1. Які об'єкти обліку належать до ІНМА?
2. Визначте основні ознаки віднесення об'єктів до ІНМА.
3. Які рахунки застосовуються для обліку ІНМА?
4. Які об'єкти обліковуються на кожному з субрахунків рахунка 11?
5. Яким чином відбувається надходження об'єктів? Наведіть бухгалтерські записи операцій надходження ІНМА за кожним напрямком.
6. Яким чином відбувається вибуття об'єктів? Наведіть бухгалтерські записи операцій вибуття ІНМА за кожним напрямком.
7. Визначте методи нарахування зносу ІНМА.
8. Як відображається нарахування зносу ІНМА на рахунках бухгалтерського обліку?
9. Визначте ознаки об'єктів МНМА для їх обліку за вимогами податкового законодавства.
10. Визначте основні правила обліку ІНМА за вимогами податкового законодавства.
11. Назвіть джерела забезпечення підприємства іншими нематеріальними активами.
12. Наведіть приклади структурного складу інших нематеріальних активів.
13. Дайте вартісне визначення інших нематеріальних активів.

14. Наведіть характеристику методів амортизації інших нематеріальних активів.

15. Розкрийте сутність аналітичного обліку інших нематеріальних активів та їх зносу.

Теми для написання рефератів, підготовки наукових статей

1. Забезпечення підприємства іншими нематеріальними активами.

2. Основні принципи та ознаки класифікації інших нематеріальних активів.

3. Вимірювання об'єктів інших нематеріальних активів у бухгалтерському обліку.

4. Систематизований перелік рахунків у Планах рахунків та їх призначення.

5. Загальна облікова політика підприємства: облікові принципи ведення бухгалтерського обліку інших нематеріальних активів.

6. Типові форми первинного обліку надходження та руху інших нематеріальних активів.

7. Регістри бухгалтерського обліку (аналітичного) інших нематеріальних активів.

8. Комп'ютерні технології в обліку господарських операцій з інших нематеріальних активів.

9. Витрати на придбання інших нематеріальних активів.

10. Інвентаризація інших нематеріальних активів – документувальне супроводження.

11. Проблемні питання організації обліку інших нематеріальних активів.

12. Світовий досвід організації обліку основних засобів та інших нематеріальних активів.

13. Система первинних документів з обліку інших нематеріальних активів.

14. Методи нарахування амортизації інших нематеріальних активів: теорія та практика.
15. Різновиди поліпшення об'єктів інших нематеріальних активів.
16. Особливості обліку інших нематеріальних активів для цілей оподаткування.
17. Визнання та класифікація інших нематеріальних активів у бухгалтерському обліку за міжнародними та національними стандартами.
18. Сучасний погляд на проблему інтеграції фінансового та податкового обліку щодо операцій з іншими нематеріальними активами підприємства.
19. Напрями та особливості формування інформації в автоматизованій системі обліку основних засобів та інших нематеріальних активів.
20. Шляхи вдосконалення фінансового обліку основних засобів та інших нематеріальних активів.
21. Дослідження життєвого циклу об'єкта інших нематеріальних активів.
22. Порядок визначення і облік зменшення корисності інших нематеріальних активів.
23. Проблеми формування облікової політики підприємств щодо інших нематеріальних активів.
24. Призначення обліково-економічної інформації про втрати від зменшення корисності інших нематеріальних активів.
25. Порівняльна характеристика операцій з переоцінок за національними та міжнародними стандартами обліку.
26. Проблеми обліку інших нематеріальних активів з метою оподаткування.
27. Проблеми бухгалтерської оцінки інших нематеріальних активів згідно з національними стандартами бухгалтерського обліку.
28. Альтернативні підходи до оцінки основних засобів та інших нематеріальних активів в бухгалтерському обліку за МСБО.
29. Напрямки удосконалення первинного обліку операцій з іншими нематеріальними активами підприємства.

Тестові завдання до розділу 3 «Облік інших нематеріальних активів»

Тести до питання 3.1

1. ІНМА - це:

1. Сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів.
2. Предмети, строк експлуатації яких більш ніж 12 місяців, але які при цьому не враховані у складі основних засобів.
3. Матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).
4. Усі відповіді правильні.

2. До складу ІНМА, з перелічених видів об'єктів не належать:

1. Природні ресурси
2. Інвентарна тара
3. Періодичні видання
4. Предмети прокату

3. Вартісному критерію, що застосовується з метою розмежування об'єктів основних засобів та ІНМА відповідно Податкового Кодексу України відповідає значення:

1. 1000,00 грн.
2. 2500,00 грн.
3. 5000,00 грн.
4. Правильної відповіді не передбачено.

4. Не є критерієм визнання інших необоротних матеріальних активів:

1. Матеріальні активи
2. Очікуваний строк корисного використання.
3. Вартісні ознаки
4. Власність

5. Визначте, який з перелічених висловів вірний стосовно об'єктів ІНМА:

1. Вартісний критерій установлюють виключно для малоцінних необоротних матеріальних активів, що обліковуються на однойменному субрахунку
2. Вартісний критерій установлюють виключно до бібліотечних фондів,
3. Вартісний критерій установлюють виключно до тимчасових нетитульних споруд.

4. Вартісний критерій установлюють для всіх груп ІНМА

6. Операції з руху ІНМА відображаються в обліку на підставі типових форм первинних документів, призначених для обліку:

1. Основних засобів або малоцінних швидкозношуваних предметів, залежно від виду об'єктів і виду операції, які підлягають документуванню.

2. Основних засобів залежно від виду операції, які підлягають документуванню.

3. Малоцінних швидкозношуваних предметів, залежно від виду об'єктів і виду операції, які підлягають документуванню.

4. Виробничих запасів залежно від виду об'єктів і виду операції, які підлягають документуванню.

7. Підприємством придбано стіл вартістю 2600,00 грн. включаючи ПДВ. Його буде віднесено до:

1. До складу МНМА.

2. До складу об'єктів основних засобів.

3. До складу МШП.

4. До складу виробничих запасів.

8. Підприємством у підприємства неплательника ПДВ придбаний принтер вартістю 2600,00 грн. Його буде віднесено ...

1. До складу об'єктів основних засобів.

2. До складу МШП.

3. До складу МНМА.

4. До складу виробничих запасів.

9. При відображенні в обліку операції реалізації МНМА щодо списання залишкової вартості об'єкта є вірний бухгалтерський запис:

1. Дебет 97 Кредит 11.

2. Дебет 286 Кредит 11.

3. Дебет 13 Кредит 11.

4. Дебет 74 Кредит 11.

10. До бібліотечних фондів може бути застосований такий метод нарахування амортизації:

1. Виробничий.

2. Метод «50 % на 50 %».

3. Прямолінійний.

4. Кумулятивний.

11. У бухгалтерському обліку амортизація по ІНМА нараховується:

1. Щоквартально.

2. Щорічно.

3. Щомісячно.

4. Залежно від обраного методу.

12. Для цілей оподаткування амортизація по ІНМА нараховується:

1. Щоквартально.
2. Щорічно.
3. Залежно від обраного методу.
4. Щомісячно.

13. Визначте, чи впливає на порядок відображення на рахунках обліку операції ліквідації об'єкта ІНМА обраний метод нарахування амортизації:

1. Ні, обраний метод нарахування амортизації на відображення даної операції в обліку не впливає.
2. Так, у разі застосування методу нарахування амортизації «100%».
3. Так, у разі застосування методу нарахування амортизації «50% на 50%».
4. Так, у разі застосування любого методу нарахування амортизації.

14. Якщо ремонт ІНМА пов'язаний з підтриманням об'єкта в робочому стані, то в бухгалтерському обліку витрати на його здійснення відносяться :

1. На витрати діяльності.
2. На збільшення первісної вартості об'єкта.
3. На збільшення первісної вартості об'єкта у межах 10% ліміту.
4. На витрати діяльності у межах 10% ліміту.

15. Тимчасові (нетитульні) споруди відповідно до вимог Податкового Кодексу України відносяться До класифікаційної групи інших необоротних активів:

1. Група 10.
2. Група 11.
3. Група 12.
4. Група 15.

16. Мінімально допустимий СКВ для природних ресурсів відповідно до вимог Податкового Кодексу України визначено:

1. СКВ не встановлений.
2. 5 років.
3. 6 років.
4. 10 років.

17. Визначте первісну вартість безкоштовно отриманого факсу, якщо відомо, що справедлива вартість становить 2400,00 грн.; вартість послуг з його підключення – 60,00 грн. (в т.ч. ПДВ).

1. 2050,00.
2. 2460,00.

3. 2000,00.
4. 0,00.

18. Визначте фінансовий результат від ліквідації об'єкта МНМА за власним рішенням суб'єкта господарювання неплатника ПДВ, якщо відомо: первісна вартість 2500,00 грн., знос 1250,00 грн.

1. Збиток 2500,00.
2. Збиток 1250,00.
3. 0,00.
4. Прибуток 1250,00.

19. Методом нарахування амортизації ІНМА при умові: первинна вартість об'єкту 2000,00 грн.; у першому місяці використання об'єкта нарахована амортизація в сумі 1000,00 грн.; у місяці списання активу з балансу списується решта -1000,00 грн., є:

1. Виробничий.
2. «50% на 50%».
3. Прямолінійний.
4. «100%».

20. Методом нарахування амортизації ІНМА при умові: первинна вартість об'єкту 2400,00 грн.; на протязі всього строку корисного використання щомісячно нараховується амортизація в сумі 40,00 грн., є:

1. Виробничий.
2. «50% на 50%».
3. Прямолінійний.
4. «100%».

Матриця відповідей на тести до розділу 3

Запитання	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Відповідь	2	3	2	4	1	1	1	1	2	2
Запитання	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
Відповідь	4	3	3	1	3	1	1	2	2	3

Завдання для самостійної роботи до розділу 3 «Облік інших нематеріальних активів»

Завдання 1.

Умова: Підприємство має такі об'єкти інших нематеріальних активів:

- бібліотечні фонди;
- природні ресурси;

- інвентарна тара;
- предмети прокату;
- інструменти строком використання більше року;
- інвентар строком використання більше року;
- прилади та інше устаткування строком використання більше року, які призначені до використання як у серійному та у масовому виробництві;
- спеціальний і формений одяг, які видаються на термін більше року;
- приоб'єктні контори і комори виконробів і майстрів;
- складські приміщення при об'єкті будівництва;
- огороження при розплануванні будинку;
- пристрої з техніки безпеки;
- інвентарні уніфіковані засоби типу колисок, вишок;
- паркани й огороження (крім спеціальних і архітектурно оформлених);
- меблі вартістю до 2500,00 грн.;
- мобільний телефон вартістю до 2500,00 грн.

Необхідно:

1. Класифікувати наведені об'єкти за групами, що відповідають вимогам П(С)БО 7.
2. Рішення надати у вигляді табл. 1.

Таблиця 1

Класифікація об'єктів інших нематеріальних активів

№ п/п	Назва групи	Шифр субрахунку	Назва об'єкту
01	02	03	04
1			
2			
Т.д.			

3. Визначитись, який із методів нарахування амортизації доцільно обрати до кожної з класифікаційних груп інших нематеріальних активів.

Завдання 2.

Умова: Підприємство придбало мобільний телефон вартістю 2100,00 грн. (у т.ч. ПДВ) і ввело його в експлуатацію. Мінімально допустимий строк корисного використання встановлено 2 роки. Обрано метод нарахування амортизації «50% на 50 %».

Необхідно:

1. Визначити, до якої класифікаційної групи об'єктів обліку необхідно зарахувати телефон.
2. Визначити, які первинні документи повинно мати підприємство для підтвердження здійснених операцій.
3. Скласти необхідні бухгалтерські записи щодо придбання телефону та введення його в експлуатацію.
4. Нархувати амортизацію та скласти необхідні бухгалтерські проводки.
5. Визначити, як операція буде врахована для цілей оподаткування.

Завдання 3.

Умова: У звітному періоді підприємством здійснено такі операції:

1. З отриманням товару від постачальника надійшла інвентарна тара. Залогова вартість інвентарної тари - 500,00 грн.
2. Придбано у постачальника інструменти у кількості 10 шт. строком використання більше року. Загальна сума оплати за придбані інструменти становить 12000,00 грн.
3. Засновником до статутного фонду передано:
 - столи у кількості 2 штук загальною вартістю 4200,00 грн.;
 - 4 стільці загальною вартістю 4800,00 грн.

Необхідно:

1. Визначити до якої класифікаційної групи належать дані об'єкти.
2. Визначити які первинні документи повинно мати підприємство для підтвердження здійснених операцій.

3. Скласти необхідні бухгалтерські записи щодо здійснених господарських операцій.

4. Визначити як наведені операції будуть враховані для цілей оподаткування.

Завдання 4.

Умова: В обліку підприємства у групі МНМА на відповідному рахунку відображено спеціальні інструменти у кількості 5 штук. Первинна вартість кожного складає 2300,00 грн. Метод нарахування зносу «50% на 50%». Сума вже нарахованого зносу склала 1150,00 грн. У звітному періоді прийнято рішення щодо списання даних об'єктів з балансу. У результаті ліквідації оприбутковано лом на суму 100,00 грн.

Необхідно:

1. Визначити, які первинні документи повинно мати підприємство для підтвердження здійснених операцій.

2. Скласти необхідні бухгалтерські записи щодо здійснених господарських операцій.

3. Визначити, як наведені операції будуть враховані для цілей оподаткування.

Завдання 5.

Умова: У звітному періоді підприємством проведено операції з реалізації офісної техніки, яка обліковувалась як МНМА, а саме:

- Факс. Первинна вартість – 1900,00 грн.
- Принтер. Первинна вартість – 2300,00 грн.

До даних об'єктів підприємством було встановлено метод нарахування зносу «100%».

Від покупця отримано за факс – 1200,00 грн., за принтер – 1600,00 грн.

Необхідно:

1. Визначити які первинні документи повинно мати підприємство для підтвердження здійснених операцій.
2. Скласти необхідні бухгалтерські записи щодо здійснених господарських операцій.
3. Визначити, як наведені операції будуть враховані для цілей оподаткування.

РОЗДІЛ 4. ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

- 4.1. Сутність нематеріальних активів і критерії їх визнання**
- 4.2. Класифікація нематеріальних активів**
- 4.3. Оцінка нематеріальних активів**
- 4.4. Облік господарських операцій з нематеріальними активами**
- 4.5. Проблемні питання у сучасному обліку нематеріальних активів**

Мета вивчення розділу: отримання теоретичних знань і практичних навичок з обліку нематеріальних активів у сучасних умовах.

Вивчення розділу дає змогу засвоїти:

- сутність нематеріальних активів, критерії їх визнання;
- місце і роль обліку нематеріальних активів у системі управління підприємством;
- законодавче регулювання та нормативне забезпечення обліку нематеріальних активів в Україні;
- класифікацію об'єктів нематеріальних активів;
- види оцінки нематеріальних активів;
- бухгалтерське відображення господарських операцій з нематеріальними активами;
- основи обліку нематеріальних активів для цілей оподаткування;
- проблемні питання обліку стану та руху нематеріальних активів в Україні і можливості їх вирішення.

Виконання практичних завдань розділу дає змогу оволодіти навичками і вміннями:

- ідентифікації об'єктів необоротних активів;
- застосування необхідних рахунків при бухгалтерському відображенні господарських операцій з нематеріальними активами;
- ведення записів на рахунках бухгалтерського обліку нематеріальних активів;
- документування господарських операцій з необоротними активами;
- відображення господарських операцій у регістрах синтетичного і аналітичного обліку;
- вибору доцільної оцінки об'єкту нематеріальних активів;
- вибору оптимального методу нарахування амортизації (зносу) об'єктів нематеріальних активів;
- визначення необхідності, доцільності й методики проведення переоцінки нематеріальних активів;
- визначення кола користувачів інформації з нематеріальними активами;
- аналізу можливості використання облікової інформації щодо наявності і руху необоротних активів в управлінських цілях.

ГЛОСАРІЙ

Активний ринок - ринок, якому притаманні такі умови: предмети, що продаються та купуються на цьому ринку, є однорідними; у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців і покупців; інформація про ринкові ціни є загальнодоступною.

Група нематеріальних активів - сукупність однотипних за призначенням та умовами використання нематеріальних активів.

Дослідження - заплановані підприємством дослідження, які проводяться ним уперше з метою отримання і розуміння нових наукових та технічних знань.

Нематеріальний актив - немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований.

Розробка - застосування підприємством результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їхнього серійного виробництва чи використання.

Незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи - капітальні інвестиції у придбання, створення і модернізацію нематеріальних активів, використання яких за призначенням на дату балансу не відбулося.

Накопичена амортизація нематеріальних активів - сума амортизації об'єкта нематеріальних активів з початку його корисного використання.

Ключові слова: нематеріальні активи, немонетарні активи, ідентифікація, право користування, комерційні позначення, авторські та суміжні з ними права, інтелектуальна власність, незавершені капітальні інвестиції, гудвіл, методи відображення, оцінка, юридичні і економічні критерії, накопичена амортизація, еквівалент грошових коштів, переоцінка об'єкту нематеріальних активів.

4.1. Сутність нематеріальних активів і критерії їх визнання

У складі об'єктів обліку, які належать до необоротних активів, суттєве місце займають ті, що не мають такої класичної ознаки, як речовинна форма, але можуть відіграти найважливішу роль у процесі одержання підприємством прибутку. У складі майна підприємств неухильно зростає роль нематеріальних активів. Це обумовлено хвилею поглинання одних підприємств іншими, швидкістю і масштабами технологічних змін, поширенням використання нових інформаційних технологій, розвиненням і інтеграцією фінансового ринку України.

Важливими і складними питаннями в обліку нематеріальних активів є їх ідентифікація, методи відображення у балансі, оцінка, амортизація.

В Україні методологічні основи формування у бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи регламентовано Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність», П(С)БО 2 «Баланс», П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств».

Згідно з П(С)БО 8 нематеріальні активи – це немонетарні активи, які не мають матеріальної форми та можуть бути ідентифікованими.

Жодне підприємство не може обійтися без використання у виробничій діяльності різноманітних об'єктів нематеріальних активів. Їх наявність значною мірою забезпечує дійсне і майбутнє становлення і розвиток підприємства.

Нематеріальні активи належать до необоротних активів підприємства і відображаються у бухгалтерському балансі за умови, що відповідають критеріям визнання активів, які встановлені П(С)БО 2 «Баланс», а саме, є ресурсами, що контролюються підприємством за результатом подій, які відбулися раніше, використання яких, як очікується, приведе до отримання підприємством економічних вигод в майбутньому.

Можна визначити два види основних критеріїв, відповідно до яких об'єкти можуть бути віднесені до категорії нематеріальних активів - юридичні і економічні.

Юридичні критерії

До нематеріальних активів належать саме права, що виникають зі складених договорів (авторські, ліцензійні тощо), а не патенти, ліцензії або програмні продукти.

Класифікація нематеріальних активів, що ґрунтується на відповідному правовому режимі тієї або іншої категорії цивільно-правових угод (наприклад, авторський договір, договір про створення або передачу науково-технічної продукції, ліцензійний договір тощо).

Економічні критерії

1. Довгостроковий характер використання нематеріальних активів на підприємстві - понад один рік (або один операційний цикл, якщо він більший за рік) .

2. Спроможність приносити підприємству прибуток.

Додержання основних критеріїв віднесення об'єктів до нематеріальних активів гарантує уникнення можливих помилок при їх ідентифікації. Так, наприклад, не є правильним віднесення до складу нематеріальних активів витрат на проведення науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт тому, що вони здійснюються з метою удосконалення техніки, технології, організації виробництва і управління, а тому розглядаються як комерційні операції.

Відповідно до п.5 П(С)БО 8 бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться за кожним об'єктом, який входить до однієї з наступних груп:

- права користування природними ресурсами (надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо);

- права користування майном (земельною ділянкою у відповідності до земельного законодавства, будівлею, права на оренду приміщень тощо);

- права на комерційні позначення (торгівельні марки (знаки для товарів та послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо);

- права на об'єкти промислової власності (винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, в тому числі "ноу – хау", захист від недобросовісної конкуренції тощо);

- авторське право та суміжні з ним права (літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо);

- незавершені капітальні інвестиції у нематеріальні активи;

- інші нематеріальні активи (право на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілей тощо).

Не визнаються нематеріальним активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені, витрати на:

- дослідження;

- підготовку і перепідготовку кадрів;
- рекламу і просування продукції на ринку;
- створення, реорганізацію і переміщення підприємства або його частини;
- підвищення ділової репутації підприємства, вартість видань та витрати на створення торгових марок (товарних знаків).

Слід зазначити, що багато об'єктів обліку, які знаходять відображення у бухгалтерському балансі підприємства, за своєю природою нематеріальні, але не всі вони відносяться до нематеріальних активів (наприклад, дебіторська заборгованість або витрати майбутніх періодів). Тому, для наочності, можна представити визначення нематеріального активу у такий спосіб.

Нематеріальні активи - це будь-які активи, що не мають матеріальної форми, за винятком:

- грошових коштів (коштів на рахунках у банках, депозитів до запитання);
- еквівалентів коштів (короткострокових високоліквідних фінансових інвестицій, що вільно конвертуються у певні суми коштів і характеризуються незначним ризиком зміни вартості);
- дебіторської заборгованості у фіксованій або визначеній сумі грошей на певну дату.

4.2. Класифікація нематеріальних активів

Нематеріальними вважаються активи, що можна ідентифікувати, тобто активи, які на дату придбання відповідають критеріям визнання статей балансу. Простіше кажучи, ідентифікованими нематеріальними активами називають такі нематеріальні активи, які можуть бути придбані або продані окремо від інших активів підприємства. До ідентифікованих нематеріальних активів відносяться патенти, торгові марки, авторські права тощо. Не ідентифікованим видом нематеріальних активів вважається гудвіл, саме тому вимоги П(С)БО 8 не поширюються на нього, а порядок його відображення визначається П(С)БО 19

“Об’єднання підприємств”.

Класифікація нематеріальних активів надана на
рис.4.1.

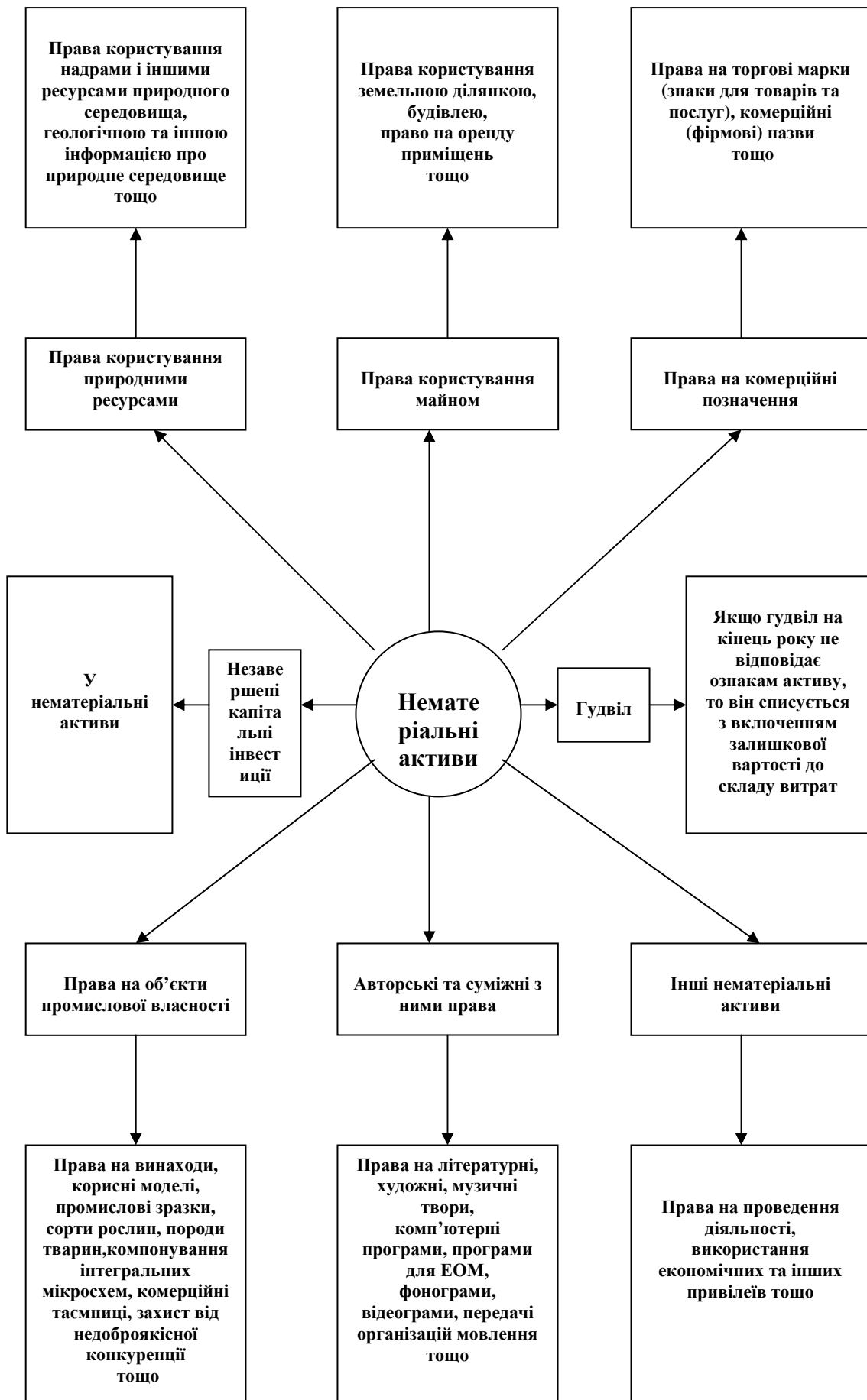


Рис. 4.1. Класифікація нематеріальних активів

4.3. Оцінка нематеріальних активів

Між виникненням витрат і створенням активів існує тісний зв'язок, проте обидва ці процеси не обов'язково збігаються. Вирішуючи питання про визнання активів або витрат, необхідно керуватися засадами обачності, відповідності й превалювання сутності над формою.

Нематеріальні активи, що придбані або створені, відображаються у бухгалтерському балансі за первісною вартістю.

Первісна вартість нематеріальних активів залежить від джерела їх отримання і складається з наступних сум:

- при придбанні за оплату - з вартості придбання (крім отриманих торгових знижок), мита, непрямих податків, які не підлягають відшкодуванню та інших витрат, що безпосередньо пов'язані з придбанням нематеріальних активів і доведенням їх до стану, придатного до використання за призначенням;

- при придбанні внаслідок обміну на подібні об'єкти – із залишкової вартості нематеріального активу, який передається. Якщо його залишкова вартість перевищує справедливу, то первинна вартість такого об'єкту дорівнює його справедливій вартості з доданням різниці до фінансових результатів (витрат) звітного періоду;

- при придбанні внаслідок обміну (або часткового обміну) на неподібні об'єкти – зі справедливої вартості об'єкта, що передається, збільшеної (зменшеної) на суму грошових витрат або їх еквівалентів, які були передані (отримані) під час обміну;

- при створенні нематеріальних активів підприємством власними силами - з прямих трудових, матеріальних та інших витрат, що безпосередньо пов'язані з їх створенням і доведенням до стану здатності за призначенням;

- при безкоштовному отриманні нематеріальних активів - зі справедливої вартості на дату їх отримання з урахуванням витрат, що передбачені п.11 П(С)БО 8;

- при отриманні нематеріальних активів внаслідок об'єднання підприємств вони оцінюються за їх справедливою вартістю;

- при внесенні нематеріальних активів до статутного капіталу підприємства первісною визнається узгоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, що передбачені п.11 П(С)БО 8.

У випадку оплати підприємством декількох об'єктів нематеріальних активів загальною сумою первісна вартість кожного з них визначається шляхом розподілу сплаченої суми пропорційно справедливій вартості кожного з придбаних об'єктів.

Не включаються до первісної вартості нематеріальних активів витрати на сплату відсотків за кредит, використаний цілком або частково на придбання (створення) таких нематеріальних активів та курсові різниці, якщо об'єкт придбано з оплатою в іноземній валюті.

Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються до першого розділу активу балансу підприємства "Необоротні активи" за первинною вартістю з одночасним відображенням суми накопиченої амортизації, за допомогою якої визначається залишкова вартість нематеріальних активів (як різниця між первісною вартістю і сумою накопиченої амортизації).

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта нематеріальних активів у стані, здатному до використання, додаються до складу витрат звітного періоду.

4.4. Облік господарських операцій з нематеріальними активами

Характеристика рахунків для обліку нематеріальних активів.

Методологічні засади формування та розкриття інформації про нематеріальні активи регламентовані нормами П(С)БО 8 "Нематеріальні активи", у відповідності до яких бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться в розрізі кожного об'єкта по відповідних групах.

Для обліку і узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів Планом рахунків бухгалтерського обліку призначено *рахунок 12 "Нематеріальні активи"*, по дебету якого відображається придбання або одержання в результаті розробки нематеріальних активів і сума їх дооцінки, а по кредиту - вибуття нематеріальних активів внаслідок продажу, безкоштовної передачі або списання внаслідок неможливості одержання підприємством надалі економічних вигод від їхнього використання і сума уцінки таких нематеріальних активів.

Рахунок 12 "Нематеріальні активи" - активний, балансовий, синтетичний, має субрахунки, які відповідають окремим групам нематеріальних активів:

- 121 "Права користування природними ресурсами"
- 122 "Права користування майном"
- 123 "Права на комерційні позначення"
- 124 "Права на об'єкти промислової власності"
- 125 "Авторське право і суміжні з ним права"
- 127 "Інші нематеріальні активи".

На субрахунку 121 "Права користування природними ресурсами" ведеться облік наявності права користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про них.

На субрахунку 122 "Права користування майном" ведеться облік наявності права користування земельними ділянками, будівлями, права на оренду приміщень тощо.

На субрахунку 123 "Права на комерційні позначення" ведеться облік наявності прав на торгові марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо.

На субрахунку 124 "Права на об'єкти промислової власності" ведеться облік наявності прав на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці тощо.

На субрахунку 125 "Авторське право і суміжні з ним права" ведеться облік наявності авторського права і суміжних із ним прав на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо.

На субрахунку 127 "Інші нематеріальні активи" ведеться облік нематеріальних активів, якими володіє підприємство і які не знайшли відображення на попередніх п'ятьох субрахунках (наприклад, права на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілей тощо).

Для обліку витрат, пов'язаних з придбанням (створенням) нематеріальних активів Планом рахунків призначено субрахунок 154 "Придбання (створення) нематеріальних активів", за дебетом якого збираються всі витрати, можливі до включення у первісну вартість об'єктів нематеріальних активів, які надходять на підприємство, а за кредитом – списання їх первісної вартості у порядку оприбуткування.

Накопичення і узагальнення інформації про рух нематеріальних активів, що знайшла відображення у первинній документації здійснюється у реєстрі синтетичного обліку – журналі № 4, який складається з двох розділів. У першому розділі серед інших необоротних активів відображаються кредитові обороти за рахунками 12 "Нематеріальні активи", 19 "Гудвіл" і субрахунком 133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів". Другий розділ журналу № 4 присвячено серед інших кредитовому обороту субрахунку 153 "Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів".

Аналітичний облік нематеріальних активів ведеться по видах і окремих інвентарних одиницях в Інвентарних картках основних засобів типової форми № ОЗ-6, а для об'єктів права інтелектуальної власності – в Інвентарних картках обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів типової форми № НА-2 з відзначенням необхідної інформації про кожний об'єкт нематеріальних активів у розділі "Стисла індивідуальна характеристика об'єкта", яка обмежується двома-трьома найбільш важливими для даного

об'єкта якісними показниками. Картки ведуться у бухгалтерії в одному примірнику і відкриваються на основі Актів приймання і доданих до них супровідних документів. При невеликій кількості об'єктів облік нематеріальних активів може здійснюватись в Інвентарній книзі.

З метою контролю збереження інвентарних карток для їх реєстрації складаються Описи інвентарних карток типової форми № ОЗ-7 в одному примірнику до кожної класифікаційної групи (виду) об'єктів.

Для пооб'єктного обліку нематеріальних активів за місцями їх експлуатації заповнюється Інвентарний список типової форми № ОЗ-9, а також Інвентарний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів типової форми № НА-4.

Крім того, для аналітичного обліку нематеріальних активів призначено Відомість № 4.3 до журналу № 4 та Відомість обліку нематеріальних активів, нарахованої амортизації (зносу) типової форми № ВНА-1, яка заповнюється на основі даних Актів приймання-передачі нематеріальних активів з доданими до них документами, які підтверджують наявність тих або інших прав.

Облік надходження нематеріальних активів

Відповідно до ст. 9 Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність ” підставою для відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності є первинні документи, які фіксують факти їх здійснення. Операції з нематеріальними активами не є винятком.

Форми первинних документів, в яких відображаються операції з нематеріальними активами, як і з основними засобами, встановлені наказом Міністерства статистики України від 29.12.1995 р. № 352 “Про затвердження типових форм первинного обліку”. Крім того, наказом Міністерства фінансів України № 732 від 22.11.2004 р. “Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів ” окремо встановлюються форми та регулюється порядок їх застосування при

відображенні операцій з первинного обліку нематеріальних активів, що є об'єктами прав інтелектуальної власності.

Джерелами надходження нематеріальних активів можуть бути придбання за грошові кошти або внаслідок обміну, створення із залученням підрядника або власними силами підприємства, як внесок до статутного капіталу тощо.

Відображення у бухгалтерському обліку основних господарських операцій з надходження нематеріальних активів з різних джерел надано у таблиці 4.1.

Таблиця 4.1

Надходження нематеріальних активів

№№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський запис	
		Дебет	Кредит
А	Б	1	2
<i>1. Облік надходження нематеріального активу (далі – НА) платником ПДВ</i>			
<i>1.1. Придбання НА за національну валюту у СПД: перша подія - передплата</i>			
1.	Перераховано аванс за об'єкт НА	371, 377	311
2.	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	644
3.	Отримано об'єкт НА	154	631 (685)
4.	Зменшено залишок на позабалансовому рахунку 09 «Амортизаційні відрахування»	-	09
5.	Закрито розрахунки з ПДВ	644	631 (685)
6.	Проведено зарахування заборгованостей	631 (685)	371, 377
7.	Введено в експлуатацію об'єкт НА	12	154
<i>1.2. Придбання НА за національну валюту у СПД: перша подія – надходження об'єкту</i>			
1.	Отримано об'єкт НА	154	631 (685)
2.	Відображено суму податкового кредиту	641	631 (685)
3.	Зменшено залишок на позабалансовому рахунку 09 «Амортизаційні відрахування»	-	09
4.	Введено в експлуатацію об'єкт НА	12	154
5.	Перераховано постачальнику вартість об'єкту	631 (685)	311
<i>1.3. Створення (розробка) об'єкту НА із залученням підрядника</i>			
1.	Перераховано підряднику аванс для створення НА	371, 377	311
2.	Відображено суму податкового кредиту	641	644
3.	Виконано частину робіт із створення НА	154	631 (685)
4.	Завершено роботи зі створення НА	154	631 (685)
5.	Зменшено залишок на позабалансовому рахунку 09 «Амортизаційні відрахування»	-	09

6.	Закрито розрахунки з ПДВ	644	631 (685)
7.	Проведено зарахування заборгованостей	631 (685)	371, 377
8.	Введено в експлуатацію об'єкт НА	12	154
<i>1.4. Створення (розробка) об'єкту НА силами підприємства</i>			
1.	Відпущено матеріали, МШП для створення НА	154	209, 22
2.	Нарахована заробітна плата працівникам, що беруть участь у створенні НА	154	661
3.	Проведено відрахування на обов'язкове страхування	154	65
4.	Списано послуги допоміжних виробництв підприємства у процесі розробки НА	154	23
5.	Нарахована амортизація основних засобів, що використовуються при створенні НА	154	13
6.	Зменшено залишок на позабалансовому рахунку 09 «Амортизаційні відрахування»	-	09
7.	Сплачено інші витрати, що безпосередньо пов'язані зі створенням (розробкою) об'єкту НА	377	311
8.	Включено проведені інші витрати до первісної вартості НА	154	685
9.	Проведено зарахування заборгованостей	685	377
10.	Введено в експлуатацію об'єкт НА	12	154
<i>1.5. Надходження НА як внесок до статутного капіталу</i>			
1.	Отримано об'єкт НА як внесок до статутного капіталу	154	46
2.	Відображено суму податкового кредиту	641	46
3.	Введено в експлуатацію об'єкт НА	12	154
<i>2. Облік придбання НА для цілей оподаткування неплатником ПДВ або для операцій, що не оподатковуються цим податком</i>			
<i>2.1. Придбання НА за національну валюту у СПД: перша подія - передплата</i>			
1.	Перераховано аванс за об'єкт НА	371, 377	311
2.	Отримано об'єкт НА	154	631 (685)
3.	Зменшено залишок на позабалансовому рахунку 09 «Амортизаційні відрахування»	-	09
4.	Проведено зарахування заборгованостей	631 (685)	371, 377
5.	Введено в експлуатацію об'єкт НА	12	154
<i>2.2. Придбання НА за національну валюту у СПД: перша подія – надходження об'єкту</i>			
1.	Отримано об'єкт НА	154	631 (685)
2.	Зменшено залишок на позабалансовому рахунку 09 «Амортизаційні відрахування»	-	09
3.	Введено в експлуатацію об'єкт НА	12	154
4.	Перераховано постачальнику вартість об'єкту	631 (685)	311
<i>2.3. Створення (розробка) об'єкту НА із залученням підрядника</i>			
1.	Перераховано підряднику аванс для створення НА	371	311
2.	Виконано частину робіт зі створення НА	154	631 (685)

3.	Завершено роботи зі створення НА	154	631 (685)
4.	Зменшено залишок на позабалансовому рахунку 09 «Амортизаційні відрахування»	-	09
5.	Проведено зарахування заборгованостей	631 (685)	371
6.	Введено в експлуатацію об'єкт НА	12	154
<i>1.4. Створення (розробка) об'єкту НА силами підприємства</i>			
1.	Відпущено матеріали, МШП для створення НА	154	209, 22
2.	Нарахована заробітна плата працівникам, що беруть участь у створенні НА	154	661
3.	Проведено відрахування на обов'язкове страхування	154	65
4.	Списано послуги допоміжних виробництв підприємства у процесі розробки НА	154	23
5.	Нарахована амортизація основних засобів, що використовуються при створенні НА	154	13
6.	Зменшено залишок на позабалансовому рахунку 09 «Амортизаційні відрахування»	-	09
7.	Сплачено інші витрати, що безпосередньо пов'язані зі створенням (розробкою) об'єкту НА	377	311
8.	Включено проведені інші витрати до первісної вартості НА	154	685
9.	Проведено зарахування заборгованостей	685	377
10.	Введено в експлуатацію об'єкт НА	12	154
<i>2.5. Надходження НА як внесок до статутного капіталу</i>			
1.	Отримано об'єкт НА як внесок до статутного капіталу	154	46
2.	Введено в експлуатацію об'єкт НА	12	154

Надходження і оприбуткування об'єктів нематеріальних активів оформлюється Актами приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів за типовою формою № ОЗ-1, в яких надається детальна характеристика об'єкта, його первинна вартість, термін корисного використання, норми амортизації, підрозділ, де він буде використовуватися, підписи посадових осіб, що прийняли об'єкт. До нього додаються супровідні документи, в яких ідентифікується об'єкт нематеріальних активів: дозволи, патенти, ліцензії, свідоцтва, сертифікати, угоди на право користування майном, природними ресурсами тощо. Акти приймання - передачі складаються призначеною наказом керівника підприємства приймальною комісією в одному примірнику на кожний окремий об'єкт, а при внутрішньому переміщенні - у двох примірниках, перший з яких після належного оформлення з доданою

технічною та іншою інформацією передається до бухгалтерії, підписується головним бухгалтером і затверджується керівником, а другий – передається матеріально-відповідальній особі підрозділу, що отримує об'єкт.

Відповідно до наказу Міністерства фінансів України № 732 встановлено особливий порядок документального відображення у складі нематеріальних активів об'єктів права інтелектуальної власності, а саме, використовуються Акти введення до господарського обігу об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів типової форми № НА-1.

Облік вибуття нематеріальних активів

Нематеріальні активи списуються з балансу підприємства внаслідок їх вибуття в разі продажу (згідно наказів Міністерства фінансів України від 05.05.08 № 353 та від 31.03.08 №498 любий продаж основних засобів (а, відповідно, і нематеріальних активів) неможливо відобразити в обліку без їх попереднього переведення до складу необоротних активів, що утримуються підприємством для продажу), внеску до статутного капіталу іншого підприємства (відповідно до п.4 П(С)БО 2 «Баланс» дорівнюється до фінансової інвестиції), безкоштовної передачі, обміну, ліквідації або інших випадків неможливості в подальшому отримання підприємством економічних вигод від його використання.

Фінансовий результат від вибуття об'єктів нематеріальних активів визначається як різниця доходів від вибуття (за вирахуванням непрямих податків і витрат, що пов'язані з вибуттям) та їх залишкової вартості.

Відображення у бухгалтерському обліку основних господарських операцій з вибуття нематеріальних активів за різними напрямками надано у таблиці 4.2.

Вибуття нематеріальних активів

№№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський запис	
		Дебет	Кредит
А	Б	1	2
<i>1. Облік вибуття нематеріального активу (далі – НА) у платника ПДВ</i>			
<i>1.1. Продаж об'єкту НА за грошові кошти</i>			
<i>А. Перекласифікація НА у ті, що утримуються для продажу</i>			
1.	Переведено об'єкт НА до складу активів, що утримуються для продажу: - списано накопичену амортизацію об'єкту НА; - списано залишкову вартість об'єкту НА	133 286	12 12
2.	Відображено об'єкти НА що утримуються для продажу за найменшою з двох величин на дату балансу (балансовою вартістю або чистою вартістю реалізації): - списано на витрати сума перевищення балансової вартості над чистою вартістю реалізації; - визнано дохід від збільшення чистої вартості реалізації (у межах визнаних раніше витрат від його попередніх уцінок до вищезгаданої вартості)	946 286	286 719
<i>1.1.1. Продаж об'єкту НА з одержанням авансу</i>			
1.	Одержано аванс за об'єкт НА	311	680
2.	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	643	641
3.	Передано об'єкт НА покупцеві (відображено дохід)	680	712
4.	Відображено розрахунки за податковими зобов'язаннями з ПДВ	712	643
5.	Списано балансову вартість об'єкту НА, що продається	943	286
<i>1.1.2. Продаж з оплатою після передачі об'єкту НА</i>			
1.	Передано об'єкт НА покупцеві (відображено дохід)	680	712
2.	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	712	641
3.	Списано балансову вартість об'єкту НА, що продається	943	286

4.	Одержано оплату за об'єкт НА	311	680
<i>1.2. Передача об'єкту НА як внесок до статутного капіталу</i>			
1.	Відображено внесок об'єкті НА як довгострокову фінансову інвестицію	14	685
2.	Передано об'єкт НА як внесок до статутного капіталу	685	12
3.	Списано суму накопиченої амортизації	133	12
4.	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	685	641
5.	Відображено дохід від придбання фінансових інвестицій	685	746
6.	Відображено витрати, що пов'язані з придбанням фінансових інвестицій	977	685
1.	Виведено з експлуатації об'єкт НА у зв'язку з безкоштовною передачею (списано вартість)	977	12
2.	Списано суму накопиченої амортизації	133	12
3.	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	977	641
1.	Відображено дохід від передачі об'єкту НА	361	746
2.	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	746	641
3.	Списано суму накопиченої амортизації	133	12
4.	Виведено з експлуатації об'єкт НА у зв'язку з продажем (списано залишкову вартість)	977	12
5.	Одержано об'єкт активів	15, 20, тощо	631
6.	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	631
7.	Проведено залік заборгованостей	631	361
<i>1.4.2. Перша подія – отримання об'єкту активів</i>			
1.	Одержано об'єкт активів	15, 20, тощо	631
2.	Відображено суму податкового кредиту	641	631
3.	Відображено дохід від передачі об'єкту НА	361	746
4.	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	746	641
5.	Списано суму накопиченої амортизації	133	12
6.	Виведено з експлуатації об'єкт НА у зв'язку з продажем (списано залишкову вартість)	977	12
7.	Проведено залік заборгованостей	631	361
<i>1.5. Ліквідація об'єкта НА</i>			
1.	Списано суму накопиченої амортизації	133	12
2.	Списано залишкову вартість об'єкта НА	976	12
<i>2. Облік вибуття об'єкту НА у неплатника ПДВ</i>			

<i>2. Облік вибуття об'єкту НА у неплатника ПДВ</i>			
<i>2.1. Продаж об'єкту НА за грошові кошти</i>			
<i>А. Перекласифікація НА у ті, що утримуються для продажу</i>			
1.	Переведено об'єкт НА до складу активів, що утримуються для продажу: - списано накопичену амортизацію об'єкту НА; - списано залишкову вартість об'єкту НА	133 286	12 12
2.	Відображено об'єкти НА що утримуються для продажу за найменшою з двох величин на дату балансу (балансовою вартістю або чистою вартістю реалізації): - списано на витрати сума перевищення балансової вартості над чистою вартістю реалізації; - визнано дохід від збільшення чистої вартості реалізації (у межах визнаних раніше витрат від його попередніх уцінок до вищезгаданої вартості)	946	286
		286	719
<i>2.1.1. Продаж об'єкту НА з одержанням авансу</i>			
1.	Одержано аванс за об'єкт НА	311	680
2.	Передано об'єкт НА	680	712
3.	Списано балансову вартість об'єкту НА	943	286
<i>2.1.2. Продаж з оплатою після передачі об'єкту НА</i>			
1.	Передано об'єкт НА	680	712
2.	Списано балансову вартість об'єкту НА	943	286
3.	Одержано оплату за об'єкт НА	311	680
<i>2.2. Передача об'єкту НА як внесок до статутного капіталу</i>			
1.	Відображено внесок об'єкті НА як довгострокову фінансову інвестицію	14	685
2.	Передано об'єкт НА як внесок до статутного капіталу	685	12
3.	Списано суму накопиченої амортизації	133	12
4.	Відображено дохід від придбання фінансових інвестицій	685	746
5.	Відображено витрати, що пов'язані з придбанням фінансових інвестицій	977	685
<i>2.3. Безкоштовна передача об'єкта НА</i>			
1.	Виведено з експлуатації об'єкт НА у зв'язку з безкоштовною передачею (списано вартість)	977	12

2.	Списано суму накопиченої амортизації	133	12
<i>2.4. Продаж об'єкту НА в результаті обміну (бартер)*</i>			
<i>2.4.1. Перша подія – передача об'єкту НА</i>			
1.	Відображено дохід від передачі об'єкту НА	361	746
2.	Списано суму накопиченої амортизації	133	12
3.	Виведено з експлуатації об'єкт НА у зв'язку з продажем (списано залишкову вартість)	977	12
4.	Одержано об'єкт активів	15, 20, тощо	631
5.	Проведено залік заборгованостей	631	361
<i>2.4.2. Перша подія – отримання об'єкту активів</i>			
1.	Одержано об'єкт активів	15, 20, тощо	631
2.	Відображено дохід від передачі об'єкту НА	361	746
3.	Списано суму накопиченої амортизації	133	12
4.	Виведено з експлуатації об'єкт НА у зв'язку з продажем (списано залишкову вартість)	977	12
5.	Проведено залік заборгованостей	631	361
<i>2.5. Ліквідація об'єкта НА</i>			
1.	Списано суму накопиченої амортизації	133	12
2.	Списано залишкову вартість об'єкта НА	976	12

** Враховуючи специфіку бартерного вибуття активів, операції з обміну відображено без попереднього переводу об'єктів НА до складу тих, що утримуються для продажу.*

Для оформлення операцій зі списання об'єктів нематеріальних активів з балансу підприємства застосовуються Акти на списання (вибуття) основних засобів типової форми № ОЗ-3 і Акти вибуття (ліквідації) об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів типової форми № НА-3, кожний з яких складається у двох примірниках, підписується членами комісії і особою, що відповідає за використання об'єктів і затверджується керівником підприємства або особою на це уповноваженою. Перший примірник Акту передається до бухгалтерії, другий - залишається у особи, відповідальної за використання об'єктів і є підставою для оприбуткування на склад і реалізації матеріальних носіїв, що залишилися в результаті списання (компакт-диски, паперові носії, фото, жорсткі магнітні диски ЕОМ тощо).

При вибутті об'єктів нематеріальних активів забороняється привласнювати їх інвентарні номери іншим об'єктам.

Облік амортизації (зносу) нематеріальних активів

У процесі експлуатації всі об'єкти нематеріальних активів поступово втрачають притаманні їм властивості, що знижує можливості одержання економічних вигод від їх використання. У бухгалтерському обліку зменшення корисних властивостей нематеріальних активів здійснюється шляхом нарахування амортизації.

Амортизації підлягають усі нематеріальні активи (окрім права постійного користування земельною ділянкою) протягом строку їх корисного використання. Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають.

Підприємство самостійно обирає метод нарахування амортизації та визначає строк корисного використання об'єкту нематеріальних активів при визнанні такого об'єкта активом (при зарахуванні його на баланс), виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то відповідно до п.27 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» слід застосовувати прямолінійний метод нарахування амортизації за яким кожний окремий вид нематеріальних активів амортизується рівними частками виходячи з його первісної вартості з урахуванням індексації протягом строку, який визначається підприємством самостійно, у відповідності до терміну його корисного використання таких нематеріальних активів або строку діяльності підприємства.

При визначенні строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів відповідно до пункту 26 П(С)БО 8 необхідно враховувати:

- строки корисного використання подібних активів;
- моральний знос, що передбачається;
- правові та інші подібні обмеження щодо строків його використання;
- спосіб використання, що очікується;
- залежність строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів від строків корисного використання інших активів.

Існують чотири основні методи визначення строку корисного використання об'єктів нематеріальних активів.

При першому виходять із терміну дії патенту, свідоцтва чи інших обмежень строків використання об'єктів інтелектуальної власності або права заняття певним видом діяльності відповідно до діючого законодавства.

При другому методі для окремих груп нематеріальних активів термін корисного використання визначається виходячи з кількості продукції або іншого натурального показника обсягу робіт, що очікується одержати в результаті використання цього об'єкту.

При третьому методі термін корисного використання визначається виходячи з очікуваного строку використання об'єкта нематеріальних активів, протягом якого підприємство передбачає одержувати економічні вигоди.

У разі неможливості визначення строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів жодним з вищезазначених методів, застосовується четвертий метод, за яким встановлюється максимальний строк його корисного використання. Проте, якщо первісна вартість такого об'єкту не складає істотної суми, може бути прийняте рішення про його зменшення. У будь-якому випадку строк корисного використання нематеріальних активів не може перевищувати терміну діяльності підприємства.

Обираючи методи нарахування амортизації у бухгалтерському обліку, підприємство повинно керуватись п.26 П(С)БО 7 "Основні засоби".

Відповідно до підпункту 145.1.1 пункту 145.1 статті 145 Податкового кодексу України (далі ПКУ) нарахування амортизації нематеріальних активів для цілей оподаткування здійснюється із застосуванням методів, визначених підпунктом 145.1.5 ПКУ.

Строки нарахування амортизації визначені відповідно до правовстановлюючих документів і залежать від приналежності об'єкту до відповідної групи нематеріальних активів, а саме:

- **група 1** – права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище);

- **група 2** - права користування майном (право користування земельною ділянкою, за виключенням права постійного користування земельною ділянкою, відповідно до закону, право користування будівлею, право на оренду приміщення тощо);

- **група 3** – права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів та послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), за виключенням тих, витрати на придбання яких визнаються як роялті;

- **група 4** – права на об'єкти промислової власності (право на винахід, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), за виключенням тих, витрати на придбання яких визнаються як роялті, **але не менш, ніж 5 років**;

- **група 5** – авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальні машини, компіляції даних (бази даних), фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо), за виключенням тих, витрати на придбання яких визнаються як роялті, **але не менш, ніж 2 роки**;

- **група 6** – інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілей).

Облік вартості нематеріальних активів, що амортизується, здійснюється за кожним з об'єктів, що входить до складу окремої групи.

Якщо відповідно до правовстановлюючих документів термін дії права користування нематеріального активу не встановлено, такий термін складає 10 років безперервної експлуатації.

Відповідно до підпункту 145.1.2 пункту 145.1 статті 145 ПКУ нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкту, який встановлюється наказом по підприємству при визнанні цього об'єкту активом (при зарахуванні на баланс), але не менш строку, визначеного пунктом 145.1 та призупиняється на період його виведення з експлуатації на підставі відповідних документів.

При визначенні строку корисного використання нематеріальних активів для цілей оподаткування слід враховувати:

- використання об'єкту підприємством, що очікується;
- моральний знос об'єкту, що припускається;
- правові або інші обмеження за строками використання об'єкту та інші фактори.

Нарахування амортизації нематеріальних активів у бухгалтерському обліку починається з місяця, що є наступним за місяцем, в якому об'єкт нематеріальних активів став придатним для корисного використання, а припиняється - починаючи з місяця, що є наступним за місяцем його вибуття.

При розрахунку вартості нематеріальних активів, що амортизується, їх ліквідаційна вартість дорівнюється нулю за винятком випадків, коли:

- існує безвідмовне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкту наприкінці строку його корисного використання;
- ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкту.

Відповідно до П(С)БО 8 строк корисного використання нематеріального активу та метод нарахування його амортизації переоглядаються наприкінці звітного року, якщо у наступному періоді очікуються зміни строків його корисного використання або умов отримання майбутніх економічних вигод. При цьому нарахування амортизації за новим методом починають з місяця, що є наступним за місяцем змін.

Для накопичення інформації про суму нарахованої амортизації до рахунку 13 "Знос (амортизація) необоротних активів" Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено субрахунок 133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів", по кредиту якого відображається нарахування амортизації нематеріальних активів, а по дебету - списання (зменшення) суми раніше нарахованої амортизації внаслідок вибуття об'єкту нематеріальних активів.

Суму нарахованої амортизації у бухгалтерському обліку відображають збільшенням суми відповідних витрат підприємства з одночасним збільшенням залишку на позабалансовому **рахунку 09 "Амортизаційні відрахування"**.

Відображення у бухгалтерському обліку нарахування амортизації на об'єкти нематеріальних активів надано на рис. 4.3.

Таблиця 4.3

Нарахування амортизації на об'єкти нематеріальних активів

№№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський запис	
		Дебет	Кредит
А	Б	1	2
1.	Нарахована амортизацію об'єктів нематеріальних активів адміністративного, виробничого, загальновиробничого, збутового призначення тощо	92, 23, 91, 93 тощо	133
2.	Збільшено залишок на за балансовому рахунку 09 «Амортизаційні відрахування»	09	-

Амортизаційні відрахування проводяться до досягнення залишковою вартістю нематеріального активу нульового значення (пункт 8.3.9 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємства").

Аналітичний облік амортизації нематеріальних активів ведеться за їх видами.

Облік переоцінки нематеріальних активів

Правила переоцінки об'єктів нематеріальних активів встановлені П(С)БО 8 "Нематеріальні активи". Підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, відносно яких існує активний ринок, причому, якщо окремих об'єктів переоцінили, то потрібно переоцінити всі інші об'єкти групи, до якої він належить (окрім тих, відносно яких не існує активного ринку).

Якщо групу нематеріальних активів було переоцінено, то надалі цю процедуру потрібно проводити щорічно.

Переоцінена первісна вартість і накопичена амортизація об'єкта нематеріальних активів визначається за формулою 4.1.

$$П_{пв(на)} = П_{в(на)} \times I_{п}, \quad (4.1)$$

де $P_{пв(на)}$ – переоцінена первісна вартість (накопичена амортизація),

$P_{в(на)}$ – первісна вартість (накопичена амортизація),

$I_{п}$ – індекс переоцінки.

Тобто, при переоцінці використовується індекс переоцінки, який, в свою чергу, розраховують за формулою 4.2.

$$I_{п} = V_{справ} : V_{зал}, \quad (4.2)$$

де $I_{п}$ - індекс переоцінки,

$V_{справ}$ - справедлива вартість об'єкта,

$V_{зал}$ - залишкова вартість об'єкта.

Якщо залишкова вартість об'єкта нематеріальних активів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість дорівнює сумі справедливої вартості цього об'єкта і його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми накопиченої амортизації.

У таблиці 4.4 наведено відображення переоцінки нематеріальних активів бухгалтерському і податковому обліку.

Таблиця 4.4

Переоцінка нематеріальних активів

№№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський запис	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
<i>1. Дооцінка нематеріального активу (далі – НА)</i>			
<i>1.1. Перша та наступні дооцінки об'єкту НА</i>			
1.	Відображено дооцінку первісної вартості об'єкту НА	12	423

2.	Відображено дооцінку накопиченої амортизації	423	133
3.	Списано суму додаткового капіталу пропорційно сумі нарахованої амортизації	423	44
<i>1.2. Дооцінка об'єкту НА, що раніше було уцінено</i>			
1.	Відображено дооцінка залишкової вартості об'єкту НА (у межах попередніх уцінок, що були включені до витрат)	12	746
2.	Відображено дооцінку залишкової вартості об'єкту НА (в сумі, що перевищує попередні уцінки)	12	423
3.	Відображено дооцінку зносу НА	12	133
4.	Списано суму додаткового капіталу пропорційно сумі нарахованого зносу	423	44
<i>2. Уцінка об'єкту НА</i>			
<i>2.1. Перша та наступні уцінки об'єкту НА</i>			
1.	Відображено уцінку залишкової вартості об'єкту НА	975	12
2.	Відображено уцінку накопиченої амортизації	133	12
<i>2.2. Уцінка об'єкту НА, який раніше був дооцінений</i>			
1.	Відображено уцінку залишкової вартості об'єкту НА (у межах попередніх дооцінок, що враховані у складі додаткового капіталу)	423	12
2.	Відображено уцінку залишкової вартості об'єкту НА (яка перевищує суми, що враховані у складі додаткового капіталу)	975	12
3.	Відображено уцінку накопиченої амортизації	133	12

4.5. Проблемні питання у сучасному обліку нематеріальних активів

У контексті інтеграції України до європейської спільноти та переходу на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності все більше розповсюдження отримує методика вирішення спірних питань вітчизняного законодавства шляхом розгляду міжнародного досвіду вирішення подібних завдань.

Так, вирішуючи питання про можливість нематеріального активу генерувати економічні вигоди у майбутньому, бухгалтер підприємства керується власним досвідом та економічними знаннями, а не стратегічними планами підприємства.

У теперішній час багато підприємств здійснює свою діяльність у межах суворо бюджетованих витрат. Бюджети можуть складатися як для окремих інвестиційних проектів, так і для здійснення інвестиційної діяльності підприємства в цілому.

У деяких випадках створення нематеріального активу є частиною інвестиційного проекту, реалізація якого у майбутньому повинна принести додаткову вигоду, наприклад, витрати, пов'язані із сертифікацією на відповідність стандарту якості. Процес сертифікації може викликати необхідність залучення великої кількості зовнішніх консультантів і фахівців на протязі довготривалого часу, а відсутність у бухгалтера управлінської інформації про цілі тих чи інших витрат може призвести до викривлення даних про нематеріальні активи у звітності. Відповідно, для об'єктивного відображення бухгалтер повинен мати інформацію про стратегічні цілі фірми, проекти, що виконуються, та їх стадії, а також витрат, що плануються.

Залежно від запланованих бізнес–процесів нематеріальні активи можуть бути отриманими внаслідок:

- здійснення активних маркетингових програм, що пов'язані з просуванням товарів на ринку (торговельні марки, фірмові знаки);
- розширення існуючого бізнесу шляхом складання відповідних договорів;
- розвитку науково–технічних знань, інновацій, технічного прогресу.

Слід зазначити, що самостійно створені (zareєстровані) нематеріальні активи не визнаються такими відповідно до МСФЗ 38 «Нематеріальні активи», оскільки у деяких випадках вартість створення нематеріального активу всередині фірми неможливо відокремити від вартості створеного всередині фірми гудвілу або від витрат поточної діяльності. Для вирішення цього проблемного питання необхідно знати, на якій стадії знаходиться процес створення такого активу: дослідження або розробки.

Так, нематеріальними активами, що створені самостійно, можуть бути визнані лише активи, отримані внаслідок власної розробки. На стадії створення

такі активи нематеріальними не визнаються.

Нематеріальні активи можуть виступати як самостійне джерело прибутку, а також як важливий компонент комплексу ресурсів для його отримання.

Економічний характер нематеріальних активів припускає, що підприємство, яке ним володіє, отримує специфічний прибуток та має певні переваги перед іншими учасниками ринку. Саме у цьому полягає винятковість майнових прав. Отже, підприємство, маючи можливість відчужувати майно, визначає ціну нематеріальних активів та їх ліквідаційну вартість. Однак можливість відчуження не повинна обмежуватися характером самого об'єкту. Факторами обмеження можуть бути договірні особливості і, як виняток, нормативні обмеження.

Таким чином, основні ознаки, за якими об'єкти можуть бути віднесені до нематеріальних активів (довготривалий термін корисного використання, можливість приносити прибуток, можливість відчуження) значно звужують коло об'єктів, що можуть бути ідентифіковані як нематеріальні активи, оскільки до них не відносяться, як, наприклад, невідчужувані або невиключні права (ліцензії).

Плата за такі ліцензії - це право на проведення певних видів діяльності. Ліцензійний збір не є ціною нематеріального активу за договором купівлі-продажу. Ліцензія лише засвідчує факт сплати ліцензійного збору. Отже, визначенню нематеріальних активів відповідають лише ліцензії, які надають володарям монопольні права на певні види діяльності та привілеї.

Розвиток теорії і практики обліку нематеріальних активів передбачає врахування їх специфічного характеру та особливостей, змісту і засобів реалізації майнових прав, цільового призначення у діяльності підприємства.

Потребують вирішення проблемні питання обліку оренди (прокату, фінансового лізингу) нематеріальних активів, якщо це дозволено чинним законодавством або умовами договору.

Жваві дискусії фахівців викликають неузгодженість підходів до трактування самого визначення «нематеріальні активи», відсутність чіткої

економічної класифікації об'єктів нематеріальних активів, єдиної обґрунтованої методики їх обліку і контролю.

Одним з найбільш дискусійних та проблемних питань залишається оцінка нематеріальних активів. Складнощі, пов'язані з оцінкою нематеріальних активів, викликані відсутністю вичерпного переліку витрат, які можна зараховувати до первісної вартості об'єктів нематеріальних активів. Як відомо, залежно від виду витрат їх можна зараховувати до вартості нематеріального активу або відносити на витрати діяльності. Прикладами «проблемних» витрат є витрати на наукові та патентні дослідження, оцінку об'єктів нематеріальних активів, маркетингові дослідження ринку нематеріальних активів тощо.

Окремо слід зазначити нестабільність вітчизняної законодавчої бази, проблеми з визначенням реальної вартості об'єктів нематеріальних активів, неналежний стан документального оформлення операцій з нематеріальними активами та ін.

Вирішення проблемних питань обліку нематеріальних активів має сприяти достовірності бухгалтерської інформації, підвищенню якості управлінських рішень і стійкості підприємства на фінансовому ринку.

Контрольні запитання, тести, завдання для самостійної роботи до розділу 4 «Облік нематеріальних активів»

Контрольні запитання до розділу 4 «Облік нематеріальних активів»

1. Надайте визначення нематеріальних активів.
2. Надайте характеристику національного Положення (стандарту) яким регламентований бухгалтерський облік нематеріальних активів.
3. Назвіть джерела надходження нематеріальних активів на підприємство.
4. За якими ознаками класифікуються нематеріальні активи?
5. Назвіть критерії визнання нематеріальних активів.
6. За якою оцінкою відображаються нематеріальні активи при надходженні?
7. Назвіть складові первісної вартості нематеріальних активів.

8. Назвіть складові облікової політики щодо нематеріальних активів.
9. Надайте характеристику первинних документів з руху нематеріальних активів.
10. Як здійснюється аналітичний облік нематеріальних активів?
11. Як здійснюється синтетичний облік нематеріальних активів?
12. Надайте характеристику рахунку 12 “Нематеріальні активи”.
13. Розкрийте сутність та методи нарахування амортизації нематеріальних активів.
14. Як відображається нарахування амортизації нематеріальних активів у бухгалтерському обліку?
15. Розкрийте особливості відображення внеску нематеріальних активів до статутного капіталу іншого підприємства.
16. За якими напрямками здійснюється вибуття (списання) нематеріальних активів?
17. Розкрийте особливості відображення безоплатної передачі нематеріальних активів.
18. Розкрийте особливості відображення ліквідації нематеріальних активів.
19. Розкрийте особливості відображення реалізації нематеріальних активів.
20. Наведіть умови здійснення переоцінки нематеріальних активів у бухгалтерському обліку.
21. Як відображаються результати дооцінки нематеріальних активів у бухгалтерському обліку?
22. Як відображаються результати уцінки нематеріальних активів у бухгалтерському обліку?
23. Розкрийте порядок індексації нематеріальних активів при здійсненні їх переоцінки?
24. Розкрийте порядок обліку дооцінки нематеріальних активів.
25. Розкрийте порядок обліку уцінки нематеріальних активів.

Тестові завдання до розділу 4 «Облік необоротних активів»

1. Користувачі економічної інформації поділяються на:

1. Дійсних і потенційних
2. Внутрішніх і зовнішніх
3. Прямих та опосередкованих
4. Постійних і випадкових

2. Нематеріальні активи у бухгалтерському обліку поділяються на кількість груп:

1. Три
2. Шість
3. Чотири
4. П'ять

3. З перелічених об'єктів до нематеріальних активів належить:

1. Будівлі, споруди
2. Грошові кошти
3. Програмне забезпечення
4. Меблі

4. Об'єкту «Нематеріальні активи» найбільш відповідає визначення:

1. Об'єкти, що мають товарно-речовинну форму, грошову оцінку і приносять дохід
2. Об'єкти, які використовуються тривалий час і приносять дохід
3. Об'єкти, які можна відчужити і вони приносять дохід
4. Об'єкти, що не мають товарно-речовинної форми, використовуються більше одного року, мають грошову оцінку і приносять дохід.

5. До складу нематеріальних активів входить:

1. Права на об'єкти інтелектуальної власності, витрати на дослідження
2. Ділова репутація і представницькі витрати
3. Ділова репутація організації і права на об'єкти інтелектуальної власності
4. Представницькі витрати, ділова репутація організації, права на об'єкти інтелектуальної власності;

6. Порядок визнання і обліку нематеріальних активів визначається:

1. У Законі про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні
2. У Положенні про ведення бухгалтерського обліку і бухгалтерської звітності в Україні
3. У П(С)БО 7 «Основні засоби»
4. У П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»

7. До нематеріальних активів відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» з перелічених об'єктів не можуть бути віднесені:

1. Виняткове право патентовласника на винахід, промисловий зразок, корисну модель
2. Виняткове авторське право на програми для ЕОМ, бази даних
3. Виняткове право власника на товарний знак, найменування місця походження товарів
4. Витрати на підвищення ділової репутації підприємства

8. Чи належить до нематеріальних активів у бухгалтерському обліку придбана комп'ютерна програма «1-С Бухгалтерія»:

1. Так
2. Ні
3. На розсуд Фірми
4. За узгодженням з ДП

9. Передача права на використання об'єктів інтелектуальної власності здійснюється:

1. За ліцензійним договором
2. За рішенням засновників
3. Внесенням прав на об'єкт інтелектуальної власності до статутного капіталу підприємств
4. Використанням у власному виробництві

10. На облік нематеріальні активи у випадку їхнього придбання за грошові кошти приймаються за вартістю:

1. Первинною
2. Залишковою
3. Договірною
4. Ринковою

11. Для оцінки нематеріальних активів на дату балансу використовується вартість:

1. Первинна
2. Залишкова
3. Ринкова
4. Договірна

12. Визначте, як оцінюються нематеріальні активи, отримані безоплатно:

1. Договірною вартістю
2. Ринковою вартістю
3. Справедливою вартістю на дату отримання
4. Залишковою вартістю

13. Визначте, як оцінюються нематеріальні активи, придбані за платню:

1. За первинною вартістю
2. За ринковою вартістю
3. За справедливою вартістю
4. За залишковою вартістю

14. Чи включаються витрати по доведенню нематеріальних активів до стану, в якому вони придатні до використання, в їхню вартість:

1. Так
2. Ні
3. На розсуд суб'єкта господарювання
4. За узгодженням з ДП

15. Чи підлягають включенню до первинної вартості придбаного нематеріального активу адміністративні та інші аналогічні витрати у випадку, якщо обліковою політикою організації передбачене щомісячне списання цих витрат на витрати періоду:

1. Так
2. Ні
3. Тільки у випадках, якщо вони безпосередньо пов'язані з придбанням нематеріального активу
4. На розсуд Фірми

16. Первісна вартість нематеріального активу, придбаного внаслідок обміну на подібний об'єкт дорівнює:

1. Остаточній вартості отриманого об'єкта
2. Остаточній вартості переданого об'єкта
3. Ринковій вартості отриманого об'єкта
4. Ринковій вартості переданого об'єкта

17. Визначте, як оцінюються нематеріальні активи, отримані внаслідок об'єднання підприємств:

1. Первинною вартістю
2. Залишковою вартістю
3. Справедливою вартістю
4. Ринковою вартістю

18. Під час оприбутковування нематеріальних активів, внесених засновниками в рахунок внеску до статутного капіталу складається така бухгалтерська проводка:

1. Д - 12 «Нематеріальні активи» К - 46 «Неоплачений капітал»
2. Д - 12 «Нематеріальні активи» К - 40 «Статутний капітал»
3. Д - 12 «Нематеріальні активи» К - 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»

4. Д - 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» К - 46 «Неоплачений капітал»

19. Визначте, якою проводкою відображається оприбуткування нематеріальних активів, що отримані від юридичних осіб:

1. Д - 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» К - 46 «Неоплачений капітал»

2. Д - 12 «Нематеріальні активи» К - 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»

3. Д - 10 «Основні засоби» К - 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»

4. Д - 15 «Придбання (створення) нематеріальних активів» К - 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»

20. Визначте, якою проводкою відображається введення до експлуатації нематеріальних активів, що отримані від юридичних осіб:

1. Д - 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» К - 46 «Неоплачений капітал»

2. Д - 12 «Нематеріальні активи» К - 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»

3. Д - 10 «Основні засоби» К - 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»

4. Д - 15 «Придбання (створення) нематеріальних активів» К - 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»

21. Визначте, якою проводкою відображається безоплатне надходження нематеріальних активів :

1. Д - 12 «Нематеріальні активи» К - 46 «Неоплачений капітал»

2. Д - 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» К - 46 «Неоплачений капітал»

3. Д - 12 «Нематеріальні активи» К - 424 «Безоплатно одержані необоротні активи»

4. Д - 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» К - 424 «Безоплатно одержані необоротні активи»

22. Визначте на якому рахунку ведеться облік придбаних нематеріальних активів:

1. На рахунку 12 «Нематеріальні активи»

2. На рахунку 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»

3. На рахунку 15 «Капітальні інвестиції»

4. На рахунку 40 «Статутний капітал»

23. До складу видатків звітнього періоду відносяться видатки, які:

1. Не впливають на стан нематеріального активу та розмір майбутніх економічних вигід

2. Здійснюються для підтримки в придатному до використання стані та збільшення розміру отриманих економічних вигід

3. Здійснюються для підтримки в придатному до використання стані та отримання первісно визнаного розміру майбутніх економічних вигід

4. Здійснюються для підтримки в придатному до використання стані та зменшення розміру отриманих економічних вигід

24. Бухгалтерська проводка: Д - 977 «Інші витрати звичайної діяльності» К - 12 «Нематеріальні активи» означає:

1. Виведено з експлуатації об'єкт нематеріальних активів у зв'язку з форс-мажорними обставинами (списано залишкову вартість)

2. Виведено з експлуатації об'єкт нематеріальних активів у зв'язку з продажем (списано залишкову вартість)

3. Виведено з експлуатації об'єкт нематеріальних активів у зв'язку з повним фізичним зносом (списано залишкову вартість)

4. Передані основні засоби в оренду

Матриця відповідей на тести

Запитання	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Відповідь	2	2	3	4	3	4	4	1	1	1	2	3
Запитання	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24
Відповідь	1	1	2	2	3	4	4	2	3	5	3	2

**Завдання для самостійної роботи
до розділу 4 «Облік нематеріальних активів»**

Завдання 1.

Вихідні дані: Залишки на рахунках на початок звітнього місяця, грн.:

10 Основні засоби	– 120000
131 Знос основних засобів	– 20000
12 Нематеріальні активи	– 30000
133 Накопичена амортизація нематеріальних активів	– 6000
311 Поточні рахунки у національній валюті	– 50000
40 Статутний капітал	– 194000
46 Несплачений капітал	– 20000

Необхідно:

а) Скласти бухгалтерські проводки та зробити необхідні розрахунки до наведених господарських операцій.

б) Скласти оборотно-сальдову відомість.

Господарські операції за звітний період:

1. Отримано рахунок постачальника за програму 1-С Бухгалтерія (з урахуванням ПДВ) – 10800 грн.

2. Акцептовано рахунок сервісної служби за налаштування програми, що придбана, (з урахуванням ПДВ) – 960 грн.

3. Внесено до статутного капіталу засновником об'єкт нематеріальних активів - 20000 грн.

4. Сплачено рахунок постачальника за програмне забезпечення – ?

5. Введено до експлуатації програмне забезпечення - ?

8. Нарахована амортизація нематеріальних активів, що знаходились в експлуатації на початок звітного періоду - ?

9. Нарахована амортизація програмного забезпечення, що введено в експлуатацію, (термін використання – 5 років) - ?

10. Сплачено рахунок сервісної служби за налаштування програми, що придбана - ?

Завдання 2.

Вихідні дані: Залишки на рахунках на початок звітного місяця, грн.:

10 Основні засоби	–	1200000
131 Знос основних засобів	–	440000
12 Нематеріальні активи	–	10000
133 Накопичена амортизація нематеріальних активів	–	5300
20 Виробничі запаси	–	500000
311 Поточні рахунки в національній валюті	–	950000
301 Каса в національній валюті	–	400

372 Розрахунки з підзвітними особами	–	1100
40 Статутний капітал	–	2181200
46 Несплачений капітал	–	20000
685 Розрахунки з іншими кредиторами	–	55000

Необхідно:

а) Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку наведені господарські операції з руху нематеріальних активів.

б) Скласти оборотно-сальдову відомість.

Господарські операції за звітний період:

1. Засновником підприємства зроблено внесок до статутного капіталу у вигляді права користування земельною ділянкою – 20000 грн.

2. Придбано ліцензію на право випуску продукції протягом трьох років. Вартість ліцензії з урахуванням ПДВ - 3600 грн.

3. Отримано рахунок за послуги фінансового консультанта з питань ліцензування - 540 грн.

4. З поточного рахунку сплачено за придбану ліцензію - ?

5. Прийнято на баланс та зараховано до складу нематеріальних активів придбану ліцензію за первісною вартістю - ?

6. Нарахована заробітна плата робітникам підприємства за розробку програмного продукту – 3500 грн.

7. Проведено нарахування ЄСВ до загальнообов'язкового державного соціального страхування від суми нарахованої заробітної плати розробникам програмного продукту - ?

8. Перераховано в погашення заборгованості фінансовому консультанту за послуги - ?

9. Оприбутковано програмний продукт власної розробки за первісною вартістю - ?

10. Виставлено рахунок покупцю за право використання фірмового знаку протягом двох років Договірна вартість з урахуванням ПДВ – 12600 грн.

Завдання 3.

Вихідні дані: Залишки на рахунках на початок звітнього місяця, грн.:

10 Основні засоби	–	550000
131 Знос основних засобів	–	25000
12 Нематеріальні активи	–	560430
133 Накопичена амортизація нематеріальних активів	–	103640
311 Поточні рахунки у національній валюті	–	950000
40 Статутний капітал	–	1911000
46 Несплачений капітал	–	54210
641 Розрахунки за податками	–	25000
661 Розрахунки по заробітній платі	–	50000

Необхідно:

а) Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку наведені господарські операції з руху нематеріальних активів.

б) Зробити необхідні розрахунки до наведених господарських операцій з руху нематеріальних активів.

в) Скласти оборотно-сальдову відомість.

Господарські операції за звітний період:

1. Оприбутковано об'єкт нематеріальних активів (право користування інтелектуальною власністю), отриманий як внесок засновника до статутного капіталу – 50000 грн.

2. Придбано та оприбутковано програмний продукт від постачальника - платника ПДВ – 240000 грн.

3. Отримано безоплатно право на винахід від іншого підприємства (строк корисного використання – 3 роки) – 120000 грн.

4. Оприбутковані нематеріальні активи, що отримані підприємством як державна субсидія – 360000 грн.

5. Списано об'єкт нематеріальних активів, що безоплатно переданий Благодійному фонду «Майбутнє» - 12000 грн.

Завдання 4.

Вихідні дані: Підприємство реалізувало об'єкт нематеріальних активів на основі договору купівлі – продажу.

Договірна вартість об'єкту НА – 120000 грн. з урахуванням ПДВ.

Відновлювальна вартість об'єкту НА – 90000 грн.

Сума накопиченої амортизації на дату реалізації склала 30000 грн.

Необхідно:

- а) Скласти Журнал реєстрації господарських операцій.
- б) Визначити фінансовий результат реалізації об'єкту нематеріальних активів.

Теми для написання рефератів, підготовки наукових статей

1. Законодавче регулювання та нормативне забезпечення обліку нематеріальних активів.
2. Порівняльна характеристика бухгалтерського обліку нематеріальних активів та їх обліку для цілей оподаткування.
3. Особливості бухгалтерського обліку нематеріальних активів.
4. Специфіка обліку нематеріальних активів для цілей оподаткування.
5. Проблематика визначення вартості об'єктів нематеріальних активів.
6. Критерії визнання та особливості оцінки нематеріальних активів.
7. Законодавче регулювання переоцінки нематеріальних активів.
8. Нарахування амортизації нематеріальних активів у бухгалтерському обліку.
9. Особливості амортизації нематеріальних активів для цілей оподаткування.

10. Зміст поняття корисності нематеріальних активів.
11. Основні джерела та умови надходження нематеріальних активів.
12. Напрямки вибуття нематеріальних активів та визначення фінансового результату від нього.
13. Класифікація об'єктів нематеріальних активів.
14. Відображення операцій з нематеріальними активами на рахунках бухгалтерського обліку.
15. Методологічні принципи формування у бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи.
16. Розкриття інформації про нематеріальні активи у фінансовій звітності.
17. Особливості розкриття інформації про нематеріальні активи у податковій звітності.
18. Основні принципи ведення обліку нематеріальних активів.
19. Особливості обліку нематеріальних активів в умовах автоматизації облікових робіт.
20. Напрями вдосконалення обліку нематеріальних активів.
21. Порядок визначення і облік зменшення корисності об'єктів нематеріальних активів.
22. Призначення обліково-економічної інформації про втрати від зменшення корисності об'єктів нематеріальних активів.
23. Особливості оцінки нематеріальних активів в бухгалтерському обліку за МСФО.
24. Визнання та класифікація нематеріальних активів у бухгалтерському обліку за міжнародними стандартами.
25. Основні проблеми обліку нематеріальних активів у вітчизняній та міжнародній практиці.

РОЗДІЛ 5. ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ І МАЛОЦІННИХ ТА ШВИДКОЗНОШУВАНИХ ПРЕДМЕТІВ

- 5.1. Виробничі запаси як об'єкт обліку, їх поняття і класифікація**
- 5.2. Оцінка виробничих запасів відповідно до вимог П(С)БО 9**
- 5.3. Документальне оформлення руху виробничих запасів і організація їх складського обліку**
- 5.4. Характеристика регістрів обліку виробничих запасів на складі і в бухгалтерії**
- 5.5. Порядок відображення руху виробничих запасів на рахунках обліку**
- 5.6. Особливості обліку запасів згідно з МСБО 2 «Запаси»**
- 5.7. Особливості обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів**
- 5.8. Проблемні питання обліку запасів**

Мета вивчення розділу: сформувати теоретичні знання та практичні навички щодо відображення в обліку надходження, вибуття, переоцінки та інвентаризації виробничих запасів і МШП підприємства, які є, як правило, найбільшою та найвагомішою частиною активів підприємства.

Після вивчення розділу читачі повинні знати:

- економічну сутність категорії «запаси»;
- порядок визнання запасів;
- характеристику рахунків для обліку виробничих запасів та МШП;
- основні первинні документи, які використовуються для оформлення операцій з виробничими запасами та МШП;
- особливості обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів;
- методи оцінювання вартості вибуття запасів;
- порядок проведення інвентаризації та відображення її результатів у звітності.

Виконання практичних завдань розділу дозволяє оволодіти навичками і вміннями:

- визначати фактичну собівартість запасів з використанням існуючих методів;
- оцінювати надходження запасів;

- визначати фактичну собівартість запасів шляхом їхнього оцінювання на дату балансу;
- визначати вартість придбання запасів, отриманих у результаті обміну;
- відображати на рахунках бухгалтерського обліку операції з використання малоцінних та швидкозношуваних предметів;
- відображати на рахунках бухгалтерського обліку операції руху виробничих запасів на промислових підприємствах;
- відображати в обліку результати інвентаризації запасів.

ГЛОСАРІЙ

Запаси – це активи, які:

- утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, а також управління підприємством.

Купівельні напівфабрикати та комплектувальні вироби – придбані на стороні оборотні матеріальні активи, призначені для використання у власному виробництві як матеріальна основа або необхідний додаток до матеріальної складової майбутнього продукту цього виробництва.

Матеріали – придбані на стороні оборотні ресурси, призначені для використання у власному виробництві як необхідний компонент майбутнього продукту цього виробництва або для обслуговування технологічного процесу й управління.

Напівфабрикати – це сировина й матеріали, які не пройшли певних стадій оброблення і ще не є готовою продукцією.

Сировина – добуті, вироблені власними силами або придбані на стороні оборотні ресурси, які на момент придбання не пройшли жодної стадії промислового оброблення та призначені для споживання власним

виробництвом як необхідний компонент майбутнього продукту цього виробництва.

Одиниця бухгалтерського обліку запасів – їх найменування або однорідна група (вид).

Складський облік виробничих запасів – це оперативно-технічний, сортовий, кількісний облік матеріальних цінностей на складі підприємства.

Доручення – письмове повідомлення, за яким організація чи окрема особа надає право іншій особі від її імені здійснювати певні юридичні чинності або отримувати матеріальні цінності.

ТЗВ (транспортно-заготівельні витрати) – витрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів, тощо.

Справедлива вартість – сума, за якою може бути здійснений обмін активу або сплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Чиста вартість реалізації запасів – очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їхнього виробництва і реалізацію.

Малоцінні та швидкозношувані предмети – це активи, строк використання яких не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він перевищує один рік.

Малоцінні необоротні матеріальні активи – предмети, строк корисного використання яких більше одного року, зокрема спеціальні інструменти і спеціальні пристосування, вартість яких погашається нарахуванням зносу за встановленою підприємством ставкою (нормою) з урахуванням очікуваного способу використання таких об'єктів та інші предмети, які за вартісними ознаками підприємством зараховано до складу малоцінних необоротних матеріальних активів.

Ключові слова: бухгалтерський облік запасів, запаси, малоцінні необоротні матеріальні активи, малоцінні та швидкозношувані предмети, облік запасів для цілей оподаткування, регулювання обліку запасів, справедлива вартість, транспортно-заготівельні витрати, чиста вартість реалізації запасів.

5.1. Виробничі запаси як об'єкт обліку, їх поняття і класифікація

Виробничі запаси – це сировина, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби, паливо, запасні частини і інші матеріальні активи, які утримуються для споживання при виробництві продукції, виконанні робіт, наданні послуг, обслуговуванні виробництва і управлінні.

Виробничі запаси відносяться до оборотних активів підприємства і входять до групи “запаси”. Специфічною особливістю виробничих запасів є те, що вони в процесі виробництва використовуються повністю і тому для кожного нового процесу виробництва їх необхідно повністю замінювати новими.

Фінансовий облік виробничих запасів забезпечує виконання наступних завдань:

- раціональне визначення одиниці обліку запасів та формування номенклатури-цінника;
- організація складського господарства;
- встановлення матеріальної відповідальності за збереження об'єктів.
- достовірне визначення первісної вартості запасів;
- визначення умов переоцінки запасів на дату балансу та методів їх оцінки в разі вибуття;
- періодичне проведення інвентаризацій з метою встановлення наявності та стану об'єктів;
- відображення на рахунках обліку операцій з надходження і вибуття запасів та точне визначення залишків запасів;
- розкриття інформації про запаси у примітках до фінансової звітності;
- здійснення вибірки облікових даних з метою оподаткування.

Виконання цих завдань регламентовано законодавчими та нормативними документами. У межах діючих облікових стандартів підприємства можуть обирати власну облікову політику стосовно обліку запасів, зокрема метод оцінки запасів при вибутті тощо.

У процесі господарської діяльності виробничі запаси використовуються неоднаково. Деякі з них цілком споживаються в технологічному процесі і завдяки переробці складають основу виготовленої продукції, інші – змінюють свою форму і розмір і в процесі використання поліпшують якості продукції, що виробляється, треті – входять як складові частини виробів без будь-яких змін, четверті – тільки сприяють виробництву виробів, але не включаються в їх масу чи хімічний склад тощо.

Отже, важливою умовою правильної організації обліку виробничих запасів є їх класифікація. Виробничі запаси можуть бути класифіковані за різними ознаками для різних цілей.

За роллю і призначенням у процесі виробництва у складі виробничих запасів виділяються:

- сировина й основні матеріали – входять до складу продукції, що виробляється або є необхідними компонентами при її виготовленні. При тому сировина – це продукція добувних галузей промисловості і сільського господарства, яка раніше не піддавалась обробці і на яку ще не була спрямована діяльність людини, наприклад, залізна руда, вовна, бавовна тощо, а основні матеріали – це матеріальні ресурси, які вже були піддані промисловій обробці, але на інших підприємствах, наприклад, сталь кругла, сталь смугова, тканина вовняна, тканина бавовняна тощо;

- допоміжні матеріали – це різноманітні матеріальні цінності, які використовуються при виготовленні продукції, але не складають її основу, а поліпшують якісні характеристики, а також які є необхідними для господарських потреб, технічних цілей, сприяння виробничому процесу. Допоміжні матеріали можуть додаватися до основних матеріалів для того, щоб надавати їм певні властивості, наприклад, фарба для пофарбування вовни;

використовуватися самостійно в технічних цілях, наприклад, обтиральні матеріали, і в ході обслуговування виробничого процесу, наприклад, канцелярські прилади. На різних підприємствах одні й ті ж самі матеріали можуть виступати як основні чи допоміжні залежно від функцій, які вони виконують у виробничому процесі, отож, єдиного розподілу виробничих запасів на основні і допоміжні не існує, воно залежить від особливостей технології і організації виробництва;

- покупні напівфабрикати і комплектуючі вироби – це вироби, які придбані для комплектації продукції, що випускається, і потребують додаткової обробки чи зборки на даному підприємстві;

- паливо – з економічної точки зору на більшості підприємств цей вид матеріалів відноситься до допоміжних матеріалів, однак, в бухгалтерському обліку він відокремлюється в окрему групу у зв'язку з тим, що займає значну питому вагу в загальних матеріальних витратах і має суттєву роль у виробничому процесі. У складі палива розмежують тверде паливо, нафтопродукти і мастильні матеріали. Паливо використовується для технологічних потреб, експлуатації транспортних засобів, а також для виробітку енергії і опалення будівель;

- тара і тарні матеріали – це об'єкти, призначені для упакування продукції (бутлі, ящики тощо). Відзначимо, що тара буває інвентарна і неінвентарна. До інвентарної тари відноситься та, котра обслуговує процес виробництва і має, як правило, значний термін експлуатації (більше року чи операційного циклу). Ця тара не відноситься до виробничих запасів, а враховується у складі інших необоротних матеріальних активів на рахунку 116 "Інвентарна тара". Наприклад, до інвентарної тари відносяться бочки для збереження хімічних речовин на хімічному заводі. Неінвентарна тара – це тара, котра призначена для упакування продукції з метою збереження її властивостей, якостей, зовнішнього вигляду, і термін використання якої не перевищує одного року чи операційного циклу. Саме вона враховується у складі виробничих запасів.

Неінвентарна тара може бути поворотна (склотара) і безповоротна (картонні шухляди), багаторазового й однократного використання. Тара однократного використання (пакувальний папір, банки під фарбою й інше) звичайно в особливу групу не виділяється, а входить до складу собівартості запасів;

- будівельні матеріали – це матеріали, конструкції, деталі і комплектуючі вироби, що призначені для виконання будівельно-монтажних та інших аналогічних робіт;

- запасні частини – різноманітні деталі, вузли, які є необхідними для проведення ремонтів, заміни зношених частин машин, устаткування, транспортних засобів і підтримки їх в робочому стані;

- матеріали сільськогосподарського призначення – це мінеральні добрива; отрутохімікати; біопрепарати; медикаменти; хімікати, що використовуються для боротьби з хворобами тварин; саджанці; насіння; корми тощо;

- інші матеріали - відходи (металобрухт, утиль), зношені шини й інші.

Класифікація виробничих запасів за роллю і призначенням в процесі виробництва лежить в основі бухгалтерського обліку, оскільки розмежування субрахунків на рахунку 20 “Виробничі запаси” і подальша організація їх аналітичного обліку здійснюється саме за цією ознакою.

За технічними ознаками і властивостями можуть бути виділені:

- групи виробничих запасів, наприклад, у складі основних матеріалів металургійного заводу виділяються групи чорних металів, кольорових металів та інші;

- підгрупи виробничих запасів, наприклад, у складі групи чорні метали можуть бути виділені підгрупи: сталь смугова, сталь кругла, чавун та інші;

- конкретні види і найменування виробничих запасів, що розмежуються у кожній підгрупі за сортами, розмірами, марками тощо, наприклад, сталь листова товщиною 3 мм, сталь листова товщиною 4 мм та інші.

Ця класифікація використовується для організації аналітичного обліку виробничих запасів і контролю за їх станом, зберіганням і використанням. Саме

вона покладена в основу розробки номенклатури виробничих запасів.

Кожному найменуванню (виду) виробничих запасів, що використовується на підприємстві, привласнюється шифр – номенклатурний номер, який указується у всіх первинних документах, що оформлюють їх рух.

Систематизований перелік, споживаних у виробництві матеріальних ресурсів, із указівкою привласненого кожному найменуванню, сорту, розміру, профілю постійного номенклатурного номера й одиниці виміру називається номенклатурою.

У випадку використання облікових цін у поточному обліку запасів, номенклатура може містити не тільки найменування виробничих запасів, їх шифри й одиниці виміру, але й облікові ціни, тоді номенклатура називається номенклатурою-цінником.

Поряд з розглянутими класифікаціями за роллю і призначенням у процесі виробництва і технічними ознаками, що лежать в основі побудови аналітичного обліку виробничих запасів, для вирішення різноманітних контрольних і аналітичних завдань можуть застосовуватися й інші групування, зокрема наступні.

Стосовно стадій сукупного процесу функціонування розрізняють виробничі запаси на стадіях придбання, збереження, використання, реалізації.

За сферами діяльності виробничі запаси піддаються розподілу на групи, що відносяться до таких специфічних сфер, як матеріальне забезпечення, конструювання виробів, технологічне забезпечення, виробниче обслуговування, виготовлення продукції, збут, господарське обслуговування, управління та інші.

За доцільністю використання розрізняють виробничі запаси, раціонально використані у виробничому процесі, нераціонально використані у виробничому процесі, утрати ресурсів. Класифікація використовується для контролю за ефективністю використання виробничих запасів.

Стосовно конкретних носіїв матеріальних витрат можна виділити три групи запасів, зокрема витрачених: на виготовлення основної продукції;

продукції допоміжного виробництва і виконання робіт, послуг основному виробництву; виконання робіт і послуг непромисловим господарствам і стороннім організаціям.

Стосовно норм використання запаси доцільно підрозділити на три групи: витрати в межах норм, витрати понад установлених норм, витрати нижче встановлених норм.

Стосовно нормативів зберігання запаси можна підрозділити в межах нормативів, понаднормативні і нижче нормативів.

За можливістю використання у виробництві необхідно розрізняти корисні запаси і запаси, що не можуть бути використані для виготовлення основної продукції, виконання робіт і надання послуг.

Стосовно центрів відповідальності можна виділити ресурси, що знаходяться в конкретних місцях збереження і використання – у цехах, на складах, у відділах і службах, на робочих місцях.

Це далеко не вичерпний перелік можливих групувань виробничих запасів. Залежно від потреб системи управління можуть бути виділені й інші класифікації виробничих запасів, що застосовуються для організації нормування, обліку, контролю і аналізу відповідного економічного об'єкту.

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси в цілому і виробничі запаси зокрема і порядок розкриття її у фінансовій звітності визначає П(С)БО 9 “Запаси”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 зі змінами і доповненнями.

П(С)БО 9 застосовується підприємствами, організаціями і іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ).

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9:

- розкриває зміст терміну “запаси” для цілей бухгалтерського обліку і наводить їх склад;

- визначає, що одиницею обліку запасів є їх найменування чи однорідна група (вид);

- регламентує порядок визнання запасів, зокрема визначає, що запаси визнаються активами тоді, коли є ймовірність того, що підприємство одержить в майбутньому економічні вигоди, зв'язані з їх використанням, і їх вартість може бути достовірно визначена;

- освітлює порядок первісної оцінки запасів;

- описує порядок застосування методів оцінки вибуття запасів;

- розкриває порядок оцінки запасів на дату балансу;

- визначає склад інформації про виробничі запаси, яка має розкриватися у примітках до фінансової звітності.

Для узагальнення інформації про наявність і рух виробничих запасів Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій призначений рахунок 20 "Виробничі запаси" – активний, основний, інвентарний.

За дебетом рахунку 20 відображається надходження виробничих запасів на підприємство за фактичною собівартістю з різних джерел, а також їх дооцінка. За кредитом рахунку 20 відображається відпуск виробничих запасів на виробництво, на загальновиробничі потреби, адміністративні цілі, у переробку на сторону, у порядку реалізації та на інші цілі, а також уцінка виробничих запасів, списання нестач і втрат.

Залишок за дебетом рахунку 20 показує залишок виробничих запасів на складах підприємства й в інших місцях зберігання на початок і кінець періоду.

Рахунок 20 "Виробничі запаси" має 9 субрахунків, зокрема:

201 "Сировина і матеріали" – призначений для відображення наявності і руху сировини й основних матеріалів, що входять до складу продукції чи є необхідними компонентами при її виготовленні, а також допоміжних матеріалів, що використовуються при виготовленні продукції чи для господарських потреб, технічних цілей, сприяння виробничому процесу;

202 "Покупні напівфабрикати і комплектуючі вироби" – використовується для обліку виробів, що придбані для комплектування продукції, що випускається, і вимагають додаткових витрат праці по їх обробці

і зборці;

203 "Паливо" – використовується для обліку наявності і руху палива (зокрема нафтопродуктів, твердого палива, мастильних матеріалів), призначеного для технологічних, енергетичних і опалювальних потреб, експлуатації транспортних засобів, а також оплачених талонів на нафтопродукти і газ;

204 "Тара і тарні матеріали" – застосовується для обліку предметів, призначених для упакування продукції (пляшок, шухляд, мішків тощо). На субрахунку 204 враховуються усі види тари, крім інвентарної, а також матеріалів і деталей, що використовуються для виготовлення тари і її ремонту;

205 "Будівельні матеріали" – використовується на підприємствах-забудовниках для обліку будівельних матеріалів, конструкцій і деталей, устаткування і комплектуючих виробів, що підлягають монтажу, і інших матеріальних цінностей, які є необхідними для виконання будівельно-монтажних робіт;

206 "Матеріали, передані в переробку" – на ньому враховуються матеріали, передані в переробку на сторону іншим підприємствам, насамперед у вигляді давальницької сировини;

207 "Запасні частини" – на ньому ведеться облік запасних частин, деталей, вузлів, агрегатів, що використовуються для ремонтів, заміни зношених частин машин, устаткування, транспортних засобів, а також автомобільних шин (крім тих шин, що враховані в ціні автомобіля), обмінного фонду вузлів, агрегатів і інших предметів на ремонтних підприємствах;

208 "Матеріали сільськогосподарського призначення" – призначений для обліку мінеральних добрив, отрутохімікатів, біопрепаратів, медикаментів, хімікатів, що використовуються для боротьби з хворобами тварин; саджанців, насіння, кормів тощо;

209 "Інші матеріали" – на ньому враховуються відходи виробництва, відходи від браку, від ліквідації основних засобів (металобрухт, утиль), зношені шини й інше.

5.2. Оцінка виробничих запасів відповідно до вимог П(С)БО 9

Оцінку виробничих запасів П(С)БО 9 розглядає за трьома напрямками (рис. 5.1):

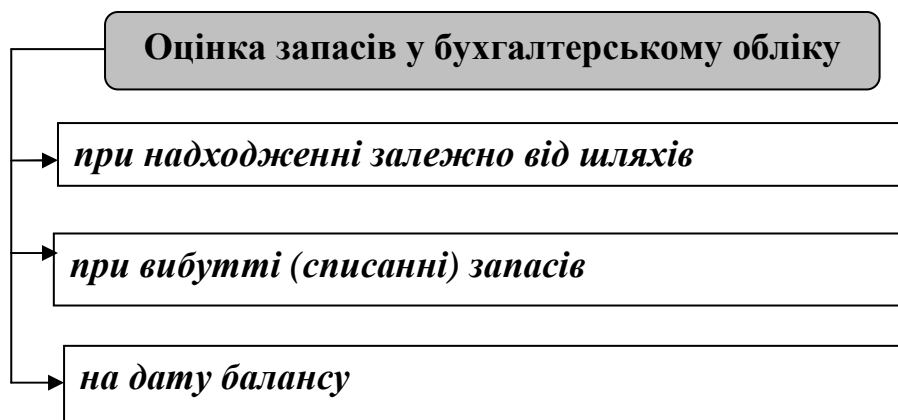


Рис. 5.1. Оцінка виробничих запасів

Розглянемо докладніше кожний з наведених напрямків.

Придбані (отримані) чи виготовлені виробничі запаси зараховуються на баланс за їх первісною вартістю (фактичною собівартістю).

Визначення первісної вартості запасів залежить від способу їх надходження на підприємство. Так, виробничі запаси можуть надходити шляхом:

- придбання за плату;
- виготовлення на підприємстві;
- внесення до статутного капіталу від засновників і учасників;
- безкоштовного одержання;
- придбання в результаті бартерного обміну тощо.

Первісною вартістю запасів, що придбані за плату є їх фактична собівартість, яка включає наступні фактичні витрати:

- суми, що сплачуються відповідно до договору постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, що не відшкодовуються підприємству;

- транспортно-заготівельні витрати (ТЗР) – витрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів;
- інші витрати, безпосередньо зв'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання в запланованих цілях.

Транспортно-заготівельні витрати можуть бути безпосередньо включені до собівартості придбаних запасів за даними первинних документів. Але якщо їх важко розмежувати між видами запасів під час їх надходження, то згідно з П(С)БО 9 підприємство може накопичувати транспортно-заготівельні витрати на окремому субрахунку рахунків обліку запасів.

У такому випадку в поточному обліку протягом місяця рух виробничих запасів оцінюється не за фактичною собівартістю, а за обліковими цінами, у якості яких, як правило, виступають договірні чи _середньодоговірні ціни.

Наприкінці місяця сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнена на окремому субрахунку запасів, розподіляється між залишком запасів на кінець звітної періоду і вартістю запасів, що вибули (використані, реалізовані, безкоштовно передані тощо) за звітний місяць.

Розподіл здійснюється на основі розрахунку середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат, який визначається за формулою (1):

$$\begin{array}{l}
 \text{Середній відсоток} \\
 \text{транспортно –} \\
 \text{заготівельних} \\
 \text{витрат}
 \end{array}
 =
 \frac{
 \begin{array}{l}
 \text{Залишок транспортно-} \\
 \text{заготівельних витрат на} \\
 \text{початок місяця}
 \end{array}
 +
 \begin{array}{l}
 \text{Залишок виробничих запасів} \\
 \text{на початок місяць} \\
 \text{за договірною вартістю}
 \end{array}
 }{
 \begin{array}{l}
 \text{Сума транспортно-} \\
 \text{заготівельних витрат за} \\
 \text{місяць} \\
 \text{Договірна вартість} \\
 \text{виробничих запасів, що} \\
 \text{надійшли за місяць}
 \end{array}
 }
 \quad (1)$$

На підставі визначеного середнього відсотку транспортно-заготівельних витрат розраховується сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до виробничих запасів, що вибули за місяць, за формулою (2):

Сума транспортно-заготівельних витрат, що належить до запасів, які = вибули за місяць	Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат	x	Договірна виробничих запасів, які вибули за місяць	вартість (2)
---------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------	---	----------------------------------------------------	--------------

Сума транспортно-заготівельних витрат, що належить до запасів, які вибули за місяць, списується в кореспонденції з тими ж рахунками, на яких відображено вибуття відповідних запасів за договірною вартістю.

Таким чином, у кінцевому підсумку рух виробничих запасів буде відображений у бухгалтерському обліку за фактичною собівартістю незалежно від того, як організований облік транспортно-заготівельних витрат.

Ми розглянули порядок визначення первісної вартості виробничих запасів під час їх придбання за грошові кошти, але виробничі запаси можуть надходити і з інших джерел.

Первісною вартістю запасів, що виготовлені власними силами, визнається їх виробнича собівартість, що визначається відповідно до вимог П(С)БО 16 «Витрати».

Первісною вартістю запасів, які внесені до статутного капіталу, визнається погоджена із засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням додаткових витрат, що зв'язані з надходженням і доведенням запасів до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях.

Первісною вартістю виробничих запасів, що отримані підприємством безкоштовно, визнається їх справедлива вартість з урахуванням додаткових витрат, зв'язаних з надходженням і доведенням запасів до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях.

Первісною вартістю виробничих запасів, які отримані в обмін на подібні запаси, визнається або балансова вартість переданих запасів, або їх справедлива вартість, якщо остання нижче балансової. Різниця між балансовою і справедливою вартістю відноситься до складу витрат звітного періоду.

Запаси, отримані в обмін на неподібні запаси, оцінюються за

справедливою вартістю запасів, що отримані.

У первісну вартість виробничих запасів не включаються, проте відноситься до витрат звітного періоду:

- понаднормативні втрати і нестачі запасів;
- відсотки за користування позиками, що були взяті підприємством для придбання запасів;
- витрати на збут;
- загальногосподарські та інші витрати, що безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів, їх доведенням до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях на даному підприємстві.

Згідно П(С)БО 9 оцінка запасів при їх відпуску у виробництво, на продаж і при іншому вибутті здійснюється одним з шести методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних витрат;
- ціни продажу.

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення й однакові умови використання застосовується тільки один із наведених методів.

Метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів – застосовується у випадку виконання спеціальних проектів, спеціальних замовлень, а також для оцінки запасів, що не можуть бути замінені іншими запасами. Найбільш доцільно його застосовувати за умови незначної номенклатури матеріалів, що використовуються на підприємстві. Метод передбачає ведення обліку руху запасів за кожною конкретною одиницею.

Метод середньозваженої собівартості – в основі методу лежить визначення середньозваженої вартості одиниці запасів, яка розраховується шляхом розподілу сумарної вартості залишку запасів на початок звітного місяця і вартості отриманих у звітному місяці запасів на сумарну кількість

запасів на початок місяця й отриманих у звітному місяці (формула (3)).

$$\begin{array}{l} \text{Середньозважена} \\ \text{собівартість} = \\ \text{одиниці} \\ \text{запасів} \end{array} = \frac{\begin{array}{l} \text{Вартість залишку запасів} \\ \text{на початок місяця} \end{array} + \frac{\begin{array}{l} \text{Вартість надходження} \\ \text{запасів протягом місяця} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{Кількість залишку запасів} \\ \text{на початок місяця} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Кількість запасів, що} \\ \text{надійшли за місяць} \end{array}} \quad (3)$$

Оцінка кожної операції з вибуття запасів може здійснюватися за середньозваженою собівартістю шляхом розподілу сумарної вартості таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції.

Метод середньозваженої собівартості широко використовується в промисловості і в оптовій торгівлі.

Метод собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО) – оцінка запасів за методом ФІФО базується на тому, що запаси використовуються в тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство, тобто запаси, що першими відпускаються у виробництво (на продаж чи інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів.

Використання методу ФІФО максимально наближає вартість запасів до поточної ринкової вартості.

Метод нормативних витрат – оцінка за нормативними витратами полягає у використанні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), що встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін.

Використання нормативних витрат для оцінки запасів допускається тільки, якщо результати такої оцінки запасів приблизно дорівнюють їх собівартості. Для забезпечення максимального наближення нормативних витрат до фактичних, норми витрат і ціни в нормативній базі повинні регулярно перевірятися і переглядатися.

Метод нормативних витрат звичайно використовується у випадку стабільності цін на запаси.

Метод ціни продажу заснований на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього відсотку торгової націнки на товари і для оцінки

виробничих запасів не використовується.

Згідно П(С)БО 9 на дату балансу виробничі запаси оцінюються за найменшою із двох оцінок: первісної вартістю або чистою вартістю реалізації. Запаси оцінюються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилася чи вони зіпсовані, застаріли або іншим способом утратили спочатку очікувану економічну вигоду.

Чиста вартість реалізації визначається за кожною одиницею запасів шляхом вирахування з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут таких запасів. Відображення виробничих запасів за чистою вартістю реалізації передбачає необхідність проведення їх переоцінки.

5.3. Документальне оформлення руху виробничих запасів і організація їх складського обліку

Придбання виробничих запасів здійснюється на підставі договорів купівлі-продажу, що укладаються між покупцем і постачальником. Договори зберігаються у відділі постачання, на який покладається контроль за виконанням їх умов.

Матеріали від постачальника надходять у супроводженні розрахунково-платіжних документів (рахунків, рахунків-фактур тощо), накладних на відпуск матеріалів, товарно-транспортних накладних за умови їх перевезення автотранспортом, а також інших документів (специфікацій, сертифікатів якості), що підтверджують кількість і якість відвантажених на адресу покупця виробничих запасів. Якщо постачальник є платником податку на додану вартість, від нього також надходить податкова накладна, що є підставою для відображення податкового кредиту з ПДВ у покупця.

При одержанні супровідних документів від постачальника (рахунків, рахунків-фактур тощо) працівники відділу постачання повинні:

- зареєструвати документи в журналі обліку вантажів, що надходять;

- перевірити відповідність даних документів договору постачання в частині асортименту матеріалів, їх кількості, цін, термінів відвантаження і таке інше;

- передати документи у фінансовий відділ чи бухгалтерію з відміткою про необхідність оплати.

Якщо розрахунки здійснюються на умовах попередньої оплати, то покупець одержує від постачальника рахунок, оплачує його і пред'являє постачальнику копію платіжного доручення про оплату. Лише після цього виробничі запаси відвантажуються постачальником.

Одержання виробничих запасів безпосередньо на складі постачальника або у транспортної організації здійснюється уповноваженою особою, на яку виписується наряд і доручення встановленого зразка.

Значна частина матеріалів надходить на підприємство від постачальників через залізницю, а також водним і повітряним транспортом. Залізниця чи інша транспортна організація сповіщає покупця про надходження на його адресу вантажу шляхом направлення квитанції транспортної накладної з указівкою роду упакування і кількості місць. Для приймання вантажу на залізниці (у порту, аеропорту) одержувач направляє свого представника (експедитора) з отриманою вантажною квитанцією. Вантажна квитанція є документом, який підтверджує дійсність відправлення вантажу і служить підставою для його одержання або пред'явлення претензій транспортним організаціям при частковій чи повній утраті вантажу.

Якщо при прийманні вантажу на залізній дорозі (у порту, аеропорту) виявлене розкриття вагона, порушення пломб на контейнерах і таке інше, то приймання виробничих запасів має здійснюватися в присутності представника залізної дороги, порту, аеропорту. Причому у випадку встановлення нестачі при прийманні складається комерційний акт у 2-х примірниках. Комерційний акт служить підставою для пред'явлення претензії до транспортної організації чи постачальника товарно-матеріальних цінностей.

Оскільки в будь-якому випадку для отримання виробничих запасів як на складі постачальника, так і у транспортної організації представник покупця має пред'явити доручення.

Розглянемо особливості обліку бланків доручень. Облік доручень має вестися відповідно до Інструкції про порядок реєстрації виданих, повернутих і використаних доручень на одержання цінностей, затвердженої Наказом Міністерства фінансів України від 16.05.1996 р. № 99 зі змінами і доповненнями.

Бланки довіреностей видаються після їх реєстрації у Журналі реєстрації довіреностей (форма № М-3), який має бути пронумерований, прошнурований та скріплений печаткою і підписами керівника і головного бухгалтера підприємства. Нумерація виданих протягом року довіреностей є наскрізною. При одержанні доручення особа, що її отримала, ставить у цьому журналі свій підпис.

Довіреність на одержання цінностей видається тільки особам, що працюють на даному підприємстві.

Термін дії доручення встановлюється в залежності від можливостей одержання і вивозу цінностей за нарядам, рахунком, накладною чи іншим документом, на підставі якого воно видано, але не більше, ніж 10 днів.

У випадку невикористання доручень одержувач зобов'язаний повернути його наступного дня після закінчення терміну дії.

Фактичне використання доручення чи його повернення відзначаються в журналі реєстрації доручень. Повернуті, невикористані доручення погашаються підписом «Невикористане» і зберігаються 3 роки.

Використані доручення списуються за Актом списання бланків доручень (форма № М-2А).

Облік бланків доручень ведеться на балансовому рахунку 20 «Виробничі запаси» субрахунок 209 «Інші матеріали» – за фактичною собівартістю придбання.

При оприбуткуванні бланків доручень на фактичну собівартість їх придбання робиться запис:

Д – 209 “Інші матеріали” – на вартість придбання без ПДВ

Д – 641 “Розрахунки з податків” – на суму податку на додану вартість

К – 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” (або 685 “Розрахунки з різними кредиторами”, 372 “Розрахунки з підзвітними особами” тощо) – на загальну вартість бланків доручень з ПДВ

Під час використання бланків доручень їх фактична собівартість відноситься на витрати підприємства відповідно до акту на списання бланків доручень із указівкою номерів зі складанням проводки:

Д – 92 “Адміністративні витрати”

К – 209 “Інші матеріали” – на фактичну собівартість списаних бланків

Усі виробничі запаси, що надійшли на підприємство, повинні бути вчасно оприбутковані на склад. При надходженні матеріалів на склад їх приймання здійснює комірник. При цьому матеріали повинні бути перелічені, зважені, перевірені на відповідність їх наявності асортименту, кількості і якості, зазначених у супровідних документах постачальника.

Якщо ніяких розбіжностей від даних постачальника не виявлено, то складається прибутковий ордер (типова форма № М-4), у якому відбивається:

- дата і номер документа;
- найменування постачальника;
- номенклатурний номер;
- найменування матеріалу;
- кількість;
- сорт, розмір;
- ціна;
- сума;
- підписи осіб та інше.

На прибутковому ордері обов’язково повинен бути підпис матеріально-відповідальної особи, що прийняла матеріали, і особи, що здала їх на склад (експедитора, представника постачальника і таке інше).

На масові однорідні вантажі (вугілля, щебінь тощо), що надходять від одного постачальника кілька разів протягом дня, допускається складати прибутковий ордер у цілому за день, при цьому на зворотному боці ордера робляться записи про кожне окреме приймання матеріалів, що потім підраховуються і загальним підсумком заносяться в прибутковий ордер.

Замість прибуткового ордера можуть використовуватися інші документи для приймання матеріалів, найчастіше це прибуткові накладні.

Якщо при прийманні матеріалів на складі не виявлено ніяких відхилень фактичної кількості і якості виробничих запасів, що надійшли, від даних постачальника, то прибуткові документи можуть взагалі не виписуватися, а на рахунку постачальника чи інших супровідних документах матеріально-відповідальною особою ставиться спеціальний штамп «оприбутковано» із указівкою дати прийняття виробничих запасів, підпису матеріально-відповідальної особи, що прийняла матеріали.

У випадку перевезення вантажів автотранспортом приймання матеріалів здійснюється на підставі товарно-транспортних накладних (Ф.№ 1-ТН), що одержують від відправника вантажу. Відправник вантажу виписує ТН як найменш у 4 примірниках: один – відправнику вантажу, другий – одержувачу вантажу, третій і четвертий – перевізнику.

Якщо при прийманні матеріалів на складі виявлені розбіжності з документами постачальника за кількістю чи якістю, то складається Акт приймання матеріалів (типова форма № М-7), де указується фактична наявність запасів, їх кількість за документами постачальника, розбіжності й інші дані. Для прийняття виробничих запасів і складання акта створюється комісія, до складу якої обов'язково входить матеріально-відповідальна особа і представник постачальника чи представник незацікавленої організації. Акт приймання матеріалів складається в двох примірниках: один – для оформлення надходження виробничих запасів на підприємство, другий – для пред'явлення претензії постачальнику. При наявності Акта приймання прибутковий ордер чи прибуткова накладна не оформляються.

Матеріальні цінності, що надійшли без супровідних документів (рахунків-фактур), називають «неотфактурованими поставками». Такі виробничі запаси оприбутковуються на склад за існуючими цінами чи виходячи з цін попередніх постачань також на підставі Акта приймання матеріалів.

У низці випадків, коли матеріали вимагають лабораторного дослідження, випробування до з'ясування їх результатів, а також у випадку прийняття матеріалів на тимчасове відповідальне збереження прибуткові ордери не виписуються, а такі матеріали записуються в спеціальну книгу, де облік ведеться з підрозділом їх на групи: «Матеріали, що очікують приймання», «Матеріали, що знаходяться на тимчасовому відповідальному збереженні», а усередині них – у розрізі конкретних партій. Такі матеріали зберігаються на складі окремо.

Виробничі запаси можуть бути придбані матеріально-відповідальними (підзвітними) особами у роздрібній мережі за рахунок коштів, що видані на господарські потреби. У цьому випадку документом, що підтверджує кількість і вартість матеріалів буде товарний чек. Для підтвердження оплати обов'язково повинен бути прикладений належним чином оформлений чек РРО чи квитанція прибуткового касового ордера. При здачі таких матеріалів підзвітною особою на склад складається прибутковий ордер чи прибуткова накладна.

У випадку надходження на склад матеріалів власного виробництва, виробничих відходів, залишків невикористаних матеріалів, відходів від браку, від списання основних засобів і малоцінних необоротних активів їх оприбуткування оформляється накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (типова форма № М-11).

Усі прибуткові документи про приймання виробничих запасів повинні складатися в день їх надходження на місця зберігання.

Документальне оформлення відпуску виробничих запасів зі складу залежить від галузевих особливостей, від організації і технології виробництва на підприємстві, від частоти відпуску окремих видів матеріалів, їх ролі в процесі виробництва та інших чинників.

Під відпуском виробничих запасів насамперед розуміється їх відпуск безпосередньо для виготовлення продукції, а також на ремонтні й господарські потреби. Сировина і основні матеріали повинні відпускатися у виробництво за вагою, обсягом чи кількістю у строгій відповідності з установленими нормативами.

Основним документом, яким оформляється відпуск матеріалів на виробництво у промисловості, є лімітно-забірна карта.

Лімітно-забірні карти (типові форми № М-8, М-9) використовуються для оформлення відпуску матеріалів, що систематично використовуються у виготовленні продукції, а також для поточного контролю за дотриманням установлених лімітів відпуску матеріальних ресурсів на виробничі потреби. Лімітно-забірні карти виписуються планово-виробничим відділом і візуються відділом постачання на одне чи кілька найменувань виробничих запасів.

У лімітно-забірній карті указується: дата, № документа, найменування і номенклатурний номер матеріалу, одиниця виміру, облікова ціна, найменування замовлення, кількість відпуску, сума й інші показники. Крім вищезгаданих реквізитів, обов'язково вказується ліміт відпуску матеріалів на конкретний вид продукції на місяць, що залежить від запланованого обсягу виробництва (виробничої програми) і чинних норм витрат матеріалів. Іноді допускається виписувати лімітно-забірні карти в цілому на квартал, тоді вони повинні мати відривні талони, у яких відображається відпуск матеріалів по кожному місяцю.

Лімітно-забірна карта виписується в 2-х примірниках, один із яких передається в цех-одержувачу матеріалів, а другий – складу, що здійснив відпуск запасів. Фактичний відпуск матеріальних ресурсів здійснюється при пред'явленні представником цеху свого екземпляру лімітно-забірної карти.

Лімітно-забірна карта форми № М-8 використовується для відображення багаторазового відпуску одного номенклатурного номера матеріалів на одне замовлення на місяць, форма № М-9 – для відпуску 2-5 найменувань лімітованих матеріалів, що відносяться на один вид витрат (одне замовлення).

У лімітно-забірній карті при відпуску матеріалів зі складу комірником указується фактична кількість відпущених матеріалів і визначається залишок невикористаного ліміту. При цьому дані в карті наводяться тільки в натуральному виразі. При одержанні матеріалів за лімітно-забірною картою в примірнику складу розписується одержувач – представник цеху, а в примірнику цеху – комірник, що відпустив матеріали.

Після використання встановленого ліміту чи наприкінці місяця лімітно-забірні карти здаються в бухгалтерію, де їх перевіряють і обробляють.

За лімітно-забірними картами оформляється не тільки відпуск матеріалів у виробництво, але й повернення невикористаних у виробництві матеріалів.

Лімітно-забірні карти скорочують кількість видаткових документів, дозволяють накопичувати дані протягом місяця про відпуск матеріалів за їх видами і шифрами виробів, контролювати дотримання норм витрат матеріалів і таке інше. Однак, з огляду на те, що лімітно-забірні карти надходять у бухгалтерію тільки наприкінці місяця, це в певній мірі затримує обробку даних про рух матеріалів і знижує їх контрольне значення.

На деяких підприємствах витрати матеріалів оформлюють безпосередньо за допомогою карток складського обліку. У такому випадку лімітна карта виписується в одному примірнику для одержувача і при відпуску матеріалів комірник робить відмітку в картці складського обліку на підставі лімітної карти, хоча ліміт може бути зазначений і в самій картці. Представник цеху при одержанні матеріалів розписується в картці, тут же в картці відбивається шифр витрачання за напрямками витрат. Комірник розписується в лімітній карті. По закінченні місяця виникає необхідність здачі карток складського обліку в бухгалтерію для їх обробки і відображення даних про відпуск матеріалів у бухгалтерії.

Виробничі запаси можуть також відпускатися у виробництво на підставі актів-вимог на заміну (додатковий відпуск) матеріалів.

Акт – вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (типова форма № М-10) використовується для обліку відпуску понад ліміту чи при заміні одних

матеріалів іншими. Акт-вимога виписується на один вид матеріалів і його відпуск понад ліміту у двох примірниках: один для одержувача (цеху, ділянки), інший – для складу.

Понадлімітний відпуск матеріалів чи їх заміна допускається тільки з письмового дозволу керівника, головного інженера чи особи, на те уповноваженої, після з'ясування причин перевитрати. В акті-вимозі обов'язково вказується причина і винуватець відхилень, а також загальна сума відхилень.

У певних випадках допускається оформляти додатковий відпуск матеріалів безпосередньо в лімітно-забірній картці, якщо це пов'язано з перевиконанням виробничої програми.

Разовий відпуск матеріалів для господарських потреб цехів, на поточний ремонт устаткування й інші аналогічні цілі здійснюється за вимогами, які можуть бути однорядкові й багаторядкові (на кілька видів матеріалів). У будь-якому випадку у вимозі вказується: хто і для яких цілей дозволив відпуск матеріалів, кількість матеріалів, що потребують за вимогою, кількість фактично відпущених матеріалів, напрямок витрат (шифр статті чи замовлення) тощо.

Відзначимо, що на певних підприємствах (у швейній промисловості, іноді в машинобудуванні), для відображення витрат матеріалів за технологією й оформлення їх руху з комор у заготівельні (розкрійні) цехи використовуються розкрійні карти, маршрутні листи й інші документи аналогічного призначення.

Переміщення матеріалів зі складу на склад чи у комору цеху, відпуск матеріалів підрозділам свого підприємства, а також стороннім організаціям на сторону оформляється накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (типова форма № М-11). Вона виписується в двох примірниках: один – складу, другий – одержувачу матеріалів.

При відпуску матеріалів підрозділам свого підприємства, а також на сторону в порядку реалізації накладну-вимогу виписують на підставі договорів і інших документів з письмового дозволу керівника підприємства чи інших осіб, на те уповноважених. При відпуску матеріалів самовивізом накладну-

вимогу, підписану одержувачем, комірник передає в бухгалтерію для виписки розрахунково-платіжних документів, якщо матеріали відпускалися з наступною оплатою.

Відпуск матеріалів на сторону здійснюється при пред'явленні одержувачем матеріалів доручення на отримання цінностей.

У випадку, якщо вантаж перевозиться автотранспортом одночасно з накладною на відпуск виписується товарно-транспортна накладна. Якщо перелік виробничих запасів, що відвантажуються, міститься в графі ТТН, накладну на відпуск матеріалів на сторону можна не виписувати.

Облік бланків товарно-транспортних накладних ведеться аналогічно обліку бланків доручень. Форма товарно-транспортної накладної установлена «Інструкцією про порядок виготовлення, збереження, застосування єдиної первинної транспортної документації для перевезення вантажів автомобільним транспортом і обліку транспортної роботи», затвердженою Міністерством транспорту і Міністерством статистики України від 07.08.1996 р. № 228/253 зі змінами і доповненнями.

5.4. Характеристика реєстрів обліку виробничих запасів на складі і в бухгалтерії

Складський облік виробничих запасів – це оперативно-технічний, сортовий, кількісний облік матеріальних цінностей на складі підприємства.

Для забезпечення збереження виробничих запасів на складі він має бути обладнаний полками, стелажми, пожежною й охоронною сигналізацією тощо. Крім того, для забезпечення точності приймання і відпуску цінностей склад має бути обладнаний ваговимірвальним господарством, мірною тарою. Наказом керівника підприємства встановлюється коло матеріально-відповідальних осіб, що відповідають за прийом, збереження і відпуск виробничих запасів, з якими укладаються договори про повну матеріальну відповідальність.

У практиці вітчизняних підприємств застосовуються різні методи організації складського обліку. Одним з найбільш широко розповсюджених є

оперативно-бухгалтерський або сальдовий метод, сутність якого полягає в тому, що на складах ведеться тільки кількісний облік у натуральному виразі, а в бухгалтерії – тільки вартісний.

Кількісно-сортний облік матеріалів на складі ведеться матеріально-відповідальними особами (комірниками, завідуючим складом тощо) у картках складського обліку (типова форма № М-12).

Картка відкривається бухгалтерією на кожний номенклатурний номер матеріалів по мірі необхідності і передається на склад під розписку в реєстрі карток, де вказується: дата видачі, кількість карток, їх номери і підпис одержувача. У картці складського обліку вказуються наступні реквізити: найменування і номенклатурний номер матеріалу, № складу, сорт, розмір, марка, профіль матеріалу, одиниця виміру, облікова ціна, норма запасу для контролю за відповідністю фактичного залишку матеріалів нормативу, необхідного для забезпечення нормального ходу виробничого процесу й інші.

В отриманих від бухгалтерії картках складського обліку комірник заповнює реквізити, що характеризують місце збереження матеріалів (стелажі, комірники й інше). До місця збереження прикріплюється матеріальний ярлик (типова форма № М-16).

Записи в картках складського обліку здійснюються комірником у кількісному виразі на підставі первинних документів з надходження матеріалів (прибуткових ордерів, актів приймання матеріалів, накладних та інших) і їх витрачання (лімітно-забірних карток, вимог, накладних на внутрішнє переміщення тощо). Операції відображаються в картці в день їх здійснення. Після кожного запису в картці визначається залишок матеріалів, що зіставляється з нормою запасу. Це дає можливість одержати інформацію про стан виробничих запасів і замовити необхідні матеріальні ресурси у випадку, якщо запас не є достатнім для забезпечення виробничого процесу.

Картки зберігаються на складі в картотеці, що будується за групами матеріалів, а усередині групи – за номенклатурними номерами.

На складах з невеликою номенклатурою матеріалів замість карток допускається ведення Книг складського (сортового) обліку, у яких передбачаються ті ж самі реквізити, що й у картках складського обліку.

У встановлений термін працівники бухгалтерії, як правило, один раз у декаду чи раз на місяць при незначному обсязі операцій, приходять на склад і приймають від матеріально-відповідальної особи усі прибуткові й видаткові документи за реєстрами приймання (здачі) документів, попередньо здійснивши перевірку правильності й своєчасності заповнення карток складського обліку безпосередньо на складах у присутності матеріально-відповідальної особи.

Перевірку записів у картках і виведених комірником залишків працівник бухгалтерії підтверджує своїм підписом у відповідному рядку картки в графі "контроль".

При цьому працівник бухгалтерії може вимагати в матеріально-відповідальної особи пред'явлення окремих видів виробничих запасів для фактичної перевірки в натурі. У випадку встановлення порушень у роботі матеріально-відповідальної особи, виявлення фактів невідповідності фактичних залишків даним, що зазначені в реєстрах складського обліку, нестачі й лишків та інших аналогічних явищ працівник бухгалтерії, що проводив вибіркочну перевірку, повинен повідомити головного бухгалтера. У подальшому це є підставою для проведення інвентаризації цінностей у відповідному місці зберігання запасів.

Реєстри здачі документів зі складу в бухгалтерію заповнюються окремо з операцій надходження виробничих запасів і їх витрачання, кожний у двох примірниках: один - для комірника, а другий – для бухгалтерії. У реєстрах указується кількість, найменування і номери переданих первинних документів з руху виробничих запасів. Кожен з реєстрів підписується бухгалтером і комірником.

Терміни здачі документів зі складу у бухгалтерію затверджуються на кожному конкретному підприємстві окремо з урахуванням обсягу операцій з руху виробничих запасів і кількості первинних документів.

По закінченні місяця на складі заповнюється книга залишків матеріалів чи відомість обліку залишків матеріалів на складі (форма № М-14). Книга відкривається бухгалтерією на рік за кожним складом окремо, зберігається в бухгалтерії і видається комірнику за день до закінчення місяця.

Записи в цю відомість (книгу) комірником здійснюються на підставі залишків, що виведені у картках складського обліку матеріалів. У відомості (книзі) вказується номенклатурний номер матеріалу, найменування матеріалу, одиниця виміру, облікова ціна, кількість матеріалу в залишку на кожне перше число місяця.

Після заповнення комірником відомість (книга) залишків передається в бухгалтерію, де вона таксується (кількість матеріалу помножується на ціну) і визначається облікова вартість матеріалів на кінець місяця. Книга використовується для звірки даних складського і бухгалтерського обліку.

Такий порядок обліку матеріалів передбачений сальдовим (оперативно-бухгалтерським) методом обліку матеріалів. До його переваг можна віднести наступні:

- оперативність і точність даних у натуральному виразі, що забезпечується застосуванням карток складського обліку;
- систематичний контроль за правильним і своєчасним документуванням усіх господарських операцій і точністю ведення складського обліку з боку бухгалтерії;
- систематична звірка даних бухгалтерського і складського обліку й інше.

Однак на підприємствах можливі й інші варіанти організації складського обліку, наприклад, наступні:

- дублюючий метод – за даним методом облік матеріалів у натуральному виразі ведеться і на складі, й у бухгалтерії. При цьому в бухгалтерії також ведуться картки кількісно-вартісного обліку, а наприкінці місяця заповнюється оборотна відомість за аналітичними рахунками, що

звіряється з даними складу. Так, паралельний облік збільшує документообіг і вимагає регулярної звірки даних складу і бухгалтерії;

- за звітами матеріально-відповідальних осіб – на складі ведеться тільки кількісний облік, при тому наприкінці місяця матеріально-відповідальна особа складає матеріальний звіт у двох примірниках у натуральному виразі, один з яких передається в бухгалтерію, де таксується і використовується як реєстр бухгалтерського аналітичного обліку за рахунком 20 “Виробничі запаси”, а другий залишається на складі як реєстр складського обліку.

У цілому можна заключити, що за яким би методом не вівся складський облік, він має забезпечувати отримання повної інформації про рух виробничих запасів на місцях зберігання.

Облік руху виробничих запасів у бухгалтерії здійснюється у вартісному виразі на субрахунках синтетичного рахунку 20 “Виробничі запаси”, а усередині них – за групами матеріалів, а також у розрізі складів і матеріально відповідальних осіб.

Усі первинні документи з обліку руху виробничих запасів, що надходять до бухгалтерії зі складу за реєстрами, піддаються перевірці, групуються за субрахунками, групами і видами матеріалів, за напрямками витрат і таксуються. На підставі первинних документів заповнюються накопичувальні відомості з надходження і витрачання матеріалів за кожним складом окремо в розрізі субрахунків і груп матеріалів.

У накопичувальній відомості з надходження відображається залишок матеріалів на початок місяця за субрахунками і обліковими групами і надходження матеріалів за обліковими (договірними) цінами на підставі прибуткових документів складу.

У накопичувальній відомості з витрачання відображаються витрати матеріалів за обліковими (договірними) цінами за рахунками і обліковими групами і визначається залишок матеріалів на кінець місяця на складі.

Якщо кількість первинних документів незначна, накопичувальні відомості можуть не заповнюватися.

Дані накопичувальних відомостей чи безпосередньо первинних документів з руху виробничих запасів використовуються для заповнення регістрів аналітичного обліку виробничих запасів в бухгалтерії підприємств та організацій.

Аналітичний облік руху виробничих запасів в бухгалтерії може вестися в різних регістрах залежно від того, яку форму бухгалтерського обліку застосовує підприємство.

В умовах журнальної форми обліку, що передбачена Методичними рекомендаціями по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356, облік запасів за рахунком 20 «Виробничі запаси» або його субрахунками ведеться в Відомості № 5.1 за центрами відповідальності (матеріально-відповідальними особами, місцями зберігання).

Записи у відомості № 5.1 рекомендовано здійснювати на підставі документів (звітів), в яких узагальнюється надходження виробничих запасів до матеріально-відповідальних осіб і їх витрачання з відповідного місця зберігання за звітний місяць чи за більш короткий термін часу, наприклад, декаду, тиждень тощо.

У відомості № 5.1 наводиться інформація про:

- залишок виробничих запасів на початок місяця – заповнюється за даними аналогічної відомості за попередній місяць;
- надходження виробничих запасів за даними звітів матеріально-відповідальних осіб, накопичувальних відомостей чи первинних документів з надходження матеріалів;
- вибуття виробничих запасів з місць зберігання за даними звітів матеріально-відповідальних осіб, накопичувальних відомостей чи первинних документів з витрачання матеріалів;
- залишок виробничих запасів на кінець місяця - визначається розрахунково і звіряється з даними складського обліку.

Форма відомості № 5.1 наведена в таблиці 5.1.

У графі 2 витрачання виробничих запасів наводиться шляхом його групування за напрямками витрат.

Таблиця 5.1

Відомість 5.1 аналітичного обліку запасів за рахунком 20 за _____ 20__р.

№ п/п	Показники	Номер кореспондуючого рахунку	Номер однорідної групи (виду) – 201 “Основні матеріали”				Усього за обліковими цінами	Сума ТЗР	Усього за фактичною собівартістю
			Номер складу (матеріально-відповідальна особа)						
			№ 1 – Хрущ І.						
1	2	3	1	2	...	21	22	23	24
1	Залишок на початок місяця		4000				4000	500	4500
2	Надходження								
3	Надходження від постачальників	631	6000				6000	700	6800
...									
19	Усього надійшло		6000				6000	700	6700
20	Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат = $\frac{\text{Строка 1} + \text{Строка 19 за графою 23}}{\text{Строка 1} + \text{Строка 19 за графою 22}} = \frac{1200}{10000} \times 100 = 12\%$							12%	
21	Видаток								
22	На виробництво виробів А в цех 1	23/1 Вироби А	3000				3000	360	3360
23	На виробництво виробів Б в цех 2	23/2 Вироби Б	2000				2000	240	2240
24	На ремонт устаткування	91	500				500	60	560
...									
51	Усього видатку		5500				5500	660	6160
52	Залишок на кінець місяця		4500				4500	540	5040

Для того, щоб забезпечити розподілення витрачання виробничих запасів за напрямками витрат попередньо здійснюється групування первинних

документів, якими оформляється видаток матеріалів (лімітно-забірних карт, вимог, накладних тощо) за такими напрямками:

- за підрозділами підприємства – цехами та відділами, наприклад, механічний цех, складальних цех, адміністративно-господарський відділ;
- за рахунками, субрахунками, на які віднесені витрати матеріалів, наприклад, на виробництво виробів; на виправлення браку; на загальновиробничі потреби; на адміністративні цілі; на упакування продукції тощо;
- за замовленнями, видами продукції, якщо це прямі витрати на виробництво виробів, або статтями, якщо це непрямі витрати, наприклад, загальновиробничі, адміністративні, збутові тощо.

У відомості № 5.1 наводиться рух виробничих запасів за місцями зберігання за обліковими (договірними) цінами і, крім того, визначається сума і рівень транспортно-заготівельних витрат (відхилень фактичної собівартості виробничих запасів від їх поточної облікової оцінки), а також фактична собівартість витрачених запасів, якщо застосовується метод оцінки вибуття запасів за середньозваженою собівартістю.

Усі дані у відомості № 5.1 спочатку (гр. 4-22) наводяться за обліковими (договірними) цінами. Сума транспортно-заготівельних витрат, що відноситься до залишку виробничих запасів, а також виробничих запасів, що надійшли, фіксується в окремій графі (гр. 23). Потім здійснюється розрахунок середнього відсотку транспортно-заготівельних витрат за порядком, передбаченим П(С)БО 9 “Запаси”. На підставі середнього відсотку визначається сума транспортно-заготівельних витрат, яка належить до кожного з напрямків витрачання виробничих запасів і залишку на кінець періоду, що також фіксується у графі 23.

На підставі даних про вартість матеріалів за обліковими цінами (гр. 22) і суми транспортно-заготівельних витрат (гр. 23) визначається фактична собівартість виробничих запасів, що витрачені за різними напрямками (гр. 24 = гр. 22 + гр. 23), і залишку запасів на місцях зберігання на кінець періоду.

Синтетичний облік за рахунком 20 “Виробничі запаси” може здійснюватися в різних регістрах залежно від форми обліку, що застосовується на підприємстві.

В умовах журнальної форми обліку, передбаченої Методичними рекомендаціями по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356, синтетичний облік за кредитом рахунку 20 “Виробничі запаси” здійснюється в журналі № 5 (5А), який призначений для узагальнення всіх, зокрема матеріальних, витрат підприємства. При тому журнал № 5 застосовується за умови використання рахунків 9 класу “Витрати діяльності”, а журнал № 5А – за умови використання рахунків 8 класу “Витрати за елементами” і 9 класу “Витрати діяльності”.

Інформація за кредитом рахунку 20 “Виробничі запаси” заповнюється на підставі даних відомості № 5.1 аналітичного обліку виробничих запасів в частині їх витрачання за різними цільовими напрямками за фактичною собівартістю.

Як правило, заповненню журналу № 5 має передувати відображення витрачання виробничих запасів в регістрах аналітичного обліку за рахунками 23, 91, 92, 93 та інших, з яких дані переносяться до регістру синтетичного обліку – саме журналу № 5.

У кінцевому підсумку в журналі № 5 (5А) узагальнюється весь кредитовий оборот за рахунком 20, інформація про який переноситься до Головної книги підприємства.

Що стосується даних про дебетовий оборот за рахунком 20 “Виробничі запаси”, то слід мати на увазі, що облік надходження матеріалів здійснюється в різних журналах з урахуванням джерела їх надходження, зокрема:

- при надходженні виробничих запасів від постачальників – у журналі № 3 і відомості № 3.3 в кореспонденції з рахунком 63;

- при надходженні виробничих запасів від підзвітних осіб – у журналі № 3 і відомості № 3.2 в кореспонденції з рахунком 372 «Розрахунки з підзвітними особами»;
- при надходженні виробничих запасів як відходів виробництва, відходів від браку у виробництві – в журналі № 5;
- при надходженні виробничих запасів як відходів від ліквідації основних засобів і інших необоротних матеріальних активів, відходів від надзвичайних подій – у журналі № 6;
- при внесенні виробничих запасів в статутний капітал – в журналі № 7 тощо.

На підставі даних цих реєстрів інформація про надходження виробничих запасів за дебетом рахунку 20 “Виробничі запаси” переноситься в Головну книгу підприємства, де й визначається залишок на кінець місяця. Дані, визначені в Головній книзі, звіряються з сумарними залишками виробничих запасів у відомості № 5.1 за всіма місцями зберігання і субрахунками рахунку 20.

Загальна схема обліку виробничих запасів на складі і в бухгалтерії наведена на рис. 5.2.

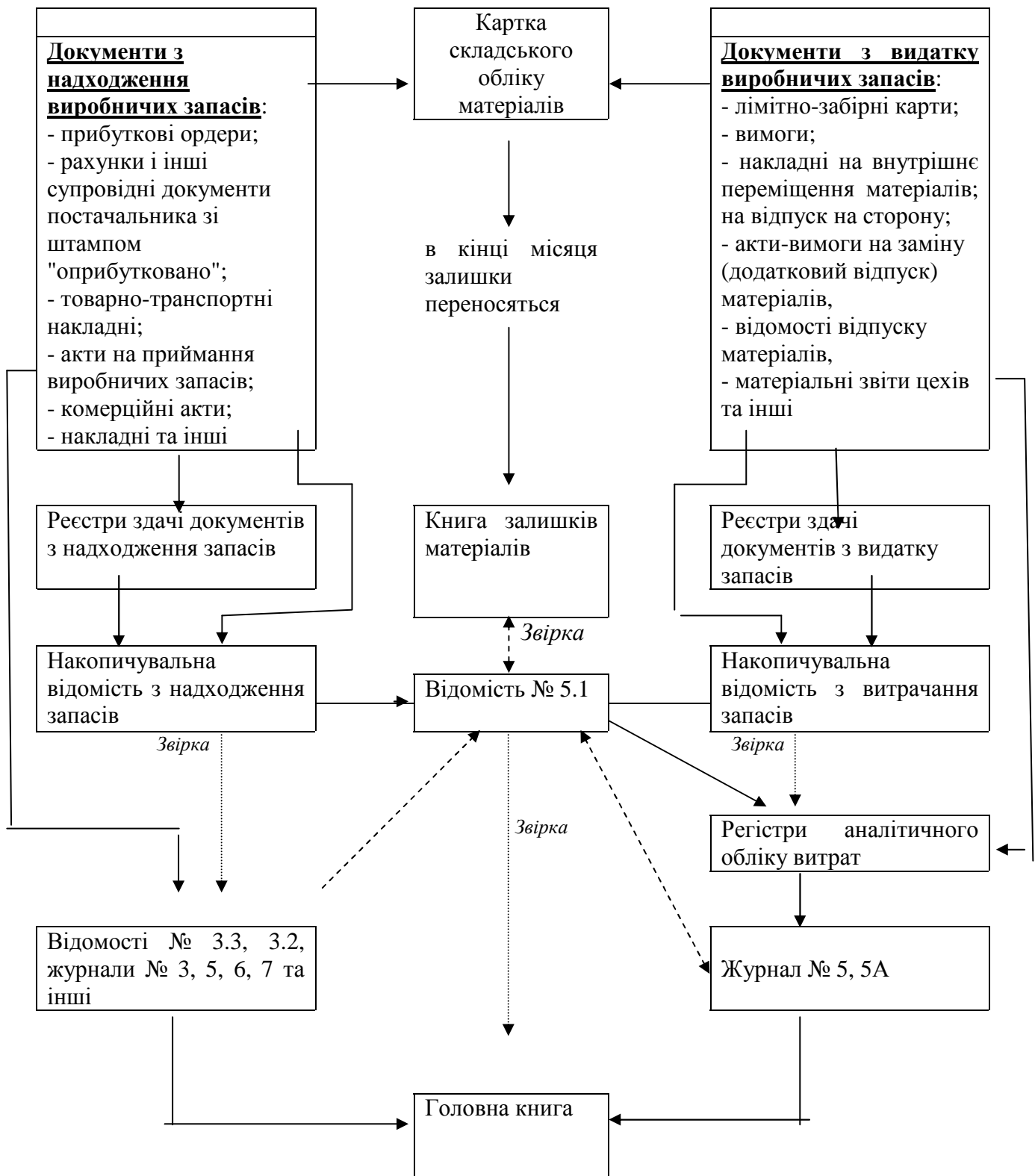


Рис. 5.2. Загальна схема обліку виробничих запасів на складі і в бухгалтерії

5.5. Порядок відображення руху виробничих запасів на рахунках обліку

Облік надходження виробничих запасів і розрахунків з постачальниками

Виробничі запаси можуть надходити на склади підприємства з різних джерел, зокрема:

- від постачальників на підставі договорів постачання з розрахунком грошовими коштами;
- від постачальників за бартером в порядку здійснення товарообмінних операцій;
- від підзвітних осіб у випадку їх закупівлі за готівку;
- від засновників і учасників у випадку внесення виробничих запасів як внеску до статутного капіталу;
- від інших юридичних і фізичних осіб у наслідок безкоштовної передачі;

від власних підрозділів – цехів, служб – у випадку оприбуткування відходів від виробництва, від браку, від списання основних засобів, від надзвичайних обставин тощо.

У будь-якому випадку виробничі запаси, що надходять до складу підприємства, оприбутковуються за дебетом рахунку 20 “Виробничі запаси” у кореспонденції з кредитом різних рахунків:

63 “Розрахунки з постачальниками і підрядчиками” – у випадку надходження запасів від постачальників”

372 “Розрахунки з підзвітними особами” – під час придбання запасів підзвітними особами;

23 “Виробництво” – при оприбуткування відходів власного виробництва;

24 “Брак у виробництві” – при оприбуткуванні відходів від браку;

46 “Неоплачений капітал” – при надходженні внесків до статутного капіталу;

718 “Безкоштовно отримані оборотні активи” – під час оприбуткування виробничих запасів, що надані без оплати;

719 “Інші доходи операційної діяльності” – при відображенні лишку запасів, що встановлений інвентаризацією;

746 “Інші доходи звичайної діяльності; - при оприбуткуванні відходів від списання основних засобів і інших необоротних матеріальних активів;

75 “Надзвичайні доходи” – при оприбуткуванні відходів, що виникли внаслідок дії надзвичайних подій та інші.

Можливі різні джерела надходження виробничих запасів, але найбільшу питому вагу, безсумнівно, займають поставки від постачальників на основі укладених договорів постачання.

У договорах визначаються умови постачання і доставки виробничих запасів на підприємство, терміни і періодичність постачання, обґрунтування цін, застосування знижок, порядок розрахунків, порядок відшкодування транспортних витрат, відповідальність сторін за порушення договірних зобов'язань та інші умови.

Під час отримання виробничих запасів від постачальників надходять супровідні документи у вигляді рахунків, накладних, товарно-транспортних накладних тощо, які служать підставою для відображення в обліку розрахунків з контрагентами.

Для обліку розрахунків з постачальниками і підрядчиками за виробничі запаси й інші товарно-матеріальні цінності, що надійшли, придбані роботи і отримані послуги Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій передбачений пасивний рахунок 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками", який має три субрахунки:

631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"

632 "Розрахунки з іноземними постачальниками"

633 “Розрахунки з учасниками ПФГ”.

Сальдо за кредитом рахунку 63 відображає кредиторську заборгованість постачальникам за неоплаченими рахунками на початок і кінець місяця. Оборот за кредитом показує збільшення кредиторської заборгованості постачальникам і підрядчикам за придбані виробничі запаси й інші цінності, роботи і послуги за

поточний місяць, оборот за дебетом відображає зменшення кредиторської заборгованості постачальникам у вигляді фактичної оплати грошовими коштами, зарахування боргів при товарообмінних операціях, зарахування раніше виданих авансів, списання заборгованості по закінченні терміну позивної давнини тощо.

В умовах журнальної форми обліку, передбаченої Методичними рекомендаціями по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356, синтетичний облік за кредитом рахунку 63 ведеться в журналі № 3, а аналітичний облік – у відомості № 3.3.

У відомості № 3.3 ведеться аналітичний облік розрахунків з постачальниками і підрядчиками лінійно-позиційним способом: кожному рахунку постачальника, іншому розрахунково-платіжному чи прибутковому документу виділяється один рядок, що дозволяє стежити за станом розрахунків з кожним окремим контрагентом. Регістр побудований за формою оборотно-сальдової відомості і містить наступні показники в розрізі кожного постачальника і розрахунково-платіжного документу:

- залишок за кредитом рахунку 63 на початок місяця з вказівкою дати виникнення заборгованості,
- оборот за дебетом рахунку 63 у розрізі кореспондуючих рахунків з вказівкою дати погашення заборгованості;
- оборот за кредитом рахунку 63 у розрізі кореспондуючих рахунків з вказівкою дати виникнення заборгованості;
- залишок за кредитом рахунку 63 на кінець місяця.

При відкритті відомості № 3.3 на початок місяця до неї переносяться залишки з відповідного реєстру за минулий місяць за кожним постачальником і розрахунково-платіжним документом. Записи за поточний місяць за кредитом рахунку 63 здійснюються на підставі:

- рахунків, рахунків-фактур, накладних, податкових накладних і інших супровідних документів постачальників;

- прибуткових ордерів, актів приймання матеріалів, накладних і інших прибуткових документів складу.

Записи за дебетом рахунку 63 здійснюються на підставі виписок банку з поточних рахунків у національній та іноземній валютах, довідок бухгалтерії про зарахування заборгованості за рахунок авансу, бартерного заліку тощо.

Кінцевий залишок за кредитом рахунку 63 визначається розрахунковим шляхом і показує суму непогашеної заборгованості постачальникам на кінець періоду.

Графа залишок за дебетом рахунку 63 у відомості № 3.3 не передбачена, тому що для обліку дебіторської заборгованості за розрахунками з постачальниками в частині виданих їм авансів діючим Планом рахунків передбачено використовувати рахунок 371 “Розрахунки за авансами виданими”, регістром аналітичного обліку за яким є відомість № 3.2.

Рахунок 371 – активний, за дебетом показується сума наданих авансів постачальникам і підрядчикам за місяць, за кредитом здійснюється списання авансів виданих у зарахування заборгованості постачальникам після надходження відповідних цінностей, отримання робіт, послуг. Сальдо за дебетом рахунку 371 показує суму авансів виданих, за якими не надійшли виробничі запаси чи інші цінності, роботи, послуги на початок і кінець звітного періоду.

Відомість № 3.2 за рахунком 371 побудована також у формі оборотно-сальдової відомості і містить інформацію про:

- залишок дебіторської заборгованості за авансами, виданими постачальникам і підрядчикам за дебетом рахунку 371 на початок місяця;
- оборот за дебетом рахунку 371 у розрізі кореспондуючих рахунків в частині виданих авансів за місяць;
- оборот за кредитом рахунку 371 у розрізі кореспондуючих рахунків в частині зарахування виданих авансів після надходження за ними цінностей, виконання робіт, отримання послуг;
- залишок за дебетом рахунку 371 на кінець місяця.

Якщо ж підприємство не використовує рахунок 371, то тоді у відомості № 3.3 додається графа залишок за дебетом рахунку 63, і при цьому він виступає активно-пасивним.

Підсумкові дані за кредитом рахунків 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядчиками” і 371 “Розрахунки за авансами виданими” із відомостей № 3.3 і 3.2 переносяться в журнал № 3 – реєстр синтетичного обліку за рахунками, що призначені для обліку розрахункових операцій, зокрема за рахунками 63 і 371.

Основні бухгалтерські записи з надходження виробничих запасів з різних джерел і на різних умовах узагальнені в таблиці 5.2.

Таблиця 5.2

Основні бухгалтерські записи з обліку надходження виробничих запасів

№	Зміст операції	Бухгалтерський запис	
		дебет	кредит
1	Надходження виробничих запасів від вітчизняного постачальника на умовах послідууючої оплати		
1.1	Надійшли виробничі запаси від постачальника і оприбутковані на склад за договірною вартістю	20	631
1.2	Відображений податковий кредит з ПДВ на підставі податкової накладної, якщо постачальник і покупець є платниками ПДВ	641	631
1.3	Оплачений рахунок постачальника за безготівковим розрахунком	63	311
2	Надходження виробничих запасів від вітчизняного постачальника на умовах попередньої оплати		
2.1	Перерахована попередня оплата постачальнику	371	311
2.2	Відображений податковий кредит з ПДВ по сумі попередньої оплати на підставі податкової накладної, якщо постачальник і покупець є платниками ПДВ	641	644
2.3	Надійшли виробничі запаси від постачальника і оприбутковані на склад за договірною вартістю	20	631
2.4	Відображена сума ПДВ при надходженні виробничих запасів, що раніше була віднесена до податкового кредиту, якщо постачальник і покупець є платниками ПДВ	644	631
2.5	Проведене зарахування попередньої оплати у погашення заборгованості постачальнику	631	371
3	Надходження виробничих запасів від вітчизняного постачальника у випадку встановлення недостачі при прийманні вантажу		

3.1	Надійшли виробничі запаси від постачальника і оприбутковані на склад за їх фактичною кількістю і договірною вартістю	20	631
3.2	Відображений податковий кредит з ПДВ на підставі податкової накладної, якщо постачальник і покупець є платниками ПДВ	641	631
3.3	Встановлена недостача виробничих запасів під час приймання вантажу і виставлена претензія постачальнику	374	631
3.4	Оплачений рахунок постачальника за безготівковим розрахунком	63	311
3.5	Заборгованість за претензією погашена постачальником шляхом додаткової поставки виробничих запасів	20	374
4	Надходження виробничих запасів від вітчизняного постачальника на умовах бартерної угоди (обмін неподібними запасами)		
4.1	Надійшли виробничі запаси від вітчизняного постачальника за бартерною угодою і оприбутковані на склад за договірною вартістю	20	631
4.2	Відображений податковий кредит з ПДВ на підставі податкової накладної, якщо постачальник і покупець є платниками ПДВ	641	631
4.3	Відвантажено готову продукцію за бартерним контрактом в розрахунок за отримані виробничі запаси	361	701
4.4	Нараховане податкове зобов'язання з ПДВ під час реалізації готової продукції, якщо постачальник є платником ПДВ	701	641
4.5	Списана собівартість реалізованої готової продукції	901	26
4.6	Проведене зарахування заборгованостей за бартерною угодою	631	361
5	Надходження виробничих запасів, що придбані підзвітними особами за готівку		
5.1	Надійшли виробничі запаси від підзвітної особи і оприбутковані на склад за договірною вартістю	20	372
5.2	Відображений податковий кредит з ПДВ на підставі податкової накладної, якщо постачальник і покупець є платниками ПДВ	641	372
6	Надходження виробничих запасів як внеску до статутного капіталу		
6.1	Сформований статутний капітал	46	40

6.2	Оприбутковані на склад виробничі запаси, що надійшли як внесок до статутного капіталу за справедливою вартістю, погодженою засновниками (учасниками)	20	46
7	Інші надходження виробничих запасів		
7.1	Отримані виробничі запаси безкоштовно за справедливою вартістю *	20	718
7.2	Оприбутковані надлишки виробничих запасів за результатами проведеної інвентаризації **	20	719
7.3	Оприбутковані відходи виробництва	20	23
7.4	Оприбутковані відходи від браку	20	24
7.5	Оприбутковані відходи виробничих запасів від списання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів	20	746
7.6	Оприбутковано відходи виробничих запасів в результаті стихійних лих	20	75
7.7	Оприбутковані виробничі запаси, отримані для переробки (давальницька сировина)	02	-

* В обліку з метою оподаткування вартість безоплатно отриманих платником запасів визначається з метою включення до доходу на рівні не нижче від звичайної ціни (п. 135.5.4 Податкового кодексу)

** Належать до складу доходів з метою оподаткування прибутку підприємств

Облік вибуття виробничих запасів

Виробничі запаси можуть вибувати за різними напрямками, зокрема відпускатися:

- на виробництво продукції, робіт, послуг основного виробництва;
- на виробництво продукції, робіт, послуг допоміжного виробництва;
- на освоєння нових видів продукції;
- на загальновиробничі потреби;
- на адміністративні потреби;
- на збутові цілі;
- на капітальне будівництво і установку основних засобів;
- у порядку безкоштовної передачі іншим юридичним і фізичним

особам;

- у порядку реалізації на сторону тощо.

Відпуск і списання виробничих запасів зі складів підприємства здійснюється за кредитом рахунку 20 “Виробничі запаси” в кореспонденції з різними рахунками:

23 “Виробництво” – під час відпуску на виробничі потреби;

24 “Брак у виробництві” – при відпуску на виправлення браку;

39 “Витрати майбутніх періодів” – при відпуску на освоєння нових видів продукції;

91 “Загальновиробничі витрати” – під час відпуску на загальновиробничі потреби, а також на утримання і ремонт виробничого обладнання і інших основних засобів загальновиробничого призначення;

92 “Адміністративні витрати” – при відпуску на адміністративні потреби, а також на утримання і ремонт основних засобів загальновиробничого призначення;

93 “Витрати на збут” – при відпуску на упакування готової продукції, а також на утримання і ремонт основних засобів збутового призначення;

941 “Витрати на дослідження і розробки” – при відпуску на проведення досліджень і розробок;

943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів” – під час списання фактичної собівартості виробничих запасів, що реалізовані на сторону;

946 “Втрати від знецінення виробничих запасів” – під час проведення уцінки виробничих запасів до чистої вартості реалізації;

947 “Нестачі і псування виробничих запасів” – під час списання збитку виробничих запасів, який встановлений інвентаризацією;

949 “Інші витрати операційної діяльності” – при відпуску на утримання житлового-комунального господарства, на соціально-культурні і невиробничі потреби, а також при списанні виробничих запасів у випадку їх безкоштовної передачі;

99 “Надзвичайні витрати” – під час відпуску виробничих запасів на

ліквідацію наслідків надзвичайних обставин;

15 “Капітальні інвестиції” – при відпуску запасів на капітальне будівництво, на установлення основних засобів та інших необоротних активів;

972 “Собівартість реалізованих необоротних активів” – при витрачанні запасів під час демонтажу основних засобів при їх реалізації тощо.

У випадку застосування рахунків 8 класу під час витрачання виробничих запасів незалежно від цільового призначення робиться запис за кредитом рахунку 20 “Виробничі запаси” і дебетом рахунку 80 “Матеріальні витрати” з подальшим списання суми матеріальних витрат або на рахунки 9 класу і рахунок 23 “Виробництво” у випадку використання розгорнутої схеми обліку витрат, або на рахунок 79 “Фінансові результати” – у випадку використання спрощеної схеми обліку витрат.

Усі операції вибуття виробничих запасів на підставі даних про розподілення їх видатку за напрямками витрат відображаються в регістрах аналітичного обліку за рахунками 23, 91, 92, 93 та іншими, а потім переносяться до журналу № 5, 5А в умовах застосування журнальної форми ведення обліку чи в інші регістри за кредитом рахунку 20 “Виробничі запаси”.

Основні бухгалтерські записи, якими відображається відпуск виробничих запасів за різними напрямками, наведені в таблиці 5.3.

Таблиця 5.3

Основні бухгалтерські записи з обліку вибуття виробничих запасів

№	Зміст операції	Бухгалтерський запис	
		дебет	кредит
1	Відпущені виробничі запаси на виробництво продукції, робіт, послуг	23	20
2	Відпущені виробничі запаси на виправлення браку	24	20
3	Відпущені виробничі запаси на ремонт і утримання основних засобів загальновиробничого призначення, а також на інші загальновиробничі потреби	91	20
4	Відпущені виробничі запаси на утримання і ремонт основних засобів адміністративного призначення, а також на інші адміністративні потреби	92	20

5	Відпущені виробничі запаси на упакування готової продукції	93	20
6	Відпущені виробничі запаси на проведення досліджень і розробок	941	20
7	Проведена уцінка виробничих запасів	946	20
8	Відпущені виробничі запаси на утримання житлово-комунального господарства, соціально-культурні і інші невиробничі потреби	949	20
9	Відпущені виробничі запаси на капітальне будівництво	151	20
10	Відпущені виробничі запаси на установку основних засобів, на модернізацію і реконструкцію основних засобів	152	20
11	Відпущені виробничі запаси на виготовлення малоцінних необоротних матеріальних активів	153	20
12	Відпущені виробничі запаси на освоєння нових видів продукції, виготовлення опитних зразків	39	20
13	Передані матеріали в переробку на сторону	206	201
14	Витрачені виробничі запаси на демонтаж основних засобів під час їх реалізації	972	20
15	Реалізація виробничих запасів на умовах послідууючої оплати		
15.1	Відвантажені виробничі запаси покупцям і відображений дохід від їх реалізації	377	712
15.2	Нараховане податкове зобов'язання з ПДВ, якщо продавець є платником податку на додану вартість	712	641
15.3	Списана собівартість реалізованих виробничих запасів *	943	20
15.4	Отримана оплата від покупця за реалізовані виробничі запаси на поточний рахунок в національній валюті	311	377
16	Реалізація виробничих запасів на умовах попередньої оплати		
16.1	Отриманий аванс від покупця за виробничі запаси, що підлягають відвантаженню	311	681
16.2	Нараховане податкове зобов'язання з ПДВ з суми отриманого авансу, якщо продавець є платником податку на додану вартість	643	641
16.3	Відвантажені виробничі запаси покупцям і відображений дохід від їх реалізації	377	712
16.4	Списана сума ПДВ у зменшення доходу від реалізації виробничих запасів	712	641
16.5	Списана собівартість реалізованих виробничих запасів *	943	20
16.6	Проведене зарахування раніше отриманого авансу	681	377

17	Безкоштовна передача виробничих запасів		
17.1	Передані виробничі запаси безоплатно іншим юридичним і фізичним особам	949	20
17.2	Нарахований ПДВ при безоплатній передачі юридичним і фізичним особам, крім випадків надання благодійної допомоги	949	641
18	Встановлення недостачі виробничих запасів під час інвентаризації		
18.1	Встановлена нестача виробничих запасів і вони списані в оцінці за фактичною собівартістю	947	20
18.2	Відновлений податок на додану вартість	947	641
18.3	Віднесена нестача на забалансовий рахунок до установаження винуватця	072	-
18.4	Після установаження винуватця проведено розрахунок матеріального збитку і списана нестача в нарахування матеріально-відповідальній особі Збиток визначається відповідно до Порядку визначення розміру збитків від розкрадань, нестач, знищення (псування) матеріальних цінностей», затв. Постановою КМУ від 22.01.96 р. № 116 за формулою: Розмір збитків до відшкодування = (Балансова вартість x Індекс інфляції + Акцизний збір + ПДВ) x 2	375	716
18.5	Відображено різницю між балансовою вартістю запасів, яких нестачає, і сумою, що віднесена до відшкодування матеріально-відповідальною особою, яка підлягає перерахуванню до бюджету	716	642
18.6	Списана сума нестачі з забалансового обліку	-	072
18.7	Відшкодовано збиток винуватцем: - шляхом внесення готівки в касу - шляхом утримань із заробітної плати	301 661	375 375
18.8	Перераховано заборгованість бюджету	642	311
19	Проведення переоцінки виробничих запасів		
19.1	Проведена уцінка виробничих запасів до чистої вартості реалізації	946	20
19.2	Проведена дооцінка виробничих запасів, які раніше були уцінені (не більше, ніж на суму попередньої уцінки)	<u>946-</u> <u>сторно</u>	<u>20 –</u> <u>сторно</u>

* Згідно Податкового Кодексу виникають витрати на суму собівартості реалізації запасів.

Розкриття інформації про запаси у примітках до фінансової звітності

У примітках до фінансової звітності (Форма №5) наводиться інформація про:

- методи оцінки запасів;
- балансову (облікову) вартість запасів у розрізі окремих класифікаційних груп;
- балансову (облікову) вартість запасів, які відображені за чистою вартістю реалізації;
- балансову (облікову) вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, в заставу;
- суму збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена оцінка запасів відповідно до П(С)БО 9.

Особливості оподаткування операцій з руху запасів

З прийняттям Податкового Кодексу України (ПКУ) змінився підхід до обліку запасів з метою оподаткування прибутку підприємств, а точніше він значно спрощений у порівнянні з вимогами діючого раніше Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств».

Так, витрати на придбання виробничих запасів, МШП на момент їх оплати чи надходження на підприємство не впливають на об'єкт оподаткування.

Склад витрат та порядок їх визнання встановлено у ст. 138 ПКУ.

Витрати, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, складаються з витрат операційної діяльності та інших витрат. У свою чергу, витрати від операційної діяльності містять собівартість реалізованих товарів (виконаних робіт, наданих послуг).

Витрати, що формують собівартість продукції (товарів, робіт, послуг), визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації такої продукції (товарів, робіт, послуг).

Згідно з п. 138.8 ПКУ, собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг складається з витрат, прямо пов'язаних з виробництвом таких товарів (виконанням робіт, наданням послуг), а саме:

- прямі матеріальні витрати – на сировину, матеріали та напівфабрикати, що утворюють основу виготовленого товару (роботи, послуги) – п. 138.8.1 ПКУ;
- амортизація виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів (робіт, послуг);
- вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом товарів (робіт, послуг);
- інші прямі витрати – витрати з придбання електроенергії, внески на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв – п. 138.9 ПКУ.

Таким чином, при витрачанні запасів на виробництво продукції (виконання робіт, надання послуг) формується основна складова собівартості продукції – матеріальні витрати, сума яких у повному обсязі і входить до складу витрат для цілей оподаткування.

Крім того, виробничі запаси та МШП можуть витрачатися на інші потреби, пов'язані із діяльністю підприємства. Зокрема, мова йде про відпуск матеріалів, палива, тари та інших запасів і МШП на загальновиробничі, адміністративні, збутові цілі, на потреби іншої операційної, фінансової та іншої звичайної діяльності. Усі ці витрати згідно п. 138.10 ПКУ входять до комплексної статті «інші витрати» і також враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування.

При реалізації на сторону виробничих запасів, МШП у підприємства виникають витрати на суму собівартості реалізації та доходи на договірну вартість без ПДВ. При чому дохід від реалізації визнається за датою переходу покупцеві права власності на такі активи.

Таким чином, для визнання доходів і витрат в оподаткування застосовується метод нарахувань (як і в бухгалтерському обліку), який орієнтується на перехід права власності на активи та не залежить від його оплати. За цим методом датою отримання доходів, які враховуються для

визначення об'єкта оподаткування, є звітний період, в якому такі доходи визнаються, незалежно від фактичного надходження коштів (п. 137.4 ПКУ). Аналогічно витрати також визнаються за методом нарахування.

5.6. Особливості обліку запасів згідно з МСБО 2 «Запаси»

З 01.01.2012 року згідно внесених змін від 12.05.2011 № 3332-VI до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» для складання фінансової звітності підприємства можуть застосовувати міжнародні стандарти фінансової звітності, якщо вони не суперечать вказанному Закону та офіційно оприлюднені на веб-сайті Міністерства фінансів України. Тому важливим постає питання про особливості обліку запасів згідно МСБО 2 «Запаси» та його відмінності у порівнянні з українським П(С)БО-9 «Запаси».

Метою МСБО 2 «Запаси» є визначення підходу до обліку запасів. Головним питанням обліку запасів є визначення суми собівартості, яка повинна визнаватися як актив та переноситися на майбутні періоди до моменту визнання відповідних доходів. МСБО 2 надає керівництво з визначення собівартості та подальшого визнання витрат, включаючи будь-яке часткове списання до чистої вартості реалізації, а також щодо формул собівартості, що застосовуються до визначення собівартості запасів.

МСБО 2 застосовується до всіх запасів, за винятком:

а) незавершеного виробництва за будівельними контрактами, включаючи прямо пов'язані з ними контракти з надання послуг (ці питання регулює МСБО 11 «Будівельні контракти»);

б) фінансових інструментів;

в) біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю та сільськогосподарською продукцією на місці збирання врожаю (ці питання регулює МСБО 41 «Сільське господарство»).

Національні стандарти обліку були розроблені на основі міжнародних з врахуванням національних особливостей економіки України, тому П(С)БО 9 „Запаси” має ряд схожих моментів з МСБО 2 „Запаси”. Зокрема, мова йде про наступні спільні положення:

- умови визнання запасів і основних понять, пов’язаних з ними;
- рекомендації щодо використання методів оцінки запасів;
- розкриття інформації про запаси у формах фінансової звітності.

Однак, поряд з цим можна виділити і відмінності у положеннях.

Так, МСБО 2 «Запаси» визнає, що запаси – це активи, які:

- а) утримуються для продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- б) перебувають у процесі виробництва для такого продажу *або*
- в) існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг.

Бачимо, що визначення запасів у П(С)БО 9 та МСБО 2 майже ідентичні за винятком того, що в пункті "в" крім споживання у виробничому процесі або при наданні послуг в ПСБО 9 можливе споживання запасів ще й в управлінні підприємством. Вважаємо таке доповнення цілком доречним, оскільки управління підприємством містить значно більше процесів, де можуть використовуватися запаси, ніж виробництво.

Інші більш вагомні відмінності між двома стандартами можна відмітити в:

- оцінці запасів (рис. 5.3)
- розкритті інформації про запаси у звітності (рис. 5.4).

Як видно з рис. 3, щоб зберегти об’єктивність оцінки запасів в умовах цінової нестабільності, вони відображаються в балансі за правилом найнижчої оцінки – у вітчизняному обліку і за чистою вартістю реалізації – в європейських країнах.

ПСБО 9 Запаси	Оцінка при надходженні	МСБО 2 Запаси
<p>Собівартість формується з таких витрат:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. При придбанні у постачальника – Суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; транспортно-заготівельні витрати; інші витрати. 2. При виготовлені власними силами – Витрати, що утворюють виробничу собівартість, визначену за П(С)БО 16. 3. При внесенні до статутного капіталу – Справедлива вартість, погоджена із засновниками підприємства з урахуванням витрат, що включаються до первісної вартості запасів, придбаних у постачальника. 4. При безоплатному отриманні – Справедлива вартість. 5. При отриманні у результаті обміну на подібні активи – Балансова вартість переданих запасів. 6. При отриманні в результаті обміну на неподібні активи – Справедлива вартість отриманих запасів. <p>До собівартості не включаються витрати:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> понаднормові витрати і нестачі запасів; <input type="checkbox"/> проценти за користування позиками; <input type="checkbox"/> витрати на збут; <input type="checkbox"/> загальногосподарські та інші витрати. 	<p>Собівартість формується з таких витрат:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Витрати на придбання (ціна придбання, мито та інші податки; витрати на транспортування; вартість робіт з навантаження та розвантаження й інших витрат). 2. Витрати на переробку (витрати, безпосередньо пов'язанні з одиницею виробництва). 3. Інші витрати, якщо вони відбулися при доставці до їх теперішнього місця розпакування та приведення до теперішнього стану. <p>До собівартості не включаються:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> понаднормативні суми відходів матеріалів, оплата праці або інші виробничі витрати; <input type="checkbox"/> витрати на зберігання, крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для наступного етапу виробництва; <input type="checkbox"/> адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місця розташування та приведення у теперішній стан; <input type="checkbox"/> витрати на продаж. 	
ПСБО 9 Запаси	Оцінка при витрачанні	МСБО 2 Запаси
<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО) <input type="checkbox"/> Ідентифікована собівартість 		
<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Нормативні затрати <input type="checkbox"/> Ціни продаж 	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Собівартість останніх за часом надходжень (ЛІФО) 	
ПСБО 9 Запаси	Оцінка на дату балансу	МСБО 2 Запаси
<p>Найменша з двох оцінок: первісна вартість або чиста вартість реалізації</p>		<p>Чиста вартість реалізації</p>

Рис. 5.3. Оцінка запасів згідно П(С)БО 9 та МСБО 2

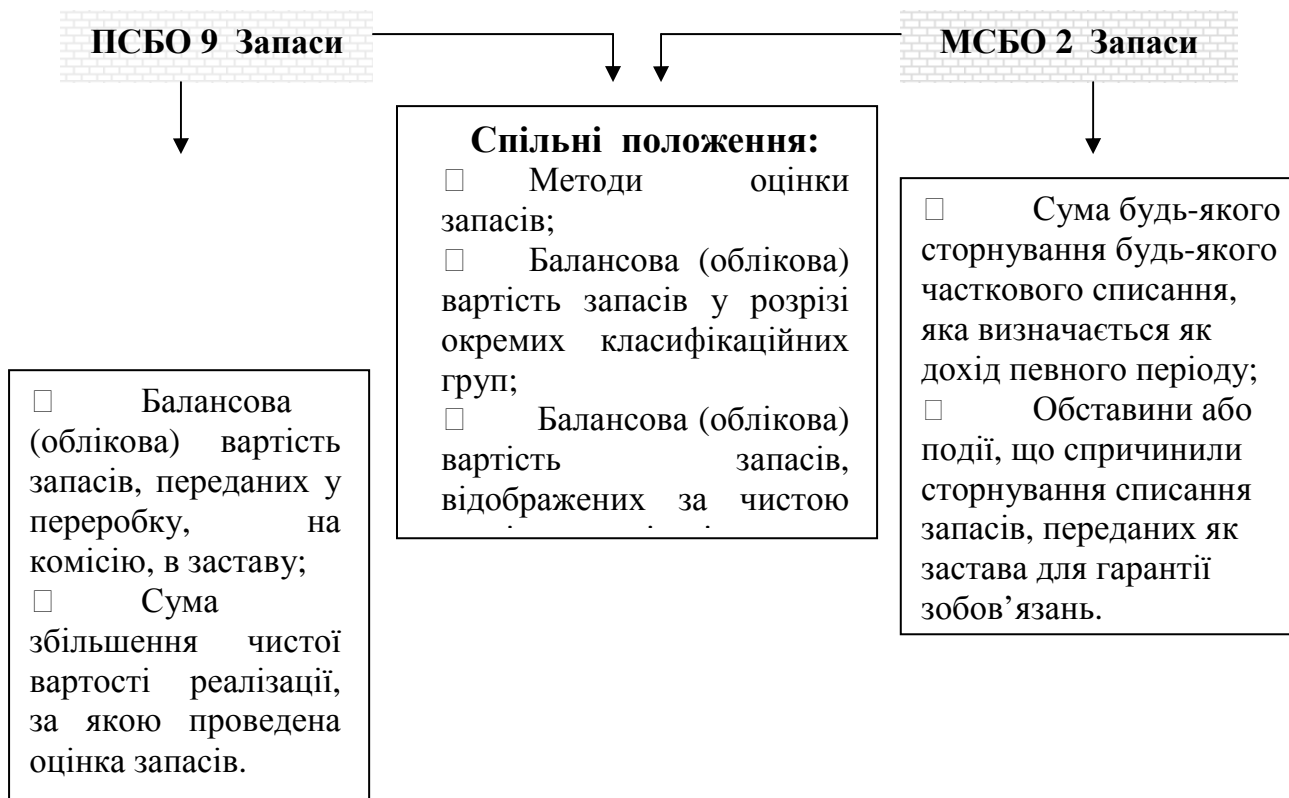


Рис. 5.4. Розкриття інформації про запаси у фінансовій звітності згідно П(С)БО 9 та МСБО 2

5.7. Особливості обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів

Поняття і класифікація МШП

Малоцінні та швидкозношувані предмети містять різноманітні матеріальні цінності, які покликані сприяти виробничо-господарській діяльності підприємства.

За своєю економічної суттю вони належать до засобів праці, тому що використовуються в процесі виробництва багаторазово без зміни своєї форми, але термін їх використання не перевищує одного року чи операційного циклу, і саме тому вони входять до складу оборотних активів.

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:

- ті, які належать до складу запасів підприємства, обліковуються на рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» і відображаються в другому розділі активу Балансу в складі виробничих запасів (рядок 100).

- ті, які належать до необоротних активів, обліковуються на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи» і відображаються в першому розділі активу Балансу у складі необоротних активів.

За функціональною роллю і складом малоцінні та швидкозношувані предмети класифікуються на:

- інструменти, які у свою чергу можуть бути універсального призначення (ріжучі, вимірювальні, слюсарно-складальні) і спеціального призначення (моделі, прес-форми, штампи та інше);

- змінне устаткування – частини машин, що використовуються для заміни зношених частин без ремонту устаткування (наприклад, човники на ткацьких фабриках);

- малоцінний господарський інвентар – цебра, швабри, вогнегасники й інше;

- спеціальний одяг (рукавиці, комбінезони) і спеціальне взуття, які видаються працівникам на певний строк безкоштовно або за плату;

- постільні принадлежності в гуртожитках, санаторіях тощо;

- інші предмети - знаряддя лову, тимчасові нетитульні споруди терміном служби до одного року чи операційного циклу і таке інше.

Документальне оформлення руху МШП і їх аналітичний облік

Аналітичний облік малоцінних та швидкозношуваних предметів організується за місцями їх зберігання чи експлуатації, матеріально-відповідальними особами, групами предметів і номенклатурними номерами.

Документальне оформлення надходження МШП на склади підприємств, а також організація їх складського обліку аналогічні обліку виробничих запасів, який був розглянутий вище. Надходження МШП на підприємство здійснюється на підставі супровідних документів постачальника, оформляється

прибутковими документами складу. На складі облік ведеться в картках складського обліку. (форма № М-17).

Особливості обліку МШП полягають в документальному оформленні їх руху в експлуатації і списання з експлуатації.

Форми первинних документів, що використовуються для обліку МШП, затверджені Наказом Міністерства статистики України від 22.05.96 р. № 145 (форми № МШ-1-8) і наказом Міністерства статистики від 21.06.96 р. № 193 (форми № М-4, 8, 9, 11, 12).

Облік інструментів і приладів. Як правило, інструменти і прилади спочатку передаються зі складу (наприклад, центрального інструментального складу) у цехову комору за вимогою, накладною тощо.

При цьому можливий варіант, коли в центральній роздавальній коморі (ЦРК) установлені норми запасів і щомісячні ліміти відпуску МШП, і кожен відпуск МШП зі складу в ЦРК оформляється окремими документами - вимогами.

А можливий і інший варіант обліку МШП в експлуатації, який організується за принципом установлення постійного обмінного фонду. При цьому за ЦРК закріплений визначений постійний запас інструментів і в обліку робляться лише записи про його поповнення чи вилучення.

Зміна запасу інструментів у роздавальних коморах на підприємствах, на яких облік ведеться за принципом постійного обмінного фонду, відображається з використанням "Відомості на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (приладів)" (форма № МШ-1). Відомість складається в двох примірниках при необхідності зміни норми постійного запасу інструментів (приладів): один примірник відомості знаходиться в інструментальному відділі, другий – у цеху.

При будь-якому методі організації обліку МШП в експлуатації з цехової роздавальної комори інструменти видаються безпосередньо працівникам.

Інструменти, що видаються в експлуатацію з цехових комор залежно від терміну і часу використання підрозділяються на дві групи – постійні, закріплені

за кожним верстатом, що видаються в постійне користування робітникам, і оборотні, які видаються в тимчасове користування і повертаються по закінченні робочого дня, зміни.

При видачі інструментів з роздавальної комори цеху для тривалого (постійного) використання на кожного робітника чи бригадира відкривається "Картка обліку МШП" (типова форма № МШ-2), у якій відбивається прізвище, табельний номер, професія і посада працівника, що одержав інструмент, найменування цеху і комори, найменування і кількість виданих інструментів під розпис працівника чи бригадира, термін використання, дата повернення інструментів на склад чи відмітка про їх списання.

Для обліку інструментів, виданих працівнику з комори цеху для короткострокового користування, застосовується марочна система. При цьому кожному робітнику видається визначена кількість жетонів з його табельним номером. При одержанні інструменту в робітника забирається жетон, видається інструмент і в той осередок, де зберігався інструмент, кладеться жетон робітника. Інструментальна марка при здачі інструментів у комору повертається працівнику.

При передачі інструментів на ремонт чи у заточення, що проводяться в централізованому порядку виписується "Замовлення на ремонт чи заточення інструментів (приладів)" (форма № МШ-3)" у двох примірниках: один - залишається в комірника з розписом виконавця, другий - передається разом з інструментом у цех-виконавець робіт. Після заточення чи ремонту інструмента комірник робить відмітку на своєму екземплярі про повернення інструмента і розписується в екземплярі цеху-виконавця.

На випадок поломки, псування і втрати інструментів складається "Акт вибуття МШП" (форма № МШ-4) у одному примірнику майстром чи начальником цеху на одного чи декількох працівників. При пред'явленні працівником акта вибуття йому замість непридатного чи загубленого предмета видається придатний і записується в "Картку обліку МШП" (форма № МШ-2).

При поломці, псуванні і втраті інструментів з вини працівника акт складається в 2 прим.: один – залишається в цеху, другий - направляється в бухгалтерію для утримання у встановленому порядку з працівника вартості пошкодженого, зіпсованого чи загубленого предмета. В акті вказується найменування, кількість і вартість вибутих з експлуатації предметів, причина списання. Якщо є винуватець, на зворотному боці акта робиться розрахунок утримань з винуватця.

На підставі актів вибуття по закінченні місяця складаються "Акт на списання інструментів (приладів) і обмін їх на придатні" (форма № МШ-5) чи "Акт на списання МШП" (форма № МШ-8).

Форма № МШ-5 застосовується для оформлення списання інструментів (приладів), що стали непридатними й обміну їх на придатні на тих підприємствах, де облік МШП в експлуатації здійснюється за методом обмінного фонду. Складається в одному примірнику комісією цеху на підставі разових актів вибуття форми № МШ-4. Непридатний інструмент за актом здається в комору для утилізації. Акт візується начальником інструментального відділу і представляється на інструментальний склад, що видає цеху інструменти тих же найменувань по акту без виписки вимог і лімітних карт. Після видачі складом інструментів акт передається в бухгалтерію, де відповідно до нього проводиться списання інструментів зі складу без відображення їх руху по цехових коморах. Виданий складом інструмент у порядку обміну по актах у картці обліку роздавальних комор не відображається.

Форма № МШ-8 "Акт на списання МШП" застосовується для оформлення списання морально застарілих, зношених і непридатних для подальшого використання інструментів (а також спецодягу, спецвзуття й інших МШП) по закінченні терміну використання і здачі їх у комору для утилізації. Акт складається в одному примірнику комісією на підставі разових актів вибуття МШП форми № МШ-4. Після здачі списаних предметів у комору акт із розпискою комірника здається в бухгалтерію. На різні види МШП акти на списання складаються окремо.

Облік спеціального одягу і взуття на складах підприємства ведеться у картках складського обліку за номенклатурними номерами.

Для обліку спецодягу, спецвзуття і захисних засобів, що видаються працівникам підприємства в індивідуальне користування за встановленими нормами, відкривається "Особова картка обліку спецодягу, спецвзуття і захисних засобів" (форма № МШ-6) на кожного працівника. У картці вказується найменування і кількість спецодягу за нормою, термін служби, фактична видача по датах за підписом працівника про одержання, а також повернення після закінчення терміну служби, підтвержене підписом комірника. Картка ведеться в одному примірнику і зберігається у комірника цеху.

У випадку втрати отриманих предметів спецодягу в особовій картці за формою № МШ-6 у рядку загубленого предмета в розділі "Повернуто" робиться запис "Акт вибуття № __ і дата".

Видача спецодягу здійснюється по вимогах чи на підставі "Відомості обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття і захисних засобів" (форма № МШ-7). Форма № МШ-7 по суті являє собою списки працівників, яким виданий спецодяг із указівкою його найменувань, кількості, дати надходження в експлуатацію, терміну служби, підписів працівників, що одержали спецодяг. Заповнюється в двох примірниках комірником цеху окремо на видачу і на повернення спецодягу й оформляється відповідними підписами. При тому один примірник передається в бухгалтерію, а другий – залишається у комірника цеху. За цією же формою ведеться облік прийнятого від працівників спецодягу на дезінфекцію, прання, на літнє збереження.

Чергові спецодяг, спецвзуття і захисні засоби колективного використання, видані працівникам і службовцям тільки на час виконання окремих робіт, повинні зберігатися в коморах і видаватися під відповідальність майстрів і інших працівників, список яких затверджується керівником.

Списання спецодягу, спецвзуття, захисних засобів по закінченні терміну їх корисного використання, також як і інструментів, оформляється формою №

МШ-4 "Акт вибуття МШП", з узагальненням у формі № МШ-8 "Акт на списання МШП".

На відміну від інструментів **малоцінний господарський інвентар** зберігається не в цехах, а в службових приміщеннях і повинен бути закріплений за матеріально-відповідальними особами. Отже, їх облік організується за місцями збереження й експлуатації. Для цього аналітичний облік господарського інвентарю, що знаходиться в експлуатації ведеться в описах малоцінного інвентарю, що відкриваються на кожну матеріально-відповідальну особу у двох примірниках. Одержання малоцінного інвентарю оформляється вимогою, передача від однієї матеріально-відповідальної особи іншій – накладною, списання – актами. Для звірки даних синтетичного й аналітичного обліку господарського інвентарю в бухгалтерії ведеться оборотна відомість за кожною матеріально-відповідальною особою.

Постільні принадлежности враховуються також, як і господарський інвентар. Аналітичний облік ведеться за місцями експлуатації і матеріально-відповідальними особами.

Дані первинного обліку МШП у бухгалтерії підприємства узагальнюються в групувальних відомостях, що потім використовуються для складання оборотної відомості аналітичного обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів.

Синтетичний облік МШП

Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів здійснюється на активному, інвентарному рахунку 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети", за дебетом якого відображаються за первісною вартістю придбані, отримані чи виготовлені МШП, а за кредитом – їх відпускні складу в експлуатацію зі списанням на рахунки витрат, а також списання нестач і втрат від псування таких предметів. Знос по малоцінних та швидкозношуваних предметах не нараховується, оскільки вони відразу при передачі в експлуатацію списуються на витрати з подальшою організацією оперативного кількісного

обліку за місцями експлуатації і матеріально-відповідальними особами протягом терміну їх фактичного використання.

Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів і відображення їх у фінансовій звітності регламентовані П(С)БО 9 “Запаси”. Отож, порядок визнання, оцінки під час надходження, вибуття, на дату балансу малоцінних та швидкозношуваних предметів такий самий, як і розглянутий вище стосовно виробничих запасів.

Аналогічно здійснюється і відображення операцій з руху виробничих запасів на рахунках обліку за виключенням того, що замість рахунку 20 “Виробничі запаси” застосовується рахунок 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”.

Наприклад, під час придбання МШП у вітчизняних постачальників на умовах послідувочої оплати робиться запис:

Д – 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”

Д – 641 “Розрахунки з податків” ПДВ

К – 631 “Розрахунки з постачальниками і підрядчиками”

Під час придбання МШП підзвітними особами на підставі авансового звіту складається проводка:

Д – 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”

Д – 641 “Розрахунки з податків” ПДВ

К – 372 “Розрахунки з підзвітними особами”

Аналогічно виробничим запасам здійснюються і інші записи з надходження МШП на склади підприємства.

Під час передачі МШП зі складу в експлуатацію складаються проводки:

Д – 23 – при відпуску безпосередньо на виробничі потреби;

Д – 91 – під час відпуску на загальновиробничі потреби;

Д – 92 – при відпуску на утримання основних засобів загальногосподарського призначення;

Д – 949 – при видачі житлово-комунальним господарствам тощо

К – 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”

При оприбуткуванні відходів від списання МШП по закінченні терміну експлуатації чи при поверненні МШП на склад за цінами можливого використання виконується запис:

Д – 209 “Інші матеріали” або 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”

К – 719 “Інші доходи звичайної діяльності”

Відображення операцій з реалізації, безоплатній передачі, внеску до статутного капіталу, нестачі, уцінці й іншим видам руху МШП аналогічні обліку виробничих запасів, який наведений в таблиці 2.

У балансі МШП окремо не виділяються, а наводяться разом з виробничими запасами у однойменній статті "Виробничі запаси".

5.8. Проблемні питання обліку запасів

Зосередимо увагу на найбільш проблемних питаннях обліку виробничих запасів. З цією метою:

по-перше, узагальнимо ті питання, які на думку авторів становлять проблеми;

по-друге, запропонуємо можливий варіант вирішення деяких з них;

по-третє, окреслимо можливі напрями розвитку системи обліку виробничих запасів у цьому сенсі на перспективу.

Результати аналізу літературних джерел дають підстави говорити про те, що дослідниками в різні часи виділялися такі проблеми:

- нормативно-правового забезпечення системи обліку;
- розробки наказів про облікову політику;
- особливостей відображення виробничих запасів у системі фінансового та управлінського обліку;
- створення технологічних карт (процедурних правил, структурних моделей або блок-схем), пов'язаних з рухом виробничих запасів;
- порядку відображення надходження виробничих запасів (облік

фактичних витрат на придбання та зберігання сировини й матеріалів; встановлення єдиної економічно обґрунтованої класифікації, яка може бути використана при побудові системи аналітичного обліку, наприклад, розробки номенклатурних номерів; оцінка ресурсів; облік транспортно-заготівельних витрат; організація матеріально-технічного постачання; удосконалення складського господарства; методика розрахунку цін; облік дорогоцінних металів; облік відходів виробництва; облік вторинної сировини та багато інших);

– специфіки відображення операцій із витрачання виробничих запасів (система лімітування відпуску; організація нормування – розробка обґрунтованих норм витрачання сировини й матеріалів; детальний поділ матеріальних витрат у розрізі елементів; підвищення зацікавленості колективів у економії ресурсів тощо);

– інформаційного складу первинної документації, реєстрів, форм звітності;

– розподілу завдань серед облікових та контрольних систем;

– використання засобів обчислювальної техніки в обліку операцій, пов'язаних з рухом виробничих запасів тощо.

На підставі наведеної інформації можна зробити висновок: проблемні питання певною мірою стосуються організаційно-методологічних аспектів удосконалення системи обліку виробничих запасів.

Далі розглянемо можливі підходи до вирішення деяких з окреслених вище проблем. Вважаємо, для забезпечення більшої узгодженості між показниками складського і бухгалтерського обліку, особливо в умовах автоматизації, доречно всю інформацію про виробничі запаси – при побудові номенклатурних номерів, розглядати з двох позицій – як основну (яка деталізує ресурси за групами і узгоджується зі структурою Плану рахунків) і додаткову (що ґрунтується на використанні різних класифікаційних ознак, не пов'язаних з якісно-видовою характеристикою ресурсів).

Перша частина коду може містити від десяти до дванадцяти цифр

(залежно від кількості груп, що характеризують матеріальні ресурси) і відділятися від другої рискою – (/).

Невеликим та середнім підприємствам достатньо використовувати до дев'яти цифр для кожного рівня ієрархії, який відповідає одному цифровому знаку, у той час як великі підприємства для деяких позицій можуть передбачити і дві цифри.

Друга частина коду має створюватися, виходячи зі значущості ознак ресурсів з позиції інформаційних функцій управління підприємства.

Припустимо, що для системи управління нашого підприємства важливими ознаками другої частини коду є – походження (вітчизняна, імпортна); хімічний склад (натуральна, штучна) та характер використання (в основній господарській діяльності, в інших цілях) матеріальних ресурсів.

Оскільки багато цифр досить складно сприймати пропонуємо, як один з альтернативних варіантів, застосування літер. Для наведеного випадку будуть застосовані літери: вітчизняна – В, імпортна – І, натуральна – Н, штучна – Ш; використана в основній діяльності – О, в інших цілях – Іц. Розробимо за подібною методикою номенклатурний номер, наприклад, для борошна кукурудзяного, що закуплене самостійно і використане в основній діяльності. В результаті отримаємо такий код: 201.2111100/ВНО.

Отже, схема номенклатурного номеру в загальному вигляді може бути представлена у формі, наведеній на рис. 5.5.

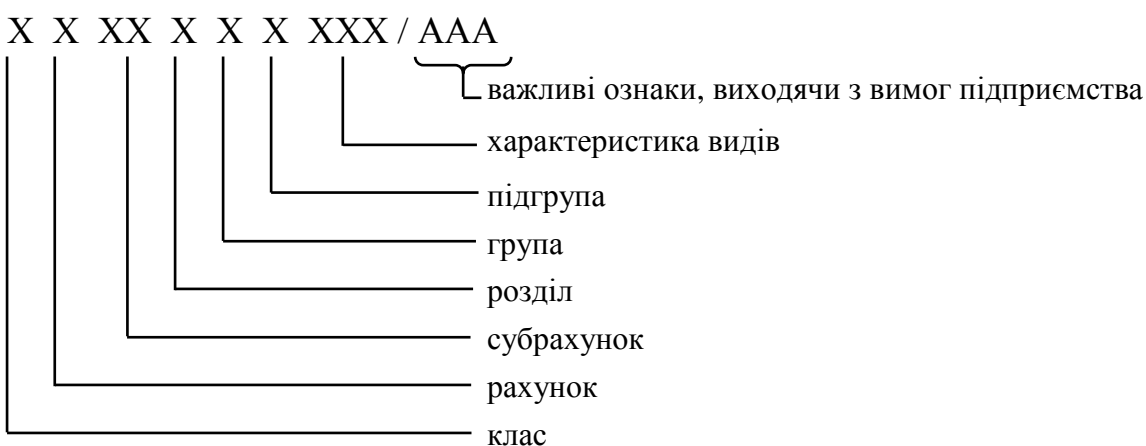


Рис. 5.5. Структура номенклатурного номера виробничих запасів

Після ознайомлення з особливостями побудови номенклатурних номерів пропонуємо розглянути можливі варіанти організації аналітичного обліку.

В економічній літературі [у дисертаційній роботі Паламарчука О. І. «Принципи та форми інтеграції функції обліку в посиленні економічної безпеки промислових підприємств», с. 149-150] висвітлюється варіант організації аналітичного обліку матеріальних витрат за допомогою виділення інформації щодо – суми витрат понад діючі норми; зазначення шифрів виробів; центрів виникнення відхилень; причин перевитрат; центрів відповідальності. Обґрунтовується наведений розподіл тим, що відповідна бухгалтерська модель дає можливість: відстежувати відхилення від норм за всією номенклатурою матеріалів; робити перегрупування відхилень за видами виробів; аналізувати матеріальні витрати виробництва на якісно новій інформаційній основі.

На наш погляд, застосована конструкція для обліку виробничих запасів дійсно має значення, а тому можлива для використання.

Аналітичний облік розрахунків із постачальниками, нам здається, краще організувати за допомогою окремого виділення постачальників – запасів, необоротних активів й інших активів підприємства з подальшою деталізованою характеристикою самих активів, що надійшли на підприємство.

Це дозволить своєчасно відстежувати стан розрахунків із постачальниками відповідних груп активів і позитивно впливатиме на співпрацю з контрагентами.

Далі доцільно зупинитися й на можливих варіантах організації обліку транспортно-заготівельних витрат.

У сфері аналітичного обліку транспортно-заготівельних витрат й досі існує величезна кількість невирішених питань, які певною мірою пов'язані із відсутністю затвердженої на законодавчому рівні номенклатури статей транспортно-заготівельних витрат. Крім того, деякі документи – Методичні рекомендації № 373 та Методичні рекомендації № 2, мають пояснювальний характер і не обов'язкові для виконання, оскільки не зареєстровані в Міністерстві юстиції України.

І незважаючи на це, проведемо порівняння нормативно-правових актів з метою надання обґрунтованих рекомендацій.

Результати аналізу дають змогу зазначити:

по-перше, у п. 9 П(с)БО 9 "Запаси" наведено склад транспортно-заготівельних витрат та можливі варіанти їх обліку;

по-друге, у п. 5.5 Методичних рекомендацій № 2, на відміну від П(с)БО 9 "Запаси", більше охарактеризовано методику включення транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості, зокрема окрему увагу приділено (у п. 5.7) порядку узагальнення – нестач та втрат запасів, у межах встановлених норм природного убутку під час транспортування та зберігання, а також нестачам і втратам запасів понад норми природних втрат;

по-третє, Методичні рекомендації № 373 на відміну від П(с)БО 9 "Запаси" наводиться ширший перелік статей, які доречно відокремлювати в складі транспортно-заготівельних витрат, зокрема, до них додатково включені:

– витрати на утримання спеціалізованих заготівельних контор і складів, які створені в місцях заготівель;

– витрати на відрядження, пов'язані із безпосередньою заготівлею матеріальних цінностей і доставкою їх на склади підприємства з місць заготівель – це витрати на відрядження водіїв і вантажників даного підприємства для доставки вантажів від постачальників із інших міст;

– витрати на протипожежну і сторожову охорону при транспортуванні матеріальних цінностей тощо;

по-четверте, у Методичних рекомендаціях № 373 чітко вказані витрати, які не належать до складу транспортно-заготівельних витрат – це витрати на відрядження, пов'язані з узгодженням технічних умов постачання матеріалів та з оформленням договорів, і сказано куди їх потрібно включати і, зокрема, – вони мають відноситися до складу адміністративних витрат;

по-п'яте, відмінності між статтями витрат, виділеними в Методичних рекомендаціях № 373 та Методичних рекомендаціях № 2.

З нашої точки зору, такі витрати як: "Витрати на відрядження, пов'язані з узгодженням технічних умов постачання матеріалів" та "Витрати на оформлення договорів постачання", доцільно враховувати, саме, в складі транспортно-заготівельних витрат, бо вони мають пряме відношення до процесу постачання.

Натомість, у П(с)БО 9 "Запаси" та Методичних рекомендаціях № 2 перелічені витрати взагалі не згадуються.

У зв'язку з цим, нам здається доречним у статті "Витрати на утримання спеціальних заготівельних контор, складів і агентств, організованих підприємством в місцях заготівель (закупки) запасів" окреме виділення статті: "Витрати на оплату службового телефону".

Згадані витрати досить важливі в діяльності заготівельних контор, складів і агентств. Без своєчасного отримання необхідної інформації про наявність запасів підприємство буде нести значні збитки або через недостатнє завантаження виробничих потужностей, або через надлишкову закупівлю запасів і відволікання коштів.

Оскільки спеціалізовані заготівельні контори, агентства, організовані підприємством, користуються різноманітною інформацією стосовно придбання необхідних матеріальних ресурсів, то слід відокремити статтю – "Витрати на оплату за інформаційні, посередницькі й інші подібні послуги, пов'язані з пошуком і придбанням запасів".

У статті "Відрядження, пов'язані із заготівлею матеріалів" доречно розмежовувати витрати, пов'язані з відрядженнями:

- "у межах країни";
- "за кордон".

Подібний поділ дозволить своєчасно відслідковувати правильність розрахунку розміру добових, порівнювати їх з нормами відшкодування витрат на відрядження у межах України та за кордон, встановленими Кабінетом Міністрів України на відповідний період. Окрім того, постійний аналіз та

контроль згаданих витрат надасть можливість обґрунтованого, на основі даних підтверджуючих первинних документів, віднесення відповідних сум до первісної вартості матеріальних ресурсів у системі бухгалтерського та податкового обліку.

Для формування деталізованої інформації про всі витрати на заготівлю й транспортування в бухгалтерському обліку можна, як це запропоновано у п. 9 П(с)БО 9 "Запаси", використовувати окремий субрахунок рахунків обліку запасів, або як деталізовано у п. 5.5 Методичних рекомендацій № 2 та в Методичних рекомендаціях № 373 окремий субрахунок – 200 "Транспортно-заготівельні витрати на запаси" чи додатковий субрахунок – 2011 "Транспортно-заготівельні витрати на сировину та матеріали".

На нашу думку, більш правильним для підприємств у яких мають місце подібні витрати є використання варіанту ведення обліку транспортно-заготівельних витрат у розрізі статей за кожним субрахунком виробничих запасів, тобто за допомогою окремих додаткових субрахунків третього порядку. З одного боку, вони дозволять деталізувати транспортно-заготівельні витрати, а з іншого, обґрунтовано включити їх до кожного субрахунку виробничих запасів.

Заслуговують на увагу, й наведені у п. 88 Методичних вказівок з бухгалтерського обліку матеріально-виробничих запасів, затверджених наказом Міністерства фінансів Російської Федерації від 28.12.2001 р. № 119н., варіанти, завдяки яким можна полегшити виконання робіт щодо розподілу транспортно-заготівельних витрат.

Спираючись на це, можна внести пропозиції до чиних нормативних актів і законодавчо закріпити:

по-перше, округляти до трьох десяткових знаків після одиниці питому вагу транспортно-заготівельних витрат або величину відхилень;

по-друге, дозволити повністю списувати підприємствам транспортно-заготівельні витрати або відхилення кожного місяця (у звітному періоді) на збільшення вартості використаних (відпущених) матеріалів, якщо їх питома

вага у відсотках до договірної (облікової) вартості матеріалів не перевищує один відсоток. Подібний крок дозволить уникнути неприємностей з боку контролюючих органів, і зокрема, податкових.

Не менш актуальною для підприємств є й проблема застосування методів оцінки. Тим більше, що у відповідності з п. 16 П(с)БО 9 "Запаси" при відпуску запасів у виробництво, продаж й іншому вибутті оцінка їх може здійснюватися за одним із наступних методів: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних витрат.

Оптимального підходу до вирішення цього питання не існує. Усе залежить винятково від мети та специфіки діяльності господарюючого суб'єкту. Наприклад, на підприємствах, які мають справу з виробничими запасами, які швидко псуються важливо, щоб перші партії відправлялися спочатку, тому для них можна зневільювати перевагами від інших методів, віддавши прерогативу методу ФІФО.

Отже, при виборі методів оцінки, підприємство повинно враховувати всі чинники, щоб результати його роботи були максимально ефективними, бо кожен із методів по-різному впливає й на кінцеві результати діяльності – показник балансового прибутку. Постійно ж занижуючи власний прибуток у фінансовій звітності, підприємство робить себе менш привабливим для інвестора, а відтак, може зазнати великих втрат у майбутньому.

У цілому можна передбачити, що облік виробничих запасів надалі розвиватиметься в напрямку деталізації аналітичних даних щодо всебічного висвітлення показників еколого-соціального значення на етапах руху виробничих запасів з докладним висвітленням такої інформації для кінцевих споживачів у режимі on-lain за допомогою сучасного комп'ютерного забезпечення.

Контрольні запитання, тести, завдання для самостійної роботи до розділу 5 «Облік виробничих запасів і малоцінних та швидкозношуваних предметів»

Контрольні запитання до розділу 5

1. Які об'єкти обліку відносяться до виробничих запасів?
2. Які класифікації виробничих запасів Вам відомі? Яке їх призначення?
3. Наведіть характеристику рахунку 20 "Виробничі запаси".
4. Яким національним положенням (стандартом) регламентований бухгалтерський облік виробничих запасів? Дайте його характеристику.
5. Як здійснюється оцінка виробничих запасів під час їх надходження?
6. Які методи оцінки виробничих запасів при їх вибутті передбачені П(С)БО 9? За яких умов застосовується кожний з методів?
7. Як проводиться оцінка виробничих запасів на дату балансу?
8. Якими документами супроводжується поставка виробничих запасів від постачальника?
9. Як здійснюється облік бланків доручень?
10. Який порядок документального оформлення надходження виробничих запасів на склад?
11. Якими первинними документами відображається відпуск виробничих запасів зі складу?
12. За яких умов доцільно використовувати лімітно-забірні карти для обліку вибуття виробничих запасів?
13. Як організується складський облік виробничих запасів на підприємствах?
14. У чому суть оперативно-бухгалтерського методу обліку виробничих запасів?
15. Наведіть характеристику реєстрів складського обліку виробничих запасів.
16. Наведіть характеристику реєстрів аналітичного обліку виробничих запасів в бухгалтерії.

17. Як здійснюється синтетичний облік за рахунком 20 “Виробничі запаси” в бухгалтерії?
18. Які джерела надходження виробничих запасів на підприємство?
19. Наведіть характеристику рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядчиками”.
20. Наведіть характеристику рахунку 371 “Розрахунки за авансами виданими”.
21. Опишіть призначення відомостей № 3.3 за рахунком 64 і № 3.2 за субрахунком 371.
22. Опишіть порядок відображення в обліку операцій з надходження виробничих запасів від постачальників підприємства на умовах послідууючої оплати.
23. Опишіть порядок відображення в обліку операцій з надходження виробничих запасів від постачальників на умовах попередньої оплати.
24. Опишіть порядок відображення в обліку операцій з надходження виробничих запасів від постачальників на умовах послідууючої оплати у випадку встановлення нестачі під час приймання.
25. Опишіть порядок відображення в обліку операцій з надходження виробничих запасів, що придбані за готівку підзвітними особами.
26. Опишіть порядок відображення в обліку операцій з надходження виробничих запасів від постачальників з розрахунком по бартеру.
27. Опишіть порядок відображення в обліку операцій з оприбуткування виробничих запасів як відходів від виробництва, браку, списання основних засобів і інших малоцінних необоротних матеріальних активів, стихійних лих, що мали місце на підприємстві.
28. За якими напрямками здійснюється відпуск виробничих запасів зі складу?
29. Якими бухгалтерськими записами відображається витрачання виробничих запасів за різними цільовими напрямками?
30. Як відображається реалізація виробничих запасів на сторону?

31. Як відображається переоцінка виробничих запасів?
32. Як здійснюється облік безкоштовної передачі виробничих запасів іншим юридичним і фізичним особам?
33. Як відображаються в обліку результати інвентаризації виробничих запасів?
34. Яка інформація про запаси наводиться у примітках до фінансової звітності?
35. Які особливості обліку операцій із запасами згідно Податкового Кодексу?
36. Назвіть спільні положення та відмінності у підходах до обліку запасів згідно П(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси».
37. Які запаси належать до МШП?
38. Як класифікуються МШП за функціональною роллю і складом?
39. Якими первинними документами оформлюються операції з МШП?
40. Опишіть порядок обліку інструментів і приладів.
41. Як здійснюється синтетичний облік за рахунком 22 «МШП» в бухгалтерії?
42. Які бухгалтерські проводки складаються під час надходження МШП на підприємство?
43. Якими бухгалтерськими записами відображається витрачання МШП за різними цільовими напрямками?
44. Як відображаються МШП у звітності підприємства?

Теми для написання рефератів, підготовки наукових статей

1. Об'єкти обліку та класифікація виробничих запасів.
2. Регламентація обліку виробничих запасів.
3. Оцінка виробничих запасів.
4. Методи обліку виробничих запасів.
5. Облік виробничих запасів в управлінні підприємством.

Тестові завдання до розділу 5 «Облік виробничих запасів і малоцінних та швидкозношуваних предметів»

1. Визначити балансову вартість залишку запасів, якщо підприємство використовує метод середньозваженої собівартості. Наявна інформація: підприємство закупило матеріали у кількості 700 од. Придбання матеріалів здійснювалося в такій послідовності:

300 од. за ціною 30 грн.

200 од. за ціною 40 грн.

200 од. за ціною 50 грн.

Запаси матеріалів на початок місяця рівні 0. На кінець періоду залишилося 100 од.

Варіанти відповіді:

1. 2429 грн.

2. 3857 грн.

3. 3000 грн.

4. 5000 грн.

2. Визначити середній відсоток транспортно-заготівельних витрат на підставі наступних даних:

- залишок матеріалів на початок місяця за договірними цінами – 9900 грн.

- залишок матеріалів на початок місяця за фактичною собівартістю – 10296 грн.

- придбано матеріалів за договірними цінами – 5300 грн.

- сума транспортно-заготівельних витрат за місяць – 212 грн.

1. 2%.

2. 3%.

3. 4%.

4. 6%.

3. Наступна кореспонденція рахунків означає:

Д - 947 К - 201?

1. Відображення уцінки матеріалів.

2. Фактична собівартість матеріалів, недостача яких установлена інвентаризацією.

3. Віднесення вартості матеріалів, недостача яких установлена інвентаризацією, на винуватців.

4. Договірна вартість матеріалів, недостача яких установлена інвентаризацією.

4. Під час відпуску запасних частин необхідно скласти проводку для модернізації устаткування, що призводить до збільшення очікуваних економічних вигод від об'єкта основних засобів:

1. Д - 92 К - 207

2. Д - 91 К - 207
3. Д - 152 К - 207
4. Д - 104 К - 207

5. Визначте фактичну собівартість матеріалів, що придбані, якщо відомо, що договірна вартість матеріалів без урахування ПДВ відповідно рахунку постачальника – 7560 грн.; за транспортування матеріалів до підприємства отриманий рахунок транспортної організації на суму 750 грн., у т.ч. ПДВ; за розвантаження матеріалів на складі нарахована заробітна плата робітникам – 200 грн., проведені обов'язкові відрахування від заробітної плати робітників, нарахованої за розвантаження матеріалів на складі – 75 грн.

1. 8585 грн.
2. 8460 грн.
3. 8385 грн.
4. 8185 грн.

6. Під час оприбуткування брухту від списання інших необоротних матеріальних активів складається проводка:

1. Д – 209 К – 112
2. Д – 209 К – 746
3. Д – 209 К – 745
4. Д – 209 К – 976

7. Фактична собівартість виробничих запасів, відпущених на сторону в порядку реалізації списуються бухгалтерською проводкою:

1. Д – 901 К – 20
2. Д – 943 К – 20
3. Д – 902 К – 20
4. Д – 712 К – 20

8. Підприємство закупило матеріали у кількості 500 од. Придбання матеріалів здійснювалося в такій послідовності:

- 100 од. за ціною 30 грн.
- 200 од. за ціною 40 грн.
- 200 од. за ціною 50 грн.

Початкові запаси рівні 0. На кінець періоду залишилося 200 од. Визначить собівартість відпущених матеріалів за методом середньозваженої собівартості.

1. 15 250
2. 11 000
3. 14 500
4. 12 600

9. На станції залізної дороги під час встановлення недостачі матеріалів під час їх приймання складається документ:

1. Прибутковий ордер.
2. Акт про приймання матеріалів.
3. Комерційний акт.
4. Накладна.

10. Визначте середній відсоток транспортно-заготівельних витрат, якщо відомо:

- залишок матеріалів на початок місяця за договірними цінами – 11300 грн.;
 - залишок матеріалів на початок місяця за фактичною собівартістю – 12200 грн.
 - придбано за місяць матеріалів за договірними цінами – 4600 грн.
 - сума транспортно-заготівельних витрат за місяць – 440 грн.
1. 11,85%.
 2. 10,92%.
 3. 8,43%.
 4. 9,56%.

Матриця відповідей на тести до розділу 5

Запитання	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Відповідь	2	3	2	3	2	2	2	4	3	3

Завдання для самостійної роботи до розділу 5 «Облік виробничих запасів і малоцінних та швидкозношуваних предметів»

Завдання 1.

Умова: Підприємство здійснило закупівлю будівельних матеріалів. У процесі їх оприбуткування та розрахунків виникли такі ситуації:

2.12.20.. р. отриманий рахунок № 237 і податкова накладна № 237 постачальника за будівельні матеріали – 2000 кг за ціною 20 грн./кг, ПДВ – 8000 грн., всього за рахунком – 48000 грн.

Під час приймання вантажу на складі підприємства встановлена нестача 50 кг будівельних матеріалів. Складено акт приймання матеріалів і виставлена претензія постачальнику.

Від постачальника отримане коригування до податкової накладної.

2.12.20.. р. рахунок постачальника повністю сплачений.

30.12.20.. р. надійшли кошти від постачальника у погашення заборгованості за претензією.

Необхідно:

1. Скласти усі необхідні бухгалтерські проводки за вказаною господарською операцією.

2. Зазначити, на підставі яких документів складаються бухгалтерські проводки за умови даного завдання.

Завдання 2.

Умова: На складі підприємства проведена інвентаризація, під час якої встановлена нестача палива балансовою вартістю 23000 грн. На момент встановлення нестачі винуватець не виявлений.

Після проведення розслідування факта нестачі з'ясовано, що вона виникла з вини завідуючого складом.

Прийнято рішення щодо утримання суми недостачі з матеріально-відповідальної особи. Проведений розрахунок матеріального збитку (індекс інфляції - 1,15). Сума матеріального збитку погашена шляхом утримання із заробітної плати працівника підприємства.

Необхідно:

1. Скласти бухгалтерські проводки з відображення результатів інвентаризації на рахунках бухгалтерського обліку.

2. Зазначити, на підставі яких документів складаються бухгалтерські проводки за умови даного завдання.

Завдання 3.

Умова: Наявна інформація про здійснення на підприємстві таких господарських операцій:

а) Оприбутковано відходи від інструментів строком користування більше року на 30 грн.

б) Отримано аванс від покупця за матеріали – 12000 грн., в т.ч. ПДВ.

в) Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ по сумі отриманого авансу від покупця за матеріали - ?

г) Отримано матеріали від постачальника – 24000 грн., в т.ч. ПДВ.

д) Сплачено за перевезення матеріалів з підзвітних сум – 230 грн. (без ПДВ).

е) Нараховано заробітну плату за розвантаження матеріалів – 200 грн.

ж) Проведено відрахування єдиного соціального внеску від заробітної плати – (38,6%) - ?

Необхідно:

1. Скласти бухгалтерські проводки на підставі наведених господарських операцій.

2. Зазначити, на підставі яких документів складаються бухгалтерські проводки за умови даного завдання.

Завдання 4.

Умова: Наявна інформація про здійснення на підприємстві господарської операції з реалізації матеріалів:

а) 27.10.20.. р. підприємством відвантажені матеріали покупцю за договірною вартістю 396000 грн., в т.ч. ПДВ.

б) 30.10.20.. р. надійшла оплата від покупця на поточний рахунок.

в) Фактична собівартість запасних частин складає 234000 грн.

Необхідно:

1. Визначити фінансовий результат від реалізації матеріалів.

2. Скласти усі необхідні бухгалтерські проводки за вказаною господарською операцією.

3. Зазначити, на підставі яких документів складаються бухгалтерські проводки за умови даного завдання.

Завдання 5.

Умова: Наявна інформація про здійснення на підприємстві господарської операції з придбання матеріалів:

а) 5.10.20.. р. перерахована попередня оплата постачальнику за матеріали у сумі 486000 грн., в т.ч. ПДВ. Отримана податкова накладна з ПДВ.

б) 5.10.20.. р. отримане паливо від постачальника на суму 540000 грн., у т.ч. ПДВ.

За розвантаження палива нарахована заробітна плата працівникам – 1100 грн. і проведені необхідні відрахування від неї єдиного соціального внеску (відрахування розрахуйте за ставкою 39,2%).

Необхідно:

1. Скласти бухгалтерські проводки на підставі наведених господарських операцій.

2. Зазначити, на підставі яких документів складаються бухгалтерські проводки за умови даного завдання.

Завдання 6.

Умова: Наявна інформація про здійснення на підприємстві господарської операції з отпуску матеріалів:

а) Відпущені запасні частини на ремонт будинку офісу за фактичною собівартістю - 2400 грн.

б) Відпущено паливо вартістю 3600 грн. на опалення цеху.

в) Виявлена недостача запасних частин на цеховому складі на суму 920 грн. Винуватець не виявлений.

г) Розраховано матеріальний збиток і після встановлення винуватця – начальника складу - списана сума збитку йому в нарахування - ?

д) Погашена сума матеріального збитку шляхом утримань із заробітної плати винуватця - ?

Необхідно:

1. Скласти бухгалтерські проводки на підставі наведених господарських операцій.
2. Зазначити, на підставі яких документів складаються бухгалтерські проводки за умови даного завдання.

Завдання 7.

Умова: Наявна інформація про здійснення на підприємстві господарських операцій з руху матеріалів:

- а) Відпущені матеріали на виробництво основної продукції за фактичною собівартістю. Облікова (договірна) вартість відпущених матеріалів – 500 грн., середній відсоток транспортно-заготівельних витрат по матеріалах складає 6 %.
- б) Оприбутковані на склад матеріали від забракованої продукції у сумі 45 грн.
- в) Встановлено лишок матеріалів при інвентаризації – 150 грн.
- г) Оприбутковані матеріали як внесок в статутний капітал – 3500 грн.
- д) Витрачені запасні частини на поточний ремонт легкового автомобіля, що використовується начальником відділу постачання – 4500 грн.
- е) Відображена уцінка будівельних матеріалів – 2500 грн.

Необхідно:

1. Скласти бухгалтерські проводки на підставі наведених господарських операцій.
2. Зазначити, на підставі яких документів складаються бухгалтерські проводки за умови даного завдання.

Завдання 8.

Умова: Наявна інформація про здійснення на підприємстві господарських операцій з руху матеріалів:

1.03.20.. р. придбані і оприбутковані на склад матеріали від постачальника за договірною вартістю 186000 грн.. в т.ч. ПДВ. Отримано рахунок № 173 і податкова накладна № 173. Рахунок постачальника оплачений.

Протягом місяця відбувся наступний рух матеріалів на складі:

- здійснено відпуск на виробництво продукції – 67000 грн.
- здійснено відпуск на установку основних засобів, що придбані – 3200 грн.;
- здійснено відпуск на утримання приміщення цеху – 3100 грн.;
- здійснено відпуск на ліквідацію наслідків аварії у цеху № 2 – 7600 грн.;
- відбулося псування частини матеріалів і вони списані за балансовою вартістю 2000 грн.;
- списана балансова вартість матеріалів, що реалізовані – 5100 грн.

Необхідно:

1. Скласти бухгалтерські проводки на підставі наведених господарських операцій.
2. Зазначити, як операції будуть відображені в обліку для цілей оподаткування.
3. Зазначити, на підставі яких документів складаються бухгалтерські проводки за умови даного завдання.

Завдання 9.

Умова: Наявна інформація про здійснення на підприємстві господарських операцій з руху запасів (табл. 1 до завдання 9).

Залишок за кредитом рахунку 631 на 1.10.20.. р. складав:

ВАТ “Омега” за рахунком № 345, податкова накладна № 219 від 20.09.20.. р. – 66000 грн., в т.ч. ПДВ.

Необхідно:

1. На підставі наведеної інформації заповнити відомість № 3.3 за рахунком 631.

Операції за жовтень місяць 20.. р.

№	Операції	Сума, грн.
1	2.10.20.. р. отриманий рахунок № 464 і податкова накладна № 542 за тару від ТОВ “Парус”, що надійшла і оприбуткована на склад (прибутковий ордер № 541) Договірна вартість тари ПДВ Всього за рахунком	8000 <u>1600</u> 9600
2	5.10.20.. р. перераховано ВАТ “Омега” з поточного рахунку в національній валюті у погашення заборгованості за рахунком № 345	66000
3	8.10.20.. р. отриманий рахунок № 177 і податкова накладна № 186 за матеріали від ТОВ “Лотос”, що надійшли і оприбутковані на склад (прибутковий ордер № 542). Договірна вартість матеріалів ПДВ Усього за рахунком	12000 <u>2400</u> 14400
4	8.10.20.. р. отриманий рахунок № 182 СПД Михайленка П.С. за доставку матеріалів від ТОВ “Лотос”	150
5	11.10.20.. р. перераховано ТОВ “Лотос” з поточного рахунку в національній валюті у погашення заборгованості за рахунком № 177	14400
6	16.10.20.. р. отриманий рахунок № 843 і податкова накладна № 816 за матеріали від ВАТ “Ласка”, що надійшли і оприбутковані на склад (прибутковий ордер № 543). Договірна вартість матеріалів ПДВ Всього за рахунком	15000 <u>3000</u> 18000
7	21.10.20.. р. перераховано СПД Михайленко П.С. з поточного рахунку в національній валюті у погашення заборгованості за рахунком № 182	150

Завдання 10.

Умова: Наявна інформація про здійснення на підприємстві господарських операцій з руху запасів (табл. 1 до завдання 10).

Залишок за кредитом рахунку 631 на 1.10.2003 р. складав:

ВАТ “Альфа” за рахунком № 177, податкова накладна № 112 від 22.09.2003 р. – 54000 грн., в т.ч. ПДВ.

Таблиця 1

Операції за жовтень місяць 20.. р.

№	Операції	Сума, грн.
1	3.10.20.. р. отриманий рахунок № 300 і податкова накладна № 290 за будівельні матеріали від ТОВ “Галичина”, що надійшли і оприбутковані на склад (прибутковий ордер № 120) Договірна вартість матеріалів ПДВ Всього за рахунком	30000 <u>6000</u> 36000
2	11.10.20.. р. перераховано ВАТ “Альфа” з поточного рахунку в національній валюті у погашення заборгованості за рахунком № 177	54000
3	15.10.20.. р. отриманий рахунок № 312 і податкова накладна № 310 за матеріали від ВАТ “Олеся”, що надійшли і оприбутковані на склад (прибутковий ордер № 121). Договірна вартість матеріалів ПДВ Всього за рахунком	35000 <u>7000</u> 42000
4	16.10.20.. р. отриманий рахунок № 124 і податкова накладна № 119 АТП-123 за доставку матеріалів від ВАТ “Олеся”	192, в т.ч. ПДВ
5	19.10.20.. р. перераховано ТОВ “Галичина” з поточного рахунку в національній валюті у погашення заборгованості за рахунком № 300	36000
6	21.10.20.. р. отриманий рахунок № 921 і податкова накладна № 912 за матеріали від ВАТ “Онiкс”, що надійшли і оприбутковані на склад (прибутковий ордер № 122). Договірна вартість матеріалів ПДВ Всього за рахунком	13000 <u>2600</u> 15600
7	24.10.20.. р. перераховано АТП-123 з поточного рахунку в національній валюті у погашення заборгованості за рахунком № 124	192

Необхідно:

1. На підставі наведеної інформації заповнити відомість № 3.3 за рахунком 631.

ПЕРЕЛІК ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ ТА ІНТЕРНЕТ-РЕСУРСІВ

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-X IV. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=293070&cat_id=2930.

2. Закон України від 16.12.1997 р. №723/91 – ВР «Про фінансовий лізинг» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/723/97-%D0%B2%D1%80>.

3. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.2001 р. №2658-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2658-14/page2>.

4. Цивільний кодекс України: Закон від 16.01.2003 р. №435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15/page21>.

5. Державний класифікатор України. Класифікація основних фондів. // Все про бухгалтерський облік. – 1998. – №61. – С.2-11.

6. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. №69 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0202-94>.

7. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.uapravo.net/data/akt450/page1.htm>.

8. Інструкція про порядок одержання, використання, обліку та зберігання дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 06.04.1998 р. №84 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0271-98>.

9. Інструкція про порядок реєстрації виданих, повернених і використаних доручень на отримання цінностей, затв. Мінфіном України № 99 від 16.05.1999.

10. Наказ МСУ «Про затвердження форм первинних документів для обліку виробничих запасів» № 193 від 21.06.1996.

11. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293623&cat_id=293536.

12. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку фінансових витрат, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 01.11.2010 р. №1300 <http://www.licasoft.com.ua/index.php/component/lica/?href=0&view>.

13. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. №356 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.uazakon.com/big/text574/pg1.htm>.

14. Міжнародний стандарт фінансової звітності 3 «Об'єднання бізнесу». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_006.

15. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_014.

16. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 «Зменшення корисності активів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_050.

17. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_050.

18. Наказ Міністерства статистики України № 352 від 29.12.95 «Про затвердження типових форм первинного обліку» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.3762.0>.

19. Наказ МСУ "Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів" №145 від 22.05.1996.

20. Національний класифікатор України. Класифікація видів економічної діяльності ДК 009:2010, затверджений Наказом Держспоживстандарту України від 11.10.2010 р. № 457 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.42130.0>.

21. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291.

22. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. від №2755-VI // Законодавство України [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://pro-u4ot.info>.

23. Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 25.01.2011 р. №27 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=92&ArtID=1155>.

24. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. №92(зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=293070&cat_id=2930.

25. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затв. наказом Міністерства фінансів України № 246 від 20.10.1999 зі змінами і доповненнями.

26. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. №181 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>.

27. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доходи», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. №290 (зі

змiнами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.

28. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України № 246 від 20.10.1999 зі змінами і доповненнями.

29. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. №87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0396-99>.

30. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. №87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0396-99>.

31. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 07.11.2003 р. №617 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03>.

32. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 07.11.2003 р. №617 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03>.

33. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2004 р. №817 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05>.

34. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. №790 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.

35. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2006 р. №415 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0610-06>.

36. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 02.07.2007 р. №779 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07>.

37. Положення про порядок консервації основних виробничих фондів підприємств, затверджене постановою КМУ від 28.10.97 р. № 1183.02.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://msu.com.ua/arhiv-nomerov/2012/02/nalogooblogenie-i-uchet-u-vseh-uchastnikov-stroitel/vremennoe-prekrashenie-ispolzovaniya-i-konservaciya-osnovnyh-sredstv.html>.

38. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 № 88.

39. Положення про порядок забезпечення працівників спеціальним одягом, спеціальним взуттям та іншими засобами індивідуального захисту, затв. наказом Державного комітету України з промислової безпеки, охорони праці та гірничого нагляду від 24.03.2008 р. № 53.

40. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затверджений Постановою Кабінету міністрів України від 22.01.96 р. №116 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%BF>.

41. Аксенов А.П. Нематериальные активы: структура, оценка, управление: Учебн._метод. пособие / А.П. Аксенов. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 192 с.

42. Бабіч В.В., Сагова С.В. Фінансовий облік (облік активів): навч. посіб. – 2-ге вид. – К.: КНЕУ, 2007. – 288 с.

43. Багов В.П. Управление интеллектуальным капиталом: Учебн. пособие /В.П. Багов, Е.Н. Селезнев, В.С. Ступаков. – М.: ИД Камеро, 2006. – 248 с.
44. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: Навчально-практичний посібник / Н. І. Верхоглядова, В. П. Шило, С. Б. Ільїна та ін. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 536 с.
45. Виробничі запаси: бухгалтерський і податковий облік // Бухгалтерія. Збірник систематизованого законодавства. – Київ: Видавництво «Бліц-Інформ», 2006. – 210 с.
46. Галамашевич І. Аудит облікової політики [conf-cv.at.ua].
47. Греськів Т.С. Формування та вдосконалення облікової податкової політики підприємства // Держава та регіони. – 2008. – №6 – С. 76-79.
48. Даньків Й.Я., Остап'юк М.Я. Бухгалтерський облік: підручник. – К.: Знання, 2007. – 469 с.
49. Дегтяренко Н.В. Ідентифікація і визначення нематеріальних активів та їх оцінка: збірник наукових праць науково_практичної конференції магістрів та студентів. «Облік, аналіз і аудит: теорія, практика, перспективи» / Н.В. Дегтяренко. – Мелітополь, 2007. – №7. – 312 с. – С.183.
50. Жарінова А. Членство України в СОТ: світові тенденції у сфері використання інтелектуальної власності / А. Жарінова [Електронний ресурс]— Режим доступу: <http://www.2000.net.ua/e/58219>.
51. Жук В.М. Актуальні проблеми бухгалтерського обліку і їх вирішення // Фінанси України. – 2009. – №7. – С. 100-113.
52. Завальнюк Н.В. Проблеми організації облікової політики підприємства на сучасному етапі розвитку України // http://www.rusnauka.com/9_KPSN_2011/Economics/7_84596.doc.htm
53. Коронівський П.О. Перспективні напрямки вдосконалення обліку нематеріальних активів [Електронний ресурс] // П.О. Коронівський, І.Ю. Ковтун - Режим доступу:

http://intkonf.org/koronivskiy_po_kovtun_iyu_perspektivni_napryamki_vdoskonalennya_obliku_nematerialnih_aktiviv/.

54. Костенко О.М. Облікова політика як внутрішньогосподарський інструмент впливу на формування прибутковості підприємства // Економіка та держава. – 2009. – №6. – С. 71-72.

55. Кузьмінський Р. Реформування бухгалтерського обліку // Актуальні проблеми бухгалтерського обліку // Фінанси України. – 2010. – №8. – С. 59-63.

56. Левицька С.О. Облікова політика підприємства в контексті економічних реформ / С.О. Левицька // Вісник Львівської комерційної академії / [ред.кол.: Башнянин Г.І., Аплпій В.В., Вовчак О.Д. та ін.] – Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. – Вип. 35. – С. 218-222.

57. Лень В.С. Організація бухгалтерського обліку: – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 695 с.

58. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 670 с.

59. Ловінська Л.Г. Державне регулювання бухгалтерського обліку в Україні // http://www.balance.ua/ua/vbc/co_lv.html

60. Ловінська Л.Г. Уніфікація термінології бухгалтерського обліку в Україні. – Фінанси України. – 2010. – №8. – С. 33-40.

61. Лысенко Д.В. Бухгалтерский управленческий учет. Учебник. – М.: Инфра-М, 2012. – 478 с.

62. Максимова В.Ф. Інтеграція облікових систем: принципова можливість // Вісник ЛКА. – Львів: ЛКА, 2011. – Вип. 35. – 482 с. – С. 17-20.

63. Максимова В.Ф. Концептуальні засади розвитку системи бухгалтерського обліку в бюджетних установах // Економічний простір: Збірник наукових праць ПДАБА. – Дніпропетровськ: ПДАБА, 2008. – С. 33-40.

64. Максимова В.Ф. Пріоритетні напрямки удосконалення обліку та контролю в управлінні підприємством // Вісник соціально-економічних досліджень. – Вип. 3(43). – Одеса: ОНЕУ, 2011. – 398 с. – С. 259 – 266.

65. Максимова В.Ф. Проблематика нерешенных вопросов в учете и контроле: синергетический подход // Современный научный вестник // Научно-теоретический и практический журнал. Серия: Экономические науки. – № 4(116). – Россия, Белгород: Руснауцкнига, 2012. – 130 с. – С. 61-67.
66. Міністерство фінансів України. Про облікову політику / МФУ // Все про бухгалтерський облік та податки. – 2009. – №8. – С. 17-18.
67. Нарожний А. Економічна сутність нематеріальних активів // Економіка АПК. – 2005. – № 1. – С. 81-86.
68. Облік і контроль у механізмі реалізації ефективного управління: Монографія / За заг.ред. д-ра екон. наук, проф. В.Ф.Максимової. – Одеса: ОНЕУ, 2012. – 436 с.
69. Облікова політика: навч. посіб. / В.М. Савченко, О.В. Пальчук, Л.В. Саловська, та ін.; за ред. Г.М. Давидова. – К.: Знання, 2010. – 479 с.
70. Олійник Я. В. Регламентация бухгалтерського обліку в Україні: стан, проблеми, орієнтири / Я.В. Олійник // Формування ринкової економіки [Електронний ресурс]: наук. зб. / МОН України, ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана»; відп. ред. О.О. Беляєв. – 2010. – Вип. 24. – С. 487-495.
71. Пархоменко В.М. Проблема регулювання бухгалтерського обліку в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 8-9. – С. 3-20.
72. Пономаренко О.М. Облік цінних паперів (теоретичні та організаційні аспекти): автореф. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук / О.М. Пономаренко. – К., 2001. – 24 с. – С. 11.
73. Поташкова Н.Н., Холопова Ю.С. Бухгалтерское дело. – М.: КноРус, 2010. – 236 с.
74. Сигидов Ю., Трубилин А., Рыбьянцева М. Бухгалтерское дело. – М.: РидГрупп, 2012. – 486 с.
75. Сирош Ю.В. Нематеріальні активи у структурі активів вітчизняних підприємств [Електронний ресурс] / Ю.В. Сирош. – Режим доступу: <http://www.saleprice.com.ua/ua/pub/591.html>.

76. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с.
77. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник. – К.: Алерта, 2007. – 954 с.
78. Чебанова Н.В., Єфіменко Т.І. Фінансовий облік: Підручник. – К.: Вид. центр Академія, 2007. – 704 с.

Навчальне видання

Валентина Федорівна Максимова
Наталія Олексіївна Лоханова
Оксана Валентинівна Артюх
Тетяна Миколаївна Нікуліна
Наталія Анатоліївна Сиротенко
Тамара Григорівна Степова
Олена Володимирівна Макєєва
Світлана В'ячеславівна Самострол

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК – 1

ЧАСТИНА I

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

за редакцією доктора економічних наук,
професора Максимової В.Ф.